

## Yenilenebilir Enerji (Rüzgâr Enerjisi) Üreten İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi<sup>1</sup> (Renewable Energy (Wind Energy) Evaluation of Producing Business for Turkish Accounting Standards)

**Bülent YILMAZ**  <sup>a</sup>

<sup>a</sup> Millî Savunma Üniversitesi Kara Harp Okulu, İşletme ve Yönetim Bilimleri Bölümü, Ankara, Türkiye. [byilmaz@kho.edu.tr](mailto:byilmaz@kho.edu.tr)

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
<p><b>Anahtar Kelimeler:</b> Yenilenebilir Enerji Muhasebe Standartları Muhasebe Uygulamaları</p> <p>Gönderilme Tarihi 10 Eylül 2019 Revizyon Tarihi 13 Kasım Kabul Tarihi 30 Kasım 2019</p> <p><b>Makale Kategorisi:</b> Araştırma Makalesi</p>	<p><b>Amaç</b> – Türkiye'nin gelişmekte olan bir ülke olarak sürekli artan enerji talebi karşısında klasik enerji kaynakları yetersiz kalacağı apaçık ortadadır. Klasik enerji kaynakları olan fosil kaynakların gelecek haricinde mevcut durumda da var olan yetersizliği yadsınamaz bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye mevcut durum ve geleceğe dair beklentiler karşısında kaynak arama faaliyetlerini artırırken, yenilenebilir ve sürdürülebilir enerji kaynaklarının devreye alınması, verimliliğinin üst düzeylere çıkarılması ve içinde bulunulan coğrafyanın avantajlarından faydalanılarak mümkün olan potansiyellerini harekete geçirmek için yoğun bir arayış içinde olmaktadır. Bu çalışmanın temel amacı bu potansiyel çerçevesinde yenilenebilir enerji üreten işletmelerin muhasebe standartları açısından incelenmesi amaçlanmaktadır.</p> <p><b>Yöntem</b> – Çalışmada, rüzgâr enerji santrali işleten işletmeler için teşvik ve destek mekanizmaları hakkında değerlendirmeler yapılmış, söz konusu teşvik ve destek mekanizmalarına ilişkin yasal mevzuatlar incelenmiş, rüzgâr enerjisi üreten işletmelerin muhasebe yapıları ulusal ve uluslararası mevzuatlar açısından değerlendirilmiştir.</p> <p><b>Bulgular</b> – Yapılan çalışma sonucu ortaya çıkan değerlendirmede, geliştirme giderlerinin dâhil edilmesi gerektiği, lisans belgesi ile yürütülecek tüm faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin, kurulacak santralin özellikli bir varlık olarak değerlendirilmesi gibi hususların önemli kriterler olduğu ortaya konulmuştur.</p> <p><b>Tartışma</b> – Türkiye fosil yakıtlardaki sıkıntısını enerji sektöründe enerji koridoru yaratıp bir enerji kapısı olarak telafi etmeye çalışırken yerli ve yenilenebilir enerjiye yapacağı yatırımlarla da enerji piyasasında adından söz ettiren kilit bir oyuncu konumuna gelmek istemektedir. Yenilenebilir enerji kaynaklarında özellikle de rüzgâr enerjisinde değerlendirilmesi gereken imkânlar doğru ve sağlam bir teknik ve finansal analiz doğrultusunda yapılacak çalışmalar ile daha da anlam kazanacaktır. Rüzgâr enerjisi ile ilgilenen yatırımcılar için en büyük problemler yasal düzenlemelerin öncesinde doğru ve güvenilir şekilde yapılacak enerji tahminleri ile yapılacak yatırım sonrası elde edilecek getirinin doğru belirlenmesi ve söz konusu getirilerin standartlar çerçevesinde kayıt altına alınmasıdır.</p>
ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p><b>Keywords:</b> Renewable Energy Accounting Standarts Accounting Applications</p> <p>Received 10 September 2019 Revised 13 November 2019 Accepted 30 November 2019</p> <p><b>Article Classification:</b> Research Article</p>	<p><b>Purpose</b> – The lack of fossil fuel reserves which are supposed to meet the increasing energy demand of Turkey as a developing country is obviously clear. On the one hand, Turkey intensifies searches for domestic energy sources; on the other hand it seeks ways to activate other possible potentials such as consideration of renewable energy resources, increase of energy efficiency, making use of the country's geographic location. The main purpose of this study is to examine the accounting standards of renewable energy producing enterprises within the framework of this potential.</p> <p><b>Design/methodology/approach</b> – Study is examined assessments are made about the encouragement and support mechanisms, legal regulations are examined about that encouragement and support mechanisms, accounting structures of enterprises generating wind energy are evaluated in terms of nations and international legislation.</p> <p><b>Findings:</b> In the evaluation resulting from the study, it was revealed that development costs should be included, accounting of all activities to be carried out with license certificate and evaluation of the power plant to be established as a special asset are important criteria.</p>

<sup>1</sup>Makale; "Yenilenebilir Enerji (Rüzgâr Enerjisi) Üreten İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi" isimli doktora tezinden faydalanılarak üretilmiştir.

### Önerilen Atf/ Suggested Citation

Yılmaz., B. (2019) Yenilenebilir Enerji (Rüzgâr Enerjisi) Üreten İşletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (4), 2772-2784.

**Discussion** – Turkey wants to become a power door as compensation to trying to domestic and made a name in the energy market with investments in renewable energy is a key player in creating an energy corridor in the energy sector, the shortage in fossil fuels. The opportunities to be used in renewable energy sources, especially in wind energy, will gain more meaning with the studies to be carried out in accordance with accurate and sound technical and financial analysis. For investors interested in wind energy, the biggest problems are correct and reliable energy estimations before the legal regulations and the determination of the return to be obtained after the investment and the recording of these returns within the framework of standards.

## 1. Giriş

Yüzyıllardır insan hayatı için vazgeçilmez unsurlardan olan enerji, insanın yaşam döngüsünde her zaman en önemli önceliğe sahip olmuştur ve daima da olacaktır. Gerek sanayide, gerekse günlük yaşamda ikame edilemeyen vazgeçilmezdir. Enerjinin var olmadığı ya da öneminin hissedilmediği bir alan ve zaman neredeyse mümkün değildir. Küreselleşmenin artık dünyayı küçük bir yerleşim birimine çevirdiği her an her şeyi bilmenin mümkün kılındığı teknolojik zaman çizelgesinde var olmak, toplumları ister istemez enerji sorununu, enerji ihtiyacını ve alternatif enerji sistemlerini düşünür hale getirmektedir.

Klasik enerji kaynakları olarak adlandırabileceğimiz ve yenilenebilir durumda olan fosil yakıtlar sebebiyle iklim değişikliği ve küresel ısınmanın geleceği tehdit edecek boyutlara ulaşması sonucunda ülkelerin yöneldiği nükleer enerjinin de yaşanan kazalar sonucu belirli riskleri taşıması, an itibari ile maliyetlerinin yüksek olması ve çevresel faktörlerinde etkisi ile enerji sorununa köklü bir çözüm üretilememiş sonuçta da ülkelerin sürdürülebilir ve yenilenebilir enerji sistemleri arayışlarına girmesine neden olmuştur. Ülkeler özellikle coğrafi konum özelliklerini de ön plana çıkararak yerel kaynaklarını daha etkin ve verimli bir şekilde kullanmak istemektedirler. Teknolojinin hızlı gelişmesine bağlı olarak var olan enerji kaynaklarının daha etkin kullanılması ve yerel kaynak arayışlarının bulunması ve artırılmasına yönelik çalışmalar ve istekler son dönemlerde büyük artış göstermektedir. Bu sayede insan hayatının vazgeçilmez unsuru olan enerjinin sürdürülebilir olması, yenilenebilir kaynakların daha fazla kullanılması ve yerel kaynaklardan daha fazla istifade edilmesi isteği, çevresel faktörlerin ve iklimsel değişiklikler sebebiyle geleceğe yönelik kötümser bakış açısı ile birleştiğinde yeni ve yenilenebilir enerji kaynaklarının önemini artırmaktadır.

Enerjiyi kesintisiz, güvenilir, ucuz, temiz ve çeşitlendirilmiş kaynaklardan sağlayabilmek ve verimli kullanmak önemlidir. Elektrik enerjisi üretimi amaçlı yenilenebilir enerji kaynaklarının kullanımının yaygınlaştırılması, sera gazı emisyonlarını azaltılması vb. amaçlı 2005 yılında çıkarılan, Yenilenebilir Enerji Kaynaklarından Elektrik Enerjisi Üretiminde Uygulanacak Usul ve Esasları belirlemiş ve yatırımcılar için çeşitli teşvikler sağlamıştır. Söz konusu yasaya bağlı olarak su, rüzgâr ve güneş gibi yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik üretimi için ikinci mevzuat hazırlanmıştır.

Yenilenebilir enerji kaynaklarından özellikle rüzgâr enerjisi güneş enerjisi ile birlikte ülkemizin belki de vazgeçilemez enerji kaynaklarının en üst noktalarında yer almaktadır. Türkiye coğrafi karakteri, dağlık yapısı ve vadi yapılarıyla sürekli ve ılımlı bir hava girişine sahiptir. Ülkemizin rüzgâr kaynakları batı ve güney bölgelerinde yoğunlaşmıştır. Türkiye'nin en önemli özelliği; soğuk Avrupa, sıcak Asya ve Afrika sistemleri gibi geniş bir yelpaze arasında yer almasından dolayı 4,5-10 m/sn gibi yüksek rüzgâr potansiyeline sahiptir (Erdoğan, 2009, 13; İlkiliç ve Türkbay, 2010, 14). Rüzgâr santrallerinin kurulması, işletilmesi, finanslanması ve sürdürülebilirliği kadar söz konusu faaliyetler esnasında ortaya çıkan mali olayların da kayıt altına alınması hususu yani muhasebeleştirme konusu da önem arz etmektedir. Uluslararası muhasebe standartları, vergi mevzuatları ve ilgili düzenlemeler karşılaştırıldığında rüzgâr enerjisi ile ilgilenen işletmelerin karşısına bazı sorunlar çıkmaktadır.

## 2. Yenilenebilir Enerji Kaynaklarına Yönelik Mevzuat

Yenilenebilir enerji kaynaklarından elde edilecek elektrik enerjisine yönelik olarak kullanılan 5346 sayılı kanunla; elektrik enerjisi üretiminde kullanılacak sürdürülebilir ve yenilenebilir enerji kaynaklarının yaygınlaştırılması, güvenliğin ön planda tutulması, kaliteli ve etkili biçimde ekonomiye kazandırılması, kaynak farklılığının artırılması, iklim değişikliği ve karbon gazı emisyonlarının azaltılması, çevresel faktörlerin ön planda tutulması ve söz konusu hedefler doğrultusunda gereksinim duyulan üretim sektörünün geliştirilmesi amacı güdülmektedir.

Söz konusu kanun kapsamında; devlete ait taşınmazlarda ve orman statüsünde bulunan taşınmazlarda yenilenebilir enerji kaynakları ile enerjisi üretimi yapmak amacıyla yapılacak tesis ve yol gibi her türlü tesis için ilgili bakanlıklar veya Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirli bedel karşılığında süreli olarak kullanım veya kiralama işlemlerine izin verilir.

Yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelik tesislerin kurulması aşamasında özellikle rüzgâr santrallerinin oluşturulmasında, klasik finansman yöntem ve enstürmanlarını, kamu alım satım sürecini tamamlayıcı ve belli ölçüde ikame edici alternatif yöntemler mevcuttur. Bu yöntemlerden Yap-İşlet modeli ülkemizde 4283 sayılı kanun ile üretim şirketlerine ülke enerji plan ve politikalarına uygun biçimde elektrik enerjisi üretmek için mülkiyetleri kendilerine ait olmak üzere termik santral kurma ve işletme izni verilmesi şeklinde uygulama alanı bulmuştur. 4283 sayılı kanun ile uygulanan Yap-İşlet modelinde hidroelektrik, jeotermal, nükleer santraller ve diğer yenilenebilir enerji kaynakları ile çalıştırılacak santraller kapsam dışındadır.

Kamu ve özel sektör işbirliği kapsamında değerlendirilen diğer bir model ise 3996 sayılı kanun ile uygulama alanı bulan Yap-İşlet-Devret modelidir. Yap-İşlet-Devret modeli, ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modelidir. YİD modeli ile ulaşım imkânlarının geliştirilmesi ve iyileştirilmesi için yol, köprü ve tünellerin inşa edilmesi, insan hayatının idamesi için gerekli su kaynaklarının kullanılabilir duruma getirilmesi, çevre kirliliğinin önlenmesi, iletişim, haberleşme ve ticarete gibi toplumsal yaşam ihtiyaçları için yatırımlar ve hizmetler hayata geçirilebilmektedir. Söz konusu model Bozcaada ve Çeşme'de kurulan rüzgâr enerji santrallerinde de kullanılmıştır.

### **3. Rüzgâr Enerjisi Üreten İşletmelerin Muhasebe Uygulamaları Açısından Özellik Gösteren İşlemler**

Yenilenebilir enerji sektörü, enerjinin pahalı olması ve enerji üreten kaynakları eşit dağılmaması ve kıt olması sebebiyle önemli bir konuma gelmiştir. Yenilenebilir enerji sektöründe özellikle ulusal ve uluslararası muhasebe standartları ile vergisel işlemlerde ve yasal mevzuatlarda farklılık gösteren hususlar bulunmaktadır. Bu hususların başında, muhasebe açısından araştırma-geliştirme giderleri, lisans bedelleri, değer artırıcı harcamalar, borçlanma maliyetleri gibi kalemlerin aktifleştirilmesi ve itfası gibi konular gelmektedir. Ayrıca rüzgâr türbinlerinin ait parçaların farklı üretim hatlarından gelmesi maliyetlerinin farklılaşması nedeniyle amortisman hesaplanması ve kayıtlara alınması da önem taşıyan bir kriter olarak karşımıza çıkmaktadır.

Rüzgâr enerji santralının kurulumunda işletmeler tarafından araştırma ve geliştirme maliyetleri, maliyetlerin ne zaman muhasebeleştirileceği ya da başka bir ifade ile aktifleştirilme zamanı da karar verilmesi gereken bir husus olarak değerlendirilmektedir. RES işletmelerinin Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesine yönelik 38 numaralı Türkiye Muhasebe Standartlarına göre incelemesi gereken diğer bir olgu Elektrik Piyasası Kanunu (4628 sayılı kanun yerini 6446 sayılı kanuna bırakmıştır) gereği Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan (EPDK) verilen lisans belgesidir. Belge, işletmeler tarafından enerjinin satımı ve dağıtımı için ilgili işletmelere verilmektedir. Lisans verilen işletmenin devlete ait taşınmazların kiralanması ve/veya söz konusu taşınmazlara yapılacak değer artırıcı harcamaların da nasıl kayıtlara alınacağı bir başka sorun sahasını teşkil etmektedir.

Rüzgâr enerjisi santrallerinde inşaat faaliyetinin tamamlanmasını müteakip Maddi Duran Varlıklar Standardı (TMS16) kapsamında; santral dâhilindeki tüm maddi duran varlıkların ilgili standart gereği aktifleştirilmesi gerekliliği, kurulum aşamasında katlanılan ve kullanılan kaynak kullanımında ortaya çıkan fonların faizlerinin ve işletmeye olan maliyetlerin muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceği üzerinde çalışılması gereken diğer özellikli işlemler olarak ortaya çıkmaktadır.

Dönemsellik kavramı gereğince, maliyetlerin giderleştirilerek dağıtılması hususunda duran varlıklar aracılığı ile işletmeye sağlanan haklar ve avantajlarda incelenmesi gereken diğer bir konudur.

Son yıllarda yenilenebilir enerji sektöründe ar-ge araştırmalarına yapılan harcamalardaki artış ile tüketilebilir enerji kaynaklarına yönelik ar-ge araştırmalarındaki azalış, bu sektördeki ar-ge harcamalarının önemini artırmıştır. Bu kapsamda ar-ge harcamaları başta olmak üzere lisans belgelerinin muhasebeleştirilmesi, borçlanma maliyetleri, faydalı ömürler ve amortismanlar, kiralanmış taşınmaz varlığa ait özel maliyetler ve

yenilenebilir enerji santrallerinin aktifleştirilmesi gibi muhasebe uygulamaları açısından özellikli işlemlerin muhasebeleştirilmesi önemli bir husus olarak ortaya çıkmaktadır.

Özellik gösteren işlemlerin standartlar ve vergi kanunları açısından nasıl muhasebeleştirileceğine ilişkin yapılacak çalışmaları rüzgâr santrallerinin projelendirme aşaması, üretim aşaması ve devretme aşamalarında incelemenin uygun bir hareket tarzı olacağı değerlendirilmektedir. Çalışmamızın kapsamında rüzgâr enerji santrallerinde büyük önem arz eden, projelendirme aşamasında yer alacağı öngörülen ar-ge harcamaları, lisans belgeleri, borçlanma maliyetleri, üretim aşamasında ise taşınmazın değerini artırıcı harcamalar, maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi ve amortisman ayrılması gibi özellik içeren hususlara muhasebe standartları ve vergi kanunları açısından değinilmeye çalışılacaktır.

### 3.1. Ar-Ge Harcamaları

Rüzgâr enerji santralının kuruluşunda araştırma ve geliştirme maliyetlerinin aktifleştirilme zamanı karşımıza bir sorun olarak çıkmaktadır. Bu konu ile ilgili olarak TMS 38'de araştırma ve geliştirme kavramları şöyle tanımlanmaktadır. Standartta, araştırma; "yeni bir bilimsel ya da teknik bir bilgi ve anlayış kazanma amacıyla üstlenilen özgün ve planlı" inceleme iken, geliştirme; "ticari üretim ya da kullanıma başlamadan önce, yeni veya önemli ölçüde geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem ya da hizmetlerin üretim planı veya tasarımında araştırma sonuçları ya da diğer bilgilerin uygulanması" olarak kendine yer bulmaktadır.

Standartta göre giderlerin ayrıştırılabilmesi durumunda araştırma giderlerinin aktifleştirilememesi, geliştirme giderlerine ait rakamların ise muhasebe kayıtlarına alınabileceği vurgusu yapılmıştır. Gerekçe olarak, araştırma sonucu ortaya çıkacak kavramların sonuçlarının netleşmemesinden kaynaklanmaktadır. Araştırma sonucu ortaya çıkacak ürün, hizmet vb. hususların ve bunlara bağlı olarak sonuçlarının belirsizlik içermesi araştırma giderlerinin muhasebe kayıtlarına alınmamasını gerektirmektedir (Örten vd., 2010). Geliştirme faaliyetinde ise sonuç ve elde edilen çıktının yani bilginin nasıl ve nerede kullanılacağı bellidir. Bu durumda da geliştirme giderlerinin aktifleştirilebileceği standartta belirtilmektedir (Kaval, 2008).

Sonuçları hakkında net bir bilgi sahibi olunmayan faaliyetlerin aktifleştirilmesinde amortisman sorunları ortaya çıkacağından bir projede faaliyetler arasında araştırma ve geliştirme kalemleri birbirinden ayrıştırılamıyorsa, araştırma ve geliştirme olarak ayrı ayrı ele alınmaz sadece araştırma gideri olarak değerlendirilir ve muhasebe kayıtlarına alınmaz yani aktifleştirilemez (Kaval, 2008).

Rüzgâr enerjisi santralının kurulumunda santralin yerinin seçilmesi ve ana husus olan rüzgârın hızının ölçülmesi, geleceğe yönelik tahminlerin yapılması gibi bilgilenme sürecinin, TMS 38 belirtilen tanıma uygun olarak araştırma gideri olduğu ve aktifleştirilemeyeceği ancak bilgilenme sürecinden elde edilen bilgilerin kullanılarak rüzgâr türbini seçimi, kuruluş yeri seçimi, türbin adeti, şebekeye bağlanmak için iletim ve dağıtım hatlarının belirlenmesine yönelik karar verilme süreci ise TMS 38'de belirtilen geliştirme giderlerine dâhil edilmesi gerektiği ve aktifleştirilebileceği değerlendirilmektedir.

SPK Tebliği ile Türkiye Muhasebe Standartları karşılaştırıldığında bir fark olmadığı ve SPK'nın da bu kapsamda standartları kabul ettiği görülmektedir.

Yasal boyutta vergi mevzuatı incelendiğinde; araştırma-geliştirme harcamaları muhasebe kayıtlarına alınır ve itfa amortisman ile yapılır. Bir ekonomik değer ihtiva etmemesi durumunda ise gider olarak yazılır. Yetersiz bir kazanç olması halinde de dönemsellik kavramı gereğince ilgili hesap döneminde indirim olarak değerlendirilemeyen tutar, müteakip hesap dönem veya dönemlerine aktarılır. Devreden tutar, müteakip yıllarda yeniden değerlendirmeye tabi tutulur. (Yıldız, 2010). Bu uygulama, Türkiye Finansal Raporlama Standardından farklı bir şekilde olayı ele almaktadır. Çünkü TFRS'de araştırma giderlerinin muhasebe kayıtlarına alınmasına müsaade edilmektedir. Ayrıca TFRS'den farklı olan bir başka durum ise mevzuat gereğince kayıtlara alınan araştırma-geliştirme harcamalarının 5 yıl içinde itfa edilmesidir.

### 3.2. Lisans Belgeleri

Üretilen enerjinin satılması ve dağıtılması için işletmeye izin verilmesi 4628 sayılı kanun gereği EPDK'dan alınan lisans belgesi ile sağlanmaktadır. Lisans almak koşuluyla piyasada yürütülebilecek faaliyetler; üretim faaliyeti, iletim faaliyeti, dağıtım faaliyeti, toptan satış faaliyeti, perakende satış faaliyeti, piyasa işletim faaliyeti, ithalat faaliyeti ve ihracat faaliyeti olarak belirlenmiştir. Bu lisanslar da muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmelidir.

### 3.3. Borçlanma Maliyetleri

Borçlanma Maliyetleri Standardına (TMS 23) göre; özellik arz eden bir varlık, yani istenilen şekilde kullanım durumuna veya satış durumuna gelen ve bu aşamada geçen zaman diliminin fazla olması halinde özellikli bir varlık durumuna gelen kaleme ait borçlanma maliyetleri muhasebe kayıtlarına alınır. Bu kapsamda, rüzgâr santrallerinin kurulum aşamasında işletmenin tarafından kullanılan fonların faiz ve diğer maliyetleri, santralin özellikli bir varlık olmasından dolayı muhasebeleştirilmelidir. Rüzgâr türbinleri gibi, işletme tarafından hazır olarak alınan ve bir finansman giderine katılan varlıklarda, varlıklara harcanan harcama tutarının finansman giderinden arındırılarak muhasebeleştirilmeli, ilgili tutarında finansman gideri kayıtlarda yer alması gerekmektedir.

### 3.4. Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Amortisman

Rüzgâr santralinin kurulum aşamasından sonra rüzgâr türbinleri dâhil tüm maddi duran varlıkların aktifleştirilmesi gerekmektedir.

Maddi Duran Varlıklar Standardına (TMS 16) göre; bir varlığın muhasebeleştirilmesi ancak kullanılabilir olması ve üretim yapabilir duruma gelmesi ile olmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise durumu farklı görmekte ve her hangi bir duran varlığın muhasebeleştirilmesini, amortisman kavramına dayandırmaktadır. Amortisman ayrılan varlık aktifleştirilirken amortisman ayrılmadıkça varlığın muhasebeleştirilemeyeceğini belirtmektedir (Kaval, 2008). Aynı zamanda vergi mevzuatınca da duran varlığa amortisman ayrılınca kadar geçen süre içerisinde ortaya çıkabilecek faiz gideri ve kur farkı gibi unsurların varlığın maliyetine ilave edileceği gerçeği ortaya çıkmaktadır (Kaval, 2008). Ancak TMS 23’de vergi mevzuatında geçen kritere uymayan bir şekilde varlığın muhasebeleştirilmesi ile birlikte borçlanma maliyetlerinin varlığın maliyetine dâhil edilmemesini vurgu yapmaktadır. Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi hususunda TFRS ve vergi mevzuatının farklı yorumları sıkıntılara neden olmaktadır.

Dönemsellik kavramı çerçevesinde Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların aracılığı ile işletmeye sağlanan hak ve avantajlar uygun bir şekilde aktifleştirilmelidir. Söz konusu varlıklar için amortisman ve itfa bedelleri belirlenmelidir. TMS 16 ve TMS 38’e göre; varlıkların amortismanı ve muhasebe kayıtlarına alınan geliştirme giderlerinin itfasında hangi yöntemlerin değerlendirilebileceği belirtilmiştir. Söz konusu standartlarda; normal, azalan bakiyeler ve üretim miktarına göre amortisman yöntemlerinin kullanılacağına değinilmiştir. Ancak unutulmaması gereken bir husus vardır. Bu husus, TMS 16’da varlığın farklı parçalardan oluşmasında (burada parçaların bedellerinin belirli olması ve ömürlerinin farklı olması gerekmektedir) parçalar için farklı amortismanlar hesaplanacağıdır. Santraldeki rüzgâr türbinine ait parçalara ayrı ayrı amortisman ayrılması hususuna dikkat edilmelidir.

İşletmeler tarafından alınan lisanslarında faydalı ömürleri üzerinden amortisman ayrılması uygun iken lisans alındıktan sonra işletmelerin hemen faaliyete geçilememesi bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. 14 Mart 2013 tarihli 28603 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6446 numaralı Elektrik Piyasası Kanunu ile 2 Kasım 2013 tarihli 28809 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Elektrik Piyasası Lisans Yönetmeliği’nde lisans kullanım süreleri en çok 49 yıl olarak belirlenmiştir. Ayrıca aynı yönetmeliğin Mali Hükümler başlığı altında bulunan “yerli doğal kaynaklar ile yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı üretim tesisleri için ilgili lisanslara derç edilen tesis tamamlanma tarihini izleyen ilk sekiz yıl süresince yıllık lisans bedeli alınmaz” hükmü gereğinde lisans bedeli ödenmeyecek yıllar mevcuttur. Bununla birlikte Elektrik Tesisleri Proje Yönetmeliğinde (27434 sayılı yönetmelik); onaylanan ve lisans belgeleri verilen projelerin tesis edilme süreci üç yılı geçtiği takdirde onaylarının hükümsüz olacağı hükmü bulunmaktadır. Bu aşamada faydalı ömür hesaplamasında en uzun süre olarak görünen 49 yıllık faydalı ömür 3 yıllık süreyi dikkate aldığımızda 46 yıl olarak değişecektir.

Duran varlıklar fiziki özellikleri ve/veya ekonomik koşullar nedeni ile değer kaybına uğramaktadırlar. Değer kayıplarının dönemsellik kavramı çerçevesinde sadece harcamanın yapıldığı dönemde muhasebe kayıtlarında gösterilmemesi, söz konusu harcamanın, varlığın faydalı ekonomik ömrüne belirli kistalara göre gider yazılması amortisman olarak edilmektedir. Geleneksel ifade ile yıpranma payı olarak bilinen amortisman gerçekte duran varlığın maliyetinin faydalı ömre yayılarak giderleştirilmesidir. Amortisman kavramı içeriği itibari ile değer kaybının telafisidir. Amortismanlar işletmelere duran varlıklara yatırdıkları sermayeleri farklı bir usul ile biriktirmek ve bu sayede varlıkların yenilenmelerine olanak hazırlamaktadır.

Amortisman hesaplanmasında amortisman tabii varlığın maliyetinden hurda değeri çıkarılarak hesaplanmaktadır. Vergi mevzuatı, duran varlıklara uygulanacak amortisman oranlarının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlar olacağını söylemektedir.

VUK'na göre (213 numaralı kanun, 1961, Mükerrer Madde 320 - Ek: 19/2/1963 - 205/20 md.) "İktisadi ve teknik bakımdan bir bütün teşkil eden değerler için normal veya azalan bakiyeler usulü ile amortisman usullerinden yalnız birisi uygulanabilir. Bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez. Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir." hükmü esasında iki hesaplama yöntemi belirlenmiştir. Yine VUK, duran varlıkların (binek olarak kullanılacak otomobiller hariç olmak üzere) alındığı dönemin tamamı için amortisman ayrılması gerekliliğini belirtmektedir. Ancak TMS 16 standardında ise, farklılık olarak alınan dönemin tümü için değil varlığın alındığı tarihten dönem sonuna kadar olan zaman dilimi için amortisman ayrılacağı belirtilmektedir.

### 3.5. Özel Maliyet Niteliğindeki Harcamalar

Özel maliyet; faaliyetini sürdürmek amacıyla işletmelerin kiraladıkları taşınmazlarla ilgili olarak, kiracı sıfatı taşıyanlarca yapılan ve kiralanan taşınmazın ekonomik değerini ve faydalı ömrünü artıran harcamalar toplamı şeklinde ifade edilmektedir.

Özel maliyet unsurunu, amortisman uygulanan diğer ekonomik değerlerden ayıran en önemli farklılık, giderin, varlığı kiralayan tarafından yapılması ve oluşturulan değer kiracı tarafından sadece ilgili varlığı kullanması esnasında fayda üreteceği, kiracının taşınmaz varlıktan ayrılması durumunda kiracı açısından oluşturulan değer bir anlam taşıyamayacağıdır. Aynı zamanda, taşınmaz bir varlığa yapılacak harcamanın özel maliyet olarak adlandırılabilmesi için harcamanın normal süreç içerisinde yapılacak bakım ve onarım gibi bir nitelik taşıması varlığın ekonomik değerini artırıcı özellikte bulunması gerekmektedir.

Özel maliyetlerin işletmelerin aktifinde yer alan ve kendilerine ait taşınmazların normal süreç içerisinde yapılacak bakım ve onarım gibi harcamaların dışında kalan ve varlığın ekonomik değerini artıran giderlerin taşınmazın maliyet bedeline ilave edileceği hususu önemli bir esastır. Vergi Usul Kanununun özel maliyetlerle ilgili maddesinde (272. Madde); "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir. Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir. Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları 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.

272. madde incelendiğinde; özel maliyet kapsamına girecek kalemlerin sadece kiralanan taşınmazlar için olmadığı aynı zamanda elektrik üretim ve dağıtım varlıkları üzerinde hak edinmiş olan kiracı sıfatındaki işletmelerinde ilgili bu varlıklara yapacağı ve yukarıda açıklanmaya çalışılan özel maliyet niteliğine haiz harcamalar içinde geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

Taşınmaz bir varlığın kiralınması ve/veya işletme hakkı alınmış olan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ilişkin olarak, kiralayan işletmelerin ilgili varlıkları daha etkin ve verimli kullanabilmeleri amacıyla farklı kalemlerde giderlere katlanmaları gerekmektedir. Yapılan bu giderlerin kiracı işletmeler tarafından özel maliyet statüsüne kavuşturulabilmesi için;

- a) Yapılan harcamanın kiralanan taşınmaza ve/veya kullanım hakkı alınan varlıklara ait olması,
- b) Harcamanın varlıkların ekonomik değerini artırıcı, üretim ve dağıtım hattını genişletici özellikte olması,
- c) Kiralayan işletme değil sadece kiracı konumunda ve/veya kullanım hakkını elinde bulunduran işletme tarafından bizzat yapılması,

- d) Gerek gayrimenkullere gerekse elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına yapılan ve özel maliyet statüsündeki giderlerin sözleşme sonunda buldukları yerden çıkarılmasının ya da başka bir tesiste kullanımının olmaması gerekmektedir. Çünkü söz konusu taşınmazlara ya da varlıklara kiracılar tarafından yapılan ve sözleşme sonunda bulduklarının yerden çıkarılabilen ve farklı yerlerde kullanılarak ekonomik değer yaratma imkanı bulunan değerlere yapılan harcamalar; niteliklerine göre direkt gider olarak kaydedilebilir ya da amortisman yoluyla itfa seçeneği kullanılabilir.

Vergi Usul Kanununun özel maliyetlerle ilgili maddesinde (272. Madde) belirtilen ve özel maliyet özelliği taşıyan giderlerin itfasına yönelik düzenlemeler yine aynı kanunun 327. maddesinde yer bulmuştur. 372. madde metninde; "Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadî kıymetlerini artıran ve 272. maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır." hükmü yer almaktadır.

Metinde de anlaşılacağı üzere kira veya kullanım hakkı sözleşmelerinde ifade bulan zaman dilimi içerisinde itfanın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Metinde ayrıca, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılmayacağı "eşit yüzdelerle itfa edilir." hükmünden anlaşılmaktadır. Sözleşmelerde süre uzatımı yapılması durumunda ise dikkate alınacak süre yeni sözleşme değil ilk sözleşme belirtilen süre kadar olmalıdır.

Gerek kira gerekse kullanım veya işletme hakkı sözleşmelerinde süre belirtilmemesi veya net olmaması halinde özel maliyetler Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde (333 Sıra Nolu) yer alan süre çerçevesinde yani 5 yıl içerisinde itfa edilecektir.

Vergi Usul Kanununda ve herhangi bir tebliğinde sözleşmelerde belirtilen sürenin değişikliğe uğraması halinde yapılacak işlemlere ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Değişiklik, sürenin kısaltılmasına yönelik ise; özel maliyet olarak muhasebeleştirilen giderlerin itfasında sözleşmede belirlenen süre dikkate alınarak işlemlere devam edilmeli ve kiralanan varlık teslim edildiğinde henüz tam anlamıyla itfa tamamlanmamış ise kalan giderlerin tek kalemde gider olarak yazılması uygun olacaktır. Yapılan değişiklik ile süresinin uzatılması şeklinde ise;

- Özel maliyet niteliğindeki giderler için henüz itfa süreci başlatılmadı ise itfanın belirlenen yeni süreye göre yapılması,
- Özel maliyet niteliğindeki giderler için itfa süreci başlatıldıktan sonra sözleşme süresi uzatılmış ise, itfa edilmemiş giderlerin yeni süreye göre kayıtlara alınması, önceden itfa edilerek kayıtlara alınan giderler için bir düzeltmenin yapılmaması,
- Özel maliyet niteliğindeki giderler için itfa süreci tamamlandıktan sonra sürenin uzatılması durumunda ise, düzeltme kaydı yapılmayacaktır. Ancak vergisel ve ekonomik getiri elde etmek için gerçek dışı verilerle özel maliyet giderlerinin olması gerekenden daha kısa bir zaman diliminde itfa edilmesine yönelik bir uygulamanın neticesinde süre uzatımı gerçekleştirilmek isteniyorsa, kira ve kullanım hakkı süresi gerçeğe uygun biçimde uzatılarak, yapılan özel maliyet giderlerinin gerçek kira süresinde itfa edilmesi gerekmektedir.

Tek Düzen Hesap Planında her ne kadar da 264 kod numaralı Özel Maliyetler Hesabı bulunsa da söz konusu hesap cari dönemi kapsamaktadır. Dönemsellik kavramı gereğince cari dönemde yapılacak maliyet niteliğindeki giderlerin muhasebeleştirilmesi için 264 numaralı hesap kullanılmalıdır.

Uzun süreli, tek dönemi kapsamayan ve özel maliyet niteliği taşıyan giderler, öncelikle 258 kod numaralı Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında aktifleştirilmeli ve giderlerin tamamlanmasını müteakip tutar 264 numaralı hesaba aktarılmalıdır.

Söz konusu özel maliyetlerin itfa edilmesinde ise, sözleşme süresi değil, söz konusu özel maliyet harcamalarına konu olan iktisadi kıymetin kullanılmaya başlandığı hesap dönemi dâhil kalan kira süresinin dikkate alınması gerekmektedir.

Özel maliyet bedelleri konusunda incelenmesi gereken diğer husus ise özel maliyet statüsündeki ekonomik değeri bulunan varlıkların asıl hak sahibine devrinde vergilendirilmediği. Bu hususu, gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden incelemek gerekmektedir.

### 3.5.1. Gelir (Stopaj) Vergisi Yönünden Vergilendirme

Yapılan sözleşmeler neticesinde kiralanmış taşınmazlar yapılan ve özel maliyet niteliği taşıyan giderler neticesinde bedelsiz kiralama giderleri gündeme gelebilmektedir. Yapılan özel maliyet statüsündeki giderler sözleşme süresi sonunda asıl varlık sahibine bedelsiz şekilde devredilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu 72. maddesinde yer alan hükme göre, gayrimenkulü büyütecek veya ekonomik değerini sürekli şekilde yükseltecek biçimde taşınmaza ilave edilen değerler, asıl sahipleri açısından, sözleşme sonunda aynen tahsil edilmiş kabul edilecektir.

Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesinde de zorunlu vergi kesintisi yapacaklar belirtilmiştir. 94. maddenin 5/a bendinde mal ve hakların kiralanmasında uygulanacak kira gelirlerinden yapılacak vergi kesintisi oranı %20 olarak yer almaktadır (2009/14592 sayılı BKK ile). Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (5520 sayılı) 15. maddesinde de kooperatiflere ait taşınmazların gayrimenkullerin kiralanmasında uygulanacak kira gelirlerinden yapılacak vergi kesintisi oranı da %20 olarak belirlenmiştir (2009/14594 sayılı BKK ile).

Kiraya verilen gayrimenkuller üzerindeki özel maliyet niteliğindeki giderler neticesinde gayrimenkulün işlevinde, niteliğinde ve ekonomik değerinde değişiklik olması durumunda, değişikliğe uğrayan gayrimenkule ilişkin sözleşme süresinin sonunda asıl sahibi devrinde, devrin gerçekleştiği tarih itibari ile söz konusu özel maliyet bedeli kiralaan tarafından tahsil edilen kira bedeli olarak işlem görecektir. Asıl sahibin mükellefiyet durumuna göre gelir (stopaj) vergisine tabi tutulacaktır. Mükellefiyetin gerçek kişi statüsünde olması durumunda ilgili kanun gereğince kiralaan kişiye % 20 oranında vergi kesintisi tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

Gelir idaresi tarafından yayınlanan özgelelerde, özel maliyet harcamalarından kaynaklanan ve sözleşme süresinin sonunda bedelsiz olarak devri gerçekleştirilen değerlerin emsal bedelinin brüt tutarı üzerinden, asıl hak sahibine % 20 oranında gelir vergisi kesintisi uygulanması yönünde görüşler verilmiştir. Bu görüşe göre, bu tür işlemlerde asıl hak sahibi tarafından elde edilen bedelinin sözleşme süresinin sonunda elde edildiği ve yapılacak vergi ödentisinin de aynı zamanda yapılmasını belirtmektedir. Ayrıca sözleşme süresi sonunda bedelsiz olarak kullanım hakkı asıl sahibine devredilen varlıkların ilgili Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedellerinin asıl hak sahipleri tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olarak işlem görmesi gerekmektedir. Söz konusu gelir, tahsilatın yapıldığı dönemin geliri olarak işlem görecektir. Gelirin brüt tutarının beyanname verme üst sınırını geçmesi durumunda beyannamenin yıllık olarak beyan edilmesi ve kesilen verginin de mahsup edilmesi gerekmektedir.

Taşınmazlar üzerinde asıl hak sahibi kurumlar vergisi mükellefi ise, kira gelirlerinden stopaj yapılmasına gerek olmamaktadır. Kurumlar vergisi mükellefi olarak hak sahibi olan kiralaan kurum gelirleri kendi kurum kazancına dâhil ederek vergilendirmelidir. Bu sayede gelirin zamanı konusunda da bir sorun yaşanmayacaktır. Gelir idaresi tarafından yayınlanan özgeleler kapsamında elde edilen kira geliri, sözleşme süresinin sonunda emsal bedeli tespit edilerek kurumun kazancına ilave edilecektir. Asıl hak sahibinin kişi ya da kurumlar vergisine tabi olan bir kurum değil de kooperatif olması durumunda da kooperatifin bu hususu için muafiyetten yararlanması söz konusu olmayacak ve vergilendirme gündeme gelecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. Maddesinde, kooperatifin gelirlerinin kira gelirlerinden oluşması durumunda kesinti yoluyla yapılacak vergi için ayrıca geçici ya da kurumlar vergisi beyannamesine gerek kalmayacaktır. Taşınmaz varlığın asıl hak sahibinin dernek veya vakıf olması durumunda ise özel maliyet bedeli statüsünde ki harcama gayrimenkulün devrinde bedelsiz olarak sayılacak, vergilendirme boyutunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddesi gereğince emsal bedel kullanılarak vergi kesintisi yapılacaktır.

### 3.5.2. Katma Değer Vergisi (KDV) Yönünden Vergilendirme

Özel Maliyet niteliğindeki giderler, işletmelerin muhasebe kayıtlarında bulunan ekonomik değerlerdir. Kiralaan konumunda bulunan işletmeler söz konusu varlıkları sözleşme sonunda asıl hak sahiplerine devrettiklerinde Katma Değer Vergisi hesaplamak zorundadırlar. Söz konusu işlem, işletmenin faaliyet alanı çerçevesinde yapılan bir işlem olarak görülmektedir. Kiralaan konumunda bulunan işletme, özel maliyet



niteliğindeki ekonomik varlığı asıl hak sahibine kiralayana devrettiğinde yasal düzenlemeler çerçevesinde fatura düzenleyerek Katma Değer Vergisi hesaplayacaktır. Kiralanan taşınmazlar ile kullanım hakkının asıl hak sahiplerine bedel karşılığında devrinde ödenen bedel kiracı için gelir olacaktır.

Kiralanan taşınmazlar ile kullanım hakkının asıl hak sahiplerine devrinin bedelsiz olarak gerçekleşmesi durumunda, Katma Değer Vergisi Kanunu (27/1-1) ile Vergi Usul Kanununun (267. madde) ilgili maddeleri gereğince devrolunan ekonomik varlığın kıymetinin emsal bedelinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bunun yanı sıra özel maliyet statüsündeki değerlerin bedelsiz devredilmesinde, ekonomik varlığın emsal bedeli; emsal bedelinden düşük devredilme durumunda ise emsal bedeli ile devir bedeli arasındaki fark bedelsiz devir olarak sayılmaktadır.

### 3.5.3. Özel Maliyet Bedellerinin İtfası Durumunda Muhasebe Kaydı

Özel maliyet statüsündeki giderlerin itfasında, yapılan giderlerin işletmenin ilgili olduğu gider yerine göre, 730, 740, 760, 770 numaralı maliyet hesaplarından biriyle gider olarak yazılabilecektir. Karşılığında kullanılması gereken hesapta 268 numaralı Birikmiş Amortismanlar Hesabı olacaktır.

Sözleşmede kira süresinin 20 yıl olduğu, ancak muhasebeleştirilmenin kiralamadan 4 yıl geçtikten sonra yapıldığı, 30.000.000 TL'lik özel maliyet niteliğindeki giderin itfasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki örnekte yer almaktadır (Tuna, Gümüş, 6-8).

$$\begin{aligned} \text{İtfa Tutarı} &= \text{Özel Maliyet Tutarı} / \text{Kalan Kira Süresi} \\ &= 30.000.000 / (20-4) = 1.875.000 \text{ TL/yıl} \end{aligned}$$

770 Genel Yönetim Giderleri		1.875.000
	268 Birikmiş Amortismanlar	1.875.000

Yukarıda yer alan yevmiye kaydındaki durum, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesine (327. Madde) uygun olarak sözleşmede yer alan kira süresi içerisinde itfa edilmesi esasına dayanmaktadır.

### 3.6. Ertelenmiş Vergi

Mevzuatlar açısından ortaya çıkan farklılıkların bir sonucu olarak rüzgâr enerjisi santrali işleten işletmelerin muhasebe kârı (ticari kâr) ile vergiye tabi kârı (mali kâr) farklılaşmaktadır. Söz konusu farklılaşma, geçici ve sürekli olmak üzere iki düzeyde incelenmektedir. Müteakip dönemlerde herhangi bir şey yapılmasına gerek kalmadan ortadan kalkan farklar geçici farklar olarak adlandırılmaktadır. Kapsamın farklılaşmasından kaynaklanan ve ortadan kalkmayacak farklara ise sürekli farklar adı verilmektedir. Ertelenmiş vergi kavramı ise geçici farkların yasal vergi oranıyla çarpılması sonucu elde edilen tutardır.

Geçici farklar, hem gelirlerle hem giderlerle doğarlar. Bunlar aynı zamanda bilanço kalemlerine farklı değerlendirme ölçülerinin uygulanması nedeniyle doğan farklardır. Bu farklar herhangi bir dönemde matraha ilave edildikleri zaman izleyen başka bir vergi döneminde matrahtan indirilirler (Kaval, 2008, 402).

Geçici farklara neden olan gider veya gelirler doğdukları dönemde ticari kâr üzerinden hesaplandığında ödenecek vergi ile mali kâr üzerinden hesaplanan vergi arasında fark doğururlar. Yani geçici farklar geçici olarak vergi tutarında da farklılık yaratırlar. Ancak bu vergi farkı, izleyen bir veya daha ileriki dönemlerde geçici farkın ortadan kalkması ile birlikte ortadan kalkarlar. Geçici farklar, "İndirilebilir Geçici Farklar" ve "Vergilendirilebilir Geçici Farklar" şeklinde iki ayrılabilir. (Kaval, 2008, 404).

#### 3.6.1. Ertelenmiş Vergi Varlığı (İndirilebilir Geçici Fark)

Vergi yasalarına göre kayıt yapılıyor ise ilk yılda vergi matrahına ilaveler "İndirilecek Geçici Farklar" grubuna girerler. Varlığın kayıtlı değeri işletme tarafından geri kazanıldığı veya yükümlülüğün vadesi gelip ödendiği

dönemlerde mali kâr/zararın tespitinde vergi matrahından indirilecek geçici farklardır. Kısaca, farkları yaratan nedenler ortadan kalktığı dönemde/dönemlerde vergi matrahından azalışa neden olacak tutarlardır.

İndirilecek geçici farklar ile mahsup edilemeyen mali zararların ve kullanılmayan vergi indirim ve istisnaların ileriye doğru taşınması nedeniyle, gelecek dönemlerde geri kazanılabilir vergi tutarı da "Ertelenmiş Vergi Varlığı" olarak adlandırılmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar, 157).

#### Örnek:

Bir rüzgâr enerji santrali işletmesi, 12.000.000 TL'lik bir rüzgâr türbinini 01 Ocak 2019 tarihinde satın alınmış ve normal amortisman yöntemini kullanımı seçilmiştir. Yapılan tahminlerde rüzgâr türbininin faydalı ekonomik ömrü 10 yıl; Hazine ve Maliye Bakanlığı'na göre ise 20 yıldır. Bu kapsamda Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre yıllık amortisman tutarı 1.200.000 TL olarak hesaplanırken; vergi kurallarına göre söz konusu tutar 600.000 TL olacaktır. Bu hesaplamalar neticesinde muhasebe açısından göre vergi öncesi kâr (VÖK), vergi mevzuatına göre hesaplanan vergi öncesi kârdan (VÖK) 600.000 TL daha düşük olacaktır. Ele alınan işletmede, amortisman ve vergi öncesi kârının 2.000.000 TL ve vergi oranının %20 olduğunu varsayımında aşağıda yer alan kalemler ve değerler oluşacaktır.

	TFRS' ye Göre	Vergi Kurallarına Göre
Amortisman ve Vergi Öncesi Kâr	2.000.000	2.000.000
Amortisman	1.200.000	600.000
Vergi Öncesi Kâr	800.000	1.400.000
Vergi (%20)	(160.000)	(280.000)
<b>Vergi Sonrası Kâr</b>	<b>640.000</b>	<b>1.120.000</b>

Yukarıda değerlendirilen işlem neticesinde ortaya çıkacak Ertelenmiş Vergi Varlığı tutarı, her iki durumda hesaplanan amortisman tutarları arasındaki farkın vergi oranı ile çarpılmasıyla bulunur.

$$(1.200.000 - 600.000) * \%20 = 120.000 \text{ TL}$$

Ertelenmiş Vergi Varlığı	120.000
(Ertelenmiş Gelir Vergi Etkisi)	120.000
Dönem K. Vergi ve D.Y.Y.K.	

#### 3.6.2 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü (Vergilendirilebilir Geçici Fark)

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü, ilgili varlığın kayıtlı değeri, işletme tarafından kazanılan veya yükümlülüğün vadesinde ödendiğindeki dönemde mali kâr/zararın tespitinde vergi matrahına dahil edilecek geçici farktır. Kısacası, farkı yaratan nedenlerin yok olduğu dönemde vergi matrahına sebep olan tutardır. Söz konusu farklar nedeniyle ödenecek tutar ise "Vergilendirilebilir Geçici Farklar" olarak da adlandırılmaktadır (Örten, Kaval, Karapınar, 157).

#### Örnek:

Bir rüzgâr enerji santrali işletmesi, santralin kuruluşunda 10.000 TL ödediği geliştirme faaliyetlerini muhasebeleştirilmiş ve %20 amortismanına tabi tutmuştur. Vergi hesaplanmasındaki tutar belirlenirken 10.000 TL'nin tamamı gider olarak değerlendirilmiştir. Net değerler dikkate alındığında TFRS' ye göre tutulan kayıta muhasebe değeri 8.000 TL (10.000 TL -2.000 TL ) iken, vergi değeri 0 olarak (10.000 TL - 10.000 TL ) hesaplanmaktadır. Muhasebe değeri ile vergi değeri arasındaki fark ise vergilendirilebilir geçici farktır (8.000). Son olarak, vergilendirilebilir geçici fark % 20 vergi oranıyla çarpılarak ertelenmiş vergi yükümlülüğü

hesaplanacaktır. Hesaplanan bu ertelenmiş vergi borcu daha önceki örneğe benzer bir şekilde muhasebeleştirilecek ve TFRS' ye uygun olarak raporlanacaktır (Bozkurt, Karataş).

$$8.000 * \%20 = 1.600 \text{ TL}$$

Dönem K. Vergi ve D.Y.Y.K. (Ertelenmiş Vergi gider Etkisi)	1.600
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.600

#### 4. KOBİ TFRS Açısından Değerlendirilme

Bakanlar Kurulunun 19/10/2005 tarihinde almış olduğu kararla yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri Ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte KOBİ, "ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan ve bu yönetmelikte mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler" olarak tanımlanmaktadır.

KOBİ'ler, kâr amacı güden ancak kamuya hesap verme yükümlüğü bulunmayan ve işletme dışı kullanıcılar için genel amaçlı finansal tablo yayımlayan işletmeler olarak da ifade edilebilir. Kamuya hesap verme yükümlülüğü menkul kıymetlerin organize bir piyasada işlem görmesiyle birlikte açıklanmaktadır. Bu hisse senetleri menkul kıymet piyasasında işlem görüyorsa kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bir başka ifadeyle borsaya kote işlemlerin kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunduğu için bu standart kapsamında KOBİ olarak nitelendirilemezler (Karapınar, Zaif, Bayırlı, Altay, Torun, 2012, sf.3-4).

KOBİ TFRS, hem araştırma hem de geliştirme giderlerinin doğrudan gider yazılmasını öngörerek, tamamının (belirli şartları taşıyanlar hariç) aktifleştirilmesini yasaklamıştır. Ayrıca aktifleştirilen lisans gibi maddi olmayan varlıkların itfa süresini de TFRS'ye benzer bir şekilde, beklenen fayda ölçüsüne göre, belirlenmesi gerektiğini ifade etmesine karşılık, TFRS'den farklı olarak 10 yıl olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmektedir (Karapınar ve diğerleri, 2012, 313). Ayrıca KOBİ TFRS, borçlanma maliyetlerinin oluştuğu dönemde tamamen gider olarak yazılması öngörmektedir.

#### 5. Sonuç

Enerji kaynakları, tüm toplumsal işlevlerin yerine getirilmesi için temel bir girdi sağlamakta ve büyük önem taşımaktadır. Enerji kaynaklarını daha akılcı yönetebilen, yerli ve yenilebilir kaynaklarını en optimal düzeyde kullanabilen ülkeler daha sürdürülebilir bir rekabet gücü elde etmektedirler.

Ülkelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri için sahip oldukları enerji ve enerji kaynakları önemi bir güç kaynağıdır. Tükenebilir enerji kaynaklarını kendi coğrafi sınırları içinde bulunduran ya da ona hükmeden ülkeler mevcut kaynaklarını ekonomik ve politik bir koz olarak kullanmaktadır. Gelişen teknoloji ve artan enerji açığı bütün ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de yeni enerji kaynakları üzerinde daha fazla düşünülmesini ve hızlı bir şekilde alternatiflerin üretilmesini gerekli hale getirmiştir.

Yenilenebilir enerji kaynaklarından olan rüzgâr enerjisi, özelliği gereği çevreye en az zarar veren, dolayısıyla dış maliyetleri en düşük enerji kaynağıdır. Rüzgâr enerjisini elektrik enerjisine dönüştüren teknoloji maalesef büyük sermaye gerektirmektedir, ancak yakıt ve işletme giderlerinin çok düşük olduğu da bir gerçektir. Bu aşamada finansman koşullarının iyi olması rüzgâr enerjisinden elde edilecek elektrik enerjisinin diğer bütün bilinen enerji kaynaklarından elde edilenden çok daha ucuza mal edileceğini göstermektedir.

Başta Almanya olmak üzere Danimarka, Hollanda, İspanya gibi belli başlı Avrupa Birliğine üye ülkelerin temiz enerji kaynağı olan rüzgâr enerjisinden daha fazla faydalanılması maksadıyla yatırımları ve araştırma geliştirme faaliyetlerini destekledikleri ve rüzgâr enerjisi santrallerinin de en çok bu ülkelerde tesis edildiği görülmektedir. Ülke uygulamalarına bakıldığında her ülkenin belirli bir enerji politikasının varlığı görülmektedir. Benzer politikaların ülkemizde de belirlenmesi ve devletin bütün enerji, maliye ve diğer destek kurumlarınca misyon olarak kabul edilerek, duyurulması hem ekonomik faaliyetlerin daha sağlıklı yürümesi ve hem de gereksiz zaman ve para kaybının önlenmesi bakımından hayati önem arz etmektedir.

Rüzgâr enerji santrallerinin teknolojik ve maddi anlamda en büyük girdilerinden olan rüzgâr türbinlerinin Türkiye’de üretilmesi için yeterli kaynak ve bilgi birikimi mevcuttur. Devletin rüzgâr enerjisi santrallerini desteklemesi durumunda oluşacak sektörde yeni iş imkânları yaratılacak ve hatta işçilik ve nakliye avantajları sebebiyle Türkiye ekonomisine yeni bir ihraç ürünü daha katılabilecektir. Bu durumda ekonomideki dinamik dengelerin ne kadar büyük bir katma değer yaratacağını da göz ardı etmemek gerekir. Ayrıca milli kaynaklara dayanan bu enerji türüyle sektörün dışa bağımlılığı da azaltılabilecektir. Yenilenebilir kaynaklara dayalı kurulu güçte hedeflenen yapıya ulaşmak üzere, bazı konularda gelişme kaydedilmesi gerekmektedir.

Rüzgâr enerji santrallerinin kurulması, işletilmesi, finanslaması ve sürdürülebilirliği kadar söz konusu faaliyetler esnasında ortaya çıkan mali olayların da kayıt altına alınması hususu yani muhasebeleştirme konusu da önem arz etmektedir. Uluslararası muhasebe standartları, vergi mevzuatları ve ilgili düzenlemeler karşılaştırıldığında rüzgâr enerjisi ile ilgilenen işletmelerin karşısına bazı sorunlar çıkmaktadır. Bunlar AR-GE giderinin oluşup oluşmadığı ve ne kadarının aktife alınacağı, AR-GE harcamalarının itfa süresi, lisans belgelerinin itfa süresi ve yöntemi, santrallerin kurulacağı taşınmazlara ait harcamalar, özellikle varlıklar ve bunlar için katlanılan borçlanma maliyetleri, amortisman süreleri, mali kâr ve ticari kar uyumlaştırılmasıdır. Çalışmada bu konular çerçevesinde ilgili mevzuatlar çerçevesinde gerekli değerlendirmeler yapılmış ve sektörde yön gösterici bir çalışma ortaya konulmaya çalışılmıştır. Çalışma sonucunda ulaşılan sonuçlar ise kısaca şöyledir;

- Rüzgâr enerjisi santralının kurulum aşamalarından olan yer seçimi ve rüzgâr hızının ölçülmesi, geleceğe yönelik tahminlerin yapılması gibi bilgilenme sürecinin araştırma gideri olduğu ve aktifleştirilemeyeceği ancak bilgilenme sürecinden elde edilen bilgilerin kullanılarak rüzgâr türbini seçimi, kuruluş yeri seçimi, türbin adeti, şebekeye bağlanmak için iletim ve dağıtım hatlarının belirlenmesine yönelik karar verilme sürecinin ise geliştirme giderlerine dâhil edilmesi gerektiği ve aktifleştirilebileceği,
- 4628 sayılı kanun gereği EPDK’dan alınan lisans belgesi ile yürütülecek tüm faaliyetlerin muhasebeleştirilmesinin,
- Santrallerin kurulum aşamasında kullanılan fonların faiz ve diğer maliyetleri; santralin özellikli bir varlık olmasından dolayı muhasebeleştirilmesinin,
- Rüzgâr türbinini oluşturan tüm parçaların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulmasının,
- Kiralanan taşınmaza ait değer artırıcı harcamalar özel maliyet olarak aktifleştirilmesinin ve kiralama süresi boyunca da itfa edilmesinin,
- Vergi mevzuatı ile Uluslararası Muhasebe Standartları arasındaki kar farklılığını (mali kar-ticari kar) ortadan kaldırmak amacıyla Ertelenmiş Vergi kavramının kullanılmasının uygun olacağı sonucuna varılmıştır.

### Kaynakça

- Altınbaş, H.. (2003). Mevcutlarda Amortisman, Vergi Dünyası.
- Bakır, T. (2003). Özel Maliyet Bedeli Kavramı, Unsurları ve Uygulaması, Mali Sigorta.
- Bozkurt, K. (2010). Türkiye’deki Yenilenebilir Enerji Sektörünün Muhasebe Sorunları, Mali Çözüm Dergisi.
- Canoğlu, M.A.(2003). Amortismanlar ve Mevzuat, Diyalog.
- Erdoğdu, E. (2009). On the Wind Energy in Turkey, Renewable and Sustainable Energy Reviews.
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Karapınar, A., Zaif, F., Bayırlı, R., Altay, A. ve Torun, S. (2012). KOBİ TFRS ve Uygulamaları, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kaval, H.(2008). Muhasebe Denetimi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Keskin, Ö. (2003). Amortisman ve Tükenme Payları, Yaklaşım.
- Kurumlar Vergisi Kanunu

İlkılıç, C. ve Türkbay, İ. (2010). Determination and Utilization of Wind Energy Potential for Turkey, Renewable and Sustainable Energy Reviews.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2010). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları-Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, Ankara.

SPK Tebliğleri

Tuna, V., E. ve Gümüş, F. B. (2005). Özel Maliyet Bedelinin Amortismanı, E-Yaklaşım Sayı:20.

Türkiye Muhasebe Standartları

Vergi Usul Kanunu (VUK)