

MADDİ DURAN VARLIKLARDA YENİDEN DEĞERLEME VE GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİNDE UYGULANMASI

Yard. Doç. Dr. Necdet SAĞLAM
Anadolu Üniversitesi İİBF
İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

ABSTRACT

Inflation accounting must use in the case that price increases will continue. In Turkey inflation accounting is using by enterprises for management goals and decision making process. There are some methods of inflation accounting In Turkish Tax Law as revaluation of tangible assets.

Turkey has been using revaluation of tangible assets since 1984. In this article, we study revaluation of tangible assents in all concept.

ÖZET

Enflasyonist ortamlarda enflasyon muhasebesinin uygulanması kaçınılmazdır Türkiye de enflasyon muhasebesi bazı işletmelerce sadece yönetim amaçlı ve karar almalarında kullanılırken, yasal

düzenlemelerde kısmi enflasyon muhasebesi uygulamaları mevcuttur. Bunlarda birisi de yeniden değerlemedir.

Yeniden değerlendirme 1984 yılından buyana uygulanmaktadır. Son 2 yıldır da yıl içinde ara dönemlerde uygulanmaktadır. Bu çalışmada yeniden değerlendirme işlemi bütün yönleriyle ele alınmıştır.

1-GİRİŞ

Yüksek enflasyonun var olduğu ekonomilerde, tarihi maliyet esasına dayalı muhasebe sisteminden elde edilen mali tablolardaki bilgiler, işletmelerin mali durumlarını ve faaliyet sonuçlarını doğru ve güvenilir olarak sunmamaktadır. Mali bilgilerin kullanılabilmesi için enflasyona göre düzeltilmesi gerekir. Çünkü muhasebede üretilen bilgiler tarihi maliyetle yer almaktadır. Klasik muhasebede tarihi ve enflasyondan etkilenmiş verilerle geleceğin planlanması yapılmaktadır.

Enflasyonun neden olduğu değer kayıpları; işletmelerin mali tablolarını gerçek durumundan uzaklaştırmakta ve işletmelerin birbirleriyle karşılaştırmasını önlemektedir. Bu sakıncaları gidermek amacıyla işletmelerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin kayıtlı değerlerinin Maliye Bakanlığınca belirlenen oranlar dahilinde yeniden değerlendirme olanağı tanınmıştır.

Bu çalışmada yeniden değerlendirme işlemi bütün yönleri ile ortaya konacak ve mevcut uygulamalar ele alınarak bir sonuca ulaşılacaktır.

2.YENİDEN DEĞERLEMENİN KONUSU

2.1 Kapsamı

Para değerinin değişmediği klasik muhasebe yaklaşımına göre düzenlenecek mali tabloları yorumlayarak karar almada faydalı bir sonuca varmak zordur. Bunu engellemek için muhasebe raporlarının

enflasyondan arındırılması gerekir.¹ Bu ise, enflasyon muhasebesinin uygulaması ile olabilir.²

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 29 Nolu Uluslararası Muhasebe Standardını kabul etmiş ve 1990 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu standartta mali tabloların genel fiyat endekslerinin kullanılması ile düzeltilmesi istenmektedir. Uluslararası bu standarttan hareketle Türkiye’de de TUMUDESK tarafından Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı (TM-2) uygulamaya konulmuştur³. Ancak, Türk Muhasebe standartlarının tamamının uygulaması açısından vergi yasalarında bir zorunluluk yoktur. İşletmelerin kendi iç bilgi üretimi için kullanılabilirler. Diğer taraftan mevcut yasal düzenlemelerde enflasyon muhasebesinin⁴ kısmi uygulamaları mevcuttur. Bunlardan biriside yeniden değerlemedir.

Yeniden değerlendirme, bir iktisadi varlığın değerinin mali tablolarda cari değerle gösterilmesini sağlamak amacıyla, paranın satınalma gücünde belirli bir dönemde meydana gelen değişmeyi dikkate alarak bu varlıkların tekrar değerlendirilmesini ifade eder.⁵ Diğer bir ifade ile yeniden değerlendirme, olağanüstü bir değerlendirme yöntemidir ve enflasyonun işletmenin maddi duran varlıkları üzerinde yarattığı olumsuz giderilebilmesi için, bilançoda yeralan maddi duran varlıklar ve bunlara ait amortismanların düzeltilmesi suretiyle bilançoda bu kalemlerin yeniden düzenlenmesini ifade etmektedir. Paranın satın alma gücündeki düşüşler işletmenin mali raporları büyük ölçüde anlamsızlaştırmaktadır.⁶

¹ Remzi ÖRTEN, **Genel Yeniden Değerlemenin Önemi ve Muhasebeleştirme Tekniği**, Ankara İTİA Yayınları: 73, Ankara 1974, s.15.

² R. S. GYNTHOR, **Accounting for Price-Level Changes: Theory and Procedures**, Pergamon Press, 1966, s.13

³ TUMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TURMOB Yayın No: 95, TUMUDESK Seri No: 2.

⁴ Bkz. E.R. Formel, **Accounting for Inflation and Price Level Changes**, London 1980.

⁵ Geoffrey Whittington, **Inflation Accounting**, Cambridge University, Philip Allan Publishers Limited - 1984, s.46-47.

⁶ Sema Küçük, Muzaffer Küçük, “Yeniden Değerleme Müessesesi ve Amacı Aşan Uygulamalar” Vergi Dünyası, Sayı: 185, Ocak 1997, s. 61-67.

Yeniden değerlemeyle ilgili ilk düzenleme VUK' na eklenen Geçici Mükerrer 11 inci madde ile yapılmıştır. Yeniden değerlemeye ilişkin hükümler halen VUK' un mükerrer 298'inci maddesinde yer almaktadır. Yeniden değerlemeye ilişkin değişiklikler en son 4369 sayılı Kanunla yapılmıştır. Bu değişiklik uygulama esaslarını korumuş ve belli konularda sınırlı kalmıştır.

Yeniden değerleme işlemi, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerinde enflasyon nedeniyle ortaya çıkan değer kayıplarını gidermek amacıyla amortisman süresiyle sınırlı yapılır. Yeniden değerleme işleminin işletmelere getirdiği vergisel avantaj yeniden değerlenmiş değerler üzerinden amortisman ayrılmasına imkan tanınmasıdır. Ayrıca amortisman tabi iktisadi kıymetler gerçeğe daha yakın değerlerle yer aldığı için, mali tablolarında daha sağlıklı görünmesi temin edilir.

2.2 Yeniden Değerleme şartları

VUK'nun 298'inci maddesinde yeniden değerleme yapabilmeyen temel şartı bilanço esasına göre defter tutmak olarak belirlenmiştir. İşletme hesabına göre defter tutanlara bu imkan tanınmamıştır. Diğer taraftan, işletme hesabı esasında yeniden değerleme işlemini bütün yönleriyle izleyebilmek kayıt tekniği yönünden mümkün değildir. Bu nedenle işletme şekli ne olursa olsun işletme hesabı esasına göre defter tutanlara yeniden değerleme imkanı tanınmamıştır.

Yeniden değerleme konusunda işletmeler bazında ayırım biri zorunluluk getirme diğeri de kapsam dışında bırakma olarak iki mükellef grubu için yapılmıştır. İktisadi devlet Teşekkülleri için yeniden değerleme yapmak zorunlu iken imtiyazlı şirketlerin yeniden değerleme yapamayacakları hüküm altına alınmıştır. Bu açıklamalar sonrasında, bilanço esasına göre defter tutup yeniden değerleme yapabilecek işletmeleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.⁷

⁷ VUK 298. Maddesi, 1. Fıkrası.

- Şahıs işletmeleri.
- Şahıs şirketleri,
- Sermaye şirketleri,
- Kooperatifler,
- Dernek ve Vakıfların ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları

Tam veya dar mükellef olsunlar yeniden değerlendirilebilirler.

Bunlara karşılık;

- İmtiyazlı şirketler.
- İşletme Hesabı esasına göre defter tutan işletmeler,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı.
- Zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler yeniden değerlendirilemezler.

2.3 Yeniden Değerleme Konusu Yapılan Kıymetler

Bu konudaki en önemli koşul amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi konusudur. Bir iktisadi kıymet amortisman konusu olmuyorsa, yeniden değerlendirilmesi konusuna da girmez. Bu konuda en çarpıcı örnek boş arsa ve arazilerdir. Boş arsa ve araziler amortisman konusu yapılamadığı için yeniden değerlendirilmesi konusuna da girmez.

Bir iktisadi kıymet amortisman tabi olsa da aktife girdiği hesap döneminde yeniden değerlendirilmesi konusuna girmez. Örneğin 1999 yılında aktife giren bir iktisadi kıymet için 2000 tarihinde yeniden değerlendirilebilir.

Ayrıca amortisman tabi bir iktisadi kıymetini amortismanı tamamlanmış ise, yine yeniden değerlendirilmesi yapılamaz. Amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamış olması veya başlangıç oranının altında bir oranı; uygulaması nedeniyle itfa edilmemiş kısım bulunsa dahi yeniden değerlendirilmesi süresi uzamaz.

4369 sayılı Kanunla getirilen değişikliklerden birisi özel maliyet bedellerinin yeniden değerlendirilmesi kapsamına alınmasıdır. 270 sıra nolu

VUK Genel Tebliğiyle 1998 yılından önce aktifte bulunan özel maliyet bedellerinin uygulama dışında tutulduğu açıklanmıştır. 1998 yılında aktifleştirilen özel maliyet bedelleri uygulama kapsamında olup. 1999 yılından itibaren yeniden değerlemeye tabi tutabileceklerdir.⁸

4369 sayılı Kanunla yeniden değerlendirme kapsamında yapılan bir başka değişiklikte iktisadi kıymetlerin maliyetine eklenen kredi faizlerinin yeniden değerlemeye konu olmasının önlenmesidir. Bilindiği üzere iktisadi kıymetlerin aktifleştirildikleri dönemin sonuna kadar tahakkuk eden kredi faizleri maliyete dahil edilmekte bir başka ifade ile maliyet bedelini; bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Bu bağlamda aktifleştirmenin yapıldığı dönemin sonuna kadar maliyet bedeline eklenen kredi faizleri yeniden değerlemenin kapsamındadır. kapsam dışına çıkarılan kredi faizleri aktifleştirmenin yapıldığı dönemden sonra tahakkuk eden kredi faizleri olmaktadır.

Maliyet bedeline eklenen kur farkları da yeniden değerlendirme kapsamının dışındadır. Ancak 151 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde aktifleştirmenin yapıldığı dönemini sonuna kadar tahakkuk eden kur farkları maliyet bedelinin bir unsuru olarak kabul edilmiş, aktifleştirmenin yapıldığı dönemden sonra tahakkuk eden kur farklarının yeniden değerlendirme kapsamı dışında olacaktır.

2.4 Yeniden Değerleme Konusu Yapılamayacak Kıymetler

Aşağıda yazılı olan kıymetler için yeniden değerlendirme yapılamaz.⁹

- İktisadi kıymetlerin aktifleştirildikleri dönemden sonra tahakkuk eden ve ya ödenen kredi faizleriyle kur farkları.
- Sinema filmleri.

⁸ Nuran C. Doyrangöl, "4369 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklerden Sonra Yeniden Değerleme Kapsamında Ortaya Çıkan Sorunlar", *Yaklaşım*, Yıl:7, Sayı: 73, Ocak 1999, s.50-51

⁹ Üzeyir Eyimaya, "Yeniden Değerleme-1", *Mali ve Sigorta Yorumları*, 1 Mart 2000, Sayı:315, s:45.

- Alameti farika hakları.
- Peştematlıklar.
- Kuruluş giderleri.
- Organizasyon. etüt ve arama giderleri.
- Amortisman süre ve tarzları bunlara benzeyen sair aktif kıymetler
- Boş arsa ve araziler gibi amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler
- Değerleri VUK'nun 313. Maddesindeki miktarı aşmayan ve doğrudan gider kaydedilen iktisadi kıymetler.

Amortisman süre ve tarzları bunlara benzeyen sair aktif kıymetler ise; arama işletme imtiyaz hakları, ve ruhsatları, ihtira beratı; marka. ticaret unvanı telif hakları, her türlü teknik resim, desen, model, planları kapsamaktadır.

3. YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

Yeniden değerlendirme işlemi, aktife kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ve bu iktisadi kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan birikmiş amortismanlara her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranlarının uygulanması suretiyle yapılır.

4369 sayılı Kanundan önce yeniden değerlendirme işlemi yıl sonlarında (31.12....) yapılıyordu. Bilindiği üzere 4369 sayılı Kanunla geçici vergi esasları değiştirilmiş ve geçici verginin cari yıl kazançları üzerinden hesaplanması uygulamasına geçilmiştir. Bu nedenle her geçici vergi döneminin sonunda da yeniden değerlendirme işlemi yapılabilir. Yeniden değerlendirme işlemine her geçici vergi döneminde başlanabilir. İzleyen geçici vergi dönemlerinde uygulamadan vazgeçilemez. Bu uygulamaya paralel atarak her geçici vergi dönemi itibariyle yeniden değerlendirme oranı belirlenmektedir.

Yeniden değerlendirme işlemi için yeniden değerlemeden önceki ve sonraki net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekir. Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin aktifte kayıtlı değerlerinden bunlar için ayrılmış birikmiş amortismanların indirilmesi suretiyle hesaplanır.

Değer artışı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmeden önceki net bilanço aktif değerinin, bu kıymetlerin yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmasından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Hesaplama sonucunda bulunan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabı olan 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabına alacak olarak kaydedilir.

3.1 Yeniden Değerleme Oranları

VUK'nun 298. maddesinin 10 numaralı bendinde yapılan tanımlamaya göre “Bir hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak yeniden değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın ekim ayından (ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi'ndeki meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır.”¹⁰ Bu oran Maliye Bakanlığınca her yıl Resmi Gazetede ilan edilir. Diğer taraftan 4444 sayılı yasa ile mali yıl içinde başlangıçta 3'er aylık geçici vergi dönemleri oluşturulmuş, ancak GVK'nun geçici vergi uygulamasını düzenleyen 120. maddesinde yapılan değişiklikle geçici vergi beyan dönemi altışar aylık hale gelmiş ve Bakanlar Kurulu kararıyla tekrar 2000 yılı ikinci yarısında üçer aylık dönemlere dönmüştür.

Yeniden değerlendirme işlemi ilk defa 1983 yılında, katsayılar uygulanarak yapılmış daha sonra 1984 yılından itibaren yeniden değerlendirme oranları esas alınarak bugüne kadar yapıla gelmiştir. 1984 yılından itibaren günümüze kadar uygulanan yeniden değerlendirme oranları aşağıdaki gibidir.

¹⁰Veysi Seviğ, “Yeniden Değerleme Oranı Nasıl Tespit Edilir?”, Dünya Gazetesi, 1, Ağustos 2000.

Yıllar	Oran(%)	Yıllar	Oran(%)
1984	37,5	1994	107.6
1985	35,9	1995	99.5
1986	21,7	1996	72.8
1987	29,1	1997	80.4
1988	63.2	1998	77.8
1989	70.4	1999-1	9,7
1990	55.5	1999-2	24,2
1991	54.1	1999-3	35.8
1992	61.5	1999-4	52,1
1993	58.4	2000-1	29,2
		2000-2

Yeniden değerlendirme oranlarının daha sağlıklı olarak belirlenmesinde yarar vardır.¹¹ Şöyle ki, yukarıda da belirttiğimiz gibi yeniden değerlendirme oranı ekimden ekime bulunur. Dolayısıyla yeni yeniden değerlendirme oranını hesaplarken ekim sonrası TEFE artışlarını dikkate almak gerekir.

1999 Kasım TEFE endeksi 1852.7 ve 2000 Nisan TEFE 2300.8
Toplam artış olan 12652.8' i altı aya bölersek 2108.8 bulunur.

1999 Mayıs TEFE 1469.9 ve Ekim 1999 TEFE 1780.1 ve toplam 9610.1'dir. Bunu altı aya bölersek 1601.6 bulunur. Buradan 2000 yılının ilk altı aylık yeniden değerlendirme oranının belirlenmesinde 1999 yılı fiyat artışlarının da dikkate alınması gerekir. 2000 yılı ilk altı aylık yeniden değerlendirme oranının $2108.8/1601.6 = 31.2$ olarak bulunması gerekir.¹² Halbuki 2000 yılı ilk altı aylık yeniden değerlendirme oranı 29.2 olarak ilan edilmiştir.

¹¹ GYNTH R. S, Accounting for Price-Level Changes: Theory and Procedures, Pergamon Press,1966. s.61-62

¹² Veysi Seviğ, "Yeniden Değerleme Oranı Nasıl Tespit Edilir?" , Dünya Gazetesi, 1, Ağustos 2000.

Diğer taraftan yeniden değerlendirme oranlarının üçer aylık, altışar aylık belirlenmesinde yasal düzenlemeye ihtiyaç vardır.

3.2 Değer Artışının Hesabı

Yeniden değerlendirme işlemi sonucunda oluşan değer artış fonu pasifte 522 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları Hesabına kaydedilir. Bu fon kurumlarda sermayeye eklenebilir. Bu işlem vergiye tabi tutulmaz. Ancak Gelir Vergisi mükelleflerine bu imkan tanınmamıştır. Ayrıca sermayeye eklenmeyen değer artış fonu ilgili amortisman tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılması; halinde birikmiş amortismanlar gibi işleme tabi tutulur. Bunların dışında fonun işletmeden çekilmesi başka bir amaçla kullanılması vergilendirilmesini gerektirir.

Görüldüğü gibi değer artış fonu kurumlarda sermayeye ilave dışında nasıl kullanılırsa kullanılsın kar olarak dönem hasılatına ilave edilmekte; değer artış fonu ilgili hesapta bekletilse bile amortisman tabi iktisadi kıymetini satışı halinde veya işletmenin tasfiyesinde vergilenebilir. Bu yönüyle yeniden değerlendirme işlemi gelir vergisine tabi işletmeler için vergi erteleme müessesesi gibi karşımıza çıkmaktadır. Kurumlarda da değer artış fonu sermayeye eklenmedikçe durum değişmemektedir.

Yeniden değerlendirme işleminde, bir iktisadi kıymetin yeniden değerlendirme sonrası net aktif değeri ile, değerlemeden önceki net aktif değeri arasındaki fark net değer artışını vermektedir.

Örnek verecek olursak, 1998 yılında 5 milyar TL'na alınan bir kamyonet için % 20 oranında amortisman ayrılınsın. Bu makine için yeniden değerlendirme işlemi 1999 yılında yapılabilecektir. Çünkü iktisadi kıymetlerin aktife alındıkları yıl yeniden değerlendirme konusu yapılmalar mümkün bulunmamaktadır.

Bu kamyonetin 1998 yılı sonunda ayrılan amortismanı (10 milyar x %40 =) 4 Milyar TL olacaktır. Yeniden değerlendirme öncesi net aktif değeri (10-4=) 6 Milyar TL dir.

Yeniden değerleme işlemi aşağıdaki gibi olur.

<i>SABİT KIYMET</i>	<i>DEğERİ</i>	<i>AMORTİSMAN PAYI</i>	<i>YENİDEN DEğ. ORANI</i>
TAŐITLAR	10.000.000.000	4.000.000.000	52,1
<i>DEğ. KIYMET</i>	<i>DEğ. AMORT.</i>	<i>Y. AMORTİSMAN PAYI</i>	<i>DEğER ARTIŞI</i>
15.210.000.000	6.084.000.000	3.650.400.000	3.126.000.000
0			
<i>NET ARTIŞ</i>	<i>NET. BİR. A. ART.</i>		
5.210.000.000	2.084.000.000		

254-TAŐITLAR	5.210.000.000
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.084.000.000
522- MDV YENİDEN DEğERLEME ARTIŞLARI	3.126.000.000

254 Taőıtlar Hesabına borç olarak kaydedilen tutar yeniden değerleme nedeniyle kamyonetin değerinde meydana gelen artış, 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabına alacak kaydedilen tutarda yeniden değerleme nedeniyle birikmiş amortismanlarda ortaya çıkan artışı gőstermektedir. Değer artışı olarak kaydedilen tutarda yeniden değerleme sonrası ve öncesi net aktif değerler arasındaki farkı gőstermektedir.

3.3 Yeniden Değerleme İşleminde Amortisman Uygulaması

4008 Sayılı Kanuna kadar sadece kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerleme sonucunda hesaplanan değerler üzerinden amortisman ayırabiliyorlardı. 4008 sayılı Kanunla bu imkan 1.1.1995 tarihinden itibaren iktisap edilen amortismanla tabi kıymetler için gelir vergisi mükelleflerine de verilmiştir. Ancak bina, arsa ve arazileri yeniden değerleme konusu yapılırsa bile amortisman ilk kayıtlı değerleri üzerinden ayrılır. VUK'nun Mük. 298'inci maddesinde bina

arsa ve araziler için amortisman yönünden kısıtlama getirilmekle birlikte, boş arsa ve araziler zaten amortisman konusu yapılamamaktadır. Bu nedenle, amortisman yönünden getirilen kısıtlama binalar için söz konusu olmaktadır.

Yukarıdaki örnekteki işleme ait amortisman kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

730-GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	3.650.400.000
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	3.650.400.000

Başka bir örnek vermek gerekirse, 1998 yılında 50 milyar liraya alınan bir işyeri için 1999 yılı amortismanını yeni değer olan 76.050.000.000 TL üzerinden ayrılacaktır.

SABİT KIYMET	DEĞERİ	AMORTİSMAN PAYI	YEN. DEĞERLE. ORANI
BİNA	50.000.000.000	1.000.000.000	52,1
DEĞ. KIYMET	DEĞ. AMORT.	Y. AMORTİSMAN PAYI	MD.DEĞER ARTIŞI
76.050.000.000	1.521.000.000	1.521.000.000	25.529.000.000
NET ARTIŞ	NET. BİR. AMR. ARTIŞI		
26.050.000.000	521.000.000		

252-BİNALAR	26.050.000.000
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	521.000.000
522- MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	25.529.000.000

770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.521.000.000
(76.050.000.000 x %2)	
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.521.000.000

Görüldüğü gibi binalarda amortismanın ilk kayıtlı değer üzerinden ayrılması bu kıymetler için pasifte oluşan fonun niteliğini de belirlemektedir. Binalar için yeniden değerlendirme fonu aktif düzenleyici pasif bir hesap niteliğindedir.

3.4 İştiraklerin Yeniden Değerleme Artışı

İştirak edilen kurumların yeniden değerlendirme yapması durumunda şayet değer artışını sermayeye eklemiyorsa iştirak eden herhangi bir kayıt yapmaz. Ancak bu artışın iştirak edilen kurumun sermaye eklenmesi durumunda iştirakçi işletme aşağıdaki kaydı yapar.

_____/_____
252 İŞTİRAKLER HS. XX
523 İŞTİRAKLER YENİDEN DEĞER ART. HS. XX
_____/_____

4. GEÇİCİ VERGİDE YENİDEN DEĞERLEME VE AMORTİSMAN UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi 4369 sayılı yasanın 52'nci maddesi ile değiştirilmiş ve aynı yasanın 82/4-g maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu mükerrer 40'ncü maddesi 1.1.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Yasanın 57'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu 25/2'nci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kurumlar Vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere gelir vergisi kanununun mükerrer 120'nci maddesinde belirtilen esaslara göre üçer aylık kazançları üzerinden % 25 oranında geçici vergi öderler.” Bu madde 4444 sayılı kanun¹³ ile değiştirilerek geçici vergi dönemleri altışar ay olmuş ancak bu konuda bakanlar kuruluna 3 aya indirme yetkisi verilirken oranda %20'ye düşürülmüştür¹⁴.

İşletmeler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının

¹³ 14-08-1999 tarih ve 23786 sayılı resmi gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ Bkz. Timur Çakmak, “1999 Yılı Geçici Vergi Uygulaması ve Geçici Vergide Son Durum”, Dönem Sonu İşlemleri, TURMOB Yayınları-105, Ankara 2000, s. 297-313

ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde alınan amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin, birinci dönemde alınan bir demirbaş için bu dönemde 6 aylık amortisman ayrılacaktır. Bu şekilde amortisman tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibariyle aktifte bulunması gerekmektedir.¹⁵

Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen yöntem geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, işletmeler ilk defa aktive aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman yöntemi ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

Amortisman tabi iktisadi kıymet hesap döneminin hangi tarihinde aktive alınırsa alınsın amortismanı tam olarak ayrılır. İşletme Ocak ayında aldığı veya Aralık ayında aldığı amortisman tabi iktisadi kıymetler için belirlediği oranında önceki dönemlerde ayrılmaya amortismanlar ayrılacaktır.

Geçici vergiye esas kazancın tespitinde ise, amortisman tabi iktisadi kıymetin aktive alındığı geçici vergilendirme döneminde başlanarak hesaplanan amortismanlar geçici vergilendirme dönemlerine eşit bir şekilde dağıtılır. Buna göre, amortisman tabi iktisadi kıymet önceki dönemden devretmiş ise ve birinci dönemde aktive alınmışsa, ayrılan amortisman 1/2 oranında her bir dönem gider yazılacaktır.

Amortisman tabi iktisadi kıymet ikinci dönemde aktive alınmış ise yıllık amortisman tutarının tamamı 2. dönem kayıtlara alınacaktır.

Geçici verginin hesaplanmasında esas alınacak kazançların tespiti ile

¹⁵ Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesinin ikinci fıkrasına yer alan binek otomobillerin amortisman tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.

ilgili olarak işletmeler, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutulabilecekler ve yeniden değerlendirilmiş bedelleri üzerinden amortisman ayıracabileceklerdir.

Yeniden değerlendirme işlemi, Maliye Bakanlığınca üç aylık veya altışar aylık dönemler itibariyle açıklanacak yeniden değerlendirme oranı kullanılmak suretiyle yapılacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, geçici vergi dönemlerinin ilk ayının içinde bulunduğu dönem için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını dikkate alacaklardır.

Yeniden değerlendirme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanılabilecek ancak bu tercih hesap dönemi sonuna kadar değiştirilemeyecektir.

Bu işlemi bir örnek yardımıyla açıklamakta fayda vardır. 1998 yılında 5 milyara alınan ve azalan kalanlar yöntemine göre amortisman (%40) ayrılan sabit kıymet 1999 yılında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve 2000 haziran sonuna geldiğimizde hesaplama işlemi şöyle olacaktır. Sabit kıymetin ve birikmiş amortismanın 2000 yılbaşı (veya 1999 yılsonu)değeri 6 aylık yeniden değerlendirme oranı olan %29,2 ile çarpılarak yeni değerler bulunacak ve yıllık amortismanın yarısı 6 aylık amortisman payı olarak hesaplanacaktır. Hesaplama aşağıda verilmiştir.

SABİT KIYMET	1988 DEĞERİ	1998 AMORT. PAYI	YENİDEN DEĞ. ORANI
DEMİRBAŞLAR	5.000.000.000	2.000.000.000	52,1
1999 DEĞ. KIYMET	1999 DEĞER. AMORT.	1999 AMORT. PAYI	1999 DEĞER ARTIŞI
7.605.000.000	3.042.000.000	1.825.200.000	1.563.000.000
1999 NET ARTIŞ	1999 NET. BİR. AMORT. ART	1999 TOP. AMORT	2000 6. AYI YEN DEĞ. ORANI.
2.605.000.000	1.042.000.000	4.867.200.000,00	29,2
2000 DEĞ. KIYMET	2000 DEĞER AMORT.	2000-6. AY AMORT. PAYI	2000-6 AY MDV DEĞER ARTIŞI
9.825.660.000	6.288.422.400	707.447.520	799.437.600
2000-6 AY NET DEĞER ARTIŞI	2000-6. AY NET. BİR. AMOR. ART		
2.220.660.000	1.421.222.400		

255-DEMİRBAŞLAR	2.220.660.000	
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.421.222.400
522- MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		799.437.600

2000 yılı haziran sonu yeniden değerlendirme kaydı

770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	707.447.520	
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		707.447.520

2000 yılının 2. Yarısında eylül sonu yeniden değerlendirme oranı %38 olarak yayınlandığını varsayarsak 9. Ayın sonunda yeniden değerlendirme işleminde sabit kıymetin ve birikmiş amortismanın 2000 yılbaşı (veya 1999 yılsonu)değeri 9 aylık yeniden değerlendirme oranı olan %38 ile çarpılarak yeni değerler bulunacaktır. Bulunan değerlerden 6. Ayın sonunda bulunan sabit kıymet ve amortisman değerleri çıkarılarak yeni değerler bulunacaktır. Yeni değerler üzerinden yıllık amortisman hesaplanacak ve bunun üç aya isabet eden kısmı bulunacaktır. Hesaplaması ve amortisman kaydı şu şekilde olur.

2000 DEĞ. KIYMET	2000 DEĞ. AMORT.	2000-9. AMORT. PAYI	2000-6 DEĞER ARTIŞI
10.494.900.000	6.716.736.000	377.816.400	240.926.400
2000-9 NET ARTIŞ	2000-9 NET. BİR. ART		
669.240.000	428.313.600		

255-DEMİRBAŞLAR	669.240.000
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	428.313.600
522- MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	240.926.400

2000 yılı eylül sonu yeniden değerlendirme kaydı

770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	377.816.400	
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		377.816.400

5.YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

Yeniden değerlendirme uygulamasında özellik arzeden konular aşağıdaki ele alınmıştır.

5.1 Amortisman Ayrılmaması Yada Düşük Oranda Ayrılması

151 sıra nolu V.U.K. Genel Tebliğinde bu konuyla ilgili “Bu şekilde hesaplanarak bulunan değer artışı esas itibariyle bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır. Ancak net bilanço aktif değerinin tespitinde Vergi Usul Kanununun “amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir oranda ayrılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz. “hükmü gereğince, fiilen ayrılmamış olan amortismanların ayrılmış sayılması gerekmektedir. Buna göre, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetler için uygulanan amortisman nispetlerinin daha sonraki yıllarda azaltılmasından dolayı ayrılmayan amortisman tutarı da net bilanço aktif değerinin tespitinde tam olarak ayrılmış kabul edilecektir.” denmektedir.

Bu düzenlemenin amacı yeniden değerlemeye tabi tutulan kıymetle ilgili olarak amortisman süresi sonunda oluşacak yeniden değerlendirme fonunun bu kıymet üzerinden fiilen ayrılan amortismanına bağlı olmaksızın aynı tutarda oluşmasını sağlamaktır. Böylece yeniden değerlendirme yapılırken herhangi bir yıl amortisman ayrılmasının değer artış fonuna yansıtacak etkisi giderilmiş olmaktadır.¹⁶

¹⁶ Üzeyir Eyimaya, “Yeniden Değerleme-3”, Mali ve Sigorta Yorumları, 1 Nisan 2000, Sayı:317, s:50.

5.2. Herhangi Bir Yıl veya Dönemde Yeniden Değerleme Yapılmaması

Yeniden değerlendirme işlemi amortisman süresiyle sınırlı olarak yapılır. Bu süre içinde herhangi bir yıl veya dönem yeniden değerlendirme yapılmaması halinde sadece değerlendirme yapılmayan yılın veya dönemin değil daha sonraki dönemlerin kayıtları da değişik olacaktır. Bu değişiklik iktisadi kıymetin birikmiş amortismanlarını ve yeniden değerlendirme değer artış fonunun tutarını azaltıcı yönde olacaktır. Bu durum da fondaki eksikliği giderecek bir düzenlemede bulunmamaktadır.

6. YENİDEN DEĞERLEME FONUNUN KULLANIMI

6.1. Kurumların Yeniden Değerleme Fonunu Sermaye Eklenmesi

V.U.K.’nın Mükerrer. 298’inci maddesinde “Mükellefler değer artışını, pasifte özel bir fon hesabında gösterirler. Kurumlar vergisi mükellefleri, değer artışının tamamını sermayelerine ilave edebilirler. Bu suretle sermayeye eklenen değer artışlar,, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Değerleme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde bu nedenle meydana gelen artışlar ise pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilir. Ve bu karşılık sermayenin cüzü addolunur. Karşılık hesabında gösterilen değer artışı kurumlar tarafından sermayeye eklenebilir. Bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz.” hükmü bulunmaktadır. Gerek 25 milyar lirayı aşan ve gerekse yeniden değerlendirme artışının sermayeye eklenmesi işleminin Yeminli Müşavirce tasdik zorunluluğu vardır¹⁷.

Görüldüğü üzere, yeniden değerlendirme fonu kurumlar tarafından sermayelerine eklenebilir. Sermayeye eklenen değer artış fonu vergi dışı bırakılmıştır. Kurumlar yeniden değerlendirme fonunu sermayelerine eklerken aşağıdaki muhasebe kayıtlarını yapacaklardır.

¹⁷ Erdal Sönmezi “Yeniden Değerleme”, Dönem Sonu İşlemleri, TURMOB Yayınları-105, Ankara 2000, s.166-167

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE	XXX
500 SERMAYE	XXX

522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	XXX	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		XXX

Yeniden değerlendirme fonu kısmen veya tamamen sermayeye eklenebilir. Bu konuda fon tutarı itibariyle bir belirleme yapılmamıştır

6.2 Sermayeye Eklenmeyen Değer Artış Fonu

Yeniden değerlemeye tabi tutulan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışı halinde, bu kıymetlere ait yeniden değerlendirme fonu sermayeye eklenmemişse satış kazancı hesaplanırken birikmiş amortisman gibi işleme tabi tutulur. Bunun anlamı yeniden değerlendirme fonunun satış karını artırıcı veya satış zararını azaltıcı bir etki yapmasıdır. Sadece kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme fonunu sermayelerine ekleyebilirler. Gelir vergisi mükelleflerine bu imkan tanınmamıştır. Bu nedenle gelir vergisi mükellefleriyle yeniden değerlendirme fonunu sermayelerine eklemeyen kurumlar yeniden değerlendirme konusu iktisadi kıymetlerini satarlarsa, yeniden değerlendirme fonunu birikmiş amortisman olarak dikkate almak zorundadırlar.

Bu konuyla ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. (Yeniden değerlendirme konusu bir makinenin karlı satış konusu yapıldığını varsayalım.)

100 KASA		XXX
257 BİRİKMİŞ AMORTİŞMANLAR		XXX
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI	XXX	
253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR		XXX
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	XXX	
391 HESAPLANAN KDV		XXX

6.3.Yeniden Değerleme Fonu'nun Sermayeye ilave Dışında Kullanımı:

Kurumlar vergisi mükellefleri değer artış fonunu sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba naklede veya işletmeden çekerlerse değer artış fonu bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulur.

Gelir vergisi mükelleflerince de ayrılan değer artış fonu başka bir hesaba aktarılamaz. aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir. Bunun anlamı ise işletmeden çekilen değer artış tonunun vergilendirilmesidir.

Vergi Usul Kanununun 298'inci maddesinde tasfiye halinde yeniden değerlendirme fonunun tabi olacağı işlem açıklanmamıştır. Ayrıca tasfiye süresince yeniden değerlendirme yapılmasına engel bir durum bulunmamaktadır. Bununla birlikte tasfiye sırasında da yeniden değerlendirme konusu amortismanla iktisadi kıymetler satıldıkça sermayeye eklenmeyen fon tutarı birikmiş amortismanlar gibi işleme tabi olacaktır.

7. SONUÇ

Yüksek enflasyon yaşayan Türkiye'de TL olarak sunulan faaliyet sonuçları TL'nin satın alma gücündeki kayıplarla işletmeni durumunu tam ve doğru olarak yansıtmamakta ve dolayısıyla dönemler itibarıyla faaliyet sonuçlarının sağlıklı olarak karşılaştırılmasına olanak vermemektedir. Bu nedenle mali tabloların dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilerek, yıllar itibarıyla karşılaştırılabilir hale getirilmesi ve işletmenin gerçek mali durumunun ortaya konması gerekir. Ancak Türkiye'de enflasyon muhasebesi uygulamasının kısmi yöntemleri vergi mevzuatına alınmıştır. Bunlardan biriside yeniden değerlemedir. Yeniden değerlendirme ile sadece maddi duran varlıkların enflasyona göre düzeltilmesi imkanı getirmiştir.

Duran varlıklarla ilgili yeniden değerleme uygulamalarının stokları ve diğer varlıkları da kapsayacak şekilde genişletilmesinde yarar vardır. Ayrıca uygulanacak yeniden değerleme oranlarının daha sağlıklı belirlenmesinde yarar vardır.

Son yıllarda enflasyonu önlemeye yönelik çalışmalar yapılmakta ve başarılı sonuçlar alınmaya başlamıştır. Ancak daha önceki yıllardaki mali tablolardaki mevcut bozulmaları gidermek amacıyla bir defaya mahsus enflasyon muhasebesini veya yeniden değerlemenin bilançodaki tüm varlıklara uygulanmasında yarar vardır.

Diğer taraftan yeniden değerleme yapılmış varlıkların satışında yeniden değerleme artışlarının amortisman gibi iptal edilmesi işletmelerin fiktif kar elde etmelerine neden olmaktadır. Bunu engellemek için işletmeler bu karları yenileme fonu adı altında işletme 3 yıl süre ile tutmaları, mali tablo kullanıcılarını yanıltıcı olabilmekte ve tam olarak bir çözüm getirmemektedir.

Yayınlanan Maliye Bakanlığı tebliğlerinde Yeniden Değerleme Artışlarının hangi teknikle sermayeye ilave edileceği konusunda açıklık yoktur. Konunun aydınlatılmasında fayda vardır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

AKDOğAN Nalan, "Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Uygulamaya Konulan Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinin Değerlendirilmesi" MÖDAV Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı:1, Mart 2000

AKDOğAN Nalan, Enflasyon Muhasebesi, Ankara İTİA, Mali Bilimler ve Muhasebe Yüksek Okulu Yayınları No:1, Ankara 1980.

AYDIN Davut, Enflasyon Dönemlerinde Ticaret Bankaları Finansal Tablolarının Düzeltilmesi ve Analizi, Eskişehir 1981.

ARICA Mehmet Nadir, Yeniden Değerleme ve Amortisman Uygulaması, Ankara 1997,Şafak Matbaacılık Ltd. Şti.

ÇANKAYA İslam, Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi Amortisman Ayrılması-İştirak ve Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi, Ankara 1995

ÇAKMAK Timur, “1999 Yılı Geçici Vergi Uygulaması ve Geçici Vergide Son Durum”, Dönem Sonu İşlemleri, TURMOB Yayınları-105, Ankara 2000

EPSTEIN Barry J., MIRZA Abbas Ali, Interpretation and Application of International Accounting Standards 2000, John Willey and Sons Inc. USA 2000.

DOYRANGÖL Nuran C., “4369 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklerden Sonra Yeniden Değerleme Kapsamında Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Yaklaşım**, Yıl:7, Sayı: 73, Ocak 1999

EYİMAYA Üzeyir, “Yeniden Değerleme-3”, **Mali ve Sigorta Yorumları**, 1 Nisan 2000, Sayı:317

E.R. Formel, Accounting for Inflation and Price Level Changes, London 1980

GYNTHER R. S, Accounting for Price-Level Changes: Theory and Procedures, Pergamon Press,1966.

KÜÇÜK Sema, KÜÇÜK Muzaffer , “Yeniden Değerleme Müessesesi ve Amacı Aşan Uygulamalar” Vergi Dünyası, Sayı: 185, Ocak 1997

LAZOL İbrahim, “Temel Mali Tablolarda Kalite Sorunu- Stoklar İçin Bir Öneri”, Muhasebe Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve araştırma Derneği (MUFAD) Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:6 Nisan 2000.

ÖRTEN Remzi, Genel Yeniden Değerlemenin Önemi ve Muhasebeleştirme Tekniği, Ankara İTİA Yayınları: 73, Ankara 1974.

ÖZKAN Şaban, “Yeniden Değerleme IV”, Maliye Uygulamaları, Haziran 2000, Yıl:2, Sayı 15.

SÖNMEZİ Erdal “**Yeniden Değerleme**”, Dönem Sonu İşlemleri, TURMOB Yayınları-105, Ankara 2000

SEVİĞ Veysi, “ Yeniden Değerleme Oranı Nasıl Tespit Edilir?” , Dünya Gazetesi, 1, Ağustos 2000

TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TURMOB Yayın No: 95, TMUDESK Seri No: 2

WHITTINGTON Geoffrey, Inflation Accounting, Cambridge University, Philip Allan Publishers Limited - 1984.

İlgili diğer mevzuat.