

# KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE YENİDEN DEĞERLEME

**Doç. Dr. Ertuğrul ÇETİNER**

Gazi Üniversitesi,

Mesleki Eğitim Fakültesi Öğretim Üyesi

## ABSTRACT

### REVALUATION IN HOSPITALITY SERVICE INDUSTRY

According to the classical accounting concept, it is thought that the value of money which is expressed in financial reports such as balance sheet does not change in time, although there exists permanent inflation. For this reason, financial reports should be rearranged according to the current prices. In this way autofinancing gives rise to other financial sources that may be used in business.

## 1. GİRİŞ

Klasik muhasebe anlayışına göre, işletmelerde yapılan ticari işlemlerin ve düzenlenen mali tabloların ifade edildiği para birimi değerinde zaman içinde değişme olmadığı ve paranın satınalma gücünün değişmediği düşünülür. Oysa, gelişmekte olan ekonomilerde, paranın satınalma gücünde düşme ve fiyatlar genel seviyesinde yükselme (Enflasyon) görülmektedir. Buna göre, klasik muhasebe anlayışını bırakmadan ve paranın satınalma gücündeki düşmeyi dikkate almadan mali tabloları düzenlemek gerçeğe uyan bir davranış olmayacaktır.

İşte temel mali tablolar, fiyatlar genel düzeyine uygun olarak cari para değerine göre düzeltilir. Bu düzeltme işlemine "Yeniden Değerleme" denilir. Yeniden değerlendirme ile temel mali tabloların günün gerçek değerlerine yaklaşımı sağlanır, ayrıca finansal durumu zayıflayan işletmelere naklen olmasa bile otafinansman yolu ile mali durumlarını kuvvetlendirme imkânı verilir.

## 2. YENİDEN DEĞERLEME İLE İLGİLİ MEVZUAT

Vergi Usul kanunu'nun (V.U.K), 19. 02. 1963 tarih ve 205 Sayılı kanun 26. maddesi ile eklenen geçici 11. maddesi, Türk Vergi Sistemi'ne yeniden değerlemeyi getirmiştir. Kısmi yeniden değerlemeyi benimseyen kanun hükmüne göre, amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek katsayılarla çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirme yapılacak denilmesine rağmen, bu uygulamaya 1 Ocak 1983 tarihine kadar geçilmemiştir. 21 Ocak 1983 gün ve 2791 Sayılı kanun ile 1 Ocak 1983 tarihinden itibaren yeniden değerlendirme işleminin uygulamasına geçilmiş ve bu kanuna ilişkin olarak 151 sıra no'lu V. U. K. genel tebliğinde yeniden değerlendirme esasları ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Yeniden değerlendirme uygulaması, 12. 12. 1984 tarihinde çıkarılmış bulunan 3094 Sayılı V. U. K. 'da değişiklik yapan yasa ile yeniden düzenlenmiş ve böylece yeniden değerlendirme işlemine bir süreklilik kazandırılmıştır. 25. 03. 1987 tarih ve 3332 Sayılı kanunun 16. maddesi ile de, geçici 11. madde 213 Sayılı V. U. K. 'nın 298. maddesinden son-



ra mükerrer 298. madde olarak değiştirilmiş ve yeniden değerlendirme geçici olmaktan kurtarılıp daimi hale getirilmiştir.

### 3. YENİDEN DEĞERLEME İLE İLGİLİ UYGULAMA ESASLARI

Yukarıdaki yasalarda yer alan yeniden değerlendirme ile ilgili hükümler şunlardır:

1. Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, yeniden değerlendirme yapması uygun görülen işletme ve müesseselerdir. Buna göre;

a) Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri: Birinci sınıf tüccarlar, birinci sınıf çiftçiler, adi ortaklıklar.

b) Bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan şahıs şirketleri: Adi komandit şirketler, kollektif şirketler.

c) Kurumlar vergisi mükellefleri: Hisseli komantit şirket, limited şirket, anonim şirket.

d) İktisadi devlet teşekkülleri.

Yeniden değerlendirme yapabilirler (1). Bu işletmeler, yeniden değerlendirme uygulamasından serbesttirler. Ancak iktisadi devlet teşekkülleri bu uygulamayı yapmak zorundadırlar.

2. Bilançoya dahil amortismanla konu olan ve değeri 100. 000 TL. 'yi geçen iktisadi değerler ile bu değerler üzerinden ayrılmış olan ve bilançoda yer alan amortismanlar yeniden değerlemeye tabi olacaktır. Buna göre, binalar, arsa ve araziler (boş arsa ve araziler hariç), gayrimenkullerin mütemmim cüzi ve tefarruatı niteliğinde bulunan varlıklar, makina ve tesisler, taşıtlar, demirbaşlar yeniden değerlendirilebileceklerdir (2).

3. Yeniden değerlendirme her hesap dönemi sonu itibariyle uygulanabilecektir (3).

4. Yeniden değerlemeye esas alınacak oranlar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca ilân edilecek ve bu oranlar değerlemede esas alınacaktır (4).

Devlet İstatistik Enstitüsü'nün belirleyeceği toptan eşya fiyatları genel endeksine bağlanan bu oranlar her yıl Aralık ayının 15. gününe kadar Resmi Gazete'de ilan edilecektir. 2791 Sayılı kanuna göre her yıl toptan

(1) İkinci sınıf tüccarlar, ikinci sınıf çiftçiler, serbest meslek sahipleri, işletme he-

sabı esasına göre defter tutan adi ortaklıklar, Gelirler ve Kurumlar vergisi mükellefi olan bilanço esasına veya işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve imtiyazlı şirketler yeniden değerlendirme yapamazlar.

(2) Değeri 100. 000 TL'yi geçmeyen iktisadi kıymetler, iktisadi değer maliyetine eklenen kur farkları, ticari marka hakları ve şerefiye, sinema filmleri, özel maliyet bedelleri, ilk tesis ve kuruluş giderleri, organizasyon etüt ve arama giderleri, maliyetleri yukarıdakilerine benzeyen diğer aktif değerler yeniden değerlendirme kapsamı dışındadır.

(3) 31. 12. 1983 tarihi itibariyle uygulamaya süreklilik kazandırılma olmasından yeniden değerlendirme yapılamamıştır.

(4) İlk kez 1982 sonu itibariyle uygulamasına başlanan yeniden değerlendirme katsayıları şöyledir: 1982 yılı için 1, 1981 yılı için 2, 1980 yılı için 3..... 1972 yılı için ve önceki yıllar için 11. 1984 yılı için % 37.5, 1985 yılı için % 35.9, 1986 yılı için % 21.7, 1987 yılı için % 29.1, 1988 yılı için % 63.2, 1989 yılı için % 70.4 dür.

Eşya fiyatları genel endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışının on puan altında ilân edilen oranlar, 3332 Sayılı kanunla yeniden değerlendirme yapılacak yılın ekim ayında, bir önceki yılın aynı dönemine göre endeks rakamda meydana gelen ortalama fiyat artış oranı olarak değiştirilmiştir (5).

Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yılın değerlemesinde kullanılabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yılda yapılmaması veya değerlendirme oranının düşük uygulaması nedeni ile daha sonraki yıllarda geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

5. Hesap dönemi içinde aktife giren amortismanla tabi varlıklar için bu hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapılamaz. Yeniden değerlendirme, bir sonraki yıl sonu itibariyle yapılacaktır.

6. Değer artışı, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlere kat-sayı uygulamasından sonra bulunacak net bilanço aktif değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Net bilanço aktif değeri ise, iktisadi kıymetin bilançonun aktifinde yazılı değerinden pasifte yazılı amortismanın indirilmesi suretiyle bulunur.

## ÖRNEK

10 milyon TL. değerinde bir tesis, bilançonun aktifine 1977 yılında girmiş olsun. Amortisman oranı % 10 ise, 1982 sonundaki değer artışı;

10.000.000 x 6 : 60.000.000  
(Tesis Bedeli) (Katsayı) (Yeni Değer)

10.000.000 x 0.10x6 yıl x 6 : 36.000.000  
(Birikmiş Amortismanla) (Yeni Değer)

Değerlemeden sonra net bilanço aktif değeri 24.000.000  
Değerlemeden önce net bilanço aktif değeri 4.000.000  
(10.000.000 - (10.000.000 x 10x6 Yıl) )  
Değer Artışı 20.000.000

Bu değer artışı "Yeniden Değerleme Artışı" olarak pasifte özsermaye gurubu içinde bir hesap olarak gösterilecektir

(5) Özel hesap dönemine sahip mükellefe özel hesap döneminin başladığı takvim yılı için ilân edilmiş oranı uygulayacaklardır.

7. Gelir vergisi mükellefleri açısından yeniden değerlendirme artışı hiçbir şekilde başka bir hesaba nakledilemeyecek veya teşebbüs sahibi tarafından işletmeden çekilemeyecektir. Aksi halde o yılın kazancı sayılıp, vergiye tabi olacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri açısından ise yeniden değerlendirme artışı istenirse bir hesap adı altında tutulabilecek, istenirse bu fonun tamamı veya bir kısmı sermayeye ilave edilebilecektir (6). Yeniden değerlendirme artışının özel bir fon hesabında tutulması veya sermayeye eklenmesi durumunda herhangi bir vergilendirme söz konusu değildir. Ancak bu fonun sermaye artırımını dışında herhangi bir nedenle başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi durumunda bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergilendirilecektir.

8. Gelir vergisi mükellefleri, iktisadi kıymetlerin değerlendirme yapmadan önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam edecekler, kurumlar vergisi mükellefleri ise, yeni değerler üzerinden amortisman ayıracaklardır. Ancak, gayrimenkuller yeniden değerlendirilmeden önceki kıymetler üzerinden amortisman tabi olacaktır.

9. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılmaları durumunda bunla-

## 4. YENİDEN DEĞERLEME İLE İLGİLİ BİR ÖRNEK

X Otelcilik A. Ş. Yönetim Kurulu 1989 yılı hesap dönemi sonunda yeniden değerlendirme yapmaya karar vermiştir. (1988 yılı sonunda da yeniden değerlendirme yapılmıştır.) Bu amaçla, şirketin amortismanına tabi duran varlıkları aşağıdaki gibidir:

Türü	Amortisman Oranı (%)	Aktife Giriş Yılı	Maliyet Bedeli (1000 TL)	Yeniden Değerleme Oranı
Binalar	2	1987	100.000	--
Tesisler	15	1987	50.000	--
Demirbaşlar	20	1988	30.000	% 63.2
Tahtlar	25	1989	80.000	% 70.4

**İSTENEN:** 31. 12. 1989 tarihi itibarıyla yeniden değerlendirme işlemini yapınız ve muhasebe kaydını gösteriniz.

## BİNALAR

BİNALAR  
AMORTİSMANI

1987	100.000	1987	A	2.000	(1000000x0.2)
1988	100.000	1988	YD	1.264	(2000x632)
1988	YD 63.200 (100.000x0.632)	1988	A	2.000	(100.000x0.2)
	163.200			BA 5.264	
1989	YD 114.892,8(163.200x.704)	1989	YD	3705,8(5264x704)	
		1989	A	2000	

(6) Yeniden değerlendirme artışı anonim şirketler açısından tahvil çıkarma tavanını esas olarak tutar olarak ödenmiş sermaye kabul edilir.

## TESİSLER

## TESİSLER AMORTİSMANI

1987	50.000	1987	A	7500	(50.000x.15)
1988	50.000	1988	YD	4.740	(75.00x632)
1988	YD 31.600 (50.000x.632)	1988	A	12.240	(81.600x.15)
1989	YD 81.600			BA 24.489	
1989	YD 57.446,4 (81.600x.704)	1989	YD	17.233,9 (24.480x.704)	
	139.046,4	1989	A	20.856,9 (139.046,4x.15)	

## TESİSLER

## TESİSLER AMORTİSMANI

1988	30.000	1988	A	6.000	(30.000x.20)
1989	30.000	1989	YD	4.224	(6.000x.704)
1989	YD 21.120 (30.000x.704)	1989	A	10.264	(51.120x.20)
	51.120				



## TAŞITLAR TAŞITLAR AMORTİSMANI

1989 80.000 1989 A 20.000 (80.000x.25)

## NOT:

YD: Yeniden Değerlendirme

A: Yıllık Amortisman

BA: Birikmiş Amortisman

	31.12.1989
BİNALAR	114.892.800
TESİSLER	57.446.400
DEMİRBAŞLAR	21.120.000
<b>BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR</b>	<b>25.163.700</b>
Binalar Amortismanı	3.705.800
Tesisler Amortismanı	17.233.900
Demirbaşlar Amortismanı	4.224.000
<b>YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI</b>	<b>168.295.500</b>

ra isabet eden değer artışları, aynen amortismanlar gibi işletme tabi tutulacaktır.

10. Değerleme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde bu nedenle meydana gelen artışlar, pasifte özel bir karşılık hesabında (özel karşılıklar) gösterilir.

(9) Yeniden değerlendirme artışı, anonim şirketler açısından tahvil çıkartma işleminin esas olarak tüzel olarak ödenmiş sermayeye kabul edilir.

YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI	YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI
1989 A 20.000 (80.000x.25)	1989 A 20.000 (80.000x.25)
1989 YD 168.295.500	1989 YD 168.295.500
1989 BA 25.163.700	1989 BA 25.163.700
1989 A 20.000 (80.000x.25)	1989 A 20.000 (80.000x.25)
1989 YD 168.295.500	1989 YD 168.295.500
1989 BA 25.163.700	1989 BA 25.163.700

## SONUÇ

Yeniden değerlendirme ile mükelleflere otonansman imkânı sağlamak ve işletme sahibi ve ilgilerine tümüyle olmasa bile gerçeğe yakın finansal tablolar sunulmaktadır. Değer artışının sermayeye eklenmesi sonucu kurumların tahvil çıkarma tavanları yükselmekte ve böylece yabancı kaynak sağlama imkânları da artmaktadır.

Yeniden değerlendirme sisteminin Gelir Vergisi mükellefleri açısından pek anlamlı olmamasına karşın, Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından lehe yorumlanabilir. Gelir Vergisi mükellefi olan şahıs şirketlerinin sadece bilanço düzenleme işlemi olarak yaptıkları yeniden değerlendirme, bu mükelleflere vergi avantajı getirmemiştir. Oysa Kurumlar Vergisi mükellefi lehine vergi avantajı getiren yeniden değerlendirme, bunların fiktif kârlarını vergi dışı bırakmıştır.

Sonuç olarak, yeniden değerlendirme sistemi, şahıs şirketlerini sermaye şirketlerine çevirmeyi teşvik ederek sermaye piyasasını geliştirecek niteliktedir.