

Tarih: 31.01.2023

Sirküler 2023/14: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile Belirlenenden Farklı Muhasebe Tekniği Kullanan Kurumlarda Değer Artış Fonu Hesabının Oluşturulmasına İlişkin Tebliğ

Bilindiği üzere, 1.1.2022 tarihinden geçerli olmak üzere, 26.10.2021 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7338 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 298. maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşmadığı dönemlerde, kapsama giren mükelleflerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine (**Sürekli Yeniden Değerleme**),
- Geçici 32 nci maddesiyle de, 298 inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükelleflerin VUK'un mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrası kapsamında sürekli yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini yeniden değerleyebilmelerine (**Tek Seferlik/Geçici Yeniden Değerleme**)

Adı geçen maddelerdeki düzenlemeler çerçevesinde imkân sağlanmıştı. Yeniden değerlendirme uygulaması konusunda ise 14.05.2022 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 537 Sıra No.lu tebliğde açıklamalar yapılmıştı. 14.1.2023 tarihli Resmi Gazete'de yukarıdaki düzenlemeler kapsamında yeniden değerlendirme yapacak mükelleflerden Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda değer artış fonu hesabının oluşturulması konusunda 537 Sıra No.lu tebliğe ilave açıklama mahiyetindeki 547 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır.

Yukarıda belirtilen yasal düzenlemeler ve tebliğ açıklamalarına göre, yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışının, yeniden değerlemeye tabi tutulan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışlarını ayrıntılı olarak gösterecek şekilde bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.

Banka ve sigorta şirketleri, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri v.b. finansal şirketler, menkul kıymet yatırım fonları aracı kurumları ve yatırım ortaklıkları Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden **farklı muhasebe tekniği kullandıklarından, bu şirketlerde VUK Mükerrer 298. ve Geçici 32. Madde uygulamasında değer artış fonu hesabının oluşturulması konusunda** belirsizlik bulunmaktadır.

547 Sıra No.lu VUK Tebliği ile **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenenden farklı muhasebe tekniği kullanan kurumlarda değer artış fonu hesabının oluşturulması** konusunda açıklamalar yapılarak belirsizlik giderilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamalara göre 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca, bilanço esasına göre defter tutmakla beraber faaliyet konuları itibarıyla farklı muhasebe tekniğini kullanmak durumunda bulunan mükelleflerin; belirlenen "Muhasebenin Temel Kavramları"na, "Muhasebe Politikalarının Açıklanması"na ve "Mali Tablolar İlkeleri"ne uymaları kaydıyla söz konusu Tebliğde öngörülen diğer mecburiyetleri yerine getirme yükümlülükleri bulunmadığından, bahse konu mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası ile Geçici 32 nci maddesinde düzenlenen yeniden değerlendirme imkânlarından yararlanmaları halinde adı geçen yasa maddeleri ve 537 seri no.lu tebliğdeki esaslar dahilinde yeniden değerlemenin yapılması, ancak yeniden değerlendirme işleminin tabi oldukları mevzuat gereğince kayıtlarına bu Tebliğde öngörülen şekilde yansıtılmasının, dolayısıyla hesaplanan değer artışına ilişkin doğrudan değer artış fonu hesabı oluşturulmasının mümkün olmaması halinde;

- VUK'un mezkûr hükümleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulabilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak tabi oldukları muhasebe ve finansal raporlama standartları kuralları çerçevesinde **değerleme yapmış olmaları durumunda, bu işlem neticesinde hesapladıkları değer artışlarını izledikleri fon hesabından ve/veya yedek akçelerden pay verilmek suretiyle;** mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası ve geçici 32 nci madde kapsamında bilançonun pasifinde özel bir fon hesabının oluşturulması şartının, en geç yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar sağlanması mümkündür.
- Söz konusu mükellefler tarafından mezkûr düzenlemeler kapsamında hesaplanan değer artışına ilişkin bilançonun pasifinde özel bir fon hesabı oluşturulmasında, **yukarıda belirtilen hesapların yetersiz olması halinde,** öncelikle yukarıda belirtilen hesaplarda **mevcut tutarlar mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrasına ve/veya geçici 32 nci maddeye ilişkin özel fon hesabına alınacak, eksik kalan fark tutarlar** ise hesabın oluşturulma nedenine ilişkin açıklamayı da içerecek şekilde **nazım hesaplarda izlenip, bilanço dip notlarında belirtilecektir.**
- Ancak, sonraki dönemlerde tabi olunan muhasebe ve finansal raporlama standartları çerçevesinde yukarıda belirtilen mahiyette fon hesabı oluşturulması ve/veya aktarıma konu edilebilecek yedek akçe ayrılması halinde;
 - a) Daha önce özel fon hesabı oluşturulmakla birlikte eksik tutar bulunması durumunda, ilgili hesaplardan pay verilerek özel fon hesabındaki eksiklik tamamlanacak,
 - b) Daha önce ilgili hesaplarda pay verilecek tutarın yer almaması nedeniyle özel fon hesabının oluşturulamamış olması durumunda ise, yukarıda yapılan açıklamalar dikkate alınarak bahse konu özel fon hesabı oluşturulacak, müteakiben de eksik tutar bulunması halinde eksiklik tamamlanacaktır.
 - c) Özel fon hesabının oluşturulmasına veya bu hesaptaki eksikliğin tamamlanmasına bağlı olarak, özel fon hesabına aktarılması/pay verilmesi gereken tutarların takibi için daha önce oluşturulan nazım hesaplara, kaydın mahiyetine ilişkin açıklamayı içerecek şekilde ters kayıt yapılacaktır.
- İlgili amortismanla tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, Vergi Usul Kanunu'nun **mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası** uygulaması kapsamında değer artış fonu hesabına alınan tutarlar, bu hesaplardan daha önce pay aktarımında kullanılan hesaplara aktarılacak veya nazım hesaplardan ters kayıtla çıkarılacaktır. Ancak, bu durumda elden çıkarmaya ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uygulaması bakımından hesaplanacak kar/zararın tespitinde söz konusu değer artış tutarları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulacaktır.

- VUK mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrasına ve geçici 32 nci maddeye ilişkin değer artış tutarları ve iktisadi kıymetlere ilişkin hesaplanan değer artışları oluşturulan hesapta ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde izlenmesi gerekmektedir. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları en geç yeniden değerlemenin yapıldığı dönem sonuna kadar envanter defterinde/özel bir amortisman defterinde/ amortisman listelerinde gösterilecektir.