

MADDİ DURAN VARLIKLARA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARDININ VERGİ MEVZUATI İLE UYUMU -I-

Hasan ALTUNCU (*)

1 - GİRİŞ

Mali tablolarda sunulan bilgilerin kullanıcılar tarafından kolay anlaşılabilmesi, sunulan bilgilerin güvenilir olması mali tabloların en önemli nitelikleridir. Ülkemizde muhasebe standartları Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu hale getirilmiştir. Mali tabloların; kullanıcının ihtiyacına uygun, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir sunulmaları gerekmektedir.

Son yıllarda yürürlüğe giren muhasebe standartları, vergi kanunları ve tek düzen muhasebe sistemindeki uygulamalardan oldukça farklıdır. Türkiye Muhasebe Standartları belirlenmeden önce ülkemizdeki uygulamada, vergi mevzuatının muhasebeye üstünlüğü artmış ve muhasebe ilke ve kuralları vergi kanunlarının etkisi altında yapılmıştır.

Genel olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının öngördüğü esaslar muhasebe ve vergi

açılırlarından farklı değerlendirilme ölçülerine tabidirler. Duran varlık özelliklerini dikkate alarak işletmeler amortisman yöntemlerinden en uygun olanını seçer ve uygular. Ayrılan amortisman tutarlarının fazla olması işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkiler. Öte yandan vergi kanunlarında malî karın tespiti açısından amortisman yöntemleri sınırlandırılmış ve belli şartlara bağlanmıştır. Aynı şekilde değerlendirme ölçülerinde de farklılıklar bulunabilmektedir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi, maliyetlerinin tespit edilmesi, amortisman ve değer düşüklükleri gibi defter değerinin belirlenmesi usul ve esasları 16 no'lu Türkiye Muhasebe Standardıyla¹ düzenlenmiştir. Vergi uygulamasında da farklı değerlendirme esasları belirlenmiştir.

Bu çalışmada, TMS 16 Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı ilkeleri, vergi uygulamasında maddi duran varlıkların muhasebeleştirilme esas ve usulleriyle karşılaştırılarak değerlendirilecektir.

(*) İç Denetçi , E. Vergi Denetmeni

¹ 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2- MADDİ DURAN VARLIK KAVRAMI ve TAHAKKUKU

2.1- Maddi Duran Varlık

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ'de², işletmelerin finansal durumun ölçülmesiyle doğrudan ilgili unsurlardan olan varlıklar, geçmişte olan işlemlerin sonucunda ortaya çıkan ve hâlihazırda işletmenin kontrolünde olan ve gelecekte işletmeye ekonomik fayda sağlama-sı beklenen değerler olarak tanımlanmaktadır.

Maddi duran varlık 16 no'lu Türkiye Muhasebe Standardında; bir işletmenin mal ve hizmet üretimi ve arzında kullanılmak, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlıklar olarak ifade edilmektedir. Maliyeti ise elde edilmesinde veya inşasında ödenen nakit veya nakit benzerlerini ve verilen diğer bedelleri kapsar.

Bu varlıklar, satılmak amacıyla değil de işletme faaliyetlerinde sürekli kullanılmak amacıyla satın alınma veya inşa edilme özelliği taşırlar. Maddi duran varlıklar, işletme ekonomik faaliyetini sürdürdüğü sürece satılmaları düşünülmeyen bir yıldan veya ekonomik faaliyet döneminden fazla kullanım süresine sahiptirler ve finansal tablolarda gösterilirler.

Örneğin fabrika binasının boşaltılıp başka bir fabrika binasına geçilmesi halinde boşaltılan fabrika maddi duran varlık olarak değerlendirilmez. İşletme tarafından satılmaya hazır varlık veya yatırım amaçlı gayrimenkul olarak değerlendirmeye tabi tutulabilir.

Duran varlıkların maddi, taşınmaz ve taşınır özellikleri vardır.

Vergi uygulamasında, demirbaş eşyalar, inşa edilen bina ve gemiler ile imal edilenler dâhil makine ve tesisatlar maddi duran varlık olarak sayılmışlardır.

VUK'nun 269. maddesinde gayrimenkullerin neler olduğu belirtilmiştir. Buna göre; "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayrimaddi haklar."

Gayrimenkuller arsa ve arazi, binalardır. Tesisat, işletmenin faaliyetini sürdürmesi için kurulan ve gayrimenkulün mütemmim cüzü ve teferruat olmayan tesislerindedir.

Makineler, genellikle üretim aracı olarak kullanılan iktisadi kıymetlerdir.

Her türlü kara, hava ve deniz ulaşım araçları ile petrol, gaz ve benzeri ulaştırma boruları bu grup içine girmektedir.

Gayrimaddi haklar, gayrimenkul olarak tapuya tescil edilen haklarla, edebi-sınai nitelikteki imtiyaz, ihtira, telif, alameti farika ve ticaret unvanı gibi haklardır.

Vergi uygulaması açısından maddi duran varlıkların nasıl muhasebeleştirileceğine Vergi Usul Kanunu'ndaki değerlendirme esas ve usulleri dikkate alınarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 258 ve devam eden maddelerinde her bir varlığın nasıl ve hangi ölçü ile değerlendirileceği hükme bağlanmıştır. Demirbaş eşyalar, inşa edilen bina ve gemiler ile imal edilenler dahil makine ve tesisatlar maddi duran varlık olarak sayılmışlardır. Bu varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

² 16.01.2005 tarih ve 25702 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.2- Maddi Duran Varlıkların Tahakkuku

Genel olarak Finansal Raporlama Standartları ve Muhasebe Standartları ilkelerine göre tahakkuk esasının uygulanması finansal tabloların güvenilir olduğunu sağlamaz. Çünkü tahakkuk esası geleceği yansıtmaz. Bu nedenle TMS 37 Karşılıklar standardında olduğu gibi gelecek tahmin edilmelidir. Aynı durum maddi duran varlıkların hizmet süresinin tahmininde de geçerlidir.

Öte yandan kavramsal çerçevede varlıkların tahakkuku, gelecekte işletmeye ekonomik yarar girişine neden olacağı muhtemelse ve maliyeti ya da değeri güvenilir bir şekilde ölçülebiliyorsa bilançoda gösterilir. Yapılan bir harcamanın içinde bulunan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde, işletmeye ekonomik yarar girişi sağlamıyorsa bilançoda varlık olarak gösterilmez. Bunun yerine bu harcama gelir tablosunda gider olarak gösterilir. Önemli olan, içinde bulunan muhasebe döneminden sonraki dönemlerde işletmeye ekonomik yarar girişinin olmasıdır.

Vergi mevzuatında verginin unsurları itibariyle tahakkuk tanımı yapılmamıştır. Ancak GVK'nın 39'ncü maddesinde ticari kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinin tahakkuk esasına göre gerçekleştirileceği belirtildiği halde bilanço usulünde kazancın tespitinin tahakkuk esasına göre yapılacağına ilişkin açık bir hüküm yoktur. Bununla birlikte öz kaynak kıyaslaması ve VUK'daki değerlendirme hükümlerinin varlığı, bilanço usulünde de ticari kazancın tahakkuk esasına göre tespit edileceğini göstermektedir. Bu kapsamda tahakkuk esası, vergiye tabi gelirin veya giderin mahiyet ve tutar itibariyle kesin olarak hesaplanabilir olmasını ifade etmektedir.³

3- MADDİ DURAN VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMİ İLKELERİ

TMS 16 Standartta maddi duran varlıklardan elde edilecek gelecekteki ekonomik yararlardan işletmenin yararlanmasının söz konusu olduğu aynı zamanda işletmeye maliyetinin ve gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir biçimde ölçüldüğü durumlarda duran varlıklar finansal tablolara alınır.

Bir varlığın maddi varlık olarak tanımlanabilmesi için, belirli koşullara ve işletme tiplerine göre değerlendirme yapmak gerekir. Buna göre, maddi varlık tanımında geçen ölçütlerin, kalıplar, bloklar, alet-edevat gibi önemsiz kalemlerin bir araya getirilmesiyle oluşan toplam değere uygulanması gerekir. Pek çok yedek parça veya hizmet teçhizatı stok olarak taşınır veya tüketildikçe gider olarak kaydedilir. Ancak, büyük yedek parçalar veya yardımcı malzeme, eğer işletme tarafından bir yıldan fazla kullanılacaksa, varlık olarak kabul edilir. Eğer yedek parçaların ve hizmet teçhizatının yalnızca maddi duran varlığa bağlı olarak kullanılması gerekiyorsa ve düzenli olarak kullanılacağı öngörülüyorsa, bunlar maddi varlık gibi dikkate alınır ve ilgili olduğu varlığın yararlı ömrünü geçmemek üzere amortisman tabii tutulur.

Maddi varlıkların parçalarının farklı yararlı ömürlere sahip olması veya işletmeye farklı şekillerde fayda sağlaması halinde; maddi varlığın mali tablolara ilk alındığı tutar parçalara tahsis edilir ve her bir parça ayrı ayrı muhasebeleştirilir. Bu durumda, farklı amortisman yöntemleri ve oranları uygulanabilir.

³ Danıştay 4.Dairesinin 30.1.2003 tarih ve E:2001/279; K:2003/663 sayılı Kararında; Türk Vergi Sisteminde ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esasının ne olduğu tanımlanmamış olmasına rağmen genel kabul görmüş tanımı; gelir veya giderin mahiyet veya tutar itibariyle kesinleşmesidir. Bu durumda gelirin tahsil edilmiş veya giderlerin ödenmemiş olup olmamasının tahakkuk esasına etkisi olmayacaktır.

Elde edilen bir duran varlığı meydana getiren parçaların birbirlerinden ayırt edilebilir nitelikte olmaları ve bunların ekonomik ömürlerinin tahmin edilebilmesi durumunda, katlanılan toplam harcamaların o varlığı meydana getiren parçalara ve birimlere dağıtılarak muhasebeleştirilmesi ve her bir parçanın ekonomik ömrüne göre amortisman ayrılması uygundur. Örneğin bir uçağı ve onun motorlarını tek bir varlık olarak kabul etmek yerine, yararlı ömürleri bir bütün olarak uçağınkinden daha kısa olan makineleri (uçak motorlarını) ayrı bir varlık olarak muhasebeleştirmek ve farklı oranda amortisman tabi tutmak daha doğru olabilecektir.

4- MADDİ DURAN VARLIKLARIN MALİYET UNSURLARI ve DEĞERLEMESİ

TMS 16 Standardında maddi duran varlık niteliğini taşıyan bir kalem ilk muhasebeleştirilmesinde maliyet değeriyle gösterilir. Bu maliyet elde etme maliyetidir.

Maddi varlıkların maliyeti:

Başlangıç maliyetleri ve sonraki maliyetler olarak ikiye ayrılmaktadır.

1- Başlangıç Maliyetleri

İlk elde etme maliyeti veya inşa aşamasında oluşan maliyetlerdir. İthal harçları ile geri alınması mümkün olmayan alış vergileri de dâhil olmak üzere alış fiyatı ve varlığın önceden belirlenen amaçlar doğrultusunda kullanılmak üzere çalışabilir duruma getirebilmek için katlanılan ve onunla direkt olarak ilişkilendirilebilen giderlerden oluşur. Alış fiyatı belirlenirken herhangi bir ticaret iskontosu veya indirim tutarı da göz önünde bulundurularak varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen aşağıdaki maliyetlerde dâhil olmak üzere her türlü maliyeti kapsar.

- Doğrudan maddi varlığın inşasından veya devralınmasından kaynaklanan maliyetler,

- Varlığın yerleştirileceği yerin ve arsanın hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimat ve ilgili maliyetler
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Test maliyetleri,
- Mesleki ücretler (mimarlara, mühendislere v.s. ödenen ücretler).

2- Sonraki Maliyetler

Maddi duran varlığa sonradan yapılan eklemeler veya kısmi yenileme sonucu oluşan maliyetlerdir. Maddi duran varlığın parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi sonucu oluşan maliyet varlığın defter değerine eklenir. Düzenli arıza kontrolleri sonucu oluşan maliyetlerde yenileme maliyeti olarak defter değerine eklenir.

Arazi ve arsaların maliyeti de yukarıdaki esaslara göre saptanır. Ancak arazi ve arsalar amortisman tabi olmadıkları için, amortisman tabi maliyet unsurları arazi ve arsa maliyetine katılmaz.

Arsa üzerinde bulunan binalar için TMS 16, arsa ve binaların farklı niteliklerde olmalarından dolayı ayrı ayrı muhasebeleştirilmeleri gerektiğini öngörmektedir. Bu ilke bina içindeki varlıklar içinde geçerlidir. Bina içindeki varlıkların bina içindeki payı veya niteliği gibi önemlilik düzeyleri dikkate alınarak binadan ayrı olarak muhasebeleştirilmelidir.

Diğer taraftan satın alınan arazi ve arsa üzerinde eski ve yıkık yapılar mevcut ise, bunların sökülmesi için yapılan giderler arsa ve arazi maliyetine eklenir. Enkazın satışından elde edilen hâsılatlar ise arazi ve arsa maliyetlerinden düşülebilir. Bu işlem ve olaya ilişkin açıklama standardın 17. paragrafında açıklanmıştır. Varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar muhasebeleştirilir.

Örneğin işletmenin kullandığı deponun 2. katı satış mağazasına dönüştürülmek üzere 10.000-TL'ye yıktırılmış, yıkım sonucu hurda olarak çıkan demir ve doğrama 3.000TL'ye satılmıştır.

Maliyete eklenmesi;

<i>BİNALAR</i>	/		10.000		
<i>BANKALAR</i>					10.000

Satıştan elde edilen hasılatın düşülmesi;

<i>BANKALAR</i>	/		3.000		
<i>BİNALAR</i>					3.000

Ancak yukarıdaki kayıtlarda mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından doğan giderler gayrimenkullerde maliyet bedeline dâhil edilir. Maliyetten düşülen hurda hâsılatının ise vergi mevzuatı açısından diğer gelir olarak mali tablolara yansıtılması gerekmektedir. Bu işlem 679 Diğer Olağanüstü Gelir ve Karlar hesabına kayıt yapılarak muhasebeleştirilir.⁴

İşletme tarafından inşa edilen varlıklar maliyet değeriyle aktifleştirilirler. Bunların maliyetlerinin saptanmasında, yukarıda belirtilen esaslara uyulur. Varlığı, işletme satmak içinde üretiyorsa işletme içi karlar elimine edildikten sonra muhasebeleştirilmelidir. Belirli bir varlıkla doğrudan

ilişkilendirilebilen inşaat maliyetleri ve genel olarak inşaat faaliyetiyle ilgili olan ve varlıklara dağıtılabilecek nitelikteki giderler maliyet değerine eklenir.

Vergi uygulamasında maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile değerlendirilecekleri 270 ve devamı maddelerinde hüküm altına alınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinde, gayrimenkullerde satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderlerinde maliyet bedeline girceği belirtilmiştir.

- Makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri,
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasında ve arsasının tesviyesinden doğan giderler.

İnşa edilen binalarda ve gemilerde imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği VUK'nun 271. maddesinde hükme bağlanmıştır. VUK'nun 273'ncü maddesinde imal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçeceği kabul edilmektedir. İşletmenin aktifine dahil ve henüz amortismanı tamamlanmamış bir binanın yıkılıp yerine yeni bir bina yapılması halinde eski binanın itfa edilmemiş kıymetinin yeni gayrimenkulün maliyetine dahil edilmesi gerekir.

Gayrimenkullerle ilgili olarak yapılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım Vergilerini maliyet bedeline dahil etmekte veya genel giderler arasına kayıt etmekte seçimlik hakları bulunmaktadır.

Örneğin işletme tarafından kullanılmak üzere (M) A.Ş.den 250.000-TL bedelle iki katlı bir bina⁵

⁴ Ancak tek düzen hesap planında kullanılan bu hesap adı standartların uygulanmasında olağan üstü adıyla yer almaktadır. Bu işlem Diğer Gelir ve Karlar olarak ifade edilmektedir. Hurda satışları KDVK'nın 17/g maddesine göre KDV tabi değildir.

⁵ KDV ihmal edilmiştir. Bina şirket aktifine kayıtlı olduğu için satışı KDV'ne tabidir.

ve ayrıca ileride değerlendirilmek üzere 100.000-TL bedelle arsa satın alınmıştır. Satın alma sırasında bina için 10.000-TL ve arsa için 5.000-TL tapu harcı, komisyon ve noter bedeli nakit olarak ödenmiştir.

BİNALAR	250.000	
ARAZİ VE ARSALAR	100.000	
BANKALAR		350.000

BİNALAR	10.000	
ARAZİ VE ARSALAR	5.000	
KASA		15.000

Yukarıdaki kayıta bina ve arsa alımı dolayısıyla yapılan genel giderler varlıkların maliyetine dahil edilmiştir. Ancak uygulamada Vergi Usul Kanununun 270. maddesine göre Noter, mahkeme, kıymet takdiri ve tellaliye ile emlak alım ve özel tüketim vergisi maliyet bedeline eklenmekte veya genel giderler arasında göstermekte işletmeler serbest bırakılmışlardır. Buna göre yukarıdaki 15.000 TL gider 770 Genel Yönetim Giderleri arasında gösterilebilecektir. Ayrıca binek otomobillerinin alımında ödenen Katma Değer Vergisi, Katma Değer Vergisi Kanununun 30. Maddesine göre maliyet olmak zorunda ancak gider yazılabileceği yönünde Maliye Bakanlığı görüşü de vardır.

Vergi uygulamasında kuruluş ve örgütlenme giderleri ve üretime başlamadan önce katılan

maliyetler ilgili varlığı çalışabilir duruma getirebilmek için zorunlu değilse dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.

5- MADDİ DURAN VARLIKLARDA ÖZELLİKLİ DURUMLAR

5.1- Borçlanma Maliyetleri

Varlıklar kredi veya başka şekilde borçlanarak alınabilmektedir. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatının eşdeğer tutarıdır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi Standardındaki özellikli varlık⁶ olarak değerlendiriliyorsa bu tür varlıkların satın alınması, inşası veya üretimi ile doğrudan ilgisi bulunan borçlanma maliyetleri o özellikli varlığın bir parçası olarak aktifleştirilir. Bu tür maliyetlerin aktifleştirilebilmesi için, varlıkla ilgili ekonomik yararlardan işletmenin yararlanması ve bu varlığın işletmeye maliyetinin güvenilir bir biçimde ölçülmesi gerekir. Aktifleştirme için harcama yapılması, borçlanma maliyetlerinin oluşması ve varlığın amaçlanan kullanım için gerekli işlemlerin başlaması gerekmektedir. Bunun dışındaki borçlanma maliyetleri oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Maddi varlık için yapılan ödeme taksitlendirilirse, bu varlığın elde etme maliyeti peşin fiyata eşit olarak belirlenir. Bu durumda, toplam ödeme tutarı ile peşin fiyatı arasındaki fark, yani gerçekleştirilmesi için katlanılan borçlanma maliyetleri ve kur farkları varlığın kullanılabilir duruma gelmesine kadar varlığın maliyetine dahil edilir.

⁶ Amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren aktifler özellikli varlık olarak tanımlanmaktadır. Standart 09.11.2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Örneğin (X) Ltd. Şti. Fransa'daki (Y) şirketinden 100.000 Euro'ya bir makine satın alma konusunda anlaşmış ve 10.04.2008 tarihinde Fransa'ya Euro kuru 1,50TL iken transfer etmiştir. Gümrük giriş beyannamesi 10.06.2008 tarihinde düzenlenerek Kur 1,51 TL aynı gün gümrükten çekilmiştir. Fransız firmasının satış faturası 20.05.2008 tarihlidir ve kur 1,505-TL dir. Kayıtlar aşağıdaki gibidir.

10.04.2008		
VERİLEN AVANSLAR KASA	150.000	150.000
/		

10.06.2008		
MAKİNE TESİS VERİLEN AVANSLAR	150.000	150.000
/		

Yukarıdaki kayıtlardan görüleceği üzere peşin ödeme yapılmış olsaydı makinenin maliyet bedeli 150.000 TL iken, gümrükten çekildiği gün transfer yapılmış olsaydı maliyet 151.000 TL olacaktı.

10.06.2008		
MAKİNE VE TESİS VERİLEN AVANSLAR	1.000	1.000
/		

Örneğimizdeki makinenin döviz transferinin 20.07.2008 tarihinde yapıldığı varsayılırsa ve kur 1,515-TL ise $100.000 \times 1,515 = 151.500$ -TL fark tutarı ($151.500 - 151.000 = 500$ -TL hesaplanıp muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

10.07.2008		
MAKİNE TESİS KASA	500	500
/		

Aktifleştirme yapılmışsa yani makinenin montajı tamamlanmışsa oluşan kur farkı özellikli varlık maliyetine eklenmez. Dönem gideri olarak dikkate alınır. Yukarıdaki muhasebeleştirme vergi uygulamasında geçerli iken 23 numaralı muhasebe standardına göre 500-TL dönem gideri olarak kayıtlara yansıtılmalıdır.

Makine alımına ilişkin ödeme malın gümrükten çekildiği yıldan sonra yapılması halinde ise; iki çeşit kur farkı oluşacaktır. Birincisi yılsonu değerlemesi yapılması dolayısıyla oluşacak kur farkı, diğeri ödemenin yapılacağı dönemde oluşacak kur farkıdır. Makinenin ödemesinin 02.02.2009 tarihinde yapılması halinde; 31.12.2008 kur, 1,525-TL, 02.02.2009 Tarihinde kur, 1,530-TL

31.12.2008		
MAKİNE TESİS SATICILAR	1.000	1.000
/		

Dönem sonuna kadar oluşan 1.000-TL kur farkı vergi mevzuatına göre varlığın maliyetine eklenir. Sonraki yıla ait olan 500-TL kur farkı konusunda vergi mevzuatı açısından gider veya maliyete eklenmesi konusunda serbestlik mevcuttur.

02.02.2009		
SATICILAR MAKİNE TESİS KASA	152.500 500	153.000
/		

Özellikli varlık olarak kabul edilmesi gereken maddi duran varlıkların finansmanında kullanılan ve borçlanma maliyetleri içinde yer alan kredilere ilişkin faiz ve kur farkları konusunda ise 163 seri nolu VUK Genel Tebliğinde⁷; döviz kredisi kullanarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kredi faiz ve kur farklarından, maddi duran varlığın iktisap edildiği dönem sonuna kadar oluşanların, varlığın maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı varlıkla ilgili dönemden sonra oluşan faiz ve kur farklarının ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortisman tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır. Görüleceği üzere aktifleştirmenin yapıldığı dönemin sonundan itibaren finansman giderlerinde maliyetle ilişkilendirme işletmelerin tercihine bırakılmıştır.

Kur farklarının düşmesi halinde de aynı şekilde işlem yapılarak kur farkları maliyetten düşülür. Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülme suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.

Olumlu ve olumsuz kur farklarının bir arada olması halinde birbirinden mahsup edilerek net rakama göre işlem yapılır.⁸

Varlıkların iktisap edildiği dönemden sonra ortaya çıkan ve aktifleştirilen kredi faizleri ve kur farkları ise,

- Sonradan aktifleştirilen kredi faizleri ve kur farkları, varlığın kalan ömründe itfa edilir.

- Varlık itfa süresini tamamlamışsa kredi faizi ve kur farkı doğrudan gider kaydedilir.

Örneğin (M) A.Ş. Şubat 2008 tarihinde 200.000-TL bedelle bir iş makinesi olarak aktifine kaydetmiştir. İş makinesinin bedeli bankadan alınan döviz kredisi ile karşılanmış olup şirket, kredi geri ödemeleri sırasında bankaya 2008 yılı sonuna kadar 25.000-TL ve 2009 yılında da 15.000-TL faiz ödemiştir. Ayrıca şirketin kur farkından doğan gideri 2008 için 10.000-TL, 2009 için ise 5.000-TL'dir.

Şirket, 2008 yılı sonuna kadar ödemiş olduğu 25.000-TL faiz ile 2009 yılı sonuna kadar ortaya çıkmış olan 10.000-TL kur farkını iş makinesinin maliyetine eklemek zorundadır. Ancak, 2009 yılında ödenen 15.000-TL faiz ile 5.000-TL kur farkını 2009 yılında maddi duran varlığın maliyetine eklemek veya doğrudan gider yazmak konusunda serbesttir.

Ancak gider yazılması konusundaki serbestlik yukarıdaki 23 nolu standartla karşılaştırıldığında aktifleştirildiği dönemden sonraki borçlanma maliyetleri amortismanla itfa edilmeyerek gider yazılmasında farklılık vardır.

5.2- Maddi Duran Varlığın Başka Varlıkla Değişimi

Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar karşılığında elde edilebilir. İşletme, bir maddi duran varlık kalemini başka bir varlıkla değiştirilmesi

⁷ 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 151, 163, 176, 234, 270, 334 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

yolu ile elde etmesi durumunda, bunun maliyeti elde edilen varlığın gerçek piyasa değeri göz önüne alınarak belirlenir. İlke bu olmakla birlikte eğer elde edilen varlığın gerçeğe uygun değeri saptanmıyorsa elden çıkan varlığın maliyet değeri alınan varlığın maliyet değeri olarak kabul edilir.

Örneğin işletme kayıtlı değeri 40.000 TL ve birikmiş amortismanı 32.000 TL olan bir makineyi, gerçeğe uygun değeri 75.000 TL olan yeni bir makine ile değiştirdiğinde yapılacak muhasebeleştirme aşağıdaki gibi olacaktır.

TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	75.000	
BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR	32.000	
TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		40.000
DiĞER GELİR VE KARLAR		67.000

Vergi uygulamasında da bir maddi duran varlığın başka bir maddi duran varlıkla değişimi mümkündür. Yani trampa yapılabilir. Diğer bir ifade ile trampada maddi duran varlıkların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirir. Bu durumda maddi duran varlıkların değeri, trampa edilen maddi duran varlıkların her birinin emsal bedeli olur. Kısmi trampada yani trampa edilen bir maddi duran varlığa karşılık maddi duran varlıkla birlikte başka şeyler de alınması halinde bunlar da değere eklenecektir. Trampa edilen maddi duran varlıkların VUK hükümlerine göre bulunan

emsal bedelleri farklı ise taraflar, büyük olan emsal bedel⁹ üzerinden birbirlerine fatura kesmek suretiyle maddi duran varlık değişimini gerçekleştirebilirler.

Görüleceği üzere standartta yukarıdaki örnekte değişim sonucu oluşan fark gelir tablosu ile ilişkilendirilmiştir. Vergi uygulamasında ise varlık alındığında emsal bedel üzerinden aktifleştirilip verilen varlık elden çıkarılarak kar/zarar olarak gelir tablosu ile ilişkilendirilmektedir.

5.3- Maddi Duran Varlığın Bedelsiz Edinilmesi

Bir maddi duran varlık işletmeye bedelsiz verilebilir. Bu gibi durumlarda maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesinde TMS 20- Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı¹⁰ dikkate alınmalıdır. Bu standartta gerçeğe uygun değeri ile izlenen parasal olmayan devlet teşvikleri de dahil olmak üzere, varlıklara ilişkin teşvikler varlığın yararlı ömrü boyunca gelir tablosuna yansıtılmak üzere bilançoda ertelenmiş gelir olarak veya varlığın defter değerinden yararlı ömrü boyunca amortisman giderinin azaltılması yoluyla indirilerek gösterilir.

Bir duran varlığın bedelsiz olarak veya çok düşük bir değerle elde edilmesi durumunda, bu varlığın gerçeğe uygun değerinin bulunması ve bu değer üzerinden aktifleştirilmesi gerekir. Bu gibi durumlarda ortaya çıkan değer gelir yaklaşımına göre gelecek yıllara ait gelirler olarak pasifte uzun

⁹ VUK'un "iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlendirme" bölümünde yer alan 289'uncu maddesinde kendi ölçülerine göre değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değerleriyle değerlendirileceği ifade edilmekte, 268'inci maddesinde ise; Vergi değerinin, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanununun 29'uncu maddesine göre tespit edilen değeri olduğu hüküm altına alınmıştır.

¹⁰ 01.11.2005 tarih ve 25983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vadeli yabancı kaynakta gösterilir ve izleyen dönemlerde ilgili varlığın ekonomik ömrü esas alınarak sistemli olarak cari dönem gelirlerine aktarılır.

Örneğin piyasa değeri 5.000-TL olan 10 yıllık ekonomik ömrü olan makine işletmeye bedelsiz verildiğinde yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir (KDV ihmal edilmiştir).

TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	5.000	
GELECEK YILLARA AİT GELİRLER		5.000

GELECEK YILLARA AİT GELİRLER	500	
GELECEK AYLARA AİT GELİRLER		500

GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	500	
DIĞER GELİR VE KARLAR		500

Öte yandan vergi uygulamasında bir maddi duran varlığın bedelsiz edinimi söz konusu olabilmektedir. Örneğin özel maliyete konu değerler, kira süresi sonunda kiralayana bedelsiz, (kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak devredilebilmektedir. Bunların emsal bedeli

kiralayan tarafından bu tarihte aynen tahsil olunmuş gelir sayılmaktadır.¹¹

Özel maliyet konusu iktisadi değerler kira süresi sonunda kiralayana bedelsiz olarak devredilmesi durumunda Katma Değer Vergisi Kanununun 1'nci maddesi uyarınca katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu durumda KDV matrahı KDVK'nın 27'nci maddesine göre emsal bedelidir. Emsal bedel takdir komisyonu tarafından belirlenir.

Örneğin X Ltd. Şti, Y ticari işletmesinin aktifinde bulunan gayrimenkulü üç yıllığına kiralamıştır ve aynı yıl bu gayrimenkule 30.000-TL tutarında özel maliyete konu harcama yapmıştır. Kira süresinin sonunda özel maliyete konu iktisadi kıymet Y şahsına bedelsiz olarak devredilmiş ve takdir komisyonunca özel maliyet bedeli 20.000-TL belirlenmiştir. Özel maliyete konu söz konusu iktisadi kıymet hem ilgili dönemin kazancına eklenecek hem de işletmenin sabit kıymetlerine dahil edilecekti.

BİNALAR	20.000	
İNDİRİLECEK KDV	3.600	
DIĞER GELİR VE KARLAR		20.000
ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		3.600

6- MADDİ DURAN VARLIKLARDA MALİYET BEDELİNİN ARTMASI

Standartta varlıkların elde edilmelerinden sonra katlanılan maliyetlerden sadece varlığın

¹¹ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 72'nci maddesinde yapılan düzenlemedir. Bu madde hükmüne göre; "Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devir olduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur."

önceden belirlenmiş kapasitesini genişleterek gelecekte elde edilecek yararlarını artıran harcamalar ilgili varlığın maliyetine eklenebilir. Buna göre,

- Varlığın ekonomik ömrünü uzatan,
- Varlığın hizmet kapasitesini artıran,
- Üretilen mal veya hizmet kalitesini artıran

ya da önceden belirlenmiş faaliyet maliyetlerini azaltan harcamalar.

Varlıktan gelecekte elde edilecek yararlarda artış sağlayacak harcamalardandır.

Bir maddi duran varlığa ait bir parçanın yenilenmesinde katlanılan maliyetler ayrı bir varlık gibi değerlendirilip muhasebeleştirilir. Yenilenen bu parçanın kayıtlı değeri mali tablolarından çıkarılır.

Örneğin bir trenin koltuklarının çok sık değiştirilmesinde yeni alınan koltukların ekonomik ömrü farklı olduğundan ayrı varlıklar olarak muhasebeleştirilmelidir.

İşletme varlıkları arasında yer alan iş makinesinin tam kapasite ile çalışabilmesi için paletleri 20.000-TL'ye yenilenmiştir (KDV ihmal edilmiştir).

<i>TESİS MAKİNE VE ÇİHAZLAR</i>	20.000	
<i>BANKALAR</i>		20.000

Gelecekte yarar sağlayacak harcamalar dışındaki normal işletme ve bakım harcamaları ait oldukları dönemin gideri olarak kaydedilirler.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesinde, varlığın elde edilmesinden sonra varlıkla ilgili olarak yapılan giderlerden hangilerinin maliyet bedeline dahil edileceği özel olarak belirlenmiştir.

Buna göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, maddi duran varlığın kullanım

ömürünü uzatıcı veya kullanım ömrünü uzatmakla birlikte, normal ömründeki fonksiyon ve yararını arttırıcı nitelikteki giderler maliyet arttırıcı giderlerdendir.

Varlığın ömrünü uzatan harcamalar; aktifleştirildikleri yıldan başlayarak varlığın uzayan ömrünün bitimine kadar olan sürede itfa edilir.

Varlığın fonksiyonunu artıran harcamalar; aktifleştirildikleri yıldan başlayarak varlığın kalan ömründe eşit tutarlarda amortismanına tabi tutulurlar.

Örneğin bir makinenin motorunun değiştirilmesi, kullanma ömründe bir değişiklik yapmakta, varlığın fonksiyonunu ve buna bağlı olarak sağlayacağı yararı da arttırmaktadır. Bu nedenle maliyet bedeline ilave edilmesi gerekir.

Görüleceği üzere standarttaki esaslar vergi uygulaması ile örtüşmektedir.