



**Amortismanına  
Tabi İktisadi  
Kıymetlerin  
Yeniden  
Değerlemesinde  
Özellik Arzeden  
Konular ve  
Muhasebesi-II**

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

Vergi raporu dergisinin 61 inci sayısında yayınlanan ilk makalemizde; Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yıllar içinde herhangi bir dönemde amortisman ayrılmaması ve/veya yeniden değerlendirme yapmaması halinde gerek değer artış fonunun hesaplanmasında gerekse muhasebe kayıtlarında karşılaştıkları sorunların nasıl çözülmesi gerektiği konusunda ki görüşlerimize yer verilmişti.

Yazımızın bu bölümünde Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin yıllar içinde herhangi bir dönemde amortisman ayırmadığı ve/veya yeniden değerlendirme yapmadığı amortismanına tabi iktisadi kıymetleri, amortisman süresi dolmadan satmaları halinde karşılaşılan sorunların çözümüne değinilecektir.

**YENİDEN DEĞERLEME  
ESNASINDA HERHANGİ BİR  
DÖNEM AMORTİSMAN  
AYRILMAYAN İKTİSADİ  
KIYMETİN SATILMASI HALİ**

Önceki yazımızda açıklandığı üzere 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, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirilme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço aktif değerlerinin indirilmesiyle bulunur.

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

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

Aynı kanunun mükerrer 298 inci maddesinin 9 uncu bendinde; "Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışı halinde, bunlara isabet eden değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur." şeklinde hüküm bulunmaktadır.

Kanunun Amortisman tabi malların satılması başlıklı 328 inci maddesinde; "Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme Hesabı Esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır....." hükmü bulunmaktadır.

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 ayrılmayan iktisadi kıymetin satılması halinde değer artış fonu ile amortisman ve satış sonrası oluşacak kar veya zararın nasıl hesaplanacağı aşağıdaki örnekte gösterilmektedir.

### Örnek 1:

Daha önceki yazımızda amortisman ve yeniden değerlendirme uygulamasının eksiksiz olarak yapıldığı bir örnek verilmiş daha sonra aynı örnekte 1997 yılında alınan iş makinesine 1999 yılında amortisman ayrılmasının unutulması halinde yapılacak işlemler açıklanmıştı. Şimdide aynı örnek üzerinden hareketle 1997 yılında alınan ve 1999 yılında amortisman ayrılması unutilan iş makinesinin 2001 yılında satılması halinde yapılacak hesaplamaları açıklayalım.

Ateş İnş. A.Ş. 1997 yılında 500.000.000 TL'ye satın aldığı iş makinesi üzerinden 2001 yılına kadar 1999 yılı hariç olmak üzere her yıl % 20 oranında normal usulde amortisman ayırmış ve her yıl yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Şirket 2001 yılında söz konusu iş makinesini peşin olarak 1.000.000.000 TL'ye satmıştır.

Bilindiği üzere iktisadi kıymetler için satıldığı yılda amortisman ayrılmaz ve yeniden değerlendirme yapılmaz. Bu nedenle 2001 yılı için amortisman hesaplanmamış ve yeniden değerlendirme yapılmamıştır.

Yıllar itibariyle ayrılan amortisman ve oluşan değer artış fonu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

YIL	Y.D. Oranı	Kayıtlı Değer	Ayrılan Amortisman	Değerlenmiş Bir.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

Yukarıdaki tabloda 1999 yılı için ayrılmayan amortisman tutarı 270.433.800 TL olarak gösterilmiştir ancak hesaplamalarda dikkate alınmayacaktır. Tabloya göre 2001 yılı itibariyle hesaplanan net aktif değerler ve oluşan değer artış fonları aşağıdaki gibi olacaktır.

YIL	(A) Değerleme Öncesi Net Aktif Değer	(B) Değerleme Sonrası Net Aktif Değer	(A - B) Değer Art.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

Söz konusu şirketin 1999 yılında amortisman ayırmayı unutmaması nedeniyle 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabında oluşan değerler aşağıdaki gibi olacaktır.

257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı

Borç		Alacak
	1997 Amortisman	100.000.000-
	1998 Yen.Değ.	77.800.000-
	1998 Amortisman	177.800.000-
	1999 Yen.Değ.	185.267.600-
	1999 Amortisman	-
	2000 Yen.Değ.	454.328.784-
	2000 Amortisman	421.876.728-
	<b>Toplam</b>	<b>1.417.073.110-</b>

522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

Borç		Alacak
	1998 Değer Artışı	311.200.000-
	1999 Değer Artışı	277.901.400-
	2000 Değer Artışı	302.885.856-
	<b>Toplam</b>	<b>891.987.256-</b>

Yukarıda yer alan açıklamalarda, herhangi bir dönem amortisman ayrılmaması 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.

Şirketin 1999 yılında amortisman ayırmayı unutması nedeniyle, tabloda gösterilen ancak 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabında 1999 yılı için 270.433.800 TL hesaplama dahil edilmeyecektir.

2001 yılında satılan iş makinesinin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır. (KDV göz ardı edilmiştir.)

100 Kasa Hs.	1.000.000.000-
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	1.417.073.110-
522 M.D.V. Yen.Değ.Artışları Hs.	891.987.256-
253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	2.109.383.640-
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.	1.199.679.726-

Örnekten anlaşılacağı üzere şirket 1999 yılında amortisman ayırmış olsaydı satıştan dolayı ortaya çıkan kar ayrılmayan amortisman kadar daha fazla olacaktır.

### **YENİDEN DEĞERLEME ESNASINDA HERHANGİ BİR DÖNEM DEĞERLEME YAPILMAYAN İKTİSADİ KIYMETİN SATILMASI HALİ**

Daha önceki yazımızda yeniden değerlendirme yapması zorunlu tutulan İktisadi Devlet Teşekkülleri dışındaki mükelleflerin yeniden değerlendirme yapmak konusunda seçimlik hakka sahip oldukları belirtilmişti. Diğer taraftan yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düşük uygulanmasından dolayı daha sonraki yıllar geçmiş dönemlere ilişkin değerlendirme yapılamayacağı da hatırlatılmıştı.

#### **Örnek 2:**

Yazımızın birinci sayısında verilen 2 nolu örnekte şirketin 1999 yılında yeniden değerlendirme yapmayı unutması halinde yapılacak hesaplamalar verilmişti, şimdi de aynı örnekte şirketin iş makinesini 2001 yılında peşin olarak 1.000.000.000 TL'ye satması halinde ortaya çıkan durumu açıklayalım.

YIL	Y.D. Oranı	Kayıtlı Değer	Ayrılan Amortisman	Değerlenmiş Bir.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

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

YIL	(A) Değerleme Öncesi Net Aktif Değer	(B) Değerleme Sonrası Net Aktif Değer	(A - B) Değer Art.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

Yazımızın birinci yeniden değerlemenin 1999 yılında yapılmamasından dolayı ortaya çıkan durum açıklandığından burada değinilmemiştir. Ancak yapılmayan yeniden değerlendirme dolayısıyla amortisman ve değer artış fonunun ilk örneğe göre azaldığını ve sonuç olarak satılan iktisadi kıymet nedeniyle ortaya çıkan karı etkilediğini hatırlatmak gerekir.

Söz konusu şirketin 1999 yılında yeniden değerlendirme yapmayı unutmaması nedeniyle 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı ve 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabında oluşan değerler aşağıdaki gibi olacaktır.

#### 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı

Borç	Alacak
	1997 Amortisman 100.000.000-
	1998 Yen.Değ. 77.800.000-
	1998 Amortisman 177.800.000-
	1999 Yen.Değ. -
	1999 Amortisman 177.800.000-
	2000 Yen.Değ. 298.704.000-
	2000 Amortisman 277.368.000-
	<b>Toplam 1.109.472.000-</b>

## 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabı

Borç		Alacak
	1998 Değer Artışı	311.200.000-
	1999 Değer Artışı	—
	2000 Değer Artışı	199.136.000-
	<b>Toplam</b>	<b>510.336.000-</b>

Bu durumda satış sonucunda yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

100 Kasa Hs.	1.000.000.000-
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	1.109.472.000-
522 M.D.V. Yen.Değ.Artışları Hs.	510.336.000-
253 Makine Tesis ve Cihazlar Hs.	1.386.840.000-
649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hs.	1.232.968.000-

Şirketin 1999 yılında yeniden değerlendirme yapmayı unutması durumunda 2001 yılında satılan iktisadi kıymet nedeniyle ortaya çıkan satış karı 1.232.968.000 TL olarak hesaplanacaktır. Ortaya çıkan kar birinci örnek ile kıyaslandığında 33.288.274 TL daha fazla olduğu görülecektir.

### **SONUÇ**

Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin itfa süresi sona ermeden satılması esnasında geçmiş dönemlerde ayrılmayan yada düşük oranda ayrılmış amortisman olması halinde satış sonucunda oluşacak kar ayrılmayan amortisman kadar azalmaktadır. Satış sonrası zarar çıkması halinde ise satış zararının ayrılmayan amortisman kadar artacağı da açıktır.

Yeniden değerlemenin her hangi bir yıl yapılmaması veya değerleme oranının düşük uygulanması halinde değerlemeye konu iktisadi kıymetin satılması halinde, mükelleflerin bu satış nedeniyle elde edecekleri kar, yeniden değerleme yapılmış olsaydı elde edecekleri kardan daha az olacaktır. Bu nedenle zamanında değerleme yapmayı unutmak suretiyle iktisadi kıymetin değerini artırmayarak amortisman yoluyla vergi avantajı sağlayamayan mükellefler kullanmadıkları vergi avantajını, iktisadi kıymeti satmaları esnasında daha az kar elde ederek karşılamış olmaktadır.