

# GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA YENİDEN DEĞERLEME VE AMORTİSMAN HESABI

## A- GENEL AÇIKLAMALAR

Geçici vergi uygulaması konusunda yayınlanan 217 no'lu GVK Genel Tebliğinde, geçici verginin hesaplanmasında esas alınacak kazançların tespiti ile ilgili olarak mükellefler, amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilecekleri ve yeniden değerlendirilmiş bedelleri üzerinden amortisman ayırabilecekleri belirtilmiştir. Tebliğde, yeniden değerlendirme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanabileceği, ancak bu tercihin hesap dönemi sonuna kadar değiştirilemeyeceği ifade edilmiştir. Tebliğe göre, örneğin 1.dönemde yeniden değerlendirme yapmayan bir işletme 2.dönemde birinci dönem de kapsayan yeniden değerlendirme yapabilecek ancak, 3.dönem yeniden değerlendirme hakkını kullanmaktan vazgeçemeyecektir. Yeniden değerlendirme yapma mükellef lehine bir uygulama olduğuna göre, mükellefin izleyen dönemlerde yeniden değerlendirme yapmaya zorlanmasını anlamakta güçlük çekmekteyiz. Yasada böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır. Ancak ara dönemlerde yeniden değerlendirme yapan mükellefler takvim yılı sonu itibariyle yeniden değerlendirme yapmak durumundadır. Keza son dönemde yeniden değerlendirme yapılmadığı takdirde gelir veya kurumlar vergisi matrahı ile geçici vergi matrahı arasındaki fark sorun yaratabilir.

Ayrıca, Tebliğde yeniden değerlendirme oranlarının üç aylık dönemler itibariyle Maliye Bakanlığınca açıklanacağı, özel hesap dönemine tabi mükelleflerin geçici vergi dönemlerinin ilk ayının içinde bulunduğu dönem için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını dikkate alacakları belirtilmiştir.<sup>1</sup>

Maliye Bakanlığı'nın yasada bir oran belirleme yetkisi olmamakla birlikte, vergi matrahının daha gerçekçi ve doğru hesaplanabilmesi için DİE Toptan Eşya Fiyat Endeksini kullanması olayın amacına uygundur. Esasen bu hükmün kanunda yer alması gerekirdi.

Geçici vergi uygulamasında karşılaşılan sorunlardan birisi de yeniden değerlendirme işleminin ne şekilde yapılacağı ve kayda alınacağı konusudur. Bu konuda önerilen bazı yöntemler ve farklı görüşler, konunun ciddiyetle ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu yazımızda bu konu örneklerle kıyaslamalar yapılarak açıklanmaya çalışılacaktır.<sup>2</sup>

## B- ORANLAR NASIL BELİRLENMELİDİR?

Maliye Bakanlığınca açıklanacak yeniden değerlendirme oranları 3'er aylık şekilde bağımsız olarak mı, yoksa kümülatif esasa göre 3,6,9 ve 12 aylık olarak mı açıklanmalıdır? Bizim görüşümüze göre, yeniden değerlendirme oranları kümülatif esasa göre 3,6,9,12 aylık olarak açıklanmalıdır. Keza, geçici vergiye esas olan kazançlar (matrah) da bu esasa göre tespit edilip, önceki dönem vergileri mahsup edilmektedir. Oranların örneğin, 9,7; 8,5; 9, 11 gibi açıklanması olayı daha da karmaşık hale getirecektir.

<sup>1</sup> SPK'nın Ankara Yeminli Mali Müşavirler Odasına yazdığı 27.4.1999 tarih ve 3651 sayılı yazısında, SPK denetimine tabi şirketlerin ara döneme ilişkin mali tablolarının düzenlenmesinde Maliye Bakanlığınca ilan edilecek yeniden değerlendirme oranlarının esas alınacağı belirtilmiştir.

<sup>2</sup> a) Veysi SEVİĞ "Üçer Aylık Dönemler İtibariyle Yeniden Değerlendirilmiş Tutarlar üzerinden Amortisman Ayırımında Yöntem ve Hata" (Dünya , 04.05.1999)

b) Şükrü KIZILOĞ "Alınmayan Paranın Vergisi" (Sabah, 11.05.1999)

c) Veysi SEVİĞ "Geçici Vergi Matrahının Belirlenmesinde Yeniden Değerleme" (Dünya, 13.05.1999)

d) Veysi SEVİĞ "Üçer Aylık Yeniden Değerleme Uygulamasında Farklı Görüşler" (Dünya, 14.05.1999)

Geçici vergi uygulamasında yeniden değerlendirme oranlarının kümülatif esas göre 3,6,9 ve 12 aylık olarak açıklanması, 4.dönem açıklanan oranın yıllık yeniden değerlendirme oranına eşit olması gerekir. Ne var ki, VUK'nun mükerrer 298.maddesine göre yeniden değerlendirme oranının Ekim ayı sonu itibariyle açıklanması gerekmektedir. Dolayısıyla 1999 yılına ait YDO 1 Kasım'98 - 31 Ekim'99 dönemini kapsayacaktır. Dolayısıyla geçici vergi dönemleri için açıklanacak oranlar ile 1999 yılı için açıklanacak oran arasında bir fark olabilecektir. Örneğin, VUK'nun mükerrer 298.maddesine göre 1999 yılı YDO %43 olarak tespit edilir ise, (geçici vergi uygulaması için) yıllık yeniden değerlendirme oranı %45 veya %40 olabilecektir.

Maliye Bakanlığınca 1999/1.dönem için açıklanan ilk üç aylık yeniden değerlendirme oranı bilindiği gibi %9,7'dir. Ancak, DİE tarafından açıklanan Ocak, Şubat, Mart-1999 dönemi üç aylık TEFE artışı %11,3'tür.<sup>3</sup>

Maliye Bakanlığınca açıklanan %9,7 rakamı esasen Kasım, Aralık-1998 ve Ocak-1999 aylarına ait TEFE artışıdır.<sup>4</sup> Özetle Maliye Bakanlığınca açıklanan 9,7 rakamı Ocak/Mart-1999 dönemi TEFE'nden %14 daha düşüktür.

Maliye Bakanlığı geçici vergi dönemleri için tespit edilen oranlarla yıllık olarak açıklanacak oran arasında, yukarıda belirttiğimiz muhtemel farkı gözönüne alarak, fiyat endeksini önceki yılın Kasım ayından başlatmış olmalıdır. Bu uygulama kazancın elde edildiği dönemlerde gerçekleşen fiyat endeksi ile resmi endeks arasında farklılığa neden olmaktadır. Bu nedenle, yeniden değerlendirme oranının takvim yılına çekilmesi için VUK'nun mükerrer 298.maddesinde değişiklik yapılmamıştır.

### **C- YENİDEN DEĞERLEMENİN YAPILMASI VE AMORTİSMAN GİDERİNİN KAYDA ALINMASI**

Geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapmanın amacı, işletmenin gerçek kazançlarını tespitini sağlamak amacıyla daha yüksek amortisman ayırmalarına imkan sağlamaktır. Üçer aylık dönemler itibariyle bilanço çıkartılması zorunlu olmamakla birlikte ara dönemler için yapılan yeniden değerlendirme sonuçlarının defter kayıtlarına alınması muhasebenin gereğindedir. Özellikle bu kayıtlar, dönem içinde yeniden değerlendirilmiş kıymetlerin satılması halinde önem arzeder. Bu kayıtların yapılması halinde aşağıda açıklanacağı gibi bir sonraki dönemde önceki dönem kayıtlarının mahsup edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, geçici vergi dönemleri sonu itibariyle aktifte yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetler bir sonraki dönemde satılacak olsa dahi yeniden değerlemeye tabi tutulabilir ve üzerinden amortisman ayrılabilir. Örneğin, 1.4.1999 tarihinde satılan bir iktisadi kıymet için 31.3.1999 tarihi itibariyle aktifte yer aldığı için amortisman ayrılabilir ve diğer koşullar uygun ise yeniden değerlendirme yapılabilir. Satışın yapıldığı dönemde birikmiş amortisman ve değer artış fonu kapatılır. Böylelikle işletme 3 aylık vergi avantajından yararlanmış olur.

Yeniden değerlendirme işleminin iki şekilde yapılması mümkündür. Bu yöntemler aşağıda örneklerle açıklanmıştır.

<sup>3</sup> DİE Başkanlığı Mart-1999 Ayına Ait Haber Bülteni.

<sup>4</sup> DİE Mart-1999 Ayı Haber Bülteninden Yaptığımız Hesaplama Şöyledir.

Ekim Ayı İndeksi: 1.146,8 , Ocak Ayı İndeksi: 1.258,6'dır.

Buna göre Kasım/Ocak Değişimi:  $\frac{(1.258,6 \times 100)}{1.146,8} - 100 = 9,74$  olarak hesaplanmaktadır.

## 1- Yeniden Değerlenen Tutar Üzerinden Hesaplanan Amortismanın İlk Üç Dönemde Sırasıyla ¼'e, ½'ye ve ¾'e Bölünerek Önceki Dönem Gider Kaydedilen Amortismanların Mahsup Edilmesi Yöntemi

Bu yöntemde yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden hesaplanan yıllık amortisman tutarının 1.dönemde ¼'e bölünmesi, 2.dönemde ½'ye bölünüp 1.dönemde gider yazılan amortismanın indirilmesi, 3.dönemde hesaplanan amortismanın ¾'e bölünüp 1 ve 2.dönemde gider yazılan kısmının mahsup edilerek kalan kısmın gider yazılması, 4.dönemde ise yıllık amortismandan ilk üç dönem gider yazılan amortismanın mahsubu şeklinde kayda alınması gerekmektedir.

Bu mahsuplar yerine, uygulanan yıllık amortisman oranının 4'e bölünüp her dönem o oran uygulanarak amortisman hesaplanması da mümkündür. Bazı bilgisayar yazılım firmaları amortisman ve yeniden değerlendirme programlarını geçici vergiye uyarlamıştır. Bu değişikliği yapan programlarda herhangi bir problem ortaya çıkmamaktadır. Amortisman oranları yıllık oran 4'e bölünerek uygulanmaktadır.

Yeniden değerlemede esas sorun, izleyen dönemlerde değerlemeye esas alınacak tutarın dönem başındaki tutarın mı, yoksa bir önceki dönemde değerlendirilmiş tutarın mı olacaktır. Eğer her dönem bir önceki dönem değerlendirilmiş olan değer üzerinden değerlendirme yapıldığı takdirde değer artış fonu ve yeniden değerlendirilmiş aktif ve pasif değerler daha yüksek çıkar. Yeniden değerlemenin bir önceki değerlendirilmiş değer baz alınarak yapılması yeniden değerlemede “bileşik faiz etkisi” yapar.

### Örnek :

Aktife Giriş Bedeli	: 100.000.-TL.
Aktife Giriş Tarihi	: 1998
Birikmiş Amortisman Tutarı	: 20.000.-TL.
Amortisman Oranı	: %20
Amortisman Usulü	: Normal
Yeniden Değerleme Oranı	: Her Dönem %10

	AÇIKLAMALAR	1999/1	1999/2	1999/3	1999/4	TOPLAM
1-	Değerleme Sonrası Aktif Değer Tutarı	110.000	121.000	133.100	146.410	-
2-	Değer Artış Fonu	8.000	8.250	8.415	8.470	33.135
3-	Amortisman Gideri					
	a) ¼'e Bölerek Hesap Yapılması	5.500	6.050	6.655	7.320,5	25.525,5
	b) ¼, ½, ¾'e Bölüp Önceki Dönemlere Mahsup Yapılması	5.500	6.600	7.865	9.317	29.282
4-	Değerleme Sonrası Aktif Değer (Yılbaşı Baz Alınarak)	110.000	120.000	130.000	140.000	
5-	Değer Artış Fonu	8.000	8.000	8.000	8.000	32.000
6-	Amortisman Gideri	5.500	6.500	7.500	8.500	28.000

7-	Yeniden Değerlemenin Yıla Dönüştürülüp Amortismanın ¼'ünün Gider Yazılması	7.000	7.000	7.000	7.000	28.000
----	--	-------	-------	-------	-------	--------

Yukardaki 1 no'lu Tablonun birinci kısmında görüleceği üzere her dönemin yeniden değerlendirme oranı %10 olduğu halde, sonraki dönemlerin değerlemesinde bir önceki değerlendirilmiş değerler baz alındığı için yıl sonu itibariyle 140.000.-TL. olması gereken aktif toplamı 146.410.-TL'ye yükselmiştir. Yukarda ifade etmeye çalıştığımız "bileşik faiz etkisi" bu durumu ifade etmek için kullanılmıştır.

Eğer işletmeler geçici vergi uygulamasında ikinci dönemden itibaren yeniden değerlemeyi birinci dönemin değerlendirilmiş değeri üzerinden yaparlarsa yukardaki tablodaki sonuçla karşılaşacaklardır. Oranın  $20-10=10$  olarak açıklanmasının bu duruma bir etkisi olmayacaktır. İkinci dönem sonu itibariyle 6 aylık değer artış fonu %20 olduğu halde yapılacak değerlemede aktifteki artış %21 olacaktır.

Bizim bu konudaki önerimiz şöyledir. Geçici vergi uygulaması için yapılacak yeniden değerlemelerin her dönem sonu itibariyle yıl başındaki değerler baz alınarak yapılmasıdır. Bu yöntemde ara dönemlerdeki değerlendirme işlemlerinin, geçici vergiye uyarlanmayan değerlendirme programlarında bilgisayar kayıtlarının iptal edilmesi ile mümkündür. Ara dönem kayıtlarının iptal edilmesi veya başka dosyalara kopyalanması yapılan hesaplamaların sağlığı üzerinde herhangi bir etki yapmaz. Her dönem itibariyle muhasebe kayıtlarına esas olan bilgisayar çıktılarının VUK hükümlerine göre saklanacağı açıktır. Örneğin, ikinci dönem sonu itibariyle hesaplanacak 6 aylık yeniden değerlendirilmiş kıymetlerden birinci dönem değerleri muhasebe dışında yapılacak hesaplamalar ile mahsup edilip aradaki fark kanuni defter kayıtlarına alınabilir. Böylelikle gelir tablolarına paralel olarak işletmenin 3,6,9 ve 12 aylık değerlendirme ve amortisman tablosu olacaktır.

Önerdiğimiz bu yöntemin uygulanması halinde işletmeler mevcut değerlendirme ve amortisman programlarını kullanabilirler ve ek maliyetlere katlanmamış olurlar. Aksi halde mevcut bütün paket programların geçici vergiye uyarlanması gerekecektir. Bu da işletmeler için ek maliyet demektir.

Yukardaki tablonun 2.kısımında (7.satırında) birinci dönemle ikinci dönem amortismanı arasındaki fark  $(6.500 / 5.500=)$  1,18'dir. Yani ikinci dönem amortismanı birinci dönem amortismanına göre %18 daha fazladır. Oysa aktif değerler arasındaki fark  $(120.000 / 110.000=)$  1,09'dur. Başka bir ifade ile birinci dönem aktif değeri ikinci dönem aktif değerinin %91,6 iken amortisman gideri %84,6'sı kadardır. Yani aktif değerdeki artış ile amortisman gideri arasında tam bir paralellik yoktur. Bu yöntemde işletme ilk dönemlerde daha az amortisman gideri yazmak durumunda kalmaktadır. Bu sakıncayı gidermek amacıyla yeniden değerlendirilen her dönem itibariyle yıllık yapılabilecek amortismanın 4'e bölünmesi önerilmiştir.

## **2- Değerlemenin 3'er Aylık Dönemler İçin Açıklanan Oranın Yıllık Orana Dönüştürülüp Bulunan Bu Değer Üzerinden Hesaplanan Amortismanın ¼'ünün Gider Yazılması Yöntemi**

İlk üç ay için açıklanan yeniden değerlendirme oranına göre değerlendirilen aktif kıymet üzerinden hesaplanan yıllık amortismanın örneğin 1.dönem için 4'e bölünmesi, değerlendirme oranının 1.dönem için tespit edilmesine rağmen hesaplanan amortismanın 4'e bölünerek

bulunması gider yazılacak amortismanın düşük hesaplanmasına neden olmaktadır. Örneğin, 1.dönem için açıklanan değerlendirme oranı %9,7'dir. Üç aya isabet eden amortisman oranı %5 olduğuna göre gider kaydedilecek amortisman  $(100.000 \times \%5 = 5.000 \times 1,097 =)$  5.485.-TL. mi olmalıdır? Yoksa,  $(20.000 \times 0,097 + 5.000 =)$  6.940.-TL. mi olmalıdır?

Bu sakıncayı önlemek için açıklanan yeniden değerlendirme oranının önce yıla dönüştürülüp hesaplanan amortismanın 4'e bölünmesi önerilmiştir.<sup>5</sup>

Bu yöntemde, örneğin 1.dönem için açıklanan %9,7 oranı yıllık orana  $(9,7 \times 4 = 38,8)$  dönüştürüldükten sonra yeniden değerlendirilmiş değer üzerinden hesaplanan amortismanın  $\frac{1}{4}$ 'ü o dönemin amortisman gideri olarak kayıtlara alınacaktır.

Değerleme Öncesi Değer	: 100.000.-TL.
Değerleme Oranı $(9,7 \times 4)$	: 38,8
Amortisman Oranı	: 20
Hesaplanan Amortisman $(138.800 \times \%20 \times \frac{1}{4})$	: 6.940.-TL.

Örneğin 2.dönemde yeniden değerlendirme oranı %20 olarak açıklanırsa yıllık oran %40 kabul edilip, 2.dönem amortisman gideri şu şekilde hesaplanacaktır.

Değerleme Öncesi Değer	: 100.000.-TL.
Değerleme Oranı $(20 \times 2)$	: 40
Amortisman Oranı	: 20
Hesaplanan Amortisman $(140.000 \times \%20 \times \frac{1}{2} = 14.000 - 6.940)$	: 7.06

Tablo:1'in 6 ve 7.satırlarındaki toplam amortisman giderleri arasında bir fark bulunmama ile birlikte, birincisinde amortisman giderleri dönemler itibariyle artış gösterirken ikincisinde her dönem sabittir. Tablonun 6.satırındaki amortisman giderlerinin dönemler itibariyle artmasını da, enflasyonun izleyen dönemlerde gittikçe etkisini artırmasının telafisi şeklinde yorumlamak mümkündür.

## D- SONUÇ VE ÖNERİLERİMİZ

Geçici vergi dönemleri itibariyle yapılacak (ara dönem) yeniden değerlendirme işlemlerinde, değerlemeye esas alınacak tutarlar, hesap dönemi başı değerler olmalıdır. Değer artış oranları da kümülatif olarak 3,6,9 ve 12 aylık olarak açıklanmalıdır. Kümülatif esasa göre 3. 6. 9. ve 12.aylar sonunda hesaplanacak değerlerden bir önceki dönem değerleri muhasebe dışında mahsup edilerek o döneme ait yeni değerlere ulaşılmalıdır. Bu şekilde bulunacak değerler bilanço çıkartılmasa dahi kanuni defter kayıtlarına işlenmelidir. Kayıtlar amortisman gideri ile sınırlı kalmamalıdır.

Bilgisayar programlarında yapılacak değişikliklerle, ara dönemlerdeki yeniden değerlendirme işlemlerinin, her dönem sonunda yıl başı (hesap dönemi başı) değerlerden hesaplanması, yıllık amortisman oranı 4'e bölünerek ara dönem amortisman oranlarının bulunması mümkündür. Bilgisayar yazılım firmaları bu konuda program değişikliklerine gitmeye başlamışlardır.

<sup>5</sup> Şükrü KIZILOĞ, Agm (Sabah Gazetesi)

Yıllık yeniden değer artış oranı ile 3'er aylık olarak açıklanacak yeniden değer artış oranları arasında tam bir paralelliğin sağlanabilmesi için VUK'nun mükerrer 298.maddesindeki yeniden değer artış oranının tespit döneminin değiştirilerek, bu oranın takvim yılı içindeki enflasyon artışını ifade etmesi sağlanmalıdır.

I.dönem geçici vergi beyannameleri verilmiş olmakla birlikte, 2.dönem geçici vergi beyannamelerinin verilmesi tarihinden önce Maliye Bakanlığı geçici vergiye ilişkin yeniden değerleme ve diğer konulardaki duraksamaları giderici açıklamaları yapmakta gecikmemelidir.

**Sakıp ŐEKER**