



Enflasyon Muhasebesinin Sermaye Piyasasına Ve Vergi Sistemine Getireceği Yenilikler

Hazırlayan
Güven KARAKOÇ
Vergi Denetmen Yardımcısı

1. GİRİŞ

Ülkemiz 1970'li yıllardan bu yana yüksek enflasyon ortamında yaşamaktadır. Son otuz yılda fiyatlar genel seviyesi çok hızlı bir şekilde artmış ve enflasyon canavarı dizginlenememiştir. Bu durum ülkemizin ekonomik ve sosyal yaşamını derinden etkilemiş ve işletmeleri olumsuz etkileyip muhasebe sistemini sarsmıştır. Çünkü muhasebenin ölçü birimi olan para enflasyon nedeniyle değerini kaybetmiş bu nedenle muhasebe verileri ve mali tablolar anlamsız bir hale gelmiştir.

Muhasebeden beklenen yararların sağlanabilmesi için ölçü birimlerinin sabit hale getirilmesi veya muhasebedeki verilerin aynı satın alma gücüyle ifadesi gerekmektedir.

Enflasyon muhasebesi, Uluslararası Muhasebe Standartları'na 1990 yılında 29 Nolu standart olarak dahil edilmiştir. Aradan 13 yıl geçmesine rağmen bu standart henüz yaygın olarak uygulanmamaktadır. Bazı durumlarda şirketlerin kâr rakamlarını düşürmesi ve özellikle uygulamanın ilk yılında yapılan düzeltme kayıtlarının çok zaman ve uğraş gerektirmesi pek çok kişi tarafından tercih edilmemesine neden

olmasına rağmen bu standart uygulandığında şirketlerin mali tabloları daha gerçekçi olabilecektir.

Sermaye Piyasası Kurulu enflasyon muhasebesi hakkında uluslararası standartla benzerlik gösteren ve hesaplamaların nasıl yapılacağına dair açıklamaları da içeren XI Seri ve 20 Numaralı Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ düzenlemiştir. Aynı zamanda Enflasyon Düzeltilmesi Hakkında Kanun Tasarısı Taslağı düzenlenmiştir. Fakat bu müessesede bir türlü uygulama aşamasına geçilememiştir.

2. KONUyla İLGİLİ SERMAYE PİYASASI KURULU MEVZUATI

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenlediği Tebliğ, 6 Bölüm ve 42 Madde halinde düzenlenmiştir. Bu tebliğin amacı yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Tebliğin kapsamı 2. maddede belirtilmiştir. Buna göre "Ortaklıklar, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak hazırlar."

Tebliğin 3. maddesinde önemli tanımlamalara yer verilmiştir. Bazı önemli kavramlar şunlardır:

Mali Tablo: Dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların ekleridir.

Mali Rapor: Yönetim Kurulu yıllık faaliyet raporu ve denetçi raporlarını ifade eder.

Fiyat Endeksi: Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan Tопtan Eşya Fiyatları Genel Endeksini ifade eder.

Düzeltilme Katsayısı: Bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıdır.

Düzeltilme İşlemi: Düzeltme katsayısı kullanılmak suretiyle, paranın satın alma gücündeki değişmelerin mali tablo kalemlerine olan etkilerini gidererek, mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesidir.

Cari Değer: Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan fiyatlar veya faiz oranları, rayiç bedel, cari döviz kuru, sözleşmede belirtilen faiz oranı ve benzeri yöntemlerle yapılan değerlemelerdir.

Parasal Kalemler: Paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan ancak satın alma güçleri düşen kalemlerden oluşur. (Ör: Hazır Değerler, Özel ve Kamu Kesimi Tahvil ve Bonolar, Diğer Menkul Kıymetler, Ticari Alacaklar vb.)

Parasal Olmayan Kalemler: Parasal kalemler dışında kalan kalemlerdir. Cari değerleri ile değerlendirilen yabancı para, kıymetli madenler, hisse senetleri ve menkul kıymetler gibi kalemler ile getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş olan varlık ve yükümlülükler, parasal kâr veya zararın hesaplanmasında parasal kalemler gibi işleme tabi tutulurlar.

2.1. Bilançonun Düzeltilmesi:

Hesap dönemi sonunda paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmemiş bilanço kalemleri, bu tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme kat sayısı kullanılarak paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmektedir.

Bilançodaki parasal kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden düzeltme işlemine tabi tutulmazlar. Cari değerleri ile değerlendirilen parasal olmayan kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden, ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

2.2. Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tarih:

Aktifleştirme tarihi satın alma veya imal tarihinden farklı olan varlıkların düzeltilmesi, satın alma, imal ve maliyet unsurlarının aktive ilk giriş tarihleri dikkate alınarak yapılır. Vadeli olarak alınan veya satılan varlıklara ilişkin özel hükümler saklıdır.

Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltme işlemine tabi tutulmasında da bunların maliyetine dahil edilen unsurların gerçekleşme tarihleri dikkate alınır.

2.3. Amortisman Tabi Varlıkların Düzeltilmesi

Düzeltme işleminde, 233 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılmış olan

yeniden değerlemenin amortismanına tabi iktisadi varlıklara ve birikmiş amortismanlarına etkilerinin arındırılması gerekir. Düzeltme işlemi, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeni değerleri üzerinden yapılır. İmal veya inşa edilen varlıkların düzeltme işlemine tabi tutulmasında, aktifleşme tarihi farklı ise, aktifleştirilme tarihi değil, varlığın mahiyetine dahil edilen maliyet unsurlarının aktife ilk giriş tarihi dikkate alınır.

2.4. Stokların Düzeltilmesi

Hammadde, emtia, yarı mamul, mamul stokları, işletmelerin stok değerlendirme politikaları ile uyumlu olarak düzeltme işlemine tabi tutulur. Bunların maliyetine dahil edilmesine izin verilmiş kur farkları dahil finansman giderleri düzeltme işlemine tabi tutulur. Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde, bunların yarı mamul veya mamul hale gelme tarihleri değil, maliyete dahil edilen unsurların aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınır.

Yoğun olarak işlem gören stoklar ile ilgili düzeltme katsayılarının saptanmasında, stok değerlendirme yöntemine bağlı olarak dönem sonu stoklarının ortalama maliyetine eşit veya en yakın alım maliyetinin gerçekleştiği ayın, stokların alım tarihi olarak kabul edilmesi gibi toplu yöntemler kullanılabilir.

2.5. Gelir Tablosunun Düzeltilmesi

Gelir tablosunun bütün kalemleri, paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmek amacı ile, gelir ve giderin tahakkuk ettiği tarihler esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulur.

Döneme yaygın olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, tahakkuk tarihleri dikkate alınmadan, dönem sonu fiyat endeksi rakamının dönem ortalama fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle bulunacak düzeltme katsayısının ilgili tutara uygulanması suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulabilirler.

2.6. Amortismanların Düzeltilmesi

Amortismanlar ve itfa payları, aktiflerin düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanır. Amortisman ve itfa paylarının ilgili hesaplara dağıtımında, bu şekilde bulunan tutar dikkate alınır. Bunun sonucunda, amortisman ve tükenme payları gelir tablosunda ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz.

3. ENFLASYONA KARŞI VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN DÜZENLEMELER

1980'li yıllardan bu yana sürekli hızlı bir yükseliş içinde olan enflasyona karşı kanun koyucu bir takım önlemler almıştır. Bu önlemlerden bazıları şunlardır :

* Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

* Duran Varlık Yenileme Fonu

* Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışından Doğan Kârın Sermayeye Eklenmesinde Vergi Bağışıklığı

* Gayrimenkul, İştirak Hissesi, Sabit Kıymet Satışlarında Maliyetin Yeniden Değerleme Katsayısı ile Düzeltilmesi (MAF Uygulaması)

* Stokların Değerlemesinde LİFO Yöntemi

* Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme

Kanunda yer bulan bu tür uygulamalar enflasyon muhasebesinin yerini tutmayan düzenlemelerdir. Ülkemizde gerçek manada enflasyon muhasebesi uygulamasına bir an önce geçilmelidir.

Vergi kanunlarında yer alan önlemler, işletmenin aktifinden bulunan varlıklardan birinin ya da bir kaçının üzerinde enflasyonun yarattığı olumsuz etkileri gidermeye yöneliktir. Bunlar geçici önlemlerdir. Enflasyon muhasebesi ise enflasyonun bilanço ve gelir tablosunda yer alan tüm kalemler üzerindeki etkilerini ortaya koymayı amaçlayan temel ve köklü bir uygulamadır.

Gerek Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu gerekse Sermaye Piyasası Kurulu Enflasyon Muhasebesine yönelik olarak taslak metin ve tebliğler hazırlamış fakat bir türlü uygulanamamıştır.

Ekonomik ve mesleki birliklerimizden olan TOBB ve TUSİAD şirketlerin enflasyondan dolayı mali tablolarının ve hesaplarının çok zarar gördüğünü bundan dolayı da enflasyon muhasebesine geçilmesinin şart olduğunu her defasında dile getirmektedirler. Maliye Bakanlığı da bu konuda yasa tasarısı hazırlamış fakat bir türlü uygulanamamıştır. Yeni Hükümet de 2004 yılından itibaren veya en kısa sürede enflasyon muhasebesi uygulamasına geçileceğini her defasında ifade etmiştir.

4. MALİYE BAKANLIĞININ HAZIRLADIĞI YASA TASARISI VE GE-TİRDİKLERİ

- "Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, mali tablolarının düzenlendiği tarih itibarıyla son otuz altı ayda fiyat endeksinde meydana gelen artışın %100'ü aşması halinde mali tablolarını bu kısımdaki esaslara uygun olarak enflasyon düzeltmesine tabi" tutacaklardır. Bakanlar Kurulu bu oranı %35'e kadar indirmeye ve tekrar kanuni seviyesine çıkarmaya yetkilidir.

- Düzeltme işleminde "Devlet İstatistik Enstitüsünce ilan edilen TEFE'ye göre hesaplanan düzeltme katsayıları ele alınacaktır.

- Düzeltme işlemlerinde "maliyet değeri" esas alınacaktır. Maliyet değerine, yeniden değerlendirme faiz ve kur farkları eklenmişse, yeniden değerlendirme sonrası oluşan değer eklenip, faiz ve kur farkları da "reel olmayan kısmı" düşüldükten sonra düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

- Enflasyon düzeltmesi "kayıtlara dayanak teşkil eden belgenin düzenleme tarihi esas alınarak yapılacaktır. Düzeltme işlemi "Satın alma, ödeme, tahsil, tescil veya mülkiyetin intikal ettiği tarihlerde biri ile de yapılabilir.

- Tasarıya göre "enflasyon düzeltmeleri ile ortaya çıkan değer artışlarının fark hesabı ile enflasyon düzeltme hesabına borç ya da alacak kaydedilecektir. Fark hesapları izlenmesi sebebiyle yasal defterlere kaydedilecektir.

- Enflasyon düzeltmesi yapılmış değerlerin elden çıkarılmasında enflasyon düzeltme farkları, maliyet sayılacaktır. Bu da mükelleflerin lehine bir uygulamadır.

- Pasif kıymetlere ait fark hesapları (sermaye, emisyon primi) kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilir veya işletmeden çekilirse bu işlemin yapıldığı kazançla ilgilendirilmeden, cari vergilendirme döneminin vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır fakat bu farkların sermayeye ilavesi kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

- Enflasyon düzeltme farkları, Gelir vergisi mükelleflerince başka bir he-

saba aktarılmayacaktır. Aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilip dönem kazancına eklenecektir.

- Amortismanlar ve itfa payları düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanacaktır. Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edip bu ilan edilen oranlar nezdinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri esas alınacaktır.

- Enflasyon Muhasebesi 31.12.2002 tarihli bilanço'ya uygulanacaktır. Fakat tasarı henüz yasalaşmadığından yeni iktidarca yasalaşması beklenmektedir.

- Stokların, gelir tablosu kalemlerinin belge tarihi yerine dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilecektir.

- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler de amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini enflasyona göre düzeltebilecekler ve bu tutarlar üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.

- Enflasyon düzeltmesi ile birlikte yeniden değerlendirme, LIFO, belirlenmeyen amortisman oranlarının mükelleflere bırakılması gibi hükümler kaldırılmakta ve amortisman oranlarının belirlenmesinde faydalı ömrün esas alınacağı, amortismanların aylık sürelerle hesaplanacağı, matrah tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve bunlara ilişkin giderler ile indirimlerin, geçmiş mali yıl zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağı, yatırım indiriminde de enflasyon düzeltmesine geçileceği, geçici vergi dönemlerindeki mali tablolarının da enflasyona göre düzeltilmesi ve bu değerler üzerinden vergilendirilmesi gibi yenilikler söz konusudur.

5. SONUÇ

Enflasyon Muhasebesi uygulaması ile ortaklıklar, aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları, bunlara bağlı ortaklıklar ve iştirakleri yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını enflasyonun yol açtığı mali zararlardan koruma yoluna gidebilecekler ve bu sistem uygulandığında şirketlerin mali tabloları daha gerçekçi bir şekilde ortaya çıkabilecektir. Böylelikle enflasyonun yol açtığı nakdi ve ayni sermayenin, maddi ve mali duran varlıkların değerlerinin reel olarak kayba uğramasının önüne geçilebilecektir.

Enflasyon Muhasebesi ile ilgili metin ve tasarıların yasalaşıp uygulamaya geçmesi hem vergi mükellefleri açısından hem de ülkemizin ekonomik gelişimi açısından şart olup bir an önce yürürlüğe girmesini beklemekteyiz. Bunun için iktidara, sivil toplum kuruluşu olan TOBB ve TÜSİAD'a büyük sorumluluk düşmektedir. Ülkemizde sermaye birikiminin sağlanması, yabancı sermayenin yurt içine girmesi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin enflasyondan kaynaklanan zararlarının engellenmesi için enflasyon muhasebesine geçiş çok önemli bir fırsattır.