

ÖZEL MALİYET BEDELİ - II

Ayhan YAMAN*

6- ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Özel maliyet bedelleri, Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde Maddi Olmayan Duran Varlıklar Grubu'nun 264 - numaralı Özel Maliyetler Hesabı kapsamında izlenirken, yine aynı sistem dahilinde itfasına ilişkin kayıt süreci, maddi olmayan duran varlık bedellerinin itfasına yönelik 268 - numaralı Birikmiş Amortismanlar Hesabı içeriğinde muhasebeleştirilmektedir.

Aşağıda özel maliyet bedellerinin muhasebeleştirilmesi sürecine, 4369 sayılı Kanun ile vergi kanunlarında yapılan değişiklikler dikkate alınarak, harcamaların yapılması, aktifleştirilmesi, yeniden değerlemesi, itfası ve kiralayana devredilmesi aşamalarındaki muhasebe kayıtları itibarıyla yer verilecektir.

6.1. Harcamaların Yapılması

Kiralanan gayrimenkule özel maliyet niteliğinde yapılan harcamalar, aktifleştirme süresi esas alınarak aşağıdaki gibi muhasebeleştirilebilir.

* Bir Aylık Dönem İçersinde Aktifleştirilmesi Halinde :

Bu durumda mal ve hizmet alımları ve aktifleştirme aynı ay içersinde yapılabileceğinden, muhasebe kayıtlarında mükerrerliği önleyebilmek amacıyla, mal ve hizmet alımı ve aktifleştirme tek bir kayıtla muhasebe kayıtlarına işlenebilir⁽²²⁾.

	/	
264 - ÖZEL MALİYET H.		
191 - İNDİRİLECEK K.D.V. HESABI		
	100 - KASA	
Harcamaların Kaydı		
	/	

* Özel maliyet bedeli Harcamalarının Birden Fazla Hesap Dönemine Yayılmaması Halinde :

Bazı durumlarda özel maliyet bedeli konusu harcamalar birden fazla hesap

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı.

(22)KONOR Vedat, agm, s. 48.

dönemine yayılabilir. Bu durumda aktifleştirilme işlemi henüz gerçekleştirilmediğinden, yapılan özel maliyet bedeli harcamalarının geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Uygulamada yaygın olarak kullanılan geçici hesap 258 - numaralı Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'dır.

Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nın kullanılması suretiyle özel maliyet bedeli harcamalarının izlenmesi aşağıdaki gibi olmaktadır.

258 - YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR
191- İndirilecek K.D.V.
100- KASA
Harcamaların Kaydı

Kullanılması gereken geçici hesap konusunda ileri sürülen bir diğer görüş, 2 no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca boş bulunan 265- numaralı hesabın kullanılması şeklindedir. Gerekçesi ise, Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı'nın, maddi olmayan duran varlıklar hesabına aktarılacak harcamaların izlenmesine yönelik olmasından kaynaklanmaktadır (23).

6.2. Aktife Alma

Kiralanan gayrimenkule yapılan özel maliyet bedeli harcamalarının aktife alınması veya kullanılmaya başlanması aşamasında yapılması gereken muhasebe kaydına aşağıda yer verilmiştir.

264- ÖZEL MALİYETLER H.

264.01. Fabrika Özel Maliyet Bedelleri

258- YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR H.

258.01 Fabrika Özel Maliyet B.

Aktife Alma

Yevmiye maddesinden de görüleceği üzere, 4369 sayılı Kanun'un 82/5-a maddesi ile, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 3/d maddesinde düzenlenen teslim sayılan hallerden "Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılmak üzere imal ve inşa edilmesi halinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu kıymetlerin aktife alınması veya kullanılmaya başlanması" hükmü, 1.1.1999 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmasına binaen, düzenlenen muhasebe kaydında katma değer vergisi hesaplarına yer verilmemiştir.

6.3. Yeniden Değerleme

MSUGT'de, Maddi Olmayan Duran Varlık kalemleri içersinde yer alan Özel Maliyetler Hesabı için belirlenmiş bir değer artış hesabı mevcut değildir. Ancak 52 kod'lu Sermaye Yedekleri Hesap Grubu'nun 529 kod'lu Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı, bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer sermaye yedeklerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla ihdas edilmiştir. Bu durumda özel maliyet bedellerinin yeniden değerlemesinden kay-

(23)YÜCEL Tugay, "Özel Maliyet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi", Mükellefin dergisi, Sayı 53, s. 126.

naklanan değer artışları bu hesap dahilinde izlenebileceği düşünülebilir.

Ancak, muhasebe sistemi açısından, özellikle Maddi Duran Varlıklar için ayrı bir hesap kodunun öngörülmesi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar için de aynı uygulamanın yapılması zorunluluğu doğurmaktadır. Bu durum da izlenilebilecek yol, aynı hesap grubu altında boş olarak bulunan 528 Kodunun, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabı olarak isimlendirilmesi şeklinde oluşturulabilir.

Yukarıda verilen görüş doğrultusunda, yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

_____ 31.12. _____
264- ÖZEL MALİYETLER H.
268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.
528- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK
YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI
528.01 Özel Maliyet Değer Artışları
Özel maliyet bedellerinin Yeniden Değerlemesi
_____ / _____

6.4. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası

Özel maliyet bedellerinin itfasında, yapılan harcamaların işletmenin hangi gider yerine ilişkin olmasına göre, 730,740,760,770 numaralı baliyet hesaplarına gider ola-

rak yazılabilecektir. Karşılığında kullanılması gereken hesapta, daha önceden de değinildiği gibi 268 numaralı Birikmiş Amortismanlar Hesabı olacaktır.

Aşağıda kira süresinin 15 yıl olduğu, ancak aktifleştirme sürecinin kiralamadan 2 yıl geçtikten sonra yapıldığı, 20 Milyar TL'lik özel maliyet bedeli harcamalarının itfasına ilişkin muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir.

Özel Maliyet Tutarı
İtfa Tutarı = _____ =
Kalan Kira Süresi
20.000.000.000 TL
_____ = 1.538.461.538 TL/Yıl
(15 - 2 =) 13 Yıl
_____ 31.12. _____
770- GENEL YÖN. GİDERLERİ 1.538.461.538
770.01. Özel Maliyet Bedelleri Amortismanı
268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR 1.538.461.538
268.01 Özel Maliyet İtfa Payı
Özel maliyet bedellerinin İtfası
_____ / _____

Hazırlanan kayıt Vergi Usul Kanunu'nun 327 maddesine uygun olarak kira süresi içerisinde itfa edilmesi esasına dayanmaktadır.

Tekdüzen Hesap Planı ve Sermaye Piyasası Kanunu'nun özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili hükümlere göre oluşan fark ise aşağıdaki tablo yardımıyla görülebilir.

Mevzuat	Özel Maliyet Tutarı	Süre	İtfa Tutarı
TDHP ve SPK	20.000.000.000	5 Yıl	4.000.000.000
V.U.K.	20.000.000.000	13 Yıl	1.538.461.538
Fark			2.461.538.462.

Bu durumda izlenmesi gereken muhasebe kayıtları şu şekilde olmalıdır.

31.12.			
770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	4.000.000.000		
770.01. Özel Maliyet Amortismanı			
268- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.000.000.000		
268.01. Özel Maliyet İtfa Payları			
Özel Maliyet İtfası			
31.12.			
950- NAZİM HESAPLAR	2.461.538.462.		
950.01 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler H.			
950- NAZİM HESAPLAR		2.461.538.462	
950.01. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerden Alacaklar H.			

6.5. Özel Maliyet Bedellerinin Devri

Kiralanan gayrimenkul kira süresi sonunda kiralayana bedelli veya bedelsiz olarak devredilebilir. Aşağıda devrin bedelli veya bedelsiz olarak gerçekleşmesi durumlarına göre oluşturulması gereken muhasebe kayıtlarına yer verilmiştir(24).

* Bedelsiz Devir

Kira süresi sonundoa bedelsiz olarak devredilen, bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesi gereği taktir komisyonunca emsal değeri 20 Milyar TL. olarak tespit edilen özel maliyet bedelinin önceki kayıtlılarda tamamen itfa edildiği ve kiraya verenin özel mülkiyetindeki gayrimenkulün kiralatmış olduğu varsayımları altında kiracının yapması gereken kayıt şu şekilde oluşacaktır.

770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	20.000.000.000		
770.18. Kira Giderleri			
136- DİĞER ÇEŞ. ALACAKLAR H.	6.300.000.000		
679- DİĞER OLAĞAN DIŞI GİD. H.	20.000.000.000		
679.013. Özel Maliyet Konusu Aktiflerin Sat.			
391- HESAPLANAN K.D.V. H.		3.000.000.000	
360- ÖDENECEK VERGİ ve FONLAR H.		3.300.000.000	
(G.V.K. Md. 94/5-a)			
Bedelsiz Devir			

(24) KONOR Vedat agm. s. 51.

Bu durumda kiraya verene bedelsiz, ancak emsal bedeline göre hesaplanmış katma değer vergisini içeren bir fatura kesilmesi gerekmektedir. Ayrıca kiraya verenin özel mülkiyetindeki gayrimenkul kiralandığı için, kiraya veren açısından aynı olarak tahsil edilen bir kira geliri söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5-a maddesi uyarınca aynı olarak oluşan kira geliri üzerinden %15 Gelir Vergisi ve bunun %10'u tutarındaki Fon Payı'nın kiracı tarafından kesinti yapılmak suretiyle ilgili vergi dairesine yatırılması gerekmektedir.

Kiralanan gayrimenkulün bir iktisadi işletmeye dahil olması ve bu sebeple kiraya verenin katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması, ileride belirtceğimiz kiralayanın keseceği bedelsiz fatura da dikkate alınarak, kiracı tarafından düşülmesi gereken kayıt şu şekilde olmalıdır.

770- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ H.	20.000.000.000	
770.18. Kira Giderleri		
191- İNDİRİLECEK K.D.V.	3.000.000.000	
329- DİĞER TİC. BORÇLAR		23.000.000.000
329- DİĞER TİC. BORÇLAR	23.000.000.000	
679- DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR ve KÂRLAR	20.000.000.000	
391- HESAPLANAN K.D.V.	3.000.000.000	
Özel Maliyet Bedellerinin		
Kiraya Devri		

Kiraya veren durumdaki iktisadi işletme ise bedelsiz devraldığı, Takdir Komisyonu marifetiyle belirlenen 20 Milyar TL. tutarındaki emsal bedeli üzerinden, devir konusu kıymetleri aktive dahil ederken, diğer taraftan bu meblağı kira geliri olarak dönem kazancına ilave etmek durumundadır.

252- BİNALAR	20.000.000.000	
252.04. Devir Alınan Özel Maliyet Bedelleri		
191- İNDİRİLECEK K.D.V.	3.000.000.000	
329- DİĞER TİC. BORÇLAR		23.000.000.000
Devralınan Özel Maliyet Bedellerini Sabit Kıymetlere Dahil Edilmesi		
329- DİĞER TİC. BORÇLAR H.	23.000.000.000	
649- DİĞER OLAĞAN GELİR ve KÂRLAR H.	20.000.000.000	
391- HESAPLANAN K.D.V. H.	3.000.000.000	
Aynı Olarak Tahsil Edilecek Kira Gelirlerinin Kaydı		

* Bedelli Devir :

Kira süresinin sonunda kiraya verene 20 Milyar TL. bedelli olarak dev-

redilen özel maliyet bedelleri için, yine tamamen itfa edildiği varsayımları altında, kiracı tarafından yapılması gereken kayıtlar şu şekilde oluşacaktır.

136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALAÇAKLAR H.	23.000.000.000
679- DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR H.	20.000.000.000
679.02. Özel Maliyet İçerikli Sabit Kıymet Satışı	
391- HESAPLANAN K.D.V.	3.000.000.000
Bedelli Devir	

Bedelli devirde, kiraya verenin bir iktisadi işletme olması durumunda yapılması gereken kayıt ise şu şekilde olmalıdır.

252- BİNALAR H.	20.000.000.000
191- İNDİRİLECEK K.D.V. H.	3.000.000.000
329- DİĞER TİC. BORÇLAR H.	23.000.000.000
Devralınan Özel Maliyet Bedellerinin Sabit Kıymetlere Dahil Edilmesi	

7. GENEL DEĞERLENDİRME ve ÖNERİLER

Çalışmamızın başında da belirtildiği gibi, özel maliyet bedeli kavramının doğmasına sebep teşkil eden husus, müteşebbislerin sermaye kıtlığı ve sermayenin marjinal verimliliği ilkelerinden hareketle, mevcut kaynaklarını daha verimli ve etkin bir şekilde kullanmak isteme gerçeğidir.

Kira ile tutulan gayrimenkullere kiracı tarafından yapılan; normal, bakım tamir ve temizlik giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler olarak tanımlanan özel maliyet bedelleri, bu yapısı itibarıyla bir maloluşu ve dolayısıyla maloluş değeriyle aktifleştirme sürecini içermektedir.

Uygulamada özel maliyet bedeli ile ilgili olarak en çok rastlanılan sorun, özel maliyet bedeli harcamalarının birden fazla hesap dönemine yayıldığı, dolayısıyla aktifleştirme ve kullanım süresinin aynı hesap dönemi dahilinde yapılamadığı durumlarda kendini göstermektedir. Belki de Vergi Usul Kanunu'nun 272-327'nci maddelerindeki "gider yazma" kavramından hareketle ortaya çıkan bu sorun, mükelleflerin özel maliyet bedellerini aktive dahil etmeden, üzerinden itfa payı ayırma durumunu ortaya çıkararak, bu tutar kadar dönem giderlerinin şişirilmesine neden olmaktadır.

Yine yukarıda belirtilen uygulama sorununa benzer bir sorun, kira süresinin birazda enflasyonist sürece bağlı olarak yıllık yapılması durumunda kendini

göstermektedir. Her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 327 nci maddesinde özel maliyet bedellerinin kira süresi içerisinde itfa edilmesi gerektiği hükmolunmasına rağmen, kira sözleşmelerinde öngörülen bir yıllık süre çoğu zaman gerçeği yansıtmamaktadır. Nitekim aynı kiracı ve kiralayan arasındaki kira sözleşmesi takip eden dönemlerde de hayatini devam ettirmektedir. Durum böyle olunca da kira süresinin yıllık olarak yapıldığı, dolayısıyla aktifleştirmenin ve gider yazmanında aynı dönem içerisinde yapılması gerektiği savı muamelelerin gerçek mahiyeti esas ile uyumluluk arzetmemektedir.

Kanımızca ve yaygın olan ortak görüşe göre bu koşullarda yapılması gereken, bir yıllık kira süresinin birini izleyen yıllar itibarıyla yenilenmesi durumunda, kira süresinin belirsizleştiği ilkesinden hareketle, özel maliyet bedellerinin beş yıllık süre içerisinde itfa edilmesi gerektiği yönündedir. Her ne kadar gider yazmanın beraberinde kiralayan açısından gayrimenkul sermaye iradını da doğurduğu, bu sebeple konunun derinine inilmesinin anlam taşımadığı düşünülse bile, daha öncedende değinildiği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 3 ncü maddesindeki "muamelelerin gerçek mahiyeti" ilkesinden ayrılınmaması daha yerinde olacaktır.

Özel maliyet bedeli uygulamasında karşılaşılan diğer bir sorun da, itfa aşamasında kendini göstermektedir.

Bu konudaki temel sorun, özel maliyet bedellerinin itfasının farklı kanunlarda farklı süreleri içerecek şekilde düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır.

Bilindiği gibi, sabit değerlerin amorti edilmesinin esasında, dönemsellik ilkesinden kaynaklanan, yararlı ömür esasına dayalı giderleştirme gerçeği yatmaktadır. Buna rağmen, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) hükümlerinde özel maliyet bedellerinin itfa süresinin beş yıl olarak belirlenmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 327 nci maddesinde düzenlenen kira süresine bağlı itfa süreci ile çelişki içersindedir.

Bununla beraber iki numaralı MSUGT ve SPK uygulama standartlarında özel maliyet bedellerinin itfasında Vergi Usul Kanunu'ndaki "kira süresi" ibaresinin esas alınması gerektiği beş yıllık itfa süresinin ticari kârın tespitine yönelik olduğu, bu sebeple mükelleflerin mali kâra geçiş aşamasında Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerinden hareket edilmesi gerektiği bildirilmesine rağmen, mevzuat hükümleri arasındaki bu farklı uygulamalar muhasebe kayıtları yapılırken yanılgılara neden olabilmektedir.

Öte yandan özel maliyet bedellerinin Vergi Usul Kanunu'ndaki kira süresi esas ile itfa edilmesi

hükmü de zaman zaman bazı sorunları beraberinde getirebilmektedir. Özellikle kiralanan gayrimenkule yapılan özel maliyet bedeli harcamalarının ekonomik veya teknik ömrünün, kira müddetinden kısa olması durumunda amortisman ayırma prensibinin temelini oluşturan "yararlı ömür" ilkesi sekteye uğramaktadır.

Bu konuda yapılmasını düşündüğümüz husus, amortisman ayırmadaki yararlı ömür esasının tüm ilgili mevzuata hakim olması ve itfa süresinin buna göre tespit edilmesi doğrultusundadır. Böylece farklı kârunların aynı konuda farklı itfa süresini içeren sonuçlar doğurması da engellenmiş olacaktır.