7326 VE 7338 SAYILI KANUNLAR KAPSAMINDA YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMALARI VE TFRS FİNANSAL TABLOLARINA ETKİLERİ*

Dr. Olcay AKÇİN**
Prof. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN***

İnceleme Makalesi / *Review Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
2022, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS19- ÖS56

ÖZ

9 Haziran 2021 tarih ve 31506 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un (7326 sayılı Kanun) 11. maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) geçici 31. maddesinde yapılan değişikliğe ve 26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı VUK ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (7338 sayılı Kanun) 31. maddesi ile VUK mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklik ve aynı kanunun 52. maddesi ile VUK'a eklenen geçici 32. madde ile mükelleflere aktiflerinde mevcut olan taşınmazlara ve amortismana tabi iktisadi kıymetlere çeşitli kıstaslara göre yeniden değerleme yapma imkânı sağlanmıştır. Bu çalışmada ilgili düzenlemelerin Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'na göre finansal tablo hazırlayan işletmelerin finansal tablolarına etkileri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS, Duran Varlıklar, Yeniden Değerleme

Jel Sınıflandırması: M40, M41, M48

---

* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 10.01.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 26.04.2022 Bu çalışma, 25-27 Kasım 2021 tarihinde MÖDAV tarafından düzenlenen 18. Uluslararası Muhasebe Konferansında sunulan bildirinin, yeniden düzenlenmiş ve genişletilmiş halidir.

** Bağımsız Denetçi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, olcay.akcin@gmail.com , https://orcid.org/0000-0001-9075-8285

*** İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü Öğretim Üyesi, ilksen@ticaret.edu.tr , https://orcid.org/0000-0001-6175-3397

Atıf (Citation): Akçin, O. ve Kıymetli Şen, İ. (2022). 7326 ve 7338 Sayılı Kanunlar Kapsamında Yeniden Değerleme Uygulamaları ve TFRS Finansal Tablolarına Etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, *24* (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS19-ÖS56. https://doi.org/10.31460/mbdd.1055668

REVALUATION PRACTICES UNDER LAWS NO 7326 AND 7338 AND THEIR EFFECTS ON TFRS FINANCIAL STATEMENTS

ABSTRACT

According to the amendment made in the temporary article 31 of the Tax Procedure Law numbered 213 (TPL) with the 11th article of the Law numbered 7326 on Restructuring of Certain Receivables and Making Amendments on Certain Laws, which was published in the Official Gazette dated 9 June 2021 and numbered 31506 and the amendment made in the article 298 and temporary article 32 added to TPL with the 31th and 52nd articles of the Law numbered 7338 on Making Amendments on Tax Procedure Law and Certain Laws which was published in the Official Gazette dated 26 October 2021 and numbered 31640, taxpayers are provided with the opportunity to revaluate their immovable properties and economic assets subject to depreciation. In this study, the effects of the relevant regulations on the financial statement preparation process of companies preparing financial statements in accordance with Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) were examined.

Keywords: TFRS, Fixed Assets, Revaluation

Jel Classification: M40, M41, M48

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

In Turkey, inflation accounting adjustments were last applied as of the end of the year 2004. After these implementations, with the Law No. 7144, taxpayers were given the opportunity to revalue the immovables included in their assets with the increase rate in the Domestic Producer Price Index. In accordance with the Law No. 7144, taxpayers were required to pay 5% tax on the value increase determined as a result of the revaluation transactions to be made until 30 September 2018. This time, the taxpayers are provided with the following opportunities, which are the subject of this study, for the immovables and economic assets subject to depreciation in their assets:

- "Temporary Revaluation (GYD)" with the amendment made to the temporary 31st article of the Tax Procedure Law with the 11th article of the Law No. 7326,
- With the temporary article 32 added to the Tax Procedure Law with the 52nd article of the Law No. 7338, "One-Time Revaluation (TYD)" and
- "Continuous Revaluation (SYD)" with the amendment made in Article 31 of Law No. 7338 and Article 298 of the Tax Procedure Law.

In this study, the effects of the relevant regulations on the financial statement preparation process of the companies that prepare their financial statements according to TFRS are examined.

METHODOLOGY

In the second part of the study, the scope and timing of revaluation practices and the principles to be followed are included. Income taxpayers and corporate taxpayers other than those specified in the laws can benefit from the applications. Within the scope of the GYD application, economic assets registered in the assets of taxpayers as of 9 June 2021 can be revalued. In the TYD application, the economic assets included in the scope of the GYD application will be subject to valuation, this time those registered in assets as of the end of the previous accounting period before the SYD application will be made for the first time are included in the scope. In the SYD application, unlike both applications, economic assets such as lands and plots that are not subject to depreciation are excluded from the scope. Benefiting from revaluation practices is given to the taxpayers as an optional right and there is no obligation to implement them. In practice, a choice can be made for each economic asset as to benefit from the application or not. In other words, taxpayers can benefit from the application for all or some of the economic assets included in their assets.

In the third section, accounting policies related to period-end valuations of tangible fixed assets are explained within the scope of TAS 16 Property, Plant and Equipment standard. The cost model is similar to the method used in legal books. The main differences are that there is a pro-rata depreciation application and an impairment application for all fixed asset items in TAS 16. According to TAS 16, an impairment provision is made for the part of the book value of a property, plant and equipment that is valued with the cost model in excess of its recoverable value. This provision is reversed as income when there is an increase in value in the following periods or if the property, plant and equipment is derecognised. According to the tax legislation, there is no practice such as setting aside a provision for impairment of tangible assets. The revaluation model is essentially based on fair value measurement. According to this model, if fair value of a property, plant and equipment can be measured reliably after initial recognition, it is revalued over its fair value and reported with its fair value in the financial statements. The revalued amount is the fair value at the revaluation date less any subsequent accumulated depreciation and any subsequent accumulated impairment losses.

In the fourth section, the effects of the revaluation transactions made in accordance with the Laws No. 7326 and 7338 on the TFRS financial statements are compared with both the cost model and the revaluation model, with numerical examples.

RESULTS AND DISCUSSION

The main differences between the revaluation model in TAS 16 and the revaluation practices introduced in Law No. 7326 and 7338 are as follows:

- According to TAS 16, the revaluation of an item of property, plant and equipment is carried out by bringing the book value of the asset to its fair value. Therefore, fair value measurements need to be made. In the implementations of Law No. 7326 and 7338, a value calculation is made by using the multipliers determined according to the criteria such as the date of acquisition, whether it has been evaluated before,
- According to TAS 16, when a single item of property, plant and equipment is revalued, the entire class of property, plant and equipment to which that asset belongs is also revalued. For example, if there is a revaluation of a land, all the lands in the asset must be revalued. On the other hand, in the implementations of Law No. 7326 and 7338, taxpayers can benefit from the revaluation application for all or some of the economic assets included in their assets. Based on the same example, it is possible to make valuation only for the land to be revalued and not to make any valuation for other lands.
- According to TAS 16, it is possible to transfer the revaluation value increase fund accounted under shareholders' equity directly to retained earnings when the related tangible asset is derecognised. In the implementations of Law No. 7326 and 7338, the related fund can be included in the capital without being subject to tax. In case the said fund is transferred to another account or withdrawn from the business in any way other than adding to the capital, the relevant part must be subject to income or corporate tax.
- As a result of the revaluation made in accordance with TAS 16, the effects of income taxes arising from the revaluation of tangible fixed assets are recognized in accordance with TAS 12 Income Taxes standard. In the implementations of Law No. 7326 and 7338, a fixed 2% tax is accrued over the value increase.

CONCLUSION AND IMPLICATION

In this study, it is explained how the taxpayers who want to benefit from the regulations in the Law No. 7326 and 7338 should transfer the revaluation transactions to their legal books and which transactions they should take while preparing financial statements in accordance with TFRS. Therefore, it is thought that this study can be taken as a reference by real sector practitioners.

The difference between the new net book value to be calculated and the net book value before valuation will be shown in a special fund account in the liabilities of the balance sheet as an increase in value. In addition, taxpayers will pay 2% tax on the value increase they will account for within the scope of GYD and TYD applications. However, in the following periods, since taxpayers will depreciate higher than before the valuation, their taxable profits will decrease and they will be liable to pay lower taxes than before the valuation. The possible profit amount to be obtained from the future sale of the

revalued economic asset in parallel will decrease due to the increase in the net book value and the taxpayers will be liable to pay lower taxes than before the valuation.

It is possible for the taxpayers to add the relevant value increase fund to the capital, and if the fund is transferred to another account or withdrawn from the business, it should be subject to tax. In the event that the economic assets that are subject to revaluation within the scope of GYD and TYD practices are sold or disposed of in any way, the value increase amounts shown in the special fund account in the liabilities should not be included in the sales gain. In such cases, the fund account will remain in the records. In the SYD application, unlike other applications, if the economic assets that are subject to revaluation are disposed of in any way, the gain will be calculated over the revalued amounts. In case of sale or disposal, the value increase amounts shown in the special fund account;

- If it has not been added to the capital yet, it will be considered as accumulated depreciation, in other words, it will be added to the income,
- If it is added to the capital, no transaction will be made, in other words, it will not be added to the earnings.

The main handicap regarding the financial statements prepared in accordance with TFRS arises from this issue. Because adding a fund that is not accepted by TFRS to the capital and subjecting it to tax in the future will have different effects on the TFRS financial statements:

- If the fund is added to the capital in the legal financial books, since it will be included in the capital registered according to the Turkish Commercial Code No. 6102, this amount should be presented as paid-in capital in the financial statements prepared in accordance with TFRS, and the amount used in this capital increase should be recorded as a negative fund, such as capital adjustment differences,
- In case the fund is transferred to another account other than capital or it is planned to be withdrawn from the business, it may be necessary to calculate the deferred tax liability in the current period TFRS financial statements regarding the future tax effect.

It is envisaged that the 2% tax to be paid regarding TYD and GYD practices will be accounted for in the legal books among the general administrative expenses. In the financial statements prepared in accordance with TFRS, it is considered that the relevant expense should be accounted for under other operating expenses. In other words, the relevant tax should not be included in the calculations of the companies' Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization (EBITDA). In the financial statements prepared in accordance with TFRS, the relevant classification entry should be made.

As it is known, the Turkish Lira has depreciated significantly against other foreign currencies in the recent period. For this reason, it is thought that the revaluation practices introduced by the relevant laws

will not make sufficient contribution to the correction of the taxpayers' balance sheets in the future. It is considered that the convergence of the aforementioned revaluation transactions made in the legal books to the applications in TFRS 13 Fair Value measurement and TAS 16 Property, Plant and Equipment standards rather than indexing logic would be beneficial. Due to the entry into force of the Turkish Commercial Code No. 6102, there has been a significant increase in the number of companies in Turkey that are obliged to prepare financial statements in accordance with TFRS. With the convergence of the valuation processes to TFRS, the economic assets in the financial statements of the companies can be reported with their closest values to the real values, and it will significantly facilitate the preparation of the financial statements of the companies that prepare their financial statements within the scope of TFRS.

1. GİRİŞ

Türkiye'de enflasyon muhasebesi düzeltmeleri en son 2004 yılı sonu itibarıyla uygulamaya konu olmuştur. Söz konusu uygulamalardan sonra 25 Mayıs 2018 tarih ve 30431 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (7144 sayılı Kanun) ile VUK'a eklenen geçici 31. madde uyarınca, mükelleflere aktiflerinde yer alan taşınmazları Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi'ndeki (Yİ-ÜFE) artış oranıyla yeniden değerleme imkânı tanınmıştır. 7144 sayılı Kanun uyarınca mükelleflerin 30 Eylül 2018 tarihine kadar yapacağı yeniden değerleme işlemleri neticesinde tespit edilen değer artışı üzerinden %5 oranında vergi ödemesi öngörülmüştür. Mükelleflere bu kez aktiflerinde mevcut olan taşınmazlara ve amortismana tabi iktisadi kıymetlere bu çalışmanın konusu olan;

- 7326 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle VUK geçici 31. maddesinde yapılan değişiklikle "Geçici Yeniden Değerleme (GYD)",
- 7338 sayılı Kanun'un 52. maddesi ile VUK'a eklenen geçici 32. madde ile "Tek Seferlik Yeniden Değerleme (TYD)" ve
- 7338 sayılı Kanun'un 31. maddesi ile VUK mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklik ile "Sürekli Yeniden Değerleme (SYD)"

imkânı sağlanmıştır (Denet Vergi Sirküleri 128, 2021).

7326 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin esaslar 16 Temmuz 2021 tarih ve 31543 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 530 sıra numaralı Hazine ve Maliye Bakanlığı VUK Genel Tebliği (530 numaralı Tebliğ) ile kamuoyunun bilgisine sunulmuş olup, 7338 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin olarak bu çalışmanın yapıldığı tarih itibarıyla henüz bir tebliğ yayınlanmamıştır. Çalışmanın amacı, ilgili düzenlemelerin TFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan işletmelerin finansal tablo hazırlama sürecine olan etkilerinin incelenmesidir.

2. UYGULAMALARIN KAPSAMI, ZAMANLAMASI VE UYGULAMALAR İLE İLGİLİ UYULACAK GENEL ESASLAR

2.1. Uygulamaların Kapsamı

TYD uygulaması esas itibarıyla SYD uygulamasına başlanılması öncesinde yeniden değerleme işlemi gerçekleştirilmemiş geçmiş dönemlere ilişkin bir kereye mahsus bir düzeltme niteliği taşıdığından gerek TYD ve gerekse de SYD uygulamalarından aşağıda sıralananlar dışındaki tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan kolektif, adi komandit ve adi şirketler de dahil olmak üzere gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir:

- Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler,
- İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dahil) esasına göre defter tutan mükellefler,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler,
- Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler,
- VUK'un 215. maddesi uyarınca kendilerine, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler.

GYD uygulamasından ise yukarıda sayılanlara ek olarak aşağıda belirtilen mükellefler yararlanamamaktadır:

- Finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösteren mükellefler,
- Sigorta ve reasürans şirketleri,
- Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları.

GYD uygulaması kapsamında 530 numaralı Tebliğ'in 5. maddesi uyarınca VUK'un 31. maddesinin 7. fıkrasının yürürlüğe girmiş olduğu 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla mükelleflerin aktiflerinde kayıtlı olan aşağıda belirtilenler dışındaki taşınmazlar[1] ve amortismana tabi iktisadi kıymetler[2] (hep birlikte "İktisadi Kıymet") yeniden değerlemeye tabi tutulabilmektedir:

- Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler,
- İktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler.

[1] 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesi uyarınca Arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.

[2] 213 sayılı VUK'un 313. maddesi uyarınca işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar gibi iktisadi kıymetler ile alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri.

TYD uygulamasında da GYD uygulamasında kapsama dahil edilmiş iktisadi kıymetler değerleme işlemine tabi tutulabilecek olup, bu kez SYD uygulamasının ilk kez yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla aktifte kayıtlı olanlar kapsama dahil edilmektedir. SYD uygulamasında ise her iki uygulamadan farklı olarak arsa, arazi gibi amortismana tabi olmayan iktisadi kıymetler kapsam dışında bırakılmıştır. SYD uygulamasında, değerleme işleminin yapılacağı dönem sonu itibarıyla aktifte kayıtlı olan söz konusu iktisadi kıymetlerden ilgili dönemde aktife girenler dışındakiler kapsama dahil edilmektedir.

Yukarıda bahsedilen yeniden değerleme uygulamalarından yararlanmak mükelleflere seçimlik bir hak olarak verilmiş olup uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır. Uygulamalarda beher iktisadi kıymet için uygulamalardan yararlanmak veya yararlanmamak şeklinde tercih yapılabilmektedir. Bir başka deyişle mükellefler aktiflerinde yer alan iktisadi kıymetlerin hepsi veya bir bölümü için uygulamalardan yararlanabilmektedir.

2.2. Uygulamaların Zamanlaması

530 numaralı Tebliğ'in 8. maddesi uyarınca GYD uygulamasından yararlanma hakkı tanınan mükelleflerin 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla aktiflerinde bulunan iktisadi kıymetler ve bunlara ait amortismanlara ilişkin değerleme işlemlerini 31 Aralık 2021 tarihine kadar yapmaları gerekmektedir. Ayrıca değer artışına ilişkin verginin de yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü akşamına kadar beyan edilip, üç eşit taksitte (ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler sırasıyla beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere) ödenmesi zorunludur. Mükelleflerin beyanda bulunduktan sonra başka iktisadi kıymetlerini de değerlemeye tabi tutmaya karar vermesi halinde belirtilen şartlar dahilinde ek beyan yapılması mümkün kılınmıştır.

SYD uygulaması hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 2022 yılından başlamak üzere enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşmadığı her hesap dönemi sonu itibarıyla yapılabilecek sürekli nitelikte bir uygulamadır. SYD uygulamasında geçici vergi dönemleri itibarıyla yeniden değerleme işlemi yapılması mümkün olup geçici dönemler itibarıyla yeniden değerleme yapılmamış olması yıl sonu itibarıyla yeniden değerleme yapılmasına engel teşkil etmemektedir. TYD uygulaması, SYD uygulamasından önce, değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin SYD uygulamasının yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla aktifte kayıtlı tutarları esas alınarak yalnızca bir kez yapılabilecektir. Bir başka deyişle, bir mükellefin SYD uygulamasını 2022 yılı sonu itibarıyla gerçekleştirmesi durumunda, ilgili mükellefin TYD uygulamasını SYD uygulamasından önceki bir tarihte ve iktisadi kıymetlerin 2021 yılı sonunda kayıtlı değerleri üzerinden gerçekleştirmesi gerekmektedir. TYD uygulamasında GYD uygulamasındakine benzer şekilde %2 vergi uygulaması

öngörülmekteyken, SYD uygulaması kapsamında yapılan değerleme işlemleri neticesinde herhangi bir vergi ödemesi söz konusu değildir.

2.3. Uygulamalara İlişkin Esaslar

2.3.1. Yeniden Değerlemeye Esas Değer

530 numaralı Tebliğ'in 6. maddesi uyarınca GYD uygulamasının iktisadi kıymetlerin ve iktisadi kıymetlere ait amortismanların VUK'da mevcut olan değerleme hükümlerine göre uygulamanın yürürlüğe girdiği 9 Haziran 2021 tarihinde yasal defterlerde kayıtlı değerleri üzerinden yapılması öngörülmektedir. İktisadi kıymetlerden amortismana tabi olanlar için amortismanın herhangi bir yılda eksik ayrılması veya hiç ayrılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak değer, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenecektir. Ayrıca VUK'un 272. ve 273. maddelerine uygun olarak iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilen giderler ile 163 ve 334 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğleri uyarınca maliyet bedeline dahil edilen kredi faizleri ve kur farkları da yeniden değerleme kapsamına girmektedir. Yeniden değerleme işlemi uyarınca iktisadi kıymetlerin yukarıdaki esaslara göre belirlenen değerlerinin ve bunlara ait amortismanların yeniden değerleme oranı ile çarpılması sonucunda yeniden değerleme sonrası değerleri belirlenmiş olacaktır. İktisadi kıymetlerin yeniden değerleme sonrası ve yeniden değerleme öncesi net bilanço aktif değerleri[3] arasındaki fark değer artışı olarak nitelendirilecektir.

TYD uygulamasına esas değerler GYD uygulamasındakine paralel şekilde olup yukarıda belirtildiği üzere değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin SYD uygulamasının yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla aktifte kayıtlı tutarları esas alınarak gerçekleştirilecektir. SYD uygulamasında ise değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetin maliyet bedeline dahil edilen kredi faizleri ve kur farklarından iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap döneminde kaydedilenler kapsama dahil edilirken, sonraki dönemlerde muhasebeleştirilen faiz ve kur farkları TYD ve GYD uygulamalarının aksine kapsam dışında bırakılmıştır. SYD uygulaması kapsamında değerleme işleminin yapılacağı dönem sonu itibarıyla aktifte kayıtlı olan iktisadi kıymetlerden ilgili dönemde aktife girenler dışındakiler yasal defterlerde kayıtlı olan değerleri esas alınarak değerlemeye tabi tutulacaktır.

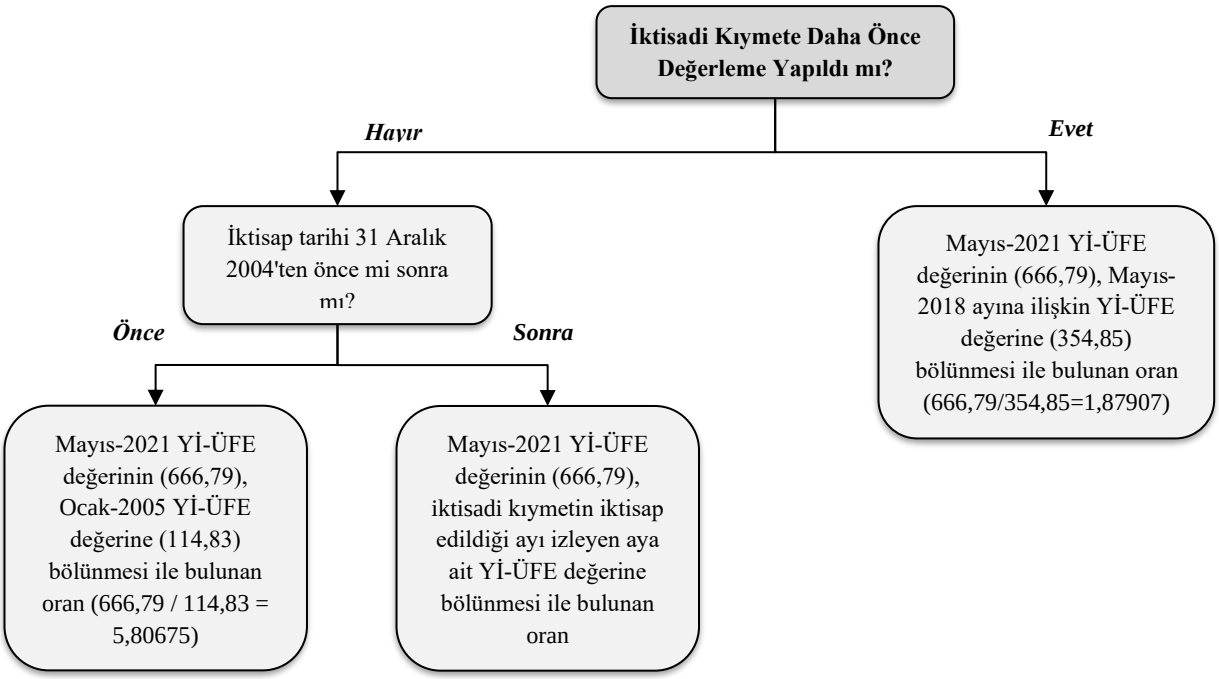
2.3.2. Yeniden Değerleme Oranı

Aşağıda Şekil 1 ve Şekil 2'de görülen karar ağaçları GYD ve TYD uygulamaları kapsamında kullanılacak yeniden değerleme oranının yeniden değerlenecek her bir iktisadi kıymet temelinde ayrı ayrı tespiti için kullanılabilir.

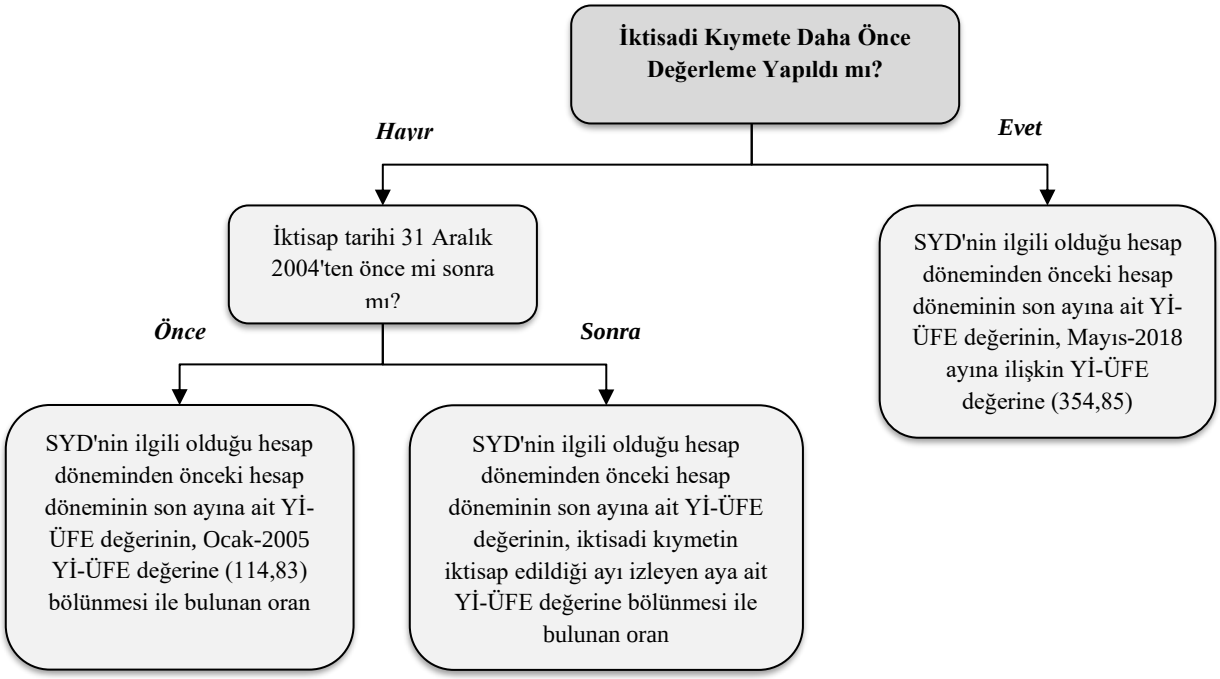
SYD uygulaması kapsamında ise yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama artış oranı yeniden değerleme oranı

[3] Net bilanço aktif değeri taşınmazların bilançonun aktifinde yazılı defter değerlerinden amortismanlarının indirilmesi suretiyle bulunan değeri ifade etmektedir.

olarak alınacaktır. Bu oran Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilmektedir. SYD uygulamasının geçici vergi dönemlerinde gerçekleştirilmesi halinde ise yeniden değerleme oranı bir önceki yılın Kasım ayından başlamak üzere, 3, 6 ve 9. aylarda bir önceki 3, 6 ve 9 aylık dönemlere göre Yİ-ÜFE'de meydana gelen ortalama artış oranı esas alınarak tespit edilecektir. Özel hesap dönemine tabi mükellefler özel hesap döneminin başladığı yıla ilişkin yeniden değerleme oranını esas alacaklardır.



Şekil 1. GYD Uygulamasında Yeniden Değerleme Oranının Tespitine İlişkin Karar Ağacı



Şekil 2. TYD Uygulamasında Yeniden Değerleme Oranının Tespitine İlişkin Karar Ağacı

2.3.3. Yeniden Değerleme Fonu

Her üç uygulamada da iktisadi kıymetlerin yeniden değerleme sonrası ve yeniden değerleme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki fark olan değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, mükellefler tarafından istenildiğinde sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Tasfiye halinde de aynı uygulama söz konusudur. Değer artış fonunun ortaklara yapılan kâr dağıtımına konu edilmesi halinde kâr dağıtımına ilişkin stopaj söz konusu olabilecektir. Devir veya bölünme şeklindeki işletme yapısındaki değişikliklerde ise fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmayacaktır.

GYD ve TYD uygulamaları kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarlarının satış kazancına dahil edilmemesi gerekmektedir. Bu gibi durumlarda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam edecektir. SYD uygulamasında ise diğer uygulamalardan farklı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, kazanç yeniden değerlenmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Satış veya elden çıkarma halinde, özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları;

- Henüz sermayeye ilave edilmemiş ise birikmiş amortismanlar gibi dikkate alınacak, bir başka deyişle kazanca ilave edilecek,
- Sermayeye ilave edilmiş ise herhangi bir işlem yapılmayacak, bir başka deyişle kazanca ilave edilmeyecektir.

GYD ve TYD uygulamaları kapsamında yapılan yeniden değerleme sonrası pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan verginin yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmesi ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenmesi gerekmektedir. Beyanın zamanında yapılmaması veya tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi durumunda mükellefler yeniden değerlemeden yararlanamayacaktır.

2.3.4. Yeniden Değerleme Sonrası Amortisman Uygulaması

Her üç uygulama uyarınca da faydalı ömür süreleri henüz tamamlanmamış iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler ilgili iktisadi kıymetlerini yapılan yeniden değerleme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismana tabi tutmaya devam edeceklerdir. Faydalı ömür süreleri tamamlanmış olan iktisadi kıymetlerin de yeniden değerleme uygulamasına tabi tutulmaları

mümkün kılınmıştır. Ancak bu tür iktisadi kıymetler için yeniden değerleme uygulaması sebebiyle ilave amortisman ayrılamayacaktır.

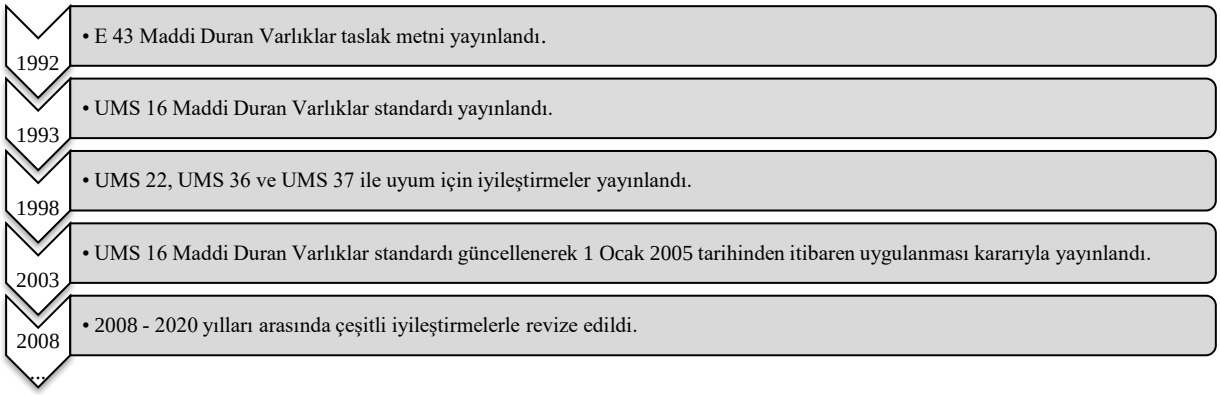
530 numaralı Tebliğ'deki örneklere göre GYD uygulaması kapsamında 3. geçici vergi dönemi içerisinde yapılacak yeniden değerlemeden sonraki amortisman uygulaması aşağıdaki şekilde olacaktır:

- Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih olan 9 Haziran 2021'den önce ayrılmış amortismanlar yeniden değerleme ile artırılmış olduğundan, önceki yıllara ilişkin amortismanlar yeniden değerlenmiş olmaktadır. Aynı şekilde 1. geçici vergi döneminde ayrılan amortisman tutarı da yeniden değerlenmiş olmaktadır. 1. geçici vergi döneminde ayrılan amortisman yeniden değerleme sonrası amortisman tutarı olarak birikmiş amortisman toplamına dahil olduğundan, yeniden değerleme sonrası amortisman hesabında bu tutar dikkate alınacaktır,
- Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih olan 9 Haziran 2021'den sonra ayrılan 2. geçici vergi dönemi amortismanı ise hem yeniden değerleme öncesi tutardan ayrılmış, hem de yeniden değerlemeye tabi tutulmamış olduğundan, kayıtlarda yer alan ayrılmış amortisman gideri dikkate alınacaktır,
- Buna göre yeniden değerleme sonrası amortisman hesaplaması aşağıdaki şekilde yapılacaktır:
  - 3. geçici vergi döneminde ayrılacak amortisman tutarı, iktisadi kıymetin yeniden değerleme sonrası değeri üzerinden hesaplanacaktır (iktisadi kıymetin yeniden değerleme sonrası bunulan aktif değeri üzerinden faydalı ömür süresine göre bulunacak amortisman tutarının ¾'ü),
  - Bu tutardan; bu tutarın ¼'ü 1. geçici vergi dönemi için ayrılmış olan amortismanın yeniden değerlenmiş tutarı düşülecektir,
  - Bu tutardan; 2. geçici vergi dönemi için ayrılmış ve kayıtlarda yer alan amortisman gideri düşülecektir,
  - Kalan tutar 3. geçici vergi dönemi amortisman gideri olarak dikkate alınacaktır (Denet Vergi Sirküleri 092, 2021).

3. TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI KAPSAMINDA YENİDEN DEĞERLEME

3.1. Standardın Tarihsel Gelişimi

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının (TMS 16) temelleri 1980 yılında yayınlanan E 18 Maddi Duran Varlıkların Tarihi Maliyet Sistemi Bağlamında Muhasebeleştirilmesi Taslak Metni'ne dayanmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (UMSKO), Mayıs 1982'de UMS 16 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi (IAS 16 Accounting for Property, Plant and Equipment) standardını yayınlamıştır. Standart o tarihten günümüze kadar aşağıdaki değişikliklere uğramıştır: (Deloitte, 2021)



Şekil 3. TMS 16 Kronolojisi

3.2. Standarda Genel Bakış

TMS 16'nın 6. maddesinde maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretimi veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar çerçevesinde kullanılmak üzere elde tutulan ve bir dönemden daha fazla kullanımı öngörülen fiziki kalemler olarak tanımlanmıştır. Standarda göre bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti sadece bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi durumunda varlık olarak finansal tablolara yansıtılabilmektedir. TMS 16'ya göre maddi duran varlıkların değerlemesinde iki model kullanılabilmektedir:

- Maliyet modeli,
- Yeniden değerleme modeli.

3.3. Standart Uyarınca Değerleme Modelleri

3.3.1. Maliyet Modeli

Maliyet modeli yasal defterlerde kullanılan yöntemle benzerlik göstermektedir. Temel farklılıklar TMS 16'da tüm duran varlık kalemleri için kıst amortisman uygulamasının olması ve değer düşüklüğü uygulamasıdır. TMS 16'ya göre maliyet modeliyle değerlenen bir maddi duran varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerini[4] aşan kısmı için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Söz konusu karşılık sonraki dönemlerde değer artışı olduğunda veya maddi duran varlığın bilanço dışı bırakılması durumunda gelir olarak kapatılmaktadır. Vergi mevzuatına göre ise maddi duran varlıklara değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gibi bir uygulama bulunmamaktadır.

[4] Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri ile kullanım değerinden büyük olanıdır.

3.3.2. Yeniden Değerleme Modeli

Yeniden değerleme modeli esas itibarıyla gerçeğe uygun değer[5] ölçümüne dayanmaktadır. Bu modele göre bir maddi duran varlık ilk muhasebeleştirmeden sonra gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda gerçeğe uygun değerinden yeniden değerlenerek finansal tablolara yansıtılır. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Standart uyarınca bir maddi duran varlık yeniden değerleme işlemine tabi tutulduğunda varlığın defter değeri yeniden değerlenmiş tutara göre düzeltilmektedir. Yeniden değerleme işlemine ilişkin aşağıdaki yöntemlerden birisi uygulanmaktadır:

- Brüt defter değer varlığın defter değerinin yeniden değerlemesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir, veya
- Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir.

Standarda göre bir varlığın defter değerinin yeniden değerleme neticesinde artması durumunda ilgili değer artışı diğer kapsamlı gelirden geçirilerek özkaynaklarda yeniden değerleme değer artışı şeklinde bir fon hesabında muhasebeleştirilmektedir. Ancak bir varlığın defter değerinin yeniden değerleme neticesinde azalması durumunda ilgili değer azalışı gider olarak dönem kâr zararına dahil edilmektedir. Sonraki ölçümlerde daha önce değer azalışı nedeniyle gider olarak muhasebeleştirilen tutardan daha yüksek bir değer artışı belirlenmesi halinde gider olarak muhasebeleştirilen tutar iptal edilmekte ve kalan değer artış tutarı diğer kapsamlı gelirden geçirilerek özkaynaklarda yeniden değerleme değer artışı şeklinde bir fon hesabında muhasebeleştirilmektedir. Paralel şekilde sonraki ölçümlerde daha önce değer artışı nedeniyle özkaynaklarda muhasebeleştirilen tutardan daha yüksek bir değer düşüklüğü belirlenmesi durumunda önce özkaynaktaki tutar iptal edilmekte ve kalan değer azalış tutarı gider olarak dönem kâr zararına dahil edilmektedir.

Standart uyarınca bir maddi duran varlık kalemine ilişkin özkaynaklarda muhasebeleştirilen yeniden değerleme değer artışı ilgili varlık finansal tablo dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilmektedir. Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan gelir vergilerinin etkileri TMS 12 Gelir Vergileri standardına uygun olarak muhasebeleştirilmekte ve açıklanmaktadır.

[5] Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

3.4. TMS 16'daki Yeniden Değerleme Modeli ile 7326 sayılı Kanun ve 7338 sayılı Kanun Uygulamalarının Karşılaştırılması

TMS 16'daki yeniden değerleme modeli ile GYD, TYD ve SYD uygulamaları kapsamındaki yeniden değerleme işlemleri arasındaki temel farklılıklar şu şekildedir:

- TMS 16'ya göre bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlemesi varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerine getirilmesi ile gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer ölçümlerinin yapılması gerekmektedir. 7326 sayılı Kanun ve 7338 sayılı Kanun uygulamalarında ise varlığı iktisap tarihi, daha önce değerleme tabi tutulup tutulmadığı gibi kriterlere göre belirlenen çarpanların kullanılmasıyla bir değer hesaplaması yapılmaktadır. Bu ifadelerden anlaşılacağı üzere TMS 16'daki yeniden değerleme modeli ile 7326 sayılı Kanun ve 7338 sayılı Kanun'un öngördüğü yeniden değerleme işlemleri birbiriyle örtüşmemektedir. Dolayısıyla TFRS'ye göre hazırlanan finansal tabloların 7326 sayılı Kanun ve 7338 sayılı Kanun'lar uyarınca yapılan yeniden değerleme işlemlerinden arındırılması gerekmektedir,
- TMS 16'ya göre bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendiğinde o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlenir. Örneğin bir binanın yeniden değerlenmesi söz konusuysa aktifte yer alan tüm binanın yeniden değerlenmesi gerekmektedir. 7326 sayılı Kanun ve 7338 sayılı Kanun uygulamalarında ise mükellefler aktiflerinde yer alan iktisadi kıymetlerin hepsi veya bir bölümü için yeniden değerleme uygulamasından yararlanabilmektedir. Aynı örnekten yola çıkılırsa sadece yeniden değerleme yapılacak binaya değerleme işlemi yapılması, diğer binalara herhangi bir değerleme işlemi yapılmaması mümkündür.
- TMS 16'ya göre özkaynaklar altında muhasebeleştirilen yeniden değerleme değer artışı fonunun ilgili maddi duran varlık bilanço dışı bırakıldığında doğrudan veya varlığın faydalı ömrü süresince peyder pey geçmiş yıl kârlarına aktarılması mümkündür. 7326 sayılı Kanun ve 7338 sayılı Kanun uygulamalarında ise ilgili fon vergiye tabi olmadan sermaye dahil edilebilmektedir. Söz konusu fonun sermayeye ilave edilmesi dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde ilgili kısmın işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. 7338 sayılı Kanun kapsamındaki SYD uygulamasında değerlemeye tabi tutulmuş bir iktisadi kıymetin satılması veya elden çıkarılması halinde ise özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları;
  - Henüz sermayeye ilave edilmemiş ise birikmiş amortismanlar gibi dikkate alınacak, bir başka deyişle kazanca ilave edilecek;
  - Sermayeye ilave edilmiş ise herhangi bir işlem yapılmayacak, bir başka deyişle kazanca ilave edilmeyecektir.

- TMS 16'ya göre yapılan yeniden değerleme çalışması neticesinde maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinden kaynaklanan gelir vergilerinin etkileri TMS 12 Gelir Vergileri standardına uygun olarak muhasebeleştirilmektedir. GYD ve TYD uygulamalarında değer artışı üzerinden sabit %2 oranında vergi tahakkuku öngörülmüş iken SYD uygulamasında herhangi bir vergi etkisinden söz edilmemiştir.

4. ÖRNEK UYGULAMALAR

Bu bölümde 7326 sayılı Kanun ile 7338 sayılı Kanun uygulamalarından yararlanan ve TFRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin yasal defterleri ve TFRS finansal tablolarını hazırlayışına ilişkin uygulamalar sunulacaktır.

4.1. 7326 sayılı Kanun Uyarınca Geçici Yeniden Değerleme

A işletmesi tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen bir anonim şirkettir. A işletmesi daha önce 2018 yılında 7144 sayılı Kanun uygulamasından faydalanmamış olup, 7326 sayılı Kanun kapsamında 9 Haziran 2021 itibarıyla aktifinde mevcut olan maddi duran varlıklarının tümüne 31 Aralık 2021 tarihinde yeniden değerleme yapmaya karar vermiştir. 9 Haziran 2021 tarihinde A işletmesinin yasal defterlerindeki duran varlıkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 1. A İşletmesinin 9 Haziran 2021 Tarihi İtibarıyla Yasal Defterlerindeki Duran Varlıkları (TL)

Hesap Kodu	Duran Varlık Tanımı	İktisap Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	Maliyet Bedeli	Dönem Amort. Gideri	Birikmiş Amort.	Net Defter Değeri
250	Arazi 1	05.03.2017	-	55.000	-	-	55.000
252	Bina 1	20.07.2018	50	200.000	1.000	13.000	187.000
252	Bina 2	15.04.2019	50	100.000	500	4.500	95.500
253	TMC 1	25.07.2018	10	50.000	1.250	16.250	33.750
253	TMC 2	30.08.2018	10	100.000	2.500	32.500	67.500
253	TMC 3	31.10.2019	10	50.000	1.250	11.250	38.750
253	TMC 4	02.02.2021	10	25.000	625	625	24.375
254	Taşıt 1	05.06.2018	4	28.000	1.750	22.750	5.250
254	Taşıt 2	08.06.2019	4	32.000	2.000	18.000	14.000
254	Taşıt 3	09.04.2020	4	40.000	2.500	12.500	27.500
255	Demirbaş 1	03.09.2018	5	20.000	1.000	13.000	7.000
255	Demirbaş 2	17.05.2018	5	10.000	500	6.500	3.500
255	Demirbaş 3	05.06.2020	5	15.000	750	3.750	11.250
255	Demirbaş 4	04.03.2021	5	5.000	250	250	4.750
260	Hak 1	18.05.2019	4	24.000	1.500	13.500	10.500
260	Hak 2	08.06.2020	4	16.000	1.000	5.000	11.000
Toplam				**770.000**	**18.375**	**173.375**	**596.625**

A işletmesinin yeniden değerlemeye konu iktisadi kıymetlere daha önce değerleme yapılmamıştır ve iktisadi kıymetlerin iktisap tarihleri 31 Aralık 2004'ten sonradır. Şekil 1'deki karar ağacı üzerinden ilerlenirse yeniden değerleme oranı belirlenirken Mayıs-2021 Yİ-ÜFE değeri (666,79) iktisadi kıymetin

iktisap edildiği ayı izleyen aya ait Yİ-ÜFE değerine bölünecektir. Örneğin Arazi 1'in yeniden değerlemesinde kullanılacak yeniden değerleme oranı Mayıs-2021 Yİ-ÜFE değeri olan 666,79'un iktisap tarihi olan 5 Mart 2017'yi izleyen ay olan Nisan 2017'ye ait Yİ-ÜFE değeri olan 293,79'a bölünmesiyle 2,26961 olarak belirlenecektir. Buradaki önemli bir nokta, yeniden değerleme oranları belirlenirken virgülden sonraki kısmın beş hane olarak dikkate alınması gerektiğidir. 530 numaralı Tebliğ'in Ek'inde Ocak 2004 ile Mayıs 2021 arasındaki tüm aylara ilişkin Yİ-ÜFE değerleri verilmiştir.

530 numaralı Tebliğ'in 6. maddesi uyarınca yeniden değerleme işleminin iktisadi kıymetlerin ve iktisadi kıymetlere ait amortismanların VUK'ta mevcut olan değerleme hükümlerine göre uygulamanın yürürlüğe girdiği 9 Haziran 2021 tarihinde yasal defterlerinde kayıtlı değerleri üzerinden yapılması öngörülmektedir. Dolayısıyla her ne kadar değerleme işlemi 31 Aralık 2021'de yapılsa da iktisadi kıymetlerin 9 Haziran 2021'deki net defter değerleri dikkate alınmak durumundadır. Bu da 1. geçici vergiye baz net defter değerlerinin kullanılması anlamına gelmektedir.

Buna göre A işletmesinin 9 Haziran 2021 itibarıyla aktifinde mevcut olan duran varlıklarının yeniden değerlenmiş tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Tablo 2. A İşletmesinin 7326 Sayılı Kanun Uygulaması Kapsamında Yeniden Değerlenmiş Duran Varlıkları

Duran Varlık Tanımı	İktisap Tarihi	Yeniden Değerleme Öncesi Değerler			Mayıs 2021 Yİ-ÜFE (α)	İlgili Dönem Yİ-ÜFE (β)	Yeniden Değerleme Oranı λ = (α/β)	Yeniden Değerleme Sonrası Değerler		
		Maliyet Bedeli (a)	Birikmiş Amort. (b)	Net Defter Değeri (c = a-b)				Maliyet Bedeli (a* λ)	Birikmiş Amort. (b* λ)	Net Defter Değeri (c* λ)
Arazi 1	05.03.2017	55.000	-	55.000	666,79	293,79	2,26961	124.829	-	124.829
Bina 1	20.07.2018	200.000	13.000	187.000	666,79	396,62	1,68118	336.236	21.855	314.381
Bina 2	15.04.2019	100.000	4.500	95.500	666,79	456,74	1,45988	145.988	6.569	139.419
TMC 1	25.07.2018	50.000	16.250	33.750	666,79	396,62	1,68118	84.059	27.319	56.740
TMC 2	30.08.2018	100.000	32.500	67.500	666,79	439,78	1,51618	151.618	49.276	102.342
TMC 3	31.10.2019	50.000	11.250	38.750	666,79	450,97	1,47856	73.928	16.634	57.294
TMC 4	02.02.2021	25.000	625	24.375	666,79	614,93	1,08433	27.108	678	26.430
Taşıt 1	05.06.2018	28.000	22.750	5.250	666,79	372,06	1,79215	50.180	40.771	9.409
Taşıt 2	08.06.2019	32.000	18.000	14.000	666,79	452,63	1,47314	47.140	26.517	20.623
Taşıt 3	09.04.2020	40.000	12.500	27.500	666,79	482,02	1,38332	55.333	17.292	38.041
D.baş 1	03.09.2018	20.000	13.000	7.000	666,79	443,78	1,50252	30.050	19.533	10.517
D.baş 2	17.05.2018	10.000	6.500	3.500	666,79	365,60	1,82382	18.238	11.855	6.383
D.baş 3	05.06.2020	15.000	3.750	11.250	666,79	490,33	1,35988	20.398	5.100	15.298
D.baş 4	04.03.2021	5.000	250	4.750	666,79	641,63	1,03921	5.196	260	4.936
Hak 1	18.05.2019	24.000	13.500	10.500	666,79	457,16	1,45854	35.005	19.690	15.315
Hak 2	08.06.2020	16.000	5.000	11.000	666,79	490,33	1,35988	21.758	6.799	14.959
Toplam		**770.000**	**173.375**	**596.625**				**1.227.064**	**270.148**	**956.916**

Yukarıdaki hesaplamalardan görüleceği üzere duran varlıkların değerleme öncesi 596.625 TL olan net defter değerleri değerleme sonrasında 956.916 TL'ye yükselmiştir. 956.916 – 596.625 = 360.291 TL'lik değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir. Ayrıca ilgili değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan yaklaşık 7.206 TL tutarlı vergi, bağlı olunan vergi dairesine yeniden değerleme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın son günü (31 Ocak 2022) akşamına kadar beyan edilip aynı sürede ilk taksiti (yaklaşık 2.402 TL) ödenecektir. Kalan kısmın da 2 eşit taksitte ödemesi yapılacaktır.

Değer artışı ve vergi tahakkuku A işletmesinin yasal defterlerine aşağıdaki kayıt ile intikal ettirilecektir:

#	Hesap	Borç	Alacak
250	Arazi ve arsalar	69.829	
252	Binalar	182.224	
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	111.713	
254	Taşıtlar	52.653	
255	Demirbaşlar	23.882	
257	Birikmiş Amortismanlar		88.784
260	Haklar	16.763	
268	Birikmiş İtfa Payları		7.989
522	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları		360.291
770	Genel Yönetim Giderleri (KKEG)	7.206	
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar		7.206
Aralık 2021 Yeniden Değerleme			

Çalışmanın önceki bölümünde de belirtildiği üzere A işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihinde yaptığı yeniden değerleme işlemi 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla mevcut olan duran varlıklara gerçekleştirilmiştir. 31 Aralık 2021 tarihli yasal finansal tablolar hazırlanırken ilgili duran varlıkların yeniden değerlenmiş tutarları üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir. Söz konusu duran varlıkların değerleme sonrası geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlarına ilişkin Tablo 3'teki gibi olacaktır.

Tablo 3'teki hesaplamalardan örnek olarak Bina 1 ele alınacaktır. Bina 1'in 9 Haziran 2021 itibarıyla 200.000 TL olan defter değeri, 13.000 TL olan birikmiş amortismanı ve 187.000 TL olan net defter değeri 1,68118'lik yeniden değerleme oranı ile çarpılarak 336.236 TL'lik yeniden değerlenmiş defter değeri, 21.855 TL'lik yeniden değerlenmiş birikmiş amortisman ve 314.381 TL'lik yeniden değerlenmiş net defter değerine ulaşılmıştır. A işletmesi yeniden değerlemeye tabi tuttuğu Bina 1'i yeni değeri üzerinden amortismana tabi tutacaktır. Buna göre Bina 1'in defter değeri 336.236 TL'ye çıktığından 2021 yılı ve sonraki yıllarda ayrılması gereken yıllık amortisman tutarı 336.236 / 50 ≈ 6.725 TL olacaktır. 2021 yılının 2. geçici vergi döneminde Bina 1 için değerleme öncesi aktife kayıtlı olan 200.000 TL'lik değeri üzerinden (200.000 / 50) x ¼ = 1.000 TL tutarlı amortisman ayıran A işletmesi tarafından VUK'un 31. maddesinin 7. fıkrası uyarınca yeniden değerlemede, 9 Haziran 2021 tarihi itibarıyla yasal

defter kayıtlarında yer alan değerler dikkate alınabileceğinden, 2021 yılının 1. geçici vergi dönemi için ayrılan amortisman tutarı (200.000 / 50) x ¼ x 1,68118 ≈ 1.681 TL olarak yeniden değerlemeye tabi tutulmuş, 2. geçici vergi dönemine ilişkin amortisman tutarı yeniden değerleme öncesindeki değer üzerinden hesaplanmıştır. 2021 yılının 3. geçici vergi dönemi için gider olarak birikmiş amortismana dahil edilecek tutar ise (6.725 x ¾) – 1.681 (1. geçici vergi dönemi) – 1.000 (2. geçici vergi dönemi) ≈ 2.363 TL şeklinde hesaplanmıştır. 4. geçici vergi döneminde ise 1.681 TL tutarlı amortisman gideri yansıtılmıştır. 1., 2., 3. ve 4. geçici vergi dönemlerine ilişkin sırasıyla 1.681, 1.000, 2.363 ve 1.681 TL tutarlı amortismanların toplamı Bina 1'in yukarıdaki tabloda belirtilen 6.725 TL'lik dönem amortisman giderini oluşturmaktadır. Diğer duran varlık kalemlerinin de dönem amortismanları benzer şekilde hesaplanmıştır.

Tablo 3. A İşletmesinin 7326 Sayılı Kanun Uygulaması Kapsamında Yeniden Değerlenmiş Duran Varlıklarının 2021 Yılı Dönemsel Amortisman Giderleri

Duran Varlık Tanımı	1. Geçici Vergi	2. Geçici Vergi	3. Geçici Vergi	4. Geçici Vergi	Toplam
Arazi 1	-	-	-	-	-
Bina 1	1.681	1.000	2.363	1.681	6.725
Bina 2	730	500	960	730	2.920
TMC 1	2.101	1.250	2.953	2.102	8.406
TMC 2	3.790	2.500	5.081	3.791	15.162
TMC 3	1.848	1.250	2.447	1.848	7.393
TMC 4	678	625	730	678	2.711
Taşıt 1	3.136	1.750	4.523	3.136	12.545
Taşıt 2	2.946	2.000	3.893	2.946	11.785
Taşıt 3	3.458	2.500	4.417	3.458	13.833
Demirbaş 1	1.503	1.000	2.005	1.502	6.010
Demirbaş 2	912	500	1.324	912	3.648
Demirbaş 3	1.020	750	1.290	1.020	4.080
Demirbaş 4	260	250	269	260	1.039
Hak 1	2.188	1.500	2.875	2.188	8.751
Hak 2	1.360	1.000	1.720	1.360	5.440
Toplam	**27.611**	**18.375**	**36.850**	**27.612**	**110.448**

A işletmesinin 2021 yılına ilişkin amortisman giderinin değerleme işlemi yapılmamış olsaydı ne durumda gerçekleşmiş olacağı ile değerleme sonrası hangi düzeye yükseldiğinin bir karşılaştırması aşağıdaki Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. A İşletmesinin 2021 Yılı Amortisman Giderinin Değerleme Öncesi ve Sonrası Dağılımı

Duran Varlık Tanımı [6]	Dönem Amort. Gideri			
	Yeniden Değerleme Sonrası Değerler (α)	Yeniden Değerleme Öncesi Değerler (β)	1. Geçici Vergi Yeniden Değ. Etkisi (Ω)	Fark (λ = α - β - Ω)
Arazi 1	-	-		-
Bina 1	6.725	4.000	681	2.044
Bina 2	2.920	2.000	230	690
TMC 1	8.406	5.000	851	2.555
TMC 2	15.162	10.000	1.290	3.872
TMC 3	7.393	5.000	598	1.795
TMC 4	2.711	2.500	53	158
Taşıt 1	12.545	7.000	1.386	4.159
Taşıt 2	11.785	8.000	946	2.839
Taşıt 3	13.833	10.000	958	2.875
Demirbaş 1	6.010	4.000	503	1.507
Demirbaş 2	3.648	2.000	412	1.236
Demirbaş 3	4.080	3.000	270	810
Demirbaş 4	1.039	1.000	10	29
Hak 1	8.751	6.000	688	2.063
Hak 2	5.440	4.000	360	1.080
Toplam	**110.448**	**73.500**	**9.236**	**27.712**

Yeniden değerleme işleminin 31 Aralık 2021 tarihli finansal tablolara getireceği ek amortisman etkisi izleyen kayıtla finansal tablolara intikal ettirilecektir.

#	Hesap	Borç	Alacak
620	Satılan Mamuller Maliyeti	27.712	
257	Birikmiş Amortismanlar		24.569
268	Birikmiş İtfa Payları		3.143
370	Vergi Karşılığı[7]	6.928	
691	Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karş. (-)		6.928
Aralık 2021 Yeniden Değerleme Amortisman			

A işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihli değerleme etkisi öncesi ve değerleme işlemi sonrası yasal finansal tabloları Tablo 5 ve Tablo 6'daki gibidir.

[6] A işletmesinin Haziran – Aralık 2021 döneminde başka bir duran varlık satın almadığı varsayılmıştır.
[7] 36.948 TL'lik ek amortisman giderinin %25 oranlı geçici vergiye olan etkisidir.

Tablo 5. A İşletmesinin 31 Aralık 2021 Tarihli Değerleme Öncesi ve Sonrası Bilançosu

A İŞLETMESİ VUK BİLANÇO 31.12.2021 (TL)	Değerleme Öncesi	Değerleme Kaydı	Değerleme Amortisman	Değerleme Sonrası
Dönen Varlıklar	**112.028**	**-**	**-**	**112.028**
Hazır Değerler	30.976			30.976
Ticari Alacaklar	81.052			81.052
Duran Varlıklar	**541.500**	**360.291**	**(27.712)**	**874.079**
Maddi Duran Varlıklar (*)	527.500	351.517	(24.569)	854.448
Maddi Olmayan Duran Varlıklar (*)	14.000	8.774	(3.143)	19.631
AKTİF TOPLAMI	**653.528**	**360.291**	**(27.712)**	**986.107**
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	**236.651**	**7.206**	**(6.928)**	**236.929**
Mali Borçlar	100.250			100.250
Ticari Borçlar	86.840			86.840
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	3.265	7.206	(6.928)	3.543
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	46.296			46.296
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	**97.909**	**-**	**-**	**97.909**
Diğer Borçlar	51.445			51.445
Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	46.464			46.464
Özkaynaklar	**318.968**	**353.085**	**(20.784)**	**651.269**
Ödenmiş Sermaye	100.000			100.000
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	-	360.291		360.291
Geçmiş Yıllar Kârları	160.000			160.000
Dönem Net Kârı	58.968	(7.206)	(20.784)	30.978
PASİF TOPLAMI	**653.528**	**360.291**	**(27.712)**	**986.107**

(*) Değerleme öncesi 4. geçici vergi dönemine göre amortisman ayrılmış tutarlardır.

Tablo 6. A İşletmesinin 31 Aralık 2021 Tarihinde Sona Eren Döneme Ait Değerleme Öncesi ve Sonrası Gelir Tablosu

A İŞLETMESİ VUK GELİR TABLOSU 01.01 - 31.12.2021 (TL)	Değerleme Öncesi	Değerleme Kaydı	Değerleme Amortisman	Değerleme Sonrası
Brüt Satışlar	**588.000**	**-**	**-**	**588.000**
Yurtiçi Satışlar	588.000			588.000
Satış İndirimleri (-)	**(21.000)**	**-**	**-**	**(21.000)**
Satış İskontoları (-)	(21.000)			(21.000)
Net Satışlar	**567.000**	**-**	**-**	**567.000**
Satışların Maliyeti (-)	**(453.600)**	**-**	**(27.712)**	**(481.312)**
Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(453.600)		(27.712)	(481.312)
Brüt Satış Kârı veya Zararı	**113.400**	**-**	**(27.712)**	**85.688**
Faaliyet Giderleri (-)	**(45.360)**	**(7.206)**	**-**	**(52.566)**
Genel Yönetim Giderleri (-)	(45.360)	(7.206)		(52.566)
Faaliyet Kârı veya Zararı	**68.040**	**(7.206)**	**(27.712)**	**33.122**
Diğer Faal. Olağan Gelir Ve Kârlar	**42.720**	**-**	**-**	**42.720**
Kambiyo Kârları	5.200			5.200
Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	37.520			37.520
Diğer Faal. Olağan Gider ve Zararlar	**(11.150)**	**-**	**-**	**(11.150)**
Kambiyo Zararları (-)	(7.650)			(7.650)
Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(3.500)			(3.500)
Finansman Giderleri (-)	**(25.900)**	**-**	**-**	**(25.900)**
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(25.900)			(25.900)
Dönem Kârı veya Zararı	**73.710**	**(7.206)**	**(27.712)**	**38.792**
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Kârş. (-)	(14.742)		6.928	(7.814)
Dönem Net Kârı veya Zararı	**58.968**	**(7.206)**	**(20.784)**	**30.978**

4.2. 7338 sayılı Kanun Uyarınca Yeniden Değerleme

4.2.1. Tek Seferlik Yeniden Değerleme

B işletmesi tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilen bir anonim şirket olup daha önce herhangi bir yeniden değerleme uygulamasından faydalanmamıştır. B işletmesi 2022 yıl sonu itibarıyla duran varlıklarına SYD uygulaması yapmayı planlamaktadır. Bu kapsamda B işletmesi SYD uygulamasından önce 31 Mart 2022'de TYD uygulaması gerçekleştirecektir.

TYD uygulaması, SYD uygulamasından önceki bir tarihte, değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin SYD uygulamasının yapılacağı hesap döneminden bir önceki hesap dönemi sonu itibarıyla aktifte kayıtlı tutarları esas alınarak yalnızca bir kez yapılabilmektedir. Bir başka deyişle, B işletmesinin SYD uygulamasını 2022 yılı sonu itibarıyla gerçekleştirecek olmasından ötürü, SYD uygulamasından önceki bir tarih olan 31 Mart 2022'de gerçekleştireceği TYD uygulamasını, aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin 2021 yılı sonunda kayıtlı değerleri üzerinden gerçekleştirmesi gerekmektedir. B işletmesinin aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerinin 31 Aralık 2021 itibarıyla kayıtlı değerleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 7. B İşletmesinin 31 Aralık 2021 Tarihi İtibarıyla Yasal Defterlerindeki Duran Varlıkları (TL)

Hesap Kodu	Duran Varlık Tanımı	İktisap Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	Maliyet Bedeli	Dönem Amort. Gideri	Birikmiş Amort.	Net Defter Değeri
250	Arazi 1	19.01.2018	-	150.000	-	-	150.000
252	Bina 1	05.06.2018	50	200.000	4.000	16.000	184.000
252	Bina 2	01.03.2019	50	100.000	2.000	6.000	94.000
253	TMC 1	10.06.2018	10	70.000	7.000	28.000	42.000
253	TMC 2	16.07.2019	10	120.000	12.000	36.000	84.000
253	TMC 3	16.09.2020	10	80.000	8.000	16.000	64.000
253	TMC 4	19.05.2021	10	30.000	3.000	3.000	27.000
254	Taşıt 1	21.04.2018	4	32.000	8.000	32.000	
254	Taşıt 2	24.04.2019	4	36.000	9.000	27.000	9.000
254	Taşıt 3	24.02.2021	4	44.000	11.000	11.000	33.000
255	Demirbaş 1	21.04.2020	5	25.000	5.000	10.000	15.000
255	Demirbaş 2	18.04.2021	5	15.000	3.000	3.000	12.000
255	Demirbaş 3	16.03.2020	5	20.000	4.000	8.000	12.000
255	Demirbaş 4	18.01.2021	5	10.000	2.000	2.000	8.000
260	Hak 1	03.04.2019	4	28.000	7.000	21.000	7.000
260	Hak 2	24.04.2020	4	24.000	6.000	12.000	12.000
Toplam				**984.000**	**91.000**	**231.000**	**753.000**

B işletmesinin yeniden değerlemeye konu iktisadi kıymetlere daha önce değerleme yapılmamıştır ve iktisadi kıymetlerin iktisap tarihleri 31 Aralık 2004'ten sonradır. Şekil 2'deki karar ağacı üzerinden ilerlenirse her bir iktisadi kıymet için yeniden değerleme oranı, SYD'nin ilgili olduğu hesap dönemi olan 2022 yılının önceki hesap döneminin, yani 2021 yılının, son ayına ait Yİ-ÜFE değerinin, iktisadi kıymetin iktisap edildiği ayı izleyen aya ait Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunacaktır. Örneğin Arazi

1'in yeniden değerlemesinde kullanılacak yeniden değerleme oranı Aralık 2021 Yİ-ÜFE değeri olan 858,43[8]'ün iktisap tarihi olan 19 Ocak 2018'yi izleyen ay olan Şubat 2018'e ait Yİ-ÜFE değeri olan 328,17'ye bölünmesiyle 2,61580 olarak belirlenecektir. Buna göre B işletmesinin 31 Aralık 2021 itibarıyla aktifinde mevcut olan duran varlıklarının yeniden değerlenmiş tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Tablo 8. B İşletmesinin TYD Uygulaması Kapsamında Yeniden Değerlenmiş Duran Varlıkları

Duran Varlık Tanımı	İktisap Tarihi	Yeniden Değerleme Öncesi Değerler			Aralık 2021 Yİ-ÜFE (α)	İlgili Dönem Yİ-ÜFE (β)	Yeniden Değerleme Oranı λ = (α/β)	Yeniden Değerleme Sonrası Değerler		
		Maliyet Bedeli (a)	Birikmiş Amort. (b)	Net Defter Değeri (c = a-b)				Maliyet Bedeli (a* λ)	Birikmiş Amort. (b* λ)	Net Defter Değeri (c* λ)
Arazi 1	19.01.2018	150.000	-	150.000	858,43	328,17	2,61580	392.370	-	392.370
Bina 1	05.06.2018	200.000	16.000	184.000	858,43	372,06	2,30723	461.446	36.916	424.530
Bina 2	01.03.2019	100.000	6.000	94.000	858,43	444,85	1,92970	192.970	11.578	181.392
TMC 1	10.06.2018	70.000	28.000	42.000	858,43	372,06	2,30723	161.506	64.602	96.904
TMC 2	16.07.2019	120.000	36.000	84.000	858,43	449,96	1,90779	228.935	68.680	160.255
TMC 3	16.09.2020	80.000	16.000	64.000	858,43	533,44	1,60923	128.738	25.748	102.990
TMC 4	19.05.2021	30.000	3.000	27.000	858,43	693,54	1,23775	37.133	3.713	33.420
Taşıt 1	21.04.2018	32.000	32.000	-	858,43	354,85	2,41913	77.412	77.412	-
Taşıt 2	24.04.2019	36.000	27.000	9.000	858,43	456,74	1,87947	67.661	50.746	16.915
Taşıt 3	24.02.2021	44.000	11.000	33.000	858,43	614,93	1,39598	61.423	15.356	46.067
D.baş 1	21.04.2020	25.000	10.000	15.000	858,43	482,02	1,78090	44.523	17.809	26.714
D.baş 2	18.04.2021	15.000	3.000	12.000	858,43	666,79	1,28740	19.311	3.862	15.449
D.baş 3	16.03.2020	20.000	8.000	12.000	858,43	474,69	1,80840	36.168	14.467	21.701
D.baş 4	18.01.2021	10.000	2.000	8.000	858,43	590,52	1,45368	14.537	2.907	11.630
Hak 1	03.04.2019	28.000	21.000	7.000	858,43	456,74	1,87947	52.625	39.469	13.156
Hak 2	24.04.2020	24.000	12.000	12.000	858,43	482,02	1,78090	42.742	21.371	21.371
Toplam		**984.000**	**231.000**	**753.000**				**2.019.500**	**454.636**	**1.564.864**

Yukarıdaki hesaplamalardan görüleceği üzere duran varlıkların değerleme öncesi 753.000 TL olan net defter değerleri değerleme sonrasında 1.564.864 TL'ye yükselmiştir. 1.564.864 – 753.000 = 811.864 TL'lik değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir. Ayrıca ilgili değer artışı üzerinden %2 oranında hesaplanan yaklaşık 16.237 TL tutarlı vergi tahakkuk ettirilecektir. Değer artışı ve vergi tahakkuku B işletmesinin yasal defterlerine aşağıdaki kayıt ile intikal ettirilecektir:

[8] Çalışmanın gerçekleştirildiği dönemde Aralık 2021 Yİ-ÜFE değeri henüz belirlenmemiş olduğundan Kasım 2021 Yİ-ÜFE değeri olan 858,43 bu çalışmada Aralık 2021 Yİ-ÜFE değeri olarak kullanılmıştır.

#	Hesap	Borç	Alacak
250	Arazi ve arsalar	242.370	
252	Binalar	354.416	
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	256.312	
254	Taşıtlar	94.496	
255	Demirbaşlar	44.539	
257	Birikmiş Amortismanlar		195.796
260	Haklar	43.367	
268	Birikmiş İtfa Payları		27.840
522	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları		811.864
770	Genel Yönetim Giderleri (KKEG)	16.237	
360	Ödenecek Vergi ve Fonlar		16.237
Aralık 2021 Yeniden Değerleme			

4.2.2. Sürekli Yeniden Değerleme

Önceki bölümde de belirtildiği üzere B işletmesi 2022 yıl sonu itibarıyla duran varlıklarına SYD uygulaması yapmayı planlamaktadır. Bu kapsamda B işletmesi SYD uygulamasından önce 31 Mart 2022'de TYD uygulaması gerçekleştirmiştir. B işletmesinin aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerinin 31 Aralık 2022 itibarıyla kayıtlı değerleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 9. B İşletmesinin 31 Aralık 2022 Tarihi İtibarıyla Yasal Defterlerindeki Duran Varlıkları (TL)

Hesap Kodu	Duran Varlık Tanımı	İktisap Tarihi	Faydalı Ömür (Yıl)	Maliyet Bedeli	Dönem Amort. Gideri	Birikmiş Amort.	Net Defter Değeri
250	Arazi 1	19.01.2018	-	392.370	-	-	392.370
252	Bina 1	05.06.2018	50	461.446	9.229	46.145	415.301
252	Bina 2	01.03.2019	50	192.970	3.859	15.438	177.532
253	TMC 1	10.06.2018	10	161.506	16.151	80.753	80.753
253	TMC 2	16.07.2019	10	228.935	22.894	91.574	137.361
253	TMC 3	16.09.2020	10	128.738	12.874	38.621	90.117
253	TMC 4	19.05.2021	10	37.133	3.713	7.427	29.706
254	Taşıt 1	21.04.2018	4	77.412	-	77.412	-
254	Taşıt 2	24.04.2019	4	67.661	16.915	67.661	-
254	Taşıt 3	24.02.2021	4	61.423	15.356	30.712	30.711
255	Demirbaş 1	21.04.2020	5	44.523	8.905	26.714	17.809
255	Demirbaş 2	18.04.2021	5	19.311	3.862	7.724	11.587
255	Demirbaş 3	16.03.2020	5	36.168	7.234	21.701	14.467
255	Demirbaş 4	18.01.2021	5	14.537	2.907	5.815	8.722
260	Hak 1	03.04.2019	4	52.625	13.156	52.625	-
260	Hak 2	24.04.2020	4	42.742	10.686	32.056	10.686
Toplam				**2.019.500**	**147.741**	**602.378**	**1.417.122**

SYD uygulaması kapsamında yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında bir önceki yılın aynı dönemine göre Yİ-ÜFE değerinde meydana gelen ortalama artış oranı yeniden değerleme oranı olarak alınmakta olup bu oran Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilmektedir. Çalışmanın gerçekleştirildiği dönemde henüz 2022 yılına ilişkin yeniden değerleme oranı belli olmadığından

uygulama kapsamında oran 2 olarak kabul edilmiştir. Buna göre B işletmesinin 31 Aralık 2022 itibarıyla aktifinde mevcut olan duran varlıklarının yeniden değerlenmiş tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Tablo 10. B İşletmesinin SYD Uygulaması Kapsamında Yeniden Değerlenmiş Duran Varlıkları

Duran Varlık Tanımı	İktisap Tarihi	Yeniden Değerleme Öncesi Değerler			Yeniden Değerleme Oranı λ = (α/β)	Yeniden Değerleme Sonrası Değerler		
		Maliyet Bedeli (a)	Birikmiş Amort. (b)	Net Defter Değeri (c = a-b)		Maliyet Bedeli (a* λ)	Birikmiş Amort. (b* λ)	Net Defter Değeri (c* λ)
Arazi 1	19.01.2018	392.370	-	392.370	1,00000[9]	392.370	-	392.370
Bina 1	05.06.2018	461.446	46.145	415.301	2,00000	922.892	92.290	830.602
Bina 2	01.03.2019	192.970	15.438	177.532	2,00000	385.940	30.876	355.064
TMC 1	10.06.2018	161.506	80.753	80.753	2,00000	323.012	161.506	161.506
TMC 2	16.07.2019	228.935	91.574	137.361	2,00000	457.870	183.148	274.722
TMC 3	16.09.2020	128.738	38.621	90.117	2,00000	257.476	77.242	180.234
TMC 4	19.05.2021	37.133	7.427	29.706	2,00000	74.266	14.854	59.412
Taşıt 1	21.04.2018	77.412	77.412	-	2,00000	154.824	154.824	-
Taşıt 2	24.04.2019	67.661	67.661	-	2,00000	135.322	135.322	-
Taşıt 3	24.02.2021	61.423	30.712	30.711	2,00000	122.846	61.424	61.422
D.baş 1	21.04.2020	44.523	26.714	17.809	2,00000	89.046	53.428	35.618
D.baş 2	18.04.2021	19.311	7.724	11.587	2,00000	38.622	15.448	23.174
D.baş 3	16.03.2020	36.168	21.701	14.467	2,00000	72.336	43.402	28.934
D.baş 4	18.01.2021	14.537	5.815	8.722	2,00000	29.074	11.630	17.444
Hak 1	03.04.2019	52.625	52.625	-	2,00000	105.250	105.250	-
Hak 2	24.04.2020	42.742	32.056	10.686	2,00000	85.484	64.112	21.372
Toplam		**2.019.500**	**602.378**	**1.417.122**		**3.646.630**	**1.204.756**	**2.441.874**

Yukarıdaki hesaplamalardan görüleceği üzere duran varlıkların değerleme öncesi 1.417.122 TL olan net defter değerleri değerleme sonrasında 2.441.874 TL'ye yükselmiştir. 2.441.874 – 1.417.122 = 1.024.752 TL'lik değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir. Değer artışı B işletmesinin yasal defterlerine aşağıdaki kayıt ile intikal ettirilecektir:

#	Hesap	Borç	Alacak
252	Binalar	654.416	
253	Tesis, Makine ve Cihazlar	556.312	
254	Taşıtlar	206.496	
255	Demirbaşlar	114.539	
257	Birikmiş Amortismanlar		517.697
260	Haklar	95.367	
268	Birikmiş İtfa Payları		84.681
522	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları		1.024.752
Aralık 2022 Yeniden Değerleme			

[9] Arazi ve arsalar SYD uygulamasının kapsamında değildir.

4.3. TFRS Finansal Tablolar

Uygulayıcılar TFRS finansal tabloları hazırlarken genel itibarıyla iki yöntemden faydalanmaktadır. Bunlar;

- ❖ Tüm kayıtların TFRS'ye göre tutulduğu TFRS defterlerin kullanılması veya
- ❖ Yasal defterler üzerinden hazırlanmış finansal tabloların düzeltme ve sınıflandırma kayıtları vasıtasıyla TFRS'ye çevrimi

şeklindedir. Bu çalışmada yasal defterler üzerinden hazırlanmış finansal tabloların düzeltme ve sınıflandırma kayıtları vasıtasıyla TFRS'ye çevrimi yöntemi kullanılacaktır. Ana konudan sapılmaması adına sadece duran varlıklarla ilgili hesaplar üzerine odaklanılacak olup diğer finansal tablo kalemleri ile ilgili herhangi bir TFRS düzeltme veya sınıflandırması bulunmadığı varsayılacaktır.

4.3.1. Maliyet Modeli

A işletmesinin TFRS kapsamında finansal tablolarını hazırlarken maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını TMS 16 uyarınca maliyet modeline göre değerlendirdiği varsayılmıştır. Maliyet modeline göre maddi duran varlıkların herhangi bir yeniden değerleme etkisi taşımaması gerekmektedir. Bu nedenle TFRS finansal tablolar hazırlanırken yeniden değerlemeye ilişkin duran varlık hesaplarına intikal ettirilen tutarların iptal edilmesi gerekmektedir.

Tablo 11. A İşletmesinin Değerleme Sonrası Yasal Defterler Üzerinden Hazırlanmış 31 Aralık 2021 Tarihli Finansal Tablolarının Düzeltme Kayıtları Öncesi TFRS Karşılıkları

A İŞLETMESİ BİLANÇO 31.12.2021 (TL)	VUK		A İŞLETMESİ BİLANÇO 31.12.2021 (TL)	TFRS (*)	
Dönen Varlıklar	**112.028**		**Dönen Varlıklar**	**112.028**	
Hazır Değerler	30.976	***(a)***	Nakit ve Nakit Benzerleri	30.976	***(a)***
Ticari Alacaklar	81.052	***(b)***	Ticari Alacaklar	81.052	***(b)***
Duran Varlıklar	**874.079**		**Duran Varlıklar**	**874.079**	
Maddi Duran Varlıklar	854.448	***(c)***	Maddi Duran Varlıklar	854.448	***(c)***
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19.631	***(d)***	Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19.631	***(d)***
AKTİF TOPLAMI	**986.107**		**TOPLAM VARLIKLAR**	**986.107**	
Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	**236.929**		**Kısa Vadeli Yükümlülükler**	**236.929**	
Mali Borçlar	100.250	***(e)***	Finansal Borçlar	100.250	***(e)***
Ticari Borçlar	86.840	***(f)***	Ticari Borçlar	86.840	***(f)***
Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler	3.543	***(g)***	Diğer Borçlar	3.543	***(g)***
Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	46.296	***(h)***	Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	46.296	***(h)***
Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	**97.909**		**Uzun Vadeli Yükümlülükler**	**97.909**	
Diğer Borçlar	51.445	***(i)***	Diğer Borçlar	51.445	***(i)***
Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	46.464	***(j)***	Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	46.464	***(j)***
Özkaynaklar	**651.269**		**Özkaynaklar**	**651.269**	
Ödenmiş Sermaye	100.000	***(k)***	Ödenmiş Sermaye	100.000	***(k)***
MDV Yeniden Değerleme Artışları	360.291	***(l)***	Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları	360.291	***(l)***
Geçmiş Yıllar Kârları	160.000	***(m)***	*- MDV Yeniden Değerleme Artışları*	*360.291*	***(l)***
Dönem Net Kârı	30.978	***(n)***	Birikmiş Kârlar	160.000	***(m)***
PASİF TOPLAMI	**986.107**		Net Dönem Kârı veya Zararı	30.978	***(n)***

TOPLAM KAYNAKLAR	**986.107**

A İŞLETMESİ GELİR TABLOSU 01.01 - 31.12.2021 (TL)	**VUK**		**A İŞLETMESİ GELİR TABLOSU 01.01 - 31.12.2021 (TL)**	**TFRS (*)**	
Brüt Satışlar	**588.000**		Satışlar	567.000	∑ ***(a)***
Yurtiçi Satışlar	588.000	***(a)***	Satışların Maliyeti (-)	(481.312)	***(b)***
Satış İndirimleri (-)	**(21.000)**		**BRÜT KÂR**	**85.688**	
Satış İskontoları (-)	(21.000)	***(a)***	Genel Yönetim Giderleri (-)	(52.566)	***(c)***
Net Satışlar	**567.000**		Diğer Gelir/(Gider),net	34.020	∑ ***(d)***
Satışların Maliyeti (-)	**(481.312)**		**ESAS FAALİYET KÂRI**	**67.142**	
Satılan Mamuller Maliyeti (-)	(481.312)	***(b)***	Finansman Gelirleri/(Giderleri),net	(28.350)	∑ ***(e)***
Brüt Satış Kârı veya Zararı	**85.688**		**VERGİ ÖNCESİ KÂR**	**38.792**	
Faaliyet Giderleri (-)	**(52.566)**		Vergi Geliri/(Gideri),net	(7.814)	***(f)***
Genel Yönetim Giderleri (-)	(52.566)	***(c)***	**DÖNEM KÂRI**	**30.978**	
Faaliyet Kârı veya Zararı	**33.122**				
Diğer Faal. Olağan Gelir Ve Kârlar	**42.720**				
Kambiyo Kârları	5.200	***(e)***			
Diğer Olağan Gelir ve Kârlar	37.520	***(d)***			
Diğer Faal. Olağan Gider ve Zararlar	**(11.150)**				
Kambiyo Zararları (-)	(7.650)	***(e)***			
Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	(3.500)	***(d)***			
Finansman Giderleri (-)	**(25.900)**				
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	(25.900)	***(e)***			
Dönem Kârı veya Zararı	**38.792**				
Dönem Kârı Vergi Karş. (-)	(7.814)	***(f)***			
Dönem Net Kârı veya Zararı	**30.978**				

(*) Düzeltme kayıtları öncesi

Maliyet modeline göre TFRS finansal tablolar oluşturulurken öncelikli olarak yasal defterlerde yapılan değerlemenin etkilerinin iptal edilmesi gerekmektedir. İlgili düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

#	Hesap	Borç	Alacak
257	Birikmiş Amortismanlar	113.353	
268	Birikmiş İtfa Payları	11.132	
522	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	360.291	
250	Arazi ve arsalar		69.829
252	Binalar		182.224
253	Tesis, Makine ve Cihazlar		111.713
254	Taşıtlar		52.653
255	Demirbaşlar		23.882
260	Haklar		16.763
620	Satılan Mamuller Maliyeti (*)		27.712
199	Ertelenmiş Vergi Varlığı	66.516	
691	Ertelenmiş Vergi Geliri		66.516
(1) VUK Yeniden Değerleme Etkilerinin İptali			

(*) 27.712 TL tutarlı amortisman düzeltmesi yeniden değerleme neticesinde döneme yazılan fazla amortisman gideri ile ilgilidir.

Görüldüğü üzere iptal edilen değerleme etkileri üzerinden %20 oran ile 66.516 TL tutarlı bir ertelenmiş vergi aktifi kaydedilmiştir (Uygulamada maddi duran varlıklara ilişkin oluşan vergilendirilebilir/indirilebilir geçici farkların uzun dönemde realize olacağı kabul edilmiş ve bu nedenle oran %20 olarak alınmıştır). Yasalda yapılan değer artışı neticesinde gelecekte ayrılacak ek amortisman

gideri nedeniyle bir vergi avantajı oluşacaktır. Bunun TFRS finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir. İlerde fazla ayrılacak amortisman gideri de TFRS'de gelir yönlü olarak iptal edileceğinden ertelenmiş vergi yükümlülüğü oluşturacak ve varlıkların faydalı ömürleri tamamlandığında ertelenmiş vergi varlıkları ile yükümlülükleri birbirlerini netleyecek hale gelecektir.

TFRS finansal tablolar GYD uygulamasının etkilerinden arındırıldıktan sonra TFRS ile VUK uygulamalarındaki farklılıklardan kaynaklı amortisman düzeltmesinin yapılması gerekmektedir. A işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla duran varlıklarının GYD öncesi yasal defterlerdeki durumu ile TFRS'ye göre olması gereken tutarlarının bir karşılaştırması aşağıdaki gibidir:

Tablo 12. A İşletmesinin 31 Aralık 2021 Tarihi İtibarıyla Duran Varlıkları (TL)

31.12.2021 (TL)	DEĞERLEME ÖNCESİ VUK			MALİYET MODELİ TFRS			FARK				
	Maliyet	Dönem Amort.	Birikmiş Amort.	Maliyet	Dönem Amort.	Birikmiş Amort.	Maliyet	Dönem Amort.	Birikmiş Amort.	Maliyet	Dönem Amort.	Net Defter Değeri
Arsalar	55.000	-	-	55.000	55.000	-	-	55.000	-	-	-	-
Binalar	300.000	6.000	22.000	278.000	300.000	6.000	19.500	280.500	-	-	(2.500)	2.500
Makineler	225.000	22.500	77.500	147.500	225.000	22.292	65.208	159.792	-	(208)	(12.292)	12.292
Taşıtlar	100.000	25.000	72.000	28.000	100.000	25.000	63.250	36.750	-	-	(8.750)	8.750
Demirbaş	50.000	10.000	31.000	19.000	50.000	9.833	26.250	23.750	-	(167)	(4.750)	4.750
Haklar	40.000	10.000	26.000	14.000	40.000	10.000	22.333	17.667	-	-	(3.667)	3.667
Toplam	**770.000**	**73.500**	**228.500**	**541.500**	**770.000**	**73.125**	**196.541**	**573.459**	**-**	**(375)**	**(31.959)**	**31.959**

Birikmiş amortismandaki 31.959 TL'lik farkın 375 TL'lik kısmı cari dönem ait olup geri kalan 31.584 TL'lik kısmı geçmiş dönem düzeltmesi olarak taşınması gerekmektedir. Dönem amortisman gideri ve birikmiş amortismanda geri kalan farkların düzeltilmesi için gereken düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

#	Hesap	Borç	Alacak
257	Birikmiş Amortismanlar	375	
622	Amortisman Gideri		375
691	Ertelenmiş Vergi Gideri	75	
199	Ertelenmiş Vergi Varlığı		75
257	Birikmiş Amortismanlar	27.917	
268	Birikmiş İtfa Payları	3.667	
570	Geçmiş Yıllar Kârları		31.584
580	Geçmiş Yıllar Zararları	6.317	
199	Ertelenmiş Vergi Varlığı		6.317
(2) Amortisman Düzeltmesi			

Yukarıdaki kayıtların etkisi ile A işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihli TFRS finansal tabloları aşağıdaki şekilde sunulacaktır:

Tablo 13. A İşletmesinin 31 Aralık 2021 Tarihi TFRS Finansal Tabloları

A İŞLETMESİ BİLANÇO 31.12.2021 (TL)	TFRS Düzeltme Öncesi	Düzeltmeler		TFRS
		(1)	(2)	
Dönen Varlıklar	**112.028**	**-**	**-**	**112.028**
Nakit ve Nakit Benzerleri	30.976			30.976
Ticari Alacaklar	81.052			81.052
Duran Varlıklar	**874.079**	**(266.063)**	**25.567**	**633.583**
Maddi Duran Varlıklar	854.448	(326.948)	28.292	555.792
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19.631	(5.631)	3.667	17.667
Ertelenmiş Vergi Varlığı	-	66.516	(6.392)	60.124
TOPLAM VARLIKLAR	**986.107**	**(266.063)**	**25.567**	**745.611**
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**236.929**	**-**	**-**	**236.929**
Finansal Borçlar	100.250			100.250
Ticari Borçlar	86.840			86.840
Diğer Borçlar	3.543			3.543
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	46.296			46.296
Uzun Vadeli Yükümlülükler	**97.909**	**-**	**-**	**97.909**
Diğer Borçlar	51.445			51.445
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	46.464			46.464
Özkaynaklar	**651.269**	**(266.063)**	**25.567**	**410.773**
Ödenmiş Sermaye	100.000			100.000
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	360.291	(360.291)	-	-
- Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	*360.291*	*(360.291)*		-
Birikmiş Kârlar	160.000		25.267	185.267
Net Dönem Kârı veya Zararı	30.978	94.228	300	125.506
TOPLAM KAYNAKLAR	**986.107**	**(266.063)**	**25.567**	**745.611**

A İŞLETMESİ GELİR TABLOSU 01.01 - 31.12.2021 (TL)	TFRS Düzeltme Öncesi	Düzeltmeler		TFRS
		(1)	(2)	
Satışlar	567.000			567.000
Satışların Maliyeti (-)	(481.312)	27.712	375	(453.225)
BRÜT KÂR	**85.688**	**27.712**	**375**	**113.775**
Genel Yönetim Giderleri (-)	(52.566)			(52.566)
Diğer Gelir/(Gider),net	34.020			34.020
ESAS FAALİYET KÂRI	**67.142**	**27.712**	**375**	**95.229**
Finansman Gelirleri/(Giderleri),net	(28.350)			(28.350)
VERGİ ÖNCESİ KÂR	**38.792**	**27.712**	**375**	**66.879**
Vergi Geliri/(Gideri),net	(7.814)	66.516	(75)	58.627
DÖNEM KÂRI	**30.978**	**94.228**	**300**	**125.506**

4.3.2. Yeniden Değerleme Modeli

Bu kez A işletmesinin TFRS kapsamında finansal tablolarını hazırlarken maddi ve maddi olmayan duran varlıklarını TMS 16 uyarınca yeniden değerleme modeline göre değerlendirdiği ve değerleme işleminin 31 Aralık 2021 tarihinde yapıldığı varsayılmıştır. Yeniden değerleme modeline göre ilgili varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda gerçeğe uygun değerinden

yeniden değerlenerek finansal tablolara yansıtılır. Yeniden değerlenmiş tutar, yeniden değerleme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Yeniden değerleme modeline göre TFRS finansal tablolar oluşturulurken öncelikli olarak yasal defterlerde yapılan değerlemenin etkilerinin iptal edilmesi gerekmektedir. İlgili düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

#	Hesap	Borç	Alacak
257	Birikmiş Amortismanlar	113.353	
268	Birikmiş İtfa Payları	11.132	
522	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	360.291	
250	Arazi ve arsalar		69.829
252	Binalar		182.224
253	Tesis, Makine ve Cihazlar		111.713
254	Taşıtlar		52.653
255	Demirbaşlar		23.882
260	Haklar		16.763
620	Satılan Mamuller Maliyeti		27.712
199	Ertelenmiş Vergi Varlığı	66.516	
691	Ertelenmiş Vergi Geliri		66.516
(1) VUK Yeniden Değerleme Etkilerinin İptali			

TFRS finansal tablolar GYD uygulamasının etkilerinden arındırıldıktan sonra TFRS'ye göre yeniden değerleme düzeltmesinin yapılması gerekmektedir. A işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla duran varlıklarının GYD öncesi yasal defterlerdeki durumu ile TFRS'ye göre gerçeğe uygun değerlerinin karşılaştırması aşağıdaki gibidir:

Tablo 14. A İşletmesinin 31 Aralık 2021 Tarihi İtibarıyla Duran Varlıkları (TL)

A İşletmesi Duran Varlıklar 31.12.2021 (TL)	DEĞERLEME ÖNCESİ VUK			GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ (d)	Fark (e=d-c)
	Maliyet (a)	Birikmiş Amort. (b)	Net Defter Değeri (c)		
Arazi ve Arsalar	55.000	-	55.000	75.000	20.000
Binalar	300.000	22.000	278.000	360.000	82.000
Tesis, Makine ve Cihazlar	225.000	77.500	147.500	205.000	57.500
Taşıtlar	100.000	72.000	28.000	42.000	14.000
Demirbaş	50.000	31.000	19.000	29.000	10.000
Haklar	40.000	26.000	14.000	14.000	-
Toplam	**770.000**	**228.500**	**541.500**	**725.000**	**183.500**

Tablo 15. Maliyet ve Birikmiş Amortismanın Yeniden Değerlemeden Aldığı Paylar

A İşletmesi Duran Varlıklar 31.12.2021 (TL)		DEĞERLEME ÖNCESİ VUK			GERÇEĞE UYGUN DEĞERİ (d)	GUD / NDD (e=d/c)	Maliyet YD (f=e*a)	Birikmiş Amort. YD (g=e*b)	Net Defter Değeri YD h=(e*c)	Maliyet YD Farkı (f-a)	Birikmiş Amort. YD Farkı (g-b)	Net Defter Değeri YD Farkı (h-c)
		Maliyet (a)	Birikmiş Amort. (b)	Net Defter Değeri (c)								
250	Arazi 1	55.000	-	55.000	75.000	1,36364	75.000	-	75.000	20.000	-	20.000
252	Bina 1	200.000	16.000	184.000	200.000	1,08696	217.391	17.391	200.000	17.391	1.391	16.000
252	Bina 2	100.000	6.000	94.000	160.000	1,70213	170.213	10.213	160.000	70.213	4.213	66.000
253	TMC 1	50.000	20.000	30.000	41.000	1,36667	68.333	27.333	41.000	18.333	7.333	11.000
253	TMC 2	100.000	40.000	60.000	84.000	1,40000	140.000	56.000	84.000	40.000	16.000	24.000
253	TMC 3	50.000	15.000	35.000	49.000	1,40000	70.000	21.000	49.000	20.000	6.000	14.000
253	TMC 4	25.000	2.500	22.500	31.000	1,37778	34.444	3.444	31.000	9.444	944	8.500
254	Taşıt 1	28.000	28.000	-	7.000	1,00000	35.000(*)	28.000	7.000	7.000	-	7.000
254	Taşıt 2	32.000	24.000	8.000	10.000	1,25000	40.000	30.000	10.000	8.000	6.000	2.000
254	Taşıt 3	40.000	20.000	20.000	25.000	1,25000	50.000	25.000	25.000	10.000	5.000	5.000
255	Demirbaş 1	20.000	16.000	4.000	6.000	1,50000	30.000	24.000	6.000	10.000	8.000	2.000
255	Demirbaş 2	10.000	8.000	2.000	3.500	1,75000	17.500	14.000	3.500	7.500	6.000	1.500
255	Demirbaş 3	15.000	6.000	9.000	13.500	1,50000	22.500	9.000	13.500	7.500	3.000	4.500
255	Demirbaş 4	5.000	1.000	4.000	6.000	1,50000	7.500	1.500	6.000	2.500	500	2.000
260	Hak 1	24.000	18.000	6.000	6.000	1,00000	24.000	18.000	6.000	-	-	-
260	Hak 2	16.000	8.000	8.000	8.000	1,00000	16.000	8.000	8.000	-	-	-
Toplam		**770.000**	**228.500**	**541.500**	**725.000**		**1.017.882**	**292.882**	**725.000**	**247.882**	**64.382**	**183.500**

(*) Taşıt 1'in net defter değeri sıfır olduğu için yeniden değerleme farkı doğrudan maliyet bedeline eklenmiştir.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre yeniden değerleme düzeltmesi için iki yöntem kullanılabilmektedir:

- *Brüt Yöntem:* Brüt defter değeri, varlığın defter değerinin yeniden değerlemesiyle tutarlı bir şekilde düzeltilir. Yeniden değerleme tarihindeki birikmiş amortisman, brüt defter değeri ile varlığın birikmiş değer düşüklüğü zararlarının dikkate alınmasından sonraki defter değeri arasındaki fark kadar düzeltilir,
- *Net Yöntem:* Birikmiş amortisman varlığın brüt defter değeri ile netleştirilir. Birikmiş amortisman düzeltmeleri, varlıkların defter değerindeki artış veya azalışların bir parçasını oluşturur.

Bu çalışmada brüt yöntem kullanılmıştır. Brüt yöntemde her bir varlığın maliyet ve birikmiş amortismanı ilgili varlığın ölçülen gerçeğe uygun değerinin yeniden değerleme öncesi net defter değerine bölünmesi ile elde edilen oran kadar artırılacaktır. Tablo 15'te bu uygulamaya ilişkin hesaplamalar gösterilmiştir. Yapılan hesaplamalar uyarınca maliyet bedeli 247.882 TL birikmiş amortisman 64.382 TL tutar ile artırılacaktır. Maliyet ve birikmiş amortismandaki artışlar neticesinde net defter değeri ise 247.882 – 64.382 = 183.500 TL tutarla artmış olacaktır. Yapılacak düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

#	Hesap	Borç	Alacak
250	Arazi ve arsalar	20.000	
252	Binalar	87.604	
253	Tesis, makine ve cihazlar	87.778	
254	Taşıtlar	25.000	
255	Demirbaşlar	27.500	
257	Birikmiş Amortismanlar		64.382
522	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları		183.500
522	MDV Yeniden Değerleme Artışları Vergi Etkisi	36.700	
199	Ertelenmiş Vergi Varlığı		36.700
(2) TFRS Yeniden Değerleme			

Yukarıdaki kayıtların etkisi ile A işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihli TFRS finansal tabloları aşağıdaki şekilde sunulacaktır:

Tablo 16. A İşletmesinin 31 Aralık 2021 Tarihi TFRS Finansal Tabloları

A İŞLETMESİ BİLANÇO 31.12.2021 (TL)	TFRS Düzeltme Öncesi	Düzeltmeler		TFRS
		(1)	(2)	
Dönen Varlıklar	**112.028**	**-**	**-**	**112.028**
Nakit ve Nakit Benzerleri	30.976			30.976
Ticari Alacaklar	81.052			81.052
Duran Varlıklar	**874.079**	**(266.063)**	**146.800**	**754.816**
Maddi Duran Varlıklar	854.448	(326.948)	183.500	711.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	19.631	(5.631)	-	14.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı	-	66.516	(36.700)	29.816
TOPLAM VARLIKLAR	**986.107**	**(266.063)**	**146.800**	**866.844**
Kısa Vadeli Yükümlülükler	**236.929**	**-**	**-**	**236.929**
Finansal Borçlar	100.250			100.250
Ticari Borçlar	86.840			86.840
Diğer Borçlar	3.543			3.543
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler	46.296			46.296
Uzun Vadeli Yükümlülükler	**97.909**	**-**	**-**	**97.909**
Diğer Borçlar	51.445			51.445
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler	46.464			46.464
Özkaynaklar	**651.269**	**(266.063)**	**146.800**	**532.006**
Ödenmiş Sermaye	100.000			100.000
Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazançları (Kayıpları)	360.291	(360.291)	146.800	146.800
- Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (Azalışları)	*360.291*	*(360.291)*	*146.800*	*146.800*
Birikmiş Kârlar	160.000			160.000
Net Dönem Kârı veya Zararı	30.978	94.228		125.206
TOPLAM KAYNAKLAR	**986.107**	**(266.063)**	**146.800**	**866.844**

A İŞLETMESİ GELİR TABLOSU 01.01 - 31.12.2021 (TL)	TFRS Düzeltme Öncesi	Düzeltmeler		TFRS
		(1)	(2)	
Satışlar	567.000			567.000
Satışların Maliyeti (-)	(481.312)	27.712		(453.600)
BRÜT KÂR	**85.688**	**27.712**	**-**	**113.400**
Genel Yönetim Giderleri (-)	(52.566)			(52.566)
Diğer Gelir/(Gider),net	34.020			34.020
ESAS FAALİYET KÂRI	**67.142**	**27.712**	**-**	**94.854**
Finansman Gelirleri/(Giderleri),net	(28.350)			(28.350)
VERGİ ÖNCESİ KÂR	**38.792**	**27.712**	**-**	**66.504**
Vergi Geliri/(Gideri),net	(7.814)	66.516		58.702
DÖNEM KÂRI	**30.978**	**94.228**	**-**	**125.206**

TFRS finansal tablolara ilişkin dipnotlarda duran varlıklarla ilgili olarak verilecek hareket tablosu ise aşağıdaki şekilde olacaktır:

Tablo 17. Duran Varlıklar Hareket Tablosu

Duran Varlıklar	Arazi ve Arsalar	Binalar	Tesis, M. ve Cih.	Taşıtlar	D.başlar	Haklar	Toplam
Maliyet Bedeli							
31.12.2020 Açılış	**55.000**	**300.000**	**200.000**	**100.000**	**45.000**	**40.000**	**740.000**
Girişler	-	-	25.000	-	5.000	-	30.000
Yeniden Değerleme Etkisi	20.000	87.604	87.778	25.000	27.500	-	247.882
31.12.2021 Kapanış	**75.000**	**387.604**	**312.778**	**125.000**	**77.500**	**40.000**	**1.017.882**
Birikmiş Amortisman							
31.12.2020 Açılış	**-**	**(16.000)**	**(55.000)**	**(47.000)**	**(21.000)**	**(16.000)**	**(155.000)**
Dönem Amortismanı	-	(6.000)	(22.500)	(25.000)	(10.000)	(10.000)	(73.500)
Yeniden Değerleme Etkisi	-	(5.604)	(30.278)	(11.000)	(17.500)	-	(64.382)
31.12.2021 Kapanış	**-**	**(27.604)**	**(107.778)**	**(83.000)**	**(48.500)**	**(26.000)**	**(292.882)**
31.12.2021 Net Def. Değeri	**75.000**	**360.000**	**205.000**	**42.000**	**29.000**	**14.000**	**725.000**

Gerek maliyet modeli ve gerekse de yeniden değerleme modeline ilişkin örneklerdeki bilançolardan görüleceği üzere yasal defterlerde yapılan yeniden değerleme işlemleri yasal defterlerdeki özkaynakları yükseltirken TFRS'ye göre hazırlanan özkaynaklara etkisi geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi ile sınırlı kalmaktadır. Yasal defterlerinde TYD ve SYD uygulamalarından faydalanan B işletmesinin TFRS finansal tablolarının hazırlanması sürecinde de A işletmesince gerçekleştirilen işlemlerin benzerleri uygulanacaktır.

5. SONUÇ

Bilindiği üzere yeniden değerleme uygulaması ülke enflasyonundaki yükseklik nedeniyle geçmişte mükelleflere seçimlik olarak kullanım hakkı verilerek uygulamaya alınmış bir düzenlemedir. Uygulama sayesinde işletmelerin varlıklarını bilançolarında güncel değerleriyle göstermelerine imkân oluşmaktaydı. Ancak en son 2004 yıl sonu itibarıyla uygulamaya konu olmuş olan enflasyon muhasebesi düzeltmeleri ile yeniden değerleme düzenlemesinden vazgeçilmiştir. O tarihlerden bugüne geçen süreçte işletmelerin varlıkları mevcut enflasyona rağmen, 2018 yılında verilen kısmi değerleme hakkından yararlananlar dışında, bilançolarda kayıtlı değerleriyle gösterilmeye devam edilmiştir. 9 Haziran 2021 tarih ve 31506 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7326 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle VUK geçici 31. maddesinde yapılan değişiklikle Geçici Yeniden Değerleme, 26 Ekim 2021 tarih ve 31640 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanun'un 52. maddesi ile VUK'a eklenen geçici 32. madde ile Tek Seferlik Yeniden Değerleme ve aynı kanunun 31. maddesi ile VUK mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklik ile Sürekli Yeniden Değerleme uygulamaları getirilerek mükelleflere aktiflerinde mevcut olan taşınmazlar ile beraber amortismana tabi iktisadi kıymetlere de yeniden değerleme yapma imkânı tanınmıştır. 16 Temmuz 2021 tarih ve 31543 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 530 numaralı Tebliğ ile GYD uygulaması ile ilgili esaslar kamuoyunun bilgisine sunulmuş oluş bu çalışmanın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla TYD ve SYD uygulamalarına ilişkin benzer bir tebliğ henüz yayınlanmamıştır. Bu çalışmada ilgili düzenlemelerden faydalanmak isteyen mükelleflerin yeniden

değerleme işlemlerini gerek yasal defterlerine hangi şekilde intikal ettirmeleri gerektiği ve gerekse de TFRS'ye uygun finansal tablolar hazırlanırken hangi işlemlerin yapılması gerektiği aktarılmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla bu çalışmanın reel sektör uygulayıcıları tarafından referans olarak alınabileceği düşünülmektedir.

GYD ve TYD uygulamaları kapsamında iktisadi kıymetlere yapılacak yeniden değerlemenin ilgili iktisadi kıymetin kanunun yayınlandığı tarihteki maliyet bedeli ve birikmiş amortismanının çeşitli kıstaslara göre belirlenen oranlar (Bölüm 2.3.2'de detaylandırılmıştır) ile çarpımı yoluyla gerçekleştirilmesini öngörülmektedir. SYD uygulamasında ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilmekte olan oran yeniden değerleme oranı olarak alınacaktır.

İktisadi kıymetlerin hesaplanacak yeni net defter değeri ile değerleme öncesi net defter değeri arasındaki fark değer artışı olarak bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecektir. Ayrıca mükellefler GYD ve TYD uygulamaları kapsamında muhasebeleştirecekleri değer artışı üzerinden %2 oranında vergi ödeyeceklerdir. Ancak sonraki dönemlerde mükellefler değerleme öncesine göre daha yüksek tutarlı amortisman ayıracakları için vergiye tabi kârlarında düşüş olacak ve değerleme öncesine göre daha düşük tutarlı vergi ödemekle yükümlü olacaklardır. Paralel şekilde yeniden değerlenmiş iktisadi kıymetin gelecekteki satışında elde edilecek olası kâr tutarı net defter değerindeki yükselme nedeniyle azalacak ve mükellefler değerleme öncesine göre daha düşük tutarlı vergi ödemekle yükümlü olacaklardır.

Mükelleflerin ilgili değer artış fonunu sermayeye ilave etmesi mümkün olup fonun başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir. GYD ve TYD uygulamaları kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarlarının satış kazancına dahil edilmemesi gerekmektedir. Bu gibi durumlarda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam edecektir. SYD uygulamasında ise diğer uygulamalardan farklı olarak yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, kazanç yeniden değerlenmiş tutarlar üzerinden hesaplanacaktır. Satış veya elden çıkarma halinde, özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları;

- Henüz sermayeye ilave edilmemiş ise birikmiş amortismanlar gibi dikkate alınacak, bir başka deyişle kazanca ilave edilecek,
- Sermayeye ilave edilmiş ise herhangi bir işlem yapılmayacak, bir başka deyişle kazanca ilave edilmeyecektir.

TFRS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tablolar ile ilgili olarak temel handikap bu konudan kaynaklanmaktadır. Zira TFRS tarafından kabul edilmeyen bir fonun gerek sermayeye ilave edilmesi ve gerekse de ileride vergiye tabi tutulmasının TFRS finansal tablolara farklı etkileri olacaktır:

- Fonun yasal finansal defterlerde sermayeye ilave edilmesi durumunda 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre tescillenen sermayeye dahil olacağı için TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda bu tutarın ödenmiş sermaye olarak sunulması ve bu sermaye artışında kullanılan tutarın sermaye düzeltme farkları gibi eksi fon olarak kaydedilmesi gerekmektedir,
- Fonun sermaye dışında başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesinin planlanması durumunda ilerde oluşacak vergi etkisine ilişkin olarak cari dönem TFRS finansal tablolarda ertelenmiş vergi yükümlülüğü hesaplanması gerekebilecektir.

TYD ve GYD uygulamalarına ilişkin ödenecek %2'lik verginin yasal defterlerde genel yönetim giderleri arasında muhasebeleştirilmesi öngörülmektedir. TFRS'ye uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda ilgili giderin esas faaliyetlerden diğer giderler kalemi altında muhasebeleştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bir başka deyişle ilgili verginin işletmelerin Faiz, Amortisman ve Vergi Öncesi Kar (FAVÖK) hesaplamalarına dahil edilmemesi gerekmektedir. TFRS'ye göre hazırlanan finansal tablolarda buna ilişkin sınıflandırma kaydı gerçekleştirilmelidir.

Bilindiği üzere son dönemde Türk Lirası diğer yabancı para birimleri karşısında önemli düzeyde değer kaybına uğramıştır. Bu nedenle ilgili kanunlarla getirilen yeniden değerleme uygulamalarının gelecek dönemde mükelleflerin bilançolarını düzeltme konusunda yeterli katkıyı yapamayacağı düşünülmektedir. Yasal defterlerde yapılan söz konusu yeniden değerleme işlemlerinin endeksleme mantığından ziyade TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer ölçümü ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standartlarındaki uygulamalara yakınsamasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden ötürü Türkiye'de TFRS'ye uygun olarak finansal tablo hazırlamakla yükümlü olan işletme sayısında önemli bir artış olmuştur. Değerleme işlemlerinin TFRS'ye yakınsaması ile gerek işletmelerin finansal tablolarındaki iktisadi kıymetleri gerçeğe en yakın değerlerinden raporlanabilecek ve gerekse de TFRS kapsamında finansal tablo hazırlayan işletmelerin ilgili finansal tabloları hazırlama sürecini önemli düzeyde kolaylaştıracaktır.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- OA, İKŞ; Yazı Taslağı- OA, İKŞ; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- OA, İKŞ; Son Onay ve Sorumluluk- OA, İKŞ

AUTHOR'S DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study-OA, İKŞ; Drafting Manuscript- OA, İKŞ; Critical Revision of Manuscript- OA, İKŞ; Final Approval and Accountability - OA, İKŞ

KAYNAKÇA

213 sayılı Vergi Usul Kanunu.

530 sıra numaralı Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.

7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun.

7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

Deloitte, IAS Plus, IAS 16 - Property, plant and equipment, www.iasplus.com, (Erişim Tarihi: 20.11.2021).

Denet Vergi Sirküleri, Tarih: 29.07.2021, No: 2021/092, BDO Yayıncılık A.Ş., www.denet.com.tr , (Erişim Tarihi: 20.11.2021).

Denet Vergi Sirküleri, Tarih: 17.11.2021, No: 2021/128, BDO Yayıncılık A.Ş., www.denet.com.tr , (Erişim Tarihi: 20.11.2021).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TMS 16 maddi duran varlıklar, www.kgk.gov.tr , (Erişim Tarihi: 20.11.2021).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TFRS 13 Gerçeğe uygun değer ölçümü, www.kgk.gov.tr , (Erişim Tarihi: 20.11.2021).