

ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASINDA AYRILMAMIŞ AMORTİSMANLARIN DURUMU

• Mevlüt Tayfun METE •
Vergi Denetmen Yrd.

GİRİŞ

Ülkemizde uzun yıllar süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, malî tabloları da bozmuş ve malî tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde borçlanarak çalışan mükelleflerin vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmış ve bunun sonucu olarak da işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmiş, bu durum, ülkemizin kaynak dağılımını ve işletmelerin malî dengelerini bozmuş ve malî yapının zayıflamasına yol açmıştır.

Öz sermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler kazanç vergisi olmaktan çıkıp servet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmıştır. Bu husus işletmelerin öz sermayelerini azaltarak, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemiştir.

Yaşanan enflasyonun malî tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmek amacıyla, 30.12.2003 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi değiştirilmiş ve geçici 25. madde eklenerek enflasyon düzeltmesi sistemine geçilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun değiştirilen mükerrer 298 / 1-c maddesinde, enflasyon düzeltmesi; " parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden he-

saplanmasıdır. " şeklinde tanımlanmıştır.

Tanımdan da anlaşılacağı üzere enflasyon düzeltmesi parasal olmayan kalemler üzerinde yapılmaktadır.

VUK'un mükerrer 298 ve geçici 25. maddelerine göre yapılan enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye tabi tutulacak değerler 328 nolu VUK Genel Tebliği ekinde belirtilmiş olup ,amortismanla tabi iktisadi kıymetler ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanlar da parasal olmayan kıymetler içinde sayıldığından düzeltmeye tabi tutulmaları gerekmektedir.

Birikmiş amortismanlarda enflasyon düzeltmesi uygulaması özellik arz etmekte olup bununla ilgili ayrıntılı düzenleme 17 nolu VUK sirkülerinde yapılmış , konu açıklanmıştır.

Makalemizde 17 nolu VUK sirkülerine göre birikmiş amortismanların düzeltilmesi ve özellikle süresinde ayrılmayan amortismanların ayrılmış gibi kabul edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması konusu değerlendirilmiştir.

II - BİRİKMIŞ AMORTİSMANLARIN DÜZELTİLMESİ :

Vergi Usul Kanunu'nun 328 sıra numaralı genel tebliği ekinde (EK:2) yer alan listede de belirtildiği üzere amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar da parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır.

Ancak birikmiş amortismanların enflasyon düzeltmesi özellik arz etmekte ve genel düzeltme prosedüründen farklılıklar içermektedir.

Vergi Usul Kanunu'na 5024 sayılı Kanunla eklenen geçici 25'inci maddenin (d) bendinde, birikmiş amortismanların ait oldukları kıymetin bi-

lanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği belirtilmiştir.

Bu hesaplamada , amortismanına tabi iktisadi kıymetin düzeltilmesinde ilgili kıymetin işletmenin hesaplarına alındığı tarihteki "ilk değeri"nin düzeltmeye esas alınacağı , amortismanına tabi iktisadi kıymetin yıllar itibariyle oluşan yenden değerlemeden kaynaklanan artışlarının ise düzeltme sırasında dikkate alınmayacağı ifade edilmiştir.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetin birikmiş amortismanının düzeltilmesinde ise ; yeniden değerlendirme nedeniyle oluşan değer artışlarının da dikkate alınarak, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranında düzeltileceği belirtilmiştir.

Örnek 1 :

A Ltd. Şti. 2000 yılı ocak ayında almış olduğu 1.000.000.000 TL maliyet değerli makinenin 31.12.2003 bilançosundaki durumu aşağıdaki gibidir.(Normal amortisman oranı % 20)

Dönem	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Yeniden Değerlenmiş Makine Maliyeti	Carl Yıl Amortisman Gideri	Birikmiş Amortisman
2000	0,0	1.000.000.000	200.000.000	200.000.000
2001	53,2	1.532.000.000	306.400.000	506.400.000
2002	59,0	2.435.880.000	487.176.000	993.576.000
2003	28,5	3.130.105.800	626.021.160	1.619.597.160

Düzeltilme İşlemleri :

Makinanın Düzeltilmesi :

	Tutar	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar
2000 Ocak maliyeti	1.000.000.000	3.52536(7.382,10/2.094,00)	3.525.360.000
Yeniden Değ.Arış.	2.130.105.800		-
31.12.2003 TOPLAM	3.130.105.800		3.525.360.000

Enflasyon Düzeltme Farkı = 3.525.360.000 - 3.130.105.800= 395.254.200

Makinanın Amortismanının Düzeltilmesi :

Makinanın değerindeki artış : 3.525.360.000 - 3.130.105.800 = 395.254.200

Makinanın değerindeki art.oranı : 395.254.200 / 3.130.105.800 = 0,1262

Birikmiş amortisman tutarı : 1.619.597.160

Düzeltilmiş Bir. amortisman tutarı : 1.619.597.160 x 0,1262 = 1.823.990.322

Enflasyon Düzeltme Farkı = 1.823.990.322 - 1.619.597.160 = 204.393.162

Muhasebe Kayıtları :

253 TESİS MAKİNE VE

CİHAZLAR 395.254.200

698 ENFLASYON DÜZ.

HESABI 395.254.200

698 ENFLASYON DÜZ.HS. 204.393.162

257 BİRİKMİŞ AMORT.

DÜZ.HES. 204.393.162

III - KANUNİ SÜRESİNDE AYRILMAMIŞ AMORTİSMANLARIN DURUMU :

Vergi Usul Kanunu'nun 320'nci maddesinin son fıkrasında yer alan hükme göre amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılamamakta, herhangi bir sebeple kanuni süresinde amortisman ayrılmayan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman tutarları daha sonradan (amortisman ayırma süresi uzatılarak) gider olarak kaydedilememekte, başka bir deyişle bir iktisadi kıymete ilişkin amortisman ayırma işlemi ancak kanuni süresi içinde yapılabilir.

Enflasyon düzeltmesi sisteminde 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesinde düzeltmeye tabi tutulacak iktisadi kıymetin amortismanının herhangi bir yıl ayrılmamış veya ayrılması gereken tutardan düşük ayrılmış olması durumunda , söz konusu iktisadi kıymet ile ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı ayrılmış kabul edilecektir.

Amortisman ayırma süresi 31.12.2003 tarihi itibariyle bitmiş ancak işletme kayıtlarında iz be-

deliyle takip edilmeye devam edilen iktisadi kıymet için istenildiği takdirde, 5024 sayılı Kanun ile getirilen enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi yapılmayabilecektir.

Amortisman ayırma süresi 31/12/2003 tarihi itibarıyla bitmemiş kıymetler için ayrılmayan amortismanların ayrılması işleminde yine aynı şekilde süresinde ayrılmayan amortisman tutarı fiilen ayrılmış kabul edilecektir.

Konu ile ilgili basit bir örnek vererek kanunî süresinde ayrılmayan amortisman tutarının fiilen ayrılmış gibi kabul edilmesi durumunun mukellefler bazındaki yansımalarını inceleyelim.

Örnek 2 :

Yine bir önceki bölümde verdiğimiz örnekten hareket edersek A firmasının aktifine 2000 yılında girmiş olan amortismanı tabii iktisadi kıymetin aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere 2000 yılında 200.000.000 TL'lik ve 2002 yılında da 487.176.000 TL ayrılması gereken amortisman ayrılmamıştır.

Dönem	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Yeniden Değerlenmiş Makine Maliyeti	Carl Yıl Amortisman Gideri	Birikmiş Amortisman
2000	0,0	1.000.000.000	-	-
2001	53,2	1.532.000.000	306.400.000	306.400.000
2002	59,0	2.435.880.000	-	306.400.000
2003	28,5	3.130.105.800	626.021.160	932.421.160

31.12.2003 tarihinde olması gereken birikmiş amortisman 1.619.597.160

31.12.2003 tarihli düzeltilmemiş bilançoda görülen birikmiş

amortisman 932.421.160

Ayrılmamış Birikmiş Amortisman 687.176.000

A – Amortismanı Kanunî süresinde ayrılmamış fakat enflasyon düzeltmesinde ayrılmış gibi kabul edilen iktisadi kıymetin satışı ;

Yukarıdaki örnekte süresinde ayrılmadığı tespit edilen birikmiş amortisman tutarı 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesinde ayrılmış gibi kabul edilerek aşağıda enflasyon düzeltmesi işlemleri yapılmıştır.

	Kayıtlı Değer	Düzeltmeye Esas Tutar	Kats.	Düzeltilmiş Değer	Fark
Makine	3.130.105.800	1.000.000.000	3,52536	3.525.360.000	395.254.200
Bir.Amort.	932.421.160	1.619.597.160	1,1262	1.823.990.322	204.393.162

Yeni Kayıtlı Değer

Makine 3.525.360.000

Bir.Amort. 1.136.814.322 (932.421.160 + 204.393.162)

İktisadi Kıymetin Satışı ;

Örneğimizde yer alan makinanın enflasyon düzeltmesinden sonra 2.500.000.000 TL ye satılması durumunda ;

100 – Kasa Hs.	2.500.000.000
257 – Bir.Amort.Hs.	1.136.814.322
253 - Tesis Makine ve Cihazlar	3.525.360.000
679 – Diğ.Olğ.Dışı Gelir ve Karlar	111.454.322

Yukarıda görüldüğü üzere süresinde ayrılmamış amortismanlar ayrılmış gibi enflasyon düzeltmesi işlemi ve iktisadi kıymetin satış işlemi gerçekleştirilmiştir.

B – Amortismanı kayıtlı değer üzerinden enflasyon düzeltmesi yapılmış iktisadi kıymetin satışı ;

Örnek 3 :

Eğer süresinde ayrılmamış amortismanlar dikkate alınmadan enflasyon düzeltmesi işlemi yapılmış olsaydı ;

	Kayıtlı Değer	Düzeltmeye Esas Tutar	Kats.	Düzeltilmiş Değer	Fark
Makine	3.130.105.800	1.000.000.000	3,52536	3.525.360.000	395.254.200
Bir.Amort.	932.421.160	932.421.160	1,1262	1.050.092.710	117.671.550

Yeni Kayıtlı Değer

Makine 3.525.360.000

Bir.Amort. 1.050.092.710 (932.421.160 + 117.671.550)

İktisadi Kıymetin Satışı ;

-----/-----	
100 – Kasa Hs.	2.500.000.000
257 – Bir.Amort.Hs.	1.050.092.710
689 – Diğ.Olğ.Dışı Gid.	
Zararlar	24.732.710
253 - Tesis Makine ve	
Cihazlar	3.525.360.000
-----/-----	

Yukarıda görüldüğü üzere , süresinde ayrılmamış amortismanları,17 numaralı V.U.K sirkülerine uygun olarak ayrılmış gibi enflasyon düzeltmesine tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışında fiktif olarak 111.454.322 TL (111,45 YTL) kar oluşmaktadır.

Eğer süresinde ayrılmamış amortismanlar dikkate alınmadan enflasyon düzeltmesi işlemi yapılmış olsaydı aynı satıştan 24.732.710,- TL (24,73 YTL) zarar oluşmuş olacaktı.

IV - DEĞERLENDİRME VE SONUÇ :

Yukarıdaki örneklerden açıkça görüldüğü üzere mükelleflerin 17 nolu VUK sirkülerine uygun hareket ederek süresinde ayırmadıkları amortisman tutarını enflasyon düzeltmesi uygulamasında ayrılmış gibi kabul ederek düzeltme yapımları durumunda, aslında süresinde ayırmayarak gider kaydetmedikleri, ayrılmamış amortisman , ilgili iktisadi kıymetin satılmasında ayrılmış gibi işlem görmekte ve gelir arttırıcı bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır.

5024 sayılı Kanunla getirilen enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla genel olarak mükelleflerin lehine bir uygulama yapılırken , süresinde ayrılmayan amortisman tutarının enflasyon düzeltmesi uygulamasında ayrılmış gibi kabul edilmesiyle ilgili iktisadi kıymetin satışında mükelleflerin aleyhine bir uygulamaya yol açılmaktadır.

Bilindiği üzere , amortisman uygulamasıyla

mükellefler, envanterlerinde kayıtlı bir yıldan fazla ekonomik ömrü bulunan yıpranmaya ve aşınmaya tabi iktisadi kıymetlerini kanuni olarak belirtilen oran ve sürelerde giderleştirmektedirler.Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, satış bedeli ile bunların envanter defterinde kayıtlı değeri arasındaki farkı ise kar-zarar hesabına dahil etmektedirler.Buradaki temel mantık , amortisman ayrılmak sureti ile itfa edilen yani ilgili dönemin kazancı tespit edilirken gider olarak dikkate alınan tutarların söz konusu kıymetin satışında maliyet bedelinden düşülerek bu tutar kadar satış karının artması veya zararın azalması sonucunu temin etmektir.

Danıştay 4 .Dairesinin 21.12.1983 tarih ve 4.D.E.1983/1220,K.1983/9102 sayılı kararında amortisman ayrılmayan iktisadi kıymetlerin satılması durumunda , ayrılması gereken amortismanların satış bedeline ilave edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir,

Yani gerçekten ayrılmış olan bir başka deyişle itfa edilmiş olan amortismanlar iktisadi kıymetin satışında dikkate alınabilecek, ayrılması gereken ancak ayrılmamış olan amortismanlar dikkate alınamayacaktır.

Enflasyon muhasebesi uygulaması ile ayrılmamış amortismanların ayrılmış gibi kabul edilmesi sonucu oluşan amortisman düzeltme farkı ise fiktif bir fark olup bu şekilde ayrılmış kabul edilen amortismanların iktisadi kıymetin satışında ayrılmış gibi dikkate alınması yukarıda açıkladığımız temel mantık ve bu konu ile ilgili verilmiş Danıştay kararı ile de çelişmektedir.

Kaynak :

V.U.K mükerrer 298. madde

V.U.K. Geçici 25. madde

V.U.K. genel tebliğleri ve sirküleri

Danıştay Kararları