



# Dönem Sonu İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi

Duayen Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

## 1. MUHASEBE SÜRECİ

İşletmelerin dönem içerisinde ve dönem sonunda yapmış oldukları işlemlerin muhasebeleştirilmesi temelde 3 ana başlıkta incelenmektedir. Bu başlıklar aşağıda belirtildiği gibidir.

- Dönem Başı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi
- Dönem İçi İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi
- Dönem Sonu İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

Dönem Sonu İşlemlerin Muhasebeleştirilmesinde ise sırasıyla aşağıdaki işlemler yapılmaktadır.

- Genel geçici mizanın düzenlenmesi,
- Envanterinin çıkarılması,
- Dönem sonu muhasebe işlemlerini yapılması,
- Kesin mizanın düzenlenmesi,
- Finansal tabloların hazırlanması (özellikle gelir tablosu ve bilanço),
- Kapanış kayıtlarının yapılması.

## 2. ENVANTER İŞLEMİ

Envanter kelimesi Türk Dil Kurumu sözlüğüne göre; “*Bir ticaret kuruluşunun para, mal ve diğer varlıklarıyla genel olarak borçlu ve alacaklı durumlarını, nicelikleri ve değerleriyle ayrıntılı olarak gösterme.*” Olarak tanımlanmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu da envanter kavramını Türk Dil Kurumunun tanımına benzer bir şekilde tanımlamıştır. Bu itibarla 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 186’ncı maddesine göre envanter çıkarmak “*bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tesbit etmektir.*” olarak tanımlanmıştır.

Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı üzere, envanter çıkarmak işletmelere ait tüm varlık (işletmenin sahibi bulunduğu nakit, nakit benzerleri, alacaklar, mallar, menkul ve gayrimenkul mallar vs...) ve borçları belirli periyotlarla sayarak, ölçerek, tartarak ve değerleyerek kesin olarak tespit etmektir.

Envanter çıkarmak kavramının içerisinde yer alan değerlemek kavramı ise yine 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda tanımlanmıştır.

Bu itibarla değerlendirme “*değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir.*” olarak yer almaktadır.

Değerleme kavramından anlaşılacağı üzere, değerlendirme direkt olarak vergi matrahının tespiti amacıyla yapılmaktadır.

### 3. ENVANTERİN AMACI

Envanter işlemi; işletmelerin sürekli olduğu farz edilen ömürlerinin belirli dönemleri ayrılması neticesinde dönemler arasındaki işlemlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesi ve dönem içinde gerçekleşen işlemlerin dönem sonunda Vergi Usul Kanununda belirtildiği şekilde kayıtlara alınması ve dönem sonunda işletme mevcutlarının, alacak ve borçlarının doğru bir şekilde tespit edilip sonraki dönemlere aktarılmasını amaçlamaktadır.

### 4. ENVANTER TÜRLERİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yapılan envanter tanımında görüleceği üzere, envanter işlemi mevcutlar, alacaklar ve borçların sayılması, ölçülmesi, tartılması ve değerlendirilmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Bu itibarla işletmelerin yapacağı envanter işlemi ikiye ayrılmaktadır. Bunlar;

- Kaydi Envanter (Muhasebe İçi Envanter)
- Fiili Envanter (Muhasebe Dışı Envanter)

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan envanter kavramı esasında fiile envanteri kastetmektedir. Zira kıymetlerin sayılması, ölçülmesi, tartılması ancak fiili bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

Kaydi envanter ise, fiili envanter neticesinde ortaya çıkacak sonuçların kayıtlara alınmasıdır. Bir nev'i kaydi envanter sonuçları fiile envanter sonuçlarına denkleştirilir.

### 5. DEĞERLEME ÖLÇÜLERİ

Yukarıda da bahsedildiği üzere, envanter işlemi yapabilmek için saymak, ölçmek, tartmak ve değerlendirme yapmak gerekmektedir. Bu bağlamda değerlendirme kavramının hangi şekillerde yapılacağı önem arz etmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nu göre Değerleme Ölçüleri 261'inci maddede sayılmıştır. Buna göre değerlendirme ölçüleri;

- Maliyet Bedeli,
- Borsa Rayici,
- Tasarruf Değeri,
- Mukayyet Değeri,
- İtibari Değer,
- Vergi Değeri,
- Rayiç Bedel,
- Emsal Bedel ve Ücreti,
- Alış Bedeli,

Şeklindedir.

## 6. ENVANTER İŞLEMİNE TABİ TUTULACAK VARLIK VE BORÇLAR

### 6.1. Kasa Hesabı

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 284'üncü maddesine göre, kasa mevcudu itibari değerle değerlendirilir. Yani kasada bulunan nakit kıymet, kıymetin üzerinde yazılı değerle değerlendirilecektir.

Kural olarak Kasa Hesabı, borç bakiyesi vermelidir. Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi, işletmede mevcut olan kıymetlerin kayıtlara yansıtılmadığı anlamına gelebilmekte bu durumda işletmeler açısından tarhiyata konu olabilmektedir.

Kasa hesabının dönem sonunda envanter işlemine tabi tutulması neticesinde kaydi envanter ile fiili envanter arasında bir farklılık varsa ve bu farklılığın nedeni tespit edilememişse, bu farklılık duruma göre Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları veya Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesapları vasıtasıyla geçici olarak denkleştirilir. Akabinde bu farklılığın nedeni tespit edilirse ilgili hesapta muhasebeleştirilirken, neden tespit edilemiyorsa Değer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı veya Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar hesabı vasıtasıyla sonuç hesaplarına aktarım gerçekleşir.

Kasa bakiyesinin dönem içinde veya dönem sonunda yüksek miktarda borç bakiyesi vermesi halinde, bu durum işletmeler açısından adatlandırma işlemi sonucu doğurabileceği gibi, örtülü kazanç dağıtımı işlemi sonucu da doğurabilmektedir.

Adatlandırma işlemi neticesinde hesaplanacak adet faizi (T.C.M.B.'nin uyguladığı avans faizi) işletmeler açısından gelir getirici bir unsur olup, bu tutar üzerinden KDV Hesaplanması gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının uyguladığı avans faiz oranı aşağıdaki gibidir.

Uygulandığı Dönem	Faiz Oranı
21.12.2019-12.06.2020	% 13,75
13.06.2020-18.12.2020	% 10,00
19.12.2020-30.12.2021	% 16,75
31.12.2021-	% 15,75

İşletmelerin sahibi buldukları döviz cinsinden yabancı paraların hangi değerlendirme ölçüsüne göre değerlendirileceği, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla Yabancı Paralar; “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tesbit olunur.” Hükümüne tabi tutulmuştur.

Ülkemizde yabancı para borsası olmadığı için yabancı paralar T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının yayımlayacağı kurlara göre değerlendirilebilir.

Kur değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı Karı Kambiyo Karları Hesabında, kur farkı zararları Kambiyo Zararları Hesabında muhasebeleştirilmektedir.

## 6.2. Alınan Çekler/Verilen Çekler ve Alacak/Borç Senetleri

İşletmelerin ticari faaliyetleri neticesinde almış olduğu veya düzenlemiş olduğu çekler, Alınan Çekler hesabında veya Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri Hesabında muhasebeleştirilir.

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre çeklerde vade olmamakla birlikte uygulamada vadeli çeklere rastlanılmaktadır. Bu itibarla dönem sonu itibariyle vadesi henüz gelmemiş çekler ilgisine göre, Alacak veya Borç senedi mahiyeti görebilmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281'inci maddesinde alacakların nasıl değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla alacaklar için *“Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.*

*Vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacaklar değerlendirme gününün kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi uygulanır.”* Hükümü, borçlar için aynı kanunun 285'inci maddesinde belirtilen *“Borçlar mukayyet değerleriyle değerlendirilir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.*

*Vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçlar değerlendirme günü kıymetine irca olunabilir. Bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispet, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanır.”* Hükümü uygulanmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar neticesinde vadeli çekler ve vadeli senetlere dönem sonunda T.C.M.B.'nin belirlediği faiz oranı üzerinden reeskont ayrılarak çek/senet bugünkü değerine indirgenmelidir.

*Alacak senetleri/vadeli çekler için dönem sonunda ayrılan reeskont; Reeskont Faiz Giderleri hesabında, Borç Senetleri/vadeli çekler için dönem sonunda ayrılan reeskont; Reeskont Faiz Gelirleri hesabında muhasebeleştirilir. Bu hesaplar ertesi dönem başında sorasıyla Reeskont Faiz Gelirleri ve Reeskont Faiz Giderleri hesapları vasıtasıyla nötürlenir.*

*Reeskont ayırma işlemi ihtiyari bir işlemdir. Ancak Alacak Senetlerine reeskont ayıran bir işletme borç senetlerine de reeskont ayırmak zorundadır.*

## 6.3. Bankalar

İşletmelerin bankalarda yer alan Türk Lirası cinsinden mevduatları mukayyet değerle, yabancı para cinsinden olan mevduatları *T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı* tarafından ilan edilen kurlar üzerinden değerlendirilir.

*Kur değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı karı Kambiyo Karları Hesabında, kur farkı zararları Kambiyo Zararları Hesabında muhasebeleştirilmektedir.*

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281'inci maddesinde vadeli mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirinin nasıl değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla söz konusu

maddede “Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.” Hükümü açıktır.

İşletmelerin bankalardaki vadeli mevduat hesapları için dönem sonlarında elde etmiş oldukları kıst döneme ilişkin faiz geliri, Gelir Tahakkukları hesabının borcuna karşılık Faiz Gelirleri hesabının alacağında muhasebeleştirilerek sonuç hesaplarına aktarılır.

Keza işletmelerin bankalardan kullanmış oldukları kredilerin de dönem sonlarında tahakkuk edecek olan faiz borcu ortaya çıkacaktır. Bu hükme ilişkin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 285’inci maddesinde “Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçlar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.” Hükümü yer almaktadır.

Yani işletmelerin bankalardan kullanmış olduğu kredileri ilişkin dönem sonunda tahakkuk edecek faiz gideri, Finansman Giderleri hesabı borcuna karşılık Gider Tahakkukları hesabı alacağında muhasebeleştirilir.

#### **6.4. Menkul Kıymetler**

İşletmelerin sahibi buldukları menkul kıymet çeşidi birden fazla olabilmektedir. Sahip olunan menkul kıymet çeşidi birden fazla olabileceği gibi, bu menkul kıymetlere ilişkin değerlendirme ölçüsü de birden fazladır.

Bu itibarla işletmelerin ellerinde bulundurdukları Hisse Senetleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 279’uncu maddesinin “Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle” hükmü gereğince alış bedeliyle değerlendirilirken, işletmenin yapmış olduğu Tahvil veya Finansman Bonosu yatırımları neticesinde elindeki menkul kıymet 279’uncu maddenin devam hükmü olan “... bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır.” Hükümü gereği duruma göre borsa rayici veya kıst getiri (dönem sonuna kadar tahakkuk eden faiziyle birlikte) değerlendirilir.

Alış bedeliyle değerlendirilen hisse senetlerinin değeri dönemde artmış olsa da azalmış olsa da mali kar açısından hiçbir anlam ifade etmeyecektir. Zira hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilmiştir. Ticari kar açısından dönem sonlarında yapılan kayıtlar Kanunen Kabul Edilmeyen Gider veya Vergiyi Tabi Olmayan Gelir olarak dikkate alınacaktır.

#### **6.5. Senetsiz Alacak ve Senetsiz Borçlar**

Senetsiz alacak ve borçlar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 281 ve 285’inci maddeleri gereği mukayyet değerle değerlendirilir. Yani muhasebe kayıtlarında yer alan değer ne ise değerlemede bu değer esas alınır.

Senetsiz alacak ve borcun yabancı para cinsinden olması halinde ise değerlendirme 280’inci madde hükmü gereği T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının ilan edeceği kurlar üzerinden değerlendirilecektir.

Kur farkından kaynaklı senetsiz alacağın değeri artmışsa, değer artışı alacak hesabının borcuna karşılık Kambiyo Karları hesabının alacağında muhasebeleştirilir. Kur farkından kaynaklı senetsiz alacağın değeri azalmışsa, değer azalışı alacak hesabının alacağına karşılık Kambiyo Zararları hesabının borcunda muhasebeleştirilir.

Keza. Kur farkından kaynaklı senetsiz borcun değeri artmışsa, değer artışı, borç hesabının alacağına karşılık Kambiyo Zararları hesabının borcunda muhasebeleştirilir. Kur farkından kaynaklı senetsiz borcun değeri azalmışsa, değer azalışı borç hesabının borcuna karşılık, Kambiyo Karları hesabının alacağında muhasebeleştirilir.

## 6.6. Avanslar

Yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280'inci maddesine göre T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığının ilan edeceği kurlar esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir

## 6.7. Şüpheli Alacaklar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Alacaklarda ve Sermayede Amortisman başlıklı bölümünde yer alan Şüpheli Ticari Alacaklarla ilgili olarak "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000,00 Türk lirasını aşmayan alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir." Hükümü yer almaktadır.

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, bir alacağın şüpheli alacak sayılabilmesi için alacağın ya dava veya icra safhasında bulunması ya da yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000,00 Türk lirasını aşmayan bir borç olması gerekecektir.

Ancak dava safhasında bulunan alacaklarla ilgili idare ile yargı mercileri arasında uyumsuzluk söz konusudur. Kanun koyucu şüpheli ticari alacak kavramını mükelleflere ihtiyari olarak uygulamak maksadıyla kanuna eklemiştir. Zira bazı mükellefler aynı alacağa şüpheli alacak olarak değerlendirmeyebilmekte iken bazı mükellefler şüpheli alacak olarak değerlendirebilmektedir. Bu bakımdan Vergi Usul Kanunu şüpheli alacak karşılığı ayırma işlemini bir ihtiyari uygulama olarak değerlendirdiği için bir alacak eğer şüpheli alacak olarak nitelendirilecekse ancak ve ancak dönem sonuna kadar dava veya icra safhasında işlem görmesi gerekmektedir. Eğer dönem sonuna kadar dava veya icra safhasında işlem görmediyse o alacak Vergi Usul Kanunu açısından şüpheli alacak sıfatı kazanmamıştır. Ancak bu noktada

yargı mercinin kararı Maliye İdaresinden farklıdır. Yargı merci; alacağa hangi yılda dava açılırsa, alacak o yılda şüpheli hale gelmektedir görüşünü savunmaktadır.

Bu konuyla ilgili bir diğer önemli nokta ise alacağın teminatlı bir alacak olması halinde şüpheli hale gelen alacak teminat kısmından arta kalan kısımdır.

Alacağın KDV Dahil olması halinde ise 334 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, alacağın ilgili dönem kayıtlarına girmiş olması ve KDV beyannamelerinde beyan edilmiş olması şartıyla, KDV içeren şüpheli alacaklarda katma değer vergisi için de karşılık ayrılabilir.

Aciz vesikasına bağlanan alacaklarda alacağın tamamı için değil, aciz vesikasında yer alan tutar kadar karşılık ayrılabilir.

Alacak her zaman yurtiçinden olmayabilir, yurt dışından olan alacaklar için, dava açıldığının ilgili ülkedeki temsilciliklerden onaylatılması şartıyla karşılık ayrılabilir.

Şüpheli ticari alacaklarla ilgili bir diğer önemli konu ise iflas ve iflasın ertelenmesi halidir; bu itibarla, İflas halindeki kişilerden ve İflas Erteleme Kararı almış kurumlardan olan alacaklar için de olan alacaklar için karşılık ayrılabilir.

Ayrıca hatır senetleri içinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmayacağı açıktır. Zira şüpheli alacaklarla ilgili kanun metninde “Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla”; hüküm yer almaktadır. Hatır senedi ticari veya zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi maksadıyla yapılan bir işlem değildir.

Konkordato Halindeki Alacaklarla ilgili olarak alacağın şüpheli hale gelmesi hali aşağıdaki tablodaki gibidir.

KONKORDATO AŞAMALARI (GEÇİCİ MÜHLET)		
	Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar	Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar
Geçici Mühlet Verilmesi	Karardan önceki şüpheli alacak karşılığına ilişkin hiçbir şey yapılmaz.	Geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılabilir
	Geçici mühlet kararı reddedilirse düzeltme yapılmaz	Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için Konkordota talebinin reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltme yapılır. Karşılık iptal edilerek gelir yazılır. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikali durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu tabiidir.



KONKORDATO AŞAMALARI (KESİN MÜHLET)		
Kesin Mühlet Veri.	Karardan Önce Dava Ve İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar	Karardan Önce Dava ve İcra Safhasına İntikal Etmemiş Alacaklar
	Konkordato başarılı olursa düzeltme yapılmaz.	Geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibariyle şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.
	Kesin mühlet kararı kaldırılırsa düzeltme yapılmaz	Geçici mühlet kararının ilan edilmesi ile karşılık ayrılan alacaklar için ise ayrılmış olan karşılıkların konkordatonun reddine ilişkin kararın ilan edildiği hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, bu alacakların dava veya icra safhasına intikal etmesi durumunda genel hükümler çerçevesinde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olduğu tabiidir

KONKORDATO AŞAMALARI	
<b>Konkordatonun Reddi ve İflasın Açıklanması</b>	İflas masasına kaydedilmişse şüphelilik hali devam edeceğinden daha önce ayrılan karşılıklara ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmaz ve bu durumda da daha önce ayrılmış olan karşılıklar devam edecektir.
<b>Konkordota Projesinin Tasdiki</b>	Alacaklı borçlu lehine vazgeçtiği kısmı tasdik kararı itibariyle "değersiz alacak" niteliğini kazanacak ve değersiz alacak ile bu alacağa isabet eden karşılık, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesi hükmüne uygun olarak yok edilecektir.  Projenin tasdik edilmesiyle beraber alacağın vazgeçilmeyen kısmının vadesi ise proje çerçevesinde uzatılmış olacaktır. Buna göre mahkemece tasdik edilen konkordato projesiyle alacaklı ile borçlu arasında yeni bir borç ilişkisi kurularak eski borç vade/miktar itibariyle yenilendiğinden bu alacaklar, şüpheli alacak olma vasfını kaybedecektir. Dolayısıyla söz konusu alacaklar için ayrılmış olan karşılıkların, konkordatonun tasdiki kararının ilan edildiği (bağlayıcı hale geldiği) hesap dönemi itibariyle düzeltilmesi gerekmektedir.

## 6.8. Değersiz Alacaklar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322'nci maddesinde "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar, değersiz alacaktır.

*Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.*" Hükümü yer almaktadır.

İlgili kanun hükmüne istinaden borçlunun gaipliği, yurtdışına kaçması, borçlunun dolandırıcılıktan mahkûmiyeti ve mal varlığının bulunmadığına dair bulgular vs... gibi sebeplerin varlığı halinde alacak değersiz alacak mahiyetini kazanmış olur ve bu hale geldiği dönemde Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabı vasıtasıyla sonuç hesaplarına aktarılır.

Değersiz alacaklarda KDV'nin durumu da önem arz eder. KDV içeren değersiz alacaklarda KDV'de değersiz olarak kabul edilebilir. Değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve

*beyan edilen KDV'nin alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirimi mümkündür. Şayet indirim konusu yapılan KDV daha önce karşılık ayrılmak yoluyla gider yazılmışsa KDV önce gelir yazılmalı sonra indirilmelidir.*

### **6.9. Vazgeçilen Alacaklar**

Vazgeçilen alacaklarla ilgili olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 324'üncü maddesinde "Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur." Hükmü yer almaktadır.

Bu noktada özel bir fon hesabında bulunan vazgeçilen alacak alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak 3 yıl içinde itfa olunmaz ise 3'üncü yılın sonunda kar hesabına aktarılarak vergilendirilir. Yani esasında buradaki uygulama bir vergi ertelemesi uygulamasıdır.

### **6.10. Stoklar**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesinde emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Mezkur Kanunu'nun 275'inci maddesinde de imal edilen emtianın üretim maliyeti içerisinde girecek unsurlar sayılmıştır. Bu bağlamda "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

*Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler.*" Hükmü yer almaktadır.

Mezkur kanunun Maliyet Bedeli madde başlıklı 262'nci maddesinde de maliyet bedelinin ne olduğu ve hangi kavramların maliyet bedeli içerisinde dahil olduğu hususu ayrı ayrı belirtilmiştir. Bu itibarla maliyet bedeli ile ilgili olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümmum giderlerin toplamını ifade eder.

*Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:*

- a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,
- b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler,

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir. İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.” Hükmü yer almaktadır.

Söz konusu kanun hükmüne göre, emtianın iktisap edilmesi, değerinin artırılması, taşınması, söz konusu emtianın stoklara alındığı tarihe kadar olan depolama ve sigorta giderleri, emtianın stoklara girdiği tarihe kadar olan kur farkları, emtia ithal edilmişse ithalde alınan gümrük vergileri, harçlar, maliyet bedelinin içine dahil edilecektir.

Yukarıda belirtilen kanun hükmünden ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere, emtianın stoklara girdiği tarihten sonra ortaya çıkan depolama, nakliye, muhafaza vs... gibi giderler emtianın maliyetine dahil değildir. Zira kanun hususi emtianın stoklara girdiği tarihi baz almaktadır. Emtianın stoklara girdiği tarihten sonraki kur farkı ile ilgili olarak işletmelere ihtiyarilik tanınmıştır.

Dönem sonunda işletmelerin mevcutları arasında bulunan emtia saymak, ölçmek veya tartmak suretiyle tespit edilip fiili durum ile kaydi durum kıyaslanır ve kaydi durum fiili duruma eşitlenir.

Kaydi ve fiili envanter arasında farklılık mevcut ve bu farklılığın nedeni ilk etapta tespit edilemediyse duruma göre Sayım ve Tesellüm Noksanları veya Sayım ve Tesellüm Fazlalıkları hesapları vasıtasıyla denkleştirme işlemi yapılır ve noksanlık/fazlalığın sebebi tespit edilmeye çalışılır.

Noksanlık/fazlalığın sebebi tespit edilirse ilgili hesap vasıtasıyla Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları/Fazlalıkları hesabı kapatılır. Eğer Noksanlık/fazlalığın sebebi tespit edilemiyorsa, noksanlık veya fazlalık duruma göre, Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına veya Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar Hesabına aktarılarak kapatılır.

Noksanlığın sebebi işletmenin imalini/ticaretinin yaptığı emtiaya bağlı bir firenden veya hırsızlık, doğal afet gibi bir sebepten kaynaklanıyorsa, bu durumda firenin olağan fire olup olmadığına bakılır, eğer olağan fire varsa (odalar, borsalar veya komisyonlarca belirtilen fire oranı) söz konusu fireye ilişkin bedel gider olarak dikkate alınır ancak olağan fireyi aşan kısım

- Bir muhasebe döneminde alınan toplam ticari mal bedeli üzerinden yapılan iskontolar (ciro primleri gibi) ise maliyetle ilişkilendirilmez. Doğrudan gelir yazılır.

ise sermayede meydana gelen azalma olduğu için Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır.

Noksanlığın sebebi çalınma, yanma, su basması gibi bir hal ise, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 278'inci maddesi hükmü dikkate alınır. Söz konusu maddede "Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması müdat olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değeri." Hükmü yer almaktadır. Kanun hükmüne göre kıymeti düşen emtia için emsal bedele göre değerlendirilmelidir.

Emitanın çalınması, bozulmasından farklı olarak değerinin düşmesi halinde ise değer düşüklüğünün tespiti için Takdir Komisyonuna müracaat etmek zorunludur. Değeri düşen emtiayla ilgili takdir komisyonu kararına göre değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir.

Bu hususla ilgili olarak bir diğer önemli nokta ise, işletmeden kaybolan veya çalınan emtianın kaybolduğuna dair itfaiye veya polis raporu olması halinde emtianın emsal bedeli işletmeler açısından Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar olup bu gider kanunen kabul edilmeyen giderdir. Eğer itfaiye veya polis raporu olmaması halinde ise bu emtianın bedeli işletmeden çekilmiş sayılıp satış kaydı yapılmalı ve KDV Hesaplanmalıdır.

Sebebi tespit edilemeyen noksanlık Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına aktarıldıktan sonra bu durum sermayede meydana gelen azalma olduğu için Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacaktır.

İşletmelerin ticaretini yaptığı mallarla ilgili olarak satış kabiliyetinin artırılması, mala olan talebin artırılması maksadıyla yapılan satış indirimleri eğer satış faturası üzerinde gösterilmişse emtia maliyetiyle ilişkilendirilmelidir. İskonto veya indirim belli bir ciro aşıldığında dönem sonunda yapılması halinde ise bu indirim veya iskonto Satış İskontoları veya Satış İndirimleri hesaplarında muhasebeleştirilir.

Bir dönemde alınan toplam emtia bedeli üzerinden yapılan iskontolar (ciro primleri gibi) ise maliyetle ilişkilendirilmez. Doğrudan gelir yazılır.

## **6.11. Duran Varlıklar**

### **6.11.1. Gayrimenkuller**

4721 Sayılı Türk Medeni Kanununda Gayrimenkul kavramı bulunmamaktadır. Gayrimenkul kavramı yerine Taşınmaz kavramı kullanılmaktadır. Mezkur kanunun 704'üncü maddesinde taşınmaz için "Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

- Arazi,
- Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler." Hükümü yer almaktadır.

Bu itibarla taşınmaz kavramı içerisine arazi, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler girdiği gibi, tapuya kayıtlı bağımsız ve sürekli haklarda girmektedir.

Ayrıca 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'da gayrimenkul gibi değerlendirilecek kıymetleri saymıştır. Mezkur kanunu'nun 269'uncü maddesinde "İktisadi işletmelere dahil bilümm gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir.

*Bu kanuna göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:*

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makineler;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar." Hükümü yer almaktadır.

Bu bağlamda gayrimenkullerin teferruatı, tesisat ve makineler, gemiler ve taşıtlar ve gayrimaddi haklar Medeni Kanunda yazın taşınmaz tabirine girmemiş olsalarda 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu bakımından taşınmazların değerlendirilmesinde değerlendirilmektedir.

Medeni Kanunun 704'üncü maddesi araziye taşınmaz saymış, 998. maddesi ise tapu siciline taşınmaz olarak kaydedileceğini belirtmekle yetinmiştir.

Medeni Kanunun taşınmaz niteliğinde saydığı ve tapu sicilinde ayrı bir sayfa kaydını öngördüğü bu hakların arazi gibi maddi varlıkları yoktur. Bunlar aslında irtifak haklarının belli çeşitlerinden olup bir takım sosyal ve özellikle ekonomik zorunlulukların sonucu olarak bağımsız ve sürekli bir nitelik kazanan haklardır. Medeni Kanunun 998. maddesine göre bağımsız ve sürekli hakların taşınmaz olarak kaydedilmesi için hakkın süresiz veya en az otuz yıl süreli olması koşulu getirilmiştir.

Bağımsız ve sürekli haklar, Medeni Kanunun 684. maddesiyle düzenlenmiş olan bütünleyici parça prensibine istisna teşkil etmekte, ilişkin bulunduğu arazinin üstünde veya altında ve arazinin mülkiyetinden ayrı olarak hak sahibin mülkü sayılmaktadır.

634 sayılı Kanunun birinci maddesi, "Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, bu kanun hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir.

*Yapılmakta veya ileride yapılacak olan bir yapının, birinci fıkrada yazılı nitelikteki bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere, arsa maliki*

veya arsanın ortak malikleri tarafından, bu kanun hükümlerine göre irtifak hakları kurulabilir.” şeklindedir.

Taşınmaz kavramını açıkladıktan sonra gayrimenkullerin maliyet bedeline nelerin dahil olduğu nelerin olmadığı hususu önem kazanmaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 262’inci maddesinde gayrimenkulün maliyet bedeli ile ilgili olarak; “*Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilümun giderlerin toplamını ifade eder*

*Aşağıda sayılan giderler de maliyet bedeline dâhil edilir:*

a) *İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,*

b) *İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,*

c) *İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),*

ç) *İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,*

d) *Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler. Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.) İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.(Ek fıkra:14/10/2021-7338/27 md.) Bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.” Hükümü yer almaktadır.*

Yukarıda yer alan kanun hükmüne göre gayrimenkullerin satın alınması veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemeler, gayrimenkullerin satın alındıktan sonra yıkılması için yapılan ödemeler herhangi bir dönem sınırlaması olmaksızın ortaya çıktığı dönem gayrimenkulün maliyetine ilave edilirken, gayrimenkulün finansmanında kullanılan kredi faizleri ve varsa kur farklarının, iktisap edilen dönem sonuna kadar gayrimenkul maliyetine ilave edilmelidir.

### **6.11.2. Demirbaş Eşya**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 273’üncü maddesinde demirbaşlar için “*Alat, edevat, mefruşat ve demirbaş eşya maliyet bedeli ile değerlenir.*

*İmal edilen alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlarda imal giderleri satınalma bedeli yerine geçer.” Hükümü yer almaktadır.*

*Yukarıdaki hükümden de anlaşılacağı üzere, demirbaşlar, alet ve edevatlar maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir.*

### **6.11.3. Taşıtlar**

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde gemiler ve taşıtların maliyet bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Mezkur Kanunu'nun 262'nci maddesinde maliyet bedeli tanımlanırken *"İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler."* Hükümü 2021 yılında kanuna eklenmiştir.

Söz konusu hükümden anlaşılacağı üzere, bir taşıtın iktisabı için ödenen ÖTV ve indirilemeyecek KDV mükelleflerce maliyet bedeline eklenmek veya genel giderler arasında gösterilebilmektedir.

Ancak bu konuyla ilgili olarak 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nu getirilen binek otomobil gider kısıtlamasına ilişkin *"Binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 150.000 TL'ye kadarlık kısmı"* gider olarak dikkate alınabilecektir.

Keza *"Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 170.000,00 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı 320.000,00 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı"* gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca binek otomobilin kiralanması durumunda ise *"Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 6.000 TL'ye kadarlık kısmı"* gider olarak dikkate alınabilecektir.

*Bu itibarla binek otomobil iktisap edilirken ödenen ÖTV ve KDV'nin 2021 yılı için en fazla 150.000,00 TL'lik kısmı gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecek arta kalan kısım kanunen kabul edilmeyen gider olacaktır.*

Binek otomobillerdi bir diğer özellikli husus ise amortisman mevzudur. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesinde *"... Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir."* Hükümü yer almaktadır.

*Bu bağlamda faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç, işletmeler iktisap ettikleri binek otomobillere iktisap edilen dönem için, aktife girdiği ay tam ay sayılmak suretiyle kıst amortisman ayrılmalıdır. Yani 2021/09 vergilendirme döneminde iktisap edilen binek otomobil için 2021 yılında Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık aylarını kapsayacak 4 aylık amortisman ayrılabilir.*

## 6.12. Özel Maliyet Bedeli

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Gayrimenkullerde veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarında maliyet bedelinin artması madde başlıklı 272'nci maddesinde “Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü ... genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün ... maliyet bedeline eklenir.(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlalaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise ..., kiracı ... tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının .... faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükmüdedir.

Gayrimenkuller .... için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.” Hükmü yer almaktadır.

Söz konusu kanun hükmüne göre, kiralana gayrimenkuller için kiracı tarafından gayrimenkulün değerini artırıcı bir harcama yapılmış ise, söz konusu harcamalar özel maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Özel Maliyet Bedellerinin İtfası madde başlıklı 327'nci maddesinde “Gayrimenkullerin, .... ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira ... süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. ... süresi dolmadan, kiralanan ... şeyin boşaltılması ... halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır.” Hükmü yer almaktadır.

İşletmelerce yapılan özel maliyet harcamasının itfa süresi kural olarak kiralama süresi kadardır ve işet oranda amortisman ayrılmaktadır. Ancak kira süresinin belli olmadığı kiralamalarda söz konusu olabilmekte ve bu gayrimenkullere özel maliyet harcaması yapılabilmektedir. Bu durumda ise amortisman süresi 5 yıl ve eşit oranlarla amortisman ayrılması gerekmektedir.

Kira süresi henüz sona ermeden kiralanan kıymetin boşaltılması halinde ise, itfa edilmemiş özel maliyet harcamaları iktisadi kıymetin boşaltıldığı yıl bir defada gider olarak dikkate alınacaktır.

## 6.13. Yenileme Fonu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328'inci maddesinde “Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir.

....

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. Devir ve trampa satış hükmündedir. (Değişik dördüncü fıkra:14/10/2021-7338/36 md.) Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerce;



a) Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı, işin niteliğine göre zorunlu bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan doğan kâr, satışın yapıldığı tarihi takip eden üçüncü takvim yılının sonuna kadar pasifte geçici bir hesapta tutulabilir. Bu süre içinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi veya benzer mahiyetteki bir iktisadi kıymetin iktisabı gerçekleşmezse, geçici hesapta tutulan kâr, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

b) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, finansal kiralama yoluyla edinilenler de dâhil olmak üzere (a) bendindeki esaslar dâhilinde iktisap edilen bir veya birden fazla kıymetin bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlarına mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

c) Pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr, satışı yapılan iktisadi kıymetin yerine iktisap edilen yeni kıymetlerin amortisman ayrılabilir tutarından fazla ise bu fazlalık, satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının kâr ve zarar hesabına eklenir.

ç) Satışın yapıldığı yılı takip eden üçüncü takvim yılının sonundan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi hâlinde pasifte geçici bir hesapta tutulan kâr o yılın kâr ve zarar hesabına eklenir Maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.” Hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmü amortismana tabi kıymetlerin satılmasına karar verilmesi ve satıştan doğan kazançla benzer nitelikteki bir kıymet alınmak istenmesi halinde satıştan doğan kazancın, satışın yapıldığı tarihi takip eden 3. Takvim yılı sonuna kadar özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir. Özel fonda tutulan kazanç yenilenen benzer nitelikteki iktisadi kıymet için ayrılması gereken amortisman tutarından itfa edilecektir. Eğer 3. Yılın sonunda herhangi bir iktisadi kıymet iktisap edilmez veya amortisman ayrılmasına rağmen hala bir kar tutarı kalırsa bu bakiye ilgili dönem kazancına ilave edilir.

Kanunda geçen 3 yıllık süre; yeni iktisadi kıymetin alınmasına ilişkin olup, bu süre içerisinde yeni amortismana tabi iktisadi kıymet alınmış olması durumunda yenileme fonunda yer alan tutar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen faydalı ömür süresince ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.