



# Yeniden Değerleme Uygulamasında Özellik Arz Eden Konular

**Hazırlayan**  
**Muzaffer AKÇA**  
Vergi Denetmeni

## GİRİŞ

Bilindiği üzere; Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde (aktif de negatif değer ile) gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarıyla Ekim ayı baz alınarak Devlet İstatistik Enstitüsünce hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışı oranında yeniden değerlemeye tabi tutabilmektedir.

Amortisman ve yeniden değerlemenin düzenli olarak uygulanması halinde herhangi bir problem çıkmamakta, ancak yıllar içinde herhangi bir dönemde amortisman ayrılmaması ve/veya yeniden değerlendirme yapılmaması halinde gerek değer artış fonunun hesaplanmasında gerekse muhasebe kayıtlarında sorunla karşılaşmaktadır. Bu yazımızda bahsedilen sorunların nasıl çözülmesi gerektiğine değinilecektir.

## **YENİDEN DEĞERLEME ESNASINDA HERHANGİ BİR DÖNEM AMORTİSMAN AYRILMAMASI HALİ**

213 sayılı VUK'nun 320 inci maddesinin son fıkrasında "Amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz." hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, aynı kanunun mükerrer 298 inci maddesinin 3 üncü bendinde "Değer artışı, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesinden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço aktif değerlerinin indirilmesiyle bulunur.

Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanın tenzili suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

Bu değerlin tespitinde, 320 inci maddenin son fıkrasına göre ayrılmış sayılan amortismanlar da fiilen ayrılmış kabul edilir." denilmektedir.

Ayrıca 151 Seri nolu VUK Genel Tebliğinin Yeniden Değerlemeden Doğacak Değer Artışı başlıklı 5 inci bölümünde ayrılmayan amortisman tutarlarının da net bilanço aktif değerinin tespitinde tam olarak ayrılmış kabul edileceği belirtilmektedir.

Bu bilgiler ışığında herhangi bir dönemde amortisman ayrılmaması halinde değer artış fonunun nasıl hesaplanacağı aşağıdaki örnekte gösterilmektedir.

### **Örnek 1 :**

İlk olarak amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamasının eksiksiz olarak yapıldığı bir örneği açıklayalım.

Ateş İnş. A.Ş.'nin 1997 yılında 500.000.000 TL'ye satın aldığı iş makinesi üzerinden her yıl %20 oranında normal usulde amortisman ayırdığı ve her yıl yeniden değerlemeye tabi tuttuğu varsayıldığında yıllar itibariyle ayrılan amortisman ve oluşan değer artış fonu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Yil	Y.D. Oranı	Kayıtlı Değer	Ayrılan Amortisman	Değerlenmiş Birikmiş Amortisman	Birikmiş Amortisman
1997		500.000.000	100.000.000	0	100.000.000
1998	77,8	889.000.000	177.800.000	177.800.000	355.600.000
1999	52,1	1.352.169.000	270.433.800	540.867.600	811.301.400
2000	56	2.109.383.640	421.876.728	1.265.630.184	1.687.506.912
2001	53,2	3.231.575.736	646.315.147	2.585.260.589	3.231.575.736

Yukarıda yer alan tabloya göre hesaplanan net aktif değerler ve oluşan değer artış fonları aşağıdaki gibi olacaktır.

YIL	(A) DEĞERLEME ÖNCESİ NET AKTİF DEĞER	(B) DEĞERLEME SONRASI NET AKTİF DEĞER	(A-B) DEĞER ARTIŞ FONU
1997	400.000.000	0	0
1998	400.000.000	711.200.000	311.200.000
1999	533.400.000	811.301.400	277.901.400
2000	540.867.600	843.753.456	302.885.856
2001	421.876.728	646.315.147	224.438.419

Örneğimizin yıllar itibariyle muhasebe kayıtları ise aşağıda yer aldığı gibi olacaktır.

1997 yılı Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	100.000.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		100.000.000

1998 yılı Yeniden Değerleme Kaydı

253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	389.000.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		77.800.000
522 M.D.V. Yen. Değ. Artışları Hs.		311.200.000

Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	177.800.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		177.800.000

1999 Yılı Yeniden Değerleme Kaydı

253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	463.169.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		185.267.600
522 M.D.V. Yen. Değ. Artışları Hs.		277.901.400

Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	270.433.800	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		270.433.800

2000 Yılı Yeniden Değerleme Kaydı

253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	757.214.640	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		454.328.784
522 M.D.V. Yen. Değ. Artışları Hs.		302.885.856

Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	421.876.728	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		421.876.728

2001 Yılı Yeniden Değerleme Kaydı

253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	1.122.192.096	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		897.753.677
522 M.D.V. Yen. Değ. Artışları Hs.		224.438.419

Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	646.315.147	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		646.315.147

Söz konusu şirketin 1999 yılında amortisman ayırmayı unutmaması halinde yukarıda yer alan örnekteki değer artış fonu ve muhasebe kayıtlarının nasıl olacağını açıklayalım.

Yukarıda yer alan açıklamalarda, herhangi bir dönem amortisman ayrılması veya eksik ayrılması halinde tam olarak ayrılmış gibi işlem yapılacağı belirtilmişti. Bu durumda, yeniden değerlendirme uygulamasında ayrılmayan yada düşük oranda ayrılan amortisman olması halinde, amortisman tam olarak ayrılmış gibi işlem yapılacağından değer artış fonunun hesaplaması değişmeyecektir. Amortisman tam olarak ayrılmış gibi işlem yapmak aynı zamanda ayrıldığı varsayılan amortismanın yeniden değerlemede dikkate alınmasını gerektirmektedir. Aksi halde değer artış fonunun olması gerekenden fazla hesaplanmasına yol açacaktır. Diğer taraftan gider yazılmak suretiyle vergi matrahını etkileyen amortisman kayıtlarında ise ayrılmayan amortisman tutarı kadar eksiklik olacaktır.

Örneğimizdeki şirketin 1999 yılında amortisman ayırmayı unutmaması durumunda, söz konusu iktisadi kıymetin amortisman yolu ile tamamen itfa edilmesi mümkün olmayacak ve iktisadi kıymetin değerlendirilmiş tutarı ile 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabında oluşan tutar arasında, unutilan yıla ait ayrılması gereken amortisman tutarı kadar fark oluşacaktır.

İtfa süresinin sonunda 253 Makine Tesis ve Cihazlar Hesabında yeniden değerlendirme nedeniyle oluşan değer 3.231.575.736 TL olurken, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabında oluşacak değer 2.961.141.936 TL olacaktır. Yani aradaki fark 1999 yılında ayrılmayan amortisman tutarı olan 270.433.800 TL'dir. Burada ortaya çıkan durum itfa süresinin sonunda iktisadi kıymetin amortisman yolu ile tamamen itfa edilememesidir. Bu durum karşısında mükellefler tarafından tercih edilebilecek iki yol vardır. Bunlardan birincisi 213 sayılı VUK'nun 122 ve diğer maddeleri uyarınca zaman aşımı süresi içerisinde düzeltme talebinde bulunulması, ikincisi ise mükellefin tercihini amortisman ayırmama yolunda yaptığının kabulüdür. İkinci durumda iktisadi kıymet muhasebe kayıtlarında iz bedeli yerine, ayrılmayan amortisman tutarında bir bedelle izlenmeye devam edilecektir.

## **YENİDEN DEĞERLEME ESNASINDA HERHANGİ BİR DÖNEM DEĞERLEME YAPILMAMASI HALİ**

213 sayılı VUK'nun 298 inci maddesinde; yeniden değerlendirme yapması zorunlu tutulan İktisadi Devlet Teşekkülleri dışındaki mükelleflere yeniden

değerleme yapmak konusunda seçimlik hak tanınmıştır. Diğer taraftan aynı maddenin 11 inci bendinde yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllar geçmiş dönemlere ilişkin değerlendirme yapılamayacağı belirtilmiştir. Konuyu bir örnek ile açıklayalım.

### Örnek 2 :

Yukarıda verilen örnekte Ateş İnş. A.Ş.'nin 1999 yılında yeniden değerlendirme yapmayı unuttuğunu varsaymamız halinde oluşacak değer artış fonları ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıl	Y.D. Oranı	Kayıtlı Değer	Ayrılan Amortisman	Değerlenmiş Birikmiş Amortisman	Birikmiş Amortisman
1997		500.000.000	100.000.000	0	100.000.000
1998	77,8	889.000.000	177.800.000	177.800.000	355.600.000
1999	52,1	889.000.000	177.800.000	355.600.000	533.400.000
2000	56	1.386.840.000	277.368.000	832.104.000	1.109.472.000
2001	53,2	2.124.638.880	424.927.776	1.699.711.104	2.124.638.880

Yukarıda yer alan tabloya göre hesaplanan net aktif değerler ve oluşan değer artış fonları aşağıdaki gibi olacaktır.

YIL	(A) DEĞERLEME ÖNCESİ NET AKTİF DEĞER	(B) DEĞERLEME SONRASI NET AKTİF DEĞER	(A-B) DEĞER ARTIŞ FONU
1997	400.000.000	0	0
1998	400.000.000	711.200.000	311.200.000
1999	355.600.000	355.600.000	0
2000	355.600.000	554.736.000	199.136.000
2001	277.368.000	424.927.776	147.559.776

Örneğimizin yıllar itibariyle muhasebe kayıtları ise aşağıda yer aldığı gibi olacaktır.

1997 yılı Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	100.000.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		100.000.000

1998 yılı Yeniden Değerleme Kaydı

253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	389.000.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		77.800.000
522 M.D.V. Yen. Değ. Artışları Hs.		311.200.000

Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	177.800.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		177.800.000

1999 Yılı Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	177.800.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		177.800.000

2000 Yılı Yeniden Değerleme Kaydı

253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	497.840.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		298.704.000
522 M.D.V. Yen. Değ. Artışları Hs.		199.136.000

Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	277.368.000	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		277.368.000

2001 Yılı Yeniden Değerleme Kaydı

253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	737.798.880	
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.		590.239.104
522 M.D.V. Yen. Değ. Artışları Hs.		147.559.776

## Amortisman kaydı

770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	424.927.776
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	424.927.776

Yukarıda yer alan tablodan ve muhasebe kayıtlarından anlaşılacağı üzere yeniden değerlemenin 1999 yılında yapılmamasından dolayı izleyen yıllarda değer artış fonu ilk örneğimize göre değişmekte (azalmakta) ancak dönem sonunda iktisadi kıymetin oluşan değeri ile birikmiş amortismanın değeri birbirine eşit olmaktadır. Diğer taraftan şirketçe yeniden değerlemenin yapılmaması, izleyen dönemlerde (1999-2001) amortismanın daha az ayrılmasına ve dolayısıyla ilk örnek ile karşılaştırdığımızda amortisman yolu ile giderleştirilen tutarın 1.106.936.856 TL. değer artış fonunun ise 458.529.899 TL azalmasına yol açmaktadır.

Şirketin 1999 yılında yeniden değerlendirme yapmaması nedeniyle karşı karşıya kaldığı zarar göz önüne alındığında, her ne kadar kanun maddesinde geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz hükmü olsa da mükelleflerin bu durumda düzeltme hakkından yararlanmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

## SONUÇ

Yeniden değerlendirme uygulamasında ayrılmayan yada düşük oranda ayrılan amortisman olması halinde, amortisman tam olarak ayrılmış gibi işlem yapılacağından değer artış fonunun hesaplaması değişmeyecektir.

Amortisman tam olarak ayrılmıyorsa bile tam olarak ayrılmış gibi işlem yapılması durumunda ayrıldığı varsayılan amortismanında birikmiş amortismanlar ile birlikte değerlemeye tabi tutulması kanun hükmüne uygun olacaktır.

Yeniden değerlemenin her hangi bir yıl yapılmaması veya değerlendirme oranının düşük uygulanması halinde geçmiş yıllar için cari dönemde yeniden değerlendirme yapılamayacağı kanunda belirtilmiştir.

Ancak, gerek unutulmuş amortisman gerekse yapılmayan veya değerlendirme oranının düşük uygulanması sonucunda eksik yapılan yeniden değerlendirme için mükelleflerin 213 sayılı VUK'nun düzeltme hükümlerinden yararlanmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.