

YENİLEME FONU VE MUHASEBESİ

Bülent YILDIZ*

Ahmet EROL**

I. GİRİŞ

Yenileme Fonu, iktisadi işletmelere dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, gerektiğinde yenilenebilmesi için, bu kıymetlerin satışından doğan kar veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın, bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile muhafazasını ifade etmektedir (1).

Yenileme fonu, Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329'uncu maddelerinde tanımlanmıştır. Anılan maddelere göre amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kar ile yangın, deprem, sel, su basması gibi doğal afetler nedeniyle alınan sigorta tazminatlarının hasara uğrayan iktisadi kıymetin değerini aşan kısmı yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir.

Yenileme fonunun iktisadi kıymet iktisabında kullanılması halinde, fon tutarı, satın alınan iktisadi kıymetlerin amortismanlarından mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş kısım kalırsa kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

Her ne sebeple olursa olsun üç yıllık süre içinde kullanılmamış olan fon, üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Yine üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde, yenileme fonundaki miktar, o yılın vergi matrahına eklenir.

II. YENİLEME FONU AYIRMANIN ŞARTLARI

a) Bilanço Esasına Göre Defter Tutulması

Yenileme fonu ayırabilmenin ilk şartı bilanço esasına göre defter tutulmasıdır. İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler yenileme fonu müessesesinden faydalanamazlar.

(*) Denetçi

(**) Denetçi

(1) A. Bumin Doğrusöz "Yenileme Fonu" Dünya, 10 Ocak 1991 s.4.

V.U.K.'nın 328/4 maddesinde "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." denilmek suretiyle yenileme fonu müessesesinden sadece bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin faydalanabileceği kabul edilmiştir. İşletme esasına göre defter tutan mükelleflerin yenileme fonu müessesesinden faydalanamayacakları Danıştay tarafından verilen bir kararda da kabul edilmiştir. (Danıştay 4. Dairesi 19.01.1982 Tarih, Esas No: 1981/306, Karar No: 1982/100) (2)

b) İktisadi Kıymetlerin Yenilenmesinin Zorunlu Bulunması veya İşletmeyi İdare Edenlerce Karar Verilip Teşebbüse Geçilmiş Olması

Yenileme fonu ayrılabilmesinin ikinci koşulu, satılan veya doğal afet nedeniyle elden çıkan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zorunlu bulunması veya işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olmasıdır.

Satılan veya doğal afet nedeniyle elden çıkan iktisadi kıymetin yenilenmesi işletme için zorunlu ise

başka bir karara gerek kalmaksızın yenileme fonu ayrılabilir.

İktisadi kıymetlerin yenilenmesinin işin niteliğine göre zorunlu olmadığı durumlarda işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olması gerekir. (Yönetim kurulu kararı, Ortaklar kurulu kararı)

c) Satın Alınacak İktisadi Kıymetin Daha Önce Satılan veya Doğal Afete Uğrayan İktisadi Kıymet ile Aynı Türden Olması

Satılan veya doğal afete uğrayan iktisadi kıymetin yerine aynı niteliklere sahip benzeri veya teknolojik gelişmelere uygun yeni modelleri alınmalıdır.

Satın alınan iktisadi kıymet, satılan veya afete uğrayan iktisadi kıymet ile aynı türden olmalıdır. Örneğin satılan iktisadi kıymet binek oto ise yerine alınacak iktisadi kıymetin de binek oto olması gerekir. Yeni alınacak binek otosunun teknolojik özelliklerinin önemi bulunmamaktadır.

Banka ve sigorta şirketlerinde yenileme fonu ayrılacak miktar, sabit kıymet satış karından, banka ve sigorta muameleleri vergisinin düşülmesi sonucu kalan miktar olacaktır. Ayrıca, bina satışı nedeniyle doğan kardan da ödenen tapu harcının indirilmesi ve kalan miktarın yenileme fonu olarak ayrılması gerekir. (3)

(2) Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özgeller s. 2652.

(3) Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması s. 2966

III. YENİLEME FONUNUN KULLANILMA SÜRESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 328 ve 329'uncu maddelerinde yenileme fonu olarak ayrılan iktisadi kıymet satış karı veya sigorta tazminatı farklarının yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği belirtilmiştir. Her ne surette olursa olsun bu süre içinde kullanılmayan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenecektir.

Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde yenileme fonuna alınan karlar o yılın vergi matrahına eklenecektir.

Uygulamada üç yıllık sürenin hesabı konusunda üç ayrı görüş söz konusudur.

Birinci görüş: İktisadi kıymetlerin satıldığı yada sigorta tazminatının alındığı yılın ilk yıl olarak kabulü şeklindedir. İdarenin görüşünde bu yönde olup, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca verilen bir özalgede "Sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, sabit kıymetlerin satışından elde edilen karın, yenileme fonuna alındığı yılın da aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı olarak sayılması gerekmektedir." denilmektedir. (4)

İkinci görüş : Üç yıllık sürenin başlangıcının iktisadi kıymetin satıldığı yılın, bilanço düzenleme ta-

rihinden sonraki yıl olduğu şeklindedir.

Danıştayca verilen bir kararda "Aktife kayıtlı kıymetlerin satışından sağlanan ve yenileme fonuna aktarılan karın, iktisadi kıymetin satıldığı yıl takip eden yılın başından başlamak üzere hesaplanacak üç yıl içinde matraha ilavesi gerekir." şeklindedir. (5)

Üçüncü görüş : Üç yıllık sürenin hesabının iktisadi kıymetin satıldığı tarihten itibaren üç yıl olarak gözönünde bulundurulması şeklindedir.

IV- YENİLEME FONUNUN MAHSUBU

Yeni amortismanla tabi iktisadi kıymet alımında kullanılan yenileme fonu, satın alınan iktisadi kıymetin amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş kısım kalırsa, buna ait amortismanlar cari yıl giderlerine intikal ettirilir.

V- YENİLEME FONUNUN MUHASEBELEŞTİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1 : (A) Oto Kiralama A.Ş., 05.04.1995 tarihinde yeniden değerlemeye tabi tutulmuş değeri 1.500.000.000.- TL, birikmiş amortismanı 650.000.000.- TL. ve değer artış fonu 450.000.000.- TL. olan kiralama faaliyetinde kullanılan bir binek otomobilini KDV hariç 1.300.000.000.- TL.sına satmıştır.

(4) Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özalgeler s. 2647

(5) Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özalgeler s. 2647

Şirket yetkilileri yeni bir otomobil almaya karar vermişlerdir.

05/04/1995	
100 Kasa Hesabı	1.313.000.000
257 Birikmiş Amort.	650.000.000
522 MDV Yen.Değ.Artış.	450.000.000
254 Taşıtlar	1.500.000.000
391 Hesaplanan KDV	13.000.000
679 Diğer Olağan Dışı	900.000.000
Gelir ve karlar	

05/04/1995	
679 Diğ.Olğ.D.Gel.ve Karlar	900.000.000
549 Özel fonlar	900.000.000
549.01-Yenileme Fonu	

Şirket kiralama faaliyetinde kullanmak amacıyla 03.06.1996 tarihinde 2.000.000.000.- TL.ya bir binek otosu almıştır.

03/06/1995	
254 Taşıtlar	2.000.000.000
191 İndirilecek KDV	153.333.334
291 Gelecek Yıl.İnd.KDV	306.666.666
100 Kasa Hesabı	2.460.000.000

Şirket satın aldığı otomobil için azalan bakiyeler usulünde %40 amortisman ayırmıştır.

31/12/1996	
549 Özel Fonlar	800.000.000
549.01 Yenileme Fonu	
257 Birikmiş Amort.	800.000.000
257.01- Taşıtlar Amortismanı	

31/12/1997	
549 Özel fonlar	100.000.000
549.01-Yenileme fonu	
760 Paz.Sat.Dağ.Gid.	380.000.000
7640.06.01- Binek Oto Amortismanları	
257 Birikmiş Amort.	480.000.000
257.01- Taşıtlar Amortismanı	

Örnek 2: (A) Ltd.Şti'nin 15.12.1995 tarihinde işyerinde çıkan yangın sonucunda üretimde kullandığı bir makinası kullanılamaz hale gelmiştir. Sigorta şirketi makina için 1.500.000.000.- TL. tazminat ödemmiştir. Makinanın yeniden değerlemeye tabi tutulmuş değeri 1.800.000.000.- TL, birikmiş amortismanı 850.000.000.- TL. ve değer artış fonu 550.000.000.- TL.'dir. Makinanın yenilenmesi işletme için zorunlu olduğundan yenileme fonu ayrılmasına karar verilmiştir.

15/12/1995	
100 Kasa Hesabı	1.500.000.000
257 Birikmiş Amort.	850.000.000
522 MDV Yen.Değ.Art.	550.000.000
253 Tesis Mak.ve Cih.	1.800.000.000
679 Diğ.Olğ.Ge.ve Kar.	1.100.000.000

15/12/1995	
679 Diğ.Olğ.Gel.ve Kar.	1.100.000.000
549 Özel Fonlar	1.100.000.000
549.01- Yenileme Fonu	

Şirket, 03.02.1996 tarihinde KDV dahil 2.012.500.000.- TL'sına aynı makinadan bir tane daha almıştır.

<u>03/02/1996</u>	
253 Tes.Mak.ve Cih.	1.750.000.000
191 İndirilecek KDV	87.500.000
291 Gel.Yıl.İnd.KDV	175.000.000
100 Kasa Hesabı	2.012.500.000

Şirket makina üzerinden azalan bakiyeler usulünde %40 amortisman ayırmıştır.

<u>31/12/1996</u>	
549 Özel Fonlar	700.000.000
549.01 Yenileme Fonu	
257 Birikmiş Amor.	700.000.000
257.02 Tesis Makina ve Cih.Amort.	

<u>31/12/1997</u>	
549 Özel Fonlar	400.000.000
549.01 Yenileme Fonu	
730 Genel Üretim Giderleri	20.000.000
730.06 Amortisman Giderleri	
257 Birikmiş Amor.	420.000.000
257.02 Tesis Makina ve Cih.Amort.	