

YENİDEN DEĞERLEMENİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TEKNİK SORUNLAR

Erhan KOTAR*

(213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 205 Sayılı Kanunun 26. maddesi ile eklenen geçici 11. Maddenin 2791 Sayılı Kanunun 14. Maddesi ile değiştirilmesi sonucu ilgili madde ve bu maddenin açıklanması ile ilgili 15 Mart 1983 tarih 17988 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Maliye Bakanlığının 151 Sayılı "Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca)

GİRİŞ

2791 sayılı kanunun 14. maddesi ile vergi usul kanunumuza 205 sayılı kanunla eklenen geçici 11. madde değiştirilerek yeniden değerlendirme müessesesine işlerlik kazandırılmıştır.

Ülkemizde on yıllık bir sürede sabit fiyatlarda önemli bir büyüme göstermeyen gelir cari fiyatlarla % 100'ün üstünde bir büyüme göstermiş olduğu için, bu süre içinde vergilenecek reel gelir az olduğu halde, yüksek gelir vergisi ödemeye devam eden iktisadi işletmelerin varlıkları giderek küçülmektedir. 24 Ocak 1980 kararları ve bu kararları izleyen tedbirlerle enflasyonist aşırı talebin kısılması, enflasyonist yüksek kârları engellemiştir. İşletmelerin gerçek varlıklarını yeniden kazanmalarını sağlamak için 1960'lı yıllarda kanunlaşan ancak uygulanması için hareketsiz kalan yeniden değerlendirme müessesesi harekete geçirilmiştir.

I. YENİDEN DEĞERLEME KAPSAMINA GİRMEYEN MÜKELLEFLER, TEŞEBBÜSLER ve KURUMLAR İLE İKTİSADİ KIYMETLER

A. Yeniden Değerlemenin Kapsamına Girmeyen Mükellefler, Teşebbüsler ve Kurumlar:

İmtiyazlı Şirketler

— Meydana getirdikleri tesisatı, imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunacak bir teşebbüse veya belediyeye intikal ettirmesi

* Prof.Dr.; Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

imtiyazname ile kararlaştırılmış bulunan *imtiyazlı şirketler* yeniden değerlendirme kapsamı dışındadır (V.U.K. Mad. 325).

Bilanço esasına göre defter tutan dar mükellef durumunda bulunan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunun 2. maddesi ile değişik 6. maddesinde yer alan *Gelir Vergisi mükellefleri* ile Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinde yer alan *Kurumlar Vergisi Mükellefleri* dar mükellef durumunda oldukları için *yeniden değerlendirme kapsamı dışındadır* (G.V.K. 7. ve 8., K.V.K. 12).

Sermayesinin tamamı hazineye ait olan iktisadi devlet teşekkülleri dışında kalan, Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunmayan, kanunla kurulan ve galip vasfı kamu hizmeti görmek olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedir.

— Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyette bulunan döner sermayeli kurumlar yeniden değerlemeye tabi değildirler.

— *İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler* (V.U.K. mad. 176, 178, 194, 195, 196). Bilindiği gibi Birinci sınıf tüccarı tanımlayan Vergi Usul Kanununun 177 maddesinin 1, 2, 3 nolu bentleri 205 sayılı kanunun 12. maddesi ile değiştirilmiş, sonradan 2365 sayılı kanunun 26. maddesi ile bir değişiklik yapılarak,

— Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 6.000.000 lirayı veya satışlarının tutarı 6.600.000 lirayı aşanlar,

— Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıpda bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi satış hasılatı 1.200.000 lirayı aşanlar,

— 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 6.000.000 lirayı aşanlar, şeklinde değiştirilmiştir. Ancak 2791 sayılı kanunun 4. maddesi ile 177. maddeye yeni bir fıkra eklenmiştir. Bu fıkra ile mükelleflerin "Bilanço Esası" yerine daha basit bir usul olan "İşletme Hesabı Esasına" göre defter tutmalarına imkân verebilmek amacıyla, defter tutma hadlerinin arttırılması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki tanınmıştır.

Tamınan bu yetki üzerine, defter tutma hadleri, Bakanlar Kurulunun 21.1.1983 tarih ve 8/5946 sayılı kararı ile bir kat arttırılmış bulunmaktadır. Bu arttırılma sonucu alım haddi 12.000.000, satış haddi 13.200.000 liraya, gayrisafi iş hasılatı haddi 2.400.000 liraya yükseltilmiş bulunmaktadır.

1983 takvim yılı başından itibaren geçerli olan bu hadler nedeniyle, 1982 takvim yılı içinde satın aldığı mal bedeli yükseltilmiş olan hadleri aşmamış olanlar işletme hesabı esasına göre defter tutmaya devam edeceklerdir.

Bu duruma göre 1982 dönemi içinde,

— *İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih etmemiş olan,*

— 1981, 1980 hesap dönemlerinde Vergi Usul Kanununun 179. maddesindeki esaslara uygun olup sınıf değiştirerek birinci sınıfa geçmeyen,

İkinci Sınıf tüccarlar:

a) *İşletme Hesabı Defteri*

b) *Günlük perakende satış ve hasılat defteri*

tutmak zorunda oldukları için yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedir.

— *Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı* (G.V.K. mad. 65-68 ile V.U.K. mad. 210-212). Serbest meslek erbabı, gelir vergisi kanununun 65. maddesinde mutad meslek halinde ifa eden kimselerdir ve vergi usul kanununa göre serbest meslek faaliyetlerinden doğan *serbest meslek kazançlarının tesbiti için serbest meslek kazanç defteri tutmak zorundadırlar ve yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedirler.*

— *Zirai işletme esasına göre kazançları tesbit edilen çiftçiler* (G.V.K. Mad. 55-60, V.U.K. Mad. 213-214). Zirai kazanç Vergi Usul Kanunumuzun 52. maddesinde "zirai faaliyetten doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır.

Zirai kazancın tesbiti götürü gider usulü ve işletme hesabı esasına göre yapılmaktadır. Vergi Usul Kanununun 55. maddesinin 2361 sayılı kanununun 39. maddesi ile değişen şekline göre *zirai kazanç işletme hesabı esasına göre tesbit edilebilecektir.* Gelir Vergisi Kanununun 59. maddesi 2361 sayılı kanunun 42. maddesi ile değiştirilerek bilanço esasına göre zirai kazancın tesbit zorunluluğu kaldırılmış ve mükellefin ihtiyarına bırakılmıştır.

Bilanço esasına göre defter tutmayı dileyen ve zirai kazançlarını bu şekilde tesbit eden çiftçiler dışında, *zirai kazançlarını işletme hesabı esasına göre tesbit eden ve kayıtlarını işletme hesabı esasına göre tutan çiftçiler yeniden değerlendirme kapsamına girmemektedir.*

Böylece;

- İmtiyazlı şirketlere,
- Dar mükellef durumunda,

bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine,

— Sermayesinin tamamı hazineye ait olan İktisadi Devlet Teşekkülleri dışında kalan iktisadi teşebbüslere,

— Genel ve katma bütçeli idarelere bağlı olarak faaliyette bulunan döner sermayeli kurumlara,

— İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflere,

— Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabına,

— Zirai işletme hesabı esasına göre kazançları tesbit edilen çiftçilere,

ait işletmelerinin amortismanına tabi iktisadi kıymetleri yeniden değerlemeye tabi değildir.

31.12.1983 tarihinden sonra sermaye şirketine dönüşecek veya devrolunacak,

— Ferdi işletmeler,

— Şahıs şirketleri (2772 sayılı kanunun geçici 4. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 2 ve 3 numaralı bentleri).

B. Yeniden Değerlemeye Tabi Olmayan İktisadi Kıymetler

— Değeri 5.000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler (V.U.K. Mad. 313 ve 2365 sayılı Kanunun 54. maddesi ile eklenen fıkra),

— İktisadi kıymetlerin *işletmenin aktifine girdiği tarihten sonraki* yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyet bedeline eklenmiş olan kur farkları,

— Sinema filmleri (V.U.K. mad. 313),

— Alamenti farika hakları (V.U.K. mad. 282).

— Peştemallıklar (V.U.K. mad. 282, 326),

- Özel maliyet bedelleri (V.U.K. mad. 327),
- İlk tesis ve taazzuv giderleri (V.U.K. Mad. 282, 326).
- Organizasyon etüt ve arama giderleri (V.U.K. mad. 282, 326),
- Gayri maddi haklar (V.U.K. mad. 282, 326),
- Mahiyetleri itibariyle bunlara benzeyen sair iktisadi kıymetler,
- Yapılmakta olan yatırımlar ve yatırım harcamaları,
- Amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler (V.U.K. mad. 313 kapsamı dışında kalan),
- Boş arazi ve boş arsalar (V.U.K. mad. 314).

II. YENİDEN DEĞERLEME KAPSAMINA GİREN MÜKELLEFLER, TEŞEBBÜSLER ve KURUMLAR

A. Yeniden Değerleme Kapsamına Giren Ancak Yeniden Değerleme Yapmaları İhtiyari Olan Mükellefler, Teşebbüsler, Kurumlar:

Mükelleflerin işletmelerine dahil iktisadi kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Dileyen mükellefler bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetleri yeniden değerlendirme hükümlerinden yararlandırmayarak mevcut durumlarını muhafaza edebilirler.

- Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri: (G.V.K. mad. 37)
 - . ferdi işletmeler,
 - . kollektif şirketler,
 - . adi komandit şirketler,
 - . adi şirketler.
- Kurumlar Vergisi Mükellefleri (K.V.K. mad. 1-6, V.U.K. mad. 177).
- Sermaye Şirketleri
 - . anonim şirket
 - . eshamlı komandit şirket
 - . limited şirket
 - . aynı mahiyetteki yabancı kurumlar (Tam mükellefiyet durumunda olanlar)
- Kooperatifler¹,
- İktisadi Kamu Müesseseleri¹,
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler¹.
- 31.12.1983 tarihine kadar sermaye şirketine dönüşecek veya devrolunacak:
 - Ferdi işletmeler,
 - Şahıs şirketleri,

(2772 sayılı kanunun geçici 4. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 2. ve 3 numaralı bentleri).

- Bankalar,
- Gerek Türk Ticaret Kanunu, gerekse Özel Kanun hükümlerine göre kurulan ve sermayesinin yarısından fazlası hazineye veya İktisadi Devlet Teşekküllerine ait

1 V.U.K. Değişik 177. maddesinin 1, 2, 3. numaralı bentlerindeki hadleri aşmaları ve birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutmaları gerekir.

olan ve Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunan ortaklıkların bilançolarını yeniden değerlemeye tabi tutmaları ihtiyaridir.

— 6224 sayılı Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu ile Petrol Kanunu ve diğer mevzuat hükümlerine göre kurulmuş olan ve yabancı ortağı bulunan kurumlar tam mükellefiyet olmaları şartıyla yeniden değerlendirilebileceklerdir.

— Yeniden değerlendirilmesinin (1) olarak uygulanacağı 1982 takvim yılında veya özel hesap döneminde sermayelerini arttırmış olan kurumlardan,

— Sermaye artırımında bulunan,

— 1982 yılında yeni ortak almayan,

— Hazine fonlarından yardım yapılmayanların,

bilançolarına dahil iktisadi kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır.

— Kurumlara ait iştirak payları ve hisse senetleri,

— İştirak edilen kurumların bilançolarını yeniden değerlemeleri ve,

— Değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, yeniden değerlendirilme kapsamına girmektedir.

B. Yeniden Değerleme Kapsamına Giren Ancak Yeniden Değerleme Yapmaları Zorunlu Olan Mükellefler, Teşebbüsler, Kurumlar:

— Kurumlar Vergisi mükellefi olan ve sermayesinin tamamı hazineye ait bulunan İktisadi Devlet Teşekkülleri 31.12.1982 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış bulunan amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutmak zorundadırlar.

— 1982 yılında yeni ortak almak suretiyle sermayelerini arttıran veya mali bünyeleri güçlendirilmek amacıyla hazine fonlarından ödeme yapılan kurumlar 31.12.1982 tarihi veya 1982 özel hesap dönemi sonu itibarıyla düzenledikleri bilançolarında yazılı iktisadi kıymetleri ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemek ve değer artışını Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek usul, esas ve şartlar dahilinde sermayelerine eklemek zorundadırlar.

C. Yeniden Değerleme Kapsamına Giren İktisadi Kıymetler:

1. Genel Esaslar:

— Yeniden değerlemeye tabi *iktisadi kıymetlerin aktifleştirilmiş olması gerekir*. Bu iktisadi kıymetin aktifleştirilmesi o iktisadi kıymetin ait olduğu işletmenin bilançosunun aktifinde yer almasıdır.

İşletmenin mal varlığında bir artış meydana getirecek olan iktisadi kıymetin yeniden değerlemeye konu olabilmesi için iktisap maliyetinin tam olarak oluşması gerekmektedir; bu bakımdan yapılmakta olan yatırımlar ve yatırım harcamaları yeniden değerlemeye konu olmayacaktır.

— Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, *bir kısmının veya tamamının yeniden değerlendirilmeye tabi tutulması mümkündür*.

— Yeniden değerlendirme işlemi iktisadi kıymetlerin noterce tasdikli resmi defterlerde yazılı aktif değerler ile bunların birikmiş amortismanlarınının 2791 sayılı kanunda belirlenen katsayılarla çarpılması ile gerçekleştirilecektir.

— Yeniden değerlendirme işlemi 1982 takvim yılı veya 1982 özel hesap dönemi sonu itibariyle düzenlenen bilançolara göre yapılacaktır.

— Yeniden değerlendirme normal olarak 1982 takvim yılı sonu olarak 31.12.1983 tarihine kadar yapılabilecektir. 1982 yılı içinde özel hesap dönemi kapanan mükellefler için özel hesap döneminin bittiği tarih esas alınacaktır.

— İktisadi kıymetlerin işletmenin aktifine girdiği tarihe kadar doğan kur farkları maliyet bedeli içinde olması nedeniyle yeniden değerlendirme kapsamına girecektir.

— İktisadi kıymetlerin aktife girmesinden sonraki yıllarda,

. doğan ve maliyete eklenen faizler,

. gayrimenkullerin genişletilmesi veya kıymetini devamlı olarak arttırması, amacıyla yapılan ve maliyete eklenen giderler, aktifleştirildikleri yıllara bakılmak suretiyle yeniden değerlendirilebilecektir.

— Yeniden değerlemeye tabi tutularak iktisadi kıymetlerin, değerlemenin yapıldığı 1982 hesap dönemi sonu itibariyle,

. bilançoda kayıtlı bulunması,

. işletmede fiilen kullanılması,

. kanunen amortismanına tabi olması (V.U.K. madde 313'e göre iktisadi kıymetlerin işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması..)

şarttır.

2. Yeniden Değerleme Kapsamına Giren İktisadi Kıymetler:

Yeniden değerlendirilmesine cevaz verilmeyen iktisadi kıymetler dışında kalan amortismanına tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

151 sayılı Maliye Bakanlığı tebliğinde yer alan geniş ifadeye göre, tebliğin içerdiği yukarıda saydığımız "yeniden değerlendirme kapsamına girmeyen" iktisadi değerler dışında amortismanına tabi tüm iktisadi kıymetler yeniden değerlendirilebilecektir.

Örneğin amortismanına tabi maddi varlıklar:

- Yapılar,
- Makine ve teçhizat,
- Her çeşit tesisat,
- Küçük aletler,
- Büro demirbaşları,
- Taşıt araçları,
- Yollar ve kanallar,
- Boş kaplar,
- Ormanlar,
- Meyvelikler,
- Demirbaş hayvanlar ve iş hayvanları,
- Maden ocakları ve galeriler,
- Petrol kuyuları,
- Ulaştırma boruları,

gibi gruplandırılabilir.

İktisadi ve teknik bir bütünlük kavramı içinde değerlendirilmek koşulu ile 5.000 lirayı geçen yukarıda belirtilen amortismanına tabi her iktisadi kıymetin yeni-

den değeri olabileceği anlaşılıyor ise de, tebliğde yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Gayrimenkuller (taşınmazlar),
- Müstakil olarak amortismanına tabi tutulan gayrimenkullerin mütemmim cüzü (bütünleyici parçası) ve teferruatı,
- Tesisat ve makinalar,
- Gemiler,
- Diğer taşınmazlar ve demirbaşlar.

3. Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda Gösterilmesi:

a) Yeniden değerlendirme işlemi ile ilgili genel bir örnek:

İktisadi kıymetler ile bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanların, iktisadi kıymetlerin bilançoya dahil edildikleri yıla ait katsayı ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilmeleri gerekmektedir. Bu itibarla amortismanların ayrıldıkları yıllara ait katsayılar ile değerlendirilmesi sözkonusu olmamaktadır.

Bir işletmenin aktifine 1977 yılında giren bir iktisadi kıymet % 10 nisbetinde amortismanına tabi tutulmuştur, 1977 yılında 1.000.000 liraya iktisap edilmiş olan bu iktisadi kıymetin 1982 takvim yılı sonu itibariyle birikmiş amortismanı (100.000 x 6 = 600.000 liradır). Yapılacak işlemler sırasıyla şunlardır:

1° İktisadi kıymetin değerlendirilmeden önceki net değerinin hesaplanması:

Değerlemeden önceki aktife giriş değeri	Birikmiş amortismanı	Değerlemeden önceki net değeri
1.000.000	- 600.000	= 400.000

2° İktisadi kıymetin değerlendirilmeden sonraki net değerinin hesaplanması:

İktisadi kıymet ile birikmiş amortismanı iktisadi kıymetin bilançoya dahil edildiği 1977 yılı itibariyle 1977 yılına ait katsayı ile çarpılmak sureti ile değerlendirilir.

Yeniden değerlemede esas alınacak katsayılar şunlardır:

1982 yılı için	1
1981 yılı için	2
1980 yılı için	3
1979 yılı için	4
1978 yılı için	5
1977 yılı için	6
1976 yılı için	7
1975 yılı için	8
1974 yılı için	9
1973 yılı için	10
1972 ve daha önceki yıllar için	11

1977 yılına ait katsayı (6) olduğuna göre:

Yeniden değerlendirilmeden sonraki aktife giriş değeri	Yeniden değerlendirilmiş birikmiş amortisman	Yeniden değerlendirilmeden sonraki net değer
1.000.000 x 6 = 6.000.000	600.000 x 6 3.600.000	= 2.400.000
Yeniden değerlendirilmeden sonraki net değer		2.400.000
Yeniden değerlendirilmeden önceki net değer		400.000

olduğuna göre iki net değer arasındaki fark 2.000.000 lira olup bu fark "Yeniden değerlendirilmeden doğan değer artışı" olmaktadır. İşletme bu işlemi 1983 takvim yılı sonuna kadar muhasebe kayıtlarında göstermek zorundadır.

Yeniden değerlendirilmeden önce iktisadi kıymet ve birikmiş amortisman işletmenin büyük defterinde aşağıdaki gibi idi:

İktisadi Kıymet	Birikmiş Amortisman
1.000.000	600.000

Yeniden değerlendirme işlemi ile ilgili muhasebe kaydı:

İktisadi Kıymet Hes.	5.000.000	
Birikmiş Amortisman Hes.		3.000.000
Değer artışı fonu Hes.		2.000.000

Yevmiye kaydından anlaşıldığı gibi yeniden değerlendirilmeden sonra iktisadi kıymetin defter değeri 5.000.000 lira yükseltilerek 6.000.000 liraya çıkarılmış, aynı şekilde birikmiş amortisman 3.000.000 lira yükseltilerek 3.600.000 liraya çıkarılmıştır.

Yeniden değerlendirme işleminden sonra meydana gelen değer artışı 2.000.000 lira, "değer artışı fonu" isminde bir hesapta, işletmenin bilançosunun pasifinde yer alacaktır.

b) Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükelleflerin durumu

Özel hesap dönemi tayin olunan mükellefler yeniden değerlendirilecek iktisadi kıymetler ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olan amortismanların yeniden değerlendirilmesinde *özel hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılına ait katsayıları esas alacaklardır*. Örneğin, 1.10.1974 — 30.9.1975 tarihleri arası özel hesap dönemi tayin edilen bir mükellefin bu tarihler arasında bilançosuna giren bir iktisadi değer için katsayısı 1975 yılının katsayısı (8) olacaktır.

c) 1.1.1983 tarihinden önce kurumlar vergisi kanununun 37. maddesine göre:

— devredilen veya nevi değişikliği yapan kurumlar (V.U.K. Mad. 37)

– işletme hesabı esasına göre defter tutarken bilanço esasına göre defter tutmaya başlayan mükellefler (V.U.K. Mad. 180).

– veraset yolu ile iktisap edilen işletmeler (bilanço esasına göre defter tutan bilançolarının aynen devir alınmış olması şartıyla bu işletmeleri devir alan işletme devir aldığı işletmelerin yeniden değerlendirilebilecek iktisadi kıymetlerinin yeniden değerlendirilmesinde bu kıymetlerin işletmeye girdiği yılın katsayısını uygulayacaklardır.

Örneğin, bir kolektif şirketin bilançosunda yer alan 3.000.000 liralık bir iktisadi kıymet, bu şirketin bilançosuna 1978 tarihinde girmiş olsun, bu kolektif şirket bir anonim şirkete devir edilme durumunda kolektif şirketin devir bilançosu Anonim şirketçe aynen devir alınması halinde, yapılacak yeniden değerlemede esas alınacak katsayı iktisadi kıymetin kolektif şirketin bilançosuna girdiği tarih olan 1978 için (5) olacaktır.

d) Net bilanço aktif değerinin tesbitinde, vergi usul kanununun *amortismanın herhangi bir yıl ayrılmamasından veya ilk uygulanan nisbetten düşük bir oranda ayrılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz*, hükmü gereğince, fiilen ayrılmamış olan amortismanların ayrılmış sayılması gerekmektedir.

Örneğin, bir işletmenin bilançosuna 1975 tarihinde giren 5.000.000 liralık bir iktisadi kıymetin amortisman oranının % 10 olduğunu kabul edelim. Bu iktisadi kıymet ile ilgili olarak ayrılan amortismanları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir.

Yıl	İktisadi Kıymetin İktisap Değeri	Ayrılan Amortismanlar
1975	5.000.000	500.000
1976	5.000.000	500.000
1977	5.000.000	Ayrılmamıştır
1978	5.000.000	Ayrılmamıştır
1979	5.000.000	Ayrılmamıştır
1980	5.000.000	500.000
1981	5.000.000	500.000
1982	5.000.000	500.000
		2.500.000

Bu işletmenin 1982 dönemi sonu itibariyle bilançosunda iktisadi kıymet 5.000.000, bu iktisadi kıymete ait birikmiş amortisman 2.500.000 olarak yer almaktadır.

Yeniden değerlemenin yapılması sonucu:

İktisadi kıymetin iktisap değeri	Birikmiş amortismanlar (ayrılmamış olan yıllar dahil)	Net Değer
5.000.000	4.000.000	1.000.000
(5.000.000 x 8)	(4.000.000 x 8)	
40.000.000	32.000.000	8.000.000

$$8.000.000 - 1.000.000 = 7.000.000$$

Değer artışı fonu olmaktadır.

Muhasebe Kaydı:
Yevmiye Defterinde,

İktisadi kıymet Hes.	35.000.000	
Birikmiş Amortisman Hes.		28.000.000
Değer artış fonu		7.000.000

Büyük defterde:

İktisadi Kıymet Hes.	Birikmiş Amort. Hes.	Değer artış fon.H.
5.000.000	2.500.000	7.000.000
35.000.000	28.000.000	
40.000.000	30.500.000	

D. Değer Artış Fonunun Vergiye Tabi Tutulması Durumu

— 1982 hesap dönemi sonu itibariyle kazançları *bilanço esasına göre tutulan defterlerle* tesbit edilen:

- ferdi işletmeler
- kollektif, adi komandit
- adi şirketler

bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetleri ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerleyebileceklerdir. Sahip veya ortakları gelir vergisi mükellefi olan bu işletmelerde yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışı, bilançonun pasifinde yeni açılacak değer artış fonu hesabında tutulacaktır.

Bu işletmelerde ortaya çıkan ve *özel bir fon hesabında tutulan değer artışlarının* sermayeye ilave edilmesi mümkün değildir. Değer artış fonunun bu mükellefler ve işletmeler tarafından herhangi bir suretle,

- . başka bir hesaba nakledilmesi
- . geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi,
- . işletmeden çekilmesi,
- . sermayeye ilave edilmesi,

halinde bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergilendirilmesi gerekir.

Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler satıldığı takdirde, bu iktisadi kıymetlere ait *değer artışları, kazancın tesbiti sırasında aynen amortismanlar gibi işlem görecilerdir.*

Yeniden değerlendirme sonucu doğan değer artışlarının bilançonun pasifinde *özel bir fon hesabında muhafaza edilmesi halinde*, fonda tutulan miktardan satılan iktisadi kıymete düşen kısım, *satıştan doğan kâr ve zararın tesbitinde birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.*

Satılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, *satış sırasında birikmiş amortisman gibi mütalaa edilmeyen değer artışları kurumla-*

rın faaliyetlerine devam ettikleri süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

Sahip veya ortakları gelir vergisi mükellefi olan ferdi işletmeler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler, yeniden değerlemeye tabi tuttukları iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden değil, bu iktisadi kıymetlerin *değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam edeceklerdir.*

— Yeniden değerlemeye tabi tutulan gayrimenkullerin yeni değerleri üzerinden değil, yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden ve bakiye itfa süresi içinde amortisman ayrılmasına devam edilecektir.

— Değer artış fonunun *Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından sermayeye ilavesi dışında,*

- . herhangi bir suretle bilançoda yazılı başka bir hesaba nakledilmesi,
- . geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi,
- . işletmeden çekilmesi,

halinde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

— Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 2 ve 3 numaralı bendi gereğince 1983 yılı içinde sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmeler ile nev'i değiştirmek sureti ile sermaye şirketine dönüşen kollektif ve adi komandit şirketlerin bilançolarında kayıtlı iktisadi kıymetlerini, vergi usul kanunun geçici 11. maddesinde yazılı yeniden değerlendirme esasları yerine, Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümlerine göre *piyasa rayici ile değerlendirmeleri sonucu meydana gelen değer artışları gelir vergisine tabi bulunmaktadır* (TTK Mad. 75, Mad. 458, Mad. 460).

E. Değer Artış Fonunun Vergiye Tabi Tutulmaması Durumu

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 edilecektir. *Böylece sermayeye eklenen değer artışlarının gelir vergisi kanunu gereğince vergilendirilmemesi de sağlanmış olmaktadır.* Pasifte kurumların özel bir fon hesabına alınan değer artışları kısmen veya tamamen sermayelerine ilave edilebilir.

İştiraklerden intikal eden bedelsiz hisse senetleri ve ortaklık payları sermayeye ilave edilebilir. Sermayeye ilave edilen değer artışları satış-kâr ve zararının tesbitinde dikkate alınmayacaktır.

Zira kurum kazancının tesbitinde dönem sonu ve dönem başı özsermayeleri arasındaki farkdan işletmeye ilave edilen kıymetler indirilmekte, işletmeden çekilen kıymetler ise eklenmektedir.

Yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan ve bilançoda *özel bir fon hesabında tutulan değer artışları,* Türk Ticaret Kanununun 422. maddesinin uygulanmasında *ödenmiş sermaye gibi işleme tabi tutulacaktır.* Türk Ticaret Kanununun 422. maddesi, anonim şirketlerin tahvil ihracında esas alınacak sermaye miktarını göstermektedir. Bu madde, anonim şirketlerin çıkaracakları tahviller, esas sermayenin ödenen ve tasdik olunmuş son bilançooya göre mevcudiyeti anlaşılan miktarını aşamaz hük-

münü ihtiva etmektedir. *Bu durumda anonim şirketler ihraç edecekleri tahvil miktarının tesbitinde esas aldıkları ödenmiş sermayelerinin tasdikli son bilançolarına göre mevcudiyeti anlaşılın miktarma, değer artış fonu hesabında tutulan değer artışı da ilave edebileceklendir.*

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini 1982 hesap dönemi sonu itibariyle 31.12.1983 tarihine kadar yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 1983 takvim yılı veya 1983 özel hesap döneminde *iktisadi kıymetlerin yeniden değerleri üzerinden amortisman ayırabileceklendir.*

Kurumlar bilançolarına dahil gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferuatı mahiyetinde olup müstakil olarak amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetler ise yeni değerlerinin üzerinden amorti edilecektir.

Kurumlar iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam ederken, Vergi Usul Kanununun 320. maddesini gözönünde tutacaklardır. Buna göre, bir iktisadi değer üzerinden başlangıçta normal amortisman usulüne göre amortisman ayırmaya başlamışlar ise, bu usulden dönmeyeceklerdir. Ancak, azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaya başladıktan sonra normal amortisman usulüne geçilmesi mümkündür.

Vergi Usul Kanununun 275. maddesine göre, *imal edilen emtianın maliyet bedeline genel imal giderlerinden mamule düşen hissenin de dahil edilmesi gerekmektedir.* Genel imal giderleri içerisinde ise, muharrir kuvvet elde etmek için yapılan giderler, yakıt giderleri, işletmenin üretime katılan kısımlarının aydınlatma, ısıtma, bakım, onarım ve amortismanlar gibi giderleri yer almaktadır. *Bu durumda, yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden ayrılan amortismanlar da, genel imal giderleri meyanında imal edilen emtianın maliyet bedeline dahil edilecektir.* Ayrıca, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 15. maddesi gereğince, *emsal satış bedelinin tayininde genel idare giderlerinden mamule düşen hissenin maliyete katılması mecburiyeti bulunmaktadır.*

Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 2 ve 3 numaralı bendi gereğince 1983 yılı içinde sermaye şirketine devrolunan ferdi işletmeler ile nevi değiştirmek suretiyle sermaye şirketine dönüşen kollektif ve adi komandit şirketlerin bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesindeki esaslara göre yeniden değerlemeleri ve yeniden değerlendirme sonucu doğan değer artışlarını yeni kurulan veya devrolunan sermaye şirketine sermaye olarak koymaları mümkün bulunmaktadır. Gelir Vergisi mükelleflerinin bu şekilde sermayeye ilave ettikleri değer artışları vergiye tabi değildir.

III. YENİDEN DEĞERLEME İLE İLGİLİ MUHASEBE SORUNLARI

A. Gelir Vergisi Mükellefi Olarak Ferdi İşletmeler, Kollektif Şirketler, Adi Komandit Şirketler ve Adi Şirketler ile İlgili Örnek:

ÖRNEK: 1979 hesap yılı içerisinde 4.000.000 liraya iktisap edilen bir makina için % 15 oranında amortisman ayrılmaktadır. Buna göre makina 31.12.1982 tarihi itibariyle yeniden değerlemeye tabi tutulacaktır.

a) Yeniden Değerleme İşleminin Yapılması ve Muhasebe Kayıtları

Yıl	İktisadi Kıymetin Değeri	Amort. Oranı	Ayrılan amort. Tutarı	Birik.amort.
1979	4.000.000	% 15	600.000	600.000
1980	4.000.000	% 15	600.000	1.200.000
1981	4.000.000	% 15	600.000	1.800.000
1982	4.000.000	% 15	600.000	2.400.000
			2.400.000	

İktisap Tarihi: 1979

Katsayı : 4

Yeniden değerlendirme öncesi net aktif değeri:

$$4.000.000 - 2.400.000 = 1.600.000$$

Yeniden değerlendirme sonrası net aktif değer:

$$4.000.000 \times 4 - 2.400.000 \times 4$$

$$16.000.000 - 9.600.000 = 6.400.000$$

DEĞER ARTIŞI 4.800.000

Görüldüğü gibi hem iktisadi kıymet hem de amortismanları iktisap tarihindeki katsayı ile çarpılmaktadır.

Muhasebe Kaydı:

Sabit Kıymetler Hes.	12.000.000	
— Makinalar		
Birikmiş Amortismanlar Hes.		7.200.000
Değer artış fonu hes.		4.800.000

b) Yeniden Değerlemeden Sonra Amortisman Ayrılması (31.12.1983 tarihinde Ayrılacak Amortisman Kaydı)

Amortisman Giderleri Hes.	600.000	
Birikmiş amortismanlar Hes.		600.000
4.000.000 x % 15		

Not: Yeniden değerlemeden önceki değer üzerinden amortisman ayrılır.

c) İktisadi Kıymetin Yeniden Değerlemeden Sonra Satışı

(Örnekteki işletmenin makinaları 1983 yılı içerisinde 2.500.000 liraya peşin olarak işletmece satılmıştır).

Kasa Hesabı	2.500.000	
Birikmiş amortismanlar hes.	9.600.000	
Değer artış fonu hesabı	4.800.000	
Sabit kıymetler hesabı		16.000.000
— Makinalar		
Kâr ve Zarar Hesabı		900.000

d) Satış Kârının Yenileme Fonuna Ayrılması

Kâr ve Zarar Hesabı	900.000	
Yenileme fonu hesabı		900.000

e) Yeniden Değerleme Fonunun İşletmeden Çekilmesi: (Değer artış fonu olan 4.800.000 lira işletmeden çekilirse)

Değer artış fonu hesabı	4.800.000	
Şahsi C/H		4.800.000
Şahsi C/H	4.800.000	
Kasa, Banka vb. g. Hesabı		4.800.000

Not: İşletme sahibi veya ortaklar tarafından, değer artış fonu olan 4.800.000 lirası işletmeden çekilirse, sözkonusu kıymet dönem sonunda ortakların o dönem kazancı olarak kâra ilave edilerek vergilendirilir.

B. Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak, Sermaye Şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler İle İlgili Örnek:

ÖRNEK: (X) Anonim şirketinin 31.12.1982 tarihli bilançosunun aktifinde 15.000.000 lira değerinde nakil vasıtaları ile 25.000.000 lira değerinde binalar yer almakta olup, o tarihte nakil vasıtalarının 5.000.000 lira, binaların ise 10.000.000 lira birikmiş amortismanları mevcuttur. Nakil vasıtalarında amortisman oranı % 25, binalarda ise % 5'tir.

Binaların iktisap tarihi 1976, Nakil vasıtalarının ise 1980'dir. (X) Anonim şirketi 31.12.1982 tarihi itibarıyla sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutacaktır.

a) Yeniden değerlendirme işleminin yapılması ve muhasebe kayıtları:

NAKİL VASITALARI

Yeniden değerlendirme öncesi net aktif değeri	: 15.000.000 – 5.000.000	=	10.000.000
Yeniden değerlendirme sonrası net aktif değeri	: 15.000.000 x 3 – 5.000.000 x 3		
	45.000.000 – 15.000.000	=	30.000.000
	DEĞER ARTIŞI		20.000.000

BİNALAR

Yeniden değerlendirme öncesi net aktif değeri	: 25.000.000 – 10.000.000	=	15.000.000
Yeniden değerlendirme sonrası net aktif değeri	: 25.000.000x 7 – 10.000.000x7		
	175.000.000 – 70.000.000	=	105.000.000
	DEĞER ARTIŞI		90.000.000

Muhasebe Kaydı:

Sabit Kıymetler Hesabı	180.000.000	
– Nakil vasıtaları	30.000.000	
– Binalar	150.000.000	
B. Amortismanlar Hesabı		70.000.000
– N. Vasıta. amort.	10.000.000	
– Bina amort.	60.000.000	
Değer artış fonu hesabı		110.000.000
– N. Vasıta.	20.000.000	
– Binalar	90.000.000	

b) Yeniden değerlendirme fonunun sermayeye ilave edilmesi:

(X) A.Ş., yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan 110.000.000 lira karşılığı hissedarlara eşit sayıda ve 100.000 lira nominal değerli 110 adet yeni hisse senedi verilmesini kararlaştırmıştır. Buna istinaden tüm kanuni formaliteler tamamlanmış ve sermaye 110.000.000 lira arttırılmıştır.

Muhasebe Kayıtları:

Çıkarılan II. tertip hisse sen. hes.	110.000.000	
110 ad x 100.000		
Sermaye Hesabı		110.000.000

Ortaklar Hesabı	110.000.000	
Çıkarılan II. ter. his. sen. hes. 110 x 100.000		110.000.000
Değer artış fonu hes. Ortaklar hesabı	110.000.000	110.000.000

Not: Değer artış fonunun sermayeye ilavesinde Türk Ticaret Kanununun 391. maddesine göre esas sermayenin tamamen ödenmiş olması şartı aranacaktır; Fon 1983 yılı veya daha sonraki yıllarda sermayeye ilave edilebilir.

c) Yeniden değerlendirme fonunun özsermayeye ilave edilmesi halinde TTK. 422 maddesine göre tahvil çıkarılması:

Yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan ve bilançoda özel bir fon hesabında tutulan diğer artışları, TTK. 422. maddesinin uygulanmasında ödenmiş sermaye gibi işleme tabi tutulacaktır.

Türk Ticaret Kanununun 422. maddesi, "Anonim şirketlerin çıkaracakları tahviller esas sermayenin ödenen ve tasdik olunmuş son bilançoya göre mevcudiyeti anlaşılan miktarını aşamaz" hükmünü getirmiştir.

d) Yeniden değerlemeden sonra amortisman ayrılması

Amortisman Giderleri Hes.	12.500.000	
B. Amortismanlar Hes.		12.500.000
— N. vasıtaları amort. 11.250.000		
45.000.000 x % 25		
— Binalar 1.250.000		
25.000.000 x % 5		

Kurumlar vergisi mükellefleri, 1983 takvim yılı veya 1983 özel hesap döneminde iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden amortisman ayırırlar. Ancak yeniden değerlemeye tabi tutulan, gayrimenkullerin yeni değerleri üzerinden değil, yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden ve bakiye itfa süresi içinde amortisman ayrılmasına devam edilecektir. Bu nedenle yukarıda nakil vasıtaları yeni değeri üzerinden, binalar ise önceki değerleri üzerinden amortisman tabi tutulmuştur.

Kurumlar iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam ederken, Vergi Usul Kanununun mükerrer 320. maddesini gözönünde tutacaklardır. Buna göre, başlangıçta normal amortisman usulüne göre amortisman ayırmaya başlanmış ise; bu usulden dönülmeyecek ancak, azalan bakiyeler usulünden normal amortisman usulüne geçilebilecektir.

e) Yeniden değerlendirme fonunun sermayeden çekilmesi:

Değer artış fonunun, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sermayeye ilavesi dışında herhangi bir suretle bilançoda yazılı başka bir hesaba nakledilmesi, geç-

miş yıl zararlarına mahsup edilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

C. Sermaye Şirketlerine Dönüşen Ferdi İşletmeler ile Şahıs Şirketlerinde Yeniden Değerleme:

a) 31.12.1983 tarihine kadar sermaye şirketlerine dönüşecek veya devrolunacak işletmeler açısından:

31.12.1983 tarihine kadar sermaye şirketine dönüşecek veya devrolunacak ferdi işletmeler ile şahıs şirketlerinin V.U.K. geçici 11. maddesindeki şartlar dahilinde 31.12.1983 tarihli bilançolarını yeniden değerlemeye tabi tutmaları ve devir veya dönüşüm tarihindeki bilançoya göre hesaplanan özsermaye tutarında hisse senedi almaları gerekmektedir. Bu tarihten sonra yapılacak dönüşüm ve devirlerde, ferdi işletmeler ile şahıs şirketlerinin bilançolarında yer alan iktisadi kıymetler, yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulurlar.

ÖRNEK: Kumaş işiyle iştigal eden ferdi işletme sahibi Zeki Altan, firmasını aynı işle uğraşan, ALPA A.Ş.ne 1.4.1983 tarihinde devretmiştir.

— Zeki Altan işletmesinin 1.4.1983 tarihli devir bilançosu şöyledir.

ZEKİ ALTAN KUMAŞ TİC. ve SAN. İŞLT. 1.4.1983 Tarihli Devir Bilançosu

Kasa	4.400.000	Borçlar	4.500.000
Bankalar	7.600.000	Şahsi C/H	3.000.000
Alacaklar	5.500.000	B. amortismanlar	12.000.000
Mal	13.000.000	Sermaye	25.000.000
Makinalar	16.000.000	Kâr	2.000.000
<hr/>		<hr/>	
46.500.000		46.500.000	

Ek Bilgiler:

- İşletmenin aktifindeki makinalar 1977 yılında aktife geçmiştir.
- İşletmenin devir öncesi özsermayesi
D.Ö.Ö sermaye = 30.000.000.- TL. dir.
- İlk önce makinaların emsal katsayı ile çarpılması sonucu bunlara isabet eden değer artış fonunu bulalım.

<u>Makina bedeli</u>		<u>Katsayı</u>		<u>Yeni değer</u>
16.000.000	x	6	=	96.000.000
<u>Makina amortis.</u>		<u>Katsayı</u>		<u>Yeni değer</u>
12.000.000	x	6	=	72.000.000

Değerleme sonrası net aktif değeri	24.000.000
Değerleme öncesi net aktif değeri	
16.000.000 – 12.000.000	<u>4.000.000</u>
Değer artış fonu	20.000.000

Yeniden değerlemeden sonraki devir bilançosu şöyledir:

Yeniden değerlendirilmiş Zeki Altan Kumaş Tic. ve San. İşlt. 1.4.1983 tarihli devir bilançosu

Kasa	4.400.000	Borçlar	4.500.000
Banka	7.600.000	Şahsi C/H	3.000.000
Alacaklar	5.500.000	B. amortismanlar	72.000.000
Mal	13.000.000	Sermaye	25.000.000
Makinalar	96.000.000	Kâr	2.000.000
		Değer artış fonu	20.000.000
			<u>126.500.000</u>
	126.500.000		126.500.000

Yeniden değerlendirme sonrası özsermaye: 50.000.000.-

b) 31.12.1983 tarihine kadar sermaye şirketine dönüşecek veya devrolunacak işletmeleri devralan açısından:

1.4.1983 tarihinde Zeki Altan işletmesini devralan ALPA A.Ş.de 1.4.1983 tarihi itibarıyla bilançosunu belirtmek suretiyle 50.000.000 lira olan nominal sermayesini % 100 arttırmak suretiyle 100.000.000 liraya çıkarılmasına olağanüstü genel kurul toplantısında karar verilmiştir. Bu toplantı sonucu, Zeki Altan'a ödenmiş sermaye tutarında (50.000.000) nama yazılı hisse senedi vermeyi karara bağlanmıştır.

ALPA KUMAŞ TİC. ve SAN. A.Ş. 1.4.1983 Tarihli Bilançosu

Kasa	18.000.000	Borçlar	33.000.000
Bankalar	12.000.000	Borç senetleri	12.750.000
Alacaklar	10.000.000	B. amortismanlar	13.000.000
Mal	20.000.000	Kanuni yedekler	1.250.000
Makinalar	65.000.000	Sermaye	50.000.000
		Kâr	15.000.000
		(1982 ve 1.4.1983 dahil)	
			<u>125.000.000</u>
	125.000.000		125.000.000

Ek Bilgiler:

ALPA A.Ş. 1982 yılında kurulmuş ve makinalar 1982 yılında aktife girmiştir. Şirket ferdi işletmeyi devralmadan önce yeniden değerlendirme yapmak istemiş ancak 82 yıl katsayısı 1 olduğu için değer artış fonu ortaya çıkmamıştır.

c) Muhasebe Kayıtları:

Şahıs İşletmesinin Kayıtları:

ALPA A.Ş. Hesabı	126.500.000	
Kasa Hesabı		4.400.000
Banka Hesabı		7.600.000
Alacaklar hesabı		5.500.000
Mal hesabı		13.000.000
Makinalar hesabı		96.000.000
Borçlar hesabı	4.500.000	
B. amortismanlar hs.	72.000.000	
ALPA A.Ş. Hesabı		76.500.000
Sermaye Hesabı	25.000.000	
Kâr Hesabı	2.000.000	
Değer Artış Fonu Hesabı	20.000.000	
Şahsi C/H		47.000.000
Hisse Senetleri Hesabı	50.000.000	
ALPA A.Ş. Hesabı		50.000.000

Zeki Altan İşletmesi Devir Sonu Bilançosu

Hisse sen. 50.000.000 Şahsi C/H 50.000.000

Şahsi C/H	50.000.000	
Hisse senetleri hesabı		50.000.000
Hesapların kapanışı		

Şirketin Kayıtları:

Çıkarılan II. ter. his. sen. hs. 5000 x 10.000	50.000.000	
Sermaye Hesabı		50.000.000

Ortaklar Hesabı	50.000.000	
— Zeki Altan		
Çıkarılan II. ter.his. sen. hs.		50.000.000
Kasa Hesabı	4.400.000	
Bankalar Hesabı	7.600.000	
Alacaklar Hesabı	5.500.000	
Mal Hesabı	13.000.000	
Makinalar Hesabı	96.000.000	
Ortaklar Hesabı		126.500.000
— Zeki Altan		
Ortaklar Hesabı	76.500.000	
Borçlar Hesabı		4.500.000
B. amortismanlar hs.		72.000.000

— ALPA A.Ş. devraldığı makinaların yeni değeri üzerinden amortismanına tabi tutar.

— Şahıs firması için devir dolayısıyla değer artışı kazancının vergisi aranmayacak, ancak kısa dönem için elde ettiği 2.000.000 liralık kârını kazanç olarak beyan edecek,

— Nama yazılı hisse senedi alan Zeki Altan'ın toplam sermaye içindeki hissesi ise;

$$\frac{50.000.000}{50.000.000 + 66.250.000} = \% 43 \text{ olarak}$$

belirlenecek ve bu hisseye göre kârdan pay alma hakkına sahip olacaktır. Şayet şirketin değer artış fonu bulunsaydı, bu oran daha aşağı düşebilirdi.

D. Bankalarda Yeniden Değerleme

Bankalar 31.12.1982 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeleri sonucu ortaya çıkan değer artışlarını aşağıdaki şartları yerine getirmek suretiyle sermayelerine ilâve edebileceklerdir. Bu şartlar,

a) Nakit karşılığı hisse senedi ihraç etmek suretiyle sermaye arttırımında bulunmaları,

b) Taahhüt edilen pay bedellerinin ödenmiş olması,

Buna göre bankaların her yıl sermayeye ekleyebilecekleri değer artışları taahhüt edilen pay bedellerinin ödenen kısmı kadar olması gerekmektedir.

ÖRNEK: (A) Bankası 31.12.1982 tarihli bilançosunda yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutması sonucu 40.000.000 lira

değer artışı meydana gelmiştir. Banka 1983 yılında sermayesini 100 milyon lira arttırma kararı almış ve ortaklarca taahhüt edilmiş, % 25'i ortaklarca ödenmiştir. Ayrıca değer artış fonunu da sermayeye ilave edecektir. Buna göre muhasebe kayıtlarını yapalım.

Çıkarılan hisse senetleri 10.000 x 10.000.- TL. Sermaye Hesabı	100.000.000	100.000.000
Ortaklar Hesabı Çıkarılan hisse senet. hs.	100.000.000	100.000.000
Kasa Hesabı Ortaklar Hesabı	25.000.000	25.000.000

Değer artış fonunun ancak arttırılan sermayenin ödenen kısmı kadar sermayeye ilave edilebileceği için bu yıl 40.000.000.- TL. nin ancak 25.000.000'si sermayeye ilave edilecektir. Bunun muhasebe kayıtları ise,

Çıkarılan hisse senetleri hesabı 2500 x 10.000 TL. Sermaye Hesabı	25.000.000	25.000.000
Ortaklar Hesabı Çıkarılan hisse sen. hesabı	25.000.000	25.000.000
Değer artış fonu hesabı Ortaklar hesabı	25.000.000	25.000.000

olacaktır. Kalan 15.000.000 liralık değer artış fonu ise taahhüt edilen sermaye ödendikçe ödendiği miktarı tekrar sermayeye ilave edilecektir.

Ancak bankaların para ve kredi kurulunun 5.11.1981 tarih ve 55 sayılı kararı çerçevesinde sermayelerini arttırmış olmaları halinde bu sermaye arttırmaları nakit karşılığı kabul edilecek ve buna göre ödenmiş olan pay bedellerine tekabül eden değer artışları da sermayeye eklenebilecektir. Diğer hususlarda ise kurumlar vergisi mükelleflerinin tabi olduğu esaslar uygulanacaktır.

E. Kurumların İştiraklerinde Yeniden Değerleme

Kurumlara ait iştirak payları ve hisse senetleri, iştirak edilen kurumların bilançolarını yeniden değerlemeleri ve değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde yeniden değerlendirme kapsamına girmektedir. 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 hesabında gösterilmek zorundadır.

İştirak payları ve hisse senetlerine ilişkin değer artışı olarak, iştirak edilen kurumda yapılacak yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışından, bunların nominal değerlerine isabet eden, kısmına itibar edilmesi ve iktisap bedeline bu tutarın eklenmesi suretiyle yeni değer bulunması gerekmektedir. Bu değer artışları iştirak eden kurum bakımından sermayenin cüzü kabul edilir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sermayeye eklenebilir. Muhasebe kayıtları kurumlar vergisi mükellefleri bölümünde işlendiği gibidir.

SONUÇ

Yeniden değerlemenin sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

— Yeniden değerlendirme müessesesi kurumlar vergisi mükelleflerine sermaye artırımını imkânını vermiştir. Kurumların bilançolarının aktifinde yer alan iktisadi kıymetler yeniden değerlendirilerek bugünkü kıymetine kavuşacak, değerlemeden meydana gelen değer artış fonu sermayeye eklenerek sermaye artırımını yapılacaktır.

Değer artış fonu ödenmiş sermaye sayıldığı için, kurumlar vergisine tabi sermaye şirketlerinin tahvil çıkarabilme imkânları artacaktır. Bu olay sermaye piyasası açısından bir fon yaratma olayıdır.

Öte yandan hisse senetlerinin nominal değerleri yeniden değerlendirme sonucu artacağından borsa kuru ile nominal değer arasındaki fark azalmış olacaktır.

— Yeniden değerlendirme kurumlar vergisine tabi işletmelerde, yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, gayrimenkuller hariç yeni değerleri üzerinden amortisman ayırabilme imkânını vermektedir. Eskiye ve yıpranan iktisadi kıymetlerin yerine konması amacı ile işletmeler böylece ek bir fon sağlamış olacaklardır.

— Bankalar açısından para ve kredi kurulunun 5.11.1981 tarih ve 55 sayılı kararı çerçevesinde bankaların sermayelerini arttırmaları halinde, bankalar tekrar nakit karşılığı hisse senedi çıkarmadan değer artış fonunu sermayelerine ilave edebileceklerdir.

— 440 sayılı kanunda iktisadi devlet teşekküllerine teşmil edilen yeniden değerlendirme bu yeni düzenleme ile işlerlik kazanmış ve KİT'ler uzun süreden beri bilançolarını cari değerden göstermek için bekledikleri yasal düzenlemeye kavuşmuş olacaklardır.

— Ancak yeniden değerlendirme ihtiyarı bırakıldığı ve 31.12.1983 tarihine kadar bir defada yapılmak zorunluluğu getirildiğinden, gerek bilançoların bir defa için homojen hale getirilmesi suretiyle birbirleri ile kıyaslanma olanağının sağlanması açısından; gerekse enflasyon karşısında hareketli bir yeniden değerlendirme sistemi getirilmediği için uzun dönemde amacından uzaklaşacaktır.

SABİT KIYMET AMORTİSMAN DEFTERİ

Eşyanın Cinsi	Miktarı	Tutarı		Aktife geçtiği Tarih	Bu devreye devreden kıymeti	 Yılı Muamelâtı		 Yılı Muamelâtı		 Yılı Muamelâtı						
							Amortisman			Devredecek bedel	Amortisman			Devredecek bedel	Amortisman			Devredecek bedel	
				%			Lira	K.	%		Lira	K.	%		Lira	K.			

İKTİSADİ KIYMETLERİN YENİDEN DEĞERLEME ÇİZELGESİ

İktisadi kıymetin cinsi	Aktife giriş değeri	Amortisman Oranı	Birikmiş amortisman tutarı (ayrılmış sayılanlar dahil edilecek)	Yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değeri	Yeniden değerlendirme katsayısı	İktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmeden sonra bulunacak değeri	Birikmiş amortismanların yeniden değerlendirilmeden sonraki değeri	Yeniden değerlemeden sonraki net bilanço aktif değeri	Değer artışı