



YENİLEME FONU UYGULAMASI ve ÜÇ YILLIK KULLANIM SÜRESİNİN TESPİTİ

İbrahim ERCAN^(*)

1 - GİRİŞ

İktisadi kıymetlerin bazılarının ekonomik ömürlerinin uzun olması ve iktisadi faaliyette uzun süreler kullanılacak nitelikte olmaları, bir defada giderleştirilmesine engel teşkil etmektedir. Bu nedenle, 213 sayılı VUK'da (Vergi Usul Kanunu)¹ bu nitelikteki iktisadi kıymetler için amortisman müessesesi getirilmiştir. Bu nitelikte olup, amortisman yoluyla itfa edilen iktisadi kıymetlerden, itfa sürelerinin ve ekonomik ömürlerinin bitmesi, teknolojik değişiklikler, aşırı yıpranma ve diğer sebeplerle satışa sunulmaktadır. İşletmeler, bu nitelikteki amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından kar elde edebilmektedirler. Ayrıca, işletmeler amortisman tabi iktisadi kıymetlerin hasara uğramaları durumunda,

şayet söz konusu iktisadi kıymet sigortalı ise sigorta tazminatı da alabilmekte ve alınan bu tazminat dolayısıyla da kar elde edebilirler.

İşte, 213 Sayılı VUK'un 328 ve 329'uncu maddelerinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan veya hasara uğraması halinde sigortadan alınan tazminat dolayısıyla oluşan karın dönem kar veya zararı hesabına alınacağı, ancak söz konusu maddelerde belirtilen şartların oluşması halinde yenileme fonuna alılabileceği hususları belirtilmiştir.

Bu yazımızda, genel olarak yenileme fonu uygulaması, fonun kullanımına ilişkin üç yıllık sürenin tespiti, fona alınan karın itfası ve muhasebeleştirilmesi anlatılmaya çalışılacaktır.

2- YENİLEME FONU UYGULAMASI

213 Sayılı VUK'un "Amortisman Tabi Malların Satılması" başlıklı 328'inci maddesinde;

"Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter

^(*) Vergi Denetmeni

¹ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedebilir.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

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."

Yine, aynı Kanun'un "Amortisman Tabi Malların Sigorta Tazminatı" başlıklı 329'unc maddesinde;

"Yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrıyan amortisman 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 hesabına geçirilir.

Şu kadar ki, alınan sigorta tazminatı ile ziyaa uğrıyan 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."

Yenileme Fonu Uygulaması 213 Sayılı VUK'un yukarıda yer alan 328 ve 329'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. Yapılan bu düzenlemeye göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya hasara uğraması hallerinde varlığın satış değeri veya sigorta tazminat değeri ile, net aktif değeri arasındaki fark, Dönem Kar veya Zarar hesabına alınmakta, şayet satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan oluşan kar veya tazminat fazlası, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilmektedir. Ancak, söz konusu Kanun maddesine göre, üç yıllık süre içinde kullanılmamış olan kar veya tazminat farkı üçüncü yılın vergi matrahına ilave edilmekte ve ayrıca, üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kar veya tazminat farkları o yılın matrahına eklenir. Bu kapsamda, yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar veya tazminat farkları yeni değerler üzerinden bu kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan son-

ra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

2.1- Yenileme Fonu Oluşumuna

İlişkin Şartlar

Yukarıda yer alan Kanun maddelerinde yapılan düzenlemeler doğrultusunda, yenileme fonunun oluşturulmasına ilişkin şartları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

a) Bilanço usulünde defter tutmak;

Mükelleflerin iktisadi kıymetin satışından oluşan kar veya tazminat fazlasını yenileme fonu olarak ayırabilmeleri için, bilanço usulünde defter tutuyor olmaları gerekir. İşletme usulünde defter tutan mükellefler yenileme fonu ayıramazlar.

b) İktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zaruri olması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olması;

İktisadi kıymetin yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu olması durumunda, işletmeyi idare edenlerce bu hususta ayrıca karar verilme şartı aranmaz. Örneğin, hasara uğrayan bir makinenin yerine yenisi alınmadan işletmenin faaliyeti aksıyorsa, bu durumda iktisadi kıymetin yerine yenisinin alınması zorunluluk arz eder. İktisadi kıymetin satışından oluşan kar veya tazminat fazlalığını iktisadi kıymetin yenilenmesinde kullanabilir.

Satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin yenilenmesinin, işin mahiyetine göre zorunlu olmaması durumunda, işletmeyi idare edenlerce yenileme kararı verilerek ve bu hususta teşebbüse geçilmesi halinde, yenileme fonu ayrılabilir. Uygulamada, satış karı veya tazminattan doğan farkın, yenileme fonuna alınmış olması, işletme-

yi idare edenlerin, yenileme kararı verip teşebbüse geçtiklerinin kanıtı olarak kabul edilmekte, ayrıca fiili teşebbüslerinin bulunması şartı, genellikle aranmamaktadır.²

2.2- Yenileme Fonunun Kullanımına

İlişkin Şartlar

2.2.1- Yenileme fonu alımında kullanılacak varlığın, satılanla aynı nitelikte olması;

Yenileme fonu, satılan iktisadi kıymetin yenilenmesi amacıyla ayrıldığından, ancak bazı küçük teknik farklılıklar hariç satılan iktisadi kıymetin yerine aynı nitelikte bir iktisadi kıymet alınması halinde kullanılabilir. Örneğin; teknolojik gelişmeler nedeniyle bir makinenin yerine daha gelişmiş bir makine alınabilir ve yenileme fonu söz konusu makinenin itfasında kullanılabilir. Ancak, satılan bir kamyonetin yerine otomobil alınması halinde ayrılan yenileme fonundan yararlanılamaz.

2.2.2- Yenileme fonunun kullanım süresi;

213 Sayılı VUK'un 328 ve 329'uncu maddelerinde, yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami üç yıl tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karların üçüncü yılın vergi matrahına ekleneceği belirtilmiştir. Kanun maddesinde, üç yıllık sürenin ne zaman başlayacağı ve ne zaman son bulacağı tam olarak belirtilmemiştir. Ayrıca, üç yıllık sürenin hesaplanması konusunda vergi idaresi ile yargının görüşleri birbirinden farklıdır. Dolayısıyla, yenileme fonunun kullanımında esas alınacak üç yıllık sürenin hesaplanmasında uygulamada farklılıklar oluşmasına sebep olmuştur.

² Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Yılmaz ÖZBALCI, Ocak 2003

a) Vergi İdaresinin görüşü;

Vergi İdaresinin görüşüne göre, yenileme fonu, iktisadi kıymetin satıldığı yıl dahil olmak üzere azami üç yıl içinde uygulanır. Vergi idaresine göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya hasara uğraması hallerinde oluşan yenileme fonu olarak ayrılan karların üç yıl içinde kullanılması, kullanılmaması halinde ise üçüncü yılın vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

Örneğin; 29.12.1998 tarihinde tesis edilen yenileme fonu 31.12.2000 tarihi itibarıyla vergi matrahına eklenmelidir. Burada fiili süre 2 yıl 2 gün olmasına rağmen yenileme fonu iki yıl vergi dışı bırakılmış olduğundan üçüncü yıl olan 2000 yılı matrahına ilavesi gerekmektedir. Nasıl yılın son gününde satın alınan bir demirbaş için bir yıllık amortisman ayrılabilirse buradaki iki günlük süre de bir takvim yılı olarak dikkate alınacaktır. Nitekim vergi idaresinin görüşü de bu yöndedir. Bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na yansıyan bir olayda Bakanlıkça verilen 10.08.1983 tarih ve VUK 24459-328-72 sayılı Özelgede, "...sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan satıştan doğan kârın yenileme fonuna alındığı yılı da, keza aynı maddede geçen üç yıllık sürenin başlangıç yılı saymak gerekmektedir." şeklinde görüş bildirilmiştir.³

Yine Bakanlıkça verilen bir başka özelgede şu şekildedir; "Sözü edilen maddedeki yıl deyimi vergilendirme dönemini ifade etmekte olduğundan, sabit kıymetin satışından elde edilen karın "yenileme fonu"na alındığı yılın da aynı maddede geçen 3 yıllık sürenin başlangıç yılı olarak

saymak gerekmektedir. Bu itibarla Danıştay'ın konu hakkında değişik görüşü bulunmakla beraber, Bakanlığımız öteden beri uygulaması yukarıda açıklandığı şekilde olup, söz konusu olayda araçların 1989 yılında satılması sonucunda oluşturulan yenileme fonunun kâr/zarar hesabına intikali için gerekli olan kanuni sürenin, fonun şirkette ayrıldığı yıldan başlamak üzere toplam üç yıl olarak dikkate alınması ve 1991 hesap dönemi sonunda kar/zarar hesabına aktarılarak vergilendirilmesi gerekmektedir."⁴

Buna göre, amortisman tabi kıymetin satıldığı veya hasara uğradığı tarihin içinde bulunduğu dönem yenileme fonunun kullanılacağı üç yıllık sürenin birinci yılı olacak ve takip eden ikinci yılın sonunda yenileme fonunun kullanım süresi sona erecektir.

b) Danıştay'ın görüşü;

Danıştay, yenileme fonuna ilişkin olarak vermiş olduğu kararlarında, yenileme fonuna alınan karın yenilemede kullanılmaması halinde, karın satışın yapıldığı yılı izleyen yılın vergi matrahına dahil edilmesi gerektiğine karar vermiştir.

Üç yıllık sürenin iktisadi kıymetin satış tarihinden değil değerleme gününden itibaren hesaplanması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle amortisman tabi iktisadi kıymetin satıldığı yılı izleyen üç tam yıl esas alınmalıdır. Bu görüşe göre, VUK'un 328. maddesinin dördüncü fıkrasında öngörülen üç yıllık süre kanunda bu konuda bir açıklık bulunmaması nedeniyle ve genel prensipler doğrultusunda, ATİK'lerin satıldığı yılı takip eden takvim yılı başından itibaren başladı-

³ Yenileme Fonu Uygulamasında Üç Yıllık Kullanılma Süresinin Başlangıcı Ve Bitişi Sorunsalı-II, Tezcan ATAY, Hakan ATAY, Yaklaşım Nisan 2003

⁴ Tezcan ATAY, Hakan ATAY, ag.m.

ğının kabulü gerekir. Bu durumda satılan ve bu yılda pasifte geçici bir hesaba aktarılan kârın, satış yılını izleyen üçüncü yılda matraha ilave edilerek beyan edilir.

Danıştay Dördüncü Dairesi 10.11.1991 tarih ve E.1998/4562, K.1991/3074 sayılı kararında; 1982 yılında yapılan satıştan doğan ve yenileme fonuna alınan karın 1985 yılı matrahına dahil edileceği; 17.1.1994 tarih ve E.1992/3956, K.1994/159 sayılı kararında; 1987 yılındaki satışa bağlı yenileme fonunun 1990 yılı matrahına dahil edilmesi gerektiği; şeklinde karar vermiştir.⁵

Ayrıca, Danıştay Dördüncü Dairesi, 20.02.1974 tarih, E: 1973/4073, K: 1974/55 sayılı kararında; 1966 yılında satılan ve kârı yenilemede kullanılmayan iktisadi değerın satış kârının 1966 yılı sonundan itibaren üçüncü yıl olan 1969 yılı kârlarına ithal edilmesi gerektiği; 20.02.1974 tarih, E: 1973/4073, K: 1974/55 sayılı kararında; 1996 yılında satılan iktisadi kıymetin satış kârının 1999 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilerek vergilendirileceği; ne hükmetmiştir.⁶

Danıştay vermiş olduğu kararlara göre, yenileme fonunun kullanım süresi amortismanı tabi iktisadi kıymetin satıldığı veya hasara uğraması halinde fonunun ayrıldığı yılı takip eden yıl başından başlamakta ve takip eden üçüncü yılın sonunda sona ermektedir. Danıştay'ın görüşüne göre hesaplanacak süre Vergi İdaresinin görüşüne hesaplanacak süreden bir yıl daha fazladır. Örneğin; 10.11.2010 tarihinde ayrılan yenileme fonu 31.12.2013 tarihine kadar kulla-

nılabilecektir.

Ancak, burada amortismanı tabi iktisadi kıymetin satıldığı veya hasara uğradığı tarih ile içinde bulunulan yılın sonuna kadar yenileme fonunun kullanılıp kullanılmayacağı konusunda bir sorun oluşmaktadır. Danıştay'ın görüşünün yenileme fonunun kullanım süresinin hesaplanmasında esas alınması halinde, yenileme fonu ayrılmasına kaynak teşkil eden kıymetin satıldığı veya hasara uğradığı tarih ile, içinde bulunulan yılın sonuna kadar gerçekleştirilecek yeni bir iktisadi kıymet alınması işlemlerinde yenileme fonu kullanılmayacaktır. Dolayısıyla, Danıştay'ın görüşüne göre, satılan veya hasara uğrayan iktisadi kıymetin aynı yıl içinde yenilenmesi düşünüyor ise yenileme fonu ayrılmasının herhangi bir vergisel avantajı olmayacaktır.

c) Kanunun lafzi yorumu;

Sürelerin hesaplanmasını düzenleyen 213 Sayılı VUK'un 18'inci maddesinde yıl olarak belirtilmiş sürelerde hesap şekli açıklanmamış olmakla beraber maddenin genel esprisinden hareketle, sürenin sabit kıymet satış tarihinin ertesi gününden başlaması ve üç yıl sonraki satışa tekabül eden günün akşamı bitmesi gerekmektedir.

Örneğin; 29.12.1992 tarihinde satılan otomobilin yerine 29.12.1995 günü akşamına kadar bir başka binek oto satın alınmadığı takdirde yenileme fonunun amortismanlara mahsup imkanı ortadan kalkacak ve yenileme fonunda bekleyen sabit kıymet satış karı 1995 yılı kâr/zarar hesabına alacak kaydedilmek suretiyle kapatılacaktır.⁷

⁵ Yenileme Fonu Uygulaması Ve Özellik Arz Eden Hususların İrdelenmesi; Halil SÖYLER, Temmuz 2003 www.alomaliye.com.

⁶ Tezcan ATAY, Hakan ATAY, ag.m.

⁷ Tezcan ATAY, Hakan ATAY, ag.m.

Dolayısıyla, amortismanına tabi iktisadi kıymetin satıldığı veya hasara uğradığı tarih yenileme fonunun kullanılacağı üç yıllık sürenin başlangıcı olacak ve üçüncü yılda bu tarihe tekabül eden tarihte yenileme fonunun kullanım süresi sona erecektir. İşletmelerin bu süre içinde kanunda belirtilen şartlara uygun yeni bir iktisadi kıymet almaları gerekmektedir.

d) Görüşlerin değerlendirilmesi ve bizim görüşümüz

Vergi idaresinin görüşü; yenileme fonunun üç yıllık kullanım süresinin hesaplanmasında yenileme fonunun ayrıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap dönemini de dahil etmekte ve yenileme fonundaki karın takip eden ikinci yılın sonunda kadar bu hesapta tutulabileceğini, kullanılmaması durumunda takip eden ikinci yılın karına dahil edilmesi gerektiği yönündedir. Danıştayın görüşü ise; yenileme fonuna alınan karın fona alındığı yılı takip eden üç yıl bu fon hesabında tutulabileceğini kullanılmaması durumunda üçüncü yılın karına dahil edileceği yönündedir. Danıştay'ın görüşünün esas alınması halinde, yenileme fonundan amortismanına tabi kıymetin satıldığı veya hasara uğradığı tarih ile bu yılın dönem sonuna kadar olan sürede yararlanılamayacaktır.

Ancak, bizimde kabul ettiğimiz, 213 Sayılı VUK'un sürelerin hesaplanmasına ilişkin hükümlerini de dikkate alarak oluşan Kanun'un görüşünde; amortismanına tabi iktisadi kıymetin satıldığı veya hasara uğradığı tarih yenileme fonunun kullanılacağı üç yıllık sürenin başlangıcı olmakta ve üçüncü yılda bu tarihe tekabül eden tarihte sona ermektedir. Dolayısıyla, kanunda belirtilen

üç yıllık süre tam olarak anlamını bulmaktadır.

Zaten geçici vergi dönemlerinde de çıkması muhtemel sorunlar bu sayede halledilmiş olmaktadır. Yani 12 Haziran 1998 tarihinde satılan ve yenileme fonu uygulamasına konu edilen bir otobüs ancak ve ancak 12.06.2001 tarihine kadar bu uygulamadan yararlanabilecektir. Eğer mükellef bu tarihe kadar aynı türdeki bir iktisadi kıymeti almaz ise yenileme fonu ikinci geçici vergi döneminde kara ilave edilerek geçici vergi beyannamesiyle beyan edilecektir.⁸

2.2.3- Yenileme Fonunun İtfası;

Bakanlıkça yayınlanan 62 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde⁹, yenileme fonunun kullanıma başladıktan sonra nasıl itfa edileceğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. 62 Seri No.lu Genel Tebliğinde bu konuda yapılan açıklamalar şöyledir;

“.....

XIII _ (Madde-21) Bu madde ile 213 sayılı Kanunun 328 inci maddesine bazı hükümler eklenmiştir.

.....

1- Satılan iktisadî kıymetin yenilenmesi için mahiyetine göre zarurî bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan hasıl olan kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesaba alınacaktır.

Bu hesaptaki miktarın en çok üç yıl içinde kullanılması gereklidir.

2- Ayrılmış olan kâr ile temin edilen iktisadî kıymetin değerinin de kanunun amortisman hükümleri dairesinde amortisman yoluyla itfa edile-

⁸ Tezcan ATAY, Hakan ATAY, ag.m.

⁹ 14.02.1963 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

ceği tabiidir. Şu kadar ki bahis konusu kâr, ayrılacak amortismanlara mahsup edilecek, diğer bir ifade ile, hesaplanmış olan bu amortismanlar, satıştan tahassül eden kâr miktarına balığ oluncaya kadar gider yazılmayacaktır. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş bakiye bir değer kalırsa bu bakiye değerın amortismanına devam edilecek ve ayrılan amortisman payları o zaman gider kaydolunacaktır. Misâl : Amortismanına tabi bir iktisadî kıymetin yenilenmesi maksadiyle satıldığı ve bu satıştan da 10.000 lira kâr sağlandığı, buna mukabil yeniden alınan iktisadî kıymetin değerinin 15.000 lira olduğu farz edilirse, mükellef tahassül eden 10.000 lira kâr üzerinden o yıl vergi ödemeyecek ve ancak yeni aldığı kıymet üzerinden o yıl için ayrılması icap eden amortisman 3000 lira ise bu miktarı masraf yazmayacak, ayrı bir hesapta gösterdiği 10.000 liralık kârdan düşecektir. Müteakip yıllarda da aynı suretle hareket ederek ayrılan amortismanların toplamı 10.000 liraya balığ olunca müteakip yıldan itibaren ayıracağı amortismanları artık gider kayıt edecektir.

.....”

Yukarıya ilgili bölümlerini aldığımız 62 Seri No.lu VUK Genel Tebliği’nde amortismanına tabi iktisadi kıymetin satılması veya hasara uğraması halinde ortaya çıkan ve yenileme fonuna alınan karın, yeni alınacak iktisadi kıymetin amortismanına mahsup edileceği, yıllar itibariyle hesaplanacak amortismanların yenileme fonunda yer alan miktara ulaşana kadar gider yazılmayacağı, yenileme fonunda yer alan karın itfası tamamlandıktan sonra yeni alınan iktisadi kıymetin amortismanı henüz tamamlanmamış ise, amortisman ayrılmaya devam edileceği, yenileme fonundaki karın itfasında sonrası ayrılan amortismanların gider olarak hesaplara yansıtılacağı, belirtilmiştir.

3- YENİLEME FONU AYRILMASI VE KULLANIMINA İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

Örnek: E Ltd.Şti. 01.10.2010 tarihinde, yenilemek amacıyla, kayıtlı değeri 200.000 TL ve birikmiş amortismanı 180.000 TL olan makineyi 100.000 TL bedelle nakit olarak satmıştır. İşletme 10.11.2010 tarihinde 400.000 TL bedelle yeni bir makineyi nakit olarak satın almıştır. Makinenin ekonomik ömrü 10 yıldır. (KDV dikkate alınmamıştır).

01.10.2010		
100 KASA		100.000
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	180.000	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		200.000
549 ÖZEL FONLAR		80.000
549.01- Yenileme Fonu		
Eski makinenin satışı.		
/		
01.11.2010		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	400.000	
100 KASA		400.000
Yeni makinenin alışı.		
/		

Yeni alınan makinenin ekonomik ömrü 10 yıl olduğundan amortisman oranı $1/10 = 0,10$ 'dur.

2010 yılı amortismanı $400.000 \times 0,10 = 40.000$ TL olup,

2019 yılına kadar her yıl yeni alınan makine için 40.000 TL amortisman ayrılacaktır.

31.12.2010	
549 ÖZEL FONLAR	40.000
549.01 Yenileme Fonu	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	40.000
<i>Yeni makinenin 2010 Yılı Amortisman Giderinin Özel Fonlardan Karşılanması.</i>	
/	

Yeni satın alınan makinenin amortisman miktarı yenileme fonundan mahsup edilinceye kadar giderleştirilemeyecek, yani yeni makinenin 80.000 TL amortisman miktarı yenileme fonundan karşılanacak, kalan 320.000 TL giderleştirilecektir.

***Yenileme Fonunun Kullanılmaması,**

İşletmece makinenin satışından oluşan ve yenileme fonuna alınan karın üç yıllık sürenin sonu olan 01.10.2013 tarihine kadar kullanılmaması durumunda, 2013 yılı kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

31.12.2013	
549 ÖZEL FONLAR	80.000
549.01 Yenileme Fonu	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	80.000
679.01 Sabit varlık satış karı	
31.12.2013	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	80.000
679.01 Sabit varlık satış karı	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	80.000
/	

4- SONUÇ

Bilanço usulünde defter tutan işletmelerde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması veya hasara uğraması sonucu oluşan karlar, yerine aynı nitelikte bir iktisadi kıymet alınmasının zaruri olması veya bu doğrultuda işletme yetkililerince karar verilmesi şartıyla, yenileme fonuna alınarak bilançonun pasifinde "Özel Fonlar" hesabında tutulabilir. Ancak, işletmece yenileme fonuna alınan bu karın fona alındığı tarihi takip eden üç yıl içinde, aynı nitelikte bir iktisadi kıymet alması gerekir. Yenileme fonunda tutulan kar yeni alınacak iktisadi kıymet için hesaplanacak amortisman miktarına mahsup edilerek itfa olunur. İktisadi kıymetin yenileme fonunun itfasından sonra kalan amortismanları ise gider olarak hesaplara yansıtılır.