

İrfan VURAL
Stj.Gelirler Kontrolörü

ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN İTFASI

I- GİRİŞ:

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli olan gayrimenkulleri malik sıfatıyla iktisap edebilecekleri gibi bunları kiralama yoluna da gidebilmektedirler. Kiracı tarafından kiralanan gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler Vergi Usul Kanunu'na (V.U.K.) göre bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir.

Özel maliyet bedeli kapsamında yapılan harcamalar, genellikle kiralanan şeyin iktisadi değerini artırmakta ve bir dönemden daha fazla süre bu harcamalardan yararlanılmaktadır. Kiracı için bu harcamalar duran varlık niteliğindedir. Dolayısıyla doğrudan dönem gideri olarak kaydedilmek yerine, ilgili dönemlerinde giderleştirilmek üzere aktifleştirilirler. Bu giderlerin aktifleştirilme nedeni, mali ağırlıklarının yalnızca yapıldıkları hesap dönemine ait sonuçlar üzerinde gösterilmesini önlemekten ibarettir (Dönemsellik ilkesinin gereğidir).¹

Özel maliyet bedellerinin itfasının konu edildiği çalışmamızın izleyen bölümlerinde özel maliyet kavramı ile ilgili genel açıklamalara yer verildikten sonra, özel maliyet bedellerinin amortisman tabi tutulması irdelenecek ve beş yıldan uzun süreli kiralamalarda amortisman nispetinin ne olması gerektiği hususu tartışmaya açılacaktır.

II- ÖZEL MALİYET BEDELİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR:

a- Özel Maliyet Kavramı:

Genel ifadesiyle özel maliyet bedeli, iktisadi bir işletmede kullanılan gayrimenkullerin genişletilmesi veya iktisadi kıymetlerinin devamlı olarak artırılması amacıyla kiracı tarafından yapılan giderler toplamıdır.

V.U.K.'un "Gayrimenkullerde maliyet bedelinin artması" başlıklı 272. maddesine göre; normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde ise, kiracı tarafından yapılan bu nitelikteki giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere yapılan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi için şu şartların sağlanmış olması gerekmektedir.

¹ MAÇ Mehmet, Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, 2. Baskı, sf. 14.206

1-Harcamanın yapılmış olduğu gayrimenkul veya gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymet başkasına ait olmalı ve kiralanmış olmalıdır.

2-Yapılan harcamalar kiracı tarafından yapılmış olmalıdır.

3-Yapılan harcamalar, normal tamir, bakım ve temizleme giderleri dışında gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış olmalıdır. Başka bir deyişle, yapılan harcama gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gereken türden olmalıdır.

“Gayrimenkulün iktisadi kıymetini devamlı olarak artırıcı” mahiyetteki harcama veya işlemlerin niteliği konusunda vergi mevzuatında yeterli açıklık yoktur. Hangi tür harcamaların iktisadi kıymetin değerini artırıcı nitelikte, hangi tür harcamaların tamir, bakım, onarım şeklinde yapılan genel giderler mahiyetinde olduğunu kestirmek bazı hallerde güçlük arz etmektedir. İktisadi kıymetin değerini devamlı surette artırıcı mahiyetteki işlemlerin neler olduğunu tek tek saymak mümkün olmayıp, her olayın kendine özgü koşulları içerisinde değerlendirilmesi gerekir.²

b- İşletme Hesabına Göre Defter Tutanlarda Özel Maliyet Bedelleri:

V.U.K.'un “İşletme hesabı” başlıklı 194. maddesinde; gayrimenkuller ve tesisat gibi amortismanına tabi olan kıymetlerin işletme hesabına intikal ettirilmeyeceği, ancak 189. maddeye göre amortisman kaydı tutulması şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanların gider kaydolunabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de V.U.K.'un 189. maddesi hükmüne göre amortisman kaydı tutmaları ve özel maliyet bedellerini diğer menkul ve gayrimenkuller gibi bu kayıtlarda göstermeleri şartıyla özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalarını amortismanına tabi tutabileceklerdir.

c- Özel Maliyet Bedellerinin Muhasebeleştirilmesi:

Özel maliyet bedelleri tek düzen hesap planında maddi olmayan duran varlıklar grubunda, “264-Özel Maliyetler” hesabı altında izlenmektedir. Tek düzen hesap planı açıklamalarında bu hesap; “*Kiralanın gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkullerin kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan varlıkların bedellerini kapsar.*” şeklinde açıklanmıştır.

Kiralanın gayrimenkuller için yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar şu şekilde muhasebeleştirilebilir:

_____ / _____
264-ÖZEL MALİYETLER HES.
191-İNDİRİLECEK KDV HES.
100-KASA HES.
Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların kaydı.
_____ / _____

² ŞEKER Sakıp, Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, Cilt 1, sf. 1052, 1053

Bazı durumlarda özel maliyet bedeline konu harcamalar birden fazla hesap döneminde yapılabilir. Bu durumda aktifleştirme işlemi henüz gerçekleşmediğinden, yapılan özel maliyet bedeli harcamalarının geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. Uygulamada yaygın olarak kullanılan geçici hesap 258 numaralı “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabıdır.³

Özel maliyet niteliğindeki harcamaların birden fazla hesap dönemine yayılması halinde, harcamaya ilişkin muhasebe kaydı şöyle olmalıdır:

_____ / _____
258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HES.
191-İNDİRİLECEK KDV HES.
100-KASA HES.
Harcamaların kaydı.

Bu kayıttan sonra, söz konusu harcamaların aktife alınması işlemi ise şu şekilde muhasebeleştirilebilir:

_____ / _____
264-ÖZEL MALİYETLER HES.
258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HES.
Kiralanan için yapılan özel maliyet bedeli ile ilgili harcamaların maliyet bedelleri üzerinden aktifleştirilmesi.

III- ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN AMORTİSMANA TABİ TUTULMASI:

a- İtfa Süresi ve Oranı:

V.U.K.'un özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili 327. maddesi hükmü şöyledir:

“Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma yılında bir defada gider yazılır.”

Yukarıdaki hükümden açıkça anlaşılacağı üzere özel maliyet bedellerinde itfa süresi kiralama süresidir. Dolayısıyla özel maliyet bedelleri üzerinden ayrılacak amortismanların kiralama süresine göre eşit yüzdelerle ayrılması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus “kira süresi”nden, özel maliyet harcamasının yapıldığı tarihten itibaren kira süresinin sonuna kadar olan kısmın anlaşılması gerektiğidir. Örneğin, dört yıllığına kiralanan bir gayrimenkul için kira süresinin ikinci yılında yapılan bir özel maliyet harcaması kalan süre içerisinde yani üç yılda itfa edilecektir.

³ ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; Dönem Sonu Envanter İşlemleri, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara 2001, sf.234

Dikkat edilmesi gereken bir başka husus da, özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili olarak yukarıda anılan madde hükmünün sadece gayrimenkuller ve gemiler için geçerli olduğudur. V.U.K.'un 269. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olan gayrimenkullerin mütemmimcüzleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, gayrimenkullerde maliyet bedelinin artmasını düzenleyen 272. madde hükmü, gayrimenkuller ile birlikte gayrimenkul gibi değerlendirilen yukarıdaki iktisadi kıymetler için de geçerlidir. Ancak, özel maliyet bedellerinin itfası yönünden bakıldığında ise durum farklıdır. Şöyle ki, V.U.K.'un özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili 327. maddesinde “*Gayrimenkullerin ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri (...)*” ifadesine yer verilmiştir. Madde hükmünde gayrimenkuller ile birlikte gemilerin ayrıca zikredilmesi, gayrimenkul gibi değerlendirilen diğer iktisadi kıymetlerin (tesisat ve makinalar, diğer taşıtlar vb.) bu madde uygulamasına tabi olmadığını göstermektedir. Zira, 269. maddede gemiler de gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetler arasında sayılmıştır. Yukarıdaki maddede de “gemiler” ifadesine ayrıca yer verilmesi, gayrimenkul gibi değerlendirilen diğer iktisadi kıymetlerin bu madde uygulaması dışında tutulduğu anlamına gelmektedir. Buna göre; tesisat ve makinalar ile gemiler dışındaki taşıtlar için yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların kira süresine göre değil, V.U.K.'un 315. maddesi hükmüne göre genel amortisman nispeti olan %20 oranı üzerinden itfa edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan özel maliyet bedellerinin V.U.K.'un mükerrer 315. maddesinde düzenlenen azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılarak itfa edilmesi mümkündür. Azalan bakiyeler usulü sadece normal amortisman usulünün uygulandığı iktisadi kıymetler için geçerli olup, özel maliyet bedellerinde kira süresi ve buna bağlı olarak itfa süresi değişik olabilmektedir. Belirtildiği üzere, gayrimenkuller ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedellerinin itfasının kira süresine göre ve eşit yüzdelerle gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Azalan bakiyeler usulünde ise her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle bulunmaktadır. Dolayısıyla özel maliyet bedellerinin eşit yüzdelerle itfa edilmesi bu amortisman usulüne göre mümkün olmamakta, bu da söz konusu yöntemin özel maliyet bedelleri yönünden uygulanmasını engellemektedir.

Aşağıda, kira süresinin belli olmaması, bir yıl olması ve çok uzun olması hallerinde özel maliyet bedellerinin itfa süresinin ne olması gerektiği hususu ayrı ayrı açıklanmıştır.

1- Kira Süresinin Belli Olmaması:

Kira süresinin belli olmaması halinde, itfa süresinin ne olması gerektiği hakkında yasal bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 55 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği'nin “XII-Özel Maliyetler Değerlendirilen Kıymetler” bölümünde, kira süresinin belli olmaması halinde amortisman nispetinin %20 olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Öte yandan, genel amortisman oranları dışında özel amortisman oranları ile ilgili olarak 18.10.1983 tarih ve 18195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 153 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği'nin ekli amortisman tablosunda özel maliyet bedellerine yer verilmemiştir. Bu durum da kira süresinin belli olmaması halinde özel maliyet

bedeli itfasının genel amortisman oranına (%20) göre gerçekleştirilmesi gerektiğini göstermektedir.

2-Kira Süresinin Bir Yıl Olması:

Daha önce de belirtildiği üzere, özel maliyet bedellerinin itfası, kira süresinin belli olması halinde kira süresine göre eşit yüzdelerle gerçekleştirilmelidir. Sözleşmede kira süresinin bir yıl olarak belirlenmiş olması bu genel kuralın dışına çıkılmasını gerektirmez. Bu durumda, özel maliyet bedeli olarak yapılan masrafların kira süresi sonunda bir defada gider yazılması mümkündür.

3-Kira Süresinin Çok Uzun Olması:

Özel maliyet harcaması yapılan gayrimenkullerin kira süresinin beş yıldan daha uzun olması halinde itfa süresinin ne olması gerektiği hususu tartışmalıdır.

Bu konudaki birinci görüşe göre; böyle bir durumda amortismanın genel itfa süresi olan beş yıl üzerinden ayrılması gerekmektedir. Bu görüşü savunulara göre, genel amortisman nispeti %20'dir ve bu da itfanın beş yılda yapılacağı anlamına gelmektedir. Özel maliyet bedellerinin bu genel düzenlemenin dışında tutulması için herhangi bir neden yoktur. V.U.K.'un 327. maddesindeki kira sürelerine göre eşit yüzdelerle itfanın yapılacağına dair hüküm ise ancak kira süresinin beş yıldan daha az olduğu durumlarda geçerlidir.

Bizim de katılmış olduğumuz ikinci görüşe göre ise, Kanunun açık hükmü doğrultusunda kira süresi ne olursa olsun, itfanın bu kira süresine göre ve eşit yüzdelerle yapılması gerekmektedir. Özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymetlerin ekonomik ömrünün çok uzun süreli kiralamalarda kira süresinden daha düşük olduğu gerekçesiyle, genel itfa süresi olan beş yılda itfa edilmesi yaklaşımı yasal dayanaktan yoksundur. Zira anılan Kanun hükmü buna imkan vermeyecek derecede açıktır. Öte yandan 55 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Özel Maliyetler Değerlenen Kıymetler" başlıklı bölümünde, özel maliyet bedellerinin kira müddeti ile orantılı olarak, kira müddeti belli olmayanların ise %20 oranında itfa edileceği belirtilmiştir. Bu düzenleme de, özel maliyet bedellerinin kira süresinin belli olması halinde süre ne olursa olsun, bu süreye göre eşit yüzdelerle itfa edileceğini destekleyici mahiyettedir.

Netice olarak söylenebilir ki, özel maliyet bedelleri kira süresi ne olursa olsun bu süreler göre itfa edilmeli; kira süresi sona ermeden kullanılamaz hale gelmeleri bir başka deyişle ekonomik ömürlerini tüketmeleri halinde ise bu dönemde V.U.K.'un 317. maddesinde açıklanan fevkalade amortisman uygulamasına tabi tutulmalıdırlar.

4- Kira Süresi Dolmadan Önce Gayrimenkulün Boşaltılması:

V.U.K.'un 327. maddesinde, kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma yılında bir defada gider yazılacağı belirtilmiştir. Örneğin, 10 yıllığına kiralanan bir bina için 10 milyar lira özel maliyet harcaması yapılmış ve dördüncü yılda bu bina boşaltılmış ise; söz

konusu dönem itibariyle henüz itfa edilmemiş olan kısım bir defada gider yazılabilecektir. Örneğe göre 10 milyar liralık özel maliyet bedelinin 3 milyar liralık kısmı (10.000.000.000 x 1/10 x 3 yıl) itfa edilmiş, 7 milyar liralık kısmı ise itfa edilmemiştir. Bu tutar “680-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabı altında sonuç hesaplarına aktarılabilir. Buna ilişkin muhasebe kaydı şöyle olmalıdır:

_____ / _____	
268-BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HES.	3.000.000.000
680-ÇALIŞMAYAN KISIM GİD. VE ZARARLARI HES.	7.000.000.000
264-ÖZEL MALİYETLER HES.	10.000.000.000
<i>Özel maliyetlerin zarar hesabına aktarılması.</i>	
_____ / _____	
(...)	
_____ 31/12/_____	
690-DÖNEM KAR/ZARAR HES.	7.000.000.000
680-ÇALIŞM.KIS.GİD.ZAR.HES.	7.000.000.000
_____ / _____	

b- Finansal Kiralamalarda Özel Maliyet Bedeli:

Yapılan bir harcamanın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda kiralanılan iktisadi kıymetin hangi yolla kiralandığının bir önemi bulunmamaktadır. Önemli olan yapılan harcamanın kanunda belirtilen nitelikleri taşıyıp taşımadığıdır. Dolayısıyla finansal kiralama suretiyle iktisap edilen bir iktisadi kıymet için kiracı tarafından söz konusu iktisadi kıymeti genişletici veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak nitelikteki (normal bakım, tamir ve temizleme giderleri hariç) harcamaların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi ve kira süresine göre eşit yüzdelerle amortismanına tabi tutularak giderleştirilmesi gerekmektedir.

c- Özel Maliyet Bedelleri Üzerinden Ayrılan Amortismanların Muhasebeleştirilmesi:

Daha önce de belirtildiği üzere özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamalar tek düzen hesap planının maddi olmayan duran varlıklar grubunda yer alan “264-Özel Maliyetler” hesabı ile aktifleştirilmektedir. Bu şekilde aktifleştirilen özel maliyet bedelleri üzerinden ayrılan amortismanlar ise yine aynı grupta yer alan “268-Birikmiş Amortismanlar” hesabında takip edilmelidir.

Örneğin, 10 yıllığına kiralanmış bir bina için, kira süresinin üçüncü yılında 16 milyar lira özel maliyet harcaması yapılması halinde bu tutar “264-Özel Maliyetler” hesabının borç tarafına yazılmak suretiyle aktifleştirilecek, dönem sonunda da o yıla isabet eden amortisman hesaplanarak gider yazılacaktır. Örnekte, bina 10 yıllığına kiralandığından ve harcama üçüncü yıl yapıldığından, itfanın da kalan kira süresine (8 yıl) göre yapılması gerekmektedir. Buna göre dönem sonunda yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir:

_____ 31/12/_____	
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HES.	2.000.000.000
06-Amortisman Giderleri	2.000.000.000

Özel Maliyet Amortisman Gid.

268-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HES. 2.000.000.000

Özel maliyetler üzerinden ayrılan amortismanların gider kaydı.

Daha önce de belirtildiği üzere, tesisat ve makinalar ile gemiler dışındaki taşıtlar için yapılan özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların itfası V.U.K.'un 327. maddesinde yer alan düzelmeye tabi olmayıp; bunların kira süresine göre değil, V.U.K.'un 315. maddesi hükmüne göre genel amortisman nispeti olan %20 oranı üzerinden itfa edilmesi gerekmektedir. Örneğin, 10 yıllığına kiralanan bir kamyon için maliyet bedeli 20 milyar olan bir kasa eklettirilmesi halinde bu harcama söz konusu taşıttın özel maliyet bedeli olarak değerlendirilecek, fakat itfası 327. madde hükmüne göre değil, genel amortisman nispeti olan %20 oranı üzerinden gerçekleştirilecektir. Örneğe ilişkin muhasebe kayıtları şöyle olmalıdır:

/	
264-ÖZEL MALİYETLER HES.	20.000.000.000
191-İNDİRİLECEK KDV HES.	3.600.000.000
100-KASA HES.	23.600.000.000
<i>Özel maliyet bedeli niteliğindeki harcamaların kaydı.</i>	
/	
(. . .)	
31/12/	
770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HES.	4.000.000.000
06-Amortisman Giderleri	2.000.000.000
Özel Maliyet Amortisman Gid.	
268-BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR HES.	4.000.000.000
<i>Özel maliyetler üzerinden ayrılan amortismanların gider kaydı.</i>	
/	

IV- ÖZEL MALİYET BEDELLERİNİN YENİDEN DEĞERLEMESİ:

V.U.K.'un 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki mükerrer 298/1. maddesinde, yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen aktif kıymetler arasında özel maliyet bedelleri de sayılmış idi. Ancak, adı geçen Kanun ile yapılan değişiklikle 29.07.1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere özel maliyet bedelleri de yeniden değerlendirme kapsamına dahil edilmiştir. Buna göre değişikliğin yapıldığı tarihten sonra yapılan özel maliyet bedelleri üzerinden V.U.K.'un mükerrer 298. maddesi uyarınca yeniden değerlendirme yapılabilecektir.

Konu ile ilgili olarak 270 seri numaralı V.U.K. Genel Tebliği'nde⁴ yapılan açıklama şu şekildedir.

“4369 sayılı Kanunla, mükerrer 298 inci maddede yapılan değişiklikle 29.07.1998 tarihinden itibaren özel maliyet bedelleri de yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır.

⁴ 270 seri numaralı V.U.K. G.T., 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

1998 yılından önce aktifte bulunan özel maliyet bedelleri değişiklik öncesi hükümlere göre itfa edilecekler başka bir ifadeyle yeniden değerlendirilmeyeceklerdir.

İktisadi kıymetlerin aktifleştirildikleri yılda yeniden değerlendirilmemeleri nedeniyle 1998 yılında aktife giren özel maliyet bedelleri ancak 1999 yılında yeniden değerlendirilebilecektir.”

Tek düzen hesap planında maddi olmayan duran varlık kalemleri içerisinde yer alan özel maliyet hesabı için belirlenmiş bir değer artış hesabı mevcut değildir. Ancak 52 kodlu sermaye yedekleri hesap grubunun 529 kodlu Diğer Sermaye Yedekleri hesabı bu hesap grubu içerisinde sayılanların dışında kalan diğer sermaye yedeklerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla ihdas edilmiştir. Bu durumda özel maliyet bedellerinin yeniden değerlemesinden kaynaklanan değer artışlarının bu hesap dahilinde izlenebileceği düşünülebilir. Ancak muhasebe sistemi açısından özellikle maddi duran varlıklar ayrı bir hesap kodunun öngörülmesi, maddi olmayan duran varlıklar için de aynı uygulamanın yapılması zorunluluğunu doğurmaktadır. Bu durumda izlenebilecek yol, aynı hesap grubu altında boş olarak bulunan 528 kodunun Maddi Olmayan Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları hesabı olarak isimlendirilmesi şeklinde oluşturulabilir.⁵

Yukarıda verilen görüş doğrultusunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde oluşturulabilir:

_____ / _____
264-ÖZEL MALİYETLER HES.
268-BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HES.
528-MADDİ OLMAYAN DUR.VAR.Y.D.A. HES.
52801-Özel Maliyetler Yen.Değ.Art.Hes.
Özel maliyetlerin yeniden değerlemesi
_____ / _____

V- SONUÇ:

İşletmeler, faaliyetlerini sürdürmeleri için gerekli olan gayrimenkulleri malik sıfatıyla iktisap edebilecekleri gibi bunları kiralama yoluna da gidebilmektedirler. Kiracı tarafından kiralanan gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler V.U.K.'a göre bunların özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmektedir.

V.U.K.'un özel maliyet bedellerinin itfası ile ilgili 327. maddesi hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere özel maliyet bedellerinde itfa süresi kiralama süresidir. Dolayısıyla özel maliyet bedelleri üzerinden ayrılacak amortismanların kiralama süresine göre eşit yüzdelerle ayrılması gerekmektedir. Ancak, özel maliyet harcaması yapılan gayrimenkullerin kira süresinin beş yıldan daha uzun olması halinde itfa süresinin ne olması gerektiği hususu tartışmalıdır. Kanımızca, Kanunun açık hükmü doğrultusunda kira süresi ne olursa olsun, itfanın bu kira süresine göre ve eşit yüzdelerle yapılması gerekmektedir. Özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymetlerin

⁵ ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; a.g.e., sf.237

ekonomik ömrünün çok uzun süreli kiralamalarda kira süresinden daha düşük olduğu gerekçesiyle, genel itfa süresi olan beş yilda itfa edilmesi yaklaşımı yasal dayanaktan yoksundur. Zira anılan Kanun hükmü buna imkan vermeyecek derecede açıktır. Özel maliyet bedeli niteliğindeki iktisadi kıymetlerin kira süresi sona ermeden kullanılamaz hale gelmeleri bir başka deyişle ekonomik ömürlerini tüketmeleri halinde ise yapılması gereken bu kıymetlerin V.U.K.'un 317. maddesinde açıklanan fevkalade amortisman uygulamasına tabi tutulmasıdır.