

YENİDEN DEĞERLEME

~~~~~  
  
**Hatip KUTLUCAN**  
Vergi Kontrol Memuru

**Y**eniden değerlendirme ilk defa 1963 yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yapılan düzenlemeyle vergi mevzuatına girmiş fakat, işlerlik kazanmamıştır. Ancak 1983 yılında 2791 sayılı kanunla değiştirilen geçici 11. madde ile bir defaya mahsus olmak üzere sadece 1972-1982 yılları için uygulanmıştır. Daha sonra 12.12.1984 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3094 sayılı Kanun ile Yeniden Değerleme Vergi Usul Kanunu'nun geçici 11. maddesinde düzenlenerek süreklilik kazanmıştır. Geçici 11. madde 23.03.1987 tarih ve 3332 sayılı Kanun ile değiştirilerek Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi ile düzenlenmiş ve günümüze kadar uygulanmasına devam edilmiştir.

## I. YENİDEN DEĞERLEME- NİN AMACI

Yeniden değerlemenin amacı, enflasyon nedeniyle işletmelerin bilançosunda yer alan sabit kıymetlerin nominal değerlerini piyasadaki gerçek değerlerine ulaştırmaktır. Çünkü enflasyon nedeniyle işletmelerin iktisadi kıymetlerinin nominal değerleri sabit kalırken, reel değerleri yükselir. Bu durumda aynılacak amortismanlar nominal değerler üzerinden ayrıldığından işletmelerde fiktif kârlar oluşacaktır. İşte yeniden değerlendirme; bu fiktif kârların oluşumunu engelleyerek işletmelerin amortismanlarını gerçek değerleri üzerinden ayırmasını sağlamak ve gerçekçi matrahlar üzerinden vergi ödemelerini amaçlamaktadır.

## II. KAPSAMI

### a - Gelir Vergisi Mükellefleri Yönünden:

Buna göre yeniden değerlendirme yapabilecek gelir vergisi mükellefleri şunlardır.

Bilanço esasına göre defter tutan ferdi işletme sahipleri ile kolektif, adi komandit ve adi şirketlerdir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, serbest meslek kazancı esasına göre defter tutan serbest meslek erbabı ile zirai işletme hesabı esasına göre kazancı tespit edilen çiftçilerin işletmelerine dahil iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları mümkün değildir. Çünkü yeniden değerlendirme neticesinde doğan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilmektedir. Ancak, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler bilanço esasına göre defter tutmaya başladıkları yılda daha önce iktisap ettikleri sabit kıymetlerin amortisman süresi dolmayanları için dilerlerse yeniden değerlendirme yapabilirler. Fakat, gelir vergisi mükellefleri bilançolarını yeniden değerlemeleri halinde, değer artışını pasifte özel bir fon hesabında tutarlar ve iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam ederler. Bu yüzden gelir vergisi mükellefleri için yeniden değerlendirme bilanço düzeltme amacından başka bir anlam taşımamaktadır.

### b - Kurumlar Vergisi Mükellefleri Yönünden:

Sermayesinin tamamı Hazineye ait olan İktisadi Devlet Teşekkülleri dışında kalan kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan kanunla kurulan ve galip vasfı kamu hizmetleri görmek olan kamu iktisadi teşebbüsleri ile genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyette bulunan döner sermayeli kurumlar, iş ortaklıkları ve imtiyazlı şirketler ile dar mükellef kurumlar dışında kalan bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri isterlerse yeniden değerlendirme yapabilirler.

İş ortaklıkları ve imtiyazlı şirketlerin yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulmaları ile ilgili olarak; 214 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel tebliğinde, "iş ortaklıklarının belli bir işin birlikte yapılmasını taahhüt eden kuruluşlar olduklarından uzun süreli faaliyetleri olmamaları nedeniyle yeniden değerlendirme yapmayacakları", 151 sıra nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliğinde ise "imtiyazlı şirketler meydana getirdikleri tesisatı imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip bir teşebbüse veya belediyeye intikal ettirmesi imtiyazname ile kararlaştırılmış bulunan şirketler" olarak belirlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 325. maddesinde belirtilen sermayenin itfası yalnız imtiyazlı şirketlere tanınması ve bu şir-

ketlerin imtiyaz süresi sonunda tesislerini bedelsiz olarak devlete devir etmelerindeki kaybı önlemek için imtiyaz sahipleri imtiyaz süresi içinde oluşan kazançlarından yıllık belli bir oranı veya miktarı indirmek suretiyle vergi alınmaksızın kayıplarını gidermektedirler. Bu nedenle, iktisadi kıymetlerin edinilmesinde kullanılan sermaye zaten amortismanına tabi tutulduğundan ayrıyeten iktisadi kıymetlerinde amortismanına tabi tutulmaları mümkün değildir.

Diğer taraftan 1.1.1992 tarihinden itibaren gelir ve kurumlar vergisine tabi dar mükelleflerde yeniden değerlendirme hakkından yararlandırılmıştır.

### **c - İktisadi Kıymetler Yönünden:**

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesine göre bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri bilançolarına dahil amortismanına tabii iktisadi kıymetlerini ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançoların pasifinde gösterilen amortismanları her hesap dönemi sonu itibarı ile yeniden değerleyebilirler.

Yasa hükmünü irdelediğimizde yeniden değerlendirme hakkı bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bilançolarında gösterilen ve amortismanına tabii olunan iktisadi kıymetlere tanınmıştır. Bu durumda amortisman mevzuu göz önünde tutulduğunda yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

Gayrimenkuller, gayrimenkullerin mütemmim cüz'leri ve teferruatı mahiyetinde olup müstakilen amortismanına tabii tutulan iktisadi kıymetler, tesisat ve makinalar, gemiler, diğer taşıtlar ve demirbaşlardır. Fakat boş arsa ve araziler yeniden değerlemeye tabi tutulamazlar. Çünkü, yeniden değerlendirme sadece amortismanına tabi iktisadi kıymetler için geçerli olduğundan Vergi Usul Kanunu'nun 314. maddesi boş arsa ve arazilerin amortismanına tabii olmadıklarını belirtmiştir. Bu nedenle boş arsa ve araziler yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedirler.

Diğer taraftan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinin birinci bendinde "Değeri 5.000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeline eklenmiş bulunan kur farkları, sinema filmleri, alameti farika hakları, peştemallıklar, özel maliyet bedelleri, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibarıyla bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerlendirme kapsamına girmezler" hükmü ile yeniden değerlendirme kapsamı dışında bırakılmışlardır. Ancak, iktisadi değeri 5.000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetlerde iktisadi ve teknik bir bütünlük taşıması durumunda yeniden değerlendirilebileceklerdir.

Yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen kur farklarının iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihten sonraki yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyet bedeline eklenmiş olması gerekmektedir. Bu kur farklarına isabet eden amortismanlarda değer artışının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Buna göre iktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihe kadar olan kur farkları iktisadi kıymetin maliyetine dahil olduğundan yeniden değerlendirme kapsamına girecektir.

İktisadi kıymetlerin aktife girmesinden sonraki yıllarda doğan ve maliyete eklenen faizler ile gayrimenkullerin genişletilmesi veya kıymetini devamlı olarak arttırması amacıyla yapılan ve maliyete eklenen giderler, aktifleştikleri yıllara bakılmak suretiyle yeniden değerlemeye tabi tutulabileceklerdir.

İktisadi kıymetler aktife alındığı ilk yılda yeniden değerlemeye tabii tutulamazlar. İktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabii olması için en erken bir önceki dönemde aktife girmiş olması gerekir.

Yapılmakta olan iktisadi kıymetler veya yatırımların yatırım harcamaları yapıldığı yıllarda yeniden değerlemeye tabii tutulamazlar. Çünkü; yeniden değerlemeye tabii iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmesi gerekir.

İtfa süresi tamamlanmış bulunan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabii tutulamazlar, zira süresiz olarak amortisman uygulaması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.

Herhangi bir dönemde yeniden değerlendirme yapmayan mükellefler yeniden değerlendirme yapmadıkları yılla ilgili olarak daha sonraki yıllarda yeniden değerlendirme yapamazlar. Mükellefler amortismanla tabii iktisadi kıymetlerin bir kısmını veya tamamını yeniden değerlemeye tabii tutabilirler.

### III. YENİDEN DEĞERLEMENİN UYGULANMASI

Yeniden değerlendirme hesap dönemi sonu itibariyle yapılır. Hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün toptan eşya fiyatları genel indeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Belirlenen oran Maliye ve Gümrük Bakanlığınca her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete ile ilan edilir. Yeniden değerlendirme oranları;

1990 yılı için..... % 55,5

1991 yılı için..... % 54,1

1992 yılı için..... % 61,5

olarak belirlenmiştir.

Özel hesap dönemine tabii olan mükellefler özel hesap döneminin başladığı takvim yılında ilan edilen yeniden değerlendirme oranını uygulayacaklardır. Buna göre özel hesap dönemi 1.4.1991 - 31.3.1992 olan bir mükellef 1991 yılı için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını uygulayacaktır.

Sermaye şirketine devir olunan ferdi işletmeler ile nevi değiştirmek suretiyle sermaye şirketine dönüşen şahıs şirketlerinde yeniden değerlemenin nasıl uygulanacağı 156 Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Söz konusu tebliğde devir veya dönüşüm tarihindeki iktisadi kıymetler için yeniden değerlemeden önceki değerler üzerinden yıllık amortisman ayrılabilceği, devir ve dönüşüm sonucu oluşan sermaye şirketlerinin ise gayrimenkuller hariç olmak üzere iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeden sonraki yeni değerleri üzerinden ve bakiye itfa süresi içinde yıllık amortismanla tabii tutabilecekleri belirtilmiştir.

Yeniden değerlendirme uygulamasında mükellefler yeniden değerlendirme yapıp yapmamakta serbest bırakılmışlardır. Ancak, iktisadi devlet teşekkülleri yeniden değerlendirme yapma konusunda zorunlu tutulmuşlardır.

#### IV. YENİDEN DEĞERLEME NETİCESİNDE DOĞAN DEĞER ARTIŞININ MAHİYETİ

Mükellefler yeniden değerlendirme neticesinde doğan artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında göstereceklerdir. Değer artışı amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesinden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço aktif değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço aktif değeri iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden pasifte yazılı amortismanın tenzili suretiyle bulunan miktarı ifade eder. Bu değerın tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinin son fıkrasına göre ayrılmış sayılan amortismanlarda fiilen ayrılmış kabul edilir.

##### a. Değer Artış Fonunun Gelir Vergisi Mükellefleri Bakımından Sonuçları:

Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri (Kollektif, adi komindat ve adi şirketler dahil) bilançolarını yeniden değerlemeleri halinde değer artışını pasifte özel bir fon hesabında tutacaklardır. Bu işletmelerde ortaya çıkan ve özel bir fon hesabında tutulan değer artışlarının sermayeye ilave edilmesi, başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler

satıldığı takdirde, bu kıymetlere ait değer artışları, kazancın tespiti sırasında aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacaklardır.

Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri, yeniden değerlemeye tabi tuttıkları iktisadi kıymetleri yeni değerleri üzerinden değil, bu iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam edeceklerdir. Bu yüzden gelir vergisi mükellefleri için yeniden değerlendirme bilanço düzeltme amacından başka bir anlam taşımamaktadır.

#### **b. Değer Artış Fonunun Kurumlar Vergisi Mükellefleri Bakımından Sonuçları:**

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetleri ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemeleri halinde, değerlendirme sonucu doğan değer artışını diledikleri takdirde, değer artış fonu hesabında tutabilecekleri gibi sermayelerine de ilave edebileceklerdir. Bu şekilde sermayeye eklenen değer artışları işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edileceklerdir. Böylece, sermayeye eklenen değer artışlarının Gelir Vergisi Kanunu gereğince vergilendirilmemesi de sağlanmış olmaktadır. Çünkü, kurum kazancının tespitinde dönem sonu ve dönembaşı öz sermayeleri arasındaki farktan işletmeye ilave edilen kıymetler indirilmekte, işletmeden çekilen kıymetler ise eklenmektedir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan ve bilançoda özel bir fon hesabında tutulan değer artışları Türk Ticaret Kanunu'nun 422 nci maddesinde ödenmiş sermaye gibi kabul edilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 422'nci maddesi, anonim şirketlerin tahvil ihracında esas alınacak sermaye miktarını göstermektedir. Bu madde anonim şirketlerin çıkaracakları tahviller, esas sermayenin ödenen ve tastik olunmuş son bilanço'ya göre mevcudiyeti anlaşılan miktarını aşamaz hükmünü ihtiva etmektedir. Bu durumda Anonim Şirketler ihraç edecekleri tahvil miktarının tespitinde esas aldıkları ödenmiş sermayelerinin tastikli son bilançolarına göre mevcudiyeti anlaşılan miktarına, değer artış fonu hesabında tutulan değer artışını da ilave edebileceklerdir.

Kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlemeye tabi tutulan gayrimenkullerin yeni değerleri üzerinden değil, yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden ve bakiye itfa süresi içinde amortisman ayırılmasına devam edeceklerdir. Ancak gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı mahiyetinde olup, ayrıca amortisman'a tabi tutulan iktisadi kıymetler ise yeni değerleri üzerinden amorti edileceklerdir.

Kurumlar Vergisi Mükellefleri İktisadi Kıymetlerinin yeni değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam ederken Vergi Usul Kanunu'nun 320.

maddesini gözönünde tutacaklardır. Buna göre, bir iktisadi değer üzerinden başlangıçta normal amortisman usulüne göre amortisman ayırmaya başlamışlar ise, bu usülden dönmeyeceklerdir. Ancak azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilmesi mümkündür.

#### **c. Değer Artış Fonunun Bankalar Bakımından Sonuçları :**

Bankalar, bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetleri ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemeleri halinde değerlendirme sonucu doğan değer artışlarını; nakit karşılığı hisse senedi ihraç etmek suretiyle sermaye artırımında bulunmaları ve taahhüt edilen pay bedellerinin ödenmiş olması şartlarını yerine getirmek suretiyle sermayelerine ilave edebileceklerdir. Bankaların her yıl sermayeye ekleyebilecekleri değer artışları taahhüt edilen pay bedellerinin ödenen kısmı kadar olması gerekmektedir.

Bankaların bilançolarını yeniden değerlemeleri sonucu ortaya çıkan değer artışının pasifte özel bir fon hesabında tutulması halinde Bankalar Kanunu uygulamasında ihtiyat sayılması kabul edilmiştir. Bu durumda sermayeye ilave edilmeyen değer artışları da ihtiyat gibi muamele görecektir.

### **V. KURUMLARIN İŞTİRAKLERİNDE YENİDEN DEĞERLEME**

Kurumlara ait iştirak payları ve hisse senetleri, iştirak edilen kurumların bilançolarını yeniden değerlemeleri ve değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir. Kurumlar vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri ile kooperatiflere ve iktisadi devlet teşekküllerine ait olan iştirak payları ve hisse senetleri, yeniden değerlendirilecek iştirak paylarıdır. Bu durumda yeniden değerlendirme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde bedelsiz hisse senedi veya iştirak payı verilmesi nedeniyle meydana gelen artışlar bilançonun pasifinde ayrı bir özel karşılık (örneğin; "İştirakten Doğan Değer Artış Karşılıkları") hesabında gösterilmek zorundadır ve karşılıklarda aynı şekilde iştirak eden kurumun sermayesine ilave edilebilir.

### **VI. YENİDEN DEĞERLENEN İKTİSADİ KIYMETLERİN SATIŞI**

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışı halinde iktisadi kıymetlere isabet eden değer artışlarının aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulması gerekmektedir.

Yeniden değerlendirme sonucu doğan değer artışlarının bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında muhafaza edilmesi halinde, fonda tutulan miktarlardan satılan iktisadi kıymete düşen kısım, satıştan doğan kâr veya

zararın tespitinde birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir. Sermayeye ilave edilen değer artışları ise satış-kâr ve zararın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Satılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde satış sırasında birikmiş amortisman gibi mütalaa edilmeyen değer artışları kurumların faaliyetlerine devam ettikleri süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönem kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonra satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi için mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, satıştan doğan kâr yenileme giderlerini karşılamak üzere bilançonun pasifinde Vergi Usul Kanunu'nun 328 nci maddesine göre en çok üç yıl tutulabilecektir. Bu süre içinde kullanılmayan kârlar üçüncü yılın matrahına eklenir. Bu süreden önce işin terki, devri veya tasfiyesi halinde bu kârlar ilgili yıl matrahına ilave edilir.

## VII. YENİDEN DEĞERLEME İŞLEMİNİN Y. M. MÜŞAVİRLERCE TASTİKİ

22 Şubat 1990 tarih ve 20441 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2. Sıra Nolu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile yeniden değerlendirme işlemleri Yeminli Mali Müşavirlerin tastiki kapsamına alınmıştır.

Söz konusu tebliğin "A" bölümünde 3568 sayılı Kanunun 12. maddesi ile 2.1.1990 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tastik Konuları ve Tastike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin 9. maddesinin Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak; V.U.K.'nın mükerrer 298. maddesinde yer alan yeniden değerlendirme hükümlerinin uygulanması kapsamında yeniden değerlemeye esas alınan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin tutarı 3.000.000.000.- TL.'ni aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, yeniden değerlendirilmiş iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayırabilmeleri için, yeniden değerlendirme işlemlerinin yeminli mali müşavirlerce tastik etirilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

Yeniden değerlendirme sonucunda doğan değer artış fonunun kurumlar tarafından sermayeye eklenmesi halinde de değer artış fonunun miktarına bakılmaksızın hesaplanma ve sermayeye eklenmesi işlemlerinin yeminli mali müşavirlerce tastik edilmesi gerekmektedir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin tutarı 3.000.000.000.- TL.'ından az olan kurumlar vergisi mükellefleri de diledikleri takdirde "yeniden değerlendirme" işlemlerini yeminli mali müşavirlere tastik ettirebileceklerdir.

Kurumların Yeminli Mali Müşavirlere tastiki zorunlu tutulan "yeniden değerlendirme" işlemlerine ait amortisman uygulamasından ve değer artış fonunun sermayeye eklenebilmesi imkanından yararlanabilmesi için bu işlemlerin ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen "Yeniden Değerleme Tasdik Raporu" ile belgelendirilmesi gerekmektedir.

### VIII. YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER VE MUHASEBE KAYITLARI

#### A. Gelir Vergisi Mükellefleri Bakımından:

(x) ferdi işletmesinin bilançosunda kayıtlı iktisadi kıymetlerinin iktisap bedeli, iktisap tarihleri, amortisman oranları aşağıdaki gibidir.

| İktisadi Kıymetin Cinsi | İktisap Tarihi | İktisap Maliyeti | Amortisman Oranı (%) |
|-------------------------|----------------|------------------|----------------------|
| Bina                    | 1990           | 700.000.000      | 2                    |
| Makina                  | 1991           | 500.000.000      | 10                   |
| Taşıt                   | 1992           | 200.000.000      | 25                   |

İşletmenin Y.D. işlemleri yıllar itibariyle aşağıdaki gibi olacaktır.

#### 1990 Yılı

1990 dönemi içinde bina aktife ilk defa girdiğinden yeniden değerlendirme yapılmayacak (V.U.K. Mük. 298/12. md.) sadece % 2 amortisman ayrılacaktır. Amortisman tutarı  $(700.000.000 \times \% 2 =) 14.000.000.-$  TL. olup, aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilecektir.

|                    |              |
|--------------------|--------------|
| 31.12.1990         |              |
| KÂR/ZARAR HESABI   | 14.000.000.- |
| AMORTİSMANLAR HES. | 14.000.000.- |
| Bina amortismanı   |              |

## 1991 Yılı

1991 yılı hesap dönemi içinde makina aktife ilk defa girdiğinden makina için yeniden değerleme yapılmayacak, ancak bina için yeniden değerleme yapılacaktır. Makina için sadece  $(500.000.000 \times \% 10) = 50.000.000$ .- TL. amortisman ayrılacaktır.

Bina için yeniden değerleme aşağıdaki gibi olacaktır.

| 1<br>İktisadi Kıymetin<br>Cinsi                                  | 2<br>Aktife Giriş<br>Tarihi                              | 3<br>Aktif Değeri                                             |
|------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| Bina                                                             | 1990                                                     | 700.000.000                                                   |
| 4<br>Amortisman Oranı (%)                                        | 5<br>Birikmiş Amortisman tutarı                          |                                                               |
| 2                                                                | 14.000.000                                               |                                                               |
| 6<br>Yen. Değ. Önceki Net<br>Bilanço Aktif Değeri<br>(3-5)       | 7<br>Yeniden Değ.<br>Kat Sayısı<br>%                     | 8<br>İktisadi Kıymetin Y. D.<br>Sonra Bulunan Değ.<br>(3x7)+3 |
| 686.000.000                                                      | 54.1                                                     | 1.078.700.000                                                 |
| 9<br>Birikmiş Amortismanların<br>Y. D. Sonraki Değeri<br>(5x7)+5 | 10<br>Y. D. Sonraki Net<br>Bilanço Aktif<br>Değeri (8-9) | 11<br>Değer Artışı<br>(10-6)                                  |
| 21.574.000                                                       | 1.057.126.000                                            | 371.126.000                                                   |

Yeniden değerleme ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

|                                                            |   |             |
|------------------------------------------------------------|---|-------------|
| Binadaki değer artışı $(1.078.700.000 - 700.000.000)$      | = | 378.700.000 |
| Amortismanlardaki değer artışı $(21.574.000 - 14.000.000)$ | = | 7.574.000   |
| Net değer artışı                                           | = | 371.126.000 |

|                       |             |
|-----------------------|-------------|
| 31.12.1991            |             |
| BİNALAR HESABI        | 378.700.000 |
| AMORTİSMANLAR HES.    | 7.574.000   |
| DEĞER ARTIŞ FONU HES. | 371.126.000 |

Ancak Gelir Vergisi mükellefleri yeniden değerlemeye tabi tuttıkları iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden değil yeniden değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam edeceklerdir.

Bu durumda (x) ferdi işletmesinin 1991 yılında K/Z ile irtibatlandıracağı amortisman tutarı aşağıdaki gibidir.

Bina için  $(700.000.000 \times \% 2)$  = 14.000.000.- TL.

Makina için  $(500.000.000 \times \% 10)$  = 50.000.000.- TL.

Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.

|                            |            |            |
|----------------------------|------------|------------|
|                            | 31.12.1991 |            |
| K/Z HES.                   | 64.000.000 |            |
| AMORTİSMANLAR HES.         |            | 64.000.000 |
| Bina ve Makina Amortismanı |            |            |
|                            | /          |            |

### 1992 Yılı

1992 yılı hesap dönemi içinde taşıt aktife ilk defa girdiğinden taşıt için yeniden değerlendirme yapılmayacak, fakat bina ve makina için yeniden değerlendirme yapılacaktır.

Mükellefin 1992 yılında yapacağı yeniden değerlendirme uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.

| 1<br>İktisadi Kıymetin<br>Cinsi                                    | 2<br>Aktife Giriş<br>Tarihi                              | 3<br>Aktif Değeri                                               |
|--------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| Bina                                                               | 1990                                                     | 1.078.700.000                                                   |
| Makina                                                             | 1991                                                     | 500.000.000                                                     |
| 4<br>Amortisman Oranı (%)                                          | 5<br>Birikmiş Amortisman Tutarı                          |                                                                 |
| 2                                                                  | 21.574.000                                               |                                                                 |
| 10                                                                 | 50.000.000                                               |                                                                 |
| 6<br>Yen. Değ. Önceki Net<br>Bilanço Aktif Değeri<br>(3-5)         | 7<br>Yeniden Değ.<br>Kat Sayısı<br>%                     | 8<br>İktisadi Kıymetin Y. D.<br>Sonra Bulunan Değ.<br>(3x7) + 3 |
| 1.057.126.000                                                      | 61.5                                                     | 1.742.100.500                                                   |
| 450.000.000                                                        | 61.5                                                     | 807.500.000                                                     |
| 9<br>Birikmiş Amortismanların<br>Y. D. Sonraki Değeri<br>(5x7) + 5 | 10<br>Y. D. Sonraki Net<br>Bilanço Aktif<br>Değeri (8-9) | 11<br>Değer Artışı<br>10-6                                      |
| 34.842.010                                                         | 1.707.258.490                                            | 650.132.490                                                     |
| 80.750.000                                                         | 726.750.000                                              | 276.750.000                                                     |

Yeniden değerlendirme ile ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

|                                                              |   |              |
|--------------------------------------------------------------|---|--------------|
| Binadaki değer artışı (1.742.100.500-1.078.700.000)          | = | 663.400.500  |
| Makinadaki Değ. artışı (807.500.000 - 500.000.000)           | = | 307.500.000  |
| Toplam                                                       | = | 970.900.000  |
| Bina Amortismanındaki Değer Artışı (34.842.010 - 21.574.000) | = | 13.268.010.- |
| Makina Amortismanındaki Değer Artışı (80.750.000-50.000.000) | = | 30.750.000.- |
| Toplam                                                       | = | 44.018.010.- |

Yevmiye kaydı ise aşağıdaki gibidir.

|                       |             |
|-----------------------|-------------|
| 31.12.1992            |             |
| BİNALAR HESABI        | 663.400.500 |
| MAKİNALAR HESABI      | 307.500.000 |
| AMORTİSMANLAR HES.    | 44.018.010  |
| Bina                  | 13.268.010  |
| Makina                | 30.750.000  |
| DEĞER ARTIŞ FONU HES. | 926.882.490 |
| Bina                  | 650.132.490 |
| Makina                | 276.750.000 |

(x) ferdi işletmesinin 1992 yılında vergiyle ilgilendirilebilecek amortisman tutarı ve yevmiye maddesi aşağıdaki gibidir.

|                                |   |            |
|--------------------------------|---|------------|
| Bina için 700.000.000 x % 2    | = | 14.000.000 |
| Makina için 500.000.000 x % 10 | = | 50.000.000 |
| Toplam                         | = | 64.000.000 |

|                    |            |
|--------------------|------------|
| 31.12.1992         |            |
| K/Z HES.           | 64.000.000 |
| AMORTİSMANLAR HES. | 64.000.000 |
| Bina               | 14.000.000 |
| Makina             | 50.000.000 |

(x) ferdi işletmesinin makinayı 5.1.1993 tarihinde % 12 KDV dahil 672.000.000.- TL'ya sattığını farz edelim. Bu satış ile ilgili olarak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

|                                                              |   |             |
|--------------------------------------------------------------|---|-------------|
| Makinanın Y.D. Sonraki Değeri (500.000.000 + 307.500.000)    | = | 807.500.000 |
| Makinanın Y.D. Sonraki Amortismanı (50.000.000 + 30.750.000) | = | 80.750.000  |
| 1992 Yılında ayrılan Amortisman                              |   | 50.000.000  |
| Makinanın Değer Artış Fonu                                   |   | 276.750.000 |

| 5.1.1993         |             |             |
|------------------|-------------|-------------|
| KASA HESABI      | 672.000.000 |             |
| AMORTİSMANLAR    | 130.750.000 |             |
| DEĞER ARTIŞ FONU | 276.750.000 |             |
| MAKİNA           |             | 807.500.000 |
| K/ZARAR HES.     |             | 200.000.000 |
| K.D.V. HES.      |             | 72.000.000  |

#### B. Kurumlar Vergisi Mükellefleri Bakımından

Gelir vergisi mükellefleri için verilen örnekteki (x) ferdi işletmesinin (x) A.Ş. olduğunu farz edelim.

Bu durumda (x) A.Ş.'nin 1990 ve 1991 yılı Yeniden Değerleme İşlemleri Gelir Vergisi mükellefleri için verilen örneğin aynısıdır. Çünkü, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 nci maddesinin 4. bendinin 3. fıkrası "Amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlar, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden ifta ederler. Şu kadar ki bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulur." şeklindedir.

Bu kanun hükmü nedeniyle (x) A.Ş. 1991 yılında sadece bina için yeniden değerlendirme yapacağından binanın önceki kıymeti üzerinden amortisman ayıracaktır.

#### 1992 Yılı

(x) A.Ş.'nin 1992 yılı yeniden değerlendirme işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

| 1                                                            | 2                                                 | 3                                                         |
|--------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| İktisadi Kıymetin Cinsi                                      | Aktife Giriş Tarihi                               | Aktif Değeri                                              |
| Bina                                                         | 1990                                              | 1.078.000.000                                             |
| Makina                                                       | 1991                                              | 500.000.000                                               |
| 4                                                            | 5                                                 |                                                           |
| Amortisman Oranı (%)                                         | Birikmiş Amortisman tutarı                        |                                                           |
| 2                                                            | 21.574.000                                        |                                                           |
| 10                                                           | 50.000.000                                        |                                                           |
| 6                                                            | 7                                                 | 8                                                         |
| Yen. Değ. Önceki Net<br>Bilanço Aktif Değeri<br>(3-5)        | Yeniden Değ.<br>Kat Sayısı<br>%                   | İktisadi Kıymetin Y.D.<br>Sonra Bulunan Değ.<br>(3x7) + 3 |
| 1.057.126.000                                                | 61.5                                              | 1.742.100.500                                             |
| 450.000.000                                                  | 61.5                                              | 807.500.000                                               |
| 9                                                            | 10                                                | 11                                                        |
| Birikmiş Amortismanların<br>Y.D. Sonraki Değeri<br>(5x7) + 5 | Y.D. Sonraki Net<br>Bilanço Aktif<br>Değeri (8-9) | Değer Artışı<br>(10-6)                                    |
| 34.842.010                                                   | 1.707.258.490                                     | 650.132.490                                               |
| 80.750.000                                                   | 726.750.000                                       | 276.750.000                                               |

Kurumun muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibidir.

|                                                      |   |             |
|------------------------------------------------------|---|-------------|
| Binadaki değer artışı (1.742.100.500-1.078.700.000)  | = | 663.400.500 |
| Makinadaki değer artışı (807.500.000 - 500.000.000)  | = | 307.500.000 |
| Toplam                                               | = | 970.900.500 |
| Bina Amort. değer artışı (34.842.010-21.574.000)     | = | 13.268.010  |
| Makina Amort. değer artışı (80.750.000 - 50.000.000) | = | 30.750.000  |
| Toplam                                               | = | 44.018.010  |

|                  |             |             |
|------------------|-------------|-------------|
|                  | 31.12.1992  |             |
| BİNALAR HESABI   | 663.400.500 |             |
| MAKİNALAR HESABI | 307.500.000 |             |
| AMORTİSMANLAR    |             | 44.018.010  |
| Bina             | 13.268.010  |             |
| Makina           | 30.750.000  |             |
| DEĞER ARTIŞ FONU |             | 962.882.490 |
| Bina             | 650.132.490 |             |
| Makina           | 276.750.000 |             |

(x) ferdi işletmesinin 1992 yılında vergiyle ilgilendirilebilecek amortisman tutarı aşağıdaki gibidir.

|                               |   |            |
|-------------------------------|---|------------|
| Bina için 700.000.000 x % 2   | = | 14.000.000 |
| Makina için 807.500.00 x % 10 | = | 80.750.000 |
| Toplam                        | = | 94.750.000 |

— Yevmiye maddesi ise aşağıdaki gibidir.

|                    |            |            |
|--------------------|------------|------------|
| 31.12.1992         |            |            |
| K/Z HESABI         | 94.750.000 |            |
| AMORTİSMANLAR HES. |            | 94.750.000 |
| Bina               | 14.000.000 |            |
| Makina             | 80.000.000 |            |
| /                  |            |            |

Görüldüğü üzere (x) A.Ş. ile (x) ferdi işletmesinin karşılaştırılması sonucunda (x) A.Ş. (94.750.000 - 64.000.000) = 30.750.000.- TL. daha fazla vergiyle ilgilendirilebilen amortisman ayırmaktadır.

Kurumun, 5.1.1993 tarihinde makinaı % 12 KDV dahil 672.000.000.- TL'ye sattığını farz edelim. Bu satış ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

|                  |             |             |
|------------------|-------------|-------------|
| 5.1.1993         |             |             |
| KASA HESABI      | 672.000.000 |             |
| AMORTİSMANLAR    | 161.500.000 |             |
| DEĞER ARTIŞ FONU | 276.750.000 |             |
| MAKİNA           |             | 807.500.00  |
| K/ZARAR HESABI   |             | 230.750.000 |
| K.D.V. HES.      |             | 72.000.000  |
| /                |             |             |

(x) A.Ş. dilerse 230.750.000.- TL. makina satışlarını V.U.K.'nın 328. maddesi hükmü şartlarına uymak kaydı ile bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutabilir.

Bu durumda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

|                  |             |             |
|------------------|-------------|-------------|
| 5.1.1993         |             |             |
| KASA HESABI      | 672.000.000 |             |
| AMORTİSMANLAR    | 161.500.000 |             |
| DEĞER ARTIŞ FONU | 276.750.000 |             |
| MAKİNA           |             | 807.500.000 |
| YENİLEME FONU    |             | 230.750.000 |
| K.D.V. HES.      |             | 72.000.000  |
| /                |             |             |

(x) A.Ş.'nin makina için ayrılan değer artış fonunu sermayeye ilave etmesi durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

5.1.1993

|                  |             |             |
|------------------|-------------|-------------|
| DEĞER ARTIŞ FONU | 276.750.000 |             |
| SERMAYE          |             | 276.750.000 |

(x) A.Ş. makinanın Değer artış fonunu sermayesine ilave ettikten sonra satması halinde muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

5.1.1993

|               |             |             |
|---------------|-------------|-------------|
| KASA HES.     | 672.000.000 |             |
| AMORTİSMANLAR | 161.500.000 |             |
| K/Z HESABI    | 46.000.000  |             |
| MAKİNA        |             | 807.500.000 |
| KDV HES.      |             | 72.000.000  |

**C. iştiraki olan Kurumun Y.D. yapması durumunda iştirak eden kurumun muhasebe kaydı**

|                       |    |    |
|-----------------------|----|----|
| İŞTİRAKLERİMİZ        | XX |    |
| Y.D. FONU KARŞILIKLAR |    | XX |

Değer artışının sermayeye ilave edilmesi durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

|                        |    |    |
|------------------------|----|----|
| Y.D. FONU KARŞILIKLARI | XX |    |
| SERMAYE HES.           |    | XX |

**D. Normal ve Azalan Bakiyeler usulüne göre Amortisman ayrılması yöntemlerinde yeniden değerlemenin karşılaştırılması**

Örnek: 1989 yılında işletmeye 100.000.- TL'ye alınan bir makinanın normal amortisman ve azalan bakiyeler usulüne göre yeniden değerlendirme uygulamasının sonuçlarının karşılaştırılmasını özetleyelim. Yeniden değerlendirme oranı her yıl % 50 olarak varsayılmıştır.

## Makinanın Normal Amortisman oranına göre Y. D.

| YIL  | Y.D.<br>Oranı(%) | Makinanın<br>Değeri | Amortisman<br>Oranı (%) | Birikmiş<br>Amortisman | Değer<br>Artışı |
|------|------------------|---------------------|-------------------------|------------------------|-----------------|
| 1989 | —                | 100.00              | 25                      | 25.000                 | —               |
| 1990 | 50               | 50.000              | 25                      | 12.500                 | 37.500          |
|      |                  | 150.000             |                         | 37.500                 | 37.500          |
| 1991 | 50               | 75.000              | 25                      | 37.500                 | 37.500          |
|      |                  | 225.000             |                         | 56.250                 | 75.000          |
| 1992 | 50               | 112.500             | 25                      | 168.750                | 28.125          |
|      |                  | 337.500             | /                       | 84.375                 | 103.125         |
|      |                  |                     |                         | 337.500                |                 |

## Makinanın Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Yeniden Değerlemesi

| YIL  | Y.D.<br>Oranı (%) | Makinanın<br>Değeri | Amortisman<br>Oranı (%) | Birikmiş<br>Amortisman | Değer<br>Artışı |
|------|-------------------|---------------------|-------------------------|------------------------|-----------------|
| 1989 | —                 | 100.00              | 25x2                    | 50.000                 | —               |
| 1990 | 50                | 50.000              | 25x2                    | 25.000                 | 25.000          |
|      |                   | 150.000             |                         | 37.500                 | 25.000          |
| 1991 | 50                | 75.000              | 25x2                    | 112.500                | 18.750          |
|      |                   | 225.000             |                         | 56.250                 | 43.750          |
| 1992 | 50                | 112.500             | 25x4                    | 28.125                 | 14.063          |
|      |                   | 337.500             |                         | 196.875                | 57.813          |
|      |                   |                     |                         | 98.437                 |                 |
|      |                   |                     |                         | 42.188                 |                 |
|      |                   |                     |                         | 337.500                |                 |

Tabloların karşılaştırılması sonucunda 100.000.- TL. değerindeki makinanın Normal amortisman usulüne göre 103.125.- TL. değer artışı ortaya çıkarken Azalan Bakiyeler usulünde 57.813.- TL. olarak ortaya çıkmaktadır. Vergiyle irtibatlandırılan amortisman giderleri normal amortisman usulünde 203.125.- TL. iken, azalan bakiyeler usulünde 157.813.- TL. olmaktadır.

Bu durumda, kurumlar vergisi mükelleflerinin iktisadi kıymetlerini yeniden değerlerken normal amortisman usulü azalan bakiyeler usulüne göre daha avantajlı bir durum ortaya çıkarmaktadır.

## KAYNAKÇA

- Maliye ve Gümrük Bakanlığı : V.U.K. Tebliğleri, Serbest Muh. Mali Müş. ve Yem. Mali Müş. Tebliği