

YILDIZ TEKNİK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

Değer ve İşlet. Topy. Değerlemesi

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Erol Yurtlu

1985

Yıldız Üniversitesi - Sosyal Bilimler Enstitüsü

comp

363

18

Değer Kavramı

Ve

İşletmelerin Topyekün Değerlemesi

Erol YURTLU

İşletme Yönetimi

Yüksek Lisans Bitirme Tezi

Tez Yürütücüsü: Doç. Dr. Bedri Işıl

İstanbul - 1985

F İ H R İ S T

	<u>Sahife</u>
Değer Kavramı ve İşletmelerin Topyekûn Değerlenmesi	1
 BİRİNCİ BÖLÜM	
I-A- Giriş	2
B- Değerleme Kavramı	4
C- Değerleme Şekilleri	5
II- Değer Çeşitleri	5
A- İktisap Değeri	6
1) Mubayaa değeri	7
2) Maliyet değeri	8
B- Piyasa Değeri	8
C- Tasfiye Değeri	9
E- İktisap Değeri - Piyasa değeri karşılaştırması	10
F- Piyasa değeri ile tasfiye değeri karşılaştırması	10
III- Değerleme Prensipleri	10
A- İktisap değeri prensibi	10
B- Piyasa değeri prensibi	10
C- Asgari değer prensibi	11

İKİNCİ BÖLÜM

1- İşletmelerin Vergi Hukuku Esaslarına göre değerlendirilmesi	12
A- Önem ve etkileri	12
B- Değerleme esasları	12
C- Değerleme günü	13
D- Değerleme ölçüleri	13
1- Maliyet Bedeli	14
a) Ticari Maliyet	15
b) Üretim Maliyeti	15
c) İthal Maliyeti	15
2- Borsa rayıcı	16
3- Tasarruf değeri	17
4- Mukayyet değer	18
a) Senetsiz alacaklar	19
b) Senetsiz borçlar	19
c) İlk tesis ve taassuv	19
d) Peştemallıklar	20
e) Aktif ve pasif geçici hesap kayıtları	21
f) Karşılıklar	21

5- İtibari değer	21
a) Kasa mevcudu	21
b) Tahviller	21
6- Rayiç değer	21
7- Vergi değeri	22
8- Emsal bedeli ve ücreti	23
II- Yeniden Değerleme Gereği	
A- Tanım ve mahiyeti	24
B- Türk Vergi Sisteminde Yeniden Değerleme	25
C- Yeniden değerlemenin kapsamı	26
D- Yeniden değerlemenin mahiyeti	
III- Yeniden Değerleme Usulleri	27
A- Takdiri Usul	27
B- Katsayılar Usulu	27
a) İdari Metod	27
b) Net değer metodu	28
IV- 2791 Sayılı Kanunun yeniden değerlendirme esasları	30

V- Yeniden Değerleme Müessesesi	32
1- Kapsam	32
2- Süre	33
3- Yeniden değerlendirilecek kayımlar	33
4- Yeniden değerlendirme usulü	34
5- Yeniden değerlendirmeden doğacak değer artışı	37
6- Gelir Vergisi Mükellefleri tarafından yapılacak yeniden değerlendirme	39
7- Kurumlar Vergisi Mükellefleri tarafından yeniden değerlendirme	40
8- Sermaye Şirketine dâhil olan ferdi işletmeler ile Şahıs Şirketlerinde yeniden değerlendirme	42
9- Bankalarda yeniden değerlendirme	43
10- İktisadi Devlet Teşekküllerinde yeniden değerlendirme	44
11- Yabancı Sermayeli Kurumlarda Değerlendirme	45
12- 1982 Yılında Sermaye artırımında bulunan Kurumlarda Yeniden Değerlendirme	45

13- Kurumların İştiraklerinde yeniden değerlendirme	46
14- Yeniden Değerlenen İktisadi Kıymetlerin Satışı	47
15- Değer artışlarının Sermayeye ilavesi	48
16- Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda	
Güsterilmesi	51
VI- Türk Ticaret Kanunu Açısından Yeniden Değerleme	52
VII- Bankalar Kanunu Açısından Yeniden Değerleme	56
VIII-Sermaye Piyasası açısından	57
IX- 1984 ve Daha Sonraki Yıllarda Yeniden Değerleme	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kamu Yararının Zorunlu Kıldığı Hallerde, Kamu Hizmeti Niteliği Taşıyan Özel Teşebbüslerin Devletleştirilme Usul ve Esasları	61
A- Amaç ve Kapsam	61
B- Devletleştirme şartları	61
C- Devletleştirme Kararı, Kararın ilan ve Tebliği	62
D- Devletleştirme Karşılığı	62
E- Değer tesbit ve Takdiri	63
F- Özel Teşebbüste Çalışanların Durumu	64

G- Ödeme ve Tebligat	64
H- Dava Hakkı	65
L- Yasaklar ve Geçersizlikler	65
İ- Komisyonlar	66

DÜRDÜNCÜ BÖLÜM

Şirket Kurtarma Operasyonu	67
A- Amaç ve Kapsam	67
B- Sebepleri	68
C- Kurtarma Şekilleri	68
D- Sonuçları	69
E- 1983 ve Daha Sonraki Zamanda İlimizde Şirketleşme	70
Sonuç	71
Metinler	75
2791 Sayılı Kanun	75
3094 Sayılı Kanun	79
3082 Sayılı Kanun	84
Kısaltmalar	90
Bibliyografya	91
Öz Geçmiş	93

Ö N S Ü Z

Değer kavramı ve işletmelerin topyekûn değerlemesi bu tezde toparlanmış bulunmaktadır.

Genel olarak değer kavramı, işletmelerin işletme iktisadi yönünden değerlemesi, Türk Ticaret Hukuku açısından değerlendirme ayrı ayrı ele alınmıştır. Yürürlükte bulunan Türk Vergi Hukuku açısından değerlendirme ve uzun süredir uygulanamayan yeni işlerlik kazanan yeniden değerlendirme esasları ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Ayrıca Kamu yararının sorunlu kıldığı hallerde, kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüs işletmelerinin Devletleştirilmesi ve bunların değerlerinin takdir ile ödemeleri konusu işlenmiştir.

1983 yılından buyana izmit'te sermaye şirketi şekline dönüşen işletmeler hakkında kısa istatistikî bilgiye yer verilmiştir.

Bu tezin hazırlanmasında yardımlarını esirgemeyen Yıldız Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetici ve Öğretim Üyeleri ile tez Yöneticisi Sayın Doç.Dr. Bedri İŞİL'a şükran borçluyum. Daktilo ve yazında yardımcı arkadaşlara da teşekkür ederim.

DEĞER KAVRAMI VE İŞLETMELERİN TOPYERKÜN DEĞERLEMESİ:

Özellikle ikinci Dünya Savaşı sonrası çok hızlı teknik ve ekonomik gelişmeler sonucu, işletmelerin boyutlarının değişmesi, sonuçların büyümesi ve çoğalması, rekabet şartlarının bir teknik ve ekonomik savaş haline dönüşmesi sonucunu yaratmıştır. Bu ortam işletmelerin şekil değiştirmesine ve gelişmesine sebep olmuştur.

İşletmelerin bu gelişme ve şekil değiştirmeleri süreci içinde şartlara uyum sağlamaya çalışması doğal bir olaydır.

Nitekim süz konusu zaman kesiti içinde yeni şartlara uyum sağlayamayanlar birer birer tasfiye edilmiş, başarılı işletmeler ise ya yapısal değişimler, yada diğer kuruluşlarla birleşerek yeni, güçlü organizasyonlar haline dönüşmüştür.

İşte bir işletmenin ister tasfiye edilmesi, isterse diğer işletmelerle birleşerek yeni bir organizasyon haline dönüşmesi herçeyden işletmenin yeni şartlar içinde yeniden tek tek veya birleşerek sahip olacakları ekonomik ve teknolojik gücün ne olacağının hesaplanmasını gerekli kılmıştır.

Ayrıca, özellikle memleketimizde ekonomik gelişme sorunları ve sürekli yüksek enflasyon şartları sonucu tasfiye edilen, yeniden kurulan, şekil değiştiren işletme oranını artırmış, bu durumda gerek birleşen veya el değiştiren işletmeler ve gerekse yasal sorunluklar sık sık değerlemeyi sorunlu kılmıştır. Yani bu konu güncel konu haline gelmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1- DEĞERLEMENİN ÖNEMİ

A) GİRİŞ

Değerleme, çeşitli ölçü birimleri ile gösterilen varlıkların para ile ifade edilmesidir.(1) (2) Para tek ve müsterek ölçü birimidir. Para toplamı yapabilecek ölçüdür. Varlıkların para ile ifade edilmesi, mukayeseye de imkân verir.

25 adet elbise ile 1500 m³ bina, 10 ton salça, 1000 m² arsa, 500 litre zeytin yağının toplanması ve herhangi bir şekilde mukayesesi mümkün değildir.

Varlıkların miktar ile ifade edilmesi objektif bir ölçüdür, 10 ton çimento her yerde ve her zaman, kim tarafından tartılırsa tartılsın o kadar olur. 10 metre kumaş keza on metredir. Ölçü aletleri bozuk değilse, yanlış ayarlanmamışsa bu işlem hep aynıdır. Varlıkların değerlendirilmesi denildiğinde subjektif kavram olan para ile ifadesi anlaşılır. Değerlenecek varlığa atfedilecek değer, değerlemenin gayesine, değerliyenin takdirine göre farklı olur. Çimentoya ihtiyacı olanın bir ton çimentoya atfedileceği değer ile buna ihtiyacı olmayanın takdir edeceği değer çok farklı olacaktır. (3) (4) (5)

-
- 1- Hayri Tokay, İşletme İktisadı, Ankara 1965 S.160
 - 2- Prof. E.Sedat Ünal, Envanter Blâncô Ankara 1974 S.15
 - 3- Hayri Tokay, İşletme İktisadı Ankara 1965 S.161
 - 4- Prof. E.Sedat Ünal, Envanter Blâncô Ankara 1974 S.16
 - 5- Doç. Sedat Ünal, Muhasebe, Ankara 1960 S.266

İşletme mevcutlarının toplu olarak artma veya eksilmeleri, yani para ile ifade edilmeleri ancak değerlendirme ile mümkündür. Değerleme geçitli ölçülere göre yapılır. Değerlemede kullanılacak ölçüler de değerlemede varılacak gayeye ve değerleyenin görüşüne göre veya hâttâ kanuni ölçülere dayalı olarak farklı olabilir. 10 ton demir alındığı zaman tonu 80.000 lira ise toplam 800.000 lira ettiği halde, bugün aynı demirin tonu 100.000 liraya yükselmisse, bu değerle değerlendirildiğinde bir milyon lira değerde olacaktır. Alış tarihine göre bugünkü değeri %25 artmış olacaktır. Ama, 10 ton demir alındığı zamanda 10 ton dur, şimdi de 10 tondur. Ton yerine okka ile ölçülmesi o demiri miktar olarak artırıp eksiltmez. Değerleme işletmenin en önemli ve bu ölçüde en nazık konusudur.(1) (2)

Değerleme para ile ifadededir. Ne yazık ki paranın da bir değeri vardır, zaman içinde paranın değeri de inip-çıkabilmektedir. Değerlemede kullanılan ölçü kadar, paranın değerinin de dikkate alınmasının gerekmesi bu için önem ve güçlüğündü ifadeye yeter. Değerlemede doğru ölçü kullanılması, işletmeci kadar, işletme ile ilgisi olan alacaklı - borçlu ve devletide yakinen ilgilendirir.

İşletmelerin değerlendirilmesi ile iki tarih arasındaki değerin mukayese edilmesi gerekir. Bu yolla değerdeki artış veya eksiliş, başka bir ifade ile kâr veya zarar durumu tesbit ve islenir.

Değerleme ölçüsü seçilirken, işletme için en uygun ölçü seçilmelidir. Bu yönü ile değerlendirme işletme iktisadına ilgilendirir bir konudur. Ancak işletmecinin kâr veya zarar etmesi, kârın azlığı veya çokluğu yalnız işletmeciyi değil, vergilendirme bakımından Devleti de ilgilendirmektedir. Vergi mevzuatı kârı ve sonuçta vergiyi azaltıcı bir değerlendirme ölçüsü seçmeyi önleyici kurallar tesbit eder. İşletmeci üçüncü şahıslara ve ortaklara kötü olan işletme durumunu iyi göstermek için varlıkları kabarcık göstermek isteyebilir.

1- Yılmaz Üsbacı, Vergi Usul Kanunu yorum ve Açıklamaları, İstanbul 1982 S. 389

2- Maliye Bakanlığı yayınları, Vergi Usul Kanunu Soru ve İzahları Ankara 1949 M.258

Bu durumda üçüncü şahıslar zarar görebilir. Ticaret Hukuku üçüncü şahısların haklarını koruyucu tedbirler koymuştur.(1) (2) (3)

B) DEĞERLEME KAVRAMI

Değerleme genel olarak iki anlamda kullanılır.

1- Nazari: İşletmecinin sahibi bulunduğu varlığına değer tahmin ve takdirinde bulunması.Bu sadece işletmeciyi ilgilendirir.

2- Uygulama: Her türlü varlığın para ile ifade edilmesi. Ticaret ve Vergi Hukuku bu anlamda anlamaktadır.

Miktarı rakamla belirtilmiş olan ve işletmenin tasarrufunda bulunan varlıkların para ile ifade edilmesine işletme iktisadî bakımından değerlendirme denilir.

Buna göre :

a) Değerlenecek kaymetler mülkiyeti işletmeye ait sabit ve mütedavil kaymetlerdir.Mülkiyeti işletmeye ait olmayan kiralanmış bina,arazi ve makinalar ile emanet (konsinye) mallar değerlendirilmeye tabi değildir.

b) Mülkiyeti işletmeye ait bulunan sabit ve mütedavil kaymetlerde miktarın açıkça belirtilmesi ve miktarın aynı zamanda bir değer ifade etmesi gerekir. Kasadaki para ile senetli ve senetsiz alacaklar tutarı hem miktar hem değer ifade ettiğinden değerlendirme konusu olmaz. Tahsili kabil olmayan alacağın düğümü de bir değerlendirme değil, gerçek varlığın ifadesidir.

c) Muhasebe tekniğine uygun yapılan ameliyelerden, vasatî fiyat ifadesi, vadeye kadar faisin düğülmesi bir değerlendirme işlemi değildir.

İşletme varlığının hangisinin değerlemeye tabi olduğunu ve hangisinin değerlemeye tabi olmadığını kestirmek güçtür. Kasadaki para değerlemeye tabi olmadığı halde, yabancı para; resmi kur, karaborsa fiat veya fiilen üdenen kur üzerinden değerlemeye tabidir.

-
- 1- Av.Selâni Dinçer, Hakim Şefik Ayan, Hakim M.Tarık Doğruer, Hakim Mehmet Emin Arıkan, Türk Ticaret Kanunu Esbabı muhibeli, İshahlı ve İctihatlı, Ankara 1956 S.210 ve 308
 - 2- Yılmaz Üşelci, Vergi Usul Kanunu yorum ve açıklamaları, İstanbul 1982 S.289-290
 - 3- Recep Turgay, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul, 1978

şüpheli alacakların da ne kadarının tahsil edileceği tahminon dayandığından değerlemeye tabidir.

C) DEĞERLEME ŞEKİLLERİ

a) Faaliyet halindeki bir işletmenin çalışmalarına devam etmekte iken varlıklarına ayrı ayrı değer biçme;

b) Üretim faaliyetinde kullanılan kıymetlere ve bunlardan meydana getirilen varlıklara değer biçme;

c) Tasfiye edilen veya faaliyeti sona eren işletmenin varlıklarının değerlemesi;

d) İktisadi bir bütün olan işletmenin bütününe değer biçme;

şeklinde dört ayrı biçimde değerlendirme ile karşılağıılır. (1)

II- DEĞER ÇEŞİTLERİ

Faaliyetini devam ettirmekte olan işletmenin varlıkları işletmenin gayesine ve piyasa ile olan ilişkisine göre iki ayrı durumda değer ifade ederler.

1) Varlıklar işletmenin gayesine göre bir değere sahiptirler. Varlıklar bir değere sahip olma dışında, işletme içinde bir görevleri de bulunmaktadır. Varlıklar işletmenin gayesine uygun cins, miktar ve fiyattan satın alınırılar. Veya bu varlıklar bizzat işletme tarafından istihsal veya imal edilirler. Satın alınan malların işletmeye giriş değerleri bellidir. İstihsal veya imal suretiyle elde edilenlerin değerini de hesaplamak suretiyle bulmak mümkündür. İşte bu değer o malın işletmeye giriş ve mal oluş değeridir. Başka bir ifade ile iktisap değeridir.

1- Hayri Tokay, İşletme iktisadı, Ankara 1965 S.162

2) Varlıklar işletmenin gayesine uygun surette piyasadan temin edilmekte, tüm olarak piyasadan çekilmediği, o maldan piyasada bol miktarda bulunduğundan başkaları tarafından da alınır-satılır. Talebin ve ihtiyacın şiddetine göre de değerleri düşer veya yükselir. İşletme varlıkları bu bakımdan piyasaya göre ayrı değere sahip olur. İşte o malın piyasada alınıp satıldığı değere de piyasa değeri denir.

Yukarıda açıklanan iki değer faaliyeti devam eden işletme varlıklarının değer ölçüleridir.

3) Faaliyeti sona eren bir işletmenin değeri ise tasfiye Değeri ile ifade edilir. Tasfiye değeri gayesi sona ermiş bir işletmenin varlığının elden çıkarılma değeridir. Genel olarak ta piyasa değerine nazaran daha düşük bir değerdir.

4) İşletme devam etmektedir. İşletmeyi meydana getiren varlıkları tek tek incemelerden işletmenin gayesine uygun olarak tek bir değer biçme hali vardır. İşletme gelir getirme gayesi ile kurulur. İşletmenin tümünün değeri de getirdiği veya getireceği gelire göre takdir olunur. Bu değer, hiçbir suretle yoniden kurma (Reproduksiyon) değerinden az olamaz. Bu değere hasılat değeri denilmektedir.

Faaliyetini devam ettirmekte bulunan işletmenin varlıkları iktisap değeri ve piyasa değeri ile ifade edilir.

Faaliyeti sona eren işletmenin tasfiye değerinden sözedilir. İşletmenin hedefine göre de getirdiği veya getireceği gelir dikkate alınarak hasılat değeri ile değerlendirilir. (1)

A- İKTİSAP DEĞERİ

Herhangi bir malın piyasadan satın alınması veya piyasada satılması karşılığında ödenen veya alınan meblağ- para açık ve kesin bellidir. Piyasa değeri olarak ifade ettiğimiz bu değer birincisine satınalma ikincisine de satış değeri denir. (2)

1- Hayri Tokay, İşletme iktisadı, Ankara 1965 S.163

2- Recep Turgay, Vergi Usul Kanunu ve tatbikatı İstanbul 1978 S. 921

Satış değeri, malın satışı sırasında önemli olup, varlık olduktan çıktığından daha sonra bir kıymet ifade etmez. Alış değeri ise işletmeye yani giren bir mala ödenen bedel olup her zaman işletme için aynı değerdedir. Zamana ve ihtiyaca göre değeri değişir. Değerleme bakımından bu değer önemlidir.

Bir işletme kurulurken varlıkları satınalma yoluyla temin ettiği gibi, bizzat imal veya sıraat ve madencilik gibi dallarda da bizzat istihsal ve diğer alanlarda inşa ederek temin eder. Satınalma değeri kesin olarak bellidir. İmal-inşa ve istihsalde ise maloluş değerinin hesap edilmesi gerekir.

Bu durumda iktisap değeri;

1) Mubayaa değeri

2) Maliyet değeri

olmak üzere ikiye ayrılır.

1) Mubayaa değeri :

Satınalınan malın faturasındaki tutar ile bu malın işletmede imal ve istihlâke hazır hale gelinceye kadar yapılan bütüm masrafların toplamından meydana gelir. Buna göre mubayaa değeri şu unsurları ihtiva eder:

1) Fatura bedeli (iskonto ve tansiller ile geri verilen ambalaj bedeli düğüldükten sonra)

2) Tedarik masrafları (Tahmil, tahliye, navlun, nakliye, akreditif, ham maliye, sigorta, komisyon, ardiye, rıhtım, kontar, gümrük, vergi, resim vs. masrafları)

3) Muayene ve kabul giderleri,

4) Ambalaj iade masrafları,

5) Denetleme ve kontrol (eksportiz) masrafları,

6) Bayiatlar

Sabit kıymetlere ayrıca:

1) İnşaat

2) Montaj

3) Mügavirlik

4) Tecrübe

masraflarının da katılması gerekir. (1)

1- Yılmaz Uşbalcı, Vergi Usul Kanunu yorum ve açıklamaları,

İstanbul 1982, S.395

2) MALİYET DEĞERİ

Bir işletmede imâl, istihsal veya inşa olunan sabit ve mütedavil kıymetlerin elde edilmesi için yapılan masraflarla, umumi ve müsterek masraflardan bunlara isabet edecek kısımdan meydana gelir. Bu nedenle bir malın maliyet değeri, alış değeri ile kullanılmaya hazır halde gelinceye kadar işletmenin umumi ve müsterek masraflarından bu mala düşen payın toplamından oluşmaktadır.

Gerek alış değeri, gerekse maliyet değeri işletmenin o mala geçmişte yaptığı masrafları ifade eder. Oysa işletme içinde sabit kıymetler eskime ve aşınma nedeni ile değer kaybeder. Makina ve teçhizat zamanla değer kazanabildiği gibi bu değerini kaybetmen veya tamamen kaybedebilir. Bu varlıkları mubayaa ve maliyet değeri ile değerlendirme halinde elden çıkarmak istenildiğinde ya müşteri bulamama veya olduğundan aşağı değerde satarak işletmeyi zarara uğratabiliriz. Bunun için başka değerlendirme ölçütleri kullanmakta zorunludur.

B) PIYASA DEĞERİ

Piyasa değeri, muayyen bir tarihte cari olan, malın alınıp satıldığı değerdir. Bu değere rayiç değerde denilir.

Piyasa değerinin var olabilmesi için, bir malın alınıp satılır olması lazımdır. İşletmenin sabit kıymetleri, makina ve teçhizatının piyasa değerinin olduğu söylenemez. Satılsa dahi eski veya hurda değerinde olur. Piyasadan işletmenin ihtiyacı için alınan mallar piyasadan çekilmişlerdir. Aynı mallardan piyasada kalanların alınıp satıldığı değer piyasa değeridir.

Değerlemede sadece değerlendirme günü rayiç de yeterli değildir. Ham madde ve malsemenin fiyatı yükseliyorsa, imalatla kullanılan bu mal ve malsemenin yerine yenisini daha pahalı alılabilecektir. Bu durumda ham madde ve malseme değerlendirme günündeki değerden yerine konulamıyacaktır. Bu nedenle değerlendirme ikame gününün rayicinin de dikkate alınması gerekiyor. (1)

C) TASFİYE DEĞERİ

Faaliyeti son bulan işletme varlıklarının parça parça veya top yekûn elden çıkarılmasıdır. İşletmenin gayesi sona ermiştir. Varlıklar elden çıkarılmıştır. Bu varlıkların tasfiye sırasında değerlendirilmesi söz konusu olamaz. Onun için bu değerlendirme işletmenin değerlendirilmesi konusu sırasında kalmaktadır.

E) İKTİSAP DEĞERİ - PIYASA DEĞERİ KARŞILAŞTIRMASI

Varlıklar iktisap veya piyasa değerine göre değerlendirilirse ayrı ayrı sonuçlara varılır. İşletme yonî kurulduğunda varlıklarını piyasadan satın alması olsun. Bu durumda iktisap değeri ile piyasa değeri bir birine eşittir. Zaman geçtikçe ve özellikle enflasyon dönemlerinde piyasa değeri büyük ölçüde değişir. İktisap değeri ilk alınan varlıklar bakımından değişmemiştir.

Varlıklarımızı piyasadan aldığımızı ve iktisap değerinin 100 olduğunu kabul edersak bu değer aynı zamanda piyasa değeridir. Bunun yarısını % 100 kârla satarsak, mal varlığı iktisap değeri ile 50, para varlığı 100 dır. Toplam varlığımız $50+100=150$ dir. Piyasa değeri ile mal varlığı 100 para varlığı 100 olmak üzere toplam 200 olur. Bu durumda varlığımızın % 100 arttığı söylenir. Gerçekte 50 mal 100 para olmak üzere toplam 150 varlığımız olduğundan artış 50 dir. Diğer mal olarak duran varlığın artışı görüldüğüte bir artıştır. Kârımız gerçekte 50 dir. Ama mevcut varlığımızı iktisap değeri ile değerlendirdiğimizde gerçek varlığımızı bulmuş olmayız. Demekki gerçek varlığımızı bulmak için piyasa değerine göre, gerçek kârımızı bulmak için de iktisap değerine göre varlıklarımızın değerlendirilmesi yapılmalıdır.

Mütedavil kıymetlerin iktisap ve piyasa değerleri ile sabit kıymetlerin iktisap ve piyasa değerleri farklı biçimde gelişir. Mütedavil kıymetler her zaman piyasada alınan satılan kıymettir. Sabit kıymetlerin ise benzerleri piyasada girer.

Sabit kıymetler aşınmaya, yıpranmaya maruzdur. Onun için piyasa değeri aşınma ve yıpranma durumuna göre düşücektir. Yerine yenisini ikâme mümkün değildir. (1)

F) PIYASA DEĞERİ İLE TASFİYE DEĞERİ KARŞILAŞTIRMASI

İşletme varlıkları satınalma ve satma piyasasına yakınlığı nisbetinde piyasa değeri ile tasfiye değeri o nisbette bir birine yakındır. Satınalma ve satış piyasasından uzaklaştıkça bu iki değerde bir birinden uzaklaşır. Dönem varlıkları piyasa değeri tasfiye değerine en yakın olanlardır. Ham madde ve mamul dışındaki varlıkların piyasa değeri tasfiye değerine en uzak olanıdır.

Sabit kıymetler piyasa değerine göre tasfiye değeri en düşük olan varlıklardır. Çünkü bunlar aşınma-yıpranma ve hatta kullanılması hale gelme nedeni ile çok düşük değerli veya hurda değerinden tasfiye olurlar.(2)

III) DEĞERLEME PRENSİPLERİ

A) İktisap değeri prensibi :

Buna göre değerlemede varlıkların değerlendirme günündeki piyasa değeri ile iktisap değeri arasındaki gerçekte olmayan azalma ve artma dikkate alınmaz. Fiilen gerçekleşen kâr veya sararı dikkate alır. Zahiri artıf ve eksiliği dikkate almaz.

B) Piyasa Değeri Prensibi :

Bu prensipte varlıkların değeri yerlerine yenilerinin konulması (ikâme) günündeki rayıfları dikkate alınır. Bu prensiple değerlendirilmede rayıca göre gerçekte olmayan kâr veya zarar hesaplanır.

1- Hayri Tokay, İşletme İktisadı, Ankara 1965 S. 167

2- Hayri Tokay, İşletme İktisadı, Ankara 1965 S. 171

C) Aşgari Değer Prensipleri :

Piyasa değeri ile iktisap değerinden en düşük olanın dikkate alınması suretiyle değerlendirme yapılır. İşletmenin gerçekleşen kâr/zararı ile muhtemel zararına dikkate alar. İşletmenin emniyetini dikkâretle bu prensip seçilir. (1)

1- Hayri Tokay, İşletme İktisadı, Ankara 1965 S. 171

İKİNCİ BÖLÜM

1- İşletmelerin Vergi Hukuku esaslarına göre değerlendirilmesi

A) Ünem ve otkileri

Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir. (1)

İşletmelerin değerleri bilançolarının aktif ve pasifinde yer alırlar. İktisadi kıymetlerin neler olduğu da bir envanter sonucu tesbit edilir. Envanterde tesbit edilen iktisadi kıymetler kanunda yazılı değerlendirme ölçüleri ile para ile ifade edilir. hale getirilir. İktisadi kıymetler hareket halinde bulunurlar. Hem maddeler yarı mamul veya mamul hale gelirler. Alet edevat eskir, aşınır. Makina ve teçhizat bir yandan eskir diğer yandan değer kazanabilir. Binalar ve sabit tesisler de eskirler. Diğer yandan günün koşullarına göre değerlendirilir. Bunun için gerçeğe uygun işletme varlığına tesbit, gerçeğe uygun bir vergilendirme için değerlendirme yapmak gerekli ve önemlidir.

Değerleme iktisadi kıymetler için söz konusudur. İktisadi kıymet para ile ifade edilebilen varlık, alacak ve borçların tamamını ifade eder. (2)

B) Değerleme esasları

Değerlemede, iktisadi işletme topyekün dikkate alınması iktisadi işletmeye dahil ve envanterde tesbit edilen kıymetler ayrı ayrı dikkate alınır. Miktar olarak bulunan değerler kanuni ölçülerle karşılanır. Tüm değerlendirme işlemi bittiğinde toplamı alınır. Mevcutlarla alacakların toplamından, borçlar düğüldüğünde net işletme değeri bulunur.

1- Vergi Usul Kanunu Madde 258

2- Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve ıktihatlı Gelir

Vergi Usul Kanunu; " Değerlemede iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teammilen aynı cinsten sayılan malları ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir," hükmünü koymuştur. (1) (2)

C) Değerleme Günü

Malın değeri iktisadi konjoktüre, malın durumuna, ona olan talebe ve piyasaya arz durumuna, mevsimine göre farklıdır. Bu bakımdan bir malın değeri değerlendirme gününe göre farklıdır.

Değerleme günü Vergi kanunları belirlemiştir. Türk ticaret Kanunu da blanco günü olarak belirlemiştir. (3) (4)

D) Değerleme Ölçüleri

Değerleme Ölçülerini Vergi Usul Kanunu genel olarak belirlemiştir. (5) Bundan başka Vergi Kanunları ile de bazı ölçüler konulmuş bulunmaktadır. Bu ölçüler(6) şunlardır.

- 1- Maliyet bedeli
- 2- Borsa raici
- 3- Tasarruf değeri
- 4- Mukayyet değer
- 5- İtibari değer
- 6- Raic değer
- 7- Vergi değeri
- 8- Emsal bedel ve emsal ücret
- 9- Diğerleri

-
- 1- Yılmaz Üsbaleci , Vergi Usul Kanunu yorum ve açıklamaları
İstanbul 1982 S. 397
 - 2- Vergi Usul Kanunu Madde 260
 - 3- T.T.K. M. 75
 - 4- Gelir Vergisi Kanunu Mad.38 K.V.K. Mad. 13
 - 5- Vergi Usul Kanunu Mad.261
 - 6- Prof. E.Sedat Ünalan, Envanter Blânco, Ankara 1974 S.17

Bu ölçülerin hangi iktisadi kıymetin değerklenmesinde esas alınacağı kanunda belirlenmiştir. Herkes istediği değeri kullanamaz. Bu esaslara uymak zorunludur.

1- Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerkinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumun giderlerin toplamına ifade eder.(1)(2)

Buna göre maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin satın alınması ve değerkinin artırılması giderleri ile buna bağılı giderlerin toplamından oluşur. Genel giderler maliyet bedeline ilave edilmez.

İktisadi kıymetler işletmeye :

- a) Ticari maliyet
 - b) Üretim maliyeti
 - c) İthal maliyeti
- ile girerler. (3)

Birde iktisadi kıymetler işletmeye geçitli zamanlarda geçitli maliyetlerle dahil olur. Bu iktisadi kıymetlerin karma değerkinden bahsetmek gerekirse Ortalama maliyet bulumur.

1- V.U.K. Mad. 262, 269, 275

2- Yılmaz Üsbacı, Vergi Usul Kanunu yorum ve Açıklamaları, İstanbul 1982 S. 390

3- Prof. E.Sedat Ünalan, Envanter Blanco, Ankara 1974 S.18

a) Ticari Maliyet :

Satan alınan malların

1- Fatura bedeli,

2- Ambalaj "

3- Sigorta "

4- Taşıma "

5- Vergi, resim, harç bedeli gibi malın depoya girmesine kadar yapılan giderlerden oluşur.

b) Üretim Maliyeti :

Mamulün elde edilmesi için

1- Hammaddeler

2- Üretici işçilik

3- Yakıt ve enerji

4- Yedek parça gibi doğrudan (direk) giderler;

1- Yardımcı malzeme

2- Yardımcı işçilik

3- Ortak gider payları

4- Genel gider payları gibi dolaylı (endirek) giderlerin toplamından meydana gelir.

c) İthal Maliyeti :

Yurt dışından getirilen malın;

1- Fatura bedeli

2- Akreditif gideri

3- Komisyon ücretleri

4- Gümrük vergi ve resimleri

5- Sigorta, navlun giderleri

6- Depoya kadar nakliye giderlerinden vb. meydana gelir.

Hangi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değeri-
ceğinde Vergi Usul Kanunu belirlemiştir. Buna göre :

- 1) Gayrimenkuller
- 2) Gayrimenkullerin mütemmin cüzüleri ve teferruatı
- 3) Tesisat ve makinalar
- 4) Gemiler ve diğer taşıtlar
- 5) Gayri maddi haklar (1)
- 6) Demirbaş eşya (2)
- 7) Emtia (3)
- 8) Ziraî mahsuller (4)
- 9) Hayvanlar (5)
- 10) Türk ve yabancı esham ve tahvilatı (6) (7)

2- Borsa rayıcı

Borsa rayıcı, gerek menkul kıymetler ve kambyo borsasına
gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin
değerlenmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muameleleri-
nin ortalama değerini ifade eder.

1- V.U.K. Mad. 269

2- V.U.K. Mad. 273

3- V.U.K. Mad. 274

4- V.U.K. Mad. 276

5- V.U.K. Mad. 277

6- V.U.K. Mad. 279

7- Yılmaz Üşbalcı, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikata
İstanbul 1982 S. 391

Normal iniş çıkışlar dışında baris kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlendiren önceki otuz gün içindeki ortalama borsa rayicini esas aldmaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir. (1) (2)

Borsalar, bazı malların alınıp satıldığı yerlerdir.

Menkul kıymetler ve kambiyo borsaları, Devlet, Vilayet, Belediye esham ve tahvilatı, Türk ve izin verilen Anonim şirket esham ve tahvilatının alınıp satıldığı borsalardır.

Ticaret borsaları misli ve mütedavil entia ve şahirenin alınıp satıldığı yerlerdir. Borsalar yarı resmi müessese niteliğindedirler. Yabancı paralarda bugünkü para rejiminde serbest kur sistemine bağlanmıştır.

İktisadi işletmeye dahil yabancı paralar bu rayice göre değerlendirilir. (3)

3- Tasarruf değeri

Tasarruf değeri bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arzettiği gerçek değerdir. (4) (5)

Bu değerlendirme ölçüsü sahibinin sübjektif görüşüne dayalı bir değerlendirme ölçüsü olduğu kanısını vermektedir. Gerçekte böyle değil objektif ölçülere göre, iktisadi kıymetin elden çıkarılması halinde işletmeye kazandıracakı gerçek değeri ifade etmektedir.

1- Recop Turgay, Vergi Usul Kanunu ve tatbikati
İstanbul 1978 S.924

2- V.U.K. Mad. 263

3- V.U.K. Mad. 270

4- V.U.K. Mad. 264

5- Prof. E.Sedat Unalan, Envanter Blanco, Ankara 1974 S.23

Tasarruf değeri ile senetli alacaklar ve senetli borçlar değerlendirilebilmektedir. (1)

Senetli alacaklar vadeleri gelmişse zaten içinde yasılı değer üzerinden değerlendirilir. Vadesi gelmemiş olması halinde, değereleme günü değerinin bulunabilmesi için senette faiz nisbeti yasılı ise bu, yasılı değilse resmi iskonto nisbeti üzerinden indirim yapılarak günün kaymetine dönüştürülür. (2)

Senetli borçlar için de aynı işlemler yapılarak değereleme günü değeri bulunmalıdır.

Kanuna göre senetli alacak ve borçların kayıtlı değeri ile değereleneceği esas hüküm olarak konulmuş, işletmeci dilerse değereleme günü değerine irca için tasarruf değeri ile değereleyebilir.

4- Mukayyet değer

Mukayyet değer adından da anlaşıldığı gibi kayıtlı değer defter ve hesaplarda bulunan değerdir. Bir iktisadi kaymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir. (3)

Mukayyet değeriyle değerelemeye herhangi bir hesap işlemi yapmaya gerek yoktur. Herşey muhasebe kayıtlarına ilk işlemden nasıl kaydedilmişse o haldedir. Bu ölçü ile değerelenecek iktisadi kaymetler :

1- V.U.K. Mad. 281 - 285

2- Prof. B.Sedat Ünalan, Envanter Blâncô, Ankara 1974 S. 23

3- V.U.K. Mad. 265

a) Senetsiz alacaklar. Bunlar muhasebe hesaplarında nekadâr kıymetli ise o değerdedirler. (1) Ancak, senetsiz alacakların tamamının alınabilmesi mümkün olmayabildiğinden kanun bunlar için kârdan karşılık ayrılmasının da kabul etmiştir. (2) Bu suretle de bir nevi tasarruf değeri ile değerlenmeye yöneltmiştir.

b) Senetsiz borçlar :

Senetsiz borçlar kayıtlı değeri ile değerlendirilir. Vadesi gelmemiş borçlar için tasarruf değeri ile değerlendirme yolunda seçilebilir. (3) (4)

c) İlk tesis ve taassuv (kuruluş ve organizasyon) giderleri :

İşletmeler ilk defa faaliyete geçecekleri zaman buna hazırlık için birtakım kuruluş masrafları yapmak zorundadırlar.

Kanunun tarifine göre; kurumun tesis olunması veya yeni şubesinin açılması veyahutta işlerin devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler ilk tesis ve taassuv gideri sayılmıştır.

Bunlar yeni kurulan işletmeler için :

1- V.U.K. Mad. 281

2- V.U.K. Mad. 323

3- V.U.K. Mad. 285

4- Prof. E.Sedat Unalan, Envanter Blâncô, Ankara 1974 S. 24

- 1) İş ve piyasa etüdü giderleri
- 2) Esas mukavele hazırlama giderleri
- 3) Kuruluş seyahat giderleri
- 4) Aynı sermaye ekspertiz, bilirkişi ve mahkeme giderleri
- 5) Kuruluş toplantı giderleri
- 6) Hisse senedi basım ve dağıtım gideri
- 7) Reklam ve tanıtma giderleri
- 8) Faaliyete geçene kadarki genel gider
- 9) Eğitim giderleri
- 10) Deneme giderleri

olarak belirlenebilir. Eskiden beri devam eden işletmeler için ise :

- 1) Sermaye artırma giderleri
- 2) Devir, birleşme veya şekil değiştirme giderleri
- 3) Yeni şube açılması ile ilgili giderler.
- 4) İşlerin devamlı genişletilmesi için yapılan araştırma, tanıtma gibi giderler sayılabilir.

Bu giderler aktifleştirilir ve değerlendirme günü kayıtlı değerleri esas alınır. (1)

d) Postemallıklar :

Kayıtlı değeri ile değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin bir diğeri de postemallıklardır.

Postemallık, bir işletmenin yerinin önemi, tuttuğu şöhret ve müşteri kütlesi gibi unsurlar için belirlenen değerdir. Bu değer de aktifleştirilerek mukayyet değeri ile değerlendirmede dikkate alınır.

e) Aktif ve Pasif geçici hesap kayıtları da kayıtlı değeri ile değerlendirilir.

f) Karşılıklar

Aktifte kayıtlı değerler için pasifte ayrılan karşılıklarda kayıtlı değerleri ile değerlemeye alınır.

5- İtibari değer

Bir yeni senetlerle eşan ve tahvilatın üzerinde yazılı değer itibari değerdir. (1) Tariften de anlaşıldığı üzere bu değer senet ve belgelerin üzerinde yazılı olan değerdir.

Bu ölçü ile :

a) Kasa mevcudu (2) kasada bulunan Türk parası üzerinde yazılı olan değerle değerlendirilir. Yabancı paralar ise yukarıda belirtildiği gibi borsa rayıcı ile değerlendirilmektedir. Tesbit edilen günlük kurlar değerlemede esas alınmaktadır.

b) Tahviller (3) Anonim şirketler, eşanlı komandit şirketler ile kamu kurumları tahvil çıkarabilirler. İşletmenin sahibi olduğu bu tahviller üzerinde yazılı olan değerle değerlendirilirler. (4)

6- Rayiç değer (bedel)

Rayiç bedel, bir iktisadi kaymanın değerleme günündeki normal alım-satım değeridir. (5)

1- V.U.K. Mad.266

2- V.U.K. Mad.284

3- V.U.K. Mad.286

4- Prof. E.Sedat Ünalan, Envanter Blanco, Ankara 1974 S. 25

5- V.U.K. Mad. Mükerrer 266

Birinci bölümde de belirtildiği gibi iktisadi kaymanın alandığı veya değerlendirme gününde yerine konulabileceği değerdir. Piyasada benzerlerinin alınıp satıldığı değerdir.

Bina ve arazi rayiç değerle değerlendirilir. Vergi değeri rayiç değere atıf yapmıştır. (1)

7- Vergi Değeri :

Vergi değeri, bina ve arazinin rayiç bedelidir. Bu bedel Emlâk Vergisi Kanunu hükümlerine göre tesbit edilir.(2)

Emlâk Vergisi Kanununa göre vergi değeri mükellef tarafından beyan olunan rayiç değerdir. Ancak beyan olunan değer arazi ve arsalar için takdir komisyonlarınca mahal olarak takdir ve ilan olunan değerden; binalar için ise Maliye ve Bayındırlık Bakanlığınca tesbit ve ilân olunan bina inşaat maliyeti ile arsa payı değeri toplamından daha aşağı olamaz (3)

Arazi ve arsa birim fiyatları takdir ve ilân olunmuştur. Asgari bina inşaat maliyetleri de her yıl kanunda belirtilen şekilde tesbit ve ilân edilmektedir. Bu değerler yeni ve eski binalar için uygulamakta olup, yığına göre eski binalar için amortisman nisbetleri de tesbit ile yayınlanmaktadır.(4)

1- Yılmaz Üzbalcı, Vergi Usul Kanunu yorum ve açıklamaları
İstanbul 1982 S.394

2- V.U.K. Mad. 268

3- Emlâk Vergisi Kanunu Mad. 10

4- Ali Abdullah Doğan, M.Cengiz Ünlü, açıklamalı ve içtihatlı
Emlâk Vergisi Rehberi, Ankara 1983, S. 149

3- Emsal bedeli ve ücreti

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tesbit edilemeyen bir malın, değerlendirme gü-
nünde satılması halinde emsaline nazaran hais olacağı değerdir.(2)

Emsal bedeli :

a) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlendirilenin
yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda
satış yapılmışsa emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına
göre çıkarılacak olan (ortalama satış fiyatı) ile hesaplanır.

2- Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli
bilinir, veya bulunması mümkün olursa, bu takdirde maliyet bede-
line toplamalarda % 5, perakende satışlar için %10 ilave etmek su-
retiyle (maliyet bedeli esasına) göre emsal bedeli bulunur.

3- Değerlemesi yapılacak malın değeri, piyasa durumu,
yapıranması ve benzeri hususlar dikkate alınarak (takdir ettirilir)
Bu usulle; hayvanlar, değeri düzensiz mallar, diğer değerlendirme ölçüle-
ri ile değerlendirilmesi mümkün olmayan mallar değerlendirilir.(2)(3)(4)

1- V.U.K. Mad. 267

2- Recep Turgay, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, İstanbul 1978-
S. 927 - 947

3- Prof. E.Sedat Unalan, Envanter Blango, Ankara 1974 S.26

4- Emlâk Vergisi 6 seri nolu Genel Tebliği

II) YENİDEN DEĞERLEME GEREĞİ

A- Tanım ve mahiyeti :

Yeniden değerlendirme; para kıymetlerinin değişmesi ve özellikle de düşmesi üzerine, işletme bilançolarının günün değerine uygun hale getirilmesi için yapılan revizyon hareketlerini ifade eder.

Ekonominin iyi ve sağlıklı işlemesi halinde yeniden değerlendirilmeye gerek yoktur. İşletme bilançosundaki değerlerde ekonomiye paralel olarak sağlıklıdır. Enflasyon oranlarının yükseldiği dönemlerde, ekonomik yapı olumsuz yönde etkilenir. Fiyat artışları gelir artışlarının üstünde seyrettiğinde ve bunun devamlı bir hal almasında gelirden alınan vergiler bir enflasyon vergisine dönüşür. Enflasyonist artış gelir artışı gibi vergilendirilmiş olur. Gerçekte gelir az olduğu halde, enflasyon vergisi ödeyen işletmelerin varlıkları gittikçe küçülür.

Ülkemizde de yaşanan hızlı enflasyon yüzünden işletmeler iktisadi varlıkları için gerçek bir amortisman ayıramamaktadırlar. Bunun sonucu yüksek miktarda vergi ödemek ve temettü ve kâr dağıtım yaptıklarından, gerçek sermayelerini koruyamamakta, finansman sıkıntısında kalmaktadırlar. Bu sıkıntıları önlemek için yeniden değerlendirme müessesesi getirilmiş bu yolla büyük işletmelerin ve özellikle girmekleme teşvik edilmiştir. (1)

1- Ali Uysal, Murattin Eroğlu, Açıklanmalı ve İhtilafatlı Gelir Vergisi Rehberi, Ankara 1983 S.822

B- Türk Vergisi Sisteminde yeniden değerlendirme :

Yeniden değerlendirme 1963 yılında 205 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 11. madde ile vergi mevzuatımızda yer almıştır. Ayrıca 440 sayılı İktisadi Devlet Teşekkülleri ile Müesseseleri hakkındaki Kanunun geçici 2. maddesinde yer almıştır.

V.U.K. geçici 11. maddesi bu maddenin uygulama zaman ve oncaillerinin tesbitini Maliye Bakanlığına bırakıldığından ve bu zamanda belirlenemediğinden uygulama alanı bulamamıştır.

21.1.1983 tarih 2791 Sayılı Kanunla uygulamaya konulmuş, yeniden değerlendirme katsayıları tesbit edilerek basit, Objektif, kolay uygulanabilir hale getirilmiştir. Herhangi bir vergilendirmede dikkatlenmediğinden işletmelere seçim hakkı tanınmış, mecburi kılınmamıştır. Sadece İktisadi Devlet Teşekkülleri için mecburi tutulmuştur.

2791 Sayılı Kanun 31.12.1982 tarihi itibarıyla yapılacak yeniden değerlemeyi düzenlemiş, daha sonraki dönemler için bu mekanizma işler hale gelmiştir.

4.12.1984 tarih 3094 Sayılı Kanun V.U.K. geçici 11.maddesini yeniden düzenleyerek 1984 ve daha sonraki yıllarda da yeniden değerlendirme yapmaya imkân tanır hale getirmiştir. (1)

1- Orhan Yüceltür, Milliyet gazetesi 7.2.1985 günlü nüshası
2. sayfasındaki makale.

C- Yeniden değerlemenin kapsamı

Yeniden değerlemeyi blânce esasına göre defter tutan; Gelir Vergisine tabi kollektif adi komandit ve adi ęirketler dahil olmak üzere ferdî işletmelerle kurumlar vergisi mükellefleri blâncolarına dahil iktisadi kayınetleri yanında yazılı istisnalarla yeniden değerliyiabilirler. Yeniden değerleme blâncolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kayınetlerle bu kayınetler üzerinden ayrılmış ve blânce pasifinde yer alan amortismanlara uygulanabilir.

İktisadi Devlet teşekkülleri yeniden değerlemeyi zorunlu olarak yapacaklardır.

Der mükelleflerle imtiyazlı ęirketler durumunda bulunan mükellefler yeniden değerleme kapsamı dışında bırakılmışlardır. Bu bakımdan bu haktan yararlanamazlar. (1)

D- Yeniden değerlemenin mahiyeti

1- Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kayınetlerin maliyet bedelleri ile birleşmiş amortismanları para değerindeki düşüşe göre, artan fiyatlara göre yeniden hesaplanarak günün değerine yükseltilir.

2- Yeniden değerlemede genellikle toptan eğya fiyat endeksleri kullanılır.

3- Eski ve yeni değer arasındaki fark kâr sayılıp vergilendirilemez.

4- Değer farkı pasifte Üsel bir hesapta gösterilir

5- Amortismanına yeni değer üzerinden devam olunur

III- Yeniden değerleme usulleri (1)

Yeniden değerlemede farklı usuller kullanılabilir. Bu usuller:

A- Takdiri Usul

Bu usulde yeniden değerlenegcek iktisadi kıymetler tek tek incelenip, yerine konma değeri ile hazır değeri bilirikliği vasıtası ile takdir ettirilip yazılı değerinin buna göre düseltmek şeklinde olur. Ancak Üsel grüp ve değerlere yer verdiğinden en doğru usul olmasına rağmen genelde uygulama alanı bulunmamaktadır.

B- Katsayılar Usulü

Kolay, masrafsız ve objektif mahiyette bulunmaktadır. Sabit kıymetler, paranan değerinin dñme derecesine göre belirlenen katsayılarla çarpılarak yeniden değerleme yapılır.

Bu şekilde değerlemede de iki metod bulunmaktadır.

a) İdari metod :

Sabit kıymetler ıktisap edildikleri, amortismanlar ise ayrıldıkları yıllar için belirlenen katsayılarla çarpılarak değerlenir. Aktifte sabit kıymetin yeni değeri ile pasifteki amortismanların yeni değeri arasındaki fark pasifte ayrı bir düzenleyici hesapta gösterilir.

1- Abdullah Aykon Doğan, yeni değerleme konferans notu

Bu usulde, aktif değerleri için belirlenen katsayıların, amortismanlarında yıllar itibariyle yapranabileceği ve ayrı ayrı olması gerektiği görüldü hakındır. Ancak her sabit kıymetin giriş değeri yanında her yıl ayrılan amortismanın da ayrı ayrı belirlenmesi gibi uygulamada büyük zorluğu vardır.

b) Net değer metodu

Sabit kıymet ve birleşmiş amortismanlar sabit kıymetin aktife girdiği yılın katsayıları ile çarpılır. Bu suretle bulunan yeni net değerle eski net değer arasındaki fark pasifte değerleme fonu olarak muhasebeleştirilir. Aktif sabit kıymet değer farkı aktif amortisman değer farkında pasifleştirilerek muhasebeleştirilir.

Örnek : Değerlemeye tabi iktisadi kıymet 5.000.000 ₺ ve birleşmiş amortismanı 1.000.000 lıra olsun. Değerleme katsayısı da 4 ise, uygulama;

Sabit kıymet değeri	:	5.000.000 ₺
Birleşmiş amortisman	:	<u>1.000.000 ₺</u>
Net değer	:	4.000.000 ₺

Sabit kıymet yeni değeri

$$5.000.000 \times 4 = 20.000.000 \text{ ₺}$$

Amortisman yeni değeri

$$1.000.000 \times 4 = \underline{4.000.000 \text{ ₺}}$$

$$\text{Yeni net değer} \quad 16.000.000 \text{ ₺}$$

16.000.000 - 4.000.000 = 12.000.000 yeni değerleme fonudur.

Muhasebeleştirilmesi :

Sabit kıymetler H. 15.000.000

Birilmig amortismanlar 3.000.000

Değerleme fonu 12.000.000

Hesapların gürnümüşü ise

Sabit kıymetler	Amortismanlar	Değerleme fonu
5.000.000	1.000.000	12.000.000
15.000.000	3.000.000	
20.000.000	4.000.000	

şeklinde olacaktır.

IV - 2791 Sayılı Kanunun yeniden değerleme esasları

Yıllardır yeganan yüksek enflasyon sonucu finansman sıkıntısının yeniden değerleme ile giderilmesi veya hafifletilmesi dđ-
gđnđlmđđtđr.

Bunun esaslarıda şöyledir.

1- Yeniden değerleme bir defa uygulanacak, yeni amortis-
man resimi ile devamlılığı sağlanmıştı.

2- Yeniden değerleme zorunlu olmayıp ihtiyari kılınmış-
tı.

3- Yeniden değerleme esas olarak kurumlar vergisi mđkel-
leflerini kapsamına almış olup, gelir vergisi mđkellefleri için
bir blânço düzeltmesi şeklindedir.

4- Metod olarak katsayılara bağlı net değer metodunu
esas almıştı.

5- Yeniden değerlemede iktisadi kaynetin aktive girdiği
yıl katsayısı onun ve birikmiş amortismanının değeri ile çarpı-
lacaktır.

6- Gelir vergisi mđkellefleri yeniden değerleme artışı
farkını pasifte değerleme fonu hesabında muhafazaya mecburdurlar
Sermayeye katamaz.

7- Kurumlar vergisi mđkellefleri değerleme farkını pasif-
te değerleme fonunda toplaya bileceği gibi, sermayeye de ilave
edilebilir. Yeni hisse senedi çıkarılabilir.

8- Yeniden değerleme farkı ister değerleme fonunda muha-
faza edilsin, isterse sadece kurumlar vergisi mđkellefleri ser-
mayeye ilave etsinler vergilendirilmeyecektir.

9- Kurumlar yeniden değerlenen iktisadi kıymetler için ertesı yıllarda yeni değer ızerinden amortisman ayıracaklardır. Gayrimenkuller için eski değer ızerinden amortisman ayrılacaktır.

10- Gelir Vergisi mükellefleri amortisman ayırmaya eski değer ızerinden yapabilecektir.

11- Bankalar yeniden değerleme sonucu artış fonunu sermayelerine bazı ęartlarla ekleyebilecektir.

12- Değer artış fonu tahvil ihracında ıdenmiş sermaye, Bankalar Kanununun uygulamasında ihtiyat sayılmıştır.

13- Yeniden değerleme katsayıları fiyat artışlarına paralel olarak 1977 - 1982 yılları için düzenlenmiştir.

14- 1982 yılında sermaye artırımını yapan kurumların yeniden değerleme yapmaları ve artan değeri sermayeye katmaları sorunludur. Yeni ortak almamış kurumlar için ihtiyaridir.

15- 1983 yılı sonuna kadar yeniden değerlemenin tamamlanması sorunludur.

16- Yeniden değerleme Kurumlar Vergisi mükellefleri için olmakla beraber 1983 yılında kurum haline dññğen Gelir Vergisi mükelleflerininide kapsama almıştır.

17- Yeniden değerleme 31.12.1982 dññemi itibariyle olacaktır. Özel hesap dññemi olanlar yeniden değerlemeyi 1982 yılındaki hesap dññemi sonu itibariyle yapacaktır.

18- 5.000 lirayı geçmeyen değerlerle, maliyet bedellerine eklendiği kur farkları, sinema filimleri, alâmeti farika, peştemalıklar, özel maliyet bedelleri, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüd ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tiralari buna benzeyen sair aktif değerler değerlendirme kapsamı dışında bırakılmıştır.

19- Yeniden değerlendirme ile ilgili diğer hususları Maliye Bakanlığı belirlemeye yetkili kılınmıştır. (1)

V- Yeniden değerlendirme müessesesi

2791 Sayılı Kanun yeniden değerlemeyi Kurumlar Vergisi mükellefleri için düzenlemiş, blânce esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerini de kapsama almıştır.

Usul ve esasları şu şekildedir :

1- Kapsam

Yeniden değerlendirme hakkına Gelir Vergisi mükellefi olan ve blânce esasına göre defter tutan kolektif, adi, adi komandit şirketler ile ferdi işletmeler ve Kurumlar vergisi mükellefleri hâiz bulunmaktadır. Bu işletmelerin aktifinde kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ile birleşik amortismanları için uygulanacaktır.

İmtiyazlı şirketler ile dar mükellefler yeniden değerlendirme yapamayacaklardır. İşletme esasına göre defter tutan gelir Vergisi mükellefleride bu haktan yararlanamazlar.

1- Abdullah Aykon Doğan, yeniden değerlendirme konferans notu,

İşletmeler yeniden değerlendirme yapma konusunda serbesttirler. Dilerlerse değerlendirme yaparlar, dilerlerse mevcut halinde bırakırlar. İktisadi Devlet teşekkülleri ile 1982 yılında sermaye arttırarak yeni ortak olan işletmeler ve Hazine'den yardım almış kurumlar yeniden değerlendirme yapmak zorundadırlar. (1) (2)

2- Süre

Yeniden değerlendirme 31.12.1983 tarihine kadar yapılabilir.

Yeniden değerlendirme 1982 yılı sonu itibarıyla yapılır. Hesap dönemi Üzel ise 1982 yılında hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla yapılır.(2)

3- Yeniden değerlendirilecek kıymetler

Yeniden değerlendirme amortismanına tabi ve işletmenin aktifinde yer alan iktisadi kıymetler ile bunlar için ayrılmış pasifte yer alan birikmiş amortismanlar için yapılır.

Değeri 5.000 liraya geçmeyen iktisadi kıymetler, maliyet bedeline eklenen kur farkları sinema filmleri, alameti farika hakları, postenalliklar, Üzel maliyet giderleri, ilk tesis ve taassuv giderleri, organizasyon, etüd ve arama giderleri ile gayri maddi haklar ve mahiyetleri itibarıyla bunlara benzeyen sair kıymetler değerlemeye tabi değildir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin bir kısmının veya tamamının değerlemeye tabi tutulması mümkündür. (3)

1- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, sıra No 151 S.1

2- Ali Uysal, Murettin Proğlu, Açıklamalı ve içtihatlı Gelir Vergisi Rehberi, Ankara 1983 S.824

3- Resmî gazete 22.1.1983 tarih 17936 sayı S. 8

4- Yeniden değ rlene usulü

Yeniden değ rlene iktisadi hizmetin aktive girdiği yıl için tesbit edilen katsayının bu kıymet ve ayrılma  amortismanı ile çarpılması suretiyle yapılır.

1982 Takvim yılı veya 1982 özel hesap dönemi sonu itibariyle düzenlenen bl ngolara göre yapılacak olan yeniden değ rlene yollar itibariyle esas alınacak katsayılar kanunda ayrı ayrı tesbit edilmiğtir. (1)

Bu durumda yeniden değ rlene, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin noterlerce tasdik edilmiğ resmi defterlerinde yazılı aktif değ rleri ile bunların birli li  amortismanlarının 2791 Sayılı Kanunda belirli katsayılarla çarpılması suretiyle gerçekleştirilen bir işlemdir. Bu şekilde 2791 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak yeniden değ rlene fonu sermaye artırımına esas teşkil edecek kesin değ rdir.

Yeniden değ rleneye tabi tutulacak iktisadi kıymetler için belirlenen katsayılar, 1972 - 1982 yılları için tesbit edilmiğtir.

1- 22.1.1983 gün 17936 sayılı Resmi gazete, S. 10

Yeniden değerlemeye esas alınacak katsayılar şunlardır :

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

Burada incelenmesinde görüleceği gibi en düşük katsayı 1982 yılı için (1) en yüksek katsayı ise 1972 yılı ve daha önceki yıllar için (11) dir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlemenin yapıldığı 1982 hesap dönemi sonu itibariyle blâncoda kayıtlı bulunması; işletmede fiilen kullanılması ve kanunen amortismanına tabi olması şarttır. Bu durumdaki iktisadi kıymetler ile bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar arasında belirlenen katsayılar ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilecektir.

İktisadi kıymetler ile bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar, iktisadi kıymetlerin blâncoya dahil edildikleri yıla ait katsayı ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirilebilecektir.

Bu itibarla amortismanlara ayrıldıkları yıllara ait katsayılarla değerlendirmek mümkün değildir. Örnek vermek gerekirse 1980 yılında 4.000.000 liraya iktisabedilen ve 1980 ilâ 1982 yıllarında % 25 oranında amortisman ayrılmış bir iktisadi kıymetin birikmiş amortismanı 3.000.000 lira olacaktır. 1982 yılı sonu itibariyle bu iktisadi kıymet için belirlenen 1982 katsayısı da (3) olduğundan :

$$\text{Değeri } 4.000.000 \times 3 = 12.000.000$$

$$\text{Amortisman } 3.000.000 \times 3 = 9.000.000$$

olacaktır.

Kendilerine Üzel hesap dönemi tayin olunan mükelleflerin, blâncolarına bu dönem içinde dahil ettikleri iktisadi kıymetlerin ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olan amortismanların yeniden değerlendirilmesinde, Üzel hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılına ait katsayıların esas alınması gereklidir. Örnek 1.7.1980 - 30.6.1981 tarihleri arasında Üzel hesap dönemi belirlenen bir işletmenin 1.8.1981 tarihinde iktisabettiği bir kıymet için 1982 yılı için belirlenen (1) katsayısının uygulanması gerekir.

30.11.1980 tarihinde iktisab edilen bir iktisadi kıymet için ise 1981 yılı için belirlenen (2) katsayısı uygulanacaktır.

1.1.1983 tarihinden önce, Kurumlar Vergisi Kanununun 37. maddesine göre nevi değiştiren kurumlar ile işletme hesabı esasına göre defter tutmakta iken blângo esasına göre defter tutmaya başlayan mükellefler veraset suretiyle iktisabedilen işletmelerde blâncoların aynen devir almış olması şartıyla, bu işletmeler,

yeniden değerlemede iktisadi kıymetin ilk aktife girdiği yılın katsayısını uygulayacaklar. (1)

5- Yeniden değerlemeden değecek değer artışları

Katsayıların uygulanması suretiyle yapılan yeniden değerleme sonucunda, blâncının aktif, pasifinden daha yüksek bir değere ulaşacaktır. Bu değerleme sonucunda meydana çıkan değer artışını kanun net değer artışı usulünlü seğmiştir.

Net blânce aktif değeri, iktisadi kıymetlerin blâncının aktifine kaydedildikleri değerden, bu kıymetler için ayrılmış blâncının pasifinde yer alan birikmiş amortismanların dışılması suretiyle bulunan miktarı ifade etmektedir. Bu halde değer artışı amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net blânce aktif değerinin, bu kıymetlerin katsayılar ile çarpımından sonra bulunacak net blânce aktif değerinden indirilmek suretiyle hesaplanabilecektir.

Bu şekilde hesaplanarak bulunan değer artışı, esas itibarıyla blâncının pasifinde ösel bir fon hesabına alınacaktır. Net blânce aktif değerinin tesbitinde, Vergi Usul Kanununun, amortismanın herhangi bir yıl ayrılmasından veya ilk uygulanan nisbotten dışlık bir oranda ayrılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz hükmü uyarınca, fiilen ayrılmış olan amortismanların ayrılmış sayılması gerekmektedir.

Buna göre, yeniden değerlemeye tabi tutulan iltisadi kıymetler için uygulanan amortisman nisbetinin daha sonraki yıllarda azaltılmasından dolayı ayrılmayan amortisman tutarları da net blângo aktif değerinin tesbitinde tam olarak ayrılmış sayılacaktır.

Yeniden değerlendirme sonucunda verilen örnekteki net blângo aktif değeri, iltisadi kıymetin 12.000.000 lira olan değerinden, birikmiş amortismanların değeri olan 9.000.000 lira düğüldüğünde 3.000.000 lira olacaktır. Yeniden değerlemeden önceki net blângo aktif değeri ise; 4.000.000 lira iltisap değerinden 3.000.000 lira birikmiş amortismanın düğülmesi sonucu 1.000.000 lira olmaktadır. Bu durumda değerlendirme sonucu net blângo aktif değeri 3.000.000 liradan, değerlendirme öncesi net blângo aktif değeri 1.000.000 lira düğüldüğünde 2.000.000 lira değer artışı olmaktadır.

Muhasebe kayıtlarına şu şekilde artış kaydedilecektir.

İltisadi kıymet hesabı	8.000.000
Birikmiş amortisman	6.000.000
Değer artış fonu	2.000.000

İltisadi kıymetin değerinde meydana gelen 8.000.000 lira bu hesabın borcuna; birikmiş amortismanındaki artış 6.000.000 lira bu hesabın alacağına ve değerlendirme sonucu meydana gelen 2.000.000 liralık değer artışı da değer artış fonu hesabına alacak kaydedilmiştir. (1) (2)

1- Ali Uysal, Murettin Eroğlu, Açıklemalı ve içtihatlı Gelir

Vergisi Rehberi 8.825 - 833

2- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden Değerleme konferans notu,

S. 16-17

6- Gelir Vergisi Mükellefleri tarafından yapılacak
yeniden değerlendirme :

1982 hesap dönemi sonu itibariyle kazançları blângo esasına göre tutulan defterlerle tesbit edilen ferdi işletmeler, kolektif, adi komandit ve adi şirketler blângolarında kayıtlı iktisadi kaymetleri ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerleyebileceklerdir. Sahip veya ortakları Gelir Vergisi Mükellefi olan bu işletmelerde yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışı, blângonun pasifinde yeni açılacak değer artış fonu hesabında tutacaklardır.(1)

Bu işletmelerde değer artış fonuna alınan veya alınacak olan değer artışları sermayeye ilave edilemez. Değer artışı herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden çekilirse bu işletmenin yapıldığı dönemin kârı sayılarak vergilendirilir. İktisadi kaymet satıldığında da amortismanların tabii tutulduğu gibi işlenen tabii tutulur.

Bu işletme sahipleri yeniden değerledikleri iktisadi kaymetlerin amortismanlarını değerlendirmeden önceki değerleri üzerinden ayırmaya devam edebileceklerdir, yeni değer üzerinden amortisman ayırmazlar. (2)

1- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden değerlendirme konferans notları,
Ankara 1983 S. 18

2- Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve içtihatlı Gelir Vergisi rehberi, Ankara 1983 S.825

Ferdi işletmeler ile şahıs şirketlerinin yeniden değerlendirme yapımları halinde, ortaya çıkan değer artımlarını sermayelerine ilave edememeleri ve yeni değerler üzerinden amortisman ayırmaları sebebiyle, yeniden değerlendirme yapımları Gelir Vergisi Mükellefleri bakımından blâncolarını daha gerçek hale getirmeleri sonucunu sağlar. (1) (2)

7- Kurumlar Vergisi Mükellefleri tarafından yapılacak yeniden değerlendirme :

Blânco esasına göre defter tutan Kurumlar Vergisi Mükellefleri blâncolarında kayıtlı iktisadi kıymetleri ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemeleri halinde, değerlendirme sonucu doğan değer artımını, diledikleri takdirde değer artım fonu hesabında tutabilecekleri gibi sermayelerine de ilave edebileceklerdir. Bu şekilde sermayeye eklenen değer artımları işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilecektir. Böylece sermayeye eklenen değer artımlarının Kurumlar Vergisi Kanunu gereğince vergilendirilmemesi de sağlanmaktadır. Zira kurum kazancının tesbitinde dönem sonu ve dönem başı üz sermayeleri arasındaki farktan işletmeye ilave edilen kıymetler indirilmekte, işletmeden çekilen kıymetler ise eklenmektedir. Yeniden değerlendirme sonucunda kurumların dönem sonu üz sermayesinde değer artım fonu kadar bir irtak olacağından bu artım işletmeye ilave edilen kıymet sayılmak suretiyle Kurumlar Vergisi-ne tabi tutulmayacaktır. (3)

1- 2791 Sayılı Kanunla değişik V.U.K. geçici 11.Maddde fıkra 4/a

2- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, sıra 151, Ankara 1983 S.5

3- Abdullah Aykon Doğan, yeniden değerlendirme konferans notları,

Değer artış fonu, Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından sermayeye ilave dığında, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilirse veya işletmeden çekilirse bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir. Buna göre değer artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsubu veya ihtiyatlara aktarılması gibi başka bir hesaba naklinde, değer artışının o yılın karına ilave edilmesi gerekir. (1)

Kurumlar Vergisi Mükellefleri tarafından yeniden değerlendirilmede ortaya çıkan ve bilançoda özel fon hesabında tutulan değer artışları tahvil ihracında üdenmiş sermaye sayılır. Bu da sadece Anonim şirketler için mümkündür. (2)

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini 1982 yılı sonu itibarıyla 31.12.1983 tarihine kadar yeniden değerlemeye tabi tutan Kurumlar Vergisi mükellefleri, 1983 takvim yılı veya 1983 yılında sona eren özel hesap dönemi bulunan mükellefler bu yıldan itibaren yeni değerler üzerinden amortisman hesabedebileceklerdir. Yeniden değerlendirilen gayrimenkuller için ise yeniden değerlemeden önceki değeri üzerinden amortisman ayıracabilecektir. Gayri menkullerin mütemmin cüzi ve teferruatından olupta müstakil amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetler ise yeni değerleri üzerinden amortismanına tabi tutulacaktır. (3)

1- Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, İctihatlı ve açıklanmalı Gelir Vergisi Rehberi, Ankara 1983 S. 828

2- Selami Dincer, Şefik Ayan, M. Tarık Doğruer, Mehmet Emin Arıkan Türk Ticaret Kanunu Esbabı Mucibeli, İzahlı ve İctihatlı Ankara 1956 S. 271, M. 422

3- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden Değerleme Konferans notları, Ankara 1983 S. 20

Kurumlar, iktisadi kıymetlerin yeni değ erleri üzerinden normal amortisman ayırmaya devam ederken bu usulden dönmezler. Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırmaya ba ladıktan sonra normal amortisman usulüne dönebilirler. (1)

İmal edilen entianın maliyet bedeline genel imal giderlerinden mamule d gen hissenin de dahil edilmesi gerekir. Genel imal giderleri içerisinde ise, muharrik kuvvet elde etmek için yapılan giderler, yakıt gideri, işletmenin üretime katılan kısımlarının aydınlatma, ısıtma, bakım, onarım ve amortismanlar gibi giderler de yer almakta. (2)

Yeniden değ erlenen iktisadi kıymetlerin yeni değ erleri üzerinden ayrılan amortismanlarda genel imal giderleri meyanında imal edilen entianın maliyet bedeline eklene ektir. Ayrıca emsal satış bedelinin tayininde genel idare giderlerinden mamule d gen hissene maliyete katılması mecburidir. (3)

8- Sermaye  irketine d n gen ferdî işletmeler ile

 ahıs  irketlerinde yeniden değ erleme :

Blângo esasına göre defter tutan ferdî işletmeler ile şahıs şirketleri bl ngolarını yeniden değ erlemek suretiyle (4) sermaye  irketi haline d n lebilmekte veya sermaye şirketine devrolunabilmektedir. (5)

1- V.U.K. Mad. 320

2- V.U.K. Mad. 275

3- 6802 Sayılı Kanun Mad. 15

4- 2772 Sayılı Kanun G  ici Mad. 4

5- 193 Sayılı Kanun Mad. 81/2-3

Buna göre, 31.12.1983 tarihine kadar sermaye şirketine dönüşecek veya devrolunacak ferdi işletmeler ile şahıs şirketlerinin bilançolarını 31.12.1982 tarihi itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutmaları, dönüşüm veya devir bilançolarına göre bulunacak öz sermaye kadar hisse senedi verilmesi gerekmektedir. Sermaye şirketi haline gelen veya devrolunan işletmeler bilançolarına dahil iktisadi kıymetler için yeni değerleri üzerinden amortisman ayıracaklardır. Gayri menkuller için eski değerinden amortisman hesap edilecektir.

Yeniden değerlemeden sonra sermaye şirketine dönüşme veya devrolunun iktisadi işletmelerin bilançolarındaki yeniden değerlendirme fonu veya sermayeye ilave edilen fon herhangi bir suretle çekilir veya başka hesaba aktarılırsa vergilendirilir. İktisadi kıymetin işletmeden çıkması halinde de yeniden değerlendirme fonu birikmiş amortismanlar gibi işlem görür.(1)

9- Bankalarda yeniden değerlendirme :

Bankalar, 31.12.1982 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeleri sonucunda ortaya çıkan değer artışlarına :

a) Nakit karşılığı hisse senedi ihraz etmek suretiyle sermaye artırımında bulunmaları,

b) Taahhüt edilen pay bedellerinin ödenmiş olması, şartlarını yerine getirmek suretiyle sermayelerine ilave edebilirler. Bankaların her yıl sermayeye ekleyebilecekleri değer artışları, taahhüt edilen pay bedellerinin ödenen kısmı kadar olabilecektir.

Ancak, bankaların 5.11.1981 tarihinden sonra sermayelerini artırmış olmaları (1) halinde bu sermaye artırımları nakit karşılığı yapılmış sermaye artırımını kabul edilecek ve buna göre ödenmiş olan pay bedellerine takabül eden değer artışıları da sermayeye eklenebilecektir. (2)

Bankaların blâncolarının yeniden değeriemesi sonucu ortaya çıkan değeri artışıının pasifte fon hesabında tutulması halinde bankalar kanunu uygulamasında ihtiyat sayılacaktır.

Amortisman uygulaması yukarıda açıklanan sermaye şirketleri gibi yapılacaktır.

10- İktisadi Devlet Teşekküllerinde Yeniden Değerieme :

Sermayesinin tamamı Devlete ait bulunan ve Kurumlar Vergisi mükellefi olan İktisadi Devlet teşekkülleri 31.12.1982 tarihi itibarıyla düzenledikleri blâncolarında kayıtlı İktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış bulunan amortismanları yeniden değeriemeye tabi tutmak zorundadırlar.

Sermayesinin tamamı hazineye ait olan İktisadi Devlet teşekkülleri dışında kalan, Kurumlar Vergisi mükellefi, kamunla kurulan ve galip vasfı kamu hizmeti görmek olan Kamu İktisadi Teşebbüsleri yeniden değerieme kapsamına girmektedir.

1- Para Kredi Kurulu 55 Sayılı Kararı

2- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden değerieme konferans notları,
Ankara 1983 S. 21

Türk Ticaret Kanunu veya özel kanunla kurulan ve sermaye-
sinin yarısından fazlası Hazine veya İktisadi Devlet Teşekkülleri-
ne ait bulunan, Kurumlar vergisi mükellefi bulunan ortaklıkların
yeniden değerlendirme yapmaları ihtiyaridir.

Genel ve Katma Bütçeli idarelere bağlı döner sermayeli ku-
rular yeniden değerlemeye tabi değildirler. (1) (2)

11- Yabancı Sermayeli Kurumlarda Yeniden Değerleme :

Blânce esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi
mükelleflerinden Dar Mükellef durumunda bulunanlar yeniden değeri-
lemeye tabi değildirler. Ancak Petrol Kanunu, 6224 sayılı yabancı
sermayeyi teşvik kanunu ve diğer mevzuata göre kurulan ve yabancı
ortağı bulunan kurumlar, Tam mükellef iseler yeniden değerlendirme ya-
pabilirler. (3)

12- 1982 Yılında Sermaye artırımında bulunan Kurumlarda Yeniden Değerleme :

Yeniden değerlendirme katsayısının (3) uygulandığı 1982 yılın-
da veya 1982 yılı özel hesap döneminde sermaye artırımında bulunan
kurumlar yeni ortak ve Hazine fonlarından yardım almamış olmak şar-
tıyla, blâncolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kaymetlerini
dilerlerse yeniden değerlemeye tabi tutabilirler.

1- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No 151 Ankara 1983 S.8

2- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden değerlendirme konferans notları,
Ankara 1983 S. 22

3- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No 151 S. 8

1982 yılında yeni ortak alıp sermayesini artıran ve Hazine fonlarından yardım alarak bünyesini güçlendiren kurumlar blâncolarında yazılı iktisadi kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutarak, artışı Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenecek esaslara göre sermayelerine eklemek zorundadırlar. (1)

13- Kurumların İştiraklerinde Yeniden Değerleme :

Kurumlara ait iştirak payları ve hisse senetleri, iştirak edilen kurumların blâncolarını yeniden değerlemeleri ve değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde değerlendirilecektir. (2)

Yeniden değerlendirilecek iştirak payları Kurumlar Vergisi mükellefi olan sermaye şirketleri ile kooperatiflere ait olan iştirak payları ve hisse senetleridir. Yeniden değerlendirme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde bedelsiz hisse senedi veya iştirak payı verilmesi nedeniyle meydana gelen artışlar blânconun pasifinde ayrı bir özel karşılık hesabında gösterilmek zorundadır.

İştirak payları ve hisse senetlerine ilişkin değer artışı olarak, iştirak edilen kuruma yapılacak yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışından, bunların nominal değerine isabet eden kısmına itibar edilmesi ve iktisap bedeline bu tutarın eklenmesi suretiyle yeni değer bulunması gerekmektedir.

1- Abdullah Aykon Doğan, yeniden değerlendirme konferans notları, Ankara 1983 S. 8

2- 213 S.K.G.Mad. 11/4-b (2791 Sayılı Kanunla değişik)

Değerleme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde yeniden değerlendirme sonucu doğan değer artışının sermayeye ilavesi nedeniyle meydana gelen ve pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilen değer artışı iştirak eden kurum bakımından sermayenin bir parçası kabul edilmektedir.

Sermayenin bir parçası kabul edilen ve karşılık hesabında gösterilen değer artışı Kurumlar vergisi mükellefleri bakımından sermayeye eklenir. Bundan sonraki kademelerde de iştiraklerden intikal eden bedelsiz hisse senetleri ve ortaklık payları aynı şekilde işleme tabi tutulur. (1)

14- Yeniden Değerlenen İktisadi Kayımların Satışı :

Amortisman tabi iktisadi kayımların yeniden değerlemesi yapıldıktan sonra satışı halinde, satılan iktisadi kayımlara isabet eden değer artışlarının aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulması gerekmektedir.

Yeniden değerlendirme sonucu doğan değer artışlarının bilanço- nun pasifinde özel bir fon hesabında muhafaza edilmesi halinde, fonda tutulan miktardan satılan iktisadi kayıma düşen kısım, satıştan doğan kâr veya zararın tesbitinde birleşik amortisman olarak kabul edilecektir. Sermayeye ilave edilen değer artışı ise satış-kâr ve zararının tesbitinde dikkate alınmayacaktır.

1- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No 151

Ankara 1983 S. 9

Satılan iktisadi kıymetlere ait değer artışlarının sermayeye ilavesi halinde, satış sırasında birikmiş amortisman gibi mütalâa edilmeyen değer artışları kurumların faaliyetlerine devam ettikleri süre içerisinde herhangi bir suretle sermayeden çekilirse, çekilen kısım o dönemi kazancı sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. (1)

Diğer taraftan yeniden değerlemeye tabi tutulduktan sonra satılan iktisadi kıymetlerin yenilenilmesi için mahiyetine göre saruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teebbüse geçilmiş olursa satıştan doğan kâr yenileme giderlerini karşılamak üzere blâncının pasifinde en çok üç yıl tutulabilecektir. (2) Bu süre içinde kullanılmayan kârlar üçüncü yılın matrahına eklenir. Bu süreden önce işin terki, devri veya tasfiyesi halinde bu kârlar ilgili yıl matrahlarına ilave edilir. (3)

15- Değer artışlarının Sermayeye İlavesi :

Blâncolarında 31.12.1982 tarihi itibarıyla kayıtlı iktisadi kıymetleri ve bunların birikmiş amortismanlarına yeniden değerleyen Kurumlar Vergisi mükellefleri pasifte Üsel bir fon hesabına aldıkları değer artışlarını kısmen veya tamamen sermayelerine ilave edebilirler.

1- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden Değerleme Konferans notları

Ankara 1983 S. 24

2- V.U.K. Mad.328

3- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No 151

Ankara 1983 S. 9

Bu şekilde sermayeye eklenen değer artırları ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir ve vergiye tabi tutulmaz. Yeniden değerlendirme sonucunda kurumların dönem sonu öz sermayesinde, değer artış fonundan sermayeye ilave edilen miktar kadar bir artış olmaktadır. Bu artış işletmeye ilave edilen kıymet olarak mütalâa edildiğinden vergi matrahının tesbitinde dikkate alınmayacaktır.

Değer artış fonunun, Kurumlar Vergisi Mükellefleri tarafından sermayeye ilavesi dışında herhangi bir suretle blâncoda yazılı başka bir hesaba nakledilmesi, geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, bu işlemin yapıldığı dönemin kasancı sayılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinin amortismanına tabi iltisadi kıymetlerini yeniden değerlemeleri sonucunda, sermayeye ilave edilmeyerek blânconun pasifinde değer artış fonu hesabında tuttukları değer artırları anonim şirketler bakımından tahvil ihracında ödenmiş sermaye kabul edilecektir. (1) (2)

Blânce esasına göre defter tutan kollektif, adi komandit ve adi şirketler ile ferdi işletmeler tarafından yapılan yeniden değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışlarının, sermayeye ilavesi mümkün olmayıp değer artış fonu hesabında muhafaza edilmesi gerekmektedir.

1- T.T.K. Mad. 422

2- Mehmet Emin Arıkan, Selami Dinger, Şefik Ayan, H.Tarık Doğruer, Türk Ticaret Kanunu, Sebabi mucibeli, isahli ictihatlı, Ankara 1956 S. 271

Aynı şekilde sahip ve ortakları Gelir Vergisi mükellefi bulunan kollektif, adi komandit ve adi şirketler ile ferdi işletmelerin blâncolarında aynen muhafaza edilmesi gereken değer artış fonları-
nın herne şekilde olursa olsun başka bir hesaba nakledilmesi, geç-
miş yıl zararlarına mahsup edilmesi, sermayeye eklenmesi veya iş-
letmeden çekilmesi halinde, bu işlemlerin yapıldığı vergilendirme
döneminin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 81. maddesinin 2 ve 3 nolu bendi
gereğince 1983 yılı içinde sermaye şirketine devrolunan ferdi iş-
letmeler ile nevi değiştirmek suretiyle sermaye şirketine dönüşen
kollektif ve adi komandit şirketleri blâncolarını Vergi Usul Kanu-
nunun değişik geçici 11. maddesindeki esaslara göre yeniden değer-
lemeleri ve yeniden değerlendirme sonucu doğan değer artışlarını yeni
kurulan veya devrolunan sermaye şirketine sermaye olarak koymaları
mümkün bulunmaktadır. Gelir Vergisi mükelleflerinin bu şekilde ser-
mayeye ilave ettikleri değer artışları vergiye tabi değildir.

Blâncolarında kayıtlı iktibadi kıymetleri, bu yeniden de-
ğerleme hükümleri yerine Türk Ticaret Kanununun ilgili hükümlerine
göre piyasa raifleri ile değerlendiren sermaye şirketine dönüşen
veya devrolunan kollektif, adi komandit şirketler ile ferdi işlet-
melerde meydana gelen artışları Gelir Vergisine Tabidir. (1)

1- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No 151

Ankara 1983 S. 10

16- Yeniden Değerleme İşlemlerinin Kayıtlarda ~~de~~
Gösterilmesi :

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artırları ile bunların hesap şekilleri, yeniden değerlendirme yapan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin amortisman kayıtlarında müfredatlı olarak gösterilir.

Buna göre;

a) Amortisman defteri veya amortisman cetvellerinden yararlanmak suretiyle, yeniden değerlendirme sırasında blâncının aktifinde kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin her birinin aktife girdiği hesap dönemi ile bu kıymetler üzerinden değerlemenin yapıldığı tarihe kadar ayrılan ve ayrılmış sayılan amortismanlar ayrı ayrı tesbit edilecektir.

b) Geçici 11. maddede yazılı katsayıların uygulanmasından sonra her iktisadi kıymetin ve amortismanının yeni değerleri gösterilecektir.

c) Yeniden değerlendirilen iktisadi kıymetler ve amortismanları ayrı ayrı ele alınarak değerlemeden önceki ve değerlemeden sonraki net blângo aktif değerleri hesaplanacaktır.

d) Bu işlemlerin tamamlanmasından sonra her iktisadi kaynate ait değer artırları ile toplam değer artışı bulunarak envanter defterinin ayrı bir sahifasına kaydedilecektir.

Yeniden değerlendirilen ıktisadi kıymetlerin amortisman kayıtlarında aşağıda belirtilen şekilde gösterilmesi gerekir.

- İktisadi kıymetin cinsi
- Aktife giriş tarihi
- Amortisman oranı
- Birlikte amortisman tutarı (ayrılmış sayılan dahil)
- Yeniden değerlemeden önceki net bânçe aktif değeri
- Yeniden değerlendirme katsayısı
- İktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirme sonucu değeri
- Birlikte amortismanların yeniden değerlemeden sonraki değeri
- Yeniden değerlemeden sonraki net bânçe aktif değeri
- Değer artışı (1) (2) (3)

D- Türk Ticaret Kanunu Açısından Yeniden Değerleme

Bânçolarında kayıtlı amortismanına tabi ıktisadi kıymetlerini yeniden değerleyen sermaye şirketleri, yeniden değerlendirme sonucu meydana gelen değer artış fonlarının Türk Ticaret Kanunu muvacehesinde aşağıda açıklanan usul ve esaslar dahilinde kısmen veya tamamen sermayelerine ilave edebileceklerdir.

-
- 1- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No 151 Ankara 1983 S.10
 - 2- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden Değerleme konferans notları, Ankara 1983 S. 26
 - 3- Ali Uysal, Murettin Eroğlu, Açıklamalı ve İctihatlı Gelir Vergisi Rehberi, Ankara 1983 S. 827 - 830

1- Sermaye şirketleri 31.12.1982 tarihi veya 1982 yılı Üzel hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri blâncolarında kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerklenmeye tabi tutabilirler.

2- Yeniden değerkleme neticesinde doğan değerk artış fonu, anonim şirketlerde yönetim kurulu, limited şirketlerde ortaklar kurulunun kararı ve ana sözleşme tadil tasarısı ile birlikte Sana-yi ve Ticaret Bakanlığından izin alınması veya tasdik edilmesi suretiyle, Türk Ticaret Kanununun sermaye artırımını hükümlerine göre 1983 yılı içinde veya daha sonraki yıllarda sermayeye ilave edilebilir.

3- Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesine göre yapılan yeniden değerkleme sonucu ortaya çıkan değerk artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle, Sermaye Piyasası Kanununa göre kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş olanlar dışındaki anonim şirketlerin yapacakları sermaye artırımları mahkemenin tasdikini takiben tescil ve ilân olunur.

4- Değerk artış fonunun sermayeye ilavesinden Türk Ticaret Kanununun 391. maddesine göre esas sermayenin tamamen ödenmiş olması şartı aranmaz.

Değerk artış fonu, bankalar tarafından, sermayeye ilave dışında, her hangi bir suretle başka bir hesaba nakledilirse veya işletmeden çekilirse bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı kabul edilerek vergilendirilecektir. Buna göre değerk artış fonunun geçmiş yıl zararlarına mahsubu veya ihtiyatlara aktarılması gibi başka bir hesaba naklinde, değerk artışının o yılın kârına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini 1982 hesap dönemi sonu itibariyle 31.12.1983 tarihine kadar yeniden değerlemeye tabi tutulan bankalar, 1983 takvim yılında iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden amortisman ayırabilecektir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan gayrimenkullerde ise yeni değerlerden değil, değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam edecektir. Gayrimenkullerin mülkemin cüz-ile-ri ve teferruatı olup mahiyetleri itibariyle müstakil amortisman ayrılanlar için yeni değerleri esas alacaklardır.

Bankalar, 31.12.1982 tarihi itibariyle düzenledikleri bilançolarında yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeleri sonucunda ortaya çıkan değer artışlarına ;

a) Nakit karşılığı hisse senedi ihraç ederek sermaye artırımında bulunmaları,

b) Taahhüt edilen pay bedellerinin ödenmiş olması,

Şartlarına yerine getirmek suretiyle sermayelerine ilave edebileceklerdir. Bankaların heryıl sermayeye ekleyebilecekleri değer artışları, taahhüt edilen pay bedellerinin ödenen kısmı kadar olması gerekmektedir.

Bankaların 5.11.1981 tarihinden sonra sermayelerini artırmış olmaları halinde bu sermaye artırımlarına ait karşılığı yapılmış sermaye artırımını olarak kabul edilecek ve buna göre ödenmiş olan pay bedellerine tekabül eden değer artışları da sermayeye eklenebilecektir.

5- Yeniden değerleme sonucunda doğan değer artışlarını sermayelerine ilave etmek isteyen yabancı ortaklı kurumlardan yabancı sermayeyi tesvik Kanunu (1) hükümlerine ęalasanlar Başbakanlık Devlet Plânlama Teşkilatından, diğerleri Maliye ve Gümrük Bakanlığın-
dan sermaye artırımını için izin almak zorundadırlar.

6- 1982 takvim yılı ve 1982 Üsel hesap döneminde sermaye artırımında bulunmuş olan kurumlardan, yeni ortak alınmış bulunan-
lar değerli artış fonlarını yukarıda belirtilen esaslarda sermayele-
rine ilave edebilirler.

Yeni ortak alarak sermaye artırımında bulunan kurumlar ise Maliye ve Gümrük Bakanlığından izin almak suretiyle Bakanlıkça be-
lirtilen ęartlarla yeniden değerleme fonunu sermayelerine ilave ede-
bileceklerdir.

7- Bankalar, yaptıkları yeniden değerleme sonucu meydana gelen değer artış fonunu yukarıda belirtilen esaslarla sermayelerine ekleyebilirler. Bu ilave Bankalar Kanununa uygun surette olabilir. (2) (3)

1- 6224 Sayılı Kanun

2- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No 151 Ankara 1983 S.11-12

3- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden değerleme konferans notları,
Ankara 1983 S. 27- 29

B- Bankalar Kanunu Açısından Yeniden Değerleme :

Bankalar, blâncolarında kayıtlı iktisadi kaymetleri ve birleşmiş amortismanlarını yeniden değerlemeleri halinde, değerlendirme sonucu doğan değer artışını, dilerlerse fon hesabında tutabilirler. Bunlar dilerse nakit karşılığı hisse senedi ihracı partiyla sermayelerine de ilâve edebilirler. Bu sermaye artışı işletmeye ilâve edilmiş kaymetler kabul edilecektir. Bu sermayede bundan dolayı doğacak artış vergiye tabi olmayacaktır. Bankalar yeniden değerlendirme sonucu değer artışını pasifte değer artış fonu hesabında tutarlarsa Bankalar Kanunu açısından ihtiyat kabul edilecektir.

Bankaların iştirak payları iştirak edilen kurumların yeniden değerlendirme yapması halinde, yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bedelsiz hisse senedi veya iştirak payı verilmesi nedeniyle pasifte ayrı bir karşılık hesabında gösterilir. Kısmen veya tamamen sermayelerine de ekleyebilirler. Değerlenen iktisadi kaymetler ile amortisman kayıtları müfredatlı bir şekilde belirlenir. (1)

1- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden değerlendirme konferans notları

Ankara 1983 S. 29 - 30

P- Sermaye Piyasası Kanunu Açısından Yeniden Değerleme :

Yeniden değerlendirme yapan anonim ortaklıkların sermaye piyasası Kanunu açısından uyacakları esaslar şunlardır :

1- Yeniden değerlendirme ve bedelsiz hisse senetleri :

Hisse senetlerini halka arz etmiş ve yünden fazla ortağı bulunduğu için halka arz etmiş sayılan ortaklıkların yeniden değerlendirme sonucu değer artışlarını sermayeye ekleyerek ortaklarına bedelsiz hisse senetleri vermeleri kurulun işine tabi değildir.

2- Kurula Bilgi Verme :

Yeniden değerlendirme yapan ortaklıklardan Kanun kapsamına girenler :

a) Yeniden değerlendirme yapılması sonucu yeniden değerlendirme fonunun oluştuğunu,

b) Fonda resmi bir inceleme sonucu bir değişiklik yapılmışsa, bu değişikliğin yapıldığını,

c) Özel fonun sermayeye katılması halinde bu katılmanın yapıldığı tarihten itibaren altı iş günü içinde özel fon miktarını ve sermayeye katılan miktarı belirten birer yazı ile durumu Kurula bildirirler.

3- Tahvil İhracında Tavan :

2791 Sayılı Kanunun geçici 11. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendi "Bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulan değer artışlarını Türk Ticaret Kanununun 422. maddesinin uygulamasında ödemmiş sermaye" kabul etmiş olduğundan yeniden değerlendirme yapmış olanların tahvil ihraç tavanı :

Genel Kurulca onaylamış son blâncodaki üdenmiş sermayeden, varsa kararlar düğüldükten sonra kalan miktara, yeniden değerieme sonucu olugan özel fonun eklenmesinden sonra meydana gelen tutardır.

Kararın 13. maddesi kapsamına giren hisse senetlerinin halka satmış ortaklıkların çıkatabilecekleri tahvil miktarının saptanmasında yukarıdaki şekilde belirlenen tutara blâncoda görülen yedek akçelerin toplamı da eklenir.

Kurul tahviller için halka arz izni verirken yeniden değerieme sonucu olugan fonun sağlanma şeklinin mevzuata uygunluğunu inceleyebilir.

4- Kayıtlı Sermaye Tavanı :

Kararın 12. maddesine göre kayıtlı sermaye sistemini kabul etmiş ortaklıkların yeniden değerieme yapmaları ve bu nedenle blânconun pasifinde olugan özel fonu sermayelerine ekleme sonucu :

a) Kayıtlı sermaye tavanı aşılmamış olursa yeniden eklenen miktarın Ticaret Siciline tescil ve ilânı için Kurulca ortaklığa belge verilir.

b) Yeniden değerieme nedeniyle kayıtlı sermaye tavanı aşılmış olursa ulaşılan miktar yeni kayıtlı sermaye tavanı olarak kabul edilir. Bu miktarın da Ticaret siciline tescil ve ilânı için kurul tarafından ortaklığa belge verilir.

Kurul Ticaret Siciline Tescil için belge verirken yeniden değerieme sonucu sermayeye katılacak olan fonun hesaplama şeklinin mevzuata uygunluğunu inceleyebilir.

Daha yüksek kayıtlı bir sermaye tavanı saptarmasının istenmesi halinde, ortaklığın bunun için kuruldan yeniden izin alması gerekir. (1) (2) (3)

G- 1984 ve Daha Sonraki Yıllarda Yeniden Değerleme :

Yeniden değerlendirme ile ilgili 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 2791 Sayılı Kanunla değişik geçici 11. maddesi 1982 yılı sonu itibarıyla 1983 yılı sonuna kadar uygulanmış, daha sonraki yıllar için işlevini kaybetmiş durumda idi.

4.12.1984 tarihinde kabul edilen 3094 Sayılı Kanun 12.12.98 tarih 18603 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayınlanarak aynı tarihte yürürlüğe girmek suretiyle geçici 11. maddenin 1984 ve daha sonraki yıllar içinde uygulanmasına imkan sağlamıştır.

Buna göre :

1- Yeniden değerlendirme Maliye ve Gümrük Bakanlığınca oran tesbit ve ilân edilen hesap dönemi sonu itibarıyla uygulanarak yapılabilir.

2- Yeniden değerlendirme blângo usulüne göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri tarafından yapılabilir.

3- Yeniden değerlendirme işletmeye dahil iktisadi kayıtlara ve birleşmiş amortismanlarına belirlenen oranın uygulanması ile yapılır.

1- Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği Seri: VIII, No 3

2- Abdullah Aykon Doğan, Yeniden Değerleme Konferans notları,
Ankara 1983 S. 31 - 32

3- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra no 151
Ankara 1983 S. 12 - 13

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Kamu Yararının Zorunlu Kıldığı Hallerde, Kamu Hizmeti Niteliği Taşıyan Özel Teşebbüslerin Devletleştirilme Usul ve Esasları

A- Amaç ve Kapsam :

Kamu yararının zorunlu kıldığı hallerde, kamu hizmeti niteliği taşıyan özel teşebbüsler, hesaplanan kargılıkları ödemek suretiyle devletleştirilebilir. (1) (2)

Daha önce taşınmaz malların kamulaştırılması düzenlenmiş, özel teşebbüs işletmelerinin devletleştirilmesi esasları tesbit edilmemişti. Geligen ekonomik düzende işletmelerinde kamu yararına devletleştirilmesinin zorunlu olduğu haller olabilmektedir.

B- Devletleştirme Şartları :

Özel teşebbüsler, şu şartların bir arada gerçekleşmesi halinde devletleştirilebilir :

- 1) Devletleştirilecek özel teşebbüsün yaptığı hizmet veya üretimin ülke çapında kamu ihtiyacına hitap etmesi,
- 2) Bu hizmet veya üretimin, kontrol, rekabet, ikame veya başka yollardan sağlanma imkanının bulunmaması,
- 3) Hizmet veya üretimin yavaşlatılması veya durdurulması halinde kamunun büyük zarar görmesi, gereklidir. (3)

1- 3082 Sayılı Kanun Madde 1

2- Resmi Gazete, 1.12.1984 tarih 18592 Sayılı S.3

3- 3082 Sayılı Kanun Madde 2

C- Devletleştirme Kararı, Kararın ilân ve Tebliği :

Kamu hizmeti niteliği taşıyan ve özel teşebbüslerin kamu yararının sorunlu kıldığı hallerde, Devletleştirilmesi Kanunla düzenlenebilir.

İdari kararlarla özel teşebbüsler Devletleştirilemez.(1)

D- Devletleştirme Kargılığı :

Devletleştirilmesi gereken kamu niteliği taşıyan özel teşebbüs işletmesi, Kanun Resmi Gazetede yayınlandığı tarihteki gerçek kargılığı üzerinden Devletleştirilir. Bu bedel nakten ve peşin ödenmesi bildirildiği gibi, Bütçe Kanununda gösterilen miktardan az olmamak üzere beş yıl içinde eşit taksitlerle de ödenir. Taksitle ödeme halinde peşin ödeme gününü takip eden günden itibaren faiz hesaplanır. Faiz nisbeti, Devlet borçları için hesaplanan en yüksek nisbettir.

Devletleştirilmesine karar verilen özel teşebbüsün enson bilançosundaki kayıtlı net aktif değerinin % 25 i on gün içinde hak sahibine adına Milli Bankalardan birine yatırılır. Peşin ödeme miktarı, hesaplanacak gerçek değere mahsup edilir. (2)

1- 3082 Sayılı Kanun Madde 3

2- 3082 Sayılı Kanun Madde 4

E- Değer Tesbit ve Takdiri :

Devletleştirilecek özel teşebbüs işletmelerinin değer tesbit ve takdiri yönetmeliğine göre seçilmiş komisyonca yapılır. Komisyon Sulh Mahkemesinde yemin eder.

Komisyon değer takdir ve tesbit ederken :

1) Ticari, sınai, sosyal tesisleri, makina, teçhizat, araç ve gereçleri, malzeme ve ham maddeleri, mamul ve yarı mamulleri, taşınır ve taşınmaz malları, miktar, vasıf ve hali hasar durumlarına tutanakla tesbit eder.

2) Senetli ve senetsiz alacak ve haklarla borçlarında aynı tutanağa kaydederler.

3) Bina, arazi, arsa ve kaynaklar ile bunlar üzerindeki hakların maddi değerlerini 2942 Sayılı Kamulaştırma Kanununun 11. maddesine göre takdir eder. Diğerlerini 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun servetleri değerlendirme bölümündeki usul ve esaslara göre değerlendirir.

4- Tesbit olunan değerden yukarıda (D) bölümünde belirtilen ve teşebbüs sahibinin hesabına Milli bir bankaya yatırılan tutar düğüldür.

Bu suretle hak sahibinin bakiye alacağı miktar tesbit edilir. Bu miktar da hak sahibi adına milli bir bankaya yatırılır.(1)

1- 3082 Sayılı Kanunun Madde 6

F- Özel Teşebbüste Çalışanların Durumu :

Komisyon Özel teşebbüste çalışan yönetici, işçi ve diğer personeli görevleri itibarıyla tesbit ederek Bakanlar Kurulu kararı ile teşkil olunan geçici yönetim kuruluna tevdi eder.

Personelin hizmet süreleri, ücret ve diğer mülk haklarının tesbitinde Sosyal Sigortalar Kurumu, Vergi dairesi ve diğer resmi dairelerdeki kayıtları esas alınır.

Personelin, Devletleştirme kararının Resmi Gazetede ilanından önceki zamana ait ücret, sosyal haklar, işlenmiş kıdem tazminatının ödenmesinden, Devletleştirmeden önceki işveren ile idare mütteselsilen sorumludur. Bu tarihten sonrası idareye aittir. İdare önceki işverene rücu hakkını haizdir.

İşçiler hakkında iş mevzuatı hükümlerinin uygulanmasına devam olunur. (1)

G- Ödeme ve Tebligat :

Devletleştirilen Özel teşebbüs gerçek karşılığı komisyon tarafından belirlenir. Belirlenen gerçek karğılıktan avans mahiyetinde ödenen miktar düğülür. Kalan miktarın tamamı veya taksitle ödenoğekse ilk taksit, raporun ilgili Bakanlığa verilmesinden itibaren bu gün içinde hak sahibi adına milli bankalardan birine yatırılır. Banka makbuzu iledeğor tesbit raporu noter aracılığı ile Devletleştirilen Özel teşebbüsün sahip veya temsilcisine tebliğ edilir.

Yapılacak tebligatta bedele itiraz davası açılacaksa hasım olacak Bakanlık açıkça belirtilir. (2)

1- 3082 Sayılı Kanun Madde 7

2- 3082 Sayılı Kanun Madde 8

H- Dava Hakkı :

Devletleştirilmesine karar verilen Üzel teğebbüsün sahibi veya temsile yetkili organı, değer tesbit ve takdir raporunun kendisine tebliği tarihinden itibaren otuzgün içinde Üzel teğebbüsün kamuni merkezinin bulunduğu mahallin Asliye Hukuk Mahkemesinde tesbit ve takdir olunan bedele itiraz davası açabilir.

İlgili Bakanlık da değer takdir ve tesbit raporunun kendisine verildiği tarihten itibaren altmış gün içinde bedele itiraz davası açabilir.

Bu davalara diğer davalara tercihan ve ivedilikle bakılır.(

1- Yasaklar - Geçersizlikler :

1- Devletleştirilen Üzel teğebbüsün sahip ve ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile idarecileri, bunların usul ve füruu, kari-koca ve üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrî hisûmları değer tesbit ve takdir komisyonunda bu komisyonun incelemelerinde görev alamazlar.

2- Komisyon başkan ve üyeleri ile bu komisyon tarafından görevlendirilecek uzman ve bilirkişiler kendilerine reşmen takdir edilen ücret dışında herhangi bir çıkar sağlayamazlar.

3- Devletleştirme kararının ilanından sonra Üzel teğebbüse ait mal ve kıymetlerin kısmen veya tamamen başkasına devir ve tenlikli yasaktır.

4- Devletleştirme kararının ilânından sonra Üzel teşebbüsün sahibi veya yetkili organlarının, teşebbüsün borç altına sokacak veya teşebbüs varlığının azalmasına neden olacak nitelikteki karşılıklı ve karşılıksız bütün tasarruf ve işlemleri geçersizdir.

5- Görevliler işledikleri suçlardan dolayı Devlet Memurları gibi fakat yarısından iki katına kadar artırılarak cezalandırılır. Yasaklara uymayanlar bir yıldan iki yıla kadar hapis ve beşyüzbin liradan bir milyonliraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılır. (1)

İ- Komisyonlar

Devletleştirilen Üzel teşebbüslerin değer tesbit ve tahdiri ile diğer işlerinde çalışacak komisyonların kurulması, toplantı usul ve esasları, komisyon giderleri, ücret ve yollukları Başbakanlığa hazırlanacak yönetmelikle belirlenir.

Henüz bu yönetmelik çıkarılmamıştır. (2)

1- 3082 Sayılı Kanun Madde 10

2- 3082 Sayılı Kanun Madde 5

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Şirket Kurtarma Operasyonu :

A- Amaç ve Kapsam

Günümüzde şirket kurtarma operasyonu veya rehabilitasyon planı adı ile anılan bu olay, ekonomik bünyenin üretime yönelik dalından çekilmeye zorlanan iktisadi işletmelerin, ekonomik yapının bir üyesi olarak kalmasını temin edici çalışmalarlardır.

Ağır, ekonomik koşullar bazı iktisadi işletmelerin; üretim araç ve gereçleri temin etme, finansman kaynak yaratma, pazarlama konularında dar boğazı aşmalarını sağlayamamaktadır. İtici güç bu işletmeleri ekonomik yapı dışına itmektedir. Ekonomik yapıda yer etmiş, büyük üretim ve istihdam alanı yaratmış bu işletmelerin dışlanması daha ağır ekonomik ve sosyal buhalemler yaratma tehlikesi göstermiştir. Bu tehlikenin önlenmesi için rehabilitasyon veya kurtarma operasyonu yoluyla ekonomik ve sosyal dengenin korunması amaçlanmıştır.

Ülkemizde bir süredir uygulanan gelmekte olan ekonomik tedbirler içinde yer alan yüksek faiz politikası birçok atıl kaynağı ekonomiye kazandırmıştır. Yüksek faiz politikasının getirdiği bankerlik olayları ekonomik ve sosyal dengeyi sarsmıştır. Tasfiye-ye tabi tutulan, iflas eden bankerler geniş alacaklı kitlesini geride bırakmışlardır; 1982 11 yıllarda başlayan banker tasfiyeleri sonuçlanamamıştır.

Birçok bankadan ödeme zorluğu gelmiş ve ekonomik yapısına muhafaza edilememiştir. İstanbul bankası, Hısarbank, Bağbank gibi bankalar bankacılık hizmetlerini yürütememişlerdir.

Bir çok işçinin bir araya gelerek kurdukları, alınteri, göz nuru şirketler üretim faaliyetini sürdürmez hale gelmişlerdir. Bu durum karşısında şirket kurtarma operasyonu gündeme gelmiştir.

B.- Sebepleri :

- 1) Şirketin ekonomiden çıkması halinde, ürettiği mal ve hizmet itibarıyla kendi kısa sürede doldurulamayacaksa;
- 2) Kamu hizmetinin sorunlu kaldığı bir iktisadi işletme ise;
- 3) Kamu yararı niteliği taşıyan işletmeler;
- 4) Ekonomiden çekilmesi sosyal ve ekonomik bünyeyi sarsıcı nitelikte ise kurtarma operasyonu yapılması sorunlu görülmüştür.

C.- Kurtarma Şekilleri :

- 1) İşletmenin tamamının Devlet veya Devlet teşekküllerine devri,
- 2) Sermayesinin yarısından fazlasını kamu kurumları tarafından satın alınması,
- 3) Sermaye artırımını suretiyle yarından fazla hisse senedinin kamu kurumlarına satılması,
- 4) Bütçe, Merkez bankası ve diğer kamu finans kaynakları tarafından uzun vadeli ve düşük faizli kredi temini,

5) 5) kâr ve faiz garantisi yoluyla hisse senedi veya tahvil ihracının desteklenmesi,

6) Karar organlarına katılma, yoluyla kurtarma operasyonları uygulanabilmektedir. Daha birçok kurtarma şekli ve kaynakları da olabilir.

B- Sonuçları :

1) Kurtarma operasyonları ile şirketler ekonomik fonksiyonlarına devam ettirmişlerdir.

2) Kamu yararından sorumlu kaldığı mal ve hizmet üretimi durmamıştır. Uzun zaman alacak yeni yatırımların başka ve diğer planlı alanlara yapılması sağlanmıştır.

3) Büyük ölçüde işsizlik önlenmiştir.

4) Büyük sosyal ve yapısal olumsuz değişime önlenmiştir.

Bunun yanında :

1) Uygulanmakta olan ekonomik politikaya ters bir durum doğmuştur. Serbest piyasa ekonomisi, müdahaleli piyasa ekonomisine dönüşmüştür.

2) Kamu kurumu niteliği kazanan işletme personeli rejimi işçilikten memurluğa değişmiş ve geniş mali ve sosyal imkândan yoksun kalmıştır.

3) Diğer kamu harcamalarına ayrılan kamu finans kaynakları yönü değişmiştir.

4) Kamu oyu kurtarma operasyonlarını güncel kamu olarak işler hale gelmiştir.

5) Gelismeler kamu yönetimini rahatsız eder hale gelmiştir. Bu durumlar karşısında Hükümet Devlet Planlama Teşkilatına rehabilitasyon planı adı altındaki şirket kurtarma operasyonları çalışmalarına son verilmesini emretmiştir. (1)

Banker Tasfiye Kurulları tasfiye faaliyetlerine devam etmektedir.

E- 1983 ve Daha Sonraki Zamanda İlimizde Şirketleşme

2791 Sayılı Kanuna göre 1983 yılı sonuna kadar yeniden değerlemesine yapan şahıs şirketleri ile şahıs işletmeleri, sermaye şirketine dönüştüğü takdirde yeniden değerlendirme formu kâr olarak vergiye tabi tutulmamıştır. Kanun bununla kurumlaşmayı teşvik etmek amacını gütmüştür. Birçok şahıs işletmesinde bu muafiyet hükmünden istifade suretiyle 1983 yılı sonunda Anonim ve Limited şirket şeklinde kurumlaşmıştır. Yeniden değerlendirme formu da bu şirketlere sermaye olarak intikal etmiştir.

Ekonomik koşullar, Para kredi kurumları ve verimlilik şartları büyük ölçüde kişisel işletmelerden ziyade kurumsal işletmelere dönüşmeyi zorunlu kılmaktadır. Sermaye şirketleri finansal kaynak yaratmak ve bulmakta büyük avantajlara sahiptirler. Kişisel işletmeler genellikle küçük işletmeler şeklinde olduğundan ve mali güçleri zayıf olduğundan ekonomik güçlüklerle uzun süre göğüs gere-memektedirler. Bu nedenlerle sadece Kocaeli İl Merkezi İzmit'e;

1983 yılında 66

1984 yılında 68

1985 yılı ilk üç ayında 18 Anonim ve Limited şirket kurulmuştur. Buna karşılık aynı dönemde 10 kadar şirket faaliyete son bulmuştur. Bu da gösteriyor ki ekonomik işletmelerin genellikle büyük kurumlar şeklinde ve Anonim veya Limited şirket olarak vücut bulmaktadırlar. Gelişme ve kalkınmanın bir göstergisi olarak da kabul edilmesi mümkündür. (1)

1- Kocaeli Defterdarlığı kaynakları.

S O N U Ç

- Değerleme işletmelerin en önemli ve nazik konusudur.
- Değerleme sübjektif kavram olan para ile yapılmalıdır.
- Değerlenecek varlığa atfedilecek değer değerleyenin takdirine göre farklıdır.
- Değerlenecek işletmeler top yekün ele alınabileceği gibi işletme varlıkları ayrı ayrı da dikkate alınabilmektedir.
- Değerleme nazari olarak dikkate alındığında, işletmecinin işletmeye atfettiği değer anlaşılabacaktır. Bu da sadece işletmeciyi ilgilendirir.
- Değerleme uygulamada;
- Vergi Hukuku yönünden ele alınmakta, Bu yönü ile işletmelerin en büyük ortaklarından biri olan Devletin vergi alma kural-ları içinde Vergi Usul Kanununa göre belirli esas ve usullere ta-bidir. İşletmeci bu Kanuni esaslara uyarak işletmeyi değerlendirmek, bilançosunu buna göre çıkarmak zorundadır. (1)
- Türk Ticaret Hukuku Yönünden değerlendirme, işletmelerin üçüncü şahıslara olan ilişkilerinin düzenlenmesi için gerekli görülmüştür. İşletmeler, alacaklı-borçlu olabilmektedirler. Büyük kredi kurumlarından kredi alabilmektedirler. Bu bakımdan varlıkların belirli esaslara göre değerlendirilip geniş ortak kitlesi ile alacak borçluların haklarının korunması gerekmektedir. Türk Ticaret Hukuku bunu sağlayıcı hükümler koymuştur. (2)

1- V.U.K. M. 258

2- T.T.K. M. 75

- Değerlenecek kıymetler, işletmenin mülkiyetinde bulunan mütedavil ve sabit kıymetlerdir. İşletmelerin mülkiyetinde bulunmayan varlıklar değerlemede dikkate alınmaz. Kiralık mallar bu cümledendir.

- Muhasebe emeliyeleri değerleme sayılmaz.

- Kasadaki para, senetli ve senetsiz alacaklar hem miktar hemde değer ifade ettiğinden ayrıca değerleme konusu olmaz.

- Tahsili kabil olmayan alacağın silinmesi bir değerleme değil, muhasebe işlemidir.

- Yabancı para da miktar ve değer ifade etmiş olmasına rağmen, kur değişikliğinden etkilendiğinden değerlemeye tabidir.

Değerleme :

- Faaliyetine devam eden işletmelerin varlıklarına ayrı ayrı değer biçme,

- Üretim faaliyetinde kullanılan kıymetlere ve bunlardan meydana gelen varlıklara değer biçme,

- Tasfiye edilen veya faaliyeti sona eren işletme varlıklarının değerlemesi,

- İşletmenin bütününe birden değer biçme, şeklinde yapılabılır.

Değerlemede ölçü olarak :

a) İktisap değeri

b) Piyasa değeri

c) Tasfiye değeri

kullanılır.

-- Vergi Mukukumus :

1-) Maliyet bedeli

2-) Borsa raici

3-) Tasarruf değeri

4-) Mukayyet değer

5-) İtibari değer

6-) Rayiç değer

7-) Vergi değeri

8-) Ensal bedeli ve Ücreti

9-) Ve diğerleri olmak üzere değerlemede kullanılacak

Ülçüleri belirlemiştir.

- 2791 Sayılı Kanunun Vergi Usul Kanununun geçici 11 nci maddesinde değiştirerek, işletmelere varlıklarını yeniden değerlene imkanı vermiştir. Yeniden değerleme fonunun bilanço pasifinde yer almasını ve vergiye tabi tutulmama esaslarını belirleyip bu müesseseyi çalışır hale getirmiştir. 1983 yılı sonuna kadar yeniden değerlemesini yapan kişisel işletmelerin kurumlaşmasını, sermaye şirketi şekline dönümesini teşvik edici tedbirler almıştır.

Ayrıca 3094 sayılı Kanun yeniden değerleme müessesesinin devamlı olarak ve ileride de uygulanmasını sağlamak üzere yeni esaslara bağlamıştır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenen katsayıya göre her yıl yeniden değerleme imkanı tanınmıştır. (1) (2) (3)

- 3082 Sayılı Kanun Kamu yararının sorunlu kıldığı hallerde, Kamu hizmeti niteliği taşıyan  zel Teşebbüslerin Devletleştirilmesi usul ve esaslarını belirlemiştir.

Bu Kanunla  zel teşebbüsün bir zamanlar uygulandığı faaliyetini yavaşlatma veya durdurma ge lindeki eylemi sonucu Kanunun zarara uğraması  nlenmiş, Devletin gerekli tedbirleri Kanunlu alma Hukuki düzenini sağlamış bulunmaktadır. Daha doğrusu Devletin Kanunla alacağı el koyma tedbirinin Hukuka aykırılığı tartışması ortamını önceden kaldırmış bulunmaktadır. (4)

1- Resmi Gazete 22.1.1983 tarih, 17936 nolu sayısı, S.5

2- Resmi Gazete 12.12.1984 tarih, 18603 mükerrer sayı, S.1

3- Resmi Gazete 14.12.1984 tarih, 18609 nolu sayısı, S. 21

4- Resmi Gazete 1.12.1984 tarih, 18592 sayılı m shası, S. 3

METİNLER

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 205 sayılı Kanunla eklenene 2791 Sayılı Kanunla değişik geçici 11. Maddesi :

Yeniden Değerleme :

Geçici Madde 11. - Blanco esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyazlı şirketler ve dar mükellefler hariç; adi komandit, kollektif ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, 1982 hesap dönemi sonu itibariyle ağağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler. şu kadarki, iktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerleme yapmaları zorunludur.

1- Değeri 5 000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları, sinema filmleri, alaneti ferik hakları, peştemalliklar, zel maliyet bedelleri, ilk tesis ve taazzuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibariyle bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerleme kapsamına girmezler.

2- İktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifine dahil edildikleri yıla ait katsayı ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlenirler.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin olunan mükelleflerin bilançolarına bu dönemler içinde dahil ettikleri iktisadi kıymetlerin ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanların değerlendirilmesinde, özel hesap dönemlerinin kapandığı takvim yıllarına ait katsayılar esas alınır.

3- Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir.

Değer artışı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenden değerlendirilmesinden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlere katsayı tatbikinden sonra bulunacak net bilanço aktif değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur.

Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanın tensili suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

Bu değerın tesbitinde, 320 nci maddenin son fıkrasına göre ayrılmış sayılan amortismanlar da fiilen ayrılmış kabul edilir.

4-a) Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri (Kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına yeniden değerlemeleri halinde, değer artışını pasifte özel bir fon hesabında tutarlar ve iktisadi kıymetlerin değerlendirmeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam ederler.

b) Kurumlar Vergisi mükellefleri, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışının tamamını sermayelerine ilave edebilirler. Bu suretle sermayeye eklenen değer artışı, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir.

Değerleme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde bu nedenle meydana gelen artırlar ise pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilir ve bu karşılık sermayenin cüzü addolunur. Karşılık hesabında gösterilen değer artışı kurumlar tarafından sermayeye eklenebilir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

Amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlar, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap dönemini takip eden hesap döneminden itibaren sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa ederler. Şu kadar ki, gayrimenkuller yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulur.

5- Bankalar, yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artırlarını, nakit karşılığı hisse senedi ihracı suretiyle sermaye artırımına gidilmesi ve taahhüt edilen pay bedellerinin ödenmesi şartıyla sermayelerine ekleyebilirler. Ancak, her yıl sermayeye eklenecek değer artışı, taahhüt edilen pay bedellerinin ödenen kısmına isabet eden miktarı aşamaz.

5.11.1981 tarihinden bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar sermayelerini artıran bankaların, süskonusu sermaye artırımları ile ödenen pay bedelleri, bu bent uyarınca nakit karşılığı yapılmış sermaye artırımını olarak kabul ve ödenen pay bedellerine tekabül eden değer artırları sermayeye ilave edilir.

6- Bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulan değer artırları, Türk Ticaret Kanununun 422 nci maddesinin uygulamasında ödenmiş sermaye, Bankalar Kanununun uygulamasında ise ihtiyat addolunur.

7- Değer artış fonu, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

8- Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında müfredatlı olarak gösterilir.

9- Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışı halinde, bunlara isabet eden değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

10- 31.12.1982 tarihi itibarıyla yapılacak değerlemede esas alınacak katsayılar şunlardır:

1982 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1981 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1980 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1979 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1978 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1977 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1976 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1975 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1974 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1973 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için
1972 yılında aktifleştirilen amortismanı tabi sabit kıymetler için

Yeniden değerlemeye ilişkin diğer hususları tesbit etmeye gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yukardaki esasların dışına çıkan uygulamalar ile devir ve nevi değiştirmeleri Ünleyici düzenlemeler getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Aynı Maddenin 3094 Sayılı Kanunla değişik şekli :

Yeniden Değerleme

Geçici Madde 11. - Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri (imtiyaslı şirketler ve dar mükellefler hariç; kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibariyle aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler. Şu kadar ki, İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerleme yapmaları zorunludur.

1- Değeri 5 000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları sinema filmleri, alameti farika hakları, postemallıklar, özel maliyet bedelleri, ilk tesis ve taassuv giderleri, organizasyon, etüt ve arama giderleri ile mahiyetleri ve amortisman süre ve tarafları itibariyle bunlara benzeyen sair aktif kıymetler yeniden değerleme kapsamına girmezler.

2- Bilançonun aktifine dahil iktisadi kıymetler ve bu kıymetler için geçmiş yıllarda ayrılmış olan amortismanlar, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılmak suretiyle yeniden değerlenirler.

Kendilerine Üzel hesap dönemi tayin olunan mükellefler için, Üzel hesap döneminin başladığı takvim yılına ait oran esas alınır.

3- Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artışı, bilançonun pasifinde Üzel bir fon hesabında gösterilir.

Değer artışı, amortismanına tabi, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesinden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının tatbikinden sonra bulunacak net bilanço aktif değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur.

Net bilanço aktif değeri, iktisadi kıymetlerin bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanın tensili suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

Bu değerın tesbitinde, 320 noı maddenin son fıkrasına göre ayrılmış sayılan amortismanlar da fiilen ayrılmış kabul edilir.

4-a) Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri (Kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) bilançolarını yeniden değerlemeleri halinde, değer artışını pasifte Üzel bir fon hesabında tutarlar ve iktisadi kıymetlerin değerlemeden önceki değerleri üzerinden amortisman ayırmaya devam ederler

b) Kurumlar Vergisi mükellefleri, pasifte Üzel bir fon hesabında gösterilen değer artışının tamamını sermayelerine ilave edebilirler. Bu suretle sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir.

Değerleme yapılan kuruma iştirak eden işletmelerin aktifinde bu nedenle meydana gelen artırlar ise pasifte ösel bir kargılık hesabında gösterilir ve bu kargılık sermayenin öüsü addolunur. Kargılık hesabında gösterilen değör artışı kurumlar tarafından sermayeye eklenebilir. Bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

Amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değörlenmeye tabi tutan kurumlar, yeniden değörlemenin yapıldığı hesap dönemin-den itibaren sabit kıymetlerini yeni değörleri üzerinden itfa ederler. Şu kadar ki bina, arsa ve araziler yeniden değörleneden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulur.

5- Bankalar, yeniden değörlene neticesinde doğacak değör artırlarını, nakit kargılığı hisse senedi ihracı suretiyle sermaye artırımına gidilmesi ve taahhüt edilen pay bedellerinin ödenmesi şartıyla sermayelerine ekleyebilirler. Ancak, her yıl sermayeye eklenecek değör artışı, taahhüt edilen pay bedellerinin ödenen kısmına isabet eden miktarı aşamaz.

5.11.1981 tarihinden bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihe kadar sermayelerini artıran bankaların, söz konusu sermaye artırımları ile ödenen pay bedelleri, bu bent uyarınca nakit kargılığı yapılmış sermaye artırımını olarak kabul ve ödenen pay bedellerine tekabül eden değör artırları sermayeye ilave edilir.

6- Bilançonun pasifinde ösel bir fon hesabında tutulan değör artırları, Türk Ticaret Kanununun 422 nci maddesinin uygulanmasında ödenmiş sermaye, Bankalar Kanununun uygulamasında ise ihtiyat addolunur.

7- Değer artış formu, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

8- Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında müfredatlı olarak gösterilir.

9- Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışı halinde, bunlara isabet eden değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

10- Her hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel İndeksinde meydana gelen ortalama fiyat artışından yüzde on (% 10) indirildikten sonra kalan kısımdır.

Bu oran Maliye ve Gümrük Bakanlığınca her yıl Aralık ayının 15 inci gününe kadar Resmi Gazete ile ilan edilir. Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen oranın yüzde on (yüzde on dahil) ve daha aşağı olması halinde o yıl için yeniden değerlendirme yapılmaz.

11- Her yılın yeniden değerlendirme oranı ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabilir. Yeniden değerlemenin herhangi bir yıl yapılmamasından veya değerlendirme oranının düştük uygulamasından dolayı daha sonraki yıllar geçmiş dönemlere ilişkin yeniden değerlendirme yapılamaz.

12- Hesap dönemi içinde aktife giren amortismanına tabi iktisadi kıymetler için aktife girdiği dönem, yeniden değerlendirilme yapılır.

Yeniden değerlemeye ilişkin diğer hususları tesbit etmeye, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için yukarıdaki esaslar dâhilinde çıkan uygulamalar ile devir ve nevi değiştirmeleri önleyici düzenlemeler getirmeye Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Kamu Yararının Zorunlu Kaldığı Hallerde, Kamu Hizmeti Niteliği
Taşıyan Üsel Teşebbüslerin Devletleştirilmesi Usul
ve Esasları Hakkında Kanun

Kanun No. 3082

Kabul Tarihi: 20.11.1984

A- Amaç ve Kapsam

MADDE 1.- Bu Kanun; kamu yararının zorunlu kaldığı hallerde, kamu hizmeti niteliği taşıyan üsel teşebbüslerin devletleştirilmesi esaslarını, devletleştirme kargılığının hesaplanma tarzı ve bunlarla ilgili uyumazlıkların çözüm yollarını düzenler.

B- Devletleştirme Şartları

MADDE 2.- Üsel teşebbüsler, ancak aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde devletleştirilebilir.

a) Devletleştirilecek üsel teşebbüsün yaptığı hizmet veya üretiminin ülke çapında kamu ihtiyacına hitap etmesi,

b) Bu hizmet veya üretimin, kontrol, rekabet, ikame veya başka yollardan sağlama imkanının bulunmaması,

c) Hizmet veya üretimin yavaşlatılması veya durdurulması halinde kamunun büyük zarar görmesi,

C- Devletleştirme kararı, kararın ilan ve tebliği

MADDE 3.- Kamu hizmeti niteliği taşıyan ve üsel teşebbüslerin kamu yararının zorunlu kaldığı hallerde devletleştirilmesi kanunla düzenlenir.

D- Devletleştirme Karşılığı

MADDE 4.- Devletleştirme, bu Kanunda belirtilen esaslara göre kamu hizmeti niteliği taşıyan zel teğebbüsün, devletleştirme kararının Resmi Gazetede ilan edildiği tarihteki gerçek karşılığı üzerinden hesaplanacak bedeli, nakden ve peşin olarak veya o yıl Genel Bütçe Kanununda gösterilecek miktardan az olmamak üzere en fazla beş yıl içinde eğit taksitlerle ödemek suretiyle yapılır. Taksitle deme öngörülen hallerde taksitlere, peşin ödeme gününü takip eden günden itibaren Devlet borçlarına için kabul edilen en yüksek faiz haddi uygulanır.

Devletleştirilmesine karar verilen zel teğebbüsün en son bilançosunda kayıtlı net aktif değerinin yüzde yirmibeği devletleştirme kararının Resmi Gazete ile ilanından itibaren on gün içinde, bu Kanunda belirtilen esaslara göre tesbit olunacak gerçek devletleştirme karşılığından mahsup edilmek üzere ve herhalde peşin olarak hak sahibi adına milli bankalardan birine yatırılır.

E- Değer Tesbit ve Takdir Komisyonu

MADDE 5.- Devletleştirilmesine karar verilen zel teğebbslerde yapılacak tesbit ve değerlendirme işleri, zel teğebbüsün gördüğü kamu hizmetinin niteliğine göre ilgili bulunan bakanlık temsilcisinin başkanlığında yönetmelikte belirtilecek kamu ve özel kuruluş temsilcilerinden oluşacak komisyonca yürütülür.

Seğilen komisyon üyelerine yetkili sulh hukuk mahkemesinde yemin ettirilir.

Değer tesbit ve takdir

MADDE 6.- Değer tesbit ve takdir komisyonu, takdir ve değerlendirme işlerini aşağıdaki esasa göre yürütür.

a) Özel teşebbüse ait sınai, ticari ve sosyal tesisler, makine araç ve gereçler, teçhizat, malzeme ve ham maddeler ile yarı mamul ve mamul maddeler stokları gibi her türlü taşınır ve taşınmaz malların miktarları, vasıfları ve halihazır durumlarını gösteren bir tutanakla tesbit olunur. Senetli ve senetsiz bütün alacak ve borçlar ile tescile tabi bilumun haklar da hasırlanan bu tutanağa kaydedilir.

b) Tutanakla tesbit olunan, bina, arsa, arazi ve kaynaklar ile, bunlar üzerindeki irtifak haklarının değerleri 2942 sayılı Kamulaştırma Kanununun 11 inci maddesi hükümlerine göre, bunların dışında kalan bütün diğer unsur ve değerlerin gerçek karşılıkları ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Servetleri Değerleme Bölümünde gösterilen esaslara göre tesbit ve takdir olunur.

c) Tesbit ve takdir olunan devletleştirmenin gerçek miktarı ile bu miktardan dördüncü maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre avans mahiyetinde ödenmiş bulunan miktar çıkarılmak suretiyle hak sahibi adına bankaya yatırılacak bakiye devletleştirme karşılığı miktarı ayrıca belirtilir.

F- Özel Teşebbüste çalışanların durumu

MADDE 7.- Komisyon, öncelikle devletleştirilen özel teşebbüste çalışan yönetici, işçi ve diğer personeli görevleri itibariyle ayrı bir tutanakla tesbit ederek tutanağı Bakanlar Kurulu Kararı ile teşebbüsün yönetimini devralan geçici yönetim kuruluna tevdi eder.

Personelin devletleştirme tarihindeki hizmet süreleri ile ücret ve diğer ücret haklarının tesbitinde Sosyal Sigortalar Kurumu, vergi dairesi ve ilgili diğer resmi dairelerdeki kayıtlar esas alınır.

Personelin, devletleştirme kararının Resmi Gazete ile ilanından önceki çalışma sürelerine göre işlemiş kıdem tazminatları, ücret ve diğer sosyal haklarından önceki işveren idare ile birlikte müteselsilen, bu tarihten sonra çalışacakları süreye takabül eden kıdem, tazminatlar, ücret ve diğer haklardan ise ilgili idare sorumludur. İdarenin önceki işverene rücu hakkı saklıdır.

Devletleştirilmesine karar verilen özel teşebbüste çalışan işçiler hakkında iş mevzuatı hükümleri uygulanır.

G- Ödeme ve tebligat

MADDE 8.- Komisyon tarafından hazırlanan raporla belirlenen devletleştirme gerçek karşılığından, dördüncü maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre avans olarak ödenmiş bulunan miktar çıkarıldıktan sonra kalan miktarın tamamı veya taksitle ödeme öngörülen hallerde ödenecek ilk taksidi, ilgili bakanlığa raporun kendisine verildiği tarihten itibaren on gün içinde hak sahibi adına milli bankalardan birine yatırılır ve bedelin bankaya yatırıldığına ilişkin belge ile birlikte değer tesbit raporunun bir örneği noter aracılığı ile devletleştirilen özel teşebbüsün sahibine veya temsile

yetkili organına tebliğ edilir. Yapılan tebligatta, açılacak bedele itiraz davalarında husumetin yöneltileceği ilgili bakanlık ayrıca belirtilir.

H- Dava hakkı

MADDE 9.- Devletleştirilmesine karar verilen Üsel tegebbüsün sahibi veya temsile yetkili organı, değer tesbit ve takdir raporunun kendisine tebliği tarihinden itibaren otuz gün içinde Üsel tegebbüsün kamuni merkezinin bulunduğu mahalli asliye hukuk mahkemesinde tesbit ve takdir olunan bedele itiraz davası açabilir.

İlgili bakanlık da değer tesbit ve takdir raporunun kendisine verildiği tarihten itibaren altmış gün içinde bedele itiraz davası açabilir.

Bu kanuna göre açılan davalar diğer davalara toroihan ve ivedilikle görülür.

I- Yasak işler ve eylemler

MADDE 10.- Aşağıda yazılı işler ve eylemler yasaktır :

a) Devletleştirilen Üsel tegebbüsün sahibi ve ortakları, yönetim kurulu başkanı, üyeleri ve idarecileri ile bunların usul ve fîruğu, karı-koca veya üçüncü derecede dahil kan ve sıhri hısımlarının değer tesbit ve takdir komisyonunda veya bu komisyon tarafından yaptırılacak incelemelerde görev almaları.

b) Komisyon başkanı ve üyeleri ile bu komisyon tarafından görevlendirilecek uzman ve bilirkişilerin kendilerine resmen takdir edilen ücret dışında herhangi bir suretle çıkar sağlanmaları.

c) Devletleştirme kararının ilanından sonra özel teşebbüse ait mal ve kıymetlerin kısmen veya tamamen başkasına devir ve temlikli.

Geçersiz tasarruflar

MADDE 11.- Devletleştirme kararının ilanından sonra özel teşebbüsün sahibi veya yetkili organlarının, teşebbüs borç altına sokacak veya teşebbüs mamelekinin azalmasına neden olacak nitelikteki ivazlı ve ivazsız bütün tasarruf ve işlemleri geçersizdir.

Görevli kişilerin suçları ve cezalar

MADDE 12.- Bu Kanuna göre görevlendirilenlerden suç işleyenler Devlet memuru gibi cezalandırılırlar. Şu kadar ki verilecek cezalar o suç için muayyen olan cezanın yarısından az olmamak üzere iki katına kadar artırılır.

Fiilleri daha ağır cezayı gerektiren ayrı bir suç teşkil etmediği takdirde bu Kanunun 16 uncu maddesine aykırı hareket edenler bir yıldan iki yıla kadar hapis ve beşyüzbin lireden bir milyona liraya kadar ağır para cezası ile cezalandırılırlar.

İ- Yönetmelik

MADDE 13.- Bu kanunda kurulması öngörülen komisyonun üyelerinin kimlerden olacağı, bunlara ödenecek yolluk ve ücretler, komisyon çalışmalarına ile ilgili giderler, komisyonun toplanma usul ve esasları ile bu Kanunun uygulanmasını gösteren diğer hususlar Başbakanlıkça hazırlanacak yönetmelikle düzenlenir.

Yürürlük

MADDE 14.- Bu Kanun yayımı tarihinde yürürlüğe girer

Yürütme

MADDE 15.- Bu Kanun hükümlerine Bakanlar Kurulu yürütür.

K I S A L T M A L A R

T.T.K.	- Türk Ticaret Kanunu
V.U.K.	- Vergi Usul Kanunu
S.P.K.	- Sermaye Piyasası Kanunu
G.V.K.	- Gelir Vergisi Kanunu
E.V.K.	- Emlâk Vergisi Kanunu
B.K.	- Bankalar Kanunu
K.V.K.	- Kurumlar Vergisi Kanunu
M.	- Madde
G.Mad.	- Geçici Madde

B i b l i y o ğ r a f y a

- | | |
|-----------------------|--|
| Unalan Doğ Sedat | Muhasebe-Ankara 1960 |
| Sihay Prof. Jale | Genel Muhasebe Ankara 1971 |
| Unalan Prof. E.Sedat | Envanter Blângo Ankara 1974 |
| Yıldız Hasan | Vergi Muhasebesi İst. 1976 |
| Batirel Ömer Faruk | Teoride Türk Vergisi Siste-
minde değerlendirme İstanbul.1974 |
| Turgay Recep | Vergi Usul Kararı ve tatbikatı
İstanbul. 1978 |
| Üzbalcı Yılmaz | Vergi Usul Kararı yorum ve
açıklamaları İstanbul 1982 |
| Uysal Ali ve Eroğlu | Açıklamalı ve İhtihatlı Gelir
Vergisi Rehberi Ankara 1983 |
| Kurettin | Genel İşletme Ekonomisi
ders notları |
| Eser Prof.Dr.İ.Nevzat | Maliyet Hesaplama Usulleri
ve Muhasebesi İstanbul 1970 |
| Eser Prof.Dr.İ.Nevzat | Emlak Vergisi Rehberi
Ankara 1983 |
| Doğan Ali Abdullah | İşletme İktisadı Ankara 1965 |
| Unlu M.Cengiz | Ekonomik Politika Kuramı
Ders Notları İstanbul 1984 |
| Tokay Hayri | |
| Kepkep Hacı | |

Erdoğan Nurhan

Vergi Tekniği Ders Notları
Ankara 1977

Erginay Prof.Dr.Akif

Vergi Hukuku Ankara 1977

Hiçgörmaz Dr.Mazhar

İşletme Hesaplarının
İncelenmesi Ankara 1974

Sihay Prof.Jale

Şirketler Muhasebesine
İlişkin problemler ve çözümleri
Ankara 1976

Dinçer Selami, Ayan

Türk Ticaret Kanunu Esbabı

Şefik, Doğaner M.Tarık,

Mucibeli, İzahlı ve İctihatlı

Arıkan Mehmet Emin

Ankara 1956

Vergi Usul Kanunu izahları

Maliye Bakanlığı yayını 1950

Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı)

Türk Ticaret Kanunu

2791 Sayılı Kanun

3094 Sayılı Kanun

3082 Sayılı Kanun

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Seri No 151-160

Milliyet Gazetesi 7.2.1985 günlü nüshası 2. sahife

Orhan Yüceltürk'ün makalesi (yeniden değerlendirme)

Hürriyet Gazetesi 13 Nisan 1985 tarihli nüshası S.4

Ö Z G E Ç M İ Ş

10.11.1941 tarihinde Kahramanmaraş İli Elbistan ilçesi Ceyhan Mahallesi'nde doğmuştum. İlk öğrenimimi Elbistan Cumhuriyet İlkokulunda gördüm. Daha sonra Ortaokulu Siverek'te öğretmen olan Ağabeyimin yanında okudum.

Babam 1945 yılında vefat ettiğinden Ağabeyimin büyük yardımı ile parasız yatılı Ankara Maliye Okuluna girdim. 1960 yılında bu okulu bitirerek 30.7.1960 tarihinde Malatya Defterdarlığında stajiyer memur olarak göreve başladım. Kısa bir süre sonra yedek subay öğretmen olup Burdur-Karamanlı-Kâğılcık Köyünde öğretmenlik yaptım. Temel askerlik eğitimini üç ay süre ile 1961 yılı yazında İsparta'da yaptım. 1962 yılında geçici terhis olarak Kahramanmaraş Defterdarlığında stajımı tamamlamak üzere yeniden görev aldım.

1963 yılı Haziran ayında Malmüdürü olarak Siirt-Besiri ilçesine atandım. 1965-1969 arasında Kayseri-Sarı; 1969-1977 yıllarında Ankara-Bala ilçesinde Malmüdürlüğü yaptım.

Bu arada; 1974 yılında Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisine kaydolarak 1978 Haziran döneminde mezun oldum.

31.12.1977 tarihinden beri Kocaeli Defterdarlığı Muhasebe Müdürüyüm.

Kocaeli Mimarlık ve Mühendislik Akademisine bağlı olarak açılan İşletme Enstitüsünde Lisans üstü öğrenim gördüm. Üniversitelerin yeniden teşkili ile Yıldız Üniversitesine bağlanan ve kapanan İşletme Enstitüsü intibak öğrenimini bu Üniversite Sosyal Bilimler Enstitüsünde yaptım.

Halen Kocaeli Muhasebe Müdürü olarak çalışmaktayım.

Erol YÜRTLÜ

