



Enflasyon Muhasebesi (Düzeltilmesi) Bağlamında 5024 Sayılı Kanun

Ziya ALP

Vergi Denetmen Yardımcısı

GİRİŞ

Bilindiği gibi 17.12.2003 tarihli 5024 sayılı kanun ile özellikle 213 sayılı V.U.K 'da çok önemli değişiklikler yapılarak uzun zamandan beri süregelen enflasyon muhasebesi kavramı nihayet yasalaşmak suretiyle uygulanabilir bir konuma gelmiş oldu. Ancak yasanın bu haliyle uygulanması geleceğe yönelik olarak sözkonusu ekonomik konjunktür dahilinde pek kolay gözükmemekle birlikte kanunun 11.maddesindeki ; " Bu kanun hükümlerini bakanlar kurulu yürütür. " ibaresi nisbeten enflasyon muhasebesinin işletmeler açısından uygulanabilirliğinin hükümetin uygulayacağı ekonomik ve mali politikalarla uyumlu bir şekilde gerçekleştirileceğini gösteriyor.

I- ENFLASYON DÜZELTMESİ

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir. Böylece yeniden değerlemeye ilişkin hükümler kaldırılmış olmaktadır.

Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı:

Mükerrer Madde 298. - A) Mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dö-

nem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer. (Madde 2)Bu madde hükmünde de açıkça görüldüğü gibi enflasyon düzeltme işlemini uygulayabilmek için enflasyon oranındaki kümülatif artışın son üç yıl içinde toplam %100 gibi yüksek bir sınıra ulaşması gerekmektedir.Bu da yeterli olmamakta bununla birlikte uygulamanın yapılacağı hesap dönemine ilişkin enflasyon oranı en az % 10 olmalıdır. Yani Enflasyon Düzeltmesini geleceğe dönük olarak uygulayabilmek ancak bu iki şartın gerçekleşmesiyle mümkün olabilmektedir. Bu ise şu anda içinde bulunduğumuz ekonomik süreç içerisinde ve geleceğe yönelik beklentilerin göz önüne alınmasıyla birlikte bu haliyle pek pratik görünmemektedir. Ancak Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.(Madde 2) Ülkemizde bir çok alanda yaşanan normalleşme süreci içinde enflasyon oranlarının da düşüş göstermesi , kanunun 2.maddesinde ifade edilen nisbetler dahilinde düzeltme işleminin uygulanmasını engelliyor olmakla birlikte yine aynı kanunda bu oranları bakanlar kurulunun değiştirebileceği hükmü, bu önemli uygulamanın hükümetin uygulayacağı ekonomik ve sosyal politikalara göre esneklik gösterebileceğini ifade etmektedir.

Muhasebe biliminden beklenen fonksiyonların tam anlamıyla yerine getirilebilmesi için, ya ölçü biriminin sabit hale getirilmesi ya da günümüzde olduğu gibi bu imkânsız bir hale gelmişse, muhasebedeki verilerin aynı satınalma gücü ile ifade edilmesi gerekir. Enflasyon muhasebesinin ana fikrini oluşturan bu görüş, tüm çevrelerde kabul edilmiş ve Uluslar arası Muhasebe Standardları Kurulu, 1989 da yayınladığı 29 sayılı Standardla üçyıllık kümülatif enflasyonun %100 ü geçtiği hallerde, 1 Ocak 1990 dan sonra düzenlenen temel mali tabloların (bilanço,gelir ve nakit akım tablolarının) genel fiyat endeksine göre düzeltilmesini ve enflasyon kazanç ve kaybının ayrı bir tablo halinde verilmesini zorunlu kılmıştır.

Enflasyon muhasebesinin yürürlüğe girmesiyle birlikte, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin gelir –gider, kâr-maliyet unsurlarındaki fiktif fazlalık veya eksikliklerin giderilmesi sağlanarak , beyan edilen kâr/zarar miktarlarının gerçek seviyesine döndürülmesi mümkün olacaktır. Böylelikle gerçekte bir kıymet ifade etmeyen fiktif değerler , gerek gelirler gerekse de giderler yönünden arındırılacağı için işletmenin sahip olduğu aktif ve pasif unsurlar , bi-

lanço tarihindeki satınalmagücü paritesi itibariyle reel artış veya azalışları tam olarak ifade edebileceklerdir.

Türkiye'de, 1970'lerden bu yana, mali tabloların enflasyon muhasebesine göre düzeltilmesi gerekirken ; kısmi düzeltme işlemi olan amortisman tabi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesine ancak 1983 yılında geçilebilmiştir. Ancak, yeniden değerlemenin uygulamaya konulmasını izleyen dönemde enflasyonun daha da hızlanması ve yıllık ortalamasının % 60'lara çıkması karşısında ; 1989 yılında 3332 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile, yeniden değerlendirilme katsayısının belirlenmesinde değişiklik yapılmış ve yeniden değerlendirilme VUK'un geçici maddeleri arasından çıkarılarak mükerrer 298 inci madde olarak esas maddeler arasına alınmıştır.

Enflasyon muhasebesi özellikle genel fiyat düzeyi muhasebesi, enflasyonun bilanço ve gelir tablosunda yer alan tüm kalemler üzerindeki etkilerini ortaya koymayı amaçlayan köklü ve genel bir önlemdir.

II- YASADA BELİRTİLEN BAZI KAVRAMLARIN TANIMLARI

- **Enflasyon düzeltmesi**; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını;

- **Düzeltilme katsayısı**; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı;

- **Ortalama düzeltme katsayısı**; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı;

- **Fiyat endeksi (TEFE)**; Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilân edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini;

- **Reel olmayan finansman maliyeti**; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda düzeltme tarihindeki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı;

- **Enflasyon düzeltme hesabı**; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan

pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılacak suretiyle kapatılır) ifade etmektedir.

Düzeltilme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır . Enflasyon düzeltmesi işlemi burada belirtilen tarihlerden itibaren uygulanır.

a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarf inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarf inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.).

c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.

d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.

e) Aynî sermaye olarak konulan kıymetler için; mülkiyetin intikal ettiği tarih.

f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; tescil tarihi.

g) Nakdî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.

h) Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.

III- REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİ

5024 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41.maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde düzenlenmiş olan finansman gider kısıtlaması uygulaması yürürlükten kaldırılmış ve reel olmayan finansman maliyeti uygulaması yürürlüğe girmiştir.

Düzeltilme işlemlerinde, esas itibariyle maliyet değeri esas alınacaktır. Maliyet değerine , yeniden değerlendirme faiz ve kur farkları eklenmişse, yeniden değerlendirme tümüyle elimine edilecek, faiz ve kur farklarının da reel olmayan kısmı düşüldükten sonra düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Bilindiği gibi reel olmayan finansman maliyeti finansman giderlerinden o döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan finansman maliyetidir.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasıncı uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları bu madde hükümlerine tâbi tutulur. Uygulanan vade farkları üzerinden kanunda gösterilen şekilde hesaplanan reel olmayan fiktif değer, toplam vade farkı miktarından düşülerek, kalan tutar maliyete intikal ettirilir , ve bu miktar düzeltme işlemine tâbi tutulur.

Düzeltilme işleminde, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınarak , stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.

Toplulaştırılmış yöntemler aşağıda belirtildiği gibidir.

1- Basit Ortalama Yöntemi: Gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzelmesine tabi tutulmasıdır.

2- Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi: Dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltilmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasıdır.(Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.)

Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler. (Madde.1)

IV. ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULANIRKEN DİKKAT EDİLECEK BAZI HUSUSLAR

Borsada işlem gören hisse senetleri, değerlendirme günündeki borsa rayici ile dikkate alınır. Bunlar için ayrıca düzeltme yapılmaz. Borsa rayici , gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına , gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin, değerlemeden önceki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder. Normal temevvüçler dışında, fiyatlarda bariz karasızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak alırmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.(VUK.md.263)

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. İlk düzeltme yılından sonraki enflasyon düzeltme hesabı'nın bakiyesi enflasyon kayıp ya da kazancını verecektir. Böylece, gelir tablosu içinde yer alan bu bakiye, vergiye tabi dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

Yıllara sarf inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarf inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap için bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.

Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz. Servet vergileri ve bir çok halde harcama vergilerinde , iktisadi kıymetlerin değerleri, doğrudan doğruya vergi matrahını teşkil eder.

Gelir ve kurumlar vergileri gibi kazanç ve irat üzerinden alınan vergilerde ise, iktisadi kıymetlere ait değerler, vergi matrahının teşekkülünü doğrudan

etkiler. Özellikle, bizde olduğu gibi, kazancın tesbitini özsermaye mukayese-sine bağlayan sistemlerde vergi matrahı, dönem sonu ve dönem başında işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin değerleri esas alınmak suretiyle tesbit edilir. Enflasyon düzeltme farkları gelir vergisi mükelleflerince, başka bir hesaba aktarılamayacaktır. Aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilecektir. Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.

Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.

V- AMORTİSMAN UYGULAMASI

213 sayılı kanunun 315 inci maddesi aşağıdaki şu şekilde değiştirilmiştir. " Mükellefler amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır. Böylelikle, enflasyon düzeltmesi ile birlikte ; Lifo , amortisman oranlarının belirlenmesinin mükellefe bırakılması ile ilgili hükümler kaldırılmaktadır. Amortisman oranlarının belirlenmesine faydalı ömürün esas alınacağı , amortismanların aylık sürelerle hesaplanacağı , ifade edilmektedir.

GEÇİCİ MADDE 26. - Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan süre- lere göre amortisman ayrılmasına devam olunur.

Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır. Bu uygulama tıpkı yeniden değerlendirme uygulamasında olduğu gibi realize edilmiş değerler üzerinden itfa uygulamasının gerçekleştirilmesini içerir. Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanla tâbi tutabilirler.

- 213 sayılı Kanunun mükerrer 315 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendine aşağıdaki hüküm eklenmiş ve (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanla tâbi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek

suretiyle tespit edilir.(MADDE 4.) Yani amortisman uygulama yöntemi açısından temel bir farklılık söz konusu değildir. Düzeltmenin yapılacağı yılda amortisman ayırırken daha önceki enflasyon düzeltmesi yapılmış yıllarda düzeltilen değer üzerinden ayrılmış birikmiş amortismanlar düşülür ve bu değer üzerinden amortisman ayrılır.

Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.

VI- DÜZELTMEDE UYGULANACAK YÖNTEM VE KATSAYI

GEÇİCİ MADDE 25. - 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde ise Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesinde yer alan hükümlere göre düzeltilir.

Düzeltme işlemi, Türkiye geneli için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığınca belirlenen düzeltme katsayıları kullanılarak yapılır. Düzeltme işlemi 1970 yılından itibaren uygulanır. Bu yıldan önce aktif ve pasife giren kalemler 1970 yılında girmiş kabul edilir.

Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Maddî duran varlıklar maliyet bedeli, malî duran varlıklar ise alış bedeli üzerinden düzeltmeye tâbi tutulur.

Maddî duran varlıklar, malî duran varlıklar ve özel tükenmeye tâbi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Mükelleflerin reel olmayan finansman maliyetini tevsik edememeleri halinde ;

Son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticarî kre-

di faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutar, maliyet ve alış bedelinden düşülür.

2) Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmez.

3) Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir. Yani amortismana tabi iktisadi kıymetin değerinin düzeltilmesi gibi, o tarihe kadar ayrılmış bulunan birikmiş amortismanların değeri de düzeltme işlemine tâbi tutulmaktadır.

4) Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, 1.1.2004 tarihinden önce ayrılan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar öz sermayeden düşülür. Bu ve benzeri fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmaz.

5) 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl malî zararları ile carî dönem malî zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

6) 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz.

7) Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon döneminde malî tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükellefler, söz konusu bilançolarını bu madde uyarınca yeniden düzeltmeyebilirler.

8) Yıllara sarf inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile

ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları için bitiminde kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

9) 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yaparlar.

10) Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde; 31.12.2003 tarihli bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı hesap dönemi, 2004 yılı içerisinde biten hesap dönemini, 1.1.2004 tarihi 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade eder.

VII- YATIRIM İNDİRİMİ UYGULAMASI

Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanı tâbi iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Ancak iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.

193 sayılı Kanunun 43 üncü maddesinin (1) ve (2) numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde, dikkate alınır.

VIII- 5024 SAYILI KANUNLA YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN DEĞERLEMELER İLİŞKİN ÇEŞİTLİ HÜKÜMLER

4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin son fıkrası " 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticaret İle Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçeve-

sinde Yaptırılması Hakkında Kanunda tanımlanan şirketlerin sermaye olarak koydukları yabancı paraların sarf edildikleri veya Türk Lirasına çevrildikleri tarihe kadar lehlerine oluşan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çekiş ve kâr dağıtımı sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşacak kur farkları ile kapatılır. Lehte kur farkı ile kapatılamayan tutarlar işi bırakma halinde zarar addolunur" hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

31.12. 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ; 38 inci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları (Maliyet artış fonunun uygulanmasına ilişkin hüküm), ve 41 inci maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi (Finansman gider kısıtlamasının uygulanmasına ilişkin hüküm) yürürlükten kaldırılmıştır.

Ayrıca 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (13) numaralı bendi , " (Kabul Edilmeyen İndirimler Başlığı Altında)Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanı tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların (Bankalar , Sigorta Şirketleri ve Finans Kurumları hariç) Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin(8) numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderler , - kurum kazancından indirim konusu yapılamazlar- . " hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

IX- 2004 HESAP DÖNEMİNDE VERİLECEK GEÇİCİ VERGİ BEYANINDA İHTİYARILIK

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Dileyen mükellefler, 2004 yılının (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan) ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurum-

lar Vergisi Kanununun bu Kanunla kaldırılan hükümlerini ve Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin bu Kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alırlar. Bu takdirde enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı hususu beyanname- de belirtilir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir.

SONUÇ

5024 sayılı bu kanunun 8 inci maddesi ve 2 nci maddesi ile değiştirilen Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin A fıkrasının (8) numaralı bendi yayımı tarihinde, diğer maddeleri 1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girer.

Esas olarak şunu ifade edebiliriz ki ; 5024 sayılı kanun, enflasyon muhasebesi hususundaki temel hükümleri getirmekle beraber ayrıntılarını Maliye Bakanlığının çıkaracağı tebliğlere havale etmiştir. Bu uygulama muhasebe standartlarının tüm boyutlarıyla uluslar arası sistemle bütünleşeceği bir sürecin ilk adımını oluşturmaktadır. Enflasyon muhasebesi ile ilgili düzenlemenin yasalaşıp uygulamaya geçirilmesi, muhasebe uygulamalarımızdaki önemli bir eksikliği gidereceği gibi, muhasebe sistemi ve uygulamalarındaki diğer gelişmelerin de önünü açacaktır.

Netice itibarıyla; piyasalarda adil bir rekabet ortamının tesisi, ekonomide etkinliğin gerçekleşmesini sağlamakta ve buna bağlı olarak da sosyal ve siyasal faydalar ortaya çıkmaktadır. Bu itibarla, söz konusu uygulama özel sektör aktörlerinin mali ve iktisadi anlamdaki pozisyonunun daha gerçekçi olarak ifade edilmesini sağlayacak , böylelikle gerek işletme sahiplerinin gerekse de müşterilerin karar alma süreçlerinde isabetli tercihlerde bulunmalarını mümkün kılacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- 1- Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulunun 1989 tarihli 29 sayılı standardı
- 2- Vergi dünyası dergisi 2003 Ocak sayısı- Prof.Dr. Nuri Uman
- 3- Yılmaz ÖZBALCI " Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları "
- 4- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 6- 17.12.2003 Tarih 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun