

YENİDEN DEĞERLEME ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

A. Asuman YARDIMCI*

0. GİRİŞ

Yüksek enflasyon yaşanan ülkelerde tarihi maliyetlere göre yürütülen muhasebe işlemlerinin sağlıklı sonuç vermesi mümkün değildir. Enflasyonist ortamlarda işletmelerin bilançoda kayıtlı iktisadi kıymetlerinin değerinde fiktif artışlar meydana gelmektedir. Bu artışlar fiktif kârlar üzerinden fiktif vergi ödenmesi sonucunu getirmiştir.

İşte Yeniden değerlendirme sonucunda ayrılan Değer Artış Fonu enflasyonun vergi matrahları üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmaya yönelik düzenlemelerden biridir.

Yeniden değerlendirme, iktisadi işletmelerin geçmiş yıllarda elde ettiği sabit kıymetlerin değerlerini piyasadaki rayiç değerlerine ulaştıran bir işlem olarak tanımlanabilir.

Yüksek enflasyon ortamlarında paranın sürekli değer kaybetmesiyle tarihi maliyetlerde meydana gelen kayıpları gidermek amacıyla sabit kıymetler ve bunlara ait birikmiş amortismanları değerlendirme 213 sayılı VUK'nun 298 nci maddesiyle düzenlenmiştir.

Yeniden Değerlemenin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir :

- Mali tabloların homojenliğinin sağlanması,
- İşletmenin ekonomik, mali yapısının ve faaliyet sonuçlarının doğruluğunun sağlanması,
- Mevcut sermayenin korunmasının sağlanması,
- İşletmenin kendi içinde dönemler arası veya benzer işletmelerle karşılaştırılma olanağının sağlanması, (3)
- İşletmelerin üretim kapasitelerinin korunması,

(*) Vergi Denetmeni

- Enflasyon sonucu ortaya çıkan kazançların vergilendirilmesinin engellenmesi,

- Kurumlaşmanın teşvik edilmesi,

- İşletmelerin sağlıklı ekonomik ve mali yapılara kavuşması (4)

1. Yeniden Değerlemenin Kapsamı

1.0. Mükellef Açısından

VUK.'nun mük. 298. maddesinin 1. fıkrasında yeniden değerlendirme kapsamına giren mükellefler sayılmıştır. Bilanço esasına göre defter tutan tam veya dar mükelleflerden :

- Gerçek kişiler,
- Adi ortaklıklar,
- Adi komandit şirketler,
- Kollektif şirketler,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler,
- Limited şirketler,
- Anonim şirketler,
- Kooperatifler,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları, (22.6.1993 tarih ve 1993/3172 sayılı Danıştay Kararı ile)
- İktisadi Devlet Teşekkülleri,
- Bankalar (1)

yeniden değerlendirme yapabilirler.

Yukarıda sayılanlardan İktisadi Devlet Teşekkülleri dışında kalanlar diledikleri takdirde yeniden değerlendirme yapabilirler. İktisadi Devlet Teşekkülleri için ise yeniden değerlendirme yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

Yeniden değerlendirme yapamayacak olan mükellefler:

- İşletme Hesabı esasına göre defter tutanlar,

- Serbest Meslek Kazanç defteri tutanlar,

- Zirai işletme hesabı esasına göre kazançları tespit edilen çiftçiler,

- İmtiyazlı şirketler,

- Yurtdışında faaliyette bulunanlar,

- Kamu İktisadi Teşebbüsleri,

- Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyet gösteren "Döner Sermayeli Kurumlar",

- Maliye Bakanlığınca İşletme Hesabı Esasına göre defter tutmalarına izin verilen kurumlar (2,3)

yeniden değerlendirme yapamazlar.

1.1. İktisadi Kıymetler Açısından

Yeniden değerlemeye tabi tutabilmek için iktisadi kıymetlerde aşağıdaki koşulların bulunması gereklidir.

- (1) TEMİZER, Uygur : "Yeniden Değerleme ve Muhasebeleştirilmesi" Yaklaşım Dergisi Yıl : 4, Sayı : 38, s. 74.
- (2) EROĞLU, Nurettin : Vergi Usul Kanunu, İkinci Baskı 1995, Ankara, s. 466
- (3) ÇANKAYA, İslam : Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlenmesi, Amortisman Ayrılması, İştirak ve Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi, Ankara, İkinci Baskı, 1995, s. 19,20.

- Amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin mevcut olması,

- Bu varlıkların işletmenin aktifinde kayıtlı bulunması,

- İşletmede fiilen kullanılması.

Yeniden değerlendirme kapsamına giren iktisadi kıymetler :

- Boş arsa ve araziler dışındaki gayrimenkuller,

- Gayrimenkullerin ayrılmaz parçaları (mütemmim cüzü),

- Gayrimenkullerin ayrıntıları (teffuatları),

- Tesisat ve makinalar,

- Gemiler,

- Taşıtlar,

- Demirbaşlar,

- Duran varlıkların aktife girdiği tarihe dek oluşan ve maliyete yüklenen kur farkları,

- Duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve maliyete yüklenen faizler,

- Gayrimenkullerin genişletilmesi veya değerlerini sürekli olarak artırmak amacıyla yapılan ve duran varlığın maliyetine yüklenen giderler. (4)

Yeniden değerlendirme kapsamı dışında kalan iktisadi kıymetler :

- Boş arsalar, boş araziler (ekili dikili durumda olanlar hariç)

- Kiralayanları tarafından arsa ve arazi üstüne yapılan binalar,

- Değeri 10.000.000.- TL.'yi aşmayan iktisadi kıymetler (Tek tek değeri 10.000.000.- TL.'yi geçmeyen ancak iktisadi ve teknik bir bütünlük arzeden iktisadi kıymetlerin değeri 10.000.000.- TL.'yi aştığı takdirde yeniden değerlemeye tabi tutulur.),

- Duran varlıkları aktifleştirildikten sonra ortaya çıkan ve maliyetlere yüklenen kur farkları,

- Sinema filmleri,

- Alame ti farika hakları,

- Özel maliyet bedelleri,

- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,

- Araştırma, geliştirme ve organizasyon giderleri,

- Peştemallıklar,

- Ticari amaçla elde bulundurulmuş varlıklar,

- Hesap dönemi içinde aktife giren varlıklar,

- Yapılmakta olan yatırımlar, henüz aktifleştirilmemiş, kullanılmayan varlıklar,

- İfta süresi tamamlanmış duran varlıklar (5).

Yeniden Değerleme esaslarının açıklandığı 151 sıra nolu VUK Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar maddi olmayan duran varlıklar (arama, imtiyaz ve işletme hakları ve ruhsatları, ihtira berati, markalar, lisans hakları, ticaret ünvanı, telif hakları, resim desen, model ve planlar

(4) A.g.e., s. 19.

(5) A.g.e., s. 20.

v.b.) yeniden değerlendirme kapsamına alınmamıştır.

2. Yeniden Değerleme İlkeleri

a. İktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar (Yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak) yeniden değerlendirilir.

b. Hesap dönemi içinde aktife giren amortismanla tabi iktisadi kıymetler için aktife girdiği dönem, yeniden değerlendirme yapılmaz.

c. Geçmiş yıllarda yeniden değerlendirme yapılmaması veya değerlendirme oranının düşük uygulanması nedeniyle daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılması mümkün değildir. (6)

d. Yeniden değerlendirme uygulaması ihtiyari (isteğe bağlı) bulunan mükellefler aktiflerine dahil bulunan ve amortisman konusu olan iktisadi kıymetlerin bir kısmı için değerlendirme yapıp, diğer bir kısmı için yapmayabilir. (7)

e. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler, özel hesap döneminin başladığı takvim yılı için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını uygulayacaklardır.

f. Kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil olmak üzere, bilanço

esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren, sabit kıymetlerin yeniden değerleri üzerinden amortisman ayırmaları mümkün kılınmıştır. Ancak 1.1.1995 tarihinden önce aktive alınan sabit kıymetler için ise, yeniden değerlendirme yapılmadan önceki eski değerleri üzerinden amortisman ayrılmasına devam edilecektir. (8)

g. Kurumlar yeniden değerlemeye tabi tuttukları iktisadi kıymetlerin amortismanlarını değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren yeni değerleri üzerinden yapacaklardır. (9)

h. Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, yeniden değerlendirme sonucu doğan değer artışını değer artış fonunda tutabilecekleri gibi sermayelerine de ekleyebilirler. Bilançoda özel bir fon hesabında tutulan değer artışları Türk Ticaret Kanunu'nun 422'nci maddesinde ödenmiş sermaye gibi kabul edilmiştir. Anonim şirketlerin tahvil çıkartma tavanının belirlenmesinde bu tutar dikkate alınmaktadır. Fonun sermayeye ilave edilmesi halinde ise bedelsiz hisse senedi çıkarılacaktır. (10,11)

i. Yeniden değerlemeye tabi tu-

(6) ATAMAN, Ümit : A.g.e., s. 135

(7) EROĞLU, Nurettin : A.g.e., s. 471.

(8) ALCANCAK, Sedat : "Yeniden Değerleme Uygulamasında Son Durum" Yaklaşım Dergisi, Yıl: 3, Sayı: 25, s.72.

(9) ATAMAN, Ümit : A.g.e., s. 135.

(10) KUTLUCAN, Hatip : "Yeniden Değerleme" Vergi Raporu Dergisi, Yıl:1, Sayı:4, s.18.

(11) ARSLAN Mehmet, ERKUŞ, Hakan : "Değer Artış Fonunun Sermayeye İlavesi" Yaklaşım Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 39, s.118.

tulan gayrimenkullerin (bina, arsa, arazi) yeni değerleri üzerinden değil, yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilecektir. Ancak gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı niteliğinde olup, ayrıca amortismanına tabi tutulan iktisadi, kıymetler ise yeni değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulacaklardır.

j. Yeniden değerlendirilmiş varlıkların sonradan satılmaları nedeni ile yapılacak muhasebe kayıtlarında, satış kazancının doğru saptanması amacıyla, değer artış fonu hesabı birikmiş amortismanlar hesabı gibi işlem görür. (12)

k. İktisadi kıymetlerin amortisman indirilmemiş tutarı 15 milyar lirayı geçen işletmeler yeniden değerlemelerini yeminli mali müşavirlere tastik ettirmek zorundadırlar. İktisadi kıymetlerinin tutarı 15 milyar liranın altında kalan mükellefler de isterlerse yeminli mali müşavirlere yeniden değerlendirme tasdiki yaptırabilirler. (13)

Diğer yandan yıl içinde yeniden değerlendirme fonunu sermayeye ilave eden kurumlar, bu işlemlerini Yeminli mali müşavirlere tastik ettirmek zorundadırlar.

3. Yeniden Değerlemenin Muhasebeleştirilmesi

Örnek : (A) A.Ş.'nin 31.12.1995 tarihi itibarıyla duran varlıklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Duran Varlık Türü	Aktife Giriş Yılı	Maliyet Bedeli	Birikmiş Amortismanı	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Hesaplama Yöntemi
Bina	1991	400.000	32.000	2	Normal
Demirbaş	1992	100.000	60.000	20	Normal
Makina	1995	200.000	-	20	Normal

(A) A.Ş. ilk defa 1995 yılı sonunda yeniden değerlendirme yapmaya karar vermiştir.

Değerlemede dikkat edilmesi gereken noktalar :

- Makina 1995 yılı içerisinde satın alındığından yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

- Bina, yeniden değerlemeye tabi tutulmakla birlikte, amortismanın aktife giriş bedeli üzerinden ayrılması gerekmektedir.

a. Yeniden Değerleme Artışının Hesaplanması :

(A) A.Ş. yeniden değerlendirme yaparken aşağıdaki gibi bir tablo hazırlanmalıdır.

(12) LALIK, Ömer : "Yeniden Değerleme" Yaklaşım Dergisi, Yıl: 1, Sayı: 1, s.11.

(13) TEMİZER, Uygur : A.g.e., s. 79.

Duran Varlık Türü	(1) Maliyet Bedeli	(2) Birikmiş Amortisman	(3) Net Değer (1-2)	(4) Yeniden Değ. Oranı	(5) Duran Varlık Değer Artışı (1x4)	(6) B.Amortisman Değ. Artış (2x4)
Bina	400.000	32.000	368.000	99.5	398.000	31.840
Demirbaş	100.000	60.000	40.000	99.5	99.500	59.700
					497.500	91.540
(7) Duran Varlık Yeni.Değ. (1+5)	(8) B. Amortisman Yeni Değeri (2+6)	(9) Yeni Net Değeri (7-8)	(10) MDV Yeniden Değer Artışı (9-3)			
798.000	63.840	734.160	366.160			
199.500	119.700	79.800	39.800			
			405.960			

b. Yeniden Değerleme İşleminin Muhasebeleştirilmesi

31.12.1995			
252- BİNALAR		398.000	
255- DEMİRBAŞLAR		99.500	
257- BİRİKMIŞ AMORTİSMAN			91.540
257.01 Bina		31.840	
257.02 Demirbaş		59.700	
522- MDV YENİDEN DEĞ.ARTIŞI			405.960
522.01 Bina		366.160	
522.02 Demirbaş		39.800	
Bina ve Demirbaşın Yeniden Değerlenmesi			
/			

c) Amortisman Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi

Yeniden değerlendirme sonucunda bulunan değerler üzerinden amortisman ayırma hakkı daha önce Kurumlar Vergisi mükelleflerine tanınmıştır. Ancak 1.1.1995 tarihinden itibaren Gelir Vergisi mükellefleri de yeni değerler üzerinden amortisman ayırabileceklerdir. Burada dikkat edilmesi gereken önemli konulardan biri bina, arsa ve araziler için yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortisman ayrılması gerektiridir.

(A) A.Ş.'nin 1995 t. yılı sonu itibarıyla ayıracağı amortisman payları aşağıdaki gibidir :

Duran Varlık Türü	Amortisman Ayrıl.Değer	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı
Bina	400.000	2	8.000
Demirbaş	199.500	20	39.900
Makina	200.000	20	40.000
			87.900

Hesaplanan amortisman tutarlarının kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

<u>31.12.1995</u>		
796- Amort.ve Tük.Pay.		87.900
796.01 Bina Amor.Gid.	8.000	
796.02 Demirbaş Amor.Gid.	39.900	
796.03 Makina Amor.Gid.	40.000	
257- Birikmiş Amortismanlar		87.900
257.01 Bina Bir.Amor.	8.000	
257.02 D.Baş.Bir.Amor.	39.900	
257.03 Mak. Bir.Amor.	40.000	

Maddi Duran Varlıkların Amortisman Kaydı

d) Yeniden Değerlenen Duran Varlıkların Satılması

Yeniden Değerlenen duran varlığın satılması halinde yeniden değerlendirme artışı birikmiş amortismanlar gibi işlem görür. Bu nedenle her duran varlığa ilişkin değer artışları ayrı ayrı görülecek biçimde kayıtlar yapılmalıdır.

aa) Değer Artışı Sermayeye Eklenden Duran Varlığın Satılması

(A) A.Ş. 10.5.1996 tarihinde bir önceki yıl yeniden değerlemeye tabi tuttuğu demirbaşı 200.000 TL. + KDV'ye peşin olarak satmıştır.

<u>10.5.1996</u>		
100- Kasa	230.000	
257- Birikmiş Amortisman	159.600	
257.02 Demirbaş Amortis.		
522- MDV. Yeniden Değ.Art.	39.800	
522.02 DemirbaşYen.Değ.Artışı		
255. Demirbaşlar	199.500	
291. Hesaplanan KDV	30.000	
679. Diğ.Olğ.Dışı Gel.ve Kâr	199.900	

Demirbaş Satışı

bb) Değer Artışının Sermayeye Eklennesinden Sonra Duran Varlıkların Satılması

(A) A.Ş. 22.3.1996 tarihinde ser-

maye arttırımına karar vermiş ve sermayesini 405.960.- TL. arttırmıştır. Sermaye artışının yeniden değerlendirme artışından karşılanarak ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi yönünde karara varılmıştır. 10.5.1996 tarihinde ise demirbaşın 230.000.- (KDV dahil) TL. ye peşin olarak satışı yapılmıştır.

<u>22.3.1996</u>		
522- MDV Yen.Değ.Art.		405.960
522.01. Bina	366.160	
522.02 Demirbaş	39.800	
500- Sermaye		405.960

Sermaye arttırımının Yeniden Değerleme Artışından Karşılanması

<u>10.5.1996</u>		
100- Kasa	230.000	
257- Birikmiş Amortismanlar	159.600	
257.02 Demirbaş Amor.		
255- Demirbaşlar	199.500	
391- Hesaplanan KDV	30.000	
679- Diğ.Olğ.Dışı Gel.Kar	160.110	

Duran Varlık Satışı

Değerlenen demirbaşın değer artışının sermaye eklenmesinden sonra satılması halinde satış kârı 160.100.- TL. iken sermayeye eklenmeden satılması halinde ise 199.900.- TL.dir. Duran Varlık satış kârı (199.900.- 160.100=) 39.800.- TL. yani demirbaşın değer artışı kadar azalmıştır. Bu örnekte görüldüğü gibi kurumlar vergisi mükelleflerinin değer artışını sermayeye eklemeleri yerinde olacaktır.

c) Yeniden Değerlenen Duran Varlığın Satışı ve Satıştan Doğan Kârın Yenileme Fonu Hesabında Tutulması

(A) A.Ş. yeniden değerlediği demirbaşı satışı halinde doğacak kâr

VUK'nun 328 nci maddesi hükmü doğrultusunda bilançonun pasifinde Yenileme Fonu hesabında üç yıl süreyile tutabilir.

Yukarıdaki örnekte yer alan demirbaşın satılması ve yenileme fonunda tutulması halinde muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

10.5.1996		
100- Kasa		230.000
257- Birikmiş Amortismanlar		159.600
257.01 Demirbaş Amor.		
522- MDV Yen.Değ.Art.	39.800	
522.02 D.Baş Yen.Değ.Artışı		
255- Demirbaşlar	199.500	
391- Hesaplanan KDV	30.000	
549- Özel Fonlar	199.900	
549.00 Yenileme Fonu		
Demirbaş Satışından doğan kârın Yenileme Fonuna alınması		
/		

f) İştirakin Yeniden Değerleme Artışı

İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortaklıklarının yeniden değerlendirilmesi sonucunda oluşan değer artışının sermayeye eklenmesi sonucu, ortaklara payları oranında bedelsiz hisse senedi verecektir.

İştirak edilen kurumun yeniden değerlendirilmesi sonucu değer artışının sermayeye eklenmesi ile çıkardığı hisse senetlerinden 200.000.- TL.'lik kısmını bedelsiz olarak işletmeye verilmesi durumunda muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

/		
242- İştirakler		200.000
(Z) A.Ş.		
523- İst. Yen.Değ.Art.	200.000	
/		