

MADDİ DURAN VARLIKLARIN ELDE EDİLMESİNDE TMS 16 VE VERGİ KANUNLARINDAKİ DÜZENLEMELERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Yrd.Doç.Dr. Uğur KAYA*

ÖZ

Bu çalışmada, işletmelerin aktifinde önemli yer tutan maddi duran varlıkların ilk edinimine ilişkin olarak TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan hükümlerle, yürürlükte olan Vergi Kanunlarının konuyla ilgili düzenlemeleri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Söz konusu inceleme sonucunda, maddi duran varlık ediniminde ödenen alış giderleri ve oluşan borçlanma maliyetleri ile arsasıyla birlikte satın alınan binaların kaydedilmesi gibi konularda iki düzenleme arasında farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Standartları, TMS 16, Vergi Kanunları

**A COMPARATIVE STUDY: REGULATIONS OF TURKISH
ACCOUNTING STANDARD 16 AND THE TURKISH TAX LAW
RELATED TO INITIAL RECOGNITION OF FIXED TANGIBLE
ASSETS**

* Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü,

ABSTRACT

In this study, a comparative analysis has been made between the regulations of TAS 16: Property, Plant and Equipment Standard and the regulations of Turkish Tax Law in terms of initial recognition of fixed tangible assets which are important part of business assets.

Based on this analysis, we determined that there were some different applications for a few transactions such as recording of expenses which are generated for bringing the fixed tangible assets to the buyer, borrowing costs and land which is bought with building etc. between TAS 16 and tax legislations.

Kew words: Accounting, Accounting Standards, TAS 16, Tax Laws

1. Giriş

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirmek için faaliyetlerinde sürekli kullandıkları fiziki varlıklara kısaca maddi duran varlıklar denir. Bu tanıma göre, işletmelerin sahip olduğu gayrimenkullerin yanında, işletmelerde kullanılan ve taşınır nitelikte olan her türlü büro malzemeleri, alet ve edevat da duran varlık olarak kabul edilmektedir.

Yürürlükteki vergi mevzuatına göre, maddi duran varlıkların ilk edinimi dahil tüm işlemlerinde Vergi Kanunlarının hükümleri uygulanmaktadır.

Ancak, Türkiye Muhasebe Standartlarına geçişle birlikte ilgili standart hükümleri uygulanmaya başlanacak ve dolayısıyla tüm işletmeler, ilk olarak standart hükümlerine göre açılış bilançolarını düzenleyerek devamında Standart hükümlerine göre kayıt yapıp, mali tablolarını hazırlayacaklardır.

Son günlerde standartlara geçmeye hazırlanan Türkiye'de işletmelerin mevcut mevzuata aykırı düşmemek şartıyla standart hükümlerine uyması en rasyonel yol olacaktır. Bu yolu izlemek isteyen işletmelere, aydınlatıcı bilgi vermek amacıyla hazırlanan bu çalışmada, maddi duran varlıkların ilk edinimiyle ilgili mevcut mevzuat hükümleri ve standart hükümleri karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve de tespit edilen farklılıklar örnek muhasebe kayıtları ile ortaya konulmuştur.

2. Maddi Duran Varlıkların İlk Edinimiyle İlgili Mevcut Mevzuatta ve TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Hükümler

Maddi duran varlıklarla ilgili olarak en geniş hükümler Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Bunun yanında, henüz tasarı halinde olan Türk Ticaret Kanunu'nda ise özel düzenleme yapılmayıp, doğrudan ilgili standart hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Çalışmanın bu kısmında mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinden

daha çok Vergi Usul Kanunu'nda ve TMS 16:Maddi Duran Varlıklar Standardında yer alan maddi duran varlıklarla ilgili hükümler üzerinde durulacaktır.

2.1. Mevcut Mevzuatta Yer Alan Hükümler

Maddi duran varlıklarla ilgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu'nun 269-271 arasındaki maddeleri ile çeşitli Tebliğ'lerde yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun ilgili madde hükümlerine göre, gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayri maddi haklar maliyet bedeli ile değerlendirilecektir(VUK 269). Değerlemede esas alınacak maliyet bedeline, satın alma bedeline ek olarak; makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler dahil edilecek, bunların dışında yine satın alma bedeline ek olarak yapılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri ise mükellefin isteğine göre ya maliyete dahil edilecek ya da gider yazılacaktır (VUK 270).

Yukarıdaki madde hükümleri dışında Vergi Usul Kanunu'nun amortisman uygulamasına yönelik 313ncü maddesinde de maddi duran varlıkların ilk

edinimine yönelik hüküm yer almaktadır. Buna göre, ilgili maddenin 3ncü fıkrasında yer alan "değeri 50.000.000 lirayı (364 Sıra No.lu VUK GT ile 1.1.2007'den itibaren 560,-YTL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000 lirayı (364 Sıra No.lu VUK GT ile 1.1.2007'den itibaren 560,-YTL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır" şeklindeki hükümle birlikte değeri 560,-YTL'yi aşmayan maddi duran varlıklar, "gider" yazma veya "aktifleştirme" yollarından birisi tercih edilerek muhasebeleştirilecektir.

Konuyla ilgili olarak ele alınacak son iki düzenleme ise Vergi Usul Kanunu'nun 163 ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 187 nolu Genel Tebliğ'leridir (Arpacı, 2007: 164). İlgili Tebliğ'ler, maddi duran varlık ediniminde kullanılan kredilerin faizleri ve kur farklarına yönelik hükümleri içermektedir. Buna göre, yatırımların ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin finansmanında kullanılan kredilerin faizleri ve kur farkları, ilgili varlığın **aktifte alındığı dönemin sonuna kadar maliyete ilave edilecek**, sonraki döneme ait olanlar ya maliyete ilave edilecek, ya da gider yazılacaktır.

2.2. TMS 16: Maddi Duran Varlıklar Standardında Yer Alan Hükümler

Belirtilen standardın 7nci maddesi uyarınca, varlık kalemiyle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi halinde, yalnızca maddi duran varlık kaleminin maliyeti varlık olarak muhasebeleştirilir ve finansal tablolara yansıtılır.

Standardın devam eden ilgili maddelerinde "muhasebeleştirilme ilkele-ri"ne yönelik esaslarla ilgili olarak şu hususlar üzerinde durulmaktadır:

- 7.ci maddede öngörülen kriterler, kalıplar, araç ve gereçler gibi tek başına önemsiz kalemlerin toplam değerine uygulanır.
- Bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeler ile sadece bir maddi duran varlığa bağlı olarak kullanılabilen yedek parça ve malzemeler maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar.
- Güvenlik veya çevresel nedenlerle edinilen maddi duran varlıklar, mevcut herhangi bir maddi duran varlık kaleminden elde edilmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları doğrudan artırmasa da, bir işletmenin diğer varlıklarından gelecekte ekonomik yarar elde etmesi için gerekli olabilir. Bu tür yatırımlara, yasa gereği

fabrika bacasına filtre taktırılması örnek olarak verilebilir. Zira işletme ancak filtre taktırması halinde üretim yapabileceğinden, takılan filtre duran varlık olarak kaydedilmelidir.

d. Arsa ve binalar birlikte alındıklarında her ikisi de farklı iki duran varlık olarak muhasebeleştirilirler

Muhasebeleştirilme kriterlerini sağlayan bütün maddi duran varlıklar, ilk muhasebeleştirilmede **maliyet bedeli** ile kaydedilirler. Sonraki dönemde ise maliyet veya yeniden değerlendirme modellerinden birisini seçmek suretiyle ölçme ve değerlendirme yapılır.

Maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katılan maliyetleri içerir. Standart'ın 16.cı ve devam eden maddelerinde sözkonusu maliyet unsurları aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve

taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük,

4. Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,

5. Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler;

6. İlk teslimata ilişkin maliyetler;

7. Kurulum ve montaj maliyetleri;

8. Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi); ve

9. Mesleki ücretler (mimarlar, mühendisler vb. ödenen ücretler).

Yukarıda sayılan maliyet unsurları dışında kalan ve aşağıda sıralanan unsurlar ise maliyete dahil edilmezler:

1. Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri;

2. Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil);

3. Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil);

4. Yönetim giderleri ve diğer genel giderleri.

Bir maddi duran varlık, kullanıma hazır hale gelmesinden itibaren, duran varlık için yapılan masraflar aktifleştirilmeyip doğrudan gider yazılır.

Yukarıda "maliyet unsuru" sayılan işlemlerin değerleri ölçülürken aşağıdaki esaslara göre hareket edilmelidir (Madde 23-28):

1. Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem¹ çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi bo-

¹ İlgili Standard'da yer alan bu yöntemle göre, bir özellikli varlığın (amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi zorunlu olarak uzun süreyi gerektiren varlıklar) satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgisi olan borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir(Gökçen, Ataman ve Çakıcı, 2006:207). Standard'ın 25nci maddesi uyarınca, "bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir" şeklinde düzenleme de yer almaktadır.

yunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır.

2. Bir veya birden fazla maddi duran varlık kalemi, parasal olmayan varlık veya varlıklar veya parasal ve parasal olmayan varlıkların birleşimi karşılığında elde edilebilir. Bu kapsamdaki bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti aşağıdaki durumlardan bir veya daha fazlası söz konusu olmadığı sürece gerçeğe uygun değeri ile ölçülür:

a. Takas işleminin ticari² içerikten yoksun olması,

b. Elde edilen varlığın veya elden çıkarılan varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi,

c. Elde edilen maddi duran varlığın maliyeti, gerçeğe uygun değeri ile ölçülebilmesi durumunda, elden çıkarılan maddi duran varlığın defter değeri ile ölçülür.

3. Finansal kiralama işlemi kapsamında bir kiracı tarafından elde tutulan maddi duran varlık kaleminin maliyeti "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı uyarınca belirlenir.

4. Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri "TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir.

Yukarıda gerek muhasebeleştirme ve gerekse ölçmeyle ilgili olarak ele alınan standart hükümleri ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasında bir takım farklılıklar olduğu gözükmemektedir. Aşağıda yapılacak karşılaştırma ile sözkonusu farklı noktalar ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

3. Mevcut Mevzuat ve TMS 16

Hükümlerinin Karşılaştırılması

İki düzenleme hükümleri karşılaştırıldığında, maddi duran varlıkların ilk edinimiyle ilgili olarak ortaya çıkan farklı uygulamalar aşağıda başlıklar halinde ele alınmıştır.

a. Maddi Duran Varlık Alış Giderleri:

Maddi duran varlığın alışında satın alma bedeline ek olarak katılan giderlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda iki düzenleme arasında farklılıklar bulunmaktadır. Örneğin, standardın 16 ve devam eden maddelerinde duran varlık edinimiyle ilgili *ilk teslimata ait maliyetler ile mesleki ücretlerin (noter, komisyon vb.)* duran varlığın maliyetine ilave edilmesi gerektiği vurgulanırken, Vergi Usul Kanunu'nun 270 ci maddesinde, duran varlık ediniminde katılan *"noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellâliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergileri"* gibi har-

² Bu kavram Uluslararası Muhasebe Standartlarına yeni girmiş olup, nakit akışı sağlayan işlem karşılığında kullanılmaktadır (Epstein and Mirza, 2005:227).

camaların maliyete ilave edebileceği gibi gider olarak da kaydedebileceği belirtilmektedir. Buna göre Standart uyarınca, maddi duran varlık alımında ödenen tüm edinme masrafları maliyete ilave edilirken, Vergi Usul Kanunu'na göre sözkonusu masraflardan bazıları "gider" olarak da kayıt edilebilmektedir. Bu durumda işletmeler, standart hükümlerine paralel olarak tüm edinim masraflarını maliyete ilave etmek suretiyle standart-mevzuat çelişkisini ortadan kaldırmalıdır.

b. Maddi Duran Varlık Ediniminde Oluşan Borçlanma Maliyetleri:

Standarda göre, maddi duran varlık ediniminde ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında yer alan "alternatif yöntem"e göre kaydedilmesi gerekmektedir. Buna göre, aktifleştirme (bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanması) tarihine kadar oluşan borçlanma maliyetleri maddi duran varlığın maliyetine ilave edilirken, aktifleştirme tarihinden sonra oluşanlar ise gider yazılmalıdır. Vergi Kanunları ve tebliğ hükümlerine göre ise sözkonusu borçlanma maliyetleri, ilgili varlığın aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar zorunlu olarak maliyete ilave edilecek, sonraki döneme ait

olanlar ise ister maliyete ilave edilecek, isterse gider yazılacaktır (Özuluçcan ve Doğan, 2001: 88). Örneğin, **standarda göre** 2007 yılı içinde tamamlanıp aktife alınan veya anahtar teslimi satın alınan bir binayla ilgili borçlanma maliyetleri, binanın aktifleştirme tarihine kadar (kredi faizleri, kur farkları vb.) maliyete ilave edilecek, bu tarihten sonra oluşanlar ise aynı dönem içinde oluşsa bile gider yazılacaktır. Oysa mevcut mevzuata göre 2007 yılı sonuna kadar oluşan borçlanma maliyetleri duran varlığın maliyetine ilave edilecek, 2008 ve sonraki yıllara sarkanlar ise ya gider yazılacak ya da maliyete ilave edilecektir³. Bu durumda da işletmelerin mevzuatın tanıdığı serbestliği Standart hükümleriyle paralel yönde kullanmaları olası çelişkiyi en aza indirecektir.

c. Arsasıyla Birlikte Bina Alımı:

Standartın 58.ci maddesine göre, arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklar olarak kabul edilir ve ayrı olarak muhasebeleştirilmesi önerilmektedir. Bunun nedeni, arsanın sınırsız ömre sahip olması gösterilmektedir. Bununla birlikte, standartın aynı maddesi uyarınca, taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar bu uygulamanın dışında bırakılmıştır. Örneğin,

³ Konuyla ilgili olarak bu çalışmanın "Örnek Uygulamalar" kısmında sayısal örnek verilmiştir.

bir maden işletmesinin bina yapmak için aldığı ve maden bittiğinde değersiz hale gelecek olan arsa için, "bina-arsa" ayrımı yapılmamalıdır (Sevilengül, 2003:428). Ancak Türk Vergi Mevzuatına göre, arsanın sınırlı veya sınırsız ömre sahip olup olmadığına bakılmaksızın arsa bedeli, binanın maliyet unsuru olarak işlem görmekte ve toplam tutar 252 Binalar Hesabında izlenmektedir (Sürmen, 2006:266; Yalkın, 2005:241).

d. Değeri Belirli Bir Tutarı Aşmayan Maddi Duran Varlık Alımı: Bu konuyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nun aksine TMS 16'da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Oysa TMS 16'dan önce yürürlükte olan "TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İle Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar" adlı Standard'ın 7nci maddesinde yer alan "*tek tek önemsiz nitelikte olan kalıp, alet gibi varlıkların tutarlarının toplanarak tek bir başlık altında belirtilmesi ve söz konusu kriterlerin hesaplanan toplam tutara uygulanması daha doğru olur. Bunun yanında aslında bir maddi, maddi olmayan duran varlık ile özel tükenmeye tabi varlık kalemi olarak belirtilebilecek herhangi bir harcama önemsiz olması nedeniyle gider olarak kaydedilebilir*" hükmüne yeniden düzenlenen TMS 16'nolu Standartta yer verilmiştir. Bir başka ifadeyle, maddi duran varlık niteliğinde olan iktisadi

kıymetlerin değerine bakılmaksızın aktifleştirilmesi gerekmektedir. Bu değişiklik, Standartların genel amacı olan "mali tablolardaki şeffaflık sağlama" misyonunun bir parçası olarak düşünülmelidir.

4. Örnek Uygulamalar

Çalışmanın bu bölümünde, örnek uygulamadaki kayıtlar Standart hükümleri ışığında yapılmıştır. Bununla birlikte çalışmanın amacına uygun olması için ilgili örneklerin altına Türkiye'deki mevcut uygulamalara atıflar yapılarak, standart-mevzuat farklılığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Örnek I: "E" İşletmesi, 2007 yılı içinde üretim faaliyetlerinde kullanmak amacıyla KDV hariç 8.000,-YTL'ye makine satın almıştır. Bu makineyi işletmeye getirmek için KDV hariç 1.000,-YTL taşıma bedeli ödemiş, monte ettirmek için de KDV hariç 200,-YTL montaj gideri yapılmıştır. Ayrıca bu makine için KDV hariç 200,-YTL'lik yedek parça satın almıştır. Tüm ödemeler peşin yapılmıştır. KDV oranı %18'dir.

- Yedek parçanın 2007 yılı içinde kullanılacağı varsayımı ile yapılacak alış kaydı,
- Yedek parçanın iki yıllık ihtiyacı karşılamak amacıyla alındığını varsayarak yapılacak alış kaydı aşağıda gösterilmiştir:

a.

253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	9.200,-	
150 İLK MADDE ve MALZEME GİD.	200,-	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.692,-	
100 KASA		11.092,-

Yukarıdaki kayıta, yedek parçalar düzenli olarak tüketildiğinden stok niteliğinde kabul edilmiş ve ilgili stok hesabına alınmıştır.

b.

253 TESİS, MAKİNE ve CİHAZLAR	9.200,-	
150 İLK MADDE ve MALZEME GİD.	100,-	
293 GELECEK YIL İHTİYACI STOKLAR	100,-	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.692,-	
100 KASA		11.092,-

Satın alınan yedek parçanın yarısı gelecek yıllarda kullanılacağı için bir duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Gerek "a" seçeneği ve gerekse "b" seçeneğiyle ilgili mevcut mevzuat çerçevesinde iki düzenleme arasında farklı uygulamaya neden olacak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Örnek II: "E" İşletmesi, üretim faaliyetlerinde kullandığı ve kayıtlı değeri 20.000,-YTL, birikmiş amortismanı 12.000,-YTL olan makinesini, başka bir makineyle takas edecektir. Elden çıkarılan makinenin gerçeğe uygun değeri belirlenmemiştir. Elde edilen makinenin gerçeğe uygun değeri ise 10.000,-YTL'dir. Anlaşmaya göre taraflar herhangi bir ödemede bulunmayacaktır. KDV %18 alınacaktır. Bu bilgilere göre; elden çıkarılacak (a seçeneği) ve elde edilecek (b seçeneği) makine için yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

a.

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLARI ⁴	11.800,-	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	12.000,-	
253 TESİS, MAK. ve CİHAZLAR		20.000,-
391 HESAPLANAN KDV .		1.800,-
649 DİĞ. OLAĞ. GEL.VE KAR.		2.000,-

b.

253 TESİS, MAK. ve CİHAZLAR	10.000,-	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800,-	
136 DİĞ. ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		11.800,-

Bu uygulamada da, örnek I'de olduğu gibi, mevcut mevzuat çerçevesinde iki düzenleme arasında farklı uygulamaya neden olacak herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Örnek III: "E" İşletmesi, 03.02.2007 tarihinde bir binanın inşasına başlamış ve KDV hariç 20.000,-YTL'lik malzeme peşin bedelle satın almıştır. 01.05.2007 tarihinde yeniden 5.000,-YTL'lik daha harcama yapılmış, bedeli banka kredisiyle karşılanmıştır. 23.08.2007 tarihinde 2.000,-YTL'lik işçilik ödemesi yapılmıştır(kesintiler dikkate alınmayacaktır). 01.09.2007 tarihinde 01.05.2007 tarihinde alınan kredinin 2.000,-YTL'lik anaparası, 100,-YTL faiziyle birlikte peşin ödenmiştir. 30.11.2007'de bina kullanıma hazır olarak teslim alınmış ve ilgili aktif hesaba aktarılmıştır. 31.12.2007 tarihinde kalan kredi borcu 300,-YTL faiziyle birlikte peşin ödenerek kapatılmıştır. Bu bilgilere göre yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

⁴ Bu işlem için literatürde 123 Trampa İşleminde Doğan Alacaklar Hesabı gibi özel bir hesabında kullanılabileceği ifade edilmektedir(Sürmen, Daştan, 2002:120)

258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	20.000,-	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600,-	
100 KASA		23600,-
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	5.000,-	
191 İNDİRİLECEK KDV	900,-	
300 BANKA KREDİLERİ		5.900,-
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	2.000,-	
100 KASA		2.000,-
300 BANKA KREDİLERİ	2.000,-	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	100,-	
258.00. Kredi Faizleri		2.100,-
100 KASA		
252 BİNALAR	27.100,-	
258 YAPIL. OLAN. YATIRIMLAR		27.100,-
300 BANKA KREDİLERİ	3.900,-	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ (7/A)	300,-	
100 KASA		4.200,-

Yukarıdaki son kayıta (31.12.2007), ödenen faiz aktifleştirme tarihinden sonra ortaya çıktığından, Standart hükmüne uygun olarak doğrudan gider hesabına aktarılmıştır. Mevcut mevzuat hükümlerine göre ise, bu faiz aktifleştirme döneminde (2007 yılı içinde) ortaya çıktığından duran varlığın maliyete ilave edilecek ve 252 Binalar Hesabına kaydedilecektir.

Örnek IV: "E" İşletmesi, pazarlama faaliyetlerinde kullanmak amacıyla arsasıyla birlikte bina satın almıştır. Binanın bedeli KDV hariç 80.000,-YTL, arsa bedeli ise KDV hariç 20.000,-YTL'dir. Alışta 2.000,-YTL emlak alım vergisi, 300,-YTL noter harcı peşin ödenmiştir. Ödenen tüm giderlerin 1.200,-YTL'si arsaya ilgilidir. KDV oranı %18'dir. Bu bilgilere göre binanın alış kaydı şöyle olacaktır:

252 BİNALAR	81.100,-	
250 ARAZİ VE ARSALAR	21.200,-	
191 İNDİRİLECEK KDV	18.000,-	
100 KASA		120.300,-

Yukarıdaki kayıt, mevcut vergi mevzuatı açısından farklılık arz etmektedir. Zira mevcut mevzuat hükümlerine göre, arsa bedeli binanın maliyetine katılıp, bina ve arsaya ait toplam bedelin (100.000,-YTL) 252 Binalar Hesabına, alışta ödenen emlak vergisi ve noter harcının ise ya 252 Binalar Hesabına ya da bir gider hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Örnek V: "E" İşletmesi, faaliyetlerinde kullanmak amacıyla 02.05.2007 tarihinde KDV hariç 500,-YTL'lik büro malzemesini peşin olarak satın almıştır. KDV oranı %18'dir. Bu bilgilere göre Standart uyarınca demirbaşın alış kaydı şöyle olacaktır:

255 DEMİRBAŞLAR	500,-	
191 İNDİRİLECEK KDV	90,-	
100 KASA		590,-

Mevcut mevzuat hükümlerine göre ise mükelleflerden bir kısmı yukarıdaki gibi bir kayıt yaparken, bir kısmı da, demirbaşın alış değerinin 560,- YTL'yi aşmaması nedeniyle, 255 Demirbaşlar Hesabı yerine, 770 Genel yönetim Giderleri Hesabını veya diğer bir gider hesabını kullanarak kayıt yapmaktadırlar. Ancak, mükelleflerin olası çelişkidenden kurtulmak için, tutarına bakmaksızın duran varlık niteliğindeki tüm varlıkları aktifleştirme yoluna gitmeli en sağlıklı yol olacaktır.

Sonuç ve Öneriler

Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yasaşmasıyla birlikte Türkiye'de birçok işletme için standartlara uyum zorunluluğu gelecektir. Buna göre ilgili işletmeler, öteden beri uyguladıkları mevzuat hükümlerini bırakıp, standart hükümlerine göre raporlama yapacaklardır.

Öngörülen raporlama tarihi uyarınca işletmelerin, öncelikli olarak açılış bilançolarını standartlara uygun olarak yeniden hazırlamaları gerekmektedir. Bu süreçte, önceki bilanço verileri ile düzenlenmiş bilanço verileri arasında herhangi bir farklılık tespit edilmesi halinde, sözkonusu farklılıklar, TFRS 1: Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı'nın 11nci paragrafı uyarınca duruma göre 570 Geçmiş Yıl Karları veya 580 Geçmiş Yıl Zararları Hesabına

veya uygun bir diğer hesaba aktarmak suretiyle giderilecektir (Terzi, Şen ve Bülbül, 2007:105).

Yukarıdaki hükümler dikkate alındığında günümüz işletmelerinin aşağıdaki hususlara dikkat etmesi gerekmektedir:

- Maddi duran varlık alımında katlanılan alış giderleri doğrudan maliyete aktarılmalı,
- Arsayla birlikte bina alımında, her iki varlık da şartlara göre ayrı ayrı kaydedilmeli,
- Değeri ne olursa olsun alınan tüm maddi duran varlıklar aktifleştirilmeli,
- Maddi duran varlık ediniminde katlanılan borçlanma maliyetlerinden aktifleştirme döneminden sonra ortaya çıkanlar doğrudan gider yazılmalıdır. İşletmelerin yukarıdaki hususlara uyması halinde, maddi duran varlıkların ilk edinimi açısından "Standart-Mevzuat" çelişkisi en aza inecek ve bu yolla da ilk uygulamaya daha rahat bir geçiş yapılabilecektir.

KAYNAKÇA

* Arpacı, Atlar Ömer (2007), "Kur Farkları ve Kredi Faizlerinin Maliyet Bedeli Tespiti Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm**, Sayı: 81, Yıl:17, Mayıs-Haziran, ss.161-166

* Epstein, Barry J., Abbas Ali Mirza(2005), **Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, New Jersey: John Wiley & Sons, Inc..

- * Gelir Vergisi Kanunu (1995) Genel Tebliği, No: 87, Resmi Gazete Sayısı / Tarihi: 22363- 03.08.1995
- * Gökçen, G., Akgül B.A, Çakıcı, C.(2006), **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları (Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu)**, İstanbul: Beta
- * Özulucan, A., Doğan Z.,(2001) "SPK, VUK ve TMS-14 Çerçevesinde Borçlanma Maliyetlerinin Karşılaştırılması ve Muhasebeleştirilmesi", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı:10, Nisan, ss.86-94
- * Sevilengül, Orhan (2003), **Genel Muhasebe**, Geliştirilmiş 11. bs., Ankara
- * Sürmen, Yusuf (2006), **Muhasebe-I**, Trabzon:Akademi.
- * Sürmen, Yusuf; Daştan, Abdülkerim (2002), "Trampa ve Muhasebe İşlemleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:170, Kasım, ss. 110-126
- * TMSK (2006), "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar", **Uluslararası Finansal Muhasebe Standartları ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları**, Ankara: TMSK Yayınları
- * Terzi, S.; Şen, İ; Bülbül, F (2007), "UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması", **Malî Çözüm**, Sayı: 81, Yıl:17, Mayıs-Haziran, ss.103-129
- * Vergi Usul Kanunu,(1961) **Resmi Gazete Sayısı / Tarihi:** 10703 - 10.01.1961
- * Vergi Usul Kanunu (1985) Genel Tebliği, No:163, **Resmi Gazete Sayısı / Tarihi:** 18648- 27.01.1985
- * Yalkın, Yüksel Koç, (2005), **Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulama**, Ankara: Nobel Yayınları,