

**T.C.
GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**ENFLASYON DÜZELTMESİ MÜESSESESİNİN
İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ MÂLİ ETKİLERİ VE ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

**Hazırlayan
Ahmet Ozan ERDOĞAN**

**Tez Danışmanı
Prof. Dr. Şükrü KIZILOT**

Ankara – 2006

Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Ahmet Ozan ERDOĞAN'a Ait "Enflasyon Düzeltmesi Müessesesinin İşletmeler Üzerindeki Mali Etkileri ve Analizi" Adlı Çalışma, Jürimiz Tarafından Maliye Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi Olarak Kabul Edilmiştir.

Başkan

Prof.Dr. Abdurrahman AKDOĞAN

Üye

Prof.Dr.Şükrü KIZILOĞ

Üye

Prof.Dr. Murat ÖZDEN

ÖNSÖZ

XX. yüzyılın en önemli ekonomik sorunlarından biri de enflasyon olmuştur. Basitçe mal ve hizmetlerin fiyatlarının yükselmesi olarak tanımlanan enflasyon, her şeyden önce bireylerin satın alma gücünün dolayısıyla yaşam kalitelerinin düşüşüne sebep vermiştir. Elbetteki olumsuz etkiler bununla kalmamıştır. Enflasyonun genel ekonomi üzerindeki diğer olumsuz etkileri arasında ekonomik istikrarı bozması, uzun vadede reel yatırımları olumsuz etkilemesi, sermayenin rantıye yatırımlarına kayması, kaynak dağılımını bozması, ekonomik riskleri artırması, haksız rekabete yol açması sayılabilir.

İşletmeler ise enflasyonun yarattığı belirsizlik ortamında faaliyetlerini sağlıklı olarak planlamakta zorlanırlar. Enflasyon işletmelerin hem dönen, hem sabit sermayelerini aşındırır, öz kaynak yabancı kaynak dengesini bozar. İşletmeler açısından en önemli etkilerinden biri de, faaliyet sonuçlarının sağlıklı olarak raporlanmasını engellemesidir.

Bilindiği üzere herhangi bir işletmede parayla ölçülebilen tüm faaliyetler muhasebe birimi tarafından hesap dönemi boyunca kaydedilir. Dönem sonlarında ise faaliyet sonuçları raporlanır. Dönem içinde yapılan kayıtlarda ve dönem sonunda hazırlanan raporlarda ölçü birimi ulusal paradır. Herhangi bir ölçü biriminin asıl özelliği zaman ve mekan değişse bile değişmez olmasıdır. 10 kilometre dünyanın her yerinde ve her zaman 10 kilometredir. Dolayısıyla muhasebede ölçü birimi olarak kullanılan 10 YTL'nin her zaman ve her yerde aynı anlamı ve ölçüyü ifade etmesi gerekir. Ancak enflasyonist bir ortamda bugünkü 10 YTL ile üç ay sonraki 10 YTL aynı manayı ifade etmez. Bugün 5 kalem mal alınabilen 10 YTL ile üç ay sonra 4 kalem mal alınabilen 10 YTL aynı birim değildir. Bu durumda bugün kayıtlara giren 10 YTL 5 kalem malın, üç ay sonra kayıtlara giren 10 YTL 4 kalem malın karşılığıdır. Oysa muhasebe kayıtlarına her ikisi de 10 YTL

olarak geçer. Yani elmalarla armutlar toplanır. Dönem boyunca çok daha karmaşık pek çok işlem muhasebe kayıtlarına farklı satın alma gücüne haiz ulusal para ile kaydedilir ve dönem sonunda sanki aynı ölçü birimi gibi raporlanır. Oysa ki enflasyon ortamında hazırlanan bu raporlar bir rakam yığınınından başka bir şey değildir. Özetlemek gerekirse enflasyon işletmeler üzerindeki en önemli etkilerinden birisi faaliyet sonuçlarının doğru raporlanmasına engel olmasıdır.

20. yüzyılda bu durum enflasyonla yaşamak zorunda kalan tüm ülkelerin ortak sorunu olmuş ve ileride değinileceği üzere ülkemiz de dahil pek çok ülke bu soruna kendince çözümler getirmeye çalışmıştır. 21. yüzyıla doğru ülkeler pek çok konuda birbirine daha entegre ve uyumlu olma yolunda adımlar atmışlar, yeni uluslararası organizasyonlar vücuda getirmişlerdir. Bunlardan biri de 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'dir. (IASC-International Accounting Standards Committee) Bu komite enflasyonist ortamda faaliyet sonuçlarının doğru raporlanabilmesi amacıyla yöntemler geliştirmiş ve bunları Uluslararası Muhasebe Standardı olarak yayınlamıştır. Bu standart zamanla değiştirilmiş ve geliştirilmiştir. Bugünkü adıyla "29 nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardı- Hiperenflasyonist Ülkelerde Finansal Raporlama" olarak yürürlüktedir.

1980'li yıllardan sonra ülkemiz daha liberal ve daha açık bir ekonomi siyaseti izlemeye başlamıştır. İthalat ve ihracat artmış, dış ticarete daha çok önem verilir olmuş, Türk Lirası konvertibil hale gelmiştir. Ülkemizin OECD üyesi olması, AB üyeliğine doğru adım adım ilerlemesi, para ve sermaye piyasalarının güçlenmesi ve dışa açılması, G-20 zirvesine dahil edilmesi gibi pek çok etken ile iç ve dış baskılar malî mevzuatımız başta olmak üzere iç hukukumuzun uluslararası standartlara özellikle AB müktesebatına uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır.

Bu kapsamda başta TÜRMOB, SPK ve BBKD olmak üzere pek çok kurum uluslararası standartlara ve AB müktesebatına uyumlu kanun

taslakları hazırlamış ve meclise sevk etmiştir. Yine bu kanunların verdiği yetkilerle uluslararası standartlara ve AB müktesebatına uyumlu tebliğler ve yönetmelikler hazırlayarak uygulamaya yön vermişlerdir. Nitekim, bu konuda TÜRMOB bünyesinde kurulu TMUDESK ilk adımı atmış ve 1997 yılında “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama” başlıklı standardı hazırlamıştır. Bunu SPK ve BDDK’nın enflasyonist ortamda finansal raporların nasıl olacağını anlatan tebliğleri izlemiştir.

Son olarak Maliye Bakanlığı bu konuda çalışmalarını tamamlamış, 5024 sayılı Kanun’la enflasyon düzeltmesini vergi mevzuatımıza sokarak uluslararası standartlar ve AB müktesebatına entegrasyon konusunda önemli bir atmıştır. Bu çalışmada enflasyonun olumsuz etkilerinin giderilmesine yönelik olarak Türk Vergi Sistemine giren enflasyon düzeltmesi müessesesi enflasyonun tanımından başlanmak üzere kapsamlı bir şekilde incelenmiş ve yarattığı değişikliklerin analizi yapılmaya çalışılmıştır. Çalışmada, enflasyon kavramının ve yarattığı olumsuz etkilerin tanımlanmasından sonra 5024 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi uygulamasının bu olumsuzluklara ne derece çare olduğu ve bu düzenlemenin yarattığı olumlu ve olumsuz etkilerin gerçek bir işletmenin mali tablolarına uygulanmak sureti ile ortaya konularak ortaya çıkan sonuçların analiz edilmesi amaçlanmaktadır.

5024 sayılı Kanun’la getirilen enflasyon düzeltmesi uygulaması gerek gelen baskılar gerekse maliyenin vergi kaybını önleme kaygısı ile planlandığından ve uluslararası standartlardan farklı şekilde yasalaşmış ve uygulamaya konmuştur. Kanun, yeni mali yılda uygulamaya konabilmesi için acele ile yasalaşmış, kanun yasalaştıktan sonra da kanunun uygulanmasına yönelik yayımlanan tebliğ ve sirküler gibi açıklayıcı belgeler de yeterli olmamıştır. Uygulanması istenen bir çok hususun tartışmalı olması bu konu üzerine yapılan akademik çalışmaların önemini arttırmaktadır.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	2
İÇİNDEKİLER	5
KISALTMALAR CETVELİ	12
TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ	15
GİRİŞ	16

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON KAVRAMI, ENFLASYON HESABINDA KULLANILAN ENDEKSLER VE SEBEPLERİNE GÖRE ENFLASYON TÜRLERİ

I-ENFLASYON KAVRAMI, ENFLASYON HESABINDA KULLANILAN ENDEKSLER VE SEBEPLERİNE GÖRE ENFLASYON TÜRLERİ.....19

A-ENFLASYON KAVRAMI	19
B-ENFLASYON HESABINDA KULLANILAN ENDEKSLER	20
1-Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE)	21
2-Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE).....	21
3-GSMH Deflatörü	21
C-SEBEPLERİNE GÖRE ENFLASYON TÜRLERİ.....	22
1-Talep Enflasyonu.....	22
2-Maliyet Enflasyonu	23
3-Yapısal Enflasyon.....	26

II-ENFLASYON OLGUSUNUN İŞLETMELERİN YATIRIM KARARLARI, MALİ TABLOLARI VE VERGİ MATRAHI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ28

A-İŞLETMELERİN YATIRIM KARARLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	29
B-MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	31
1-Enflasyonun Mali Tabloların Homojenliğini Bozması İle İlgili Etkisi	34
2-Enflasyonun İşletmenin Faaliyet Sonuçlarının Doğru Olarak Gösterilmesine Engel Olmasına İlişkin Etkisi.....	34
3-Enflasyonun İşletmenin Daha Önceki Dönemleri Arasında Ve Benzer İşletmeler Arasında Karşılaştırma Yapma Olanaklarını Ortadan Kaldırmasına Yönelik Etkisi	36
4-Enflasyonun İşletmenin Sermayesini Korumaya Olanak Vermemesine Yönelik Etkisi	37
C-VERGİ VE VERGİ MATRAHI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	38

III-TÜRK VERGİ MEVZUATINDA ENFLASYONUN ETKİSİNİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR44

A-YENİDEN DEĞERLEME	46
1-Yeniden Değerlemenin Önemi Ve Yasal Gerekçesi	46
2-Yeniden Değerlemenin Kapsamı	48
a-Mükellefler Açısından Kapsam	48
b-İktisadi Kıymetler Açısından Kapsam	51
3-Yeniden Değerlemenin Uygulanması.....	54
B-SON GİREN İLK ÇIKAR STOK (LIFO) DEĞERLEME METODU	55
C-YENİLEME FONU	56

D-İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI	57
1-Geçici 28. Maddenin Uygulama Esasları	60
a-Genel Esaslar	60
b-Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması	62
c-Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması	64
2-Geçici 29. Maddenin Altıncı Bendinin Uygulama Esasları	64
E-AZALAN BAKİYELER USULÜ İLE AMORTİSMAN	67
F-MALİYET BEDELİ ARTIRIMI	68
G-YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSELEME	72
H-MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İNDİRİM ORANI UYGULAMASI	75
I-DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA ENDEKSELEME UYGULAMASI	79
J-ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE MALİYET BEDELİ ARTIRIMI	80
K-FİNANSMAN GİDERLERİ KISITLAMASI	81
L-ALTIN VE KIYMETLİ MADEN İŞLERİNDE MALİYET GÜNCELLEME	82
 IV-ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİSİNİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÜLKEMİZDE YAPILAN DİĞER UYGULAMALAR	84
A-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – 2	85
B-SERMAYE PİYASASI KURULU TEBLİĞİ	87
C-BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURULU TEBLİĞİ	87
D-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – 29	88
 V-ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİSİNİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK 29 NOLU ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTI VE BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR	90
A-29 SIRA NOLU ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI	90
B-BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR	93
1-Almanya	93
2-Amerika Birleşik Devletleri	95
3-İngiltere	98
4-Fransa	101
5-Brezilya	103
6-Hollanda	104
7-Kanada	105
8-Diğer Yabancı Ülkelerdeki Uygulamalar	106
a-Avustralya	106
b-Arjantin	107
c-Avusturya	108
d-İsveç	108
e-Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti	108
 İKİNCİ BÖLÜM 	
TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA ENFLASYON DÜZELTMESİ	
I-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN MALİ MEVZUATIMIZA GETİRİLME SEBEPLERİ	110
 II-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN GEÇİRDİĞİ AŞAMALAR	113
A-ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN ÖNCE YAPILAN ÇALIŞMALAR VE YASAL DÜZENLEMELER	113

B-ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN ÖNCE ÇEŞİTLİ KURUMLAR TARAFINDAN ÇALIŞMALAR	115
C-ENFLASYON DÜZELTMESİ İÇİN YAPILAN HAZIRLIK ÇALIŞMALARI	116
D-ENFLASYON DÜZELTMESİ'NİN YASALAŞMA SÜRECİ	117

III-ENFLASYON DÜZELTMESİ KAVRAMI VE ENFLASYON DÜZELTMESİ MODELLERİ.....120

A-KAVRAM OLARAK ENFLASYON DÜZELTMESİ	120
B-ENFLASYON DÜZELTMESİ MODELLERİ	120
1-Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	123
2-Cari Değer Muhasebesi (İkame Maliyet Muhasebesi)	126
3-Karma Sistem.....	130

IV-ENFLASYON DÜZELTMESİ İLE İLGİLİ TERİMLER VE ENFLASYON DÜZELTMESİNİN UYGULANABİLME ŞARTLARI131

A-ENFLASYON DÜZELTMESİ İLE İLGİLİ TERİMLER	131
1-Parasal ve Parasal Olmayan Kıymetler	131
a-Parasal Kıymetler	131
b-Parasal Olmayan Kıymetler.....	131
2-Enflasyon Düzeltmesi, Düzeltme Katsayısı ve Ortalama Düzeltme Katsayısı	132
a-Enflasyon Düzeltmesi.....	132
b-Düzeltme Katsayısı	133
c-Ortalama Düzeltme Katsayısı	133
3-Fiyat Endeksi.....	134
4-Reel Olmayan Finansman Maliyeti	134
5-Toplulaştırılmış Yöntemler	134
a-Basit Ortalama Yöntemi	134
b-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi	134
6-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı	135
7-Taşıma	135
8-Taşıma Katsayısı.....	135
9-Enflasyon Fark Hesapları	135
10-Enflasyon Düzeltme Hesabı	135
11-Net Parasal Pozisyon	136
B-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN UYGULANABİLME ŞARTLARI	136
1-Mükellefiyet Yönünden	136
a-Gelir Vergisi Mükellefleri.....	137
b-Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde.....	137
2-Ekonomik Yönden	137
a-Dönem Sonlarında	137
b-Geçici Vergi Dönemlerinde.....	139
3-Mali Tablo Kalemleri Yönünden	139

V-ENFLASYON DÜZELTMESİ GENEL ESASLARI141

A-TARİHLERLE İLGİLİ ESASLAR VE DÜZELTME İŞLEMİNDE ESAS ALINACAK TUTARLAR	141
B-MALİYETE DAHİL EDİLMİŞ FİNANSMAN GİDERLERİ	144
1-Üzerinden Reel Olmayan Finansman Maliyeti Hesaplanacak Finansman Giderleri	145
2-Reel Olmayan Finansman Maliyeti Hesaplama Yöntemleri.....	146
3-Amortisman Süresi Bitmemiş Kıymetlere İlişkin Reel Olmayan Finansman Maliyeti	148

VI-KIYMETLER VE HESAPLAR İTİBARIYLA DÜZELTME ESASLARI149

A-AÇILIŞ BİLANÇOSUNUN DÜZELTİLMESİ	149
B-SPK VE BDDK MEVZUATLARINA GÖRE MALİ TABLO HAZIRLAYANLAR AÇISINDAN AÇILIŞ BİLANÇOSU	150

C-STOKLARIN DÜZELTİLMESİ	151
1-Gerçek Giriş Tarihi Yöntemi Uygulaması	151
2-Toplulaştırılmış Yöntem Uygulaması	152
a-Basit Ortalama Yöntemi	152
b-Stok Devir Hızı Yöntemi	153
c-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi.....	155
D-MENKUL KIYMETLER VE MALİ DURAN VARLIKLARIN DÜZELTİLMESİ	157
1-Menkul Kıymetler Ve Mali Duran Varlıklarda Düzeltmeye Esas Tarih ve Tutarın Tespit Edilmesi	157
2-Düzeltilmiş Menkul Kıymetler Ve Mali Duran Varlıkların Satılması Durumu.....	159
E-MADDİ DURAN VARLIKLAR VE BİRİKMiŞ AMORTİSMANLARIN DÜZELTİLMESİ ..	161
1-Maddi Duran Varlıklarda Düzeltme İşlemleri.....	162
2-Amortisman Hesaplaması	163
a-Normal Amortisman.....	164
b-Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman	165
3-Açılış Bilançosunda Yer Alan Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi	165
F-DİĞER PARASAL OLMAYAN KIYMETLERİN DÜZELTİLMESİ	168
G-ÖZKAYNAK KALEMLERİNİN DÜZELTİLMESİ	170
1-İptal Edilecek Fonlar.....	170
2-Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Fonlar.....	172
3-Geçmiş Yıl Kâr / Zararlarının Düzeltilmesi	174
H-GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ	176

VII-ENFLASYON DÜZELTMESİ İLE İLGİLİ MUHASEBE HESAPLARI....178

A-SÜREKLİLİK ARZ EDEN DÜZELTME İŞLEMİNE İLİŞKİN MUHASEBE HESAPLARI	178
1-698 Enflasyon Düzeltme Hesabı.....	178
2-648 Enflasyon Düzeltmesi Karları	179
3-658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları	180
4-502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	180
5-503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları	180
6-697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı	181
7-178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı	182
8-358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı	182
B-31 ARALIK 2003 DÜZELTME İŞLEMİNE İLİŞKİN MUHASEBE HESAPLARI	182

VIII-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN DİĞER UYGULAMALARLA

KARŞILAŞTIRILMASI.....184

A-ENFLASYON DÜZELTMESİNİ GEREKTİREN EKONOMİK ŞARTLAR	184
1-Vergi Mevzuatı	184
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	185
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	185
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	186
5-Bankacılık Mevzuatı	187
B-DÜZELTME KATSAYISI	188
C-ESAS ALINAN ENFLASYON DÜZELTMESİ (MUHASEBESİ) YÖNTEMİ	188
1-Vergi Mevzuatı	188
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	188
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	188
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	189
5-Bankacılık Mevzuatı	189
D-DÜZELTİLECEK MALİ TABLOLAR	190
1-Vergi Mevzuatı	190
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	191
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	191
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	191
5-Bankacılık Mevzuatı	192

E-BORSADA İŞLEM GÖREN HİSSE SENETLERİNİN VE MALİ DURAN VARLIKLARIN ENDEKSLENMESİ	192
1-Vergi Mevzuatı	192
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	192
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	193
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	193
5-Bankacılık Mevzuatı	194
F-YABANCI PARA İŞTİRÂKLER	195
1-Vergi Mevzuatı	195
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	195
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	195
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	195
5-Bankacılık Mevzuatı	196
G-MADDİ DURAN VARLIKLARDA EKSPERTİZ	196
1-Vergi Mevzuatı	196
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	196
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	197
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	197
5-Bankacılık Mevzuatı	197
H-MALİ DURAN VARLIKLAR	198
1-Vergi Mevzuatı	198
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	198
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	198
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	198
5-Bankacılık Mevzuatı	198
I-SERMAYE	199
1-Vergi Mevzuatı	199
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	199
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	199
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	199
5-Bankacılık Mevzuatı	200
J-GAYRİMENKUL VE İŞTİRÂK SATIŞ KÂRLARI	200
1-Vergi Mevzuatı	200
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	201
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	201
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	201
5-Bankacılık Mevzuatı	201
K-AMORTİSMAN YÖNTEMİ VE DÜZELTME ESASLARI	202
1-Vergi Mevzuatı	202
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	202
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	203
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	203
5-Bankacılık Mevzuatı	203
L-REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİ	204
1-Vergi Mevzuatı	204
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	204
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	205
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	205
5-Bankacılık Mevzuatı	205
M-STOKLAR VE SATILAN MALIN MALİYETİ	206
1-Vergi Mevzuatı	206
2-Uluslararası Muhasebe Standardı.....	206
3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29).....	206
4-Sermaye Piyasası Mevzuatı.....	207
5-Bankacılık Mevzuatı	207

IX-TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMİNİN ÖRNEK UYGULAMASI	208
A-31.12.2003 TARİHLİ BİLANÇONUN DÜZELTİLMESİ	209
1-Dönen Varlıklar.....	214
2-Duran Varlıklar	217
a-Bağlı Ortaklıklar.....	217
b-Binalar	218
c-Tesis Makine ve Cihazlar	223
d-Taşıtlar	225
e-Demirbaşlar.....	228
f-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	230
g-Gelecek Yıllara Ait Giderler	236
3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar.....	237
4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar.....	238
5-Özkaynaklar	239
a-Sermaye.....	239
b-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu.....	242
c-Yasal Yedekler	242
d-Özel Fonlar.....	243
e-Geçmiş Yıllar Kar Zararı.....	244
6-31 Aralık 2003 Enflasyon Düzeltmesinin Değerlendirilmesi	244
B-31.12.2004 TARİHLİ BİLANÇONUN DÜZELTİLMESİ	245
1-Önemli Hususlar	246
2-Amortismanlar.....	247
a-Normal Amortisman Uygulama Örneği.....	247
b-Hızlandırılmış Amortisman Uygulama Örneği	247
3-Amortisman Oranları	248
4-Geçmiş Yıllar Karları Ve Zararları	249
5-Enflasyon Düzeltme Hesabının Bakiyesi	249

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I-GENEL AÇIKLAMALAR.....	250
II-ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI ORTAYA ÇIKAN OLUMLU ETKİLER	254
A-BİLANÇOLARIN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİSİNDEN ARINDIRILMASI	254
B-ÖZKAYNAKLA ÇALIŞAN İŞLETMELERİN VERGİ MATRAHININ AZALMASI	256
III-ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI ORTAYA ÇIKAN OLUMSUZ ETKİLER	258
A-DİĞER MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLER	258
B-BAZİ İŞLETMELERE EK İŞ YÜKÜ GETİRMESİ	261
C-FİKTİF KAZANÇ VE KAYIPLARIN VERGİ MATRAHINA DAHİL EDİLMESİ	262
D-KREDİYLE ÇALIŞAN İŞLETMELERİN VERGİ MATRAHININ ARTMASI.....	263
E-GAYRİ FAAL, TEMERRÜDE DÜŞÜMÜŞ VEYA TASFİYE HALİNDEKİ İŞLETMELERİN VERGİ ÖDEYEBİLECEĞİ.....	266
F-HER ŞARTTA UYGULANABİLEN VE MÜKELLEFLERİN LEHİNE OLAN UYGULAMALARIN SONA ERMESİ	267
G-İŞLETMELERİN AKTİF YAPISINI OLUMSUZ ETKİLEYEBİLECEĞİ	267

IV-UYGULAMADA KARŞILAŞILAN EKSİKLİKLER VE ÇÖZÜM

ÖNERİLERİ	269
A-UYGULAMADA KARŞILAŞILAN EKSİKLİKLER.....	269
1-Terminoloji Farklılığı.....	269
2-Gelir Tablosu Endekslenmeksizin Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Ve İstisna Kazançların Endekslenmesi	269
3-Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi Sonrası Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Oran Sayısındaki Artış.....	270
4-Kanuni Süresinde Ayrılmayan Amortisman Sorunu.....	274
5-Pasif Hesaplara Ait Düzeltme Farkları Sorunu	276
6-Hisse Senetlerinin Düzeltilmesindeki Aksaklıklar.....	277
7-Geçmiş Yıl Ticari Kar Ve Zararlarının Düzeltilmesi Sorunu	278
8-Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Karşılaşılan Sorunlar.....	281
a-Düzeltilmenin Vergi Matrahını Etkilememesi ve Düzeltmeye Esas Alınan Tarih.....	281
b-Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakedişlerinden Yapılan Kesintiler	284
B-UYGULAMADA KARŞILAŞILAN EKSİKLİKLERLE İLGİLİ ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	284
1-Terminoloji Farklılığının Giderilmesi İçin Çözüm Önerileri.....	284
2-Gelir Tablosu Endekslenmeksizin Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Ve İstisna Kazançların Endekslenmesinin Doğurduğu Eksiklik İçin Çözüm Önerisi.....	285
3-Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi Sonrası Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Oran Sayısındaki Artış İçin Çözüm Önerileri.....	285
4-Kanuni Süresinde Ayrılmayan Amortisman Sorununa İlişkin Çözüm Önerisi.....	287
5-Pasif Hesaplara Ait Düzeltme Farkları Sorununa İlişkin Çözüm Önerisi	287
6-Hisse Senetlerinin Düzeltilmesindeki Aksaklıklara İlişkin Çözüm Önerisi.....	287
7-Geçmiş Yıl Ticari Kar Ve Zararlarının Düzeltilmesi Sorununa İlişkin Çözüm Önerisi	288
8-Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri	289
a-Düzeltilmenin Vergi Matrahını Etkilememesi ve Düzeltmeye Esas Alınan Tarihe İlişkin Öneriler.....	289
b-Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakedişlerinden Yapılan Kesintilerin Endekslenmiş Tutarının Dikkate Alınması	290
SONUÇ.....	291
KAYNAKÇA	296
EKLER.....	305
EK:1 - PARASAL KIYMETLER	305
EK:2 - PARASAL OLMAYAN KIYMETLER	309
ÖZET	311
ABSTRACT	311

KISALTMALAR CETVELİ

A.A.A.	: American Accounting Association
a.g.b.	: Adı Geçen Bildiri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.P.B.	: Accounting Principles Board
ASMMMO	: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ARC	: Accounting Research Committee
ARGE	: Araştırma Geliştirme
ASC	: Accounting Standards Committee
ASSC	: Accounting Standards Steering Committee
A.Ş.	: Anonim Şirket
ATİK	: Amortisman Tabi İktisadi Kıymet
BA	: Birikmiş Amortisman
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu/Kurulu
bkz	: Bakınız
CD	: Compact Disc
CDM	: Cari Değer Muhasebesi
CPI	: Consumer Price Index
DMODV	: Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar
FASB	: Financial Accounting Standards Board
FGK	: Finansman Gider Kısıtlaması
GFDM	: Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi
GNP	: Gross National Product
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GV	: Geçici Vergi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GYA	: Gelecek Yıllara Ait
GYAG	: Gelecek Yıllara Ait Giderler
HAODK	: Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı
HUD	: Hesap Uzmanları Derneği
HUK	: Hesap Uzmanları Kurulu
IASB	: International Accounting Standards Board
IASC	: International Accounting Standards Committee
IFAC	: International Federation of Accountants
IFRS	: International Financial Reporting Standards
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu

KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri
KKEG	: Kanunen Kabul Edilemeyen Giderler
KKTC	: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKGT	: Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
LIFO	: Last In-First Out
MAF	: Maliyet Artış Fonu
MB	: Maliye Bakanlığı
MBDA	: Merkez Bankası Döviz Alış
Md.	: Madde
MDV	: Maddi Duran Varlıklar
MODV	: Maddi Olmayan Duran Varlıklar
MÖDAV	: Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
Mük.	: Mükerrer
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
PPI	: Producer Price Index
ROFM	: Reel Olmayan Finansman Maliyeti
s.	: Sayfa
S.E.C.	: Securities and Exchange Commission
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standardı/Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TSG	: Ticaret Sicil Gazetesi
TŞOF	: Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜFE	: Tüketici Fiyat Endeksi
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TÜSİAD	: Türk Sanayici ve İş Adamları Derneği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı/Standartları
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi

VUK	: Vergi Usul Kanunu
VUKGT	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
YDDAF	: Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
YTL	: Yeni Türk Lirası

TABLO VE ŞEKİLLER CETVELİ

Şekil 1	Talep enflasyonu
Şekil 2	Maliyet enflasyonu
Tablo 1	Dönem kar – zararı hesaplama tablosu
Tablo 2	Raporlama sistemleri
Tablo 3	Enflasyon düzeltmesi uygulama ve sona erme şartları
Tablo 4	Enflasyon düzeltmesinde esas alınacak tarihler ve değerler
Tablo 5	31.12.2003 itibariyle dönen varlıklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)
Tablo 6	31.12.2003 itibariyle duran varlıklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)
Tablo 7	31.12.2003 itibariyle kısa vadeli yabancı kaynaklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)
Tablo 8	31.12.2003 itibariyle uzun vadeli yabancı kaynaklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)
Tablo 9	31.12.2003 itibariyle özkaynaklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)
Tablo 10	31.12.2003 tarihli bilanço, parasal olan ve olmayan kalemlerin ayrımı

GİRİŞ

Anayasamızın 73. maddesinde herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre vergi ödemekle yükümlü kılınmış, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacı olarak ortaya konulmuştur.

Vergi ödemede en önemli ilke iktidar ilkesi, yani verginin malî güce göre alınması ilkesidir. Malî güce ulaşmak için gelir, servet ve harcamalar bir arada değerlendirilir ve ayrı ayrı vergilendirilir. O halde gelir üzerinden bir vergi alınırken normal olarak çok gelir elde edenden çok, az gelir elde edenden az vergi alınması gerekir. Bu durumda gelirin bir unsuru olan ticari kazanç vergilendirilirken malî güce göre vergilendirme ilkesine uygun hareket edilebilmesi için tüm ekonomik etkilerin göz önüne alınması ve safî kazancın olabilecek en doğru şekilde tespiti şarttır.

Ticari kazanç bir işletmede tutulan muhasebe kayıtlarına dayanılarak tespit edilir. Muhasebe, işletmelerde belli bir dönem içinde meydana gelen ve para ile ifade edilebilen işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, analiz eden, yorumlayan ve raporlayan bir bilgi-işlem sistemi olarak tanımlanır. Bu sistemin raporlama fonksiyonunun bir sonucu olarak ürettiği bilgiler malî tablolar olarak karşımıza çıkar. Bu tabloların en önemlileri bilanço ile gelir tablosudur. Bu iki tabloya dayanılarak ticari kazanç tespit edilmektedir.

Ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, malî tabloları da bozmuş ve malî tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. Dolayısıyla malî tabloların enflasyondan arındırılması ve vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi ihtiyacı varlığını halihazırda devam ettirmektedir.

Vergi kanunlarımızda, daha önceden yürürlükte olan ve şu anda yürürlükte bulunan, enflasyonun etkilerinin giderilmesi ile ilgili çok sayıda hüküm olmakla birlikte, birbirleriyle uyumlu olmamaları ve uluslararası kabul görmüş standartlardan da uzak olmaları bu dağınık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır.

Tüm bunların yanı sıra, enflasyon nedeniyle malî tabloların çok yönlü fonksiyonları da işlevsiz kalmaktadır. Yatırımlar, kredi tahsisleri ve kâr dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe sistemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte ve son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açabilmektedir. Enflasyon düzeltilmesinin¹, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve mali tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmesi, dolayısıyla işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlaması beklenmektedir. Bu amaçla 5024 sayılı Kanun ile Türk Vergi Mevzuatına enflasyon düzeltilmesi müessesesi getirilmiştir. Bu çalışmada söz konusu yasa ile getirilen ve mükellefleri enflasyonun olumsuz etkilerinden korumayı amaçlayan düzenlemelere yer verilecek, bu olumsuz etkilerin ortadan kaldırılması için Türk Vergi Mevzuatında daha önce uygulanmış düzenlemeler incelenecek, enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerinin bertaraf edilmesi için uluslararası platformda yer alan diğer düzenlemeler incelenecek, yeni düzenlemelerin esasları ve uygulanabilme şartlarına değinilerek yaratacağı olumlu ve olumsuz etkiler analiz edilecektir.

Bu çerçevede konunun içeriğine uygun bir kaynak taraması yapılmıştır. Kaynak taraması doğrultusunda çeşitli kütüphaneler aracılığı ile

¹ Literatürde mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması işlemi “Enflasyon Muhasebesi” olarak anılmakla beraber, bu işlem vergi mevzuatımızda “Enflasyon Düzeltilmesi” olarak yer aldığından bu çalışmada da mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması işlemi “Enflasyon Düzeltilmesi” olarak anılacaktır.

kitap, makale ve tez araştırması yapılmış, bunun yanı sıra internet aracılığı ile veri, bilgi ve yorumlara ulaşılmıştır. Ayrıca konu ile ilgili uzman kişilerin görüşlerinden yararlanılmış ve bazı gerçek veriler üzerinde çalışılarak analiz ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON KAVRAMI, İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİLERİ VE BU ETKİLERİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK YAPILAN ÇALIŞMALAR HAKKINDA GENEL AÇIKLAMALAR

I-ENFLASYON KAVRAMI, ENFLASYON HESABINDA KULLANILAN ENDEKSLER VE SEBEPLERİNE GÖRE ENFLASYON TÜRLERİ

A-ENFLASYON KAVRAMI

Bu çalışmanın özünü enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz mali etkilerini gidermek amacıyla vergi sistemimize dahil edilen “Enflasyon Düzeltmesi” müessesesinin analizi oluşturmaktadır. Bu nedenle mesele en temel noktadan yani enflasyon kavramından ve işletmeler üzerindeki etkilerinden başlanmak suretiyle incelenecektir. Dolayısıyla çalışmanın en başında yer alan bu kısımda enflasyon kavramı çalışmanın amacına hizmet edecek kadarıyla detaylı bir şekilde ele alınmaktadır.

Enflasyon, fiyatların genel seviyesindeki sürekli artış olarak tanımlanmaktadır.² Enflasyon teorik olarak bütün mal ve hizmetlere ait fiyatların eş zamanlı yükselmesidir. Bir başka deyişle bir kısım malların

² Süleyman YÜKÇÜ, Serdar ÖZKAN: Vergi Mevzuatı ve SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2004, s.15.

fiyatlarının artması, bazılarının düşmesi olayının enflasyon ile bir ilgisi yoktur.³

Fiyatların sürekli yükselmesi ve para değerinin düşmesi ile ortaya çıkan enflasyon tüm toplumu ilgilendiren ekonomik bir olaydır. Talep artışı veya maliyet harcamalarının yükselmesinden ileri gelen enflasyon, aynı zamanda bireyler açısından paranın satın alma gücünün düşmesidir.⁴

B-ENFLASYON HESABINDA KULLANILAN ENDEKSLER

Enflasyon oranı en basit şekliyle aşağıdaki şekilde hesaplanabilir:

$$\frac{\text{Fiyat düzeyi (t yılı)} - \text{Fiyat düzeyi (t-1 yılı)}}{\text{Fiyat düzeyi (t-1 yılı)}} \times 100$$

Bu formülle herhangi bir malın fiyatında bir önceki yıla göre meydana gelen değişmeyi yani o mal için bir yıl içindeki enflasyon oranını buluruz. Uygulamada, toplam fiyat düzeyi tüketici ve toptan eşya fiyatlarının ağırlıklı ortalamasından oluşan fiyat endeksleri yoluyla hesaplanır.⁵

Enflasyonun hesaplanmasında en çok kullanılan üç tür fiyat endeksi vardır:

- Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) (Consumer Price Index) (CPI)
- Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) (Producer Price Index) (PPI)
- GSMH Deflatörü (GNP Deflator)

³ Salih Erdin AÇIKALIN: “Enflasyon Nedir?”, www.analiz.com/egitim/enflasyon01.html, 19 Nisan 2003 , s.1.

⁴ İsmail BİRCAN: “Enflasyon Niçin Düşürülmek Zorundadır?”, **İktisat Dergisi**, Sayı : 379, Mayıs 1998, s.5.

⁵ Murat KAYKUSUZ: “Maliyet Enflasyonu ve Türkiye’de Maliyet Enflasyonunun Nedenleri”, www.ceterisparibus.net/arsiv/m_kaykusuz2.doc , 19 Nisan 2003, s.1.

1-Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE)

Dünyada en çok kullanılan fiyat endeksidir. AB’de ve ABD’de enflasyon oranı denildiği zaman akla gelen sadece TÜFE’ye göre hesaplanan enflasyon oranıdır. TÜFE; yiyecek, giyecek, barınma (kira), yakacak, ulaşım, sağlık giderleri, eğitim masrafları ve günlük yaşamın devamı için gerekli diğer ürünlerin maliyetlerindeki artış oranlarını ölçer. Her devlet hangi ürünlerin TÜFE içinde yer alacağını ve bunların TÜFE içindeki ağırlıklı oranlarını kendisi belirleyebilir. Örneğin Türkiye’de, 1994 krizi sonrasında enflasyon hesaplamasında, TÜFE kapsamındaki malların ağırlıklı oranları değiştirilmiştir.⁶

2-Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE)

Gıda, imalat ürünleri ve maden ürünlerinin de dahil olduğu birçok mal ve hizmet kalemleri üzerinden hesaplanır. TÜFE’ye göre daha detaylıdır.⁷ Ülkemizde TEFE yerine artık ÜFE (Üretici Fiyat Endeksi) terimi kullanılmaya başlanmıştır.

3-GSMH Deflatörü

GSMH’yi oluşturan tüketim, yatırım, devlet harcamaları, net ihracat gibi bütün elemanları içerir. Nominal GSMH’nin, Reel GSMH’ye bölünmesiyle elde edilir. TÜFE ve TEFE’den en önemli farkı, değişken-ağırlıklı (variable-weight) endeks olması ve ağırlıklı fiyatların güncel-dönem miktarlarına göre hesaplanmasıdır. Türkiye’de GSMH Deflatörü enflasyon hesaplanmasında gözönüne alınmamaktadır.⁸

⁶ KAYKUSUZ: a.g.m. , s.2.

⁷ KAYKUSUZ: a.g.m. , s.2.

⁸ KAYKUSUZ: a.g.m. , s.2.

C-SEBEPLERİNE GÖRE ENFLASYON TÜRLERİ

Sebeplerine göre temelde üç ayrı tipte enflasyon söz konusudur. Bunlar;

- Talep enflasyonu
- Maliyet enflasyonu
- Yapısal enflasyondur.

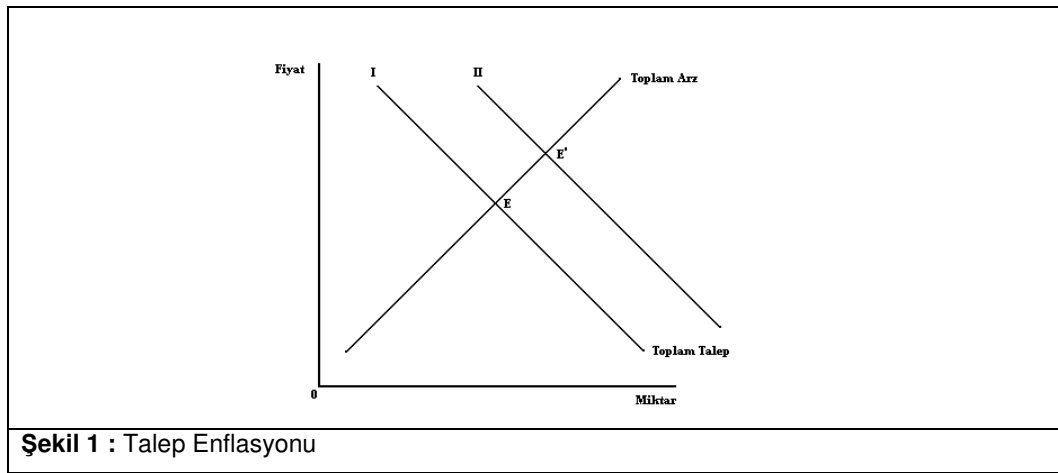
1-Talep Enflasyonu

Talep enflasyonu toplam talebin toplam arzdan fazla olmasından doğar. Bu enflasyon çeşitli kaynaklardan beslenir.⁹ Talep enflasyonu, mevcut üretim faktörlerinin (emek, sermaye ve doğal kaynaklar) tümünün kullanılması veya dar boğazların atıl üretim faktörlerinin kullanımını engellemesi sonucu arz esnekliğinin sıfır olduğu bir ekonomide, toplam talebin sürekli artmasından meydana gelir. Kısa dönemde üretimin artmasına imkan olmadığı için reel milli gelir eski düzeyde kalır, fakat fiyatlar genel düzeyinin artması sonucu parasal milli gelir artmaya başlar. Toplam talebin artış sebebi uygulanan para politikası veya maliye politikası olabilir. Mesela hazine veya bankalar Merkez Bankası'ndan borçlanarak yeni harcamalara girişir. Tüketim eğiliminin otonom olarak yükselmesi de birikimli fiyat artışına sebep olur. Özellikle tüketimin çeşitli yollardan kısıtlandığı dönemlerden sonra kısıtlama kalkınca tüketim eğiliminde bu çeşit kaymalar olur. Gelişen ülkelerde yüksek nüfus artışı, hızlı kentleşme ve gelişmiş ülkelerde iletişimin artması tüketim eğiliminin yükselmesine sebep olur. Özel yatırım

⁹ Serhat ATINÇ: Enflasyonla Mücadelede Maliye Politikası, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1992, s.7.

harcamalarındaki artış da aynı sonucu verir.¹⁰

Toplam arz ve toplam talep eğrilerinin hareketleri ile talep enflasyonu aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi açıklanabilir. E noktasında arz ve talep denge iken, toplam talep eğrisinin sağa kayması sonrasında yeni denge E¹ noktasında oluşacaktır. Bu noktada fiyatlar genel seviyesi daha yüksek olmuştur. Yani enflasyon oluşmuştur.



2-Maliyet Enflasyonu

Maliyet enflasyonu; üretim girdileri içine giren kalemlerin birinde, birkaçında veya hepsindeki fiyat yükselmelerinin genel fiyat düzeyini yükseltmesi şeklinde oluşur. Örneğin ham madde fiyatları yükselebilir, işgücü talebi işgücü arzından da süratli artabilir, ücretlerdeki artışlar üretkenlikteki artışları aşabilir. Bu gibi haller sonunda ise fiyatlar genel düzeyi yükselebilir.¹¹

Maliyet enflasyonu ekonominin arz yönüyle ilgilidir. Bu enflasyon sendikaların, işletmelerin veya hammadde üreticilerinin piyasayı kontrolleri

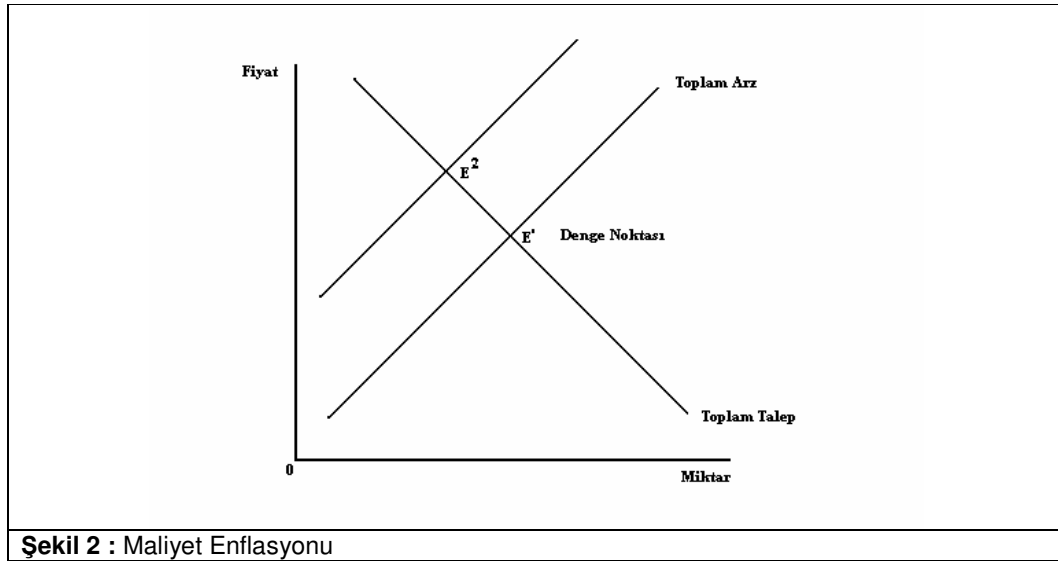
¹⁰ Sevim GÖRGÜN: **Maliye Politikası**, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları, Yayın No 3, İstanbul, 1994, s.110.

¹¹ İsmail TÜRK: **Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998, s.83-84.

altına alma istekleri ile hükümetin getirdiği yeni düzenlemeler ve yeni konulan vergilerin de etkileri vardır. Piyasayı kontrol gücüne sahip olma, bir işletme karını düşük buluyorsa, ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatını yükselterek karını artırabilir; diğer taraftan sendikalar ücretleri ve diğer girdi sahipleri de girdi fiyatlarını yükseltebilirler. Bu durumda fiyat yükselmeleri sonucu tüketicilere yansıyan yüksek bir maliyet ortaya çıkar. Artan fiyatlar karşısında tüketicilerin de gelir arttırma talepleri tekrar ücret ve karların yükselmesiyle sonuçlanmakta ve bu da yeniden maliyetlere yansiyarak enflasyonu sürekli hale getirmektedir.¹²

Bu durumda maliyet enflasyonunun nedenlerinden başlıcaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Ücretlerdeki artış
- Hammadde fiyatlarındaki artış
- Enerji girdi fiyatlarındaki artış
- Kamu mallarının fiyatındaki artış
- KDV, gümrük vergileri, vb. vergi oranlarındaki artış
- Tekelci işletmelerin fiyat artışları¹³



¹² **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, Dünya Yayıncılık A.Ş. , İstanbul, 1995, s.208.

¹³ KAYKUSUZ: a.g.m. , s.3.

Toplam arz ve toplam talep eğrilerinin hareketleri ile maliyet enflasyonu yukarıdaki şekilde görüldüğü gibi açıklanabilir. E^1 noktasında arz ve talep denge iken, toplam arz eğrisinin sola kayması sonrasında yeni denge E^2 noktasında oluşacaktır. Bu noktada fiyatlar genel seviyesi daha yüksek olmuştur. Yani enflasyon oluşmuştur.

Maliyet artışının enflasyonist bir süreç yaratması için parasal yapının buna uygun olması gerekir. Maliyeti artan malın fiyatı yükselince, eğer dolaşımdaki para miktarı ve paranın dolaşım hızı aynı kalırsa, nispi fiyatların yapısı değişebilir ya da fiyatlar genel seviyesi yükselirken, aynı zamanda durgunluk baş gösterir, fakat enflasyonist bir süreç meydana gelmez. Fiyatlar genel seviyesi yükseldiğinde, toplam işlem hacminin ve reel milli gelirin eski düzeyini koruyabilmesi için para hacminin artması gerekir. Çünkü maliyetlerin yükselmesi işlem için talep edilen para miktarının artmasına sebep olur. Bankalar sistemi kredilerini artırarak, Merkez Bankası emisyon miktarını genişleterek, kişiler ve işletmeler atıl para depolarını dolaşıma arz ederek fiyat yükselişinin gerektirdiği daha büyük para hacmini sağarlarsa durgunluk giderilir fakat enflasyonist bir baskı doğar, çünkü girdi fiyatlarının yükselmesinin, gelirlerde meydana getirdiği artış maliyet enflasyonunun talep enflasyonu ile desteklenmesine sebep olur. Özellikle piyasada tam rekabet şartları değil, eksik rekabet şartları mevcutsa ve işletmeler fiyatlarını maliyet artı belirli bir kar oranı olarak belirtiyorlarsa ve talep şartları uygunsa ki- bu durumda uygundur-maliyet artışı reel karların yükselmesini sağlar. Ekonomide bu talep artışını karşılayacak fazla kapasite yoksa, fiyatlar tekrar yükselir. Tüketim mallarının fiyatının artması üretim malları satanların yeni gelir artışı talep etmelerine yol açar. Böylece talepte ve maliyetlerde meydana gelen artışlar bir birini destekleyerek kuvvetli bir enflasyonist süreç yaratırlar. Talep yönünden desteklenmeyen maliyet artışları devamlı bir enflasyonist süreç meydana getirmez.¹⁴

¹⁴ GÖRGÜN: a.g.e. , s.110-111.

Gerçekte enflasyonu belirleyici olan, sürekliliğine neden olan taleptir. Çünkü, maliyet enflasyonu görülen bir ekonomide yeterli talep olmazsa, fiyatlar düzeyi daha fazla artamaz. Bu nedenle, maliyet enflasyonunun en sonunda talep enflasyonuna dönüşeceğini belirtmek yanlış olmaz. Temelde her iki tür enflasyonda da talep önemli bir rol oynamaktadır. Bununla birlikte, maliyet enflasyonu ile talep enflasyonu arasındaki başlıca farklar şöyle sıralanabilir:¹⁵

1. Talep enflasyonunu tüketicinin talebindeki artış belirlerken, maliyet enflasyonunda ürünün girdi maliyetindeki artış belirlemektedir.

2. Talep enflasyonunda dolaşımdaki para miktarında artma olurken, maliyet enflasyonunda bu artış görülmez; ancak fiyatlar ve ücretler artar. Bir sonraki aşamada, doğal olarak tedavüldeki para yetersiz kaldığından para arzı artar. Türkiye’de yaşanan durum buna benzemektedir. Maliyet enflasyonunun süreklilik kazanmasıyla dolaşımdaki para miktarı yetersiz kalmış ve 2001 yılı Kasım ayında 20 Milyon TL’lik banknotlar piyasaya arz edilmiştir.

3. Talep enflasyonunda talebin artmasından dolayı üretim ve dolayısıyla istihdam artmaktadır. Maliyet enflasyonunda ise tam tersine ücretler yükseldiğinden ve verimlilik de aynı oranda artmadığından işletmeler işçi çıkarma yoluna giderler ve böylece istihdam azalır.¹⁶

3-Yapısal Enflasyon

Ekonomideki yapısal esneksizliklerden kaynaklanan enflasyondur. Kaynakların mobilitesinin düşük olduğu, parasal ücretler ve fiyatların geriye doğru esnek olmadığı koşullardan, talep ve maliyet kalıplarında meydana gelen değişimler karşısında ekonomik yapının uyum süreci oldukça yavaş

¹⁵ KAYKUSUZ: a.g.m. , s.3

¹⁶ KAYKUSUZ: a.g.m. , s.4

olacaktır. Ekonomide gelişme gösteren sektörlerde, kaynakların mobilitesinin düşüklüğü nedeniyle, gelişmenin zamanında ve gerekli ölçüde olmaması, fiyatları yükseltirken daralma gösteren sektörlerde, aynı nedenle fiyatlar azalmaktadır. Bu durumda, ekonomide fiyatlar genel düzeyi yükselme gösterir.¹⁷

¹⁷ **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, Dünya Yayıncılık A.Ş. ,İstanbul, 1995, s.386.

II-ENFLASYON OLGUSUNUN İŞLETMELERİN YATIRIM KARARLARI, MALİ TABLOLARI VE VERGİ MATRAHI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Ekonomik bir olgu olan enflasyon bir önceki bölümde bu çalışmanın amacına hizmet edebilecek derecede ayrıntıya girilerek ele alınmıştır. Enflasyon hiç şüphesiz istenmeyen bir durumdur. Çünkü ekonomik istikrarı bozan en önemli faktörlerden biridir. Enflasyonun ekonominin en önemli aktörleri olan ticari işletmeler üzerinde mutlaka bir takım olumlu veya olumsuz etkileri olacaktır.

Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisi

- Enflasyonun hızına,
 - İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörün enflasyondan etkilenme derecesine
 - İşletmenin varlıklarının parasal ve parasal olmayan kalemler bazında oluşumuna
 - İşletmenin ürettiği mal veya hizmetin talep esnekliğine
 - İşletmenin borç yapısına ve faiz giderine
- ve benzeri diğer bir takım değişkenlere bağlı olarak değişik şiddetlerde hissedilebilecektir.¹⁸

Ancak tüm işletmeler için aşağı yukarı ortak olabileceği düşünülen ve sırasıyla enflasyonun işletmelerin yatırım kararları ve mali tabloları üzerindeki etkileri ile enflasyonun vergisel etkileri bu kısımda incelenecektir.

¹⁸ YÜKÇÜ, ÖZKAN: a.g.e. , s.15.

A-İŞLETMELERİN YATIRIM KARARLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Enflasyon ile yatırımlar arasındaki ilişkiler iktisatçılarca uzun yıllardır tartışılmış ve pek çok bilimsel araştırmaya konu olmuştur. İktisat literatüründe bu konuda çoğunluğun kabul ettiği görüş enflasyon ile yatırımların kısa dönemde aynı yönde hareket ettikleri, orta ve uzun dönemde ise aralarındaki ilişkinin ters yönlü olduğudur. Bunun anlamı enflasyonla beraber kısa vadede yatırımlar artmakta; ancak orta ve uzun vadede yatırımlar azalma eğilimine girmektedir.¹⁹

Talebe bağlı bir enflasyon kısa vadede toplam talebi artıracaktır. Bu durumda eğer artan talebi karşılamakta hali hazırdaki yatırımlar yetersiz kalırsa, ya yatırımlar kapasitenin üstünde kullanılacak ya da yeni yatırımlar yapılması yoluna gidilecektir. Dolayısıyla talebe bağlı bir enflasyon kısa vadede yatırımları artırıcı bir etki yaratacaktır.

Orta ve uzun vadede yatırımların azalma eğilimine girmesindeki temel sebep ise enflasyon oranının yüksek ve dalgalı olduğu bir ekonomide ortaya çıkan belirsizlikler sonucunda reel getirisi sabitlenmemiş her türlü yatırımın reel getirisinin de belirsiz olmasıdır.²⁰ Bu belirsizlik ortamı, ülke ekonomisinin kalkınmasında ve sürdürülebilir bir büyüme ortamının sağlanmasında en önemli unsurlardan biri olan yatırımları olumsuz etkilemektedir.²¹ Yatırımların borçlanma yolu ile finanse edildiği bir ortamda enflasyondaki dalgalanmaların yol açtığı risk primi yatırım maliyetlerini de artıracaktır. "Net Şimdiki Değer" analizi ile yatırım kararı alan işletmelerin enflasyondaki dalgalanmalara bağlı

¹⁹ Ali BABACAN: "Enflasyon ve Büyüme Dinamikleri", **Yaklaşım Dergisi** , Sayı :122, Şubat 2003, s.7.

²⁰ İzzet NAS: "Güzel (Gelişme) ve Çirkin (Enflasyon)" **Salom Gazetesi**, 05 Mart 2003, s.1. (www.salom.com.tr/050203/eco002.htm adresinden alıntıdır.)

²¹ BABACAN: a.g.m. , s.7.

olarak faiz dalgalanmaları ile karşı karşıya kalmaları ise yatırım kararlarının ertelenmesine yol açan bir unsur olacaktır.²²

Enflasyonun etkin kaynak dağılımını ve dolayısıyla yatırımları olumsuz yönde etkilediği bir başka kanal ise göreceli fiyat değişimleridir. Eksik bilginin ve fiyat katılıklarının var olduğu bir ekonomide genel fiyat seviyesindeki artışın nominal veya reel kaynaklı faktörler olduğunu belirlemek güçtür. Bu durum karşısında, herhangi bir fiyat hareketinin kaynağının belirlenememesi ve buna uygun tepkinin ortaya çıkamaması göreceli fiyatlarda önemli dalgalanmalara yol açarak ekonomide kaynak dağılımının bozulmasına neden olacaktır. Ayrıca yüksek enflasyon oranının fiyatların bilgi oluşturmalarını engellemesi sonucunda ekonomik ajanların bilgi toplama ve kendilerini fiyat dalgalanmalarının yaratacağı zararlardan koruma maliyetleri de artacaktır.²³

Enflasyon oranının yüksek ve dalgalı olduğu bir ortamda göreceli fiyat hareketlerinin bilgi aktarma özelliğinin yok olması ekonomik etkinliği azaltmakta ve bu durum sonucunda yatırımlar olumsuz etkilenmektedir. Fiyat genel düzeyinin istikrarlı olduğu bir ekonomide belli mal gruplarında görülen fiyat artışları, o mal gruplarında yaşanan kıtlığa işaret eden sinyaller olma özelliği taşırlar. Fakat enflasyon oranı arttıkça belli mal gruplarında görülen fiyat artışlarının içerdiği sinyaller gitgide kaybolur. Böyle bir ortamda belli mal gruplarındaki fiyat artışları o mallarda görülen kıtlığı gösteren fiyat artışları olmak yerine genel fiyat seviyesini yakalamaya yönelik artışlar olabilir.²⁴

Enflasyonun yatırımlar üzerindeki olumsuz etkisini göstermeye yönelik bir diğer olgu da yüksek enflasyon ortamında finansal hizmetlerin getirilerinin diğer sektörlerin getirisine göre daha yüksek olmasından kaynaklanmaktadır.

²² NAS: "Güzel..." a.g.m. , s.1.

²³ İzzet NAS: "Türkiye'de Enflasyon ve Büyüme İlişkisi : Genel Bir Değerlendirme", www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/konusma/tur/2000/enflasyon.html , Aralık 1999, s.1.

²⁴ NAS: "Türkiye'de Enflasyon..." a.g.m. , s.1.

Finansal hizmetlerin getirilerinin yüksek olduğu bir ekonomide üretim ve ARGE faaliyetlerinden mali sektöre önemli miktarda kaynak ve işgücü kayması muhtemeldir. Bu durum ise uzun dönemli büyüme potansiyelini sınırlamaktadır.²⁵

Nihayetinde kısa dönemde enflasyon yatırımları artırmaktadır. Ancak orta ve uzun vadede enflasyonun yatırımları olumsuz yönde etkileyeceği de aşîkardır.

B-MALÎ TABLolar ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Daha öncede belirtildiği üzere, Muhasebe, işletmelerde belli bir dönem içinde meydana gelen ve para ile ifade edilebilen işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, analiz eden, yorumlayan ve raporlayan bir bilgi-işlem sistemi olarak tanımlanır.

Bu sistemin raporlama fonksiyonunun bir sonucu olarak ürettiği bilgiler, Malî Tablolar olarak karşımıza çıkar. Bu tablolar arasında bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu, satışların maliyeti tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu ve özkaynak değişim tablosu sayılabilir.

Söz konusu malî tabloları kullanan işletme ilgililerini, işletme içi ve işletme dışı olarak gruplamak mümkündür. İşletme içi malî tablo kullanıcıları, küçük ölçekli işletmelerde ortaklar, büyük ölçekli işletmelerde ise profesyonel yöneticilerdir. İşletme dışı ilgililer ise vergi başta olmak üzere teşvik ve benzeri uygulamalar için bu tablolardan yararlanan devlet, küçük ortaklar, potansiyel hisse senedi ve tahvil yatırımcıları, kredi kuruluşları, çalışanlar ve sendikalar, araştırma kurumları, kimi durumlarda müşteriler ve satıcılar,

²⁵ NAS: “Türkiye’de Enflasyon...” a.g.m. , s.1.

tüketici örgütleri ve genel olarak kamuoyu olarak sıralamak mümkündür. Bu ilgililer malî tablolara dayanarak kararlar alan ve hareket eden taraflardır.²⁶

Bunlara Mali Tablolar ile sunulacak bilgilerin doğru ve güvenilir olması; bir başka deyişle işletmelerin mali durumunu olduğu gibi gözler önüne sermesi muhasebe sisteminin temel amacıdır.

Mali tablolar, muhasebenin “Para Ölçüsü”²⁷ kavramının bir gereği olarak ulusal para birimi üzerinden düzenlenir. Farklı dönemlere ait tabloların karşılaştırılması ile edinilecek bilgiler mali analiz açısından büyük önem taşımaktadır. Tabloların karşılaştırılmasından anlamlı sonuçlar çıkarabilmek için tablolarda yer alan verilen dayandığı paranın dönemler itibarıyla satın alma gücünün aynı kalması gerekir.²⁸

Birinci ve İkinci Dünya Savaşları sonrasında dünya genelinde oranı gittikçe artan ve kronikleşen bir enflasyon yaşanmıştır. Klasik muhasebe anlayışı ile tarihsel maliyetlere dayalı olarak hazırlanan Mali Tablolar enflasyonun işletmelerin mali yapısı üzerindeki etkisini; dolayısıyla enflasyonun mali durum üzerinde yarattığı etkileri gösterme konusunda yetersiz kalmışlardır.

Enflasyon oranının sıfır olduğu bir ekonomide 100 YTL’nin bugünkü, bir ay sonraki, bir yıl sonraki ve 10 yıl sonraki satın alma gücü aynıdır. Yani paranın nominal değeri ile reel değeri (satın alma gücü) aynıdır. Bugün

²⁶ Göksel YÜCEL: “Enflasyon Karşısında Muhasebe Mesleği”, **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi - Ekonomide Denetim Düzeni ve Muhasebe - Bildiriler Kitabı**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, Eylül 1997, s.372.

²⁷ Para ölçüsü kavramı, parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır. (1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)

²⁸ Mehmet SAYARI: “Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi”, **MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 3, Eylül 1998, s.11.

alınan bir kalem emtianın muhasebe kayıtlarında görünen değeri ile 5 yıl sonra alınan emtianın muhasebe kayıtlarında görünen değeri aynı kalacaktır.

Enflasyonun hüküm sürdüğü bir ekonomide ise paranın değeri nominal olarak aynı kalırken, reel değeri (satın alma gücü) düşmektedir. Yani yıllar boyunca 100 YTL yine 100 YTL olarak kalmakta ancak yıllar geçtikçe 100 YTL ile alınabilecek emtia miktarı azalmaktadır. Geçen yıl 100 YTL ile 10 adet emtia alınabilirken, % 100 oranında yaşanan bir enflasyon 100 YTL ile alınabilecek emtia miktarını 5 adete düşürecek.

Bu durumda yani enflasyon ortamında fiyat hareketleri, genel fiyat yapısını ya da düzeyini, zorladıkça ve değiştirdikçe; ekonominin ölçü birimi olan paranın değerinde doğal olarak değişiklikler olmaktadır. Bu değişim oranında para değer ölçüsü ya da ölçü birimi olma özelliğini kaybetmektedir. (Özellikle muhasebe kayıtları ve kayıtlar baz alınarak hazırlanan mali tablolar için) ²⁹ Oysa muhasebeden beklenen görevlerin yerine getirilebilmesi için, ya ölçü biriminin sabit hale getirilmesi, ya da bu mümkün olamıyorsa, muhasebedeki verilerin aynı satın alma gücü ile ifade edilmesi gerekir.³⁰

Ortaya çıkan bu olgunun yani enflasyonun malî tablolar üzerindeki etkileri ise şöyle sıralanabilir.

- Mali tabloların homojenliğini bozar
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını gerçek ve doğru olarak gösterilmesine engel olur

²⁹ Ayhan YAVRUCU: “Yönetim Muhasebesi Vergi ve Uluslararası Faaliyetler Açısından Enflasyon Muhasebesi”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu – II Bildiriler Kitabı**, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 1998, s.150.

³⁰ Ahmet AKIN: “Enflasyon Muhasebesi” **ASMMMO Bülten Dergisi**, Sayı : 147-148, Mayıs-Haziran 2003, s.16.

- İşletmenin daha önceki dönemleri arasında ve benzer işletmeler arasında karşılaştırma yapma olanaklarını ortadan kaldırır
- İşletmelerin sermayelerini korumaya olanak vermez.

1-Enflasyonun Mali Tabloların Homojenliğini Bozması İle İlgili Etkisi

Farklı tarihlerde işletmeye giren varlıklar, klasik muhasebeye göre bilançonun aktifinde maliyet değeriyle yer almaktadırlar. “Maliyet Esası Kavramı” gereği,³¹ kayıtlara aktarılan işlemlerde o günkü tutarlar esas alınacağından, geçen zamanın bu bedeller üzerinde etki yaratmadığı varsayılmaktadır. Bunun sonucunda da mali tablolarda yer alan ve farklı tarihlerde işletmeye girmiş varlıklara ilişkin veriler aynı bazdaymış gibi kabul edilmektedir.³² Oysa enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücünün azalması sonucu bilançoda gösterilen bu değerler birbirinden farklı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade edilmektedir. Örneğin parasal değerler (kasa, banka, mevduat, krediler gibi) bilançoda o günkü değeriyle, parasal olmayan değerler (iştirakler, menkuller ve gayrimenkullar gibi) ise tarihi maliyet bedeli ile gösterilir. Bu da mali tabloların homojenliğini bozmaktadır.

2-Enflasyonun İşletmenin Faaliyet Sonuçlarının Doğru Olarak Gösterilmesine Engel Olmasına İlişkin Etkisi

Enflasyonist ekonomilerde giderleri ve gelirleri oluşturan kalemler farklı para birimleriyle ifade edildiklerinden elde edilen faaliyet sonucunu gerçek

³¹ Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder. (1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği)

³² SAYARI: a.g.m. , s.13.

kar (yada zarar) olarak kabul etmeye olanak yoktur. Enflasyona göre düzeltilmiş klasik muhasebe kayıtlarına göre bulunan faaliyet sonucu gerçek durumu yansıtmamakta ve kar dağılımı gerçek olmayan tutarlar üzerinden yapılmaktadır.³³ Bu durumu aşağıdaki örnek yardımıyla daha açık ifade edebiliriz:

A şirketi 5 milyar TL sermaye ile 1 Ocak 2003'de kurulmuştur. Şirket bütün sermayesini X malını almak için kullanmıştır. Şirket 2003 yılı boyunca satın almış olduğu tüm X malını 10 milyar TL'ye satmıştır. Yıl içindeki genel enflasyon oranı % 70'dir. X malının alış fiyatı enflasyon oranında artmış ve 31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla 8,5 milyar TL olmuştur. Şirket 31 Aralık 2003 itibarıyla klasik muhasebe çerçevesinde 5 milyar TL kar hesaplanmıştır. Ancak 2003 yılı gerçek karı veya enflasyona göre düzeltilmiş kar sadece 1,5 milyar TL'dir.

Klasik muhasebe sisteminde, gerçek karların, enflasyonun etkisiyle, olduğundan daha fazla gösterilmesi, işletme faaliyetleri hakkında yanlış bilgi edinilmesine, aşırı vergilendirmeye, verimlilik derecesinin üzerinde ücret artışlarına, tüm bunların sonucunda likidite sıkıntısı çekilmesine, yatırım, üretim, satış, fiyat politikalarının yanlış belirlenmesine, sebep olabilmektedir.³⁴

Oysa, işletmelerin ortakları veya yöneticileri ile diğer ilgili tarafların işletmelerin faaliyet sonuçlarını doğru olarak görmeleri gerekir. İleride yapılacak yatırımlarda, özellikle öz kaynak kredi dengesinin sağlıklı olarak tespit edilmesi ve kısa veya uzun vadede şirketin finansal yapısı hakkında bir görüşe sahip olmaları için bu şarttır. Ancak bu sayede doğru politikalar

³³ Nuri UMAN, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU: **5024 sayılı Yasaya Göre Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınları , İstanbul, Ocak 2004, s.21.

³⁴ Mehmet KORKUSUZ : “Enflasyon Muhasebesi Neden Gerekli?” **<http://vergidegundem.com/03.makale/aamakale/enflasyon%20muhasebesi.doc>**, 24 Kasım 2004, s.2.

üretilebilecektir. Ayrıca şirketlerin kar dağıtımlarına ilişkin kararlarını vermeden önce, enflasyon muhasebesi uygulaması sonrası öz kaynak yapısını ve finansman yapısını görmeleri de gereklidir.³⁵ Nitekim klasik muhasebe uygulamaları neticesi karlı olan bir işletme, enflasyon muhasebesi uygulaması sonrası zararlı hale gelebilir.

3-Enflasyonun İşletmenin Daha Önceki Dönemleri Arasında Ve Benzer İşletmeler Arasında Karşılaştırma Yapma Olanaklarını Ortadan Kaldırmasına Yönelik Etkisi

İşletmeler gerek kendi gelişme trendlerini ortaya koymak gerekse diğer işletmelerle kendi faaliyet sonuçlarını karşılaştırmak için mali tablolarını analiz etme ihtiyacını duyarlar. Enflasyon döneminde karlar geçmiş döneme göre genelde artış gösterir. Oysa genelde bu artışlar fiyatlar genel düzeyinin yükselmiş olmasından kaynaklanır. Örneğin, geçmiş dönem karı 2 trilyon olan bir şirketin %100 enflasyon olan bir dönemde 2,5 Trilyon kar etmesi, bu şirketin reel olarak geçmiş döneme göre daha az karlı olduğunu gösterir. Çünkü geçmiş dönemde oluşan karın satın alma ya da yatırım yapma gücü bu dönemdeki kara oranla daha yüksektir. Örnekte de anlatıldığı gibi eğer iki dönem arasındaki kar artışı enflasyon oranının üzerinde ise reel, enflasyon oranının altında ise görünüşte bir artıştır. Dolayısıyla yapılan karşılaştırmalardan anlamlı bir sonuç elde edilememektedir.³⁶

³⁵ Anonim: “Enflasyon Muhasebesi Önemi Kaybetmeyecek”, http://www.activefinans.com/activeline/sayi2/enflasyon_muhasebesi.html , 29 Ekim 2003, s.5.

³⁶ UMAN, HACIRÜSTEMOĞLU: a.g.e. , s.25.

4-Enflasyonun İşletmenin Sermayesini Korumaya Olanak Vermemesine Yönelik Etkisi

Klasik muhasebeye göre, sermaye bilançoda nominal olarak yer almaktadır. Fakat paranın satın alma gücünü kaybetmesi nedeniyle işletme reel olarak sermayesini koruyamamaktadır. Enflasyonun, %100 olduğu bir dönemde sermayenin satın alma gücü bir önceki döneme göre yarı yarıya azalmıştır. Dolayısıyla işletme reel olarak sermayesini koruyamamaktadır. Yukarıda anlatılan örneğe devam edersek; klasik muhasebeye göre hesaplanan 5 milyar karın %30'unu kurumlar vergisi olarak ödemiş ve geri kalan %70'ini de temettü olarak dağıtmıştır. Şirket yatırdığı sermayesini nominal anlamda korumuştur. Fakat bu nominal sermaye 2003 yılında işe devam etmek için gereken aynı miktardaki X malını almaya yetmemektedir. Sonuç olarak Şirket'in sermayesi 2003 yılında satın alma gücünü kaybetmiştir. Enflasyonu göz önüne alarak, şirketin hiç kar dağıtımı yapmaması, faaliyetini sürdürmek için şart olmuştur.

Hemen burada enflasyon muhasebesine kısaca değinmek gerekirse, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişimlerinin etkisini gösteren muhasebe sistemleri olarak tanımlanan enflasyon muhasebesi, geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlık ve borçları üzerinde fiyat değişimlerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemleri alarak işletme değerlerinin gerçeği göstermesine imkan veren muhasebe sistemleridir. Enflasyon muhasebesi kavramı, maliyet muhasebesi, banka, vergi muhasebesi vs uzmanlık muhasebelerinde olduğu gibi özel ihtisas gerektiren işletme türleri ile muhasebe konuları için uygulanacak yöntemleri değil, genel muhasebenin dayandığı temel ilkelerden biri olan parayla ölçülme kavramının enflasyon nedeniyle işlevinin yitirmesi sonucu bu işlevin yeniden tesisine yönelik bir çözümlemeyi ifade eder. Dolayısıyla, enflasyon muhasebesi, bir uzmanlık muhasebesi değil, genel muhasebenin bazı durumlarda ortaya çıkan yetersizliklerinin giderilmesine yönelik tedbirleridir. Ayrıca, enflasyon

muhasbesi ne enflasyonu önleme aracı ne de enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini tamamen giderme aracıdır. Enflasyon muhasbesi, sadece, enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerini giderecek şekilde bilgilerin ortaya çıkmasına ve dolayısıyla işletme yönetiminin bu konuda bilgilendirilmesine ve doğru kararlar almasına yardımcı olan bir araçtır.³⁷ Sonuç olarak Enflasyon muhasbesi uygulaması mali tabloları homojen, diğer bir deyişle, doğru veriler sunan ve karşılaştırılabilir hale getirmektedir. Bu durum gerek yurt içindeki gerekse yurt dışındaki yatırımcıları kendi bildikleri yöntemlerle bir takım analizler yapmasına imkan verir. Bu analizler sonucunda yatırımcı incelediği şirketin yıllık olarak performansı hakkında da doğru bilgi sahibi olabilmektedir. Enflasyondan arındırılmış mali tablolar özellikle enflasyon ile yaşamamış kişileri ve kurumları oldukça rahatlatan ve hızlı karar vermelerini sağlayan bilgiler sunmaktadır.³⁸

C-VERGİ VE VERGİ MATRAHI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Ticari bir işletmenin ödeyeceği vergi tutarını kısaca aşağıda gösterildiği şekilde hesaplayabiliriz.

- Ödenecek Vergi = Hesaplanan Vergi – Önceden Ödenen Vergiler
- Hesaplanan Vergi = Matrah x Vergi Oranı
- Matrah = Ticari Kar + KKEG – İstisna ve İndirimler – Geçmiş Yıl Zararları
- Ticari Kar = Tüm Gelirler – Tüm Giderler

³⁷ Cihat ERTÜK: “Enflasyon Muhasebesi Nedir?”, <http://www.evrensel.net/01/12/26/kose.html#8>, 26 Aralık 2001, s.1.

³⁸ Anonim: “Enflasyon Muhasebesi Önemi Kaybetmeyecek”, http://www.activefinans.com/activeline/sayi2/enflasyon_muhasebesi.html, 29 Ekim 2003, s.6.

İlk matematiksel eşitliğe baktığımızda ödenecek vergiye ulaşırken hesaplanan vergi tutarından, daha önceden geçici vergi ve stopaj yoluyla veyahut yurtdışında önceden ödenen vergilerin mahsup edildiği görülecektir. Bu mahsup yapılırken önceden ödenen vergilerin enflasyona göre güncellenmiş değerleri değil, kayıtlı değerleri esas alınmaktadır. Bu durumda mahsuba konu önceden ödenen vergilerin değeri enflasyon karşısında nominal olarak aynı kalmakla beraber, reel değerleri düşmektedir. Özellikle uzun yıllar süren yıllara sari inşaat işleri nedeniyle sebebiyle GVK'nın 94. maddesi uyarınca stopaj yoluyla ödenen vergiler iş bitiminde kayıtlı değerleri ile (enflasyona göre güncellenmeden) mahsup edildiğinden yüksek enflasyon karşısında mahsuba konu tutar anlamsızlaşmaktadır. Sonuç olarak enflasyon, önceden ödenen vergilerin reel değerini düşürdüğünden mükellef aleyhine bir etki yaratmaktadır.

İkinci eşitlikte vergi tutarının matrah ile oranın çarpımıyla bulunduğu görülmektedir. Matrah ise ticari kara KKEG'lerin eklenmesi ve istisna ve indirimler ile geçmiş yıl zararlarının indirilmesiyle bulunmaktadır. Gerek cari yılda oluşan gerekse geçmiş yıllardan devreden KKEG'ler ile istisna ve indirimler ve geçmiş yıl zararları (endekslenebilen yatırım indirimi haricinde) kaydî değerleri ile dikkate alındığında matrahın tespitine reel değerleri ile değil nominal değerleri ile etki etmektedirler. Bunun sonucunda ortaya çıkan matrah üzerinden hesaplanan vergi ise enflasyon etkisi dikkate alınmadığından gerçekçi olmamaktadır.

A- BRÜT SATIŞLAR
1- YURTIÇİ SATIŞLAR (+)
2- YURTDIŞI SATIŞLAR (+)
3- DİĞER GELİRLER (+)
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)
1- SATIŞTAN İADELER (-)
2- SATIŞ İSKONTOLARI (-)
3- DİĞER İNDİRİMLER (-)
NET SATIŞLAR
C- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
1- SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)
2- SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ (-)
3- SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)
4- DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI
D- FAALİYET GİDERLERİ (-)
1- ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ (-)
2- PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ (-)
3- GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)
FAALİYET KARI VE ZARARI
E- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR (+)
1- İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİRLERİ (+)
2- BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ (+)
3- FAİZ GELİRLERİ (+)
4- KOMİSYON GELİRLERİ (+)
5- KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR (+)
6- FAALİYETLE İLGİLİ DİĞER GELİR VE KARLAR (+)
F- DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
1- REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)
2- KOMİSYON GİDERLERİ (-)
3- KARŞILIK GİDERLERİ (-)
4- DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)
G- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
1- KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
2- UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR
H- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (+)
1- ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI (+)
2- DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR (+)
I- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
1- ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI (-)
2- ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI (-)
3- DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLARI (-)
DÖNEM KARI VEYA ZARARI

Tablo 1 : Dönem Kar – Zararı Hesaplama Tablosu³⁹

³⁹ 1 Seri Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nden alıntıdır.

Ödenecek verginin hesaplanması sürecinde enflasyondan en çok etkilenen kalem “Ticari Kar” olmaktadır. Ticari kar kısaca ilgili dönemdeki tüm gelirlerden tüm giderlerin düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır. MSUGT uyarınca hazırlanan gelir tablosu yukarıdaki gibi olup dönem karının oluşumu kalemler halinde görünmektedir.

İşletmenin ana uğraş konusu olan mal ve hizmetlerin satışlarının izlendiği ana hesap grubu olan brüt satışları oluşturan yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve diğer gelirlerdir. Bu hesaplara kaydedilen gelir tutarları aynı mal ya da hizmetin farklı zamanlardaki fiyatları üzerinden olduğu için, gelir tablosunda görünen toplam satış rakamı farklı para birimlerinin toplamını gösteren bir rakam yığını haline gelmektedir.⁴⁰ Aynı durum satış indirimleri içinde geçerlidir.

Tarihi maliyetlere dayalı olarak hesaplanan satışların maliyetleri de yine enflasyon karşısında anlamsız sonuçlar verir hale gelmiştir. Daha önce verilen örnekte olduğu üzere 5 Milyar TL bedelle alınıp, 10 Milyar TL bedelle satılan bir maldan tarihi maliyet hesaplama yöntemlerine göre 5 Milyar TL kar elde edilmiş gibi görünmekte ve tutar vergiye tabi olmaktadır. Oysa % 70 enflasyon olan bir ortamda daha öncede anlatıldığı üzere işletmenin gerçek karı 1,5 Milyar TL olmaktadır. Özellikle bir sanayi işletmesi dikkate alındığında, üretim maliyetini çok çeşitli kalemlerin oluşturduğu görülecektir. Bu kalemlerin en önemlilerine örnek olarak direk ilk madde malzeme, direk işçilik giderleri, genel üretim giderleri verilebilir. Mamûlün maliyetini oluşturan bu kalemler yine farklı zamanlarda ve farklı birim fiyatlar ile maliyete dahil edildiğinden gelir tablosunda görünen maliyet bedeli de farklı para birimlerinin toplamını gösteren bir rakam yığını haline gelmektedir.

⁴⁰ YÜKÇÜ, ÖZKAN: a.g.e. , s.25.

Faaliyet giderleri ile diğer gider kalemlerine ve diğer pek çok gelir kalemlerine baktığımızda, bunlarında farklı zamanlarda ve farklı birim fiyatlar ile kayıtlara alındığı dolayısıyla elmalarla armutların toplandığı görülecektir.

Enflasyon dönemlerinde işletmeler, gerçek olmayan faiz geliri ve faiz giderlerine dayanarak kârı tespit etmektedirler. Yürürlükteki vergi mevzuatı gereğince işletmelerin elde ettikleri faiz gelirleri ve katlandıkları faiz giderleri enflasyondan arındırılmadan kaydedilmektedir.⁴¹ Faiz gelir ve giderlerini ele aldığımızda bu kalemlerin reel gider ve gelir unsurlarının yanı sıra içlerinde enflasyon payını da barındırdıklarını görürüz. Ancak bu gelir ve gider kalemleri reel değerleri ile değil, nominal yani enflasyon etkisinden arındırılmamış değerleri ile kayda alındıklarından gerçekçi bilgiler sunmazlar.⁴²

Sabit kıymet ve iştirâklerin satışından elde edilen gelirler de tarihi maliyetlere göre hesaplandığında gerçekte elde edilenden çok daha fazla bir rakam gelir olarak kayda alınmaktadır. Bu durumda elde edilmeyen bir gelir üzerinden vergi alınması söz konusu olabilmektedir.

Görüldüğü üzere enflasyon nedeniyle, tarihi maliyetlere dayalı olarak hazırlanmış bir gelir tablosu gerçek durumu yansıtmaktan çok uzak olmakta, daha öncede belirtildiği üzere bir rakam yığınınına dönüşmektedir. Bu şekilde bir gelir tablosuna dayanılarak hesaplanan ticari kar ve dolayısıyla vergi matrahı da işletmelerin gerçek mali durumlarını yani mali gücü kavramaktan çok uzak kalmaktadırlar.

Yukarıdaki formülden görüleceği üzere ticari karın hesabında işletmenin dönem içindeki gelirleri ile giderleri arasındaki fark dikkate alındı.

⁴¹ Osman TUĞAY: “Enflasyonun İşletmelerin Vergi Yüğü Üzerindeki Etkisi” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 282, Şubat 2005, s.113.

⁴² Söz konusu durum Fisher Etkisi olarak tanımlanmakta olup, bu çalışmada daha ileride detaylı olarak anlatılacaktır.

Bu sistem kârın gelir tablosu yaklaşımına göre tespitine dayanır. Kârı farklı bakış açılarıyla daha farklı şekillerde de tanımlamak mümkündür. Bilanço yaklaşımına göre kâr, bir işletmenin belli bir dönemdeki ticari işlemleri sonucu özsermayesinde meydana gelen artış miktarıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde de kâr tanımı bilanço yaklaşımına göre yapılan tanım gibidir. Bu tanım uyarınca kâr, dağıtılan kârlar veya işletme sahip veya sahipleri tarafından işletmeden çekilen kıymetlerin ilavesi ve işletme sermayesine ilave edilen kıymetlerin düşülmesi halinde dönem başı özsermayesinde meydana gelen artışlara eşittir. Özsermaye ise kısaca aşağıdaki formüle göre hesaplanır.

$\text{"Dönen Varlıklar + Duran Varlıklar - Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar - Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar"}$
--

Oysa klasik muhasebe yöntemlerine göre hazırlanan bilançolar daha önce ayrıntılı olarak anlatıldığı üzere homojen olmadığından ve işletmenin durumunu doğru olarak göstermediğinden; bilanço yaklaşımı ile hesaplanan ticari kârda gerçek durumu göstermekten uzak kalmaktadır.

Dolayısıyla enflasyonun vergi ve vergi matrahı üzerindeki en önemli etkisi tarihi maliyetlere dayanarak mali gücün doğru olarak tespitini olanaksız kılmasıdır. Bu durumda bazı mükellefler ödemeleri gereken vergiden daha fazla ödeme yapmak durumunda kalırken, bazıları ödemeleri gerekenden daha az vergi ödemektedirler.⁴³

⁴³ Mahmut VURAL, Mehmet Ali ÖZYER, Aydın KIRATLI: **Vergisel Açıdan Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık A.Ş. , Ankara, Mart 2004, s.18.

III-TÜRK VERGİ MEVZUATINDA ENFLASYONUN ETKİSİNİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK UYGULAMALAR

Türk Vergi mevzuatı incelendiğinde, enflasyon olgusu dikkate alınmadan hazırlandığı görülmektedir. 1950'lerin başında Almanya vergi mevzuatından yararlanılarak hazırlanan temel vergi yasalarımız kendilerine modellik eden yasalar gibi istikrarlı ekonomilere göre biçimlendirilmiş olmakla beraber, bu istikrarlı yapı ülkemiz ekonomik yaşamında hiç gerçekleşmemiştir. Ellili ve altmışlı yılların nispeten istikrarlı Türkiye'si, yetmişli yıllarda iki, seksenli ve özellikle doksanlı yıllarda üç rakamlı enflasyon oranlarıyla tanışmıştır.⁴⁴

Ülkemizde uzunca bir zamandır yaşanan enflasyon, vergi sistemimizde enflasyonun olumsuz etkilerine karşı bazı müesseselerin oluşturulmasını zorunlu hale getirmiştir. Vergi kanunlarımızda enflasyonun vergi matrahları üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaya ve böylece gerçek gelirlerin vergilemeye konu edilmesine yönelik olarak çeşitli zamanlarda bazı düzenlemeler yapılmıştır.⁴⁵

Ancak yapılan düzenlemeler daha çok vergi sisteminin bütünlüğünü dikkate almaksızın yapılan kısmi önlemler niteliğinde olduğundan vergi sistemini esastan çarpıtmıştır. Enflasyonun neden olduğu çarpıklıkları kısmen gidermek veya doğurduğu sorunları hafifletmek üzere yapılan bu düzenlemeler Türk vergi sisteminde bir dizi endeksleme ve vergi erteleme

⁴⁴ Mehmet YÜCE: "Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler", www.basarm.com.tr/dergi/99-06/a/enflasyonmuhasebesi.htm, 25 Nisan 2004, s.10.

⁴⁵ Mahmut VURAL, Mehmet Ali ÖZYER, Aydın KIRATLI: **Vergisel Açıdan Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık A.Ş. , Ankara, Mart 2004, s.23.

müesseseleri ihdas edilmesi şeklinde olmuştur. Bu amaçla vergi sistemimize derpiş edilen düzenlemeler arasında en önemlileri şöyle sıralanabilir:⁴⁶

- Yeniden Değerleme
- Son Giren İlk Çıkar Stok Değerleme Metodu
- Yenileme Fonu
- İştirak Hissesi ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası
- Azalan Bakiyeler Usulü İle Amortisman
- Maliyet Bedeli Artırımı
- Yatırım İndiriminde Endeksleme
- Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı Uygulaması
- Diğer Kazanç Ve İratlarda Endeksleme Uygulanması
- Zirai Kazancın Tespitinde Maliyet Bedeli Artırımı
- Finansman Giderleri Kısıtlaması
- Altın Ve Kıymetli Maden İşlerinde Maliyet Güncelleme

Kârın gelir tablosu yaklaşımı çerçevesinde hesaplandığı düşünüldüğünde, bu uygulamalar genellikle daha fazla gider ya da maliyet yazılmasına imkan sağlayarak matrahı dolayısıyla ödenecek vergi matrahını azaltan uygulamalardır. Ancak muhasebenin doğru bilgi üretme amacına hizmet etmemektedirler. Oysa enflasyonun yüksek ve devamlı olduğu ekonomilerde bu yöntemler uzun süreli ve köklü çare olmazlar. Bu nedenle yüksek ve uzun süreli enflasyon yaşamış olan ülkemizde fiyat artışlarını dikkate almayan ve bu artışların işletmelerin malî tablolarına yansıtılmasına imkan tanımayan tarihi maliyetlere dayalı muhasebe sisteminin bu eksikliklerini bu türlü kısmi düzenlemelerle önlemek mümkün değildir.⁴⁷ Ancak yine de malî mevzuatımızda bu uygulamalara yer verilmiş olması

⁴⁶ YÜCE: a.g.m. , s.10.

⁴⁷ Remzi ÖRTEN: "Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Modellerinin Değerlendirilmesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 128, Ağustos 2003, s.27.

olumlu olmuştur ve mükellefler lehine önemli sonuçlar doğurmuştur. Bu bölümde yukarıda sıralanan düzenlemeler hakkında bilgi verilecektir.

A-YENİDEN DEĞERLEME

Türk vergi mevzuatında enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini gidermeye yönelik düzenlemelerden en önemlisi yeniden değerlendirme uygulamasıdır. Yeniden değerlendirme ilk kez 205 sayılı “Vergi Usul Kanunu’nun Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun’un” 14. maddesiyle Vergi Usul Kanunu’na eklenen Geçici 11. madde ile vergi mevzuatımıza girmiştir.⁴⁸

1-Yeniden Değerlemenin Önemi Ve Yasal Gerekçesi

Daha öncede belirtildiği üzere ve kronikleşen enflasyon sonucunda, tarihsel maliyetlere dayalı olarak hazırlanan Mali Tablolar işletmelerin gerçek durumlarını göstermekten aciz kalmış ve enflasyon etkisinden arındırılmış Mali Tabloların hazırlanması gereği doğmuştur.

Nitekim bu husus 205 sayılı Kanun’la Vergi Usul Kanunu’na eklenen Geçici 11. maddenin gerekçesinde şöyle dile getirilmektedir.

“...İkinci dünya harbinin çeşitli yönlerden iktisadi hayatımıza yaptığı tesirlerle para ve fiyat politikasında belirmeye başlayan istikrarsızlık, henüz bertaraf edilmeden, bundan bir müddet sonra takip edilmeye başlayan enflasyon politikasının da tesiriyle, paramızın iştira (satın alma) gücünün düşmesine muvazi olarak, alım satım mevzuu her nevi emtia meyanında işletmelerin sahip oldukları iktisadi kıymetlerin değerleri de seri tempolarla

⁴⁸ N.Kemal GÜNDÜZ, Necati PERÇİN: Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 1999, s.405.

yükselmekte devam etmiştir. Böylece, bilhassa son 15-20 seneden beri işletmelerin bünyelerine dahil bulunan sabit kıymetlerin hali hazır fiili değerleri, bunların bilançolarda görülen mukayyet değerleriyle kıyas kabul etmeyecek seviyelere ulaşmıştır. Bunun neticesi olarak da ticari ve sınai müesseselerin bilançolarına istinaden hesaplanacak öz varlıklarının para ile ifade olunan değerleri, bunların paranın bugünkü iştira gücüne göre ifade ettikleri gerçek fiili değerlerine nazaran, kolayca irtibat kurulamayacak derecede geride kalmış ve hatta öteden beri faaliyette bulunan bir işletmenin son yıllardaki bilançosu artık hiçbir mana ifade edemez hale gelmiştir.

İşte bu durumu kısmen bertaraf etmek amacıyla bilanço esasına göre defter tutmakta olan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bilançolarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemenin zaruret haline geldiği kanaatine varılarak, bir defaya mahsus bir değerlemeye imkan verilmek üzere Vergi Usul Kanunu'na bu geçici maddenin eklenmesi uygun görülmüştür...⁴⁹

Yeniden değerlendirme, temel olarak enflasyonun yüksek düzeylerde devam ettiği dönemlerde işletmelerin sahip oldukları amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin kayıtlarda yer alan değerlerinin enflasyon karşısında değişmiş olan gerçek değerine yaklaştırılması işlemi olup iki amacı vardır. Bunlar:

- İşletmelerin enflasyon karşısında anlamsız hale gelen bilançolarında yer alan sabit kıymetlerin, gerçek değerlerini yansıtacak şekilde yeniden düzenlenmesi;

⁴⁹ GÜNDÜZ, PERÇİN: a.g.e. , s.405.

- Enflasyon nedeniyle maliyet bedelleri erimiş bulunan sabit kıymetler üzerinden daha gerçekçi bir amortisman ayrılması.⁵⁰

Yeniden Değerleme belli hesap gruplarının enflasyona göre değerlerinin düzeltilmesini sağladığı için kısmi bir enflasyon muhasebesi uygulamasıdır.

2-Yeniden Değerlemenin Kapsamı

Yeniden değerlemenin kapsamından kasıt, yeniden değerlendirme yapabilme açısından, mükellefler ile yeniden değerienebilme açısından aktife kayıtlı iktisadi kıymetlerdir.

a-Mükellefler Açısından Kapsam

Yeniden değerlendirme açısından mükellefler yeniden değerlendirme yapmak zorunda olan mükellefler, yeniden değerlendirme yapma hakkı olan mükellefler, yeniden değerlendirme yapma hakkı olmayan mükellefler olmak üzere üç kategoriye ayrılır.

aa-Yeniden Değerleme Yapmak Zorunda Olan Mükellefler

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 5024 sayılı Kanun'la⁵¹ değişmeden önceki mükerrer 298. maddesinin bir numaralı fıkrası hükmü ile yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanıp yararlanmama konusunda, mükellefler serbest bırakılmış olmakla birlikte anılan fıkranın son cümlesi hükmü ile İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapmaları

⁵⁰ Sabri ARPAÇ: "Yeniden Değerleme İşlerinin Yeminli Mali Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi Zorunluluğu-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 111, Mart 2002, s.186.

⁵¹ 17 Aralık 2003 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 01 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

zorunlu kılınmıştı.⁵² Bununla beraber sermayesinin tamamı Hazineye ait olan İktisadi Devlet Teşekkülleri dışında kalan ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan, kanunla kurulan ve galip vasfı kamu hizmeti görmek olan kamu iktisadi teşebbüsleri yeniden değerlendirme kapsamına girmemekteydi. Bu tip kurumların tipik örnekleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yedinci maddesinde sayılmaktadır. Mesela Darphane ve Damga Matbaası bu kapsamdadır. Bu amaçlı döner sermaye işletmeleri de yeniden değerlendirme yapmamakta idiler.⁵³

ab-Yeniden Değerleme Yapabilecek Olanlar

VUK'un 5024 sayılı Kanun'la değişmeden önceki mükerrer 298. maddesinde kimlerin yeniden değerlendirme yapabilecekleri belirtilmişti. Madde hükmüne göre, tam ve dar mükellefiyet esasına tabi olan ve aşağıda ayrıntılı olarak belirtilen mükellefler kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde yeniden değerlendirme yapabilmekteydiler.⁵⁴

VUK'un 5024 sayılı Kanun'la değişmeden önceki mükerrer 298. maddesi hükmü uyarınca aşağıda belirtilen gelir vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme yapma hakkına sahipti.

- Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinden ferdi işletme sahibi tüccarlar ile ferdi işletme sahibi çiftçiler
- Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir vergisi mükellefi olmamakla birlikte ortakları gelir vergisi mükellefi olan adi şirketler ve kolektif şirketler

⁵² Erdal SÖNMEZ: "Yeniden Değerleme", Vergi Dünyası Dergisi CD'si, Sayı : 220, Aralık 1999, s.1.

⁵³ Sabri ARPAÇ: "Yeniden Değerleme İşlerinin Yeminli Mali Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi Zorunluluğu-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı : 111, Mart 2002, s.187.

⁵⁴ Hesap Uzmanları Derneği (HUD): Beyanname Düzenleme Klavuzu'1999, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık, İstanbul 1999, s.932.

- Sadece komandite ortağı gelir vergisi mükellefi olan adi komandit şirketler⁵⁵

Yine VUK'un 5024 sayılı Kanun'la değişmeden önceki mükerrer 298. maddesi hükmü uyarınca aşağıda belirtilen Kurumlar Vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme yapma hakkına sahipti.

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinden; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortakları⁵⁶

ac-Yeniden Değerleme Yapamayacak Olanlar

VUK'un 5024 sayılı Kanun'la değişmeden mükerrer 298. maddesi hükmü uyarınca aşağıda belirtilen Gelir Vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme yapamazlar.

- Basit usulde vergilendirilenler;
- Gerçek usulde vergilendirilip de;
 - ◊ İşletme hesabı esasına göre defter tutan ikinci sınıf tüccarlar,
 - ◊ Zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler,
 - ◊ Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı⁵⁷

Kurumlar vergisi mükelleflerinin bilanço esasına göre defter tutmaları VUK'un 177/5. madde hükmü uyarınca esas kural olmakla birlikte, anılan maddenin parantez içi hükmüyle, işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin Maliye Bakanlığı'nın

⁵⁵ HUD: a.g.e., s.932.

⁵⁶ HUD: a.g.e., s.932.

⁵⁷ HUD: a.g.e., s.932.

müsaadesi ile işletme hesabına göre defter tutmaları mümkün kılınmıştır; ancak mevcut vergi sisteminde bilanço esasına göre defter tutan kurumlara sağlanan vergisel avantajlar karşısında anılan parantez içi hüküm uygulamada anlamını yitirmiştir...”⁵⁸

İmtiyazlı şirketler, meydana getirdikleri tesisatı imtiyaz süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunacak bir teşebbüse veya belediyeye intikal ettirmesi imtiyazname ile kararlaştırılmış bulunan şirketlerdir. İmtiyazlı şirketler, bilanço esasına göre defter tutsalar bile yeniden değerlendirme yapamazlar.

Vergi Kanunlarında değişiklik yapan 22 Temmuz 1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun’un Hükümet tasarısında, imtiyazlı şirketler yeniden değerlendirme kapsamına alınmış ancak T.B.M.M. görüşmeleri neticesinde tasarının bu yöndeki hükmü kanunlaşmamıştır...”⁵⁹

b-İktisadi Kıymetler Açısından Kapsam

Amortismanla tabi sabit kıymetler yeniden değerlemeye tabi olanlar ve olmayanlar olmak üzere ikili bir sınıflamaya tabi tutulurlar.

ba-Yeniden Değerleme Kapsamına Giren İktisadi Kıymetler

4369 sayılı Kanun ile 151 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁶⁰ de göz önünde bulundurulmak suretiyle yeniden değerlemeye tabi tutulabilecek sabit kıymetler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

⁵⁸ SÖNMEZ; a.g.m. , s.1

⁵⁹ SÖNMEZ: a.g.m. , s.2

⁶⁰ 15 Mart 1983 tarih ve 17988 sayılı Resmi Gazete’te yayınlanmıştır.

- Gayrimenkûller (Arsa ve araziler; boş arsa ve araziler hariç, VUK'un 314. maddesinde belirtilen tarım tesisleri, işletmede inşa edilmiş her nevi yollar ve harklar dahil)
- Gayrimenkûllerin mütemmim cüzü ve teferruatı mahiyetinde olup, müstakil olarak amortismanına tabi tutulan sabit kıymetler
- Makine ve tesisat
- Taşıtlar
- Gemiler
- Demirbaşlar
- İktisadi kıymetlerin aktife girdiği tarihe kadar oluşan ve maliyet bedeline eklenen kur farkları
- İktisadi kıymetlerin aktife girdiği tarihe kadar oluşan ve maliyete eklenen faizler
- Özel maliyet bedelleri, (1998 yılı ve sonrasında aktife alınanlar için ve 1999 yılından itibaren başlamak üzere)
- Gayrimenkûllerin genişletilmesi veya kıymetinin devamlı olarak artırılması amacıyla yapılan ve maliyete eklenen giderler, aktifleştirilme yıllarına bakılmak suretiyle, yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir...”⁶¹

Ayrıca 27 Temmuz 1998 tarihinden önce maliyete eklenen faizlerin tümü Yeniden değerlendirme kapsamındadır. Çünkü 4369 sayılı yasa ile değişmeden önceki şekliyle yasa önce maliyete eklenen faizlerin tümünün yeniden değerlemeye tabi tutulmasına imkan vermektedir.

bb-Yeniden Değerleme Kapsamına Girmeyen İktisadi Kıymetler

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. Maddesinin birinci bendi uyarınca;

⁶¹ GÜNDÜZ, PERÇİN: a.g.e. , s.425.

- İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları, ve kredi faizleri
- Sinema filmleri,
- Alameti farika hakları,
- Peştamallıklar,
- İlk tesis ve taazzuv giderleri
- Organizasyon, etüt ve arama giderleri ile
- Mahiyetleri ve amortisman süre ve tarzları itibariyle bunlara benzeyen sair aktif kıymetler, yeniden değerlendirme kapsamına girmezler.

4369 sayılı Yasa ile yeniden değerlendirme kapsamına alınan özel maliyet bedelleri ise 1998 yılından önce aktifte bulunuyorlarsa yeniden değerlendirme kapsamının dışında tutulacaktır...⁶²

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. Maddesine 4369 sayılı Kanun ile eklenen ibare gereğince, İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenen kredi faizleri 29 Temmuz 1998 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden değerlendirme kapsamından çıkarılmıştır. Bu değişiklik yapılmadan önce, iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan kur farkları için yeniden değerlendirme yapılamıyor, aynı nitelikteki kredi faizleri ise yeniden değerlendirme kapsamına alınıyordu.⁶³

Bu durumda 27 Temmuz 1998 tarihinden önce maliyete eklenen kur farklarının tümü ne zaman eklendiklerine bakılmaksızın yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulacaklardır.

İtfa olmuş sabit kıymetlerde itfadan sonra yeniden değerlemeye tabi tutulmaz. Ayrıca aktife yeni giren sabit kıymetler içinde ilk yıl için yeniden

⁶² GÜNDÜZ, PERÇİN: a.g.e. , s.415.

⁶³ GÜNDÜZ, PERÇİN: a.g.e. , s.416.

değerleme yapılmayacak, yeniden değerlemeye aktife alındığı yılı müteakip yılda başlanacaktır.

3-Yeniden Değerlemenin Uygulaması

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

Yeniden değerlendirme neticesinde doğacak değer artışı, bilançonun pasifinde özel 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 tenzili suretiyle bulunan miktarı ifade eder.

Amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumlar vergisi mükellefleri ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler dahil olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri, yeniden değerlemenin yapıldığı hesap döneminden itibaren sabit kıymetlerini yeni değerleri üzerinden itfa ederler. Şu kadar ki bina, arsa ve araziler yeniden değerlemeden önceki kıymetleri üzerinden amortismanına tabi tutulur.

Mükellefler değer artışını, pasifte özel bir fon hesabında gösterirler. Kurumlar vergisi mükellefleri, 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 artışlar 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 dağıtımı sayılmaz. (VUK Mükerrer Madde 298)

B-SON GİREN İLK ÇIKAR STOK (LIFO) DEĞERLEME METODU

Son Giren İlk Çıkar stok değerleme metodu VUK'un 5024 sayılı Kanun'la değişmeden önceki 274. maddesinde düzenlenmekteydi.

Bu yöntem, imalata verilen ham madde ve malzemelerin veya satılan malların, en son alımlardan veya en son imalat partisinden olduğu; dönem sonu stokların ise, satın alınan veya imal edilen en eski partilerden kaldığı varsayımına dayanıyordu.⁶⁴ Bu yöntemde önceki dönemlerde herhangi bir zamanda stoklar sıfıra düşmemişse, stoktaki malların yıllar önce girmiş olduğu kabul edilir ve bu durum dönem sonu stok maliyet bedellerinin enflasyonun etkisi ile çok düşük kalması sonucunu doğurur. Bu yöntemde temel varsayım, stoka son giren malın ilk çıkan mal olduğudur. Son giren ilk çıkar stok değerleme metodunda en son edinilen malın birim maliyeti mal çıkışlarının değerlendirilmesinde esas alınır.⁶⁵ Dolayısıyla gelirin maliyetle eşleştirilmesi, son alış maliyetlerinden başa doğru gidilerek yapılır. Örneğin 50 ve 70 tonluk ayrı ayrı tarihlerde ve farklı fiyatlarla girişi yapılan mallardan

⁶⁴ Tezcan ATAY: Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, Aralık 2003, s.72.

⁶⁵ Hakan AY: "Emtia Değerlemesi", Vergi Dünyası Dergisi CD'si, Sayı : 256, Aralık 2002, s.7.

100 tonluk çıkışın yapılmak istenmesi halinde bu çıkışın 70 tonluk kısmının son girişi yapılan maldan, kalan 30 tonluk kısmının da önceki mal grubundan kendi birim fiyatlarıyla çıkışının yapılması gerekir.⁶⁶

Son giren ilk çıkar stok değerleme metodu, satılan malların maliyetlerini cari maliyetlere yaklaştırarak, dönem sonu stok değerini düşürerek, dönem sonu kârın daha az tutarda oluşmasına neden olduğundan, enflasyonist dönemlerde önerilmektedir. Diğer bir deyişle, bu yöntem, cari maliyetleri cari gelirlerle karşılaştırma imkanını vererek, vergi ödemelerinin ertelenmesi şeklinde bir vergisel avantaj sağlamaktadır. Ancak, bu metodun birden fazla hesap döneminde kendisinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için stok düzeyinin azalış göstermemesi gerekir. Bununla beraber, stok eritme politikası izleyen işletmelerde bu yönteminin etkinliği azalmaktadır.⁶⁷

C-YENİLEME FONU

Yenileme fonu uygulaması, VUK'un 328. maddesinde düzenlenmiş bir müessese olup, halen yürürlüktedir.

Yenileme fonu bilanço esasında defter tutan mükelleflere, satılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmesinde kullanılmak üzere fon oluşturma, satış karını vergisiz olarak bu fonda tutma ve satın alınan iktisadi kıymetin amortismanına mahsup imkanı veren bir düzenlemedir. Yüksek enflasyon dönemlerinde yenileme fonu oluşturulması yoluyla amortisman tabi iktisadi kıymet satışından elde edilen karın vergilendirilmemesi ya da vergilendirmenin ertelenmesi sağlanmaktadır.⁶⁸

⁶⁶ Ahmet ATİK, Nazmi KARYAĞDI: "Dönem Sonu Stok Değerlemesinde LİFO Yöntemi", **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, Sayı : 196, Aralık 1997, s.2.

⁶⁷ YÜCE: a.g.m. , s.10.

⁶⁸ VURAL, ÖZYER, KIRATLI: a.g.e. , s.30-31.

Madde hükmü uyarınca, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde oluşan kar, eğer satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir. Bu esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden VUK hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur.

D-İŞTİRAK HİSSESİ VE GAYRİMENKUL SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

Bilindiği üzere enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerinden birisi de sermaye yapılarının enflasyon karşısında zayıflamasıdır. Türk vergi mevzuatında enflasyonun sermaye üzerindeki bu olumsuz etkisini gidermeye yönelik en önemli düzenlemelerden birisi iştirak hissesi ve gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisnadır. Söz konusu istisna KVK'nın Geçici 28. maddesiyle, bankalara özel olmak üzere Geçici 29. maddesinin altıncı bendinde düzenlenmişti.⁶⁹

⁶⁹ Halihazırda KVK'nın 8. maddesinin 12. fıkrasında düzenlenmektedir. Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu tasarısında da söz konusu müesseseye yer verilmiş olmakla beraber, istisnanın oranı % 75'e indilmektedir.

Kurumlar vergisinde, iştirak hissesi ve gayrimenkûllerin⁷⁰ satışından doğan kazançlara ilişkin istisna hükmü ilk defa 04 Ocak 1984 tarih ve 2970 sayılı Kanun'la KVK'ya eklenen geçici 10. madde ile 1984 yılında yürürlüğe girmiştir.⁷¹

Söz konusu uygulamaya ilişkin daha sonra 15 Aralık 1999 tarih ve 3689 sayılı Kanun'la KVK'ya eklenen geçici 18. maddede yer verilmiş ve Geçici 28. maddedeki düzenlemeden bir önceki düzenleme ise KVK'ya 25 Mayıs 1995 tarih ve 4108 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 23. maddede yapılmıştır.

Dolayısıyla iştirak hisseleri ile gayrimenkûllerin satışından elde edilen kazancın, kurum sermayesine ilave edilmesi şartıyla vergiden istisna edilmesi KVK'ya eklenen geçici madde hükümleriyle 22 yıldan beri uygulanmaktadır.⁷²

Geçici 23. maddede yer alan düzenlemenin vergi kanunlarında yer alan istisnaların tamamen kaldırılmasını amaçlayan 4369⁷³ sayılı Kanun'la süresi uzatılmadı. Böylece 01 Ocak 1999 tarihinden itibaren bu istisnanın uygulanması imkanı kalmadı. Ancak bu kanun sonrasında, Rusya'da patlak

⁷⁰ Gayrimenkûller esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 632. maddesinde arazi, tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar ve madenler olarak sayılmıştır. Ayrıca, anılan maddede sayılmamakla birlikte, bulunduğu arsa veya arazinin mütemmim cüzü niteliğinde olduklarından binaların da gayrimenkul olduğu şüphesizdir. (6 Temmuz 1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 51. Seri Nolu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği 'III-A-2-a' bölümü)

⁷¹ Seyit Ahmet BAŞ: "Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarına İlişkin İstisna Uygulamasında 4503 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler" ” **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, Sayı : 223, Mart 2000, s.1.

⁷² Engin ERDEM: "Holding Ve Grup Şirketler Arasındaki Gayrimenkul Ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarında Vergi İstisnası" **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, Sayı : 221, Ocak 2000, s.1.

⁷³ 22 Temmuz 1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun 29 Temmuz 1998 tarih ve 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

veren ve ülkemizde de boy gösteren iktisadi kriz ortamının da etkisiyle yapılan baskılar neticesinde kabul edilen 4444⁷⁴ sayılı Kanun'la vergi kanunlarında telafi edici bazı düzenlemelere gidilmiştir. Söz konusu kanunla KVK'ya eklenen Geçici 28. madde ile iştirak hisseleri ve gayrimenkûllerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisna hükmünün 31 Aralık 2002 tarihine kadar uygulanması öngörülmüştür.⁷⁵ Söz konusu maddede yer alan uygulama süresi en son 5035⁷⁶ sayılı Kanun'la 31 Aralık 2004 tarihi sonuna kadar uzatılmıştır.

Bankalara özel olmak üzere iştirak hisseleri ile gayrimenkûllerin satışından elde edilen kazancın, kurum sermayesine ilave edilmesi şartıyla vergiden istisna edilmesi uygulamasına ilişkin esaslar ise 4605⁷⁷ sayılı Kanun'la KVK'ya eklenen Geçici 29. maddeye 4684 sayılı Kanun'un⁷⁸ 18. maddesinin "f" bendi ile eklenen altıncı bendinde düzenlenmiştir.

Bu düzenlemelerin amaçları işletmelerin bağlı değerlerinin nakde dönüştürülmesi yoluyla finansman sıkıntılarının giderilmesi; satışla sağlanan kaynakların ticari faaliyetlerde kullanılarak faaliyetlerinin öz kaynaklarla devam ettirilebilmesi; malî yapının güçlendirilmesi olarak özetlenebilir.⁷⁹

⁷⁴ 11 Ağustos 1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun 14 Ağustos 1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁷⁵ BAŞ: a.g.m. , s.1.

⁷⁶ 25 Aralık 2003 tarih ve 5035 sayılı Kanun 02 Ocak 2004 tarih ve 25334-1. Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁷⁷ 23 Kasım 2000 tarih ve 4605 sayılı Kanun 30 Kasım 2000 tarih ve 24246 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁷⁸ 20 Haziran 2001 tarih ve 4684 sayılı Kanun 03 Temmuz 2001 tarih ve 24451 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁷⁹ Recep BIYIK, Aydın KIRATLI: **İştirak Hisselerinin veya Gayrimenkûllerin Satışından veya Üretim Tesislerinin Yeni Kurulacak Şirketlere Ayni Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlarda İstisna**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2001, s.9.

1-Geçici 28. Maddenin Uygulama Esasları

a-Genel Esaslar

KVK'nın Geçici 28. maddesinin ilk paragrafında 01 Ocak 1999 – 31 Aralık 2004 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkûllerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmının, kurumlar vergisinden müstesna olacağı; vadeli satış halinde ise satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarının, ilgili yıl kurum kazancından indirileceği, ancak bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hükmün uygulanmayacağı; ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkûlün maliyet bedeline ilişkin olduğunun kabul edileceği belirtilmiştir.

Yine aynı maddenin üçüncü paragrafı gereğince Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkûllerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

Bu durumda söz konusu istisnadan aşağıda sayılan şartların varlığı halinde yararlanılabilecektir.

İstisnadan ancak **01 Ocak 1999 ve 31 Aralık 2004** tarihleri arasında faydalanılabilecektir.

İstisnadan yararlanacak kurum **tam mükellef** kurum olmalıdır. Dar mükellefler bu istisnadan faydalanamayacaktır.

Satılan kıymetler **gayrimenkûller veya iştirak hisseleri**⁸⁰ olmalıdır.

Satışa konu edilen iştirak hisseleri veya gayrimenkûller **en az iki tam yıl** süreyle kurum aktifinde yer almalıdır. Örneğin, 15 Şubat 2002 tarihinde iktisap edilmiş bir iştirak hissesi veya gayrimenkûlün 15 Şubat 2004 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması halinde, bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden müstesna tutulabilecektir. Satışın 15 Şubat 2004 tarihinden önce yapılması halinde ise istisna uygulanmayacaktır.

Satıştan doğan kazanç kurum **sermayesine ilave** edilmelidir. Her ne kadar madde metninde satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmının istisnadan yararlanacağı belirtilmiş olsa da, bazı nedenlerle sermaye artırımı işlemlerinin satışın yapıldığı yılda gerçekleşmesi mümkün olamayabilir. Bu durumda, sözü edilen istisnadan yararlanılabilmesi için, bu tür satışların yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar şirket yetkili organınca sermaye artırımına karar verilerek ilgili Bakanlığa (kayıtlı sermaye sistemini uygulayanların ise Sermaye Piyasası Kurulu'na) başvurulması ve sermaye artırımı işlemlerinin satışın yapıldığı yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği hesap döneminin sonuna kadar tamamlanması gerekir. Bu süre içinde sermaye artırımı işlemlerinin tamamlanmaması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanılması mümkün

⁸⁰ İştirak hisseleri deyimi menkul değerler portföyüne dahil tam mükellef kurumlara ait hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar,

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarıdır.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgeleri ise Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin son fıkrası hükmünün uygulanmasında iştirak hisseleri olarak değerlendirilmeyecektir. (49 Sayılı KVKGT 1-a bölümü, 26.12.1997 tarih ve 23212 sayılı Resmi Gazete)

değildir.⁸¹ Bu durumda olan mükelleflerin yararlandıkları istisna nedeniyle zamanında alınmayan vergiler, VUK'un ilgili hükümlerine göre kendilerinden tahsil edilecektir.⁸²

Satış bedeli peşin veya vadeli satışlarda satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden **iki yıl içinde** tahsil edilmelidir. Taksitli satışlarda istisna, tahsil edilen tutardan maliyet bedeli düşüldükten sonra kalan kısma uygulanacaktır.

İstisnadan faydalanabilmek için kurumun menkul veya gayrimenkul ticareti ile uğraşmaması gerekmektedir. Ticari nitelikteki menkul ve gayrimenkûller için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Bu istisnadan yararlanılması halinde GVK'nın 38. maddesinde belirtilen maliyet bedeli artırımını (Maliyet Artış Fonu) uygulamasından yararlanamayacaktır.⁸³

b-Peşin Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisseleri veya gayrimenkûllerin satışında istisna, satışın yapıldığı yılda sermayeye ilave edilen kazanç kısmına uygulanacaktır. Buna göre, elde edilen kazancın tamamının sermayeye ilave edilmesi şartı aranmayacaktır. Ancak, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenmeyen kazanç tutarı için hiçbir şekilde istisna uygulanmayacak ve söz konusu kazançlar satışın yapıldığı yılın kazancı olarak vergilendirilecektir. Bu nedenle, her şeyden önce satış bedelinin nakden tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit deyiminden nakit paranın yanı sıra her an paraya

⁸¹ Erdal SÖNMEZ, Garip AYAZ: **KVK Geçici 28'inci Madde Uygulaması**, TÜRMOB Sirküler Rapor Serisi Yayınları, No : 141, Ankara, 2000, s.11-12.

⁸² 06 Temmuz 1995 tarih ve 22335 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 51 Nolu KVKG'tnin III-A-3-d bölümü

⁸³ ERDEM: a.g.m. , s.1.

çevrilebilir altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetler, Bankalar Kanununun 13/4. maddesine dayanılarak kalkınma ve yatırım bankalarınca çıkarılan tahvil, bono ve benzeri menkul kıymetler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre Sermaye Piyasası Kurulunca halka arzına izin verilen menkul kıymetler ve tahvillerin anlaşılması gerekir. Ancak her an nakde çevrilebilir kıymetlerin en geç sermaye artırımının gerçekleştirildiği tarihe kadar nakde dönüştürülmesi zorunludur.

İştirak hisseleri veya gayrimenkûllerin, nakit karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, işletmeye nakit girişi olmamakla beraber, iştirak hisseleri veya gayrimenkûllerin borç karşılığı takası, işletmenin finansman imkanlarını artıracığından istisnanın uygulanması gerekir. Trampa ise bir satış olmayıp, bir hak veya malın başka bir hak veya mal ile değiştirilmesidir. Satışta karşılık para olduğu halde, trampada mal veya haktır.

Gayrimenkûllerin kamulaştırılmasından doğan kazançlar hakkında da söz konusu istisna hükmünün yukarıda açıklanan esaslar çerçevesinde uygulanması gerekir. Kamulaştırmadan doğan kazancın tamamının kamulaştırmanın yapıldığı yılda tahsil edilmesi halinde, tahsil edildiği yıl sermayeye eklenen kazanç tutarı istisnadan yararlanacaktır. Sermayeye eklenmeyen kazanç tutarı hiçbir şekilde istisnadan yararlandırılmayacaktır.

Kamulaştırma bedeline açılan bedel artırım davası sonucu mahkeme kararına göre tahsil edilen artırım bedelinin, tahsil edildiği yılda sermayeye ilave edilmesi halinde, bu kazancın da kurumlar vergisinden müstesna tutulması gerekir. Ancak, kamulaştırma bedelinin geç ödenmesi nedeniyle faiz tahakkuk ettirilmesi halinde bu faizlerin kurumlar vergisi istisnasından

yararlanması mümkün değildir. Kamulaştırma bedelinin peşin ödenmemesi halinde, vadeli satışa uygulanan esaslar geçerli olacaktır.⁸⁴

c-Vadeli Satışlarda İstisnanın Uygulanması

İştirak hisselerinin veya gayrimenkûllerin vadeli satışı halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen ve sermayeye eklenen kazanç tutarı o yıl kurum kazancından indirilecektir. Kurum, her yıl tahsil ettiği ve sermayesine eklediği kazanç kadar istisnadan yararlanacaktır. Ancak satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci yılın sonuna kadar tahsil edilemeyen kazançların sonraki yıllarda tahsil edilerek sermayeye eklenmesi halinde, sermayeye ilave edilen bu kazançlar için istisna uygulanmayacaktır.⁸⁵

2-Geçici 29. Maddenin Altıncı Bendinin Uygulama Esasları

KVK'nın Geçici 29. maddesinin altıncı bendinde Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların aktifinde kayıtlı olan gayrimenkûller ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar ile bu bankalara doğrudan veya dolaylı olarak iştiraki bulunan tam mükellef sermaye şirketlerinin aktifinde kayıtlı olan gayrimenkûller ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların satışın yapıldığı yılda banka sermayesine ilave edilen kısmının kurumlar vergisinden müstesna olacağı; vadeli satış halinde ise satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap dönemi sonuna kadar banka sermayesine ilave edilen tutarların bu istisnadan yararlanacağı; ilk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkûlün maliyet bedeline ilişkin olduğunun kabul edileceği; bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ile iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde GVK'nın 38. maddesinin son fıkrası

⁸⁴ 51 Nolu KVKGT III-A-4-a bölümü

⁸⁵ 51 Nolu KVKGT III-A-4-b bölümü

hükümünün uygulanmayacağı; bu bentte belirtilen istisna hükümlerinin bu bendin yürürlük tarihi itibarıyla banka kayıtlarına göre Türkiye'de faaliyet gösteren bankalara borçlu durumda olan tam mükellef sermaye şirketlerinin ve kefillerinin, bu Kanunun yayımı tarihinde sahip oldukları ve bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden doğan kazançlar için de uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu durumda söz konusu istisnadan aşağıda sayılan şartlarda yararlanılabilecektir.

İstisnadan yararlanacak kurumlar **Türkiye’de faaliyette bulunan bir banka ve bu bankalara doğrudan veya dolaylı olarak iştiraki bulunan tam mükellef sermaye şirketleridir**. Diğer kurumlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Satılan kıymetler **gayrimenkûller** veya **iştirak hisseleri** olmalıdır. Bu istisna Türkiye'de faaliyet gösteren bankalara borçlu durumda olan tam mükellef sermaye şirketlerinin ve kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisseleri içinde uygulanabilecektir.

Türkiye’de faaliyette bulunan bir banka veya bu bankalara doğrudan veya dolaylı olarak iştiraki bulunan tam mükellef sermaye şirketinin gayrimenkûllerinin veya iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç satışın yapıldığı yılda banka sermayesine ilave edilmiş olmalıdır. Burada kasıt satışların yapıldığı döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar sermaye artırımına ilişkin işlemlerin tamamlanmasıdır.

Satış bedeli peşin veya vadeli satışlarda satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden **iki yıl içinde** tahsil edilmelidir. Taksitli satışlarda istisna, tahsil edilen tutardan maliyet bedeli düşüldükten sonra kalan kısma uygulanacaktır.

Bu istisnadan yararlanılması halinde GVK'nın 38. maddesinde belirtilen maliyet bedeli artırımını (Maliyet Artış Fonu) uygulamasından yararlanamayacaktır.

Görüldüğü üzere geçici 28. maddedeki düzenlemeler ile geçici 29. maddenin 6. bendindeki düzenlemeler birbirine oldukça paraleldir.

Söz konusu maddelerin (KVK Md.28 ve 29/6) özü korunarak 5281⁸⁶ sayılı "Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu kanunun 31. maddesiyle KVK'nın 8. maddesine eklenen 12. bentte bu istisnalar kalıcı hale getirilmiştir. Yeni düzenlemede 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, satışın yapıldığı yıl sonuna kadar gerçekleştirilmesi gereken sermayeye ilave işleminin, bundan böyle satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi mümkün olabilecektir. İstisna uygulamasında bankalara borçlu olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkûl ve iştirâk hisseleri ile bankaların alacaklarına karşılık iktisap ettikleri gayrimenkûl ve iştirâk hisselerinin satışında iki tam yıl süreyle elde tutulma şartı aranmayacaktır. Kooperatiflerde fon hesabında tutulan kazançların süresiz olarak işletmeden çekilemeyeceğine dair düzenleme diğer sermaye şirketlerinde olduğu gibi beş yıl ile sınırlandırılacaktır.⁸⁷ Ayrıca yeni uygulamadan dar mükellef kurumlarda faydalanabilecektir.

⁸⁶ 31 Aralık 2004 tarih ve 25687 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁸⁷ A. Murat YILDIZ: **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, Mart 2005, s.10.

E-AZALAN BAKİYELER USULÜ İLE AMORTİSMAN

Mükellefleri enflasyonun etkisinden korumak amacıyla getirilen düzenlemelerden azalan bakiyeler usulü ile amortisman VUK'un mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiş olup halen yürürlüktedir. Söz konusu maddede 5024 sayılı Kanun ile bir takım değişiklikler yapılmış olmakla beraber madde özünü korumaktadır.

Azalan bakiyeler usulü ile amortisman aslında aktife kayıtlı bir kıymetin en çok ilk yılında değer kaybına uğradığı, bu nedenle ilk yıllarda daha çok amortisman ayrılması gerektiği anlayışına dayalı olarak getirilen bir uygulama olarak düşünülmektedir.

Bu usul başlangıçta daha fazla amortisman ayırmaya imkan tanıdığından, vergi matrahını azaltıcı etkisi dolayısıyla ödenecek vergilerin sonraki dönemlere ertelenmesini sağlamaktadır.⁸⁸

Azalan bakiyeler usulünde amortisman uygulaması ile ilgili esaslar kısaca şöyledir:

Azalan bakiyeler usulünde amortisman sadece bilanço esasına göre defter tutanlar tarafından uygulanabilir. Bu usulde oran bir sayısının ATİK'in faydalı ömrüne bölümünün iki katıdır. Amortisman tutarı ATİK'in net defter değerinin amortisman oranıyla çarpılması suretiyle bulunur. Son yıla devreden bakiye o yıl tamamen itfa edilir.⁸⁹

⁸⁸ Bünyamin ÖZTÜRK, Mustafa ÖZER: Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2003, s.281.

⁸⁹ Mehmet Tahir UFUK: Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları, TÜRMOB Sirküler Rapor Serisi Yayınları, No : 108, Ankara, 2000, s.15.

Örnek vermek gerekirse, 333 sıra nolu VUKGT'ye⁹⁰ göre arıtma sistemlerinin faydalı ömrü 20 yıldır. Bu durumda normal amortisman oranı $1/20=\%5$; hızlandırılmış amortisman oranı ise $\%5 \times 2 = \%10$ olacaktır. Sabit kıymetin bedeli 200,000,000,000 TL ve aktife giriş tarihi 2004 olarak kabul edilir ise yıllar itibariyle ayrılacak amortisman bedelleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Yıl	Net Defter Değeri	Amortisman Oranı	Amortisman Tutarı	Kalan Değer
2004	200,000,000,000	% 10	20,000,000,000	180,000,000,000
2005	180,000,000,000	% 10	18,000,000,000	162,000,000,000
2006	162,000,000,000	% 10	16,200,000,000	145,800,000,000
2007	145,800,000,000	% 10	14,580,000,000	131,220,000,000
2008	131,220,000,000	% 10	13,122,000,000	118,098,000,000
2009	118,098,000,000	% 10	11,809,800,000	106,288,200,000
2010	106,288,200,000	% 10	10,628,820,000	95,659,380,000
2011	95,659,380,000	% 10	9,565,938,000	86,093,442,000
2012	86,093,442,000	% 10	8,609,344,200	77,484,097,800
2013	77,484,097,800	% 10	7,748,409,780	69,735,688,020
2014	69,735,688,020	% 10	6,973,568,802	62,762,119,218
2015	62,762,119,218	% 10	6,276,211,922	56,485,907,296
2016	56,485,907,296	% 10	5,648,590,730	50,837,316,567
2017	50,837,316,567	% 10	5,083,731,657	45,753,584,910
2018	45,753,584,910	% 10	4,575,358,491	41,178,226,419
2019	41,178,226,419	% 10	4,117,822,642	37,060,403,777
2020	37,060,403,777	% 10	3,706,040,378	33,354,363,399
2021	33,354,363,399	% 10	3,335,436,340	30,018,927,059
2022	30,018,927,059	% 10	3,001,892,706	27,017,034,353
2023	27,017,034,353		27,017,034,353	-

F-MALİYET BEDELİ ARTIRIMI

Maliyet bedeli artırımı Türk vergi mevzuatında enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini gidermeye önemli düzenlemelerdendir. Maliyet bedeli artırımı uygulaması ilk kez 26 Aralık 1993 tarih ve 3946 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesine eklenen bir fıkra ile düzenlenmiştir. Ancak söz konusu uygulama bugün itibariyle yürürlükte değildir. Maliyet bedeli artırımı uygulaması en son olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço

⁹⁰ 28 Nisan 2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlığını taşıyan 38. maddesinin dördüncü fıkrasında düzenlenmekteydi.⁹¹

Söz konusu fıkra uyarınca mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.

Fıkra da rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanunu’na göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya alınan bu iştirak hisseleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya bedelsiz olarak edinilen hisseler için maliyet bedeli artırımı, bu hisselerin itibari değeri üzerinden bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescili tarihinden itibaren uygulanacaktır.

Mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Söz konusu iktisadi kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar, alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetler için bu uygulamadan

⁹¹ 38. maddenin 5. fıkrası, 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan, 17 Aralık 2003 tarih ve 5024 sayılı Kanunun 9. maddesinin (b) bendi hükmü gereğince, 01 Ocak 2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır

yararlanamaz. Ancak inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için bu fıkra hükmüne göre maliyet bedeli artırımı yapılabilir. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkûller için maliyet artırımı satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır.

Maliyet artış fonu uygulaması ile aslında bilançoya dahil gayrimenkul ve iştirak hisseleri ile amortismanla tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması sırasında, bu kıymetlerde enflasyon dolayısıyla meydana gelen fiktif değer artışlarının vergi dışı tutulması amaçlanmıştır. Daha açık bir ifade ile madde hükmünün konulmasındaki amaç, enflasyondan kaynaklanan fiktif karların, vergisiz olarak işletme içinde bırakılmasıdır. Enflasyondan kaynaklanan karların belirlenebilmesi için ; iktisadi kıymetin maliyet bedeli, aylık dönemler itibariyle tespit ve ilan edilen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılmakta ve satış tarihi itibariyle maliyet bedeline ulaşılmaktadır. Bu endeksleme işlemi sonucu ortaya çıkan maliyet bedeli farkı ise özel bir fon hesabına kaydedilmektedir.⁹²

Bu durumda, söz konusu vergi avantajından aşağıda sayılan şartlarda yararlanılabilecektir.

- MAF uygulamasından faydalanan kıymet gayrimenkul, iştirak hissesi ya da diğer bir ATİK olmalıdır.
- İşletmenin faaliyetin bu kıymetlerin alınıp satılması olmamalıdır.
- Kıymet en az iki yıldır işletme aktifinde kayıtlı olmalıdır. Buradaki yıl tabiri 365 günlük bir süreyi kapsamaktadır. Sonuç olarak işletme aktifine alındıktan sonra 730 günü geçen sabit kıymetlerin satışında maliyet bedeli artırımı uygulanabilir.⁹³

⁹² **Vergi Rehberi 2002**, Capital Dergisi Ocak 2002 Sayısı Eki, Ocak 2002, s.27.

⁹³ Bünyamin ÖZTÜRK, Mustafa ÖZER: **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 2002, s.62.

- MAF'a kaydedilen tutar herhangi bir başka hesaba kaydedildiği veya işletmeden çekildiği takdirde vergiye tabi olacaktır. Ancak fon vergisiz olarak sermayeye ilave edilebilir.
- MAF hesabı sonucu zarar yazılamaz. Maliyet artış bedeli, MAF uygulanmadan önceki satış karından büyük olursa MAF hesabına satış karı tutarı kaydedilir.

Örnek Uygulama

Bir inşaat şirketi 01 Ocak 2001 tarihinde 10.100.082.920 TL bedelle bir araç satın almıştır. Araç 31 Ekim 2003 tarihinde KDV Hariç 14.851.485.150 TL (KDV Oranı % 1 olup, KDV dahil tutar 15.000.000.002 TL, KDV ise 148.514.852 TL'dir.) bedelle satılmıştır. Söz konusu aracın 31 Ekim 2003 tarihi itibarıyla yeniden değerlendirilmiş aktif bedeli 16.059.131.843 TL, birikmiş amortismanı 5.353.043.958 TL, yeniden değerlendirme değer artış fonu 5.164.509.066 TL'dir.

Maliyet artış fonu uygulanmadan hesaplanan kar (15.000.000.002 + 5.353.043.958 + 5.164.509.066 - 16.059.131.843 - 148.514.852 =) 9.309.906.331 TL olmaktadır.

Maliyet artışı işe aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

a		Mal Bedeli (a)	10.100.082.920
b		Alış Tarihi (b)	01.05.2001
c		Satış Tarihi	31.10.2003
d		Alınış Tarihi TEFE (Mayıs 2001)	3.690
e		Satış Tarihi TEFE (Eylül 2001)	7.173
f	(e / d)	Katsayı	1,943902439
g	(a x f)	Değerleme	19.633.575.823
h	(g – a)	MAF	9.533.492.903
i		Satış Karı	9.309.906.319
j		MAF'a Kaydedilecek	9.309.906.319

Görüldüğü üzere satıştan doğan kar hesaplanan maliyet artışından düşük kalmıştır. MAF hesaplaması nedeniyle zarar yazılamayacağından MAF hesabına hesaplanan maliyet artışı değil, satış karı tutarı kaydedilecektir.

G-YATIRIM İNDİRİMİNDE ENDEKSLEME

Yatırım indirimine ilişkin esaslar, daha önce GVK'nın ikinci kısmında yer alan 36. maddesinden sonra sekizinci bölüm olarak altı adet ek maddede düzenlenmekte idi.⁹⁴

Yatırım indirimi, dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları üzerinden vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketlerle kurumlar vergisi mükellefleri dahil) yaptıkları bir kısım yatırımlar için bu yatırımların belirli oranlardaki kısmı kadar tutarı vergi matrahından indirme imkanı veren vergi teşvik müessesesidir.⁹⁵ Yatırım indirimi uygulanmasına, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş ilk hesap döneminden başlanır ve indirimden faydalanan miktarı ulaşıncaya kadar devam olunur.⁹⁶

Bu durumda herhangi bir yılda yapılan yatırım harcamaları nedeniyle bu harcamaların belirli bir oranı şeklinde hak kazanılan yatırım indirimi tutarı cari yılda kazancın hiç olmaması ya da yeterli bulunmaması nedeniyle

⁹⁴ İkinci kısımdaki sekizinci bölüm başlığı ile birlikte ek 1, ek 2, ek 3, ek 4, ek 5 ve ek 6. maddeler, 24 Nisan 2003 tarih ve 25088 sayılı R.G.'de yayımlanan, 09 Nisan 2003 tarih ve 4842 sayılı Kanunun 37. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü gereğince yürürlükten kaldırılmış, yatırım indirimi GVK'nın 19. maddesinde yeniden düzenlenmiştir.

⁹⁵ Kemal UZUN: "Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki, Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler", **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, Sayı : 212, Şubat 1999, s.4.

⁹⁶ Sema KÜÇÜK, Muzaffer KÜÇÜK: **Kurumlar Vergisi Uygulamasında İstisnalar ve Vergi Yüku**, Yaklaşım Yayınları (Nisan 2001 Yaklaşım Dergisi Eki), Ankara, Nisan 2001, s.36.

tamamen kullanılamaz ise takip eden yılların karlarından indirilmek üzere bir sonraki yıla devredecektir. Enflasyonist bir ortamda zamanla sabit kalan parasal büyüklükler reel etkilerini yitireceklerinden sonraki yıllara devreden yatırım indirimi tutarlarının teşvik etkisi gittikçe azalacaktır. Özellikle kuruluş dönemlerinin uzun sürdüğü ve yine bu dönemleri izleyen kara geçiş döneminin uzun sürdüğü büyük yatırımlarda yatırımın ilk dönemlerinde yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan yatırım indirimi tutarlarının takip eden bir kaç dönem sonra gerçekleşen kar rakamlarından indirilmesi anlamsız bir durum yaratacaktır.⁹⁷

Bu durumda bir sonraki yıla devreden yatırım indirimi tutarlarından enflasyona karşı korunmuş, yani güncellenmiş değerleri ile faydalanılması ihtiyacı doğmuştur. Bu ihtiyacın giderilmesi amacıyla yatırım indiriminde endeksleme uygulaması getirilmiştir.

Yatırım indiriminde endeksleme, teşvik belgesine bağlanmış yatırımlarda yatırımcıların ilgili yılda kazancın hiç olmaması ya da yeterli bulunmaması nedeniyle kullanılamayan yatırım indirimi tutarlarının izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre söz konusu yıllar için tespit edilen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak indirilebilmesine olanak sağlayan bir uygulamadır.⁹⁸

Söz konusu uygulama, ilk olarak 4108 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle 01 Ocak 1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere GVK'nın Ek. 4. maddesine eklenen hükümle, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarının, izleyen ilk üç yılda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak gözönüne alınmasını öngören düzenleme ile başlamış, daha sonra 4369 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle endeksleme uygulaması sınırsız hale getirilmiştir.

⁹⁷ UZUN: a.g.m. , s.4.

⁹⁸ VURAL, ÖZYER, KIRATLI: a.g.e. , s.36.

Bu durumda, teşvik belgelerinin alınış tarihine bağlı olarak önceki yıllardan devreden yatırım indirimi tutarlarının farklı şekillerde endekslemeye tabi tutulması ya da endekslemeye hiç tabi tutulmaması söz konusudur. Nitekim 01 Ocak 1995 öncesi tarihli yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar dolayısıyla devreden yatırım indirimi tutarları endekslenmeyecektir. 01 Ocak 1995 – 01 Ocak 1998 tarihleri arasında yatırım teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar dolayısıyla devreden yatırım indirimi tutarları üç yıl süreyle endeksleneyecektir. Üç yıl sonunda yararlanılmayan yatırım indirimi tutarları sonraki yıllara endekslenmeden devredecektir. 01 Ocak 1998 tarihinden sonra teşvik belgesine bağlanmış yatırımlar dolayısıyla devreden yatırım indirimi tutarları sınırsız süreyle endekslenebilecektir.⁹⁹

GVK'nın 19. maddesinde 5024 sayılı Kanun'la yapılan yeni düzenleme uyarınca, endekslemede artık yeniden değerlendirme oranı değil, TEFE'de meydana gelen değişiklik oranı kullanılacaktır. GVK'nın 19. maddesi kapsamındaki istisna uygulaması 24 Nisan 2003 tarihinden itibaren geçerli olduğundan, TEFE artış kullanılmak suretiyle yapılacak ilk endeksleme, 2003 yılına ilişkin olarak verilen beyannamelerde yararlanılamayan tutarların 2004 yılına ilişkin olarak verilen beyannamelerde (geçici vergiler dahil) indirim yapılmasında söz konusu olacaktır. 24 Nisan 2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki harcamalar (teşvik belgelerine bu tarihten sonra ilave edilen sabit kıymetler için yapılan harcamalar hariç) harcamanın yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahından indirilecek, ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınmayan istisna tutarı izleyen yıllarda VUK hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.¹⁰⁰

⁹⁹ Deloitte&Touche: **Dönem Sonu İşlemleri ve Vergide Son Gelişmeler**, DRT Denetim Revizyon Tasdik Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yayınları, İstanbul, Ocak 2000, s.25.

¹⁰⁰ A. Murat YILDIZ: **2004 Yılı Gelir Vergisi Rehberi**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, Şubat 2005, s.55.

H-MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İNDİRİM ORANI UYGULAMASI

Menkul sermaye iratlarında indirim oranı uygulaması GVK'nın 76. maddesinde düzenlenmiştir. Uygulamanın ayrıntısına girilmeden önce, uygulamanın ekonomik nedenleri üzerinde durulacaktır.

Faiz oranları, enflasyon beklentisinde oluşabilecek bir artışla bile hemen hemen aynı seviyede otomatik olarak artabilmektedir.¹⁰¹

Faiz oranlarının enflasyonist ortamda yükselmesi Fisher etkisi ile açıklanmaktadır. Fisher etkisi, enflasyonist bir ortamda oluşacak faiz oranının yaklaşık olarak; enflasyonun hiç olmadığı bir ortamdaki reel faiz oranına beklenen enflasyon oranının eklenmesiyle ortaya çıkan orana eşit olacağını belirtmektedir. Gerçekte nominal faiz oranları Fisher hipotezindekinden daha az ya da daha çok yükselebilmekle beraber; herhangi bir hükümet müdahalesi olmaması durumunda, enflasyon beklentisindeki bir artış, faiz oranlarında da artışa sebep olacaktır.¹⁰²

Örneğin, enflasyon oranının sıfır olduğu bir ekonomide reel faiz oranı % 7 ise ve bu ekonomide % 5 oranında bir enflasyon beklentisi olursa faiz oranlarının % 12'ye yükselmesi beklenir. O halde bir ekonomide % 80 enflasyon varsa ve faiz oranı % 87 ise, bankaya yatırılan 100 TL için bir yıl sonra alınacak 87 TL faizin 80 TL'si enflasyon farkı, 7 TL'si ise elde edilen reel faiz geliridir. Çünkü % 80 oranında enflasyonun yaşandığı bir ortamda bugünkü 100 TL'nin satın alma gücünü koruyabilmesi için 180 TL'ye ulaşması şarttır. O halde bankadan geriye 187 TL alındığında elde edilen faiz

¹⁰¹ Vito TANZİ: "The Effects of Inflation on The Measurement of Fiscal Deficits" **Measurement of Fiscal Impacts** , International Monetary Fund, Washington D.C., 1988, s:4

¹⁰² TANZİ: a.g.m. , s:4

geliri 87 TL gibi görünmekle beraber, aslında 7 TL faiz geliri elde edilmiştir. Dolayısıyla üzerinden vergi alınması gereken tutarda 7 TL'dir.

Söz konusu ekonomik neden göz önünde bulundurularak GVK'nın 76. maddesinde indirim oranı uygulaması düzenlenmiştir. Ancak söz konusu uygulamanın ticari işletmeler için geçerli olmaması mali güce göre vergi alınması ilkesine ters düşmektedir.

76. madde ile döviz cinsinden açılan hesaplara ödenen faiz ve kâr payları, dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç olmak üzere, aşağıdaki kazançların indirim oranına isabet eden kısmı vergi matrahın dahil olmayacaktır.

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler.
- Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblâğlar için ödenen faizler dahil)
- Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır.)
- Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara

sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler.

- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
- Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.
- Menkul kıymetler yatırım fonları ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kâr payları.

Menkul sermaye iratlarını bir işletmeye borç para verme ya da sermaye koyma karşılığı alınan olmak üzere ikiye ayırdığımızda, indirim oranının daha ziyade bir işletmeye borç para verme yoluyla elde edilen iratlar için uygulandığı görülecektir. Bunun nedeni de yukarıda değinilen ekonomik gerçekliktir.

Maddede yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kar payları içinde indirim oranı uygulanabilmesi imkanı tanınmış olmakla beraber, bunun sebebi aslen bu kurumlara yapılan yatırımı artırmak suretiyle sermaye piyasalarının güçlendirilmesidir. Nitekim bu kurumların kazançları için Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tanınmış vergi istisnaları mevcuttur. Ayrıca bu kurumlar tarafından dağıtılan kar paylarında stopaj oranı sıfırdır. Bu teşvikler diğer kurumlar ve bu kurumların dağıttığı kar payları için geçerli değildir. Bu uygulama mali güce göre vergi alınması ilkesine aykırı görünmekle beraber, sermaye piyasalarının güçlendirilmesi amacıyla yapıldığından maruz görülebilir.

İndirim oranı, yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet Tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilir.

İndirim oranının tespit yönteminin doğru sonuç vermeyeceği düşünülmektedir. Eğer yeniden değerlendirme oranının tespit yöntemine bakılırsa belirli bir yıl için enflasyon oranını doğru olarak göstermediği anlaşılabacaktır. Bu nedenle indirim oranının bir yılın aralık ayına ait TEFE'nin önceki yılın aralık ayına ait TEFE'ye bölünmesi suretiyle elde edilecek enflasyon oranının, aynı dönemde Devlet Tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespitinin daha doğru sonuç vereceği düşünülmektedir.

2003 yılına ilişkin sayısal veriler aşağıda verilmektedir.

	a	2003 Yılı Yeniden Değerleme Oranı	28,5%
	b	Devlet Tahvili ve Hazine Bonusu İhalelerinde Oluşan Bileşik Ortalama Faiz Oranı	49,5%
a / b	c	İndirim Oranı	57,5%
	d	Aralık 2002 TEFE	7.468,6
	e	Aralık 2003 TEFE	8.839,5
e / d -1	f	2003 Yılı Enflasyon Oranı	18,4%
f / b	g	Önerilen İndirim Oranı	37,1%

Bu veriler ışığında 100 Milyar TL tutarında beyana tabi alacak faizinin 57,500,000,000 TL'lik kısmı beyan dışı kalmaktadır. Oysa söz konusu kazancın % 37,1'lik kısmı enflasyondan kaynaklanmaktadır. Geriye kalan kısmın tamamı net faiz geliridir. Bu aksaklığın nedeni yeniden değerlendirme oranının tespit yöntemidir.

Yeniden değerlendirme oranı belirlenirken bir yılın aralık ayına ait TEFE'nin önceki yılın aralık ayına ait TEFE'ye bölünmesi yönteminin uygulanması ya da daha önce belirtildiği üzere indirim oranının bir yılın aralık

ayına ait TEFE'nin önceki yılın aralık ayına ait TEFE'ye bölünmesi suretiyle elde edilecek enflasyon oranının, aynı dönemde Devlet Tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespiti daha uygun olacaktır.

Yine gerek ticari gerek mali karın tespitinde işletmeler tarafından elde edilen faiz gelirlerinin (kur farkı hariç) indirim oranı uygulanan kısmının dönem karı ve matrahı ile ilişkilendirilmeksizin sermaye hesaplarına alınması; yine işletmeler tarafından ödenen faiz giderlerinin (kur farkı hariç) indirim oranı uygulanan kısmının dönem karı ve matrahı ile ilişkilendirilmeksizin sermaye hesaplarına alınması matrahın mali güce göre tespit edilmesi açısından daha doğru bir uygulama olacaktır.

I-DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA ENDEKSLEME UYGULAMASI

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesi uyarınca Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olup, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Kanunun ikinci maddesinde de gelirin unsurları teker teker sayılmış; ilk altı gelir unsuruna girmeyenler ise diğer kazanç ve iratlar olarak yedinci madde olarak yer almıştır. Diğer kazanç ve iratlarla ilgili düzenleme esas itibariyle kanunun 80. ve takip eden maddelerinde yapılmıştır. Değer artış kazançları başlıklı mükerrer 80. maddede altı bent halinde hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançları olduğu sayılmıştır.

Mükerrer 81. maddenin son paragrafı uyarınca, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere, Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilecektir.

Maddenin sonuna, 5281¹⁰³ sayılı Kanun'la değer artış kazancının hesaplanmasında değer artış kazancına konu olan mal ve hakların iktisap bedelinin TEFE'ye göre endekslenebilmesi için TEFE artışının % 10 veya üzerinde bir oranda gerçekleşmesi şartı konulmuş olup, bu şart 01.01.2006'dan itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu şekilde enflasyon düzeltilmesine paralel bir düzenlemeye gidilmiştir.¹⁰⁴

Uygulama aynen maliyet bedeli artımındaki gibi olup, söz konusu uygulama ile gerçek kişilerin enflasyondan kaynaklanan fiktif karlarının vergi dışı tutulması amaçlanmıştır.

J-ZİRAİ KAZANCIN TESPİTİNDE MALİYET BEDELİ ARTIRIMI

Kesilip satılmak üzere ağaç yetiştirilmesi faaliyeti Gelir Vergisi Kanunu'nun 52. maddesi uyarınca zirai faaliyet olup bu faaliyet sonucunda elde edilen kazanç zirai kazançtır. VUK'un 283. maddesinin ikinci fıkrasına göre, zirai işletmelerde henüz idrak edilmemiş olan mahsuller için yapılan giderler (hazırlık işleri giderleri gibi) aktifleştirilerek değerlendirilir. 4108 sayılı Kanun'un 21. maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 57. maddesine eklenen son fıkra¹⁰⁵ hükmüne göre yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların söz konusu maddede yazılı giderlerinden VUK'un 283. maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı, ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınır. Söz konusu

¹⁰³ 31 Aralık 2004 tarih ve 25687 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁰⁴ Bünyamin ÖZTÜRK: "Yeni Vergi Düzenlemeleri" , **Mali Pusula Dergisi** , Sayı : 2, Şubat 2005, s.8.

¹⁰⁵ 57. maddenin son fıkrası, 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 17 Aralık 2003 tarih ve 5024 sayılı Kanunun 9. maddesinin (b) bendi hükmü gereğince, 01 Ocak 2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

fıkra ile, fıkranın ilk kısmında da yer aldığı üzere yetişmesi uzun zaman alan ağaçları kesip satmak üzere faaliyet gösteren çiftçinin söz konusu ağaçları kesip satması halinde elde edeceği zirai kazanç enflasyondan arındırılmaya çalışılmıştır. şöyle ki aksi durumda ağacın yetişmesi sürecinde oluşan ve zamanla gerçek durumu ve gerçek giderleri ifade etmekten çok uzaklaşan aktifleştirilmiş giderler gerçek hasılat ile kıyaslanacak ve gerçekte olması gerekenden daha fazla zirai kazanç ve vergi hesaplanmasına neden olacaktır. Her ne kadar, söz konusu maliyet bedeli artırımını ağacın satıldığı yılı kapsamasa da ve yıllar itibariyle bakıldığında yeniden değerleme oranları enflasyon oranlarının altında oluşmuşsa da getirilen söz konusu fıkra zirai kazanç elde eden çiftçileri enflasyonun etkilerinden önemli ölçüde korunmakta idi.¹⁰⁶

K-FİNANSMAN GİDERLERİ KISITLAMASI

Finansman giderleri kısıtlaması uygulaması esasen GVK'nın 41. maddesinin 8 numaralı bendi ile düzenlenmişti. Bunun yanı sıra KVK'nın 15. maddesinin 13 numaralı bendinde de GVK'nın 41. maddesinin 8 numaralı bendine atıfta bulunan bir düzenleme mevcuttu. Her iki bentte 5024 sayılı Kanun'la¹⁰⁷ 01 Ocak 2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

GVK'nın 41. maddesinin 8 numaralı bendi ile VUK hükümlerine göre dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerlemeye tabi tutan veya amortismanla tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmenin finansmanında kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında

¹⁰⁶ UZUN: a.g.m. , s.9-10.

¹⁰⁷ 5024 Sayılı Kanun 17 Aralık 2003 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 01 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

katlandıkları gider ve maliyetler toplamından bu nevi gider ve maliyetlerden yatırım maliyetine eklenenler düşüldükten sonra kalan tutarın belli bir oranının vergi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaması yani KKEG olarak işlem görmesi düzenlenmiş idi. Ancak yeniden değerlendirme yapmakla beraber bunun vergisel avantajlarından yararlanmayan mükelleflerin finansman gider kısıtlaması yapması gerekmekte idi.

Ayrıca VUK hükümlerine göre dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleseler veya amortisman tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutsalar bile, sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları ile bankalar, sigorta şirketleri ve finans kurumlarının kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurları FGK'ya tabi değildi.

KKEG olarak dikkate alınacak olan tutarın tespitinde kullanılan oran VUK hükümlerine göre ilgili dönem için belirlenen yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde oluşan ticari kredi faiz oranına bölünmesiyle oluşan rakamın yüzde 25'i idi. % 25'lik oranı % 100'e yükseltme hususunda Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştı. Esasen bu uygulamanın temelinde yatan neden ile menkul sermaye iratlarında indirim oranı uygulamasının temelinde yatan neden aynıdır. Burada da yabancı kaynaklar için katlanılan gider ve maliyetlerin bir kısmının reel olmayıp enflasyondan kaynaklandığı dolayısıyla fiktif giderlerin haksız olarak vergi matrahını aşındırdığı düşünülmekte idi.

L-ALTIN VE KIYMETLİ MADEN İŞLERİNDE MALİYET GÜNCELLEME

Altın ve kıymetli maden işlerinde maliyet güncelleme uygulaması GVK'nın 38. maddesinin son fıkrasında düzenlenmekte idi. Bu uygulama 24 Nisan 2003 tarihinden geçerli olmak üzere 4842 sayılı Kanun'la getirilmiş ve

5024 sayılı Kanun'un 9. maddesinin b bendi hükmü gereğince, 01 Ocak 2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu fıkra hükmü ile sürekli olarak işlenmiş altın alım satımı ve imali ile iştigal eden mükelleflere, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan mamûlün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave etme hakkı tanınmakta idi.

Bu düzenleme ile işlenmiş altın alım satım ve imali faaliyetinde bulunan mükelleflerin belli şartlar dahilinde enflasyondan arındırılmış kazançlar üzerinden vergilendirilmeleri amaçlanmaktaydı.¹⁰⁸ Ancak enflasyon düzeltilmesi müessesesinin vergi mevzuatımıza girmesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

¹⁰⁸ Erkan YETKİNER: "4842 Sayılı Kanuna Göre İşlenmiş Altın Alım-Satımı ve İmali İle İştigal Eden Mükelleflerde Ticari Kazancın Tespiti" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 261, Mayıs 2003, s.35.

IV-ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİSİNİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK ÜLKEMİZDE YAPILAN DİĞER UYGULAMALAR

Enflasyonun işletmelerin mali tabloları üzerindeki olumsuz etkilerini gidermeye yönelik olarak vergi mevzuatı dışında yapılmış bir takım düzenlemeler de mevcuttur. Bu alanda yayınlanan ilk resmi belge Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu¹⁰⁹ (TMUDESK) tarafından “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama” başlığıyla yayınlanan 2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı olmuştur. Bunu Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar” Hakkında Tebliğ (Seri: XI,

¹⁰⁹ TMUDESK denetlenmiş Mali Tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından çıkarılan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Yönergesi ile kurulmuştur. Bu kurul muhasebe uygulamaları ile ilgili olarak Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel pek çok standart yayınlamıştır. 15 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanunla Sermaye Piyasası Kanunu’na eklenen Ek madde 1 ile TMUDESK’in yerini alacak olan Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Yüksek Öğretim Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği’nden bir yeminli mali müşavir ve bir serbest muhasebeci mali müşavir olmak üzere dokuz üyeden oluşan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. Bu kurul TMUDESK tarafından yayınlanan standartları taslak metin olarak kabul etmiş ve internet sayfasında yayınlarak tartışmaya açmıştır. Ancak TMUDESK lağvedilmemiş, adını TUDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu) olarak değiştirmiştir. TÜRMOB çatısı altında faaliyetlerini devam ettirmektedir. Yeni görevi denetim alanında standartları belirlemektir.

No: 20)¹¹⁰ ile bu tebliğde değişiklik yapan diğer tebliğler¹¹¹ takip etmiştir. Bu konuda yapılan güncel düzenlemelerden birisi de Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayınlanan “Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı” başlıklı Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ’dir.¹¹² Son olarak TMSK tarafından Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29) Hakkında 16 Sıra Nolu Tebliğ yayınlanmıştır.¹¹³

Bu kısımda yukarıda sözü edilen düzenlemeler hakkında kısa bilgiler verilmektedir.

A-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – 2

TMUDESK 17 Aralık 1994 tarihli ilk toplantısında diğer standartlarla beraber bu standardın da ilk taslağını tartışmaya açmış, tartışmalar sonucunda varılan kararlar doğrultusunda ikinci taslağı hazırlamıştır. Bu taslaklar, tüm meslek kuruluş ve mensuplarının görüşlerini de almak üzere kurul dışındaki, konuyla ilgili öğretim üyelerine, meslek mensuplarına duyurulmak üzere odalara ve ilgili kamu ve özel sektör kuruluşlarına gönderilmiştir. Gelen görüşler doğrultusunda tüm standartlar yeniden ele alınmış, üçüncü ve son taslaklar hazırlanmıştır. Nihayet 14 Nisan 1996 tarihli toplantıda üçüncü ve son haline gelen tüm taslakların “Türkiye Muhasebe

¹¹⁰ 28 Kasım 2001 tarih ve 24597 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹¹¹ SERİ NO: XI, NO: 23 (17 Ocak 2002 tarih ve 24643 sayılı Resmi Gazete), SERİ NO: XI, NO: 24 (18 Şubat 2003 tarih ve 25024 sayılı Resmi Gazete), SERİ NO: XI, NO: 26 (28 Şubat 2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete)

¹¹² 31 Aralık 2002 tarih ve 24980 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Daha sonra 31 Aralık 2002 tarih ve 24980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tebliğ ve 16 Temmuz 2004 tarih ve 25524 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Tebliğ ile çeşitli değişiklikler yapılmıştır.

¹¹³ 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

Standardı” olarak kabulüne karar verilmiştir.¹¹⁴ Bu tarihin en önemli yanı ilk defa ülkemizde Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel standartların yayınlanmış olmasıdır.

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama başlığı ile 14 Nisan 1996 tarihinde yayınlanan ve 01 Ocak 2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi hedeflenmiş olan iki nolu Türkiye Muhasebe Standardı (TMSK taslak metni) yüksek enflasyon dönemlerinde konsolide olanlarda dahil olmak üzere temel Mali Tabloların düzenleme esaslarını içermektedir.

Standardın ilk maddesinin “b” paragrafında yüksek enflasyonlu dönemlerde Türk Lirası birimine göre sunulan faaliyet sonuçları ve finansal durumun bir anlam taşımayacağı, liranın satın alma gücünde meydana gelen azalışların, farklı tarihlerde ortaya çıkan işlem ve olayların karşılaştırılmasını önleyeceği ve sonuçların yanıltıcı olacağı göz önünde tutularak Mali Tabloların, dönem sonundaki liranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi sağlanacağı; “c” paragrafında ise düzeltme işleminin muhasebe kayıtları dışında raporlar ile yapılacağı standardın amaçları olarak ortaya konmuştur.

2 nolu standart uyarınca yüksek enflasyon ortamlarında temel Mali Tablolar ister tarihi maliyetlere göre ister yenileme maliyetlerine göre değerlendirilerek hazırlanmış olsun; bilançonun düzenleme tarihindeki paranın satın alma gücüne göre raporlanmalıdır. Önceki dönemlere ilişkin Mali Tabloların dipnotlardaki bilgiler de, bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edilmelidir. Bunun yanı sıra parasal kalemleri elde bulundurmadan doğan kazanç veya kayıplar gelir tablosuna dahil edilmeli ve ayrı olarak raporlanmalıdır. (TMS 2, Md. 4,5)

¹¹⁴ TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları 1997, TÜRMOB Yayınları No : 32, Ankara, 1997, s.v.

B-SERMAYE PİYASASI KURULU TEBLİĞİ

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar başlığı ile yayınlanan ve 31 Aralık 2002 tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi hedeflenmiş olan Seri: XI, 20 nolu tebliğ¹¹⁵ yüksek enflasyon dönemlerinde konsolide olanlarda dahil olmak üzere temel Mali Tabloların düzenleme esaslarını içermektedir.

Söz konusu tebliğ yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemek üzere çıkarılmıştır. Tebliğ kapsamına ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri girmekte olup; bu kurumların enflasyon dönemlerinde mali tablolarını bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak hazırlayacakları belirtilmiştir. (Md. 1 ve 2)

Tebliğ'de yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin, mali tablolarını paranın bilanço günündeki cari satın alma gücünü esas alarak düzenlemeleri öngörülmüş; mali tablo kalemlerinin paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi ise parasal olmayan kalemlerin gerekli ayarlamalar yapıldıktan sonraki tutarlarının, uygun düzeltme katsayıları ile çarpılması olarak tanımlanmıştır.(Md. 8)

C-BANKACILIK DÜZENLEME VE DENETLEME KURULU TEBLİĞİ

Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı başlıklı Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine

¹¹⁵ 28 Kasım 2001 tarih ve 24597 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

İlişkin 14 Sayılı Tebliğ¹¹⁶ yayımlanmış ve Tebliğin 01 Temmuz 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tebliğin çıkarılış amacı yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlemek olup; tebliğ kapsamına bankalar ile ana ortaklık banka nezdinde konsolide edilen ortaklıklar girmektedir. Bu kurumlar yüksek enflasyon dönemlerinde konsolide ve konsolide olmayan mali tablolarını bu tebliğe göre hazırlayacaklardır.

Tebliğde yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tabloların paranın bilanço tarihindeki satın alma gücüne göre düzenleneceği belirtilmiştir. Mali tablo kalemlerinin paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi ise parasal olmayan kalemlerin, gerekli ayarlamalar yapıldıktan sonraki tutarlarının, uygun düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle yapılacaktır.

Bankacılık sektöründe enflasyon muhasebesi ile ilgili olarak yapılan ilk düzenleme BBKD tarafından yapılan bu düzenleme değildir. Kamuoyunda pek bilinmemekle beraber 1997 yılında Hazine Müsteşarlığı tarafından taslak metin halinde hazırlanan ve bankalara gönderilen ancak uygulama olanağı olmamış bir tebliğ de mevcuttur.¹¹⁷

D-TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI – 29

Daha önce dipnot halinde belirtildiği üzere Sermaye Piyasası Kanunu'na eklenen Ek madde 1 ile dokuz üyeden oluşan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) oluşturulmuştur. Bu kurul TMSK tarafından

¹¹⁶ 22 Haziran 2002 tarih ve Mükerrer 24793 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹¹⁷ Recep PEKDEMİR: **5024 Sayılı Yasaya Göre Uygulamalı Enflasyon Düzeltmesi**, TÜRMOB Sirküler Rapor Serisi Yayınları, No : 226, Ankara, Ocak 2004, s.22.

yayınlanan standartları taslak metin olarak kabul etmiş ve internet sayfasında yayınlarak tartışmaya açmıştır.

Daha önce kısaca üzerinde durulan TMS-2, TMSK tarafından taslak metin olarak kabul edilmiştir. TMS-2 hakkında ilgili taraflardan toplanan bilgi ve öneriler ile 29 nolu UMS'nin güncellenmiş hali gözönüne alınarak yeni bir standart oluşturulmuştur.

Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı başlığı ile 31 Aralık 2005 tarihinde yayınlanan Türkiye Muhasebe Standardı geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanmak üzere hazırlanmıştır.

Standardın ikinci maddesinde yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanmasının anlamlı ve faydalı olamayacağı belirtilmiştir.

Standartta yüksek enflasyonist ortamı tanımlamak için bir oran belirtilmemiş, üçüncü maddesinde beş başlık halinde hangi şartların varlığın halinde yüksek enflasyonun varlığına kanaat getirilceğine dair açıklamalar yapılmıştır.

Bu standart ta diğer standart ve tebliğler gibi yüksek enflasyonist ortamda mali tabloların ne şekilde düzeltilmesi gerektiğine ilişkin ilkeler içermektedir.

V-ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİSİNİN GİDERİLMESİNE YÖNELİK 29 NOLU ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTI VE BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR

Çalışmanın daha önceki bölümlerinde enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesine yönelik olarak Türkiye’de yapıla gelen düzenlemeler ile vergi matrahının enflasyon etkisinden arındırılmasına yönelik olarak vergi mevzuatında yapılan kısmi düzeltme müesseseleri ele alınmıştır. Bu bölümde ise uluslararası muhasebe standardı ve diğer bazı ülkelerde yapıla gelmiş uygulamalar ele alınacaktır.

A-29 SIRA NOLU ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTI

Enflasyonun mali tablolar üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin giderilmesine yönelik olarak Uluslararası platformda yapılan en temel çalışma 29 sıra nolu Uluslararası Muhasebe Standardıdır.¹¹⁸ Daha önce kısaca değinilen 2 nolu TMS ile 29 nolu UMS amaç ve uygulama açısından aynı temele oturtulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları AB tarafından da desteklenmekte ve UMS/UFRS’ye uyum çalışmaları yürütülmektedir. Türkiye’nin AB üyeliğine aday olması ve TMUDESK’in ulusal standartları belirlemede “Saptanan muhasebe standartları UMS/UFRS ile uyumlu olmalıdır” ilkesi göz önüne alındığında iki standardın aynı temel oturması

¹¹⁸ Uluslararası Muhasebe Standartları artık Uluslararası Finansal Raporlama Standartları – UFRS (International Financial Reporting Standards - IFRS) olarak anılmaktadır. Bu nedenle 29 sıra nolu Uluslararası Muhasebe Standardı artık 29 sıra nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardı olarak anılmaktadır.

doğaldır.¹¹⁹ Nitekim 19 Temmuz 2002 tarihinden Avrupa Parlamentosunda kabul edilen (EC) No : 1606/2002 sayılı düzenleme ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının üye ülkelerde kullanım esasları hükme bağlanmıştır. Buna göre tüm üye ülkelerin borsalarına kote edilmiş şirketleri ile banka ve sigorta şirketlerinin en geç 2005 yılına kadar finansal tablolarını UMS/UFRS'ye uyumlu hale getirmesi gerekmektedir. Ayrıca üye ülkeler bu zorunluluğu tüm üye şirketleri kapsayacak şekilde genişletme yetkisine de sahiptir.¹²⁰

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS), 1973 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC-International Federation of Accountants) bünyesinde on ülkenin yaptığı bir anlaşma ile kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC- International Accounting Standards Committee) tarafından yayınlanmaktadır. Bu kurul 1983 yılından beri IFAC üyesi tüm ülkelerin meslek odalarının katılımıyla çalışmaktadır. Türkiye'den TÜRMOB ve TMUD bu kurulun üyesidir.¹²¹

Bu standartların amacı dünyanın değişik bölgelerinde değişik para birimleriyle ve değişik raporlama yöntemleriyle Mali Tablolarını hazırlayan kuruluşların Mali Tablolarının anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, güvenilebilir, nitelikte olmalarını sağlamak ve dünyada uygulamada birlik oluşturmaktır. Bu amaçla yayınlanan standartlar arasında enflasyon muhasebesi uygulamalarındaki farklılığı ortadan kaldırmak üzere 29 nolu UMS'de bulunmaktadır. 29 nolu UMS, yüksek enflasyon ortamında bulunan

¹¹⁹ Seval Kardeş SELİMOĞLU: "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderilmesi Yönünde Yapılan Ulusal ve Uluslararası Boyuttaki Düzenlemeler" , **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi** , Sayı : 4, Mayıs 2001, s.102.

¹²⁰ Nalan AKDOĞAN: "Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış", **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV – Türkiye'de Uygulanacak Muhasebe Standartlarının Muhasebe ve Vergi Uygulamalarına Etkisi - Bildiriler Kitabı**, ASMMMO Yayınları, Ankara, Mart 2004, s.12.

¹²¹ AKDOĞAN: a.g.b. s.12.

ekonomilerde muhasebe uygulamalarının nasıl olması gerektiği konusundaki esasları belirlemektedir. 41 maddeden oluşan standart ilk olarak 01 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe girmiş, daha sonra 1994 yılında gözden geçirilmiş ve bazı yeni ilaveler yapılmıştır.¹²²

Standarta göre yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarını ve mali durumu, yeniden düzenlenmemiş yerel para birimi ile raporlamak kullanışlı değildir. Değişik zamanlarda hatta aynı muhasebe dönemi içinde olan olayların ve işlemlerin miktarlarının karşılaştırılması paranın alım değerinin düşmesinden dolayı aldatıcıdır.¹²³

29 nolu UMS daha önceden de belirtildiği üzere yüksek enflasyonlu ülkelerde mali tablolar hazırlanırken uygulanacaktır. O halde standardın kapsamına yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan herhangi bir işletmenin konsolide mali tablolarını da içeren temel mali tabloları girmektedir. (UMS-29, Md. 1)

Bir ülkede eğer yüksek enflasyon varsa bu standart uygulanacaktır. Standart yüksek enflasyon için kesin bir oran belirlememiş, ancak 3. maddede aşağıdaki şartların varlığı halinde bir ülkede yüksek enflasyonun var olduğu kabul edilmiştir.

- Nüfusun geneli, servetlerini parasal olmayan varlıklarda veya istikrarlı yabancı para tutmayı tercih eder. Tutulan yerel paralar, alım gücünü korumak için hemen yatırıma dönüştürülür.

¹²² Nalan AKDOĞAN: **Enflasyon Muhasebesi Kuramsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi. , Ankara, Şubat 2004, s.266-267.

¹²³ Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Derleyen : Ahmet Hayri DURMUŞ, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1992, UMS-29, Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama, Çeviren : Tuba DURMAZ, Madde 2, s.234.

- Nüfusun geneli yerel para birimindeki parasal tutarları değil istikrarlı yabancı para birimindeki parasal tutarları kabul ederler. Fiyatlar bu para biriminden belirlenebilir.
- Vadeli alış ve satışlarda vade süresine bağlı olarak, fiyatlar vade süresince alım gücünün tahmini zararını telafi edecek şekilde belirlenir.
- Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar, fiyat endeksine bağlanmıştır.
- Üç yıllık toplam enflasyon oranı %100 yaklaşıyor veya geçiyordur.¹²⁴

B-BAZI YABANCI ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR

1-Almanya

Almanya Avrupa'nın en güçlü ve en istikrarlı ekonomiye sahip ülkelerinden biridir.

Almanya uzun yıllardan beri markın değerini istikrarlı bir şekilde yüksek tutma ve dolayısıyla enflasyondan kaçınmada büyük ölçüde başarılı olmuş bir ülkedir. Almanya'da enflasyon oranı % 4 ila 6 arasında değiştiğinden, enflasyon muhasebesine ihtiyaç duyulmamıştır.¹²⁵ Ancak Birinci Dünya Savaşı sonrasında ödenmek zorunda kalınan ağır savaş tazminatları Alman ekonomisinin çok zor durumda bırakmıştır. Nitekim 1923 yılı Aralık ayının son günlerinde para sistemi çökmüş ve bir altın mark bir trilyonun üzerine çıkmıştır. Bunun üzerine 28 Aralık 1923 tarihinde bir kararname çıkarılmış ve yeni bir para sistemi kurulmuştur. Bu sistemle işletmelerin bilançolarını altın para esasına göre yeniden değerlemelerine olanak tanınmıştır. Alman işletmeleri 01 Ocak 1924 tarihinde altın para

¹²⁴ International Accounting Standards Board (IASB): **International Financial Reporting Standards (IFRSs)**, IASB Publications, London 2004, s.1144.

¹²⁵ Nalan AKDOĞAN: **Enflasyon Muhasebesi, Kuramsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi. , Ankara, Şubat 2004, s.257.

esasına göre envanter yapmış ve bütün bilançolarını altın para esasına göre düzenlemişlerdir. Altın Mark'ın değeri ise, bilançonun düzenleniş tarihinden itibaren bir gün önceki Berlin Piyasasındaki Amerikan Dolar kuruna göre belirlenmiştir.¹²⁶

Almanya'daki bu ilk uygulamaya ile, işletmeler bütün aktif ve pasiflerini yeniden değerlemeye tabi tutmuşlardır. Alman kanun koyucusu bu düzenleme ile işletmelere bilançonun aktif ve pasifini değerlemede büyük bir serbesti tanımıştır. Değerlemenin üst sınırı olarak söz konusu varlığın cari değeri alınmış, bunun altındaki tüm değerler mali idarece kabul edilmiştir. Bu şekilde düzenlenen mali tablolar Alman maliye idaresince de kabul edilmiş, değerlendirme sonucu oluşan tüm değer artışları da vergiden istisna edilmiştir. Bu yaklaşım sonucu enflasyon muhasebesi uygulaması başarılı olmuştur. Savaş sonrasında ekonomide sağlanan istikrar sonrasında tekrar geleneksel muhasebe anlayışına dönmüş ve enflasyon muhasebesi yöntemleri terk edilmiştir.¹²⁷

İkinci Dünya Savaşında Almanya tekrar yüksek enflasyonla tanışmış ancak bu kez yaşanan enflasyon bir önceki gibi yıkıcı olmamış ve para sistemi çökmemiştir. Yüksek oranlı enflasyona karşın 1945-1948 döneminde geleneksel muhasebe uygulanmaya devam edilmiştir. Ancak 20 Haziran 1948'de Reich Mark'ın yerine Deutsche Mark kabul edilmesine karşın bilançoların RM/DM değişim oranına göre değil, 21 Haziran 1948 tarihindeki cari ikame maliyetine göre düzeltilmesi esası getirilerek ikinci kez enflasyon muhasebesi uygulamasına gidilmiştir. Bu defada yine değerlemenin üst sınırı olarak söz konusu varlığın cari değeri alınmış, böylece varlıkların olduğundan fazla gösterilmesinin önüne geçilmeye çalışılmıştır. 1948 sonrası dönemde yeniden fiyat istikrarı sağlanmış ve geleneksel muhasebeye dönmüştür. Bu süreçte duran varlıklardaki değer artışlarının muhasebeye yansımaya izin

¹²⁶ Nuri UMAN: **Enflasyon Muhasebesi**, Denet Yayınları , İstanbul 2002, s.153.

¹²⁷ UMAN: a.g.e. , s.153.

verilmemiştir. Dönen varlıklar ise piyasa ya da maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi esası kabul edilmiştir.¹²⁸

Enflasyon muhasebesinin tekrar Almanya gündemine gelmesi 1970'lerde yaşanan petrol krizi sonrası yaşanan enflasyon ile olmuştur. Kriz sonrası yaşanan enflasyon düşük seviyelerde kalmakla beraber¹²⁹ Alman Muhasebe Enstitüsü 1975 yılında bir rapor yayınlamış ve fiyat değişimlerinin yöneticilere verilecek raporlarda ek bilgiler olarak gösterilmesinin gerekli olduğunu belirtmiştir. Rapora işletmelerin üretim güçlerinin aynen korunması gerektiği vurgulanmış; bunun içinde amortisman giderlerinin enflasyon karşısında yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden ayrılmasına olanak tanınmıştır.¹³⁰

Daha öncede belirtildiği üzere Almanya 1970'lerden sonra istikrarlı dolayısıyla düşük enflasyon oranlı bir ekonomiye sahip olmuştur.

2-Amerika Birleşik Devletleri

ABD'de enflasyonun mali tablolar üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin giderilerek mali tabloların ayarlanması konusunda teorik çalışmalar yirminci yüzyılın başından beri yoğun bir şekilde yapılmaktadır.¹³¹ L. Middleditch, W.A. Paton, R.C. Jones ve H.W. Sweeney'in çalışmaları akla ilk gelenlerdir.¹³²

Almanya'da olduğu gibi İkinci Dünya Savaşı ABD ekonomisini de kötü yönde etkilemiş, savaş sonrasında enflasyon hızla artmıştır.

¹²⁸ UMAN: a.g.e. , s.153.

¹²⁹ UMAN: a.g.e. , s.154.

¹³⁰ AKDOĞAN: a.g.e. , s.257.

¹³¹ AKDOĞAN: a.g.e. , s.259.

¹³² UMAN: a.g.e. , s.156.

Bu artış karşısında muhasebe örgütleri kayıtsız kalmamışlardır. Özellikle Amerika Muhasebe Örgütü (American Accounting Association-A.A.A.) tarafından genel fiyat düzeyi muhasebesi üzerinde araştırmalar yaptırılmış ve bu enflasyon muhasebesi yönteminin uygulanması yönünde öneride bulunulmuştur. Ayrıca nispi fiyatların, mali tabloları önemli ölçüde etkilediği dikkate alınarak 1957 yılında yerine koyma maliyeti (İkame Maliyet, Cari Değer Muhasebesi) esasına dayanan bilgilerin de mali tablolara eklenmesi önerilmiştir. Bu süreçte kimi şirketler (Indiana Telephone Company) gönüllü olarak Cari Değer Muhasebesi Modeli'ni uygulamaya başladılar.¹³³

1960'larda Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü enflasyon muhasebesi ile yakından ilgilenmiş, 1961'de enstitünün araştırma bölümü Muhasebe İlkeleri Kurulu'na (Accounting Principles Board-A.P.B.) talimat vererek, enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerini inceleyen bir araştırma yapılmasını ve bu konuda bir rapor hazırlanmasını istemiştir. Muhasebe İlkeleri Kurulu bünyesinde Prof. M. Moonitz başkanlığında bir komite kurulmuş ve komite çalışmalarını 1963 yılında tamamlayarak "6 nolu Araştırma Raporu'nu" (Accounting Research Study No 6) yayınladı. Raporda Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Modeli'nin uygulanması ve mali tablolara eklenmesi öneriliyordu. Rapor ABD'de uzun süre tartışılmış, düzeltilmiş değerlerin ek bilgi şeklinde sunulması ve nispi fiyat değişimleri ile ilgili düzeltmelere raporlarda hiç yer verilmemiş olması çok eleştiriye uğramıştır.¹³⁴

1964 yılında Amerika Muhasebe Örgütü ikame maliyeti esas alan iki ayrı öneride bulunmuş, stoklar ve duran varlıkların ikame maliyetleri ile değerlendirilip bir raporda birleştirilmesini teklif etmiştir. Ancak 1969 yılına kadar Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü bu öneriler karşısında

¹³³ UMAN: a.g.e. , s.157.

¹³⁴ UMAN: a.g.e. , s.157.

sessiz kalmıştır.¹³⁵ Bu yılda Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board-A.P.B.) yayınlamış olduğu üç nolu bildiride Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Modeli'ne göre düzeltilmiş mali tabloların, tarihi maliyetlere göre düzenlenmiş mali tablolara ek rapor olarak sunulmasını önermiştir. Ancak bu önerinin zorunlu olmayışı sebebiyle çok az sayıda işletme tarafından uygulanmıştır.¹³⁶

1973 sonrasında petrol krizi sebebiyle ABD'de fiyat artışları hızlanmış ve 1972'de % 3.3 olan enflasyon oranı 1974'te % 11'e çıkmıştır. Bunun üzerine Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-F.A.S.B.) tarafından Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Modelini esas alan bir taslak yayınlanmış ve Cari Değer Muhasebesi Modelini esas alan taslağın ise çalışmalar bitirildikten sonra yayınlanacağı ilan edilmiştir.¹³⁷

ABD'de enflasyon muhasebesi ile ilgili önemli katkı sağlayan çalışmalardan bir diğeri de Sermaye Piyasası Kurulu (Securities and Exchange Commission-S.E.C.) tarafından yapılmıştır. Yenileme maliyeti muhasebesi yöntemini benimseyen Kurul, 1976 yılının mart ayında yayınlamış olduğu bildiride maddi varlıklar toplamı 100 Milyon doların üzerinde olan ve maddi varlıkların toplam varlıklara oranı % 10'u aşan üyelerinden 1979 yılı Aralık ayından itibaren üretim kapasitesi ile stokların cari yenilenme maliyetlerinin ve cari maliyetlere göre saptanmış satılan malın maliyet kalemi ile amortisman giderlerinin, finansal raporlarda ek bilgi olarak gösterilmesini istemiştir.¹³⁸

1979 yılında Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-F.A.S.B.) tarafından "Finansal Raporlama ve

¹³⁵ UMAN: a.g.e. , s.157.

¹³⁶ AKDOĞAN: a.g.e. , s.259.

¹³⁷ UMAN: a.g.e. , s.157.

¹³⁸ AKDOĞAN: a.g.e. , s.260.

Değişen Fiyatlar” başlığıyla 33 nolu Finansal Raporlama Standart’ını yayınladı.¹³⁹ Bu standart GFDM uygulamasını öngörmekle beraber, aynı zamanda beraberinde CDM’yi de uygulamaya getirmektedir. Uygulamada kolaylık olması açısından cari maliyet ön plana çıkarılmakta ve cari maliyetin belirlenmesinde hem özel fiyat endekslerinin ham de cari maliyet belirleme yöntemlerinin uygulanacağı vurgulanmaktadır.¹⁴⁰ Yine bu standart hükümleri uyarınca halka açık şirketlerde, stokları ve dönen varlıkları 125 milyon dolardan ya da birikmiş amortismanı düşüldükten sonra net aktif toplamı bir milyar dolardan fazla olan şirketlerde, genel fiyat düzeyi muhasebesi modeli ile düzeltilmiş mali tablolara ilave olarak stok ve duran varlıklarla ilgili yenileme maliyeti bilgilerinin de yayınlanma zorunluluğu getirildi.¹⁴¹ 1980’li yıllarda ABD’de enflasyonun kontrol altına alınması ve yıllık enflasyon oranının % 3’ün altına düşmesi sonrasında 89 nolu Finansal Raporlama Standart’ı yayınlandı. Bu standartla 33 nolu standart zorunlu olmaktan çıkarılmış, sadece isteğe bağlı olarak 33 nolu standart’ta istenen bilgilerin verilmesi teşvik edilmiştir.¹⁴²

3-İngiltere

Her iki dünya savaşı sonrası savaşa taraf olan tüm ülkelerde enflasyon yaşanmış olmakla beraber, İngiltere’de Birinci Dünya Savaşı sonrası görülen enflasyon diğer pek çok ülkedeki gibi yıkıcı olmamıştır. Bu nedenle söz konusu dönemde İngiltere’de enflasyon muhasebesi ile ilgili önemi bir çalışma olmamıştır.¹⁴³ Ancak İkinci Dünya Savaşı sonrasında İngiltere’de de

¹³⁹ Ömer GÜZELDAL, Adnan ERSOY: **Vergi Düzenlemeleriyle Birlikte Enflasyon Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları , Ankara, Mart 2004, s.29.

¹⁴⁰ Seval Kardeş SELİMOĞLU: “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderilmesi Yönünde Yapılan Ulusal ve Uluslararası Boyuttaki Düzenlemeler” , **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi** , Sayı : 4, Mayıs 2001, s.101.

¹⁴¹ AKDOĞAN: a.g.e. , s.260.

¹⁴² GÜZELDAL, ERSOY: a.g.e. , s.29.

¹⁴³ UMAN: a.g.e. , s.155.

baş gösteren yüksek enflasyon sonrasında muhasebe meslek örgütleri bu konuda araştırmalar yapmış ve cari değer muhasebesini (ikame maliyet) temel alan uygulamalar önerilmiştir. Ancak 1950'li yıllarda enflasyonun kontrol altına alınması sonucu uygulamaya geçilememiş ve geleneksel muhasebe uygulanmaya devam olunmuştur.¹⁴⁴

1960'lı yıllarda İngiltere'de enflasyon oranı yeniden yükselişe geçmiş, bunun neticesinde İngiltere ve Galler Yetkin Muhasebeciler Enstitüsü (The Institute of Chartered Accountants In England and Wales) araştırma komitesi genel fiyat düzeyi muhasebesi modelinin uygulanması önerisini yaptı. Bunu izleyen dönemde Muhasebe Standartları Yönetim Komitesi (Accounting Standards Steering Committee-ASSC) bu öneriyi desteklemiştir.¹⁴⁵

Enflasyon Muhasebesine ilişkin ilk fiili uygulama 17 Ocak 1973 tarihinde ASSC tarafından yayınlanan ve ED. 8 (Exposure Draft 8) adıyla bilinen raporla olmuştur. Raporda genel fiyat düzeyi muhasebesi modelinin uygulanması önerilmiş ve düzeltilmiş maliyetlerin (paranın satın alma gücüne göre ifade edilmiş maliyetlerin) tarihi maliyetlere ek olarak sunulması salık verilmiştir. Raporda yer alan görüşler 1974 yılının mayıs ayında yayınlanan muhasebe standartlarında da yer almış, borsaya kayıtlı işletmeler mali tablolarını hazırlarken bu ilkelerden hareket etmişlerdir. Ancak hükümet, bu yaklaşımlardan hoşnut kalmamış ve muhasebe çevrelerindeki baskıları göz önünde bulundurarak bu konuda çalışacak bir enflasyon muhasebesi komitesi oluşturmuştur. Söz konusu komite Sandilans Raporu olarak bilinen raporu 1975 yılının eylül ayında yayınlamış ve cari maliyet enflasyon muhasebesi modelinin uygulanması önerisini getirmiştir. Raporda tarihi maliyetlerin paranın satın alma gücüne göre (genel fiyat düzeyi muhasebesi modeli) düzeltilmesinden tamamen ayrılarak, değerlemede cari maliyetlerin esas alınması önerilmiştir. Gerek muhasebe çevrelerinde ve gerekse

¹⁴⁴ AKDOĞAN: a.g.e. , s.253.

¹⁴⁵ UMAN: a.g.e. , s.156.

hükümet çevrelerinde büyük ilgi gören cari maliyet enflasyon muhasebesi modeli önerisinin muhasebe standartlarında yer alması ve uygulamaya konulması için üzerinde çalışmalar yapmak üzere, Douglas Morpeth başkanlığında bir komite oluşturulmuştur. Bu komite 1976 yılının kasım ayında ED. 18 ya da Morphet Raporu olarak bilinen raporu yayınlamıştır. Varlıkları ya da satışları 10 Milyon Sterlin'i aşan borsaya kayıtlı işletmeler ve limited şirketler ile KİT'lerin 01 Haziran 1978 tarihinden itibaren bu yöntemi uygulamasına salık verilmişti. Bu tarihten altı ay sonra ise varlıkları ya da satışları Bir Milyon Sterlin'i aşan; 1980 yılından sonra ise varlıkları ya da satışları 100.000 Sterlin'i aşan işletmelerin cari maliyet enflasyon muhasebesi modelini uygulaması önerilmekteydi. Bir kaç yıl içinde tarihi maliyet esasından tamamen ayrılmayı gerektiren bu yöntemin uygulanmasının zorunlu olup olmaması konusunda İngiltere ve Galler Yetkin Muhasebeciler Enstitüsü üyeleri arasında yapılan oylamada % 54 olumsuz, % 46 olumlu oy kullanılmış ve yöntemin zorunlu olmaması kabul edilmiştir. Yöntemin zorunlu olmamasının kabul edilmesinde, muhasebecilerin alışmış oldukları sistemden ayrılmak istemeyişlerinin ve bu yöntemin henüz vergi idaresince kabul edilmeyişinin büyük rolü olmuştur. Oysa ki İngiliz Hükümeti, yöntemin iyice benimsenmesi halinde cari dönem kârının vergi matrahı olarak kabul edileceğine ilişkin söz vermişti.¹⁴⁶

Morphet raporunun uygulanmasının zorunlu tutulmaması karşısında, bu raporun eksikliklerini de gidermek üzere, İngiliz Muhasebe Standartları Komitesi (Accounting Standards Committee-ASC) 14 Temmuz 1977 tarihinde özel bir toplantı yapmış ve enflasyonun işletmeler üzerine olan etkilerinin hesaplarda nasıl gösterileceğine ilişkin bir ön kılavuzun acil olarak hazırlanması konusunda bir komitenin oluşturulmasını önermiştir. Bu öneri üzerine William Hyde başkanlığında bir komite kurulmuştur. Komite raporunu 1977 yılının kasım ayında yayınlamış ve cari maliyet enflasyon muhasebesi modelinin sadece gelir tablosunda uygulanmasına izin vermiştir. Hyde

¹⁴⁶ AKDOĞAN: a.g.e. , s.254.

yöntemi olarak bilinen bu yöntemde, gelir tablosunda satılan malın maliyeti kaleminden ortaya çıkan fark ile amortisman giderleri farkını ve net parasal kalemlerden ortaya çıkan farkı göz önünde bulundurmaktadır. Bu yöntemin uygulanması zorunlu olmamakla beraber, borsaya kote işletmeler tarafından 31 Aralık 1977 ve daha sonra biten hesap dönemlerinde uygulanması önerilmiştir. Gerek Morphet Raporu ve gerekse Hyde Raporu, 1978 yılının mayıs ayında yayınlanan muhasebe standartlarında yer almıştır. Buna karşın GFDM modeli standartlardan çıkarılmıştır. 1979 yılının Nisan ayında ED. 24 hazırlanmış, 1980 yılının Mart ayında CDM modeli uygulanmış ve SSAP¹⁴⁷ 16 olarak muhasebe standartlarında yer almıştır. Sonuç olarak İngiltere’de CDM modelini esas alan bir uygulama hakim olmuş ve 1988 yılına kadar isteyen işletmeler tarafından bu yöntem uygulanmıştır. Enflasyon oranının düşürülmesi sonucu uygulamaya son verilmiş ve İngiliz Muhasebe Standartlarından çıkarılmıştır.¹⁴⁸

4-Fransa

Birinci Dünya savaşından sonra Fransa’da Fransız frankı % 80 oranında değer kaybetti. Ancak para sistemi Almanya’da olduğu gibi çökmedi. 25 Ocak 1930 tarihinde çıkarılan 2023 sayılı sirkülerle Fransa’da enflasyon muhasebesi kabul edildi. Bu sirkülere göre enflasyon muhasebesi kısmi genel fiyat düzeyi muhasebesi olarak (yeniden değerlendirme) olarak tanımlanmaktaydı. Sirkülere göre 01 Ocak 1926 tarihinden önce alınmış olup alınmış olan ATİK’lerin değerleri düzeltmeye tabi tutulacak ve amortismanlar düzeltilmiş değerler üzerinden ayrılacaktı. Düzeltme sonrası ortaya çıkan değer artışları ise pasifte özel bir hesapta tutulduğu sürece vergiden muaftı. Değer artışları sermayeye eklendiği ya da dağıtıldığı taktirde vergilendiriliyordu. İkinci dünya savaşı yıllarında ve onu izleyen dönemlerde yine şiddetli enflasyon baş gösterdi. 1937 yılında 100 olan TEF 1948 yılında

¹⁴⁷ Statements of Standard Accounting Practice – Standart Muhasebe Uygulama Bildirisi

¹⁴⁸ AKDOĞAN: a.g.e. , s.255.

1920'ye yükseldi. Bunun üzerine 1945 yılı Ağustos ayı ile 1949 yılı Mayıs ayı arasında enflasyon muhasebesi ile ilgili bir seri kanun ve kararname yayınlandı. Bu kanun ve kararnameler enflasyon muhasebesi uygulamasını zorunlu tutmamıştı. Uygulama sonucu oluşan değer artışlarının pasifte özel bir hesapta kaldıkları sürece % 12 oranında vergiye tabi tutulması; kâr payı olarak ya da diğer şekillerde dağıtılması halinde ise tam olarak Kurumlar ya da Gelir vergisine tabi tutulması hükme bağlanmıştı. Enflasyon muhasebesinin sadece taşınmaz mallara, yabancı para ile olan alacaklarla borçlara ve uzun vadeli yatırımları uygulanması; ortaya çıkan değer artışının % 12 oranında bir vergiye tabi tutulması; uygulamanın zorunlu olmaması gibi nedenlerle söz konusu uygulama Fransa'da başarısızlıkla sonuçlanmıştır.¹⁴⁹

1948 yılından sonra da fiyatların artmaya devam etmesi üzerine, 1958 yılında Fransa'nın para birimi değiştirilmiş; 100 Frank = 1 Yeni Frank olarak kabul edilmiştir. 28 Aralık 1959 tarihinde kabul edilen kanunla savaş sonrasında ikinci kere GFDM yürürlüğe konmuştur. Kanun uyarınca, 28 Aralık 1959 tarihinden önceki son üç yıl içinde satış hasılatı 5 Milyon Yeni Franktan fazla olan sınai ve ticari işletmeler GFDM'yi uygulamak zorunda tutulmuş; ciroları bu miktarın altında kalan işletmeler ise uygulama yapıp yapmama konusunda serbest bırakılmışlardır. Bu yeni sistem de aslında kısmi bir enflasyon muhasebesi uygulamasıdır. Çünkü düzeltme tarihinde sadece işletmelerde mevcut olan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarla bunların amortismanlarının, yabancı para cinsinden alacak ve borçların, iştirak ve plasman senetleri içeren portföylerin düzeltilmesine izin verilmiştir. Diğer kalemler düzeltme kapsamı dışında bırakılmış, sadece stokların yerine konulabilmesi için "yenileme fonu" ayrılması kabul edilmiştir. Düzeltme katsayıları TEFE'den faydalanılarak hesaplanmıştır. Eski uygulamaya benzer şekilde, oluşan değer artışlarının pasifte özel bir hesapta kaldıkları sürece % 3 oranında vergiye tabi tutulması; kâr payı olarak ya da diğer şekillerde dağıtılması halinde ise tam olarak Kurumlar ya da Gelir vergisine

¹⁴⁹ UMAN: a.g.e. , s.154.

tabi tutulması hükme bağlanmıştı. 1958 yılından sonra Fransa'da geleneksel muhasebeye dönülmüş ve bir daha enflasyon muhasebesi uygulanmamıştır.¹⁵⁰

5-Brezilya

İkinci Dünya Savaşı sonrası en hızlı enflasyon Latin Amerika ülkelerinde görülmüştür. Brezilya'da 1953 yılında % 6 olan yıllık enflasyon, 1962 yılında % 302'ye 1970 yılında % 1407'ye çıkmıştır. Brezilya Latin Amerika ülkeleri içinde enflasyon muhasebesi uygulaması açısından zengin bir ülkedir. 1951 yılında duran varlıkların yeniden değerlendirilmesine izin verilmiş, 1958 yılında ise düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayrılması uygulaması kabul edilmiştir. 1958 yılındaki uygulamada değer artışlarının % 10 oranında vergiye tabi tutulması nedeniyle çok az firma yeniden değerlendirme yapmıştır. 1960'lı yılların başında enflasyon iyice hızlanması üzerine 1964 yılı Temmuz ayında kabul edilen bir kanunla duran varlıkların ve bunların amortismanlarının düzeltilmesi zorunlu kılındı. Değer artışlarının için ilk etapta % 5 vergilendirilmesi öngörüldükten bu oran 1966 yılında % 2'ye indirilmiş, 1976 yılında ise tamamen kaldırılmıştır. Düzeltmelerin her yıl yapılması sonucu bütün duran varlıkların değerlerinin düzeltilmesi (yeniden değerlendirme), ülkemizde eskiden olduğu gibi, geleneksel muhasebe uygulamasının ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Brezilya Planlama Bakanlığının her yıl enflasyon oranına paralel olarak ilan ettiği katsayılar düzeltmede esas alınmaktadır. Dış borçların düzeltilmesinde ise döviz kurları kullanılmaktadır. Düzeltmeler yıllık yapıldığında, yıl içindeki düzeltmeler için bir önceki yılın katsayısı kullanılmakta; böylece yıl içindeki artışlar bir ölçüde muhasebeye yansıtılmış olmaktadır. İşletme sermayesindeki düzeltmeler de yine Brezilya Planlama Bakanlığının yayınladığı aylık katsayılarla yapılmaktadır. İşletme sermayesinin düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan değer artışlarının % 20'si vergiden düşülebilmekte;

¹⁵⁰ UMAN: a.g.e. , s.155.

ayrıca bu miktar kadar devlet tahvilini en az iki yıl için alma zorunluluğu getirilmiş bulunmaktadır. Bu sınırlamalar nedeniyle işletme sermayesinin düzeltilmesi rağbet görmemiştir.¹⁵¹

6-Hollanda

Hollanda da, gerek muhasebe enstitüleri ve gerekse bir çok firma tarafından yenileme maliyetleri (cari değerler) büyük ölçüde benimsenmekte ve uygulaması yapılmaktadır. Bu konuda Philips işletmelerinin 1930 yılından beri yenileme maliyeti muhasebesi¹⁵² uygulaması örnek olarak gösterilebilir. Philips işletmeleri bu yöntemi hem dış raporlamada hem de yönetim için hazırlanan işletme içi raporlarda kullanmıştır. Bu uygulamada satılan malın maliyeti satış anındaki yenileme maliyetine göre, amortisman giderleri ise maddi duran varlıkların dönem içi ortalama yenileme maliyetleri üzerinden hesap edilmektedir. Net parasal varlıklardan doğan satın alma gücü kayıpları gelir tablosuna yansıtılmakta; buna karşın net parasal yükümlülüklerden doğan satın alma gücü kazançları göz önüne alınmaktadır. İşletmelerin yaklaşık altıda biri CDM'nin çeşitli modellerini uygulamışlardır. Bazıları uygulamalarında sadece amortismanları maddi duran varlıkların dönem içi ortalama yenileme maliyetleri üzerinden hesap etmekle yetinmişlerdir. Nihayetinde CDM'nin uygulanmasını zorunlu kılan bir hüküm mevcut değildir. Zaten cari maliyetlere dayanılarak hesaplanan kar vergi matrahı olarak kabul edilmemektedir. 1976-1980 yılları arasında Hollanda da enflasyonun % 9-10 arasında seyretmesi CDM uygulamasının genel olarak kabul görmesini sağlamış ve bu konudaki çalışmaları yoğunlaştırmıştır. Hollanda Muhasebe Uzmanları Enstitüsü, İşverenler Komitesi ve Ticaret Birliklerinden oluşan bir çalışma grubu 1976 yılında yayınladığı bildiri ile mali tabloların CDM'ye göre

¹⁵¹ UMAN: a.g.e. , s.158-159.

¹⁵² Cari Değer Muhasebesi

yayınlanmasını ve tarihi maliyetlere dayalı olarak hazırlanan faaliyet sonuçlarının dipnot olarak verilmesine olanak vermiştir.¹⁵³

7-Kanada

Enflasyon oranını tek basamakta tutmada başarılı olunmasına rağmen, Kanada'da da enflasyon muhasebesi konusunda çalışmalar yapıldığı ve İngiltere ile ABD'deki çalışmaların yakından izlendiği görülmektedir. 1972 yılında "Canadian Institute of Chartered Accountants" üyeleri tarafından oluşturulan komisyon, cari değer muhasebesi ve genel fiyat düzeyi muhasebesi konusunda araştırmalar yapmış ve 1974 yılında yayınladığı muhasebe kılavuzunda genel fiyat düzeyi muhasebesini önermiştir. Bu kılavuzun ışığı altında 1975 yılı haziran ayında "Accounting Research Committee" tarafından bir bildiri yayınlanmış ve finansal raporların, genel fiyat düzeyi muhasebesine göre cari değer muhasebesine göre veya her ikisinin bileşiminde göre hazırlanabileceği belirtilmiştir. Ancak ilk adım olarak GFDM'ye göre hazırlanan raporların tarihi maliyetler yanında işletme ilgililerine sunulması önerilmiş, CDM konusunda araştırmaları sürdürmek üzere bir komisyon oluşturulmuş olduğu belirtilmiştir. GFDM'nin uygulamaya konulması konusunda işletmeler üzerinde herhangi bir baskı yapılmamıştır. Bu arada CDM konusunda araştırmalar sürmüştür, İngiltere ve ABD'deki gelişmeler izlenmiştir. 1976 yılı ağustos ayında CDM konusunda "ARC" tarafından bir çalışma yayınlanmış, bu suretle GFDM boşlukta bırakılmıştır. Bu çalışmada CDM'nin değişik uygulama biçimleri ele alınmış, böylece işletmelerin CDM konusunda bilgi edinmelerine olanak sağlanılmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonunda komitenin, aktif ve pasif kalemlerin değerlendirilmesi ve kârın tespiti konusundaki görüşleri yayınlanmıştır. ARC, değerlemede cari değerleri esas almış ve sermayenin satın alma gücü olarak korunması görüşünü benimsemiştir. ARC bu yayınında sonra CDM'nin çeşitli yöntemleri uygulayan bir takım işletmeler üzerinde araştırmalarını

¹⁵³ AKDOĞAN: a.g.e. , s.258.

sürdürmüştür. Diğer taraftan “Ontario Enflasyon Muhasebesi Komitesi (Ontario Committee Of Inflation Accounting)” de 1977 yılında bir rapor yayınlamıştır. Bu raporda kâr dağıtımına veya işletmenin büyümesine olanak veren fonlar üzerinde fiyat yükselmelerinin oluşturduğu etkilerin gösterilmesine olanak veren bir tablonun hazırlanması önerilmiştir. Komite konuya genel olarak finansman açısından yaklaşmıştır. Görüldüğü üzere Kanada’daki muhasebe çevreleri de enflasyon muhasebesi konusundaki tercihlerini CDM yönünde kullanmışlardır.¹⁵⁴

8-Diğer Yabancı Ülkelerdeki Uygulamalar

a-Avustralya

Avustralya’daki muhasebe uygulaması ile İngiltere’deki muhasebe uygulaması arasında yakın bir ilişki mevcuttur. Bu ülkedeki muhasebe çevreleri, İngiltere’deki gelişmeleri yakından izlemektedirler. Nitekim 1974 yılında hakim olan “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” uygulamasının, aynı yıl Avustralya’da da önerildiği görülmüştür. Aynı tarihlerde hükümet, enflasyonun yaratmış olduğu vergi sorunlarının incelenmesi amacıyla bir komite oluşturmuştur. Komite 1975 yılı mayıs ayında raporunu yayınlamış ve vergiye matrah olacak kârın, cari değer muhasebesine göre saptanmasını önermiştir. 1975 yılı Haziran ayında cari değer muhasebesi konusunda Avustralya Muhasebe Uzanmaları tarafından ikinci bir rapor daha yayınlanmıştır. Bu raporda tarihi maliyetlere göre saptanan dönem karının; satılan malın cari maliyetlerine göre ve ortalama cari maliyet değeri üzerinden hesap edilen amortisman giderine göre düzeltilmesi önerilmiştir. Ayrıca varlıkların yeniden değerlendirilmesinden ortaya çıkan brüt kazançların, yeniden değerlendirme yedeklerine devredilmesi gerektiği belirtilmiştir. Söz konusu rapor, gerek muhasebe çevrelerince ve gerekse sanayiciler tarafından o tarihlerde benimsenmiştir. Bunun üzerine 1976 Ekim ayında Avustralya Muhasebe Standartları Komitesi (Australian Accounting

¹⁵⁴ AKDOĞAN: a.g.e. , s.260-261-262.

Standards Committee) tarafından cari değerleri esas alan muhasebe standartları yayınlanmıştır. Bu standartta varlıklar, işletmenin faaliyetlerinin devamı için gerekli olan ve olmayan olarak ikiye ayrılmıştır. Faaliyetin devamı için gerekli olan varlıkların yenileme maliyetleri ile değerlendirilmeleri önerilmiştir. Böylece hesaplanması pek pratik olmayan net bugünkü değer göz önüne alınmamıştır. Ayrıca değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışlarının doğrudan doğruya yeniden değerlendirme yedeklerine devredilmesi gerektiği belirtilmiştir. Avustralya Muhasebe Standartları Komitesi ilk adım olarak; cari maliyet muhasebesi verilerinin 01 Haziran 1977 tarihinden itibaren, finansal raporlara ek olarak sunulmasını ve bu uygulamanın 01 Haziran 1978 tarihinden itibaren de zorunlu olarak ana hesaplarda izlenmesini önermiştir. Bu öneri borsa tarafından benimsenmiş ve tüm üyelerine bu yöntemi uygulamaları mektupla bildirilmiştir. Ancak, söz konusu uygulamanın ana hesaplarda zorunlu olarak izlenmesi ileri bir tarihe ertelenmiştir. Avustralya'da işletmeler, cari maliyet muhasebesi uygulamasını denemişlerse de, enflasyonun düşük olması nedeni ile uygulamaya devam etmemişlerdir.¹⁵⁵

b-Arjantin

Arjantin'de 1960 yılında çıkarılan bir kanunla, ilan edilen katsayılara göre, sadece sabit kıymetlerin düzeltilmesini öngören kısmi bir uygulamayla çalışmalar başlamıştır. Daha sonraki yıllarda ki uygulamalarda TEFE kullanılmıştır. Düzeltme sonucu ortaya çıkan değer artışları vergi dışı bırakılmış, düzeltilmiş değerler üzerinden ayrılan amortismanın vergiye tabi karın tespitinde dikkate alınmasına izin verilmiştir. 1972'den itibaren ise Arjantin Muhasebeciler teknik enstitüsünün yayınladığı uygulama esaslarına göre diğer finansal tablo kalemlerinin de düzeltilmesini içeren fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulamasına geçilmiştir.¹⁵⁶

¹⁵⁵ AKDOĞAN: a.g.e. , s.263-264.

¹⁵⁶ GÜZELDAL, ERSOY: a.g.e. , s.30.

c-Avusturya

İkinci dünya savaşı sonrasında Avusturya Şilininin değer kaybetmesiyle ortaya çıkan yeniden değerlendirme sorunu ile ilgili olarak 1954 yılında yeniden değerlemenin kuralları belirlenmiştir. Buna göre sabit varlıklar, stoklar ve alacaklar değerlemeye tabi tutulmuştur. Ancak bu uygulama tüm işletmeler için zorunlu kılınmamıştır. 1967 yılından itibaren ise CDM'ye benzer bir model uygulanmaya başlanmıştır. Buna göre sabit varlıklar satın alma değeri, cari piyasa fiyatı veya üretim maliyetinden en düşük olanıyla değerlendirilmekte ve bu değer üzerinden amortisman ayrılmaktadır.¹⁵⁷

d-İsveç

İsveç'te 1944 yılından beri, CDM'ye benzer bir yöntemle, sabit varlıklar düzeltilmektedir. Düzeltmede özel fiyat endeksleri kullanılmaktadır. Düzeltme sonucu oluşan değer artışları üzerinden hesaplanan amortismanlar işletmede ihtiyat olarak bırakılmaktadır. Ancak değer artışları üzerinden hesaplanan amortismanlar vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır.¹⁵⁸

e-Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti

KKTC'de enflasyon muhasebesi ile ilgili önemli bir uygulama 01 Ekim 1999 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan "İşletmelerin Sermaye ve Ekonomik Varlıklarının Yeniden Değerlenmesi Hakkında Yasa Gücünde Kararname" ile getirilmiştir. Getirilen uygulama kısmi bir enflasyon düzeltmesi olup amacı kararnamenin dördüncü maddesinde "işletmelerin bilançolarında enflasyon dolayısıyla reel bir gösterge olma özelliğini yitiren sermaye ve ekonomik

¹⁵⁷ GÜZELDAL, ERSOY: a.g.e. , s.30.

¹⁵⁸ GÜZELDAL, ERSOY: a.g.e. , s.30.

varlıklarını güncelleştirme ve işletmelerin reel olmayan nominal kazançları üzerinden vergilendirilip ekonomik varlıklarının erozyona uğramasını önlemek” şeklinde ortaya konmuştur. Kararname ile getirilen uygulama başlı başına bir enflasyon muhasebesi yaparak bilanço ve gelir tablosu üzerindeki enflasyon etkisini tamamen ortadan kaldırmak değil; sadece sermaye ve bir takım varlıkların değerlerinin güncellenmesi şeklinde olmuştur. Kararnameye sermayeden kasıt ödenmiş sermaye ile birikmiş ihtiyatların toplamıdır. Yeniden değerlenecek ekonomik varlıklar ise sabit kıymetler, stoklar ve borsada işlem görmeyen TL cinsinden hisse senetleridir. Oran tespitinde KKTC’nin dış ticaretinde en fazla hacmi olan iki ülkenin para birimi karşısında TL’nin değer kaybının basit ortalaması alınmıştır. Kararname ile bilanço esasında defter tutan tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yeniden değerlendirilmesi zorunlu kılınmıştır. İlk düzeltmenin 1998 yılı bilançosuna yapılması ve en düzeltme yapılırken en fazla 1975 yılına kadar geri gidilmesi öngörülmüştür. Yeniden değerlendirme sonucu oluşabilecek karlar vergiden istisna edilmiş, zararların ise bir sonraki döneme devredilemeyeceği belirtilmiştir.¹⁵⁹

¹⁵⁹ GÜZELDAL, ERSOY: a.g.e. , s.33.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA ENFLASYON DÜZELTMESİ

Tez çalışmasının bu kısmında 5024¹⁶⁰ sayılı Kanun ile vergi mevzuatına dahil edilen enflasyon düzeltmesinin¹⁶¹ teorik temellerine değinildikten sonra gerçek bir işletme üzerinde yapılan uygulama örneğine yer verilecektir. Ancak ilk etapta bu düzenlemenin getirilme sebeplerine ve enflasyon düzeltmesine ilişkin tarihi gelişim sürecine yer verilecektir.

I-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN MALİ MEVZUATIMIZA GETİRİLME SEBEPLERİ

Enflasyon olgusunun yarattığı olumsuzluklara birinci bölümün en başında ayrıntılı olarak değinilmişti. Hiç şüphesiz bu olumsuzluklar, söz konusu düzenlemenin getirilmesinde çok önemli sebeplerdir. Enflasyon düzeltmesi müessesinin ne sebeple vergi mevzuatımız içine dahil edildiği 5024 sayılı Kanun'un gerekçesinde ise özet olarak ayrıca şu şekilde belirtilmiştir:

Ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, mali tabloları da bozmuş; işletmelerin gelir ve

¹⁶⁰ 17 Aralık 2003 tarihinde TBMM'de kabul edilmiş ve 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 01 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

¹⁶¹ Literatürde bugüne kadar “Enflasyon Muhasebesi” terimi kullanıla gelmiştir. Ancak kanun koyucu bu terim yerine “Enflasyon Düzeltmesi” terimini kullanmıştır. Nitekim “Enflasyon Düzeltmesi” bir nevi “Enflasyon Muhasebesi” uygulamasıdır. Bu nedenle bu çalışmada “Enflasyon Muhasebesi” ve “Enflasyon Düzeltmesi” terimleri birbirinin yerine kullanılmıştır.

giderlerinin; varlıklarının ve özsermayelerinin, gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır.

Her ne kadar, enflasyona karşı alınan ekonomik tedbirler ile sorunun kökten çözülmesi hedeflenmiş ve bu konuda çok ciddi mesafeler kat edilmiş ise de, bu temel hedeften vazgeçmeksizin, mali tabloların enflasyondan arındırılması ve vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi ihtiyacının genel gerekçeleri şu şekilde özetlenebilir.

Vergi kanunlarımızda enflasyon düzeltmesi ile ilgili çok sayıda hüküm olmakla birlikte, bunlar birbiriyle uyumlu ve tutarlı olmadığı gibi, uluslararası kabul görmüş standartlardan da uzak olduklarından bu dağınık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

Fiyatlar genel seviyesindeki artışlar, ister büyük ister küçük oranlı olsun, vergi matrahının oluşmasında bazı mükellefler lehine, bazı mükellefler aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Daha açık bir ifade ile borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, özsermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve rekabet ortamını zedelemektedir. Bunun sonucu olarak da, işletmeler özsermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte, bu durum, ülkemizin kaynak dağılımını ve işletmelerin mali dengelerini bozmakta ve mali yapının zayıflamasına yol açmaktadır. Bu nedenle katlanılan finansman maliyeti, vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir.

İşletmelerin söz konusu mali açıklarını özsermaye yerine borçlanma yolu ile kapatmaya çalışmaları, ülkemizin sınırlı kaynaklarının yüksek maliyetle kullanılmasına ve enflasyonun artmasına sebep olmaktadır.

Özsermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler ise, kazanç vergisi olmaktan çıkıp servet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır. Bu husus işletmelerin

özsermayelerini azaltmakta, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Enflasyon düzeltilmesi olmaması aynı zamanda, kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmekte ve kayıt dışı ekonominin temel sebepleri arasında yer almaktadır.

Yerli sermayenin zarar görmesinin yanı sıra, yabancı sermaye de bu faktör nedeniyle ülkeye yeterince gelmemekte, hatta yerli sermaye çeşitli şekillerde yurt dışına yönelmektedir.

Enflasyon düzeltilmesinin mali mevzuatta yer almaması, halka açık şirketler ile bankalardaki enflasyon düzeltilmesi uygulaması ile çelişki oluşturmaktadır.

Bütün bunların yanında, mali tabloların çok yönlü fonksiyonları da işlevsiz kalmaktadır. Yatırımlar, kredi tahsisleri ve kar dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte, bunun işletme ekonomilerinde doğurduğu zararlar, son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açmaktadır.

Enflasyon düzeltilmesi gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve mali tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmekte, dolayısıyla, işletmelerin özsermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır. Vergi barışının ve ekonomik sağlamlığın işletme bazında kalıcı olarak sağlanması açısından da adaletin gereği olan bu ihtiyaç giderilmelidir.

Yukarıda yer alan gerekçelerle enflasyon düzeltilmesine mali sistemde yer verilmesi zaruret haline gelmiştir.

II-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN GEÇİRDİĞİ AŞAMALAR

A-ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN ÖNCE YAPILAN ÇALIŞMALAR VE YASAL DÜZENLEMELER

Ülkemizde enflasyonun seyrine baktığımızda Cumhuriyetin ilk yıllarında genellikle tek haneli enflasyon oranlarının, kimi yıllar negatif enflasyon (deflasyon) yaşandığı ve İkinci Dünya Savaşı yıllarına kadar enflasyonun % 12 oranını aşmadığı görülecektir. Enflasyonun aşırı derecede rahatsız edici olmaya başladığı yıllar İkinci Dünya Savaşı yıllarıdır. Bu yıllarda ülkemiz % 90'ları aşan enflasyon oranları ile yaşamak zorunda kalmıştır. Savaş sonrasında ülkemizde enflasyon oranları 1954 yılına kadar yüksek bir seyir izlememiş tek haneli oranlarda kalmıştır. Ancak bu yılda ülkemiz tekrar çift haneli enflasyon oranıyla tanışmış ve 1960'lara kadar % 10 ile % 20 arasında değişen enflasyon oranları yaşanmıştır. 1960'lı yıllarda enflasyon ortalama % 4 seviyesinde seyretmiştir. 1970'li yıllarda petrol şokları sonrası çift hatta üç rakamlı enflasyon oranları yaşanmıştır. 1980 ve sonrasında ise hep yüksek oranlı enflasyon yaşanmaya devam etmiştir.

Ülkemizde de Enflasyonun malî tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinin giderilmesine yönelik yapılan çalışmalar yeniden değerlendirme ya da revalüasyon adı altında tam olarak bu yıllarda, 1950'lerde başlamıştır. Bu konudaki ilk ciddi çalışma Prof. Dr. Cumhur FERMAN'ın "Fiyat Hareketlerinin Muhasebe prensipleri üzerine Tesiri ve Bilanço Teorileri" adlı eser olup, 1954 yılında yayınlanmıştır.¹⁶²

Tüm bunlara karşın 1950'li yıllarda enflasyonun malî tablolar üzerindeki etkilerine yönelik yasal bir düzenlemeye gidilmemekle beraber;

¹⁶² UMAN: a.g.e. , s.165.

1954 ve 1959 yılları arasında yaşanan şiddetli enflasyonun KİT'ler ve özel sektör kuruluşları üzerinde yarattığı olumsuz etkileri gidermek ve 1950'lerde yürürlüğe giren vergi yasalarını değişen ekonomik şartlara uyumlu hale getirmek amacıyla bir çok reform komisyonu kurulmuştur. Bu komisyonlar bir dizi rapor yayınlanmıştır. Bu çalışmanın konusuyla ilgili olan raporlar şunlardır:

- “Genel Vergi Reformu Raporu”, Maliye Bakanlığı Yayını, 1961
- “Yeniden Değerleme Vergi ve Reform Komisyon Raporu” HUK Etütleri, 1963
- “Türkiye Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Birleştirilmiş Rapor” , Maliye Bakanlığı Yayını, 1962¹⁶³

Daha sonra 19 Şubat 1963 tarihinde 205 sayılı Kanun kabul edilmiş, bu kanunla VUK'a eklenen Geçici 11. madde ile “Yeniden Değerleme” uygulaması vergi mevzuatımıza dahil edilmiştir. Geçici 11. maddenin 2791 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle işlerlik kazandırılan şeklinde, 31 Aralık 1982 tarihine kadar ve sadece bir kez olmak üzere ATİK'lerin bedellerini geçmiş yıllar için belirtilen katsayılarla çarpmak suretiyle yeniden değerlendirme yapma olanağı tanınmıştır. Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tuttukten sonraki bedelleri üzerinden amortisman ayırmalarını ve bu amortisman tutarını gider yazabilmelerini olanaklı kılan vergisel bir avantajın sağlanması da bu kanunla yapılan önemli değişikliklerden biri olmuştur. Ancak geçici uygulamanın yarattığı zorlukların yanı sıra enflasyonu oranlarının yükselişi sonrası ekonomik koşulların kötüleşmesi ve bu durumun işletmeler üzerinde görülen olumsuz etkileri yeniden değerlendirme müessesesinin devamlılığını zorunlu kılmış ve 3094 sayılı Kanun'un birinci maddesiyle, anılan Geçici 11. madde hükmü bir kez daha yeniden düzenlenerek müesseseye 1984 yılından itibaren devamlılık kazandırılmış ve mükelleflerin sürekli olarak her yılın sonu itibariyle yeniden

¹⁶³ UMAN: a.g.e. , s.165.

değerleme yapabilmelerine olanak tanınmıştır. Son olarak 01 Ocak 1987 tarihinden geçerli olmak üzere 3332 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle Geçici 11. madde; mükerrer 298. madde olarak değiştirilmiş ve maddenin 10 numaralı bendi de yeniden düzenlenmek suretiyle madde Vergi Usul Kanunu'nun "Değerleme" ile ilgili maddelerinin sonuna eklenmiştir.¹⁶⁴

Çalışmanın Birinci Bölümü'nde de değinildiği üzere, enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere sadece "Yeniden Değerleme" uygulaması ile yetinilmemiş, bunun yanı sıra diğer bir takım uygulamalarda vergi mevzuatına dahil edilmiştir. Söz konusu uygulamalar daha önce detaylı olarak anlatıldığı için burada tekrar edilmeyecektir. Tüm bu düzenlemeler aslında parça enflasyon muhasebesi uygulamaları olmakla beraber, bir bütünlük arz etmemektedirler.

B-ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN ÖNCE ÇEŞİTLİ KURUMLAR TARAFINDAN ÇALIŞMALAR

Çalışmanın Birinci Bölümü'nde de değinildiği üzere ülkemizde Enflasyon Muhasebesi alanında ilk ciddi çalışma Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMSUDSK) tarafından yapılmış ve kurul tarafından 1997 yılında "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" başlığıyla 2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı yayınlanmıştır. Bu standart 29 nolu UMS ile hemen hemen aynıdır. Bunu Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayınlanan "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar" Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 20) ile bu tebliğde değişiklik yapan diğer tebliğler takip etmiştir. Bu konuda yapılan en güncel düzenlemelerden biriside Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayınlanan "Mali Tabloların Yüksek

¹⁶⁴ N.Kemal GÜNDÜZ, Necati PERÇİN: Amortismanlar ve Yeniden Değerleme, Yaklaşım Yayınları , Ankara, Mart 1999, s.405.

Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı” başlıklı Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ’dir.

C-ENFLASYON DÜZELTMESİ İÇİN YAPILAN HAZIRLIK ÇALIŞMALARI

Ülkemizde yıllarca yüksek enflasyon yaşanmasına, mali idare, gerek enflasyonla mücadeleyi olumsuz etkileyecek olması ve gerekse, vergi gelirlerinde önemli düşüşler olacağı endişesiyle enflasyon muhasebesi uygulamasına soğuk bakmışlardır. Mali idarenin gerekçeleri kendince haklı olabilir.¹⁶⁵ Ancak 2001 yılında ülkemizde yaşanan derin ekonomik kriz sonrasında gerek meslek örgütleri (TOBB, TÜSİAD, TÜRMOB) ile odaların gerek iş dünyasının yoğun talepleri karşısında 2002 yılı başında Maliye Bakanlığınca “Enflasyon Muhasebesi” konusunda çalışmalar başlatılmıştır.

Enflasyon düzetmesi gibi oldukça karmaşık bir konuda uygulanabilir ve geçerli bir modelin ortaya konabilmesi için, bu konuda uzman üniversite öğretim üyeleri, bağımsız denetim şirketleri ve SPK’dan gelen uzmanlar ile bilfiil enflasyon muhasebesi uygulayan büyük şirketlerin temsilcilerinden oluşan 24 kişilik bir “Enflasyon Muhasebesi Komisyonu” oluşturulmuştur. Karma komisyon çalışmalarına 2002 yılı Ocak ayında başlamış ve 2002 yılı Haziran ayında çalışmalarını bitirerek 18 Haziran 2002’de Maliye Bakanlığı’na bir çalışma raporu sunmuştur. Bu raporda yasa tasarısı hazırlanırken dikkat edilmesi gereken noktalara değinilmiştir. Ayrıca rapor ekinde 29 nolu UMS’nin tercümesi, endeksler, düzeltme katsayıları, parasal ve parasal olmayan kalemler listesi ile bir tebliğ taslağı da sunulmuştur.¹⁶⁶

¹⁶⁵ Ahmet AKIN: “Enflasyon Muhasebesi” **ASMMMO Bülten Dergisi**, Sayı : 147-148, Mayıs-Haziran 2003, s.15.

¹⁶⁶ Bu paragrafta verilen bilgiler söz konusu rapordan alınmıştır.

Bu süreçte siyasal iktidar 15 Mart 2003 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 2003 yılı programında, vergi sistemindeki enflasyon ayarlamalarını rasyonelleştirmeyi programına almıştır.¹⁶⁷

Karma komisyon tarafından hazırlanan rapor esas alınarak MB tarafından bir yasa tasarısı hazırlanmıştır. MB bünyesinde hazırlanan tasarı geçen süre içinde çeşitli değişikliklere uğramış ve nihai halini 2003 yılının Temmuz ayında almıştır. 28 Temmuz 2003 tarihinde toplanan Bakanlar Kurulu tarafından tasarının TBMM’ye arzı kararlaştırılmıştır. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü’nün 18 Eylül 2003 sayılı yazısı ekinde genel ve madde gerekçeleriyle beraber tasarı TBMM’ye arz edilmiştir.¹⁶⁸

D-ENFLASYON DÜZELTMESİ’NİN YASALAŞMA SÜRECİ

Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü’nce T.B.M.M.’ye arz edilen tasarı 01 Ekim 2003 tarihinde Plan ve Bütçe Komisyonuna sevk edilmiş ve 1/681 Esas numarasıyla görüşülmüştür. Plan ve Bütçe Komisyonu tasarı üzerindeki çalışmalarını 11 Aralık 2003 tarihinde bitirmiş; 12 Aralık 2003 tarih ve 65 sayılı kararı ile kabul ettiği kanun metnini genel kurula göndermiştir. 22. dönem 2. Yasama Yılı’nın 29. Birleşiminde 17 Aralık 2003 Çarşamba günü tasarı üzerindeki görüşmeler tamamlanmış ve 5024 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” kabul edilmiştir. Kanun onay için 18 Aralık 2003 tarihinde Cumhurbaşkanlığına gönderilmiş; Cumhurbaşkanlığı’nca onaylanarak 29 Aralık 2003 tarihinde geri gelmiş ve 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁶⁷ AKIN: a.g.m. , s.15.

¹⁶⁸ Bu paragrafta verilen bilgiler söz konusu yazıdan alınmıştır.

Kanun'un getirdiği yenilikler neticesinde 01 Ocak 2004 tarihinden itibaren "Enflasyon Düzeltmesi" yürürlüğe girmiştir.¹⁶⁹ Ayrıca daha sonra 5228¹⁷⁰ sayılı Kanun'la, enflasyon düzeltmesi ile ilgili hükümlerde bir takım değişikliklere gidilmiştir.

5024 ve 5228 sayılı Kanun'ların yayımından sonra Maliye Bakanlığı (MB) tarafından enflasyon düzeltmesinin vergisel ve muhasebe ile ilgili uygulamalarının nasıl yapılması gerektiğini açıklayan bir takım tebliğler¹⁷¹ yayınlanmıştır.

Ancak tartışmalı veya açık olmayan mevzuların çokluğu nedeniyle tebliğlerle de yetinilmemiş, uygulama hakkında çok daha detaylı açıklamalar

¹⁶⁹ Bu bilgiler Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığının Resmi İnternet Sitesi olan www.tbmm.gov.tr adresinden 12 Temmuz 2005 tarihinde derlenmiştir.

¹⁷⁰ Kabul Tarihi : 16 Temmuz 2004 (31 Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

¹⁷¹ Söz konusu tebliğler liste halinde verilmektedir.

- 328 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(28 Şubat 2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır)
- 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(28 Nisan 2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)
- 12 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(05 Mayıs 2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)
- 337 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(13 Ağustos 2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)
- 338 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(13 Ağustos 2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)
- 339 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(24 Ağustos 2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)
- 345 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(28 Şubat 2005 tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)
- 348 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği(12 Mayıs 2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

içeren sirkülerler¹⁷² de o zamanki adıyla Gelirler Genel Müdürlüğünün internet sayfasında yayınlanmıştır.

¹⁷² Söz konusu sirkülerler liste halinde verilmektedir.

- 2 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 3 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 4 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 6 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 8 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 9 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 10 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 11 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 13 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 14 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 17 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 18 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 19 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri
- 21 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri

III-ENFLASYON DÜZELTMESİ KAVRAMI VE ENFLASYON DÜZELTMESİ MODELLERİ

Bu bölümde ilk olarak enflasyon düzeltmesi kavramı tanımlanacak daha sonra ise enflasyon düzeltmesi işlemi yapmak için kullanılabilecek modeller anlatılacaktır.

A-KAVRAM OLARAK ENFLASYON DÜZELTMESİ

Enflasyon düzeltmesi kanun metninde parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması şeklinde tanımlanmıştır.

Enflasyon düzeltmesi bir başka anlatımla, mali tablolarda yer alan ve fiyat seviyesindeki değişimlerden etkilenen kalemlerin, mali tabloların düzenlendiği tarihteki değerleri ile ifade edilebilmeleri, dolayısıyla mali tabloların enflasyonist etkilerden arındırılması amacıyla yapılan muhasebe işlemleridir.

B-ENFLASYON DÜZELTMESİ MODELLERİ

Enflasyon düzeltmesi için üç ayrı model kullanılabilir. Bunlar sırasıyla aşağıda sayılmıştır.

- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi
- Cari Değer Muhasebesi (İkame Maliyet Muhasebesi)
- Karma Sistem

Bu bölümde söz konusu modeller ele alınacaktır. Ancak bu modeller anlatılmadan önce kısa bir örnek yardımıyla bu modellerin çıkış noktaları üzerinde durulacaktır.

Hesap dönemi takvim yılı olan bir işletmenin Ocak ayında 10,000 YTL bedelle alınmış bir malı olduğunu ve dönem başında TEFE'nin 100 olduğunu varsayalım. Dönemin son ayında yani Aralıkta malın 20,000 YTL bedelle satıldığını ve aynı ayda paranın da tahsil edildiğini varsayalım. Bu ayda da söz konusu mal için, yenileme maliyeti 16,000 YTL, TEFE'nin ise 120 olduğunu farz edelim.

Tarihi Maliyet esasına göre işletmenin kârı $(20,000 - 10,000 =)$ 10,000 YTL olacaktır.

Malî tablo kullanıcıları yukarıdaki veriler ışığında bu sonucun gerçeği tam olarak yansıtmadığı konusunda artık günümüzde görüş birliği içinde olmakla beraber, alternatif çözümler üzerinde görüş birliğine varabilmiş değillerdir. Bu konuda “Nominal Sermayenin Korunması” ve “Fiziki Sermayenin Korunması” olarak nitelenen iki ayrı yaklaşım öne çıkmaktadır. Malî tablo kullanıcıların çoğunluğu sermayenin korunmasını sağlayacak bir karşılık ayrıldıktan sonra gelirden söz edilebileceği konusunda görüş birliği içinde oldukları halde, korunmasını istedikleri sermayenin niteliği konusunda ayrılmaktadırlar.¹⁷³

Nominal Sermayenin Korunması gereğine inananlara göre Ocak ayında maliyeti 10,000 YTL olan malın Aralık ayında satın alma gücü açısından eşdeğeri 12,000 YTL $(10,000 \text{ YTL} \times 120/100)$ olmaktadır. Bu durumda satılan malın maliyeti olarak 12,000 YTL'nin esas alınması malın alımı için harcanan 10,000 YTL tutarındaki nominal sermayeyi koruyacak ve satış sonucunda işletmenin kârı $(20,000 - 12,000 =)$ 8,000 YTL olacaktır.

¹⁷³ SAYARI: a.g.m. , s.13.

Hesaplanan 8,000 YTL'lik kârı aşan bir tutarın dağıtılması, yatırılan sermayenin dönem sonu satın alma gücünün, dönem başı satın alma gücüne göre azalmasına sebep olacaktır. Fiziki Sermayenin Korunması gereğine inananlara göre ise bir işletme mevcut üretim gücünü korumadıkça gelir elde etmiş sayılmaz. Örneğimiz açısından bu satılan malın maliyetinin 16,000 YTL (Satış zamanındaki cari maliyet) olarak hesaplanacağı anlamına gelmektedir. Bu durumda ise işletmenin kârı $(20,000 - 16,000 =)$ 4,000 YTL olacaktır. Hesaplanan 4,000 YTL'lik kârı aşan bir tutarın dağıtılması ise stok düzeyinin korunmasını engelleyecektir.¹⁷⁴

Sermayenin korunması konusunda, yukarıdaki görüşler enflasyona göre düzeltilmiş malî tablolarla ilgili iki ayrı enflasyon düzeltmesi modelini ortaya çıkarmıştır. Bunlar daha öncede değinildiği üzere, Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi ile Cari Değer Muhasebesi'dir. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi paranın satın alma gücündeki düşmenin etkileriyle ilgilenen ve nominal sermayenin korunması gerektiğini savunanların tercihidir. Cari Değer Muhasebesi ise işletme faaliyetlerini etkileyen özel fiyat artışları üzerinde durulması gerektiğini ve fiziki sermayenin korunması gerektiğini savunanların tercihidir. CDM ölçüm sonucuna yoğunlaşırken, GFDM ölçü birimine odaklanmaktadır. GFDM tarihi maliyetlere bağlı kalırken, ölçü birimini sabit paraya dönüştürmekte; CDM ise GFDM'nin fiyat değişimleri karşısında yeterinde başarılı olmadığı fikriden hareketle tarihi maliyet modelini değiştirmektedir.¹⁷⁵

Üçüncü bir yöntem olarak ise karma sistem karşımıza çıkmaktadır. Adından da anlaşıldığı gibi karma sistem, GFDM ile CDM'nin uzlaştırılarak, böylece, genel ve nispi fiyat hareketlerinin tüm etkilerinin muhasebeye yansıtılması düşüncesinden kaynaklanan entegre bir yöntemdir. Bu yöntemin

¹⁷⁴ SAYARI: a.g.m. , s.14.

¹⁷⁵ SAYARI: a.g.m. , s.14.

“en iyi enflasyon muhasebesi yöntemi” olduğunu savunan yazarlar olduğu gibi aksi görüşte olanlar da vardır.¹⁷⁶

Bu üç yöntem ile beraber tarihi maliyet esası ele alındığında aşağıdaki tabloda görüleceği üzere dört farklı raporlama sistemi karşımıza çıkmaktadır.

	Tarihi Maliyet	Cari Maliyet
Sabit Para	GFD (TM/SP) Bu uygulamada malî tablolar genel fiyat düzeyi artışına göre yeniden düzenlenmekte ve belli bir günün sabit parası ile ifade edilmektedir.	Karma Sistem (CM/SP) Malî tablolar özel ve genel fiyat artışlarının her ikisini de kapsayacak biçimde yeniden düzenlenmektedir.
Nominal Para	Tarihi Maliyet Esası (TM/NP) Bu uygulama malî tabloların mevcut geleneksel düzenleme şeklini ifade etmektedir.	CDM (CM/NP) Malî tablolar özel fiyat artışlarına göre yeniden düzenlenmektedir.

Tablo 2 : Raporlama Sistemleri

1-Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Bu model, klasik muhasebe modeli ilkeleri üzerine üretilmiş ancak fiyatlar genel seviyesindeki değişimleri mali tablolara yansıtabilme özelliğine sahip bir modeldir. Klasik muhasebe modeli ile fiyatlar genel seviyesi muhasebe modeli arasındaki önemli fark, bu modellerde kullanılan ölçü birimleri konusundadır. Daha açık bir ifade ile, klasik muhasebe, ölçü birimi olarak paranın nominal değerini kullanırken, fiyatlar genel seviyesi muhasebe modeli, paranın satın alma gücünü (reel değerini) kullanmaktadır.¹⁷⁷

¹⁷⁶ Mehmet YÜCE: “Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, www.basarm.com.tr/dergi/99-06/a/enflasyonmuhasebesi.htm, 25 Nisan 2004, s.8.

¹⁷⁷ Mehmet KORKUSUZ : “Enflasyon Muhasebesi Neden Gerekli?” <http://vergidegundem.com/03.makale/aamakale/enflasyon%20muhasebesi.doc>, 24 Kasım 2004, s.4.

Dolayısıyla GFDM’de “paranın satın alma gücü değişmemektedir.” ilkesi dışında geleneksel muhasebenin tüm ilkeleri korunmaktadır.¹⁷⁸

Daha önce çeşitli kereler değinildiği üzere fiyatlar genel seviyesindeki artışlar, zaman içinde paranın satın alma gücünde azalmalara yol açar. Enflasyonun varlığını kabul eden bu model, paranın satın alma gücünün değiştiğinden hareketle, genel bir fiyat endeksi (TEFE, TÜFE, GSMH Deflatörü) yardımıyla, mali tablolarda farklı satın alma gücü ile yer alan kıymetlerin, belli bir tarihteki (dönem sonları) satın alma gücü ile ifade edilmesi temeline dayanır.¹⁷⁹ Başka bir deyişle, finansal raporların bugünkü para değerine göre ayarlaması ve hesapların bugünkü para birimine göre belirtilmesini esas alan bir modeldir. Böylece, genel fiyat düzeyi muhasebesi, finansal tabloların homojenliği sağlanması, sermayenin satın alma gücü cinsinden korunması ve enflasyon dolayısıyla elde edilen enflasyon kazancının finansal tablolarda yer alması mümkün kıldığı gibi, geçmiş dönemlerdeki finansal tabloları sabit para birimiyle ifade edilmek suretiyle muhasebe bilgilerinin zaman süreci içinde karşılaştırılabilmesi imkanını vermektedir.¹⁸⁰

Düzeltilmede farklı endeksler kullanılabilir. Endeksler genel ve özel fiyat endeksleri olarak ayrılırlar. Fiyatlar genel seviyesi modelinde ekonomideki mal ve hizmetlerin fiyat değişimlerini bir bütün olarak içeren genel endeksler kullanılmaktadır. Modelin gerçekçi bir şekilde uygulanabilmesi için seçilen endeksler önem arz etmektedir.¹⁸¹ Gerçekten de modelin uygulamasında karşı karşıya kalınan en büyük sorun, fiyat değişimlerini ifade eden endeksin nasıl belirlendiği ile ilgilidir. Yani, endeksin güvenilirliği ve nitelikleri konusundadır. Anılan muhasebe modelinde

¹⁷⁸ UMAN: a.g.e. , s.38.

¹⁷⁹ UMAN: a.g.e. , s.38.

¹⁸⁰ YÜCE: a.g.m. , s.7.

¹⁸¹ GÜZELDAL, ERSOY: a.g.e. , s.25.

kullanılacak fiyat endeksinin, nitelik ve güvenilirliğinin yüksek olmasını sağlayabilecek özellikler aşağıda maddeler halinde sayılmıştır.¹⁸²

- Geniş kapsamlı olmalıdır.
- Bütün mal ve hizmetlerin fiyatlarında oluşan dalgalanmaları doğru bir biçimde yansıtabilmelidir.
- Geçmiş yıllara ilişkin bilgileri de içeren endeks dizilerine sahip olmalıdır.
- Kolay ve çabuk bir biçimde hazırlanabilmeli, kullanıcıların emrine düzenli olarak sunulmalıdır.

Bu modelde aynı zamanda nispi fiyat hareketleri de, geleneksel muhasebede dikkate alındığı ölçüde dikkate alınabilmektedir. Şöyle ki: düzeltilmiş değerlerin cari piyasa değerleri, düzeltilmiş değerden düşük olduğu takdirde, söz konusu kıymet malî tablolarda cari piyasa değeri ile yer almaktadır.¹⁸³

Fiyatlar genel seviyesindeki değişmelerin mali tablolara, fiyatlar genel seviyesi muhasebe modeli ile yansıtılmasında aşağıdaki prosedür izlenmektedir.

- Uygulamanın yapılacağı hesap dönemi başı ve sonuna ait bilançolarla dönemin gelir tablosu alınır,
- Dönem başı ve sonu bilançolarında yer alan tüm kalemler, nakdi olanlar ve olmayanlar şeklinde kategorilere ayrılır,
- Dönem başı ve sonundaki nakdi kalemler, olduğu gibi bırakılır,
- Bilançolarda yer alan bütün nakdi değerlerin elde edildiği yıllar ve yıllar itibarıyla gösterdiği değişimler tespit edilir,
- Dönem başı bilançosunda gösterilen nakdi olmayan değerler, bilanço tarihindeki fiyat endeksinin, bu nakdi olmayan varlıkların elde edildiği

¹⁸² KORKUSUZ: a.g.m. , s.4.

¹⁸³ UMAN: a.g.e. , s.38.

tarihteki fiyat indeksine bölünmesi ile bulunan düzeltme katsayısı ile çarpılarak düzeltilir,

- Bu şekilde düzeltilmiş olan dönem başı bilançosunda yer alan tüm nakdi ve nakdi olmayan değerler, dönem sonunda paranın satın alma gücüyle ifade edilmek üzere, dönem sonu fiyat indeksinin dönem başı fiyat indeksine bölünmesi suretiyle bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılarak düzeltilir,¹⁸⁴
- Bu şekilde hesaplanacak satın alma gücü kayıp ve kazançları, gelir tablosunda, düzeltilmiş dönem karının hesaplanmasında birer unsur olarak dikkate alınır,
- Gelir tablosunun diğer unsurları da, fiyatlar genel seviyesindeki değişimlere göre düzeltilerek, paranın dönem sonu itibarıyla satın alma gücü ile ifade edilmiş gelir tablosu düzenlenir.¹⁸⁵

GFDM kolay uygulanabilir olması ve bütün işletmelerin aynı endeksi kullanacak olmaları nedeniyle denetlenebilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olması GFDM'nin avantajları olarak sayılabilir. Diğer taraftan sisteme getirilen en büyük eleştiri kullanılan endeksin spesifik değişimleri yansıtmamasıdır. Bir başka sorun ise endeks seçimidir.¹⁸⁶

Bu çalışmanın konusunu oluşturan ve VUK'ta düzenlenmiş bulunan enflasyon düzeltmesi uygulaması GFDM'yi esas alarak düzenlenmiştir. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde oldukça detaylı olarak ele alınacaktır.

2-Cari Değer Muhasebesi (İkame Maliyet Muhasebesi)

Enflasyonun sadece mutlak fiyat seviyesi değil, aynı zamanda nispi fiyatlar üzerinde de etkili olduğu yadsınmaz bir gerçektir. Her ne kadar

¹⁸⁴ KORKUSUZ: a.g.m. , s.5.

¹⁸⁵ KORKUSUZ: a.g.m. , s.6.

¹⁸⁶ GÜZELDAL, ERSOY: a.g.e. , s.26.

enflasyon bir ortalama olarak ifade edilmekte ise de, her çeşit mal ve hizmetlerin değeri ortalamaya eşit olarak değişmemekte, başka bir değişle enflasyonda genel fiyatlar seviyesi yükselmekle beraber, bu yükseliş tüm mal ve hizmetler için aynı anda ve aynı oranda olmamaktadır. Bir zaman dilimi içinde bazı malların fiyatları daha fazla, bazı malların fiyatları daha az yükselirken, bazı malların fiyatlarındaki yükselme ise gecikerek ortaya çıkmaktadır. İşte, işletmeler üzerinde nispi fiyat hareketlerinin etkisi bazı hallerde fiyatlar genel düzeyindeki değişmelerden daha fazla olması ve fiyatlar genel düzeyi muhasebesinin bu tip fiyat hareketlerini tam olarak dikkate almaması nedeniyle, değerlendirme esası olarak, “yerine koyma maliyeti ya da cari değerin (Current Value)” esas alması gerektiği ileri sürülmektedir.¹⁸⁷ Bu savı ileri sürenler malî tabloların, GFDM'ye göre düzetilse bile karar almada yeterli olmayacağını düşünmektedirler. Zira onlara göre, işletmeler enflasyondan çok kendi kullandıkları mal ve hizmetlerin fiyatlarının artışından etkilendiklerinden, malî tabloların özel fiyat artışlarına göre düzeltilmesi daha yararlı olacaktır.¹⁸⁸

Özel fiyat değişmelerini finansal tablolara yansıtan muhasebe olarak tanımlanan cari değer muhasebesi modelinde, finansal tablolarda yer alan varlıklar ve kaynakları yerine koymak için gerekli olan cari maliyet ile gösterildiğinden dolayı genel fiyat düzeyi muhasebesinden farklıdır. Belirli bir varlığın cari yerine koyma maliyeti genel fiyat düzeyinden farklı olarak artabilmekte veya azalabilmektedir. Bu nedenle cari değer muhasebesi, genel fiyat seviyesindeki değişmelerin aksine belirli bir fiyattaki değişmelerin etkisini göstermektedir.¹⁸⁹ Özet olarak bu model enflasyon ortamında, fiyatlar özel seviyesindeki değişmeleri yansıtan bir özelliğe sahip bir muhasebe modelidir.¹⁹⁰

¹⁸⁷ YÜCE: a.g.m. s.8.

¹⁸⁸ SAYARI: a.g.m. , s.15.

¹⁸⁹ YÜCE: a.g.m. , s.8.

¹⁹⁰ KORKUSUZ: a.g.m. , s.6.

Daha önce kısaca değinildiği üzere bu modelde, üretim gücünün (fiziki sermayenin) korunması esas alınmakta ve varlıkların değerlemesinde cari değer esas alındığı zaman bu esasın olacağı ortaya konmaktadır. Bu anlayışa göre işletmeler ancak varlıklarını ikame edecek başka bir deyişle üretim gücünü koruyacak düzeyin üzerinde gelir elde ettikleri takdirde kârlı kabul edilmelidirler.¹⁹¹

Modelde, işletme karı, " **faaliyet karı** " ve " **elde tutma kazançları** " adlarıyla, iki parçaya ayrılmaktadır.¹⁹²

İşletme Karı = Cari Faaliyet Karı + Elde Tutma Kazançları Toplamı (Gerçekleşmiş ve Gerçekleşmemiş Elde Tutma Kazançları)
--

Faaliyet karı, dönem hasılatından, bu hasılatın elde edilmesinde kullanılan varlıkların ikame maliyetinin çıkarılması suretiyle hesaplanmaktadır. Elde tutma kazançları ise, enflasyon dönemlerinde değer artışı gösteren fiziksel varlıkların elde tutulması sonucu sağlanan kazançlardır. Elde tutma kazançlarının, sermayenin mi yoksa kârın mı bir unsuru olduğu konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Ancak, çoğunlukla, sermayenin üretim gücünü korumaya dönük bu kazanç türü, bilançoda bir fon hesabında, sermayenin bir unsuru olarak gösterilmektedir. Bu tür kazancın, ayrılma sebebi dolayısıyla, dağıtılabılır karlar arasında gösterilmesi, esasen mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan, modelde, elde tutma kazançları adı altında hesaplanan tutarlar, gerçekleşen ve gerçekleşmeyen kazançlar olarak sınıflandırılmaktadır. " Gerçekleşen elde tutma kazançları " ile, dönem içinde kullanılan veya satılan varlıkların maliyet bedelleri ile ikame maliyetleri arasındaki fark kastedilmektedir. Gerçekleşmeyen elde tutma kazançları ise, dönem sonunda işletmenin elinde bulunan varlıkların maliyet bedelleri ile ikame maliyetleri arasındaki farkı ifade etmektedir.¹⁹³

¹⁹¹ UMAN: a.g.e. , s.39.

¹⁹² KORKUSUZ: a.g.m. , s.6.

¹⁹³ KORKUSUZ: a.g.m. , s.7.

Bu şekilde hesaplanan faaliyet karı, işletmenin enflasyon dönemindeki cari karlılığını ve ortaklara dağıtılabilecek karı gösterirken ; elde tutma kazançları ise, işletme sermayesinin üretim gücü olarak korunabilmesi için işletmede bırakılması gereken tutarı ifade etmektedir.¹⁹⁴

Modelin uygulamasında ;

- Bilançoya dahil varlıkların ölçülmesinde, ölçü birimi olarak paranın nominal değeri esas alınmaktadır,
- Varlıklar, bilançoda, " bilançonun düzenlendiği tarihte elde mevcut olan varlıkların üretim gücü ve hizmet kapasitesine göre eşiti olan bir diğer varlığın satın alınması durumunda ödenecek fiyatı ifade eden " ikame maliyeti ile gösterilmektedir, bu nedenle, bu modelde hazırlanan mali tablolar, tablonun düzenlendiği tarihte, tabloda yer alan varlıkların (stoklar ve sabit varlıklar) ikame edilmesi halinde, işletmenin ödemek zorunda olacağı tutarları gösterir,
- Modelde, sermayenin, ortaklardan çok işletme bakımından önem taşıdığı anlayışından hareketle, sermayenin üretim gücü olarak korunması hedef alınmıştır, bu nedenle, sermayenin üretim gücünün korunmasını sağlayabilecek miktarda karşılık ayrılmadan hesaplanan tutarlar kar olarak kabul edilmemektedir,

Ortaklara dağıtılacak karın hesabında, cari hasılatla cari maliyetler arasındaki fark bulunmaktadır.¹⁹⁵

Cari maliyet muhasebesinin en önemli sakıncası cari değerlerin ölçülmesindeki güçlölüdür. Cari değerin belirlenmesinde, resmi kuruluşlarca ilan edilen özel fiyat endeksleri, işletmenin kendi geçmiş deneyimlerinden

¹⁹⁴ KORKUSUZ: a.g.m. , s.6.

¹⁹⁵ KORKUSUZ: a.g.m. , s.6.

yararlanarak geliştirdiği endeksler, satıcılar da elde edilen satış kataloglarındaki bilgiler, değ erleme uzmanlarının yaptıkları takdirler v.b. gibi ölçü birimleri kullanılmaktadır. Oysa, bu şekilde tespit edilen ölç ekler sübjektif bir nitelik taşımaktadır. Gerçekten, cari yerine koyma maliyetinin hesabı başlı başına bir problemdir. Bu da cari değ er muhasebesinin etkisini kırmaktadır. Ayrıca, bu yöntemde işletmeler tarafından cari maliyet tekdüzen olarak belirlenmediğ inden, finansal tabloların karşılaştırılabilirliği olanağı ortadan kalkmaktadır.¹⁹⁶

3-Karma Sistem

GFDM modelinde tarihi maliyetlerin genel bir fiyat endeksi ile düzeltilerek ölç me sorununun aşılması amaçlanmıştır . Modelin en önemli dezavantajı spesifik fiyat hareketlerinin dikkate alınmamasıdır. CDM modelinde spesifik fiyat hareketleri dikkate alınmış, ancak nakdi değ erlerden kaynaklanan kazanç ve kayıplar dikkate alınmamaktadır. Karma sistem modelinin temelinde her iki modelin birbirini tamamladığı düşüncesi yatmaktadır. Karma sistem modeliyle diğ er iki modelin dezavantajları aşılmaya çalışılmıştır. Karma sistem modelinde CDM'ye göre düzenlenmiş finansal tablolar dönem sonlarında fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilir. Karma sistem modelinde, nakdi değ erlerle ilgili kazanç ve kayıplar hesaplandığı gibi , CDM'ye uygun olarak elde tutma kazanç ve kayıpları da hesaplanabilecektir. Modelde amaç, genel ve özel fiyat değ işmelerini göz önünde bulundurarak mali tabloların enflasyon etkisinden bütünüyle arındırılarak hazırlanmasıdır. Modelin en önemli dezavantajı, diğ er modellere göre daha karışık olması ve uygulama zorluğudur. Diğ er taraftan modelde daha gerçekçi sonuçlar elde edilmektedir.¹⁹⁷

¹⁹⁶ YÜCE: a.g.m. , s.8.

¹⁹⁷ GÜZELDAL, ERSOY: a.g.m. , s.27-28.

IV-ENFLASYON DÜZELTMESİ İLE İLGİLİ TERİMLER VE ENFLASYON DÜZELTMESİNİN UYGULANABİLME ŞARTLARI

Çalışmanın bundan sonraki kısmında “Enflasyon Düzeltmesi” işlemi tüm detaylarıyla anlatılacaktır. Ancak konunun layıkıyla kavranabilmesi için “Enflasyon Düzeltmesi” ile ilgili bazı teknik terimlerin ve hangi şartlarda enflasyon düzeltmesinin uygulanacağını bilmesi zorunludur. Bu nedenle ilk etapta bu terimlere ve açıklamalarına yer verilecektir.

A-ENFLASYON DÜZELTMESİ İLE İLGİLİ TERİMLER

1-Parasal ve Parasal Olmayan Kıymetler

a-Parasal Kıymetler

Paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir. (VUK, Mük. 298. Md.) Nakit para, çek, banka mevduatları, alacaklar ve borçlar parasal kıymetlerdir.

b-Parasal Olmayan Kıymetler

Paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı yönde değişen ancak satın alma güçleri aynı kalan kıymetlerdir. Stoktaki mallar, sabit kıymetler ve iştirâklar parasal olmayan kıymetlerdir.

Parasal olan ve parasal olmayan kıymetler şeklinde sınıflandırma enflasyon düzeltmesi (muhasabesi) ile ilgili tebliğ ya da standartların

neredeyse hepsinde karşımıza çıkmaktadır. Bu sınıflandırmanın özü, enflasyondan etkilenme biçimidir. Bazı kıymetler vardır ki, enflasyonist ortamlarda değerlerini korurlar. Bazı kıymetler de vardır ki enflasyonist ortamlarda değerlerini kaybederler. Diğer ifade ile paranın satın alma gücü karşısında aynı ya da ters yönde hareket edebilirler.

Parasal kıymetler paranın satın alma gücü karşısında ters yönde hareket eden ve enflasyonist ortamlarda değerlerini kaybeden kıymetler olup, parasal olmayan kıymetler paranın satın alma gücü karşısında aynı yönde hareket eden ve enflasyonist ortamlarda değerlerini koruyan kıymetlerdir.

2-Enflasyon Düzeltmesi, Düzeltme Katsayısı ve Ortalama Düzeltme Katsayısı

a-Enflasyon Düzeltmesi

Daha öncede dile getirildiği üzere parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasıdır. (VUK, Mük. 298. Md.)

Bir başka ifade ile, enflasyon düzeltmesi, bir finansal raporlama setinde yer alan değişik tarihler ve veya dönemler itibariyle hazırlanmış her türlü finansal tabloda yer alan her türlü parasal bilginin, en son düzenlenen bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre , diğer bir deyişle, paranın güncel satınalma gücüne göre raporlanmasıdır.¹⁹⁸

¹⁹⁸ Recep PEKDEMİR, Yakup SELVİ: Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları , Ankara, Ocak 2004, s.35.

b-Düzeltilme Katsayısı

Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. (VUK, Mük. 298. Md.)

Dikkat edileceğı üzere tanımlamada iki adet endeksten bahsedilmektedir. Bunlardan ilki mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksi, başka bir deyişle en son düzenlenen bilanço ayının endeksi olan hedef endekstir. Diğeri ise düzeltmeye esas alınan parasal olmayan bilanço kaleminin doğum tarihi yani kanuna göre belirlenecek olan düzeltmeye esas tarihe ait olan endekstir.¹⁹⁹

c-Ortalama Düzeltme Katsayısı

Mali 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 katsayıdır. (VUK, Mük. 298. Md.)

Bazı durumlarda dönem içinde gerçekleşen bazı işlemler aylar bazında yaklaşık olarak eşit bir dağılım gösterebilir. Bu veya benzeri durumlarda düzeltme katsayısını ortalama olarak almak mümkündür.²⁰⁰

¹⁹⁹ PEKDEMİR, SELVİ: a.g.e. , s.35.

²⁰⁰ PEKDEMİR, SELVİ: a.g.e. , s.37.

3-Fiyat Endeksi

Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilan edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksidir. (VUK, Mük. 298. Md.)

4-Reel Olmayan Finansman Maliyeti

Her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda "borcun alındığı tarihteki" Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutardır. (VUK, Mük. 298. Md.) Bu konu ilerleyen bölümlerde daha detaylı olarak ele alınacaktır.

5-Toplulaştırılmış Yöntemler

a-Basit Ortalama Yöntemi

Gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasıdır. (VUK, Mük. 298. Md.)

b-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

Dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasıdır. (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.) (VUK, Mük. 298. Md.)

6-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıdır. (VUK, Mük. 298. Md.)

7-Taşıma

Mali tablolarındaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemidir. (VUK, Mük. 298. Md.)

8-Taşıma Katsayısı

Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. (VUK, Mük. 298. Md.)

9-Enflasyon Fark Hesapları

Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesaplardır. (VUK, Mük. 298. Md.)

10-Enflasyon Düzeltme Hesabı

Parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesaptır. (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak

çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılacak suretiyle kapatılır.) (VUK, Mük. 298. Md.)

11-Net Parasal Pozisyon

Parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farktır. (VUK, Mük. 298. Md.)

Bilindiği üzere net işletme sermayesi dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar arasındaki farktır. Benzer şekilde net parasal pozisyonda parasal aktifler ile parasal pasifler arasındaki farkı temsil eder.²⁰¹

B-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN UYGULANABİLME ŞARTLARI

1-Mükellefiyet Yönünden

Yasa hükmüne göre kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutabileceklerdir. (VUK Mük. 298. Md. “A” Fıkrası 1. Bendi 1. Paragraf) Mükellefiyet türüne göre enflasyon düzeltmesi yapabileceklere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

²⁰¹ PEKDEMİR, SELVİ: a.g.e. , s.47.

a-Gelir Vergisi Mükellefleri

- Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinden ferdi işletme sahibi tüccarlar ile ferdi işletme sahibi çiftçiler
- Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir vergisi mükellefi olmamakla birlikte ortakları gelir vergisi mükellefi olan adi şirketler ve kollektif şirketler
- Sadece komandite ortağı gelir vergisi mükellefi olan adi komandit şirketler

b-Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadi kamu müesseseleri
- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler
- İş ortakları

2-Ekonomik Yönden

Enflasyon düzeltmesinin amacı, yüksek oranlı enflasyonun mali tablolar üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin giderilmesi olduğundan; enflasyon düzeltmesinin yüksek enflasyon oranlarının yaşandığı dönemlerde yapılması gerekeceği açıktır. Ekonomik şartları dönem sonları ve geçici vergi dönemleri olarak ayrı ayrı ele alınarak incelenecektir.

a-Dönem Sonlarında

Dönem sonlarında enflasyon düzeltmesi yapmak için gerekli koşul, Devlet İstatistik Enstitüsü'nün yayımladığı Toptan Eşya Fiyat Endeksi'ndeki (TEFE) artışın içinde bulunulan hesap dönemi dahil olmak üzere son üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla

olmasıdır. Düzeltme yapmak için her iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer. (VUK Mük. 298. Md. “A” Fıkrası 1. Bendi 1. Paragraf)

Bu durumda enflasyon düzeltmesini gerektiren ve ortadan kaldıran şartlar aşağıdaki tablodaki gibi özetlenebilir.

Olasılık No	TEFE'nin Son Üç Hesap Döneminde % 100'den Fazla Artması	TEFE'nin Son Hesap Döneminde % 10'dan Fazla Artması	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	Enflasyon Düzeltmesi Sona Erecek
1	+	+	Evet	Hayır
2	+	-	Hayır	Hayır
3	-	+	Hayır	Hayır
4	-	-	Hayır	Evet

Tablo 3 : Enflasyon düzeltmesi uygulama ve sona erme şartları²⁰²

Yani her iki şart bir arada sağlanıp enflasyon düzeltmesi uygulamasına başlandıktan sonra, şartlardan herhangi birinin sağlanmaya devam etmesi halinde uygulama devam edecektir. Yine her iki şartta ortadan kalktıktan sonra uygulamaya son verilecektir. Bu durumda ilerleyen dönemlerde her iki şart beraber sağlanmadığı sürece yani münferit olarak şartlardan biri sağlansa bile uygulama yeniden başlamayacaktır.

Bununla beraber VUK'ta enflasyon düzeltmesine başlanması ya da sona ermesi ile ilgili olarak, oranların yeniden tespiti konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Nitekim Bakanlar Kurulu %100 oranını %35'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar yükseltmeye, %10 oranını ise %25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanuni seviyesine kadar indirmeye yetkilidir. Bakanlar Kurulu'nun yetkisini kullanması durumunda bu tabloda yer alan durumlar değişebilecektir.

²⁰² Bülent OKUDAN: “2005 Yılında Enflasyon Düzeltmesi Var mı?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 282, Şubat 2005, s.38.

b-Geçici Vergi Dönemlerinde

Geçici vergi dönemlerinde söz konusu oranların tespitinde son 36 ay ve son 12 ayda oluşan TEFE dikkate alınacaktır. Ayrıca 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 yapılacaktır. (VUK Mük. 298. Md. “A” Fıkrası 1. Bendi 2. Paragraf)

Buradaki % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya; % 10 oranının ise % 25'e kadar yükseltmeye veya tekrar kanuni seviyesine indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

3-Mali Tablo Kalemleri Yönünden

Bir kıymetin enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilmesi için mali tablolarda güncel değerleri ile yer almıyor olması gerekir.

Bilanço kalemlerini incelediğimizde parasal kıymetlerin Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığından; bilançoda güncel değerleri ile yer aldıkları görülecektir.

Bu nedenle parasal kıymetlerin (parasal varlıklar ve parasal kaynakların) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına gerek yoktur. Zira mali tabloda görünen parasal kıymete ait değer, mali tablo tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstermektedir. Ancak mali tablonun enflasyonun etkilerinden arındırılması için, parasal olmayan kıymetlerin (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynakların) enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir. Mali tabloda görünen parasal olmayan kıymetlere ait değerler, mali tablo tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma

gücünü gösteren değerler değildir, düzeltilmeleri icap eder. (328 Nolu VUKGT)

Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dahil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler 328 Nolu VUKGT ekinde gösterilmiştir. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle beraber öz sermaye kalemleri “parasal olmayan kıymet” olarak addolunacaktır.

V-ENFLASYON DÜZELTMESİ GENEL ESASLARI

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak her varlığın düzeltme işleminde esas alınacak tarihinin ve düzeltmeye esas bedelinin doğru tespiti vergi matrahı açısından önemlidir. Çünkü düzeltme tarihi ve düzeltmeye esas bedeli doğru tespit edilmeyen varlığın düzeltilmesinde kullanılacak katsayının ve katsayı ile çarpılacak tutarın yanlış olmasına; dolayısıyla, o varlığın enflasyon fark hesabına ve enflasyon düzeltme hesabına intikal edecek rakamların yanlış olmasına neden olacaktır. Sonuç olarak ta vergi matrahının yanlış hesaplanmasına neden olacaktır. Bu bölümde enflasyon düzeltmesinde kullanılacak tarihler ve düzeltmede esas alınacak tutarlar genel hatlarıyla ifade edilecektir.

A-TARİHLERLE İLGİLİ ESASLAR VE DÜZELTME İŞLEMİNDE ESAS ALINACAK TUTARLAR

Genel olarak enflasyon düzeltmesi, kayıtlara dayanak teşkil eden belgelerin düzenlenme tarihleri esas alınarak yapılacaktır. Ancak düzenlemeye tabi tutulacak kıymetlerin türüne göre düzeltme işlemi; satın alma, deftere kayıt, ödeme, tahsil, tecil veya mülkiyetin intikal ettiği tarihlerden birine göre de yapılabilecektir

Düzeltilme işleminde parasal olmayan kıymetlerin VUK'ta yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarları esas alınacaktır. Düzeltme işlemi açısından parasal olmayan kıymetlerin miktarının bir önemi yoktur Çünkü düzeltme işlemi kıymetlerin değeri üzerinden yapılır.²⁰³

²⁰³ VURAL, ÖZYER, KIRATLI: a.g.e. , s.98.

Aşağıda enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak varlıkların düzeltme işleminde esas alınacak tarihleri ve düzeltmede esas alınan değerleri hesap bazında tablo halinde gösterilmiştir;

Düzeltilme İşlemine Tabi Hesap	Düzeltilme İşleminde Esas Alınacak Tarihler	Düzeltilme İşleminde Esas Alınacak Değerler
Hisse Senetleri	Satın alma tarihi	Alış Bedeli
Stoklar (İlk madde malzeme/yarı mamul/Mamul/Ticari mallar)	Deftere kayıt tarihi	Maliyet Bedeli
Verilen Sipariş Avansları (159)-Verilen Depozito ve Teminatlar (126) (Verilen avans ve depozito parasal olmayan kıymetle ilgili olmalı)	Ödeme tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Alınan Depozito ve Teminatlar (326)-Alınan Sipariş Avansları (340) (Alınan avans ve teminat parasal olmayan kıymetle ilgili olmalı)	Tahsil tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Peşin ödenen giderler (180-280)	Deftere kayıt tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Parasal Olmayan Karşılıklar (Hisse senedi değer düşüklüğü karşılığı gibi)	Bağlı olduğu iktisadi kıymet için belirlenen tarih	Mukayyet (kayıtlı) değer
Mali Duran Varlıklar (İştirakler) Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri (Döviz cinsinden alınan iştirakler endekslenmeyecek!)	Ödeme tarihi	Alış Bedeli
Mali Duran Varlıklar (İştirakler) Temettü karşılığı (İştirakin Geç:28, geçmiş yıl karı ve dönem karını sermayeye ilavesi sonucu gelen bedelsizler) alınan hisse senetleri (İştirakin yeniden değerlendirme değer artış fonunu, İştirakler değer artış fonunu ve Maliyet artış fonunu sermayeye ilavesi sonucu gelen bedelsizler endekslenmeyecek!)	İştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Maddi Duran Varlıklar	Deftere kayıt tarihi	Maliyet Bedeli
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Deftere kayıt tarihi	Maliyet Bedeli
Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	Deftere kayıt tarihi	Maliyet Bedeli
Gelecek Dönemlere Ait Gelirler (380-480)	Deftere kayıt tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Sermaye hesabı Nakdi artırılan	Tahsil tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Sermaye hesabı Kar yedeklerinden (olağanüstü ihtiyatlar, Geç:28, Emisyon primi) karşılanan(Kar yedeklerinin sermayeye ilave tarihine kadar ayrı, endekslenmiş değeri ile sermaye hesabına aktarılmasından sonra ayrı endekslenmesi gerekmektedir!)	Sermaye artışı tescil tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Sermaye hesabı geçmiş yıl karı ve net dönem karından karşılanıyorsa (Geçmiş yıl karı ve net dönem karının sermayeye ilave tarihine kadar ayrı, endekslenmiş değeri ile sermaye hesabına aktarılmasından sonra ayrı endekslenmesi gerekmektedir!)	Sermaye artışı tescil tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Kar Yedekleri (Yasal yedekler) (Genel kurul tarihinden önce yıl sonunda ayrılması gerektiğine dair mukteza istenebilir. Tebliğde deftere kayıt tarihi. Çok net değil!)	Ayrıldıkları Tarih (Deftere kayıt tarihi)	Mukayyet (kayıtlı) değer
Kar Yedekleri (Olağanüstü yedekler)	Ayrıldıkları Tarih (Deftere kayıt tarihi)	Mukayyet (kayıtlı) değer
Kar Yedekleri (Geç:28 Fonu)	Deftere kayıt Tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Kar Yedekleri (Yenileme Fonu)	Deftere kayıt Tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer
Hisse sen. İhraç Primleri/ Hisse Senedi İptal Karları	Deftere kayıt Tarihi	Mukayyet (kayıtlı) değer

Tablo 4: Enflasyon düzeltmesinde esas alınacak tarihler ve değerler²⁰⁴

²⁰⁴ YÜKÇÜ, ÖZKAN: a.g.e. , s.144.

Konu ile ilgili VUK'un Mükerrer 298. maddesinde yer alan hüküm ise aynen şu şekildedir:

"...3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

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

*b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari 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 karları için; **tahsil tarihi.***

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

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

*f) Kar yedekleri, geçmiş yıl karları ve net dönem karının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; **tescil tarihi.***

*g) Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynı 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...***"

B-MALİYETE DAHİL EDİLMİŞ FİNANSMAN GİDERLERİ

İşletmeler ihtiyaçlarına binaen yaptıkları mal ve hizmet alımlarını iki şekilde finanse ederler: Özkaynaklar ve yabancı kaynaklar. Yabancı kaynakla finanse edilen alımların işletmeye maliyeti temel olarak faiz ve kur farkıdır. Bu faiz ve kur farkları ödendiği ya da tahakkuk ettiği döneme göre gider olarak kayda alınabilmekte ya da satın alınan mal ya da hizmetin maliyetine dahil edilmektedir.²⁰⁵

Dolayısıyla duran varlıklar ve stoklar aktife alınırken, maliyet bedeline bu kıymetlerin alım bedellerinin yanı sıra bu kıymetleri almak için katlanılan kur farkı ve faiz gideri gibi finansman giderleri de eklenmektedir. Daha önce Fisher etkisi olarak adlandırılan konu anlatılırken ödenen faizin tamamının gerçekte faiz olmadığı, bir kısmının enflasyondan kaynaklanan değer kaybının telafisi olarak ödendiğine değinilmişti. Enflasyondan kaynaklanan değer kaybının telafisi olarak ödenen kısım “Enflasyon Düzeltmesi” ile ilgili mevzuatta “Reel Olmayan Finansman Maliyeti(ROFM)” olarak adlandırılmıştır.

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesi yapılırken esas alınacak bedeli, bunların VUK (269 ila 290. maddeler) hükümlerine göre

²⁰⁵ Faiz ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak aşağıda yazılı kaynaklardan daha detaylı bilgi alınabilir.

- Vergi Usul Kanunu Madde 262
- Kazım YILMAZ: VUK,GVK,KVK ve KDVK Açısından Değerleme, T.Ş.O.F. Matbaacılık, Ankara 2000, s.6.
- 163 Sayılı VUKGT (27 Ocak 1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete)
- 238 Sayılı VUKGT (02 Mart 1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete)
- 23 Nolu UMS – Borçlanma Maliyetleri
- 14 Nolu TMS – Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

tespit edilen değerinden ROFM düşülmüş bedel olacaktır.²⁰⁶ Maliyet bedelinin ya da esas alınan diğer bedelin içinde sadece katlanılan finansman giderinin reel kısmı kalacaktır. En basit anlamda reel finansman gideri, nominal finansman giderinden enflasyondan kaynaklanan değer kaybının telafisi olarak ödenen kısmın düşülmesiyle bulunur.

1-Üzerinden Reel Olmayan Finansman Maliyeti Hesaplanacak Finansman Giderleri

Mükellefler aşağıda listelenen finansman giderleri üzerinden ROFM hesaplayacaklar ve buldukları bu tutarları düzeltmeye konu kıymetin değerinden düşecek ve düzeltmeyi bundan sonra yapacaklardır.²⁰⁷

- Banka kredisi ile edinilen kıymetler dolayısıyla katlanılan kur farkı ve faizler
- Tedarikçi kredisi ile (vadeli) edinilen kıymetler dolayısıyla katlanılan kur farkı ve faizler
- Kur farkı ve faiz olarak bir ödeme yapılmış olmasa dahi, bedeli ya da taksitleri üç ayı aşan vadelerle ödenen kıymetlerin bu süreyi aşan vadelerle yapılan ödemeleri dolayısıyla katlanılan gizli faizler.

Enflasyon düzeltmesinde alım tarihi ne olursa olsun, aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline son beş hesap dönemi içinde dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları hesaplanıp maliyetten düşülecektir. Maliyet bedeline son beş hesap döneminden önce giren

²⁰⁶ Güray ÖĞREDİK: “Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasında Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Hesaplanmasında Özellik Arz Eden Durumlar ”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı : 12, Aralık 2004, s.48.

²⁰⁷ İbrahim KOCABEY: “31.12.2003 Tarihli Bilançolarda Reel Olmayan Finansman Maliyetinin (ROFM) Hesaplanması; 2004 ve İzleyen Dönemler Beyannamelerinde 5 Yıl İçinde İndirim Konusu Yapılacak ROFM'nin Tespiti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 282, Şubat 2005, s.33.

finansman giderleri için ROFM hesaplamak ihtiyaridir. İsteyen mükellefler ROFM hesaplayabileceklerdir.²⁰⁸

2-Reel Olmayan Finansman Maliyeti Hesaplama Yöntemleri

Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, aktifleştirilen finansman giderlerinin reel olmayan kısmının ayrıştırılması ile ilgili iki ayrı yöntem yer almaktadır. Bu yöntemler finansman giderlerinin tevsik edilip edilmemesine göre uygulanabilmektedir. Buradan finansman giderlerinin tevsik edilememesini bu giderlerin herhangi bir geçerli belgeye dayanmaksızın kayda alındığı gibi anlamamak gerekir. VUK'un 227. maddesi uyarınca VUK'ta aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

Burada kasıt, işletmenin dönem boyunca genel finansman amacıyla kullandığı yabancı kaynaklar için katlandığı faiz ve kur farklarını bir dağıtım anahtarı vasıtasıyla dağıttığı durumda, bir stok ya da duran varlığın maliyetine dahil edilen finansman maliyetinin fiilen nereden kaynaklandığının tespit edilememesi halidir. (9 Nolu VUK Sirküleri, 2.10. Bölümü) Dolayısıyla belli bir borca ilişkin finansman giderlerinin birebir ve direk ilgili iktisadi kıymetin maliyetine dahil edilerek aktifleştirilesi durumunda ROFM'nin tevsik edildiğini kabul etmek gerekir. ROFM'nin ne surette olursa olsun tespiti için finansman giderlerinin mutlaka tevsiki şarttır.²⁰⁹

Yöntemlerden birincisi reel olmayan finansman maliyetinin borç tutarının esas alınması ile hesaplanması yöntemi diğeri ise toplam finansman

²⁰⁸ KOCABEY: a.g.m. , s.33.

²⁰⁹ ÖĞREDİK: a.g.m. , s.46

giderinin esas alınması ile hesaplanması yöntemidir. İlk yöntem finansman giderlerinin tevsik edildiği yani kullanılan kredinin bilfiil belli bir mal alımı için kullanıldığı durumda uygulanacaktır. İkinci yöntem ise finansman giderlerinin tevsik edilemediği durumda kullanılacaktır.

Borç Tutarının Esas Alınması yönteminde, ilgili varlığın edinimi ile ilgili borç tutarına borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranı uygulanarak reel olmayan kısmı hesaplanır. Borç tutarı esas alınarak hesaplanması yönteminin formülü şu şekilde olacaktır.

$$\text{ROFM} = \text{Borç Tutarı} \times \frac{\text{Borcun Kapatıldığı Aya Ait TEFE} - \text{Borcun Alındığı Aya Ait TEFE}}{\text{Borcun Alındığı Aya Ait TEFE}}$$

Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanacaktır. Birden fazla hesap dönemine sarkan yabancı para üzerinden borçlanmalarda, borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranı, borcun kapatıldığı hesap dönemi sonundaki Türk Lirası karşılıklarına değil, borcun her hesap dönemi sonundaki Türk Lirası karşılıklarına uygulanarak hesaplama yapılacaktır.²¹⁰

Toplam Finansman Giderinin Esas Alınması yönteminde Reel olmayan finansman maliyeti, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenecek oranın toplam finansman maliyetine uygulanması suretiyle hesaplanır. Toplam finansman giderinin esas alınarak hesaplanması yönteminin formülü 328 Seri Nolu VUKGT’de şu şekilde verilmiştir.

$$\text{ROFM} = \text{Toplam Finansman Gideri} \times \frac{\text{TEFE Artış Oranı}}{\text{Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}$$

²¹⁰ KOCABEY: a.g.m. , s.34.

Normal şartlar altında bu formüldeki oranın 0 ile 1 arasında gerçekleşmesi gerekir. Oranın birden büyük çıkması, bankacılık sektörünün öngörüler ile belirlediği kredi faiz oranlarının, gerçekleşen TEFE artış oranlarının gerisinde kaldığını ifade etmektedir. Bu durumda oran 1 olarak alınacak ve toplam finansman maliyetinin tamamının ROFM olduğu kabul edilecektir.²¹¹

3-Amortisman Süresi Bitmemiş Kıymetlere İlişkin Reel Olmayan Finansman Maliyeti

VUK'un geçici 25. maddesinin "c)"bendine 5228 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle eklenen "3" numaralı alt bent ile (31 Aralık 2003 tarihli bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere) amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın, 2004 ve sonraki dönemlerde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı belirtilmiştir. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların da mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir." denilmiştir.

Buna göre amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2004 ve sonraki dönemlerde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. (17 Nolu VUK Sirküleri, 2.2. Bölümü)

²¹¹ Adnan UYAR: "Münhasıran Sürekli Olarak İşlenmiş Altın, Gümüş Alım-Satımı ve İmali ile İştigal Eden Mükellefler ile Menkul Kıymet Yatırım Fonları İçin Enflasyon Düzeltmesi Yapma Zorunluluğu ", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 150, Haziran 2005, s.184.

VI-KIYMETLER VE HESAPLAR İTİBARIYLA DÜZELTME ESASLARI

VUK'a göre enflasyon düzeltmesi işleminin nasıl yapılacağı temel olarak VUK'un Geçici 25. ve Mükerrer 298. maddesi ile 328 ve 338 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde detaylı olarak açıklanmıştır. Daha önceki bölümlerde enflasyon düzeltmesinin dayanakları başlığı altında diğer kanuni düzenlemeler de sayılmıştı. Diğer düzenlemeler söz konusu iki madde ve iki tebliğ kadar kapsamlı olmayıp, kısmi açıklamalar içermektedir. Bu bölümde detaylı olarak enflasyon düzeltmesi esaslarına değinilecektir.

A-AÇILIŞ BİLANÇOSUNUN DÜZELTİLMESİ

VUK'a 5024 sayılı Kanun ile eklenen Geçici 25. maddede "31 Aralık 2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde ise VUK'un bu madde ile değişik Mükerrer 298. maddesinde yer alan hükümlere göre düzeltilir." denilmiştir. Kanun koyucu 2004 yılında mali bilançoların VUK'un 5024 sayılı Kanun ile değişik Mükerrer 298. maddesinde yer alan hükümlere göre düzeltilmesini amaçladığı için 31 Aralık 2003 tarihli bilançonun düzenlenmesi konusunda özel düzenleme yapmıştır. 01 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 25. maddede 31 Aralık 2003 tarihli bilançonun düzeltileceğini belirten hüküm kanun koyucunun, endeksler ne olursa olsun, 2003 yılı mali tablolarının enflasyona göre düzeltilmesini amaçladığını ortaya koymaktadır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının ilk adımı başlangıç bilançosunun düzeltilmesidir. Başlangıç bilançosunun düzeltilmesine ilişkin esaslar 5024 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen Geçici 25. maddede ve VUK'un Geçici 25. ve 26. maddelerinin uygulamasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 328 Sıra Nolu VUKGT'de düzenlenmiştir. Yöntem olarak, açılış bilançosunun düzeltilmesi ile

cari dönem bilançosunun düzeltme işlemleri arasında, temelde herhangi bir fark yoktur. Gerek düzeltilecek hesaplar gerekse düzeltmenin esas alınacağı tarih ve uygulanacak düzeltme katsayısının hesaplanma şekli açısından, işlemler aynı şekilde yapılacaktır. Hesap bazında düzeltme esaslarına ileride detaylı olarak değinileceğinden bu başlık altında açılış bilançosunun düzeltme esaslarının detayına girilmeyecektir. Bilinmesi gereken en önemli nokta 31 Aralık 2003 tarihli bilançonun düzeltilmesinde oluşan enflasyon kâr ya da zararının vergi matrahını etkilemeyeceği, geçmiş yıllar kâr ya da zararına ekleneceğidir.

B-SPK VE BDDK MEVZUATLARINA GÖRE MALİ TABLO HAZIRLAYANLAR AÇISINDAN AÇILIŞ BİLANÇOSU

VUK'un Geçici 25. maddesinde SPK ve BDDK'nın yüksek enflasyon döneminde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre 31 Aralık 2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükelleflerin, söz konusu bilançolarını yeniden düzeltmeyebilecekleri ancak bu şekilde düzeltme yapanların VUK'a göre ayrılacak amortisman tutarından fazla amortisman ve karşılık ayıramayacağı hüküm altına alınmıştır. (VUK, Geçici 25. Md. "h" Bendi)

328 Sıra Nolu VUKGT'de ise "anılan idarelerin mali tabloların konsolidasyonu hakkındaki düzenlemelerine göre mali tablolarını enflasyon düzeltilmesine tabi tutmuş olan bağlı ortaklık ve iştirakler, 31 Aralık 2003 tarihli bilançolarını VUK'un Geçici 25. maddesine ve bu tebliğe göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutmak zorundadırlar" denilerek halka açık şirketlerin bağlı ortaklık ve iştiraklerinin Geçici 25. maddenin "h" bendi kapsamına dahil olmadığı açıkça belirtilmiştir. (328 Sıra Nolu VUKGT, 4.2. Bölümü)

C-STOKLARIN DÜZELTİLMESİ

Tek düzen hesap planında ilk madde ve malzeme, yarı mamûl, mamûl ve ticari mallar isimleriyle yer alan bu kıymetler VUK'ta emtia olarak yer almakta ve maliyet bedeliyle değ erlenmeleri gerekmektedir. (VUK, 274. Md.) Bu kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarih defterlere kaydedildikleri tarihtir. İşletme stoklarında yer alan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulabilmesi için deftere kayıt tarihi ve maliyet bedellerinin bilinmesi gerekir. Ancak stokları ve kıymet çeşitliliği çok olan işletmelerde bunu tespit etmek kolay değildir. Bu tür durumlar için yasada toplula tırılmı  yöntem uygulaması düzenlenmiş, stoklardaki kıymetlerin alı  tarih ve bedellerini stok  e itlili inden dolayı tespitte zorlanan mükellefler için diledikleri taktirde uygulaması daha kolay olan bu yöntemi uygulamalarına imkan tanınmıştır.

1-Gerçek Giriş Tarihi Yöntemi Uygulaması

Bu yöntemde daha öncede belirtildiği üzere fiili giriş tarihlerinin tespit edilerek, bu tarihlerde bilanço tarihine kadar geçen süre için düzeltme yapmak gerekir.

 rnek olarak 2003 yılı Kasım ayında 10.000.000.000 TL bedelle alınan ve halen stokta bulunan bir malın 31 Aralık 2003 tarihi itibariyle d zeltmi  değeri  u şekilde hesaplanacaktır.

a		Alım Bedeli	10.000.000.000
b		Düzeltme Dönemi	Aralık 2003
c		Stoka Giriş Tarihi	Kasım 2003
d		Düzeltme Dönemi TEFE	7.382,10
e		Stoka Giriş Tarihi TEFE	7.336,20
f	d / e	Düzeltme Katsayısı	1,006257
g	a x f	D�zeltmi� Tutar	10.062.566.451

2-Toplulaştırılmış Yöntem Uygulaması

Stokların toplulaştırılmış yöntemlere göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında açılış bilançosu ve cari dönem bilançosunda seçilebilecek yöntemler açısından farklılık mevcuttur. 5024 sayılı Kanun'un geçici 25. ve 26. maddelerini açıklayan 328 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği'nde açılış bilançosunda yer alan stokların enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemlerin tercih edilmesi durumunda kullanılacak yöntemler açıklanmış ve mükelleflerin basit ortalama yöntemi veya stok devir hızı yöntemlerinden birini seçebilecekleri belirtilmiştir. 9 Nolu VUK Sirküleri'nde de konuya yer verilmiş ve 31 Aralık 2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi ile ilgili bölümde stokların düzeltilmesinde farklı yöntemler kullanılması başlığı altında bu iki yöntem ile ilgili açıklama yapılmıştır.

a-Basit Ortalama Yöntemi

Basit ortalama yöntemi, gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulması olarak tanımlanır. (VUK Mük. 298. Md. "A" Fıkrası 2. Bend) Basit Ortalama Yönteminin uygulanması için gerekli dönem ortalama düzeltme katsayısı; mali 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 katsayıyı ifade etmektedir. (328 Sıra Nolu VUKGT, 7.3.1. Bölümü) Paydada kullanılacak bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksinden enflasyon düzeltmesinin yıllık ya da geçici vergi dönemine ilişkin olarak yapılmasına bakılmaksızın bir önceki geçici vergi döneminin sonu anlaşılması gerektiği kanun gerekçesinde belirtilmektedir. Basit Ortalama Yönteminde kullanılacak dönem ortalama düzeltme katsayısını formül olarak ifade etmek gerekirse.

$$\text{Dönem. Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Bilançonun ait olduğu aya ait fiyat endeksi}}{(\text{Bilançonun ait olduğu aya ait fiyat endeksi} + \text{Bilanço günü itibariyle bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi}) / 2}$$

Örnek olarak, bir sanayi işletmesinde dönem sonu değeri 85.150.893.827 TL olan bir ilk madde malzemenin 31 Aralık 2003 tarihi itibariyle düzeltilmiş değeri şu şekilde hesaplanacaktır.

a		Dönem Başı Açılış	91.900.000.000
b		Dönem İçi Giriş	1.037.600.000.000
c		Maliyete Çıkışlar	1.044.349.106.173
d		Dönem Sonu	85.150.893.827
e		Düzeltme Dönemi TEFE	7.382,10
f		Bir Önceki GV Dönemi TEFE	7.173,30
g	e / [(e + f)/2]	Düzeltme Katsayısı	1,01435
h		Düzeltilmiş Tutar	86.372.399.703

b-Stok Devir Hızı Yöntemi

Stok devir hızı yöntemi VUK'un mükerrer 298. maddesinde tanımlanan toplulaştırılmış yöntemler arasında yer almamakla birlikte Mükerrer 298. maddenin "A" fıkrasının 5. ve 8. bentlerinin verdiği yetkiye istinaden MB'nin açılış bilançosunda yer alan stokların düzeltilmesi ile ilgili belirlediği bir yöntemdir.

Toplulaştırılmış yöntemleri tercih eden tüm mükelleflerin stoklarını basit ortalama yöntemle düzeltmeleri halinde, özellikle stok devir hızı çok yüksek ya da çok düşük olan mükellefler için hata payı yüksek sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Zira bu yöntemde tüm mükelleflerin bilançolarında görünen stokların bilanço günü itibarıyla bir önceki geçici vergi döneminin ortasında alındığı varsayılmakta ve düzeltme işlemi buna göre yapılmaktadır. Stok devir hızı yönteminde ise mükellefler; öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 31 Aralık 2003 tarihli bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır. Stokların hangi aydan kaldığı bulunduğundan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısını bulmak ve bu

katsayıyla 31 Aralık 2003 tarihli bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpmaktır. (338 Sıra Nolu VUKGT, 7.3.2. bölümü)

Stok devir hızı yöntemine göre düzeltme işleminde öncelikle stok devir hızının bulunması gerekir. Stok devir hızının aşağıdaki formülde gösterildiği üzere düzeltilir.

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Dönem İçinde Satılan Toplam Mal Maliyeti}}{(\text{Dönem Başı Stok Tutarı} + \text{Dönem Sonu Stok Tutarı})/2}$$

İkinci adım ortalama stokta kalma süresini ve dolayısıyla stokların aktive hangi ayda girdiklerini bulmaktır

$$\text{Ortalama Stokta Kalma Süresi} = \frac{\text{Dönem Gün Sayısı}}{\text{Stok Devir Hızı}}$$

Son olarak yukarıdaki formüle göre ortalama stokta kalma süresi bulunan kıymetin ait olduğu ay endeksi mali tablonun ait olduğu ay endeksine bölünmesi suretiyle ortaya çıkan düzeltme katsayısı ile düzeltme işlemi yapılır.

Örnek olarak biraz önce basit ortalama yöntemi ile düzeltilmiş bulunan malın stok devir hızı yöntemine göre düzeltmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

a		Dönem Başı Açılış	91.900.000.000
b		Dönem İçi Giriş	1.037.600.000.000
c		Maliyete Çıkışlar	1.044.349.106.173
d		Dönem Sonu	85.150.893.827
e	$(c/((a+d)/2))$	Stok Devir Hızı	11,80
f	$365 / e$	Ortalama Stokta Kalma Süresi	31
g		Düzeltilme Dönemi	31.12.2003
h		Stoka Giriş Tarihi	30.11.2003
i		Düzeltilme Dönemi TEFE	7.382,10
j		Stoka Giriş Tarihi TEFE	7.336,20
k	i / j	Düzeltilme Katsayısı	1,006257
L		Düzeltilmiş Tutar	85.683.652.752

c-Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

Bu yöntemde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokunun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stokunun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır. Bu hesaplamada amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır. (338 Sıra Nolu VUKGT, 3.4.2. Bölümü)

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yönteminde, dönem sonu stoklar “hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı” ile çarpılmak suretiyle enflasyon düzeltmesi işlemi yapılır. Bu yöntemle dönem sonu stokların yaşlandırılması gerekmekte olup, hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı, yaklaşık olarak stokların ortalama giriş ayına ait katsayıyı ifade etmektedir.

Formül olarak ifade etmek gerekirse:

$$\text{HAODK} = \frac{(\text{Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokunun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri}) + (\text{Dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri})}{(\text{Dönem başı stok}) + (\text{Dönem içi alış ve giderler})}$$

Düzeltilmiş Dönem Sonu Stok = HAODK x Dönem Sonu Stok Değeri

Bu yöntemle ilgili olarak kaynak alınan bir kitapta²¹² verilen örnek şu şekildedir.²¹³ (31 Mart 2004 Düzeltmesi)

²¹² Mahmut VURAL, Mehmet Ali ÖZYER, Aydın KIRATLI: Vergisel Açidan Enflasyon Düzeltmesi, Oluş Yayıncılık A.Ş. , Ankara, Mart 2004, s.211.

Dönem Başı Stok	:	91.900.000.000 TL
Düzeltilmiş Dönem Başı Stok	:	93.638.769.000 TL
Dönem İçi Alışlar	:	1.037.600.000.000 TL
Düzeltilmiş Dönem İçi Alışlar	:	1.046.104.001.260 TL
Taşıma Katsayısı	:	1.02958

Düzeltilmiş Dönem Başı Stok	93.638.769.000 TL
Taşıma Katsayısı	1.02958
Düzeltilmiş Dönem Başı Stokun Dönem Sonuna Taşınmış Değeri	96.409.262.161 TL

Dönem içi alışların düzeltilmiş tutarı ise aşağıdaki gibidir.

Dönem İçi Alışlar	Tutar	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar
2004 Ocak	238.571.000.000	1,01939	243.197.631.260
2004 Şubat	395.650.000.000	1,00980	399.527.370.000
2004 Mart	403.379.000.000	1,00000	403.379.000.000
	1.037.600.000.000		1.046.104.001.260

Düzeltilmiş dönem başı stokunun dönem sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alışların düzeltilmiş değerinin toplamı (96.409.262.161 + 1.046.104.001.260 =) 1.142.513.263.421 TL olmaktadır. Düzeltilmiş dönem başı stok ile dönem içi alışların toplamı ise (93.638.769.000 + 1.037.600.000.000 =) 1.131.238.769.000 TL olmaktadır. Bu verilere göre HAODK (1.142.513.263.421 / 1.131.238.769.000 =) 1,00996650 olarak hesaplanmaktadır. O halde düzeltilmiş stok değeri (85.150.893.827 x 1,00996650 =) 85.999.550.453 TL olmaktadır.

a		Dönem Başı Açılış (2003 Kapanış)	91.900.000.000
b		Dönem İçi Giriş	1.037.600.000.000
c		Düzeltilmiş Dönem Başı Açılış	93.638.769.000
d		Dönem Sonu (31 Mart 2003)	85.150.893.827
e		Düzeltilmiş Dönem Başı Açılışın Dönem Sonu Değeri	96.409.262.161
f		Düzeltilmiş Dönem İçi Alışlar	1.046.104.001.260
g	(e + f) / (b + c)	HAODK	1,00996650
h		Düzeltilmiş Stok	85.999.550.453

²¹³ Yukarıda verilen örneklerdeki rakamlar gerçek bir işletmeye ait olup, bu örnekle karşılaştırılabilmesi amacıyla açılış ve dönem içi mal alış rakamları ile bu örneğin dönem sonu kapanış rakamı değiştirilmiştir.

D-MENKUL KIYMETLER VE MALİ DURAN VARLIKLARIN DÜZELTİLMESİ

Hisse senetleri, tahviller, hazine bonoları, yatırım fonu katılma belgeleri, yatırım ortaklığı hisse senetleri, gelir ortaklığı senetleri, kâr zarar ortaklığı belgeleri, menkul kıymetler kapsamında belirtilebilir. Menkul kıymetlerin geçici süre elde tutulması amacıyla alınanları, dönen varlıklar arasında; uzun süreli elde tutulmak için alınanları ise duran varlıklar arasında gösterilirler.²¹⁴

1-Menkul Kıymetler Ve Mali Duran Varlıklarda Düzeltmeye Esas Tarih ve Tutarın Tespit Edilmesi

Öncelikle yapılması gereken işlem menkul kıymetler ve mali duran varlıkların satın alma maliyetlerinin tespit edilmesidir. Çünkü, maddi duran varlıklar maliyet bedeli, mali duran varlıklar ise alış bedeli üzerinden düzeltmeye tabi tutulur. (VUK Geçici 25. Md. “b” Fıkrası)

Satın alma maliyeti içinde varsa finansman maliyeti ayrıştırılır ve finansman maliyetinin reel olmayan kısmı hesaplanır. (VUK, Geçici 25. Md. “c” Fıkrası)

Reel Olmayan Finansman Maliyeti bölümünde detaylı olarak anlatıldığı gibi, bu kısım düzeltme işlemi sırasında maliyetten düşülecektir. Sadece finansman maliyetinin enflasyonun üzerinde kalan reel kısmı düzeltmeye tabi tutulacaktır.

²¹⁴ Mustafa UYSAL, Yeşim TANER, Elif BULUÇ: En Son Düzenlemeler Işığında Enflasyon Düzeltmesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül 2004, s.53.

Daha sonra hisse edinim kaynakları belirlenerek ayrılır. Bu kaynaklardan yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu gibi fonlar düzeltmeye tabi tutulmayıp sıfırlanmaları gerekir. (VUK Geçici 25. Md. 3. Fıkra “e” bendi) Söz konusu kaynakların dışında kalan nakdi veya aynı sermaye artışı , emisyon primi, hisse senedi iptal karları, gibi kaynaklardan edinilen hisse senetlerinin ise düzeltilmesi gerekmektedir.

Hisse edinim kaynakları ayrıştırıldıktan sonra, bu tutarların düzeltmeye esas tarihleri belirlenir. 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 esas alınarak düzeltme yapılır.(VUK Mük. 298. Md. “A” Fıkrası 3. Bend ”g” Alt Bendi) İşletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avanslar, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilecektir. (9 Nolu VUK Sirküleri, 2.1. Bölümü)

Çeşitli sebeplerle iştiraklerden bedelsiz olarak alınan ve itibari değerle değerlendirilen hisse senetleri, bunlar için daha önceden aktif ve pasifte açılmış hesapların kapatılması ve alış bedeli ile değerlendirilen hisse senedi miktarının bedelsiz alınan kadar artırılıp, alış bedeli yeniden bulunan miktara bölünmek suretiyle düzeltmeye esas tutar bulunacak ve düzeltmeye esas tarih olarak da orijinal hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır. (9 Nolu VUK Sirküleri, 2.18. Bölümü)

Devir işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil söz konusu kıymetlerin devir yoluyla ortadan kalkan işletmenin envanterine alındığı; birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır. (9 Nolu VUK Sirküleri, 2.6. Bölümü)

2-Düzeltilmiş Menkul Kıymetler Ve Mali Duran Varlıkların Satılması Durumu

VUK'un mükerrer 298. maddenin "A" fıkrasının 5. bendinde "...enflasyon düzeltmesine tabi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur..." denilmiştir. Buna göre, satış kârının hesaplanmasında düzeltilmiş maliyet bedelleri dikkate alınır ve satış bedeli ile düzeltilmiş maliyet bedeli arasındaki fark, satış kâr veya zararını oluşturur. Ancak, bu duruma 5228 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle Geçici 25. maddenin sonuna eklenen "I" bendi ile bir düzenleme getirilmiş ve "Düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunur. Şu kadar ki, amortismanla tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz." denilmiştir.

Menkul kıymetler amortismanla tabi olmayan iktisadi kıymetler olduklarından düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılmaları durumunda, VUK Geçici 25. maddesi gereği düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacak bir başka deyişle "Kanunen Kabul Edilmeyen Gider" olarak işlem görecektir ve vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır. Bu haksız bir uygulamadır çünkü, amortismanla tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin üzerinde bir bedelle satılması halinde oluşacak gelir vergilendirilirken, bu satıştan zarar edilmesi halinde zararın vergi matrahından indirimi yapılamamaktadır.

Örnek olarak bir gerçek bir inşaat şirketinin bağlı ortaklığına yatırdığı sermayeye ilişkin tutarları, düzeltmeye esas tarihler ve 31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla düzeltilmiş değerler aşağıda verilmiştir.

İşlem Türü	Tarih	Tutar	Katsayı	Endekslenmiş Değer
Nakden Ödenen Sermaye	24.03.1998	89.775.000.000	8,0882	726.118.155.000
Nakden Ödenen Sermaye	22.04.1998	119.670.000.000	7,7764	930.597.001.200
Nakden Ödenen Sermaye	24.09.1998	69.000.000.000	6,7037	462.554.610.000
Nakden Ödenen Sermaye	24.09.1998	317.000.000.000	6,7037	2.125.069.730.000
Nakden Ödenen Sermaye	29.09.1998	343.941.000.000	6,7037	2.305.673.842.290
Nakden Ödenen Sermaye	28.12.1998	132.214.000.000	6,0753	803.239.714.200
Nakden Ödenen Sermaye	29.04.1999	200.000.000.000	5,1826	1.036.520.000.000
Nakden Ödenen Sermaye	30.04.1999	512.500.000.000	5,1826	2.656.082.500.000
Nakden Ödenen Sermaye	27.05.1999	900.000.000.000	5,0222	4.519.962.000.000
Nakden Ödenen Sermaye	27.05.1999	525.000.000.000	5,0222	2.636.644.500.000
Nakden Ödenen Sermaye	30.09.1999	999.000.000.000	4,3404	4.336.029.630.000
Nakden Ödenen Sermaye	30.09.1999	896.075.000.000	4,3404	3.889.297.047.750
Nakden Ödenen Sermaye	08.10.1999	82.940.000.000	4,1470	343.953.009.400
Nakden Ödenen Sermaye	12.10.1999	454.877.500.000	4,1470	1.886.381.541.275
Nakden Ödenen Sermaye	12.10.1999	65.810.000.000	4,1470	272.914.728.100
Nakden Ödenen Sermaye	01.11.1999	567.035.000.000	3,9845	2.259.356.627.850
Nakden Ödenen Sermaye	25.11.1999	298.400.000.000	3,9845	1.188.977.784.000
Nakden Ödenen Sermaye	30.11.1999	723.512.500.000	3,9845	2.882.842.791.375
Nakden Ödenen Sermaye	01.11.2000	4.462.500.000.000	2,8644	12.782.340.375.000
İştirak YDDAF Artışı ²¹⁵	10.10.2001	28.010.412.557.838	-	0
GENEL TOPLAM		39.769.662.557.838		48.044.555.587.440

Söz konusu inşaat şirketinin kayıtlarının incelenmesinden 10 Aralık 2003 tarihinde 39.769.662.557.838 TL bakiye veren ilgili iştirak hesabına 6.087.581.487.264 TL alacak kaydı yapıldığı tespit edilmiştir. Yapılan detaylı çalışma sonucu elde bulundurulanan hisselerin bir kısmının 9.000.000.000.000 TL bedelle satıldığı; 6.087.581.487.264 TL tutarın ise satılan hisse sayısının, toplam hisse sayısına bölümünün 39.769.662.557.838 TL bakiye ile çarpılarak bulunduğu öğrenilmiştir.

²¹⁵ İştiraklerden gelen yeniden değerlendirme değer artış fonları aktif tarafta endekslenmeyecek, pasif tarafta bulunan karşılığı ise 698 Enflasyon Düzeltme hesabına kaydedilmek üzere iptal edilecektir.

Yapılan satış işleminden doğan karın düzeltilmesi gereği açıktır. Bu nedenle öncelikle satılan tutar içindeki YDDAF belirlenip iptal edilecektir. Nakden ödenen kısım ortalama artış tutarı kadar artırılıp satılan senetlerin düzeltilmiş maliyet bedeli ve kâr hesaplanacaktır. Bu açıklamalar ışığında hesaplamalar aşağıdaki gibi olmaktadır.

Satış İşlemi YDDAF Ayıklaması ve Kâr Hesabı			
a		Hesaba Toplam Giriş	39.769.662.557.838
b		YDDAF Tutarı	28.010.412.557.838
c		Satılan Senetlerin Maliyet Bedeli (YDDAF Dahil)	6.087.581.487.264
d	(b/a) x c	Satılan Senetlerin Maliyet Bedeli İçindeki YDDAF	4.287.581.487.264
e	c - d	Satılan Senetlerin Maliyet Bedeli (YDDAF Hariç)	1.800.000.000.000
f	a - b	Fiilen Ödenen Toplam Sermaye	11.759.250.000.000
g		Fiilen Ödenen Toplam Sermaye Düzeltilmiş Tutarı	48.044.555.587.440
h	e x (g / f)	Düzeltilmiş Satış Tutarı	7.354.227.527.894
i		Satış Bedeli	9.000.000.000.000
j	i - h	Kâr	1.645.772.472.106

E-MADDİ DURAN VARLIKLAR VE BİRİKMİŞ AMORTİSMANLARIN DÜZELTİLMESİ

Maddi duran varlıklar; arazi ve arsalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, binalar, tesis makine ve cihazlar, taşıtlar, demirbaşlar ve yapılmakta olan yatırımlardan oluşur. Bu hesaplarla ilgili olarak verilen avanslar da maddi duran varlıklar arasında gösterilir. Maddi duran varlıklara ilişkin olarak ayrılmış olan amortismanlar birikmiş amortisman olarak bu hesaplardan indirilir.²¹⁶

²¹⁶ UYSAL, TANER, BULUÇ: ...TÜRMOB Yayınları... a.g.e. ,s.184

1-Maddi Duran Varlıklarda Düzeltme İşlemleri

328 Seri Nolu VUKGT’de enflasyon düzeltmesi işleminin hangi sırayla yapılacağı açıklanmıştır. Buna göre mükellefler öncelikle parasal olmayan kıymetleri tespit edecek daha sonra tespit edilen parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları bulunacaktır. Bulunan bu tutarlar ait oldukları düzeltme katsayıları ile çarpılacaktır ve nihayetinde parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir. (328 Sıra Nolu VUKGT, 2. Bölümü)

Maddi duran varlıklar, parasal olmayan hesaplar olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar. (328 Sıra Nolu VUKGT, 2. Bölümü) MDV’ler maliyet bedelleri üzerinden düzeltmeye tabi tutulurlar. (VUK Geçici 25. Md. “b” Bendi) Ancak, maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilememesi halinde: Son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFİ artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutar, maliyet ve alış bedelinden düşülür. Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmez. Maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar deftere kayıt tarihi itibarıyla düzeltilirler. (VUK Mük. 298. Md. 3.Fıkra “b” Bendi) Kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli edilemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayının, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler için ise işletmenin kurulduğu yılın ilk ayının

(işletmenin 1970 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 1970 yılının Ocak ayı) düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır. Kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler, 31 Aralık 2003 tarihinden önce meydana gelen (Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 37 ve 38 inci maddeleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir işlemlerinden geliyor ise enflasyon düzeltilmesine tabi bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir tarihi dikkate alınabilecektir. (9 Nolu VUK Sirküleri 2.7. Bölümü)

2-Amortisman Hesaplaması

VUK'un 313. maddesi çerçevesinde; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan; gayrimenkûllerle, Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi gereğince gayrimenkûl gibi değerlendirilen varlıklar, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmleri amortisman ayrılmak yoluyla itfa edilirler.

Amortisman ayırmak için maddi duran varlığın;

- İşletmenin aktifine kayıtlı olması,
- Kullanılmaya başlanması veya kullanıma hazır olması,
- Kullanım süresinin bir yılın üzerinde olması,
- Yıpranma, aşınma ve değerden düşme etkisi altında bulunması,
- Değerinin 1 Ocak 2004 tarihi itibarıyla 440 milyon TL'nin üzerinde olması gereklidir. (VUK, 313. Md.)

VUK'ta yapılan değişiklikle 01 Ocak 2004 tarihinden itibaren amortismanlar ve itfa payları düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanacaktır. (VUK, 315. Md.)

Amortisman, “normal amortisman” veya “azalan bakiyeler usulüne göre amortisman” yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanmakta, olağanüstü durumlarda ise “fevkalade amortisman” uygulanmaktadır.

a-Normal Amortisman

VUK'un 315. maddesinde yer alan mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değerini 5 yılda ve yıllık amortisman oranı % 20'yi geçmemek üzere serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok etmelerine ilişkin uygulamaya son verilmiştir. Kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın mali sonuçlara yansıtılması amacıyla, maddeye yeni bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı'nın iktisadi kıymetin faydalı ömrünü dikkate alacak şekilde belirleyeceği oran üzerinden mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini itfa etmeleri gerekmektedir. Böylelikle iktisadi kıymetin 5 yılda itfa edilmesi uygulamasına son verilmiş olmaktadır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetin itfa süresi Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği orana göre değişecektir. Bu düzenleme sonrası bir iktisadi kıymet için Maliye Bakanlığı'nın halen %20 olan oranını altında bir oran belirlemesi durumunda, mükelleflerin daha az tutarda ve daha uzun süreli amortisman ayırması sonucunu doğacaktır.

333 Sıra Nolu VUKGT ile 5024 sayılı Kanun'la amortisman uygulaması konusunda yapılan değişikliklere ilişkin olarak açıklama yapılmış ve iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen amortisman oranları açıklanmıştır. Bu oranlar 31 Aralık 2003 tarihinden sonra iktisap edilecek amortismanına tabi iktisadi kıymetler için kullanılacaktır.

b-Azalan Bakiyeler Usulüne Göre Amortisman

Azalan bakiyeler usulü yatırımın ilk yıllarında daha yüksek bir indirim sağlaması nedeniyle teşvik niteliğindedir. Yeni kıymet iktisap eden mükelleflerin, ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak suretiyle, başlangıçta ödeyecekleri verginin bir kısmının daha sonra alınması ve bu suretle fiskal yönden belirli bir imkanın sağlanması öngörülmüştür.²¹⁷ VUK mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiş olan azalan bakiyeler usulü, 5024 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile değişikliğe uğramıştır. Yapılan değişiklikle enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde azalan bakiyeler ile amortisman uygulamasının ne şekilde yapılacağı yeniden düzenlenmiştir. Yeni uygulama ile enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir. Bu usulde uygulanacak (5228 Sayılı Kanun'un 59/1-d maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 31.07.2004) amortisman oranı % 50'yi geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

3-Açılış Bilançosunda Yer Alan Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Enflasyon düzeltmesi sonucu bilançonun maddi duran varlıklar kalemi tamamen değişeceğinden, birikmiş amortismanlar tutarının düzeltilen bilançoya göre yeniden hesaplanması gerekmektedir. Çünkü, birikmiş amortismanlar bilançonun maddi duran varlıklar kalemi ile bağlantılıdır ve bu kalemle birlikte anlam ifade etmektedir.

²¹⁷ UYSAL,TANER, BULUÇ:...TÜRMOB Yayınları... a.g.e. ,s.189

Açılış bilançosunda yer alan birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir. (VUK Geçici 25. Md. 3. Fıkra “d” bendi) Konuya ilişkin 328 Sıra Nolu VUKGT’de söz konusu kanun hükmüne yer verilmiştir ve “Birikmiş amortismanların düzeltmeye esas tutarının tespitinde, Vergi Usul Kanunu 320. maddesinin son fıkrasına göre ayrılmış sayılan amortismanlar da fiilen ayrılmış kabul edilecektir.” hükmü eklenmiştir.

Açılış bilançosu açısından birikmiş amortismanlarla ilgili olarak ayrıca bir düzeltme işlemi yapılmaksızın ilgili olduğu amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin (ATİK) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri ile bilançoda düzeltme öncesi yer alan yeniden değerlendirilmiş değerleri arasındaki oran, birikmiş amortismanın düzeltilmesinde dikkate alınacaktır²¹⁸. “Birikmiş amortisman düzeltme katsayısı” olarak ifade edebileceğimiz bu oran, formül olarak şöyle ifade edilebilir.

$$\text{Birikmiş amortisman düzeltme katsayısı} = \frac{\text{31 Aralık 2003 tarihinde enflasyon düzeltmesi yapılmış ATİK değeri}}{\text{31 Aralık 2003 tarihinde enflasyon düzeltmesi yapılmamış ATİK bilanço değeri}}$$

Aşağıda bir sanayi işletmesinin 2002 yılında aldığı bir takım ATİK’ler ve bunlara ilişkin düzeltme tablosu örnek olarak verilmiştir.

a	b	c	d	e	f	g	h
						f x c	(g / c) x f
ATİK	Aktife	Maliyet	Kayıtlarda	Birikmiş	Düzeltilme	Düzeltilmiş	Düzeltilmiş
Adı	Kayıt Tarihi	Değeri	Görünen Değer	Amortisman	Katsayısı	Maliyet Değeri	BA
Elektronik Kantar	20.05.2002	16.450.020.000	21.138.275.700	13.528.496.448	1,34015	22.045.494.303	14.109.116.354
Vinç	06.07.2002	1.800.000.000	2.313.000.000	1.480.320.000	1,29042	2.322.756.000	1.486.563.840
Matkap Tezgahı	29.08.2002	1.350.000.000	1.734.750.000	1.110.240.000	1,26345	1.705.657.500	1.091.620.800
Kaynak Makinesi	24.12.2002	1.500.000.000	1.927.500.000	1.233.600.000	1,13942	1.709.130.000	1.093.843.200
Manyetik Matkap	26.12.2002	2.000.000.000	2.570.000.000	1.644.800.000	1,13942	2.278.840.000	1.458.457.600
Binek Oto	05.04.2002	28.724.823.417	36.911.398.091	21.408.610.893	1,34575	38.656.431.113	22.420.730.046
Bilgisayar	13.03.2002	931.250.847	1.196.657.338	765.860.697	1,37013	1.275.934.723	816.598.223
Yazıcı -1	09.07.2002	1.300.000.000	1.670.500.000	1.069.120.000	1,29042	1.677.546.000	1.073.629.440
Yazıcı - 2	30.07.2002	3.160.000.000	4.060.600.000	2.598.784.000	1,29042	4.077.727.200	2.609.745.408
Kalorifer Kazanı	31.08.2002	745.000.000	957.325.000	612.688.000	1,26345	941.270.250	602.412.960
Kömür Kazanı	09.09.2002	525.000.000	674.625.000	431.760.000	1,22533	643.298.250	411.710.880
Paratoner	18.09.2002	1.430.000.000	1.837.550.000	1.176.032.000	1,22533	1.752.221.900	1.121.422.016
Santral	31.12.2002	935.000.000	1.201.475.000	768.944.000	1,13942	1.065.357.700	681.828.928

²¹⁸ UYSAL, TANER, BULUÇ:....TÜRMOB Yayınları... a.g.e. ,s.192.

Bu noktaya kadar ele alınan durum, Tek Düzen Muhasebe Sistemi kurallarına ve muhasebenin temel ilkelerine uygun bir şekilde kayıtlarını yapmış bir işletme için uygun olabilecektir. Ancak uygulamada zaman zaman yeniden değerlendirme yapılmamış, hatta bazı dönemlerde veya tüm dönemlerde amortisman dahi ayrılmamış işletmelere rastlanılmaktadır. Bu işletmelerin muhasebe kayıtlarında görünen birikmiş amortismanları gerçek durumu yansıtmadığından bu işletmelerde nasıl bir uygulama yapılacağı sorusu karşımıza çıkmaktadır.²¹⁹

Bu durum ile ilgili olarak yapılmış kanuni bir düzenleme yoktur. Ancak MB enflasyon düzenlemesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmış olup, (VUK Mük. Md. 298/8-h) bu yetki dahilinde konuyla ilgili olarak 05.08.2004 tarihinde yayımladığı 9 Nolu VUK Sirküleri (Enflasyon Düzeltmesi-6) ile düzenleme yapmıştır. Söz konusu sirkülerin “2.16 Amortismanların Fiilen Ayrılmış Kabul Edilmesi” başlıklı bölümünde ATİK’ler için ayrılmış olan birikmiş amortismanların da parasal olmayan kıymet mahiyetinde olduğu ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı; birikmiş amortismanların, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği hükmüne yer verildikten süresinde ayrılmayan amortismanların durumu ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu sirkülerle birikmiş amortismanların düzeltmeye esas tutarının tespitinde, VUK’un 320. maddesinin son fıkrasında amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı hükmünden, herhangi bir sebeple kanuni süresinde amortisman ayrılmayan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman tutarlarının daha sonradan amortisman ayırma süresinin uzatılarak gider olarak kaydedilemeyeceği, başka bir deyişle

²¹⁹ Nusret KURDOĞLU: “Ayrılmamış Amortisman Tutarının Fiilen Ayrılmış Kabul Edilmesi”, **ASMMMO Bülten Dergisi**, Sayı : 156, Eylül-Ekim 2004, s.29.

bir iktisadi kıymete ilişkin amortisman ayırma işleminin ancak kanuni süresi içinde yapılması gerektiğini anlamak gerektiği ifade edilmekle beraber; enflasyon düzeltilmesi esnasında iktisadi kıymetlere ilişkin birikmiş amortismanların kanuni süresinde ayrılması gereken tutardan daha düşük olduğunun tespit edilmesi durumunda, iktisadi kıymetle ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edileceği hükmüne yer verilmiştir.

F-DİĞER PARASAL OLMAYAN KIYMETLERİN DÜZELTİLMESİ

Diğer parasal olmayan kıymetlerden gelecek yıllara/aylara ait giderlerin, alınan/verilen avansların ve gider karşılıklarının düzeltilme esasları aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelecek yıllara/aylara ait giderler VUK Mükerrer 298. maddesinde parasal olmayan kalem olarak tanımlanmış ve düzeltilmesinde defterlere kayıt tarihinin esas alınması gerektiği belirtilmiştir. (VUK, Mük. 298. Md. “A” Fıkrası 3. Bendi) Bu hesabın düzeltilmesinde harcama tarihleri esas alınır. Düzeltilme yapıldıktan sonraki kıymet üzerinden döneme isabet eden gider tutarı bulunarak, mali tablolara gider olarak yansıtılacaktır.

Alınan ve verilen avanslarda öncelikle avansın parasal ve parasal olmayan ayrımı yapılır. Avanslar belirli bir hizmet ya da mal karşılığında alınmış ise parasal olmayan olarak tanımlanır. Personel avansları, iş avansları gibi avanslar ise parasal olarak kabul edilir ve düzeltmeye tabi tutulmaz.²²⁰ Alınan avanslar tahsil edildikleri tarih, verilen avanslar ise ödeme

²²⁰ Mustafa UYSAL, Yeşim TANER, Elif BULUÇ: **En Son Düzenlemeler Işığında Enflasyon Düzeltmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül 2004, s.24.

tarahleri esas alarak düzeltme işlemeine tabi tutulur. (VUK, Mük. 298. Md. “A” Fıkrası 3. Bendi)

Gider karşılıklarının düzeltilmesi ile ilgili olarak 328 sıra numaralı VUKGT’de karşılıkların asli kıymet mahiyeti taşımamaları nedeniyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken ilgili bulundukları iktisadi kıymetlere göre parasal ya da parasal olmayan ayrımına tabi tutulacakları ve düzeltme işlemeine tabi olacak karşılıklarında VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklar olması gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olmayan karşılıklar enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacak, VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklar ise karşılığın ilgili bulunduğu iktisadi kıymetin parasal kıymet olup olmamasına göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Örneğin VUK hükümleri uyarınca ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı parasal bir kıymet ile ilgili olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi olmayacaktır. VUK hükümleri uyarınca ayrılmış olan stok değer düşüş karşılığı ise parasal olmayan bir kıymet ile ilgili olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi olacaktır.²²¹ Kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı gibi karşılıklar VUK’ta sayılan karşılıklar arasında yer almadığından enflasyon düzeltmesinde de kıdem tazminatı karşılığı veya garanti gider karşılığı olarak dikkate alınmayacaklardır. (17 Nolu VUK Sirküleri, 15. Bölümü) Ayrıca 4481 sayılı Vergi Barışı Kanunu kapsamında ayrılan karşılıklar için bir düzenleme yapılmamış olup, bu karşılıklar içinde enflasyon düzeltmesi yapılabileceği düşünülmektedir.²²²

²²¹ Kadir DEMİRBİLEK: “Vergi Hukukunda Karşılıklar ve Enflasyon Düzeltmesi” , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 201, Haziran 2005, s.56-57.

²²² DEMİRBİLEK: a.g.m. , s.62.

G-ÖZKAYNAK KALEMLERİNİN DÜZELTİLMESİ

Bilançonun pasif tarafında düzeltilmesi gereken en önemli kalemler öz sermaye unsurlarıdır. Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu, emisyon primi gibi özkaynak kalemleri ve yasal yedekler, olağanüstü yedekler gibi kâr yedekleri ile geçmiş yıl ve dönem kâr veya zararlarından oluşur. Özkaynak hesapları parasal olmayan kıymetlerden olup, prensip olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Ancak, bu hesaplar içerisinde yer alan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar, niteliği itibarıyla esasen enflasyon etkisiyle oluştuklarından, mükerrer düzeltmeye yol açmamak için bu fonların iptal edilmesi gerekmektedir. Bu husus, hem vergi hem de SPK mevzuatında açıkça belirtilmiştir.

1-İptal Edilecek Fonlar

Enflasyon etkisiyle oluştukları için iptal edilecek fonları temelde iki kategoride değerlendirmek mümkündür. Birinci kategoride, işletme bünyesinde doğrudan oluşan maddi duran varlık yeniden değerlendirme değer artış fonu ve maliyet artış fonu yer alır. Yeniden değerlendirme fonu, VUK'un enflasyon düzeltmesi ile değiştirilmeden önceki mükerrer 298. maddesinde düzenlenmiştir. Amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olan ve bilançoların pasifinde gösterilen amortismanların her hesap dönemi sonu itibarıyla yeniden değerlemelerinden oluşmuştur. Bu değerlemeler dolayısıyla oluşan yeniden değerlendirme fonları sermayeye ilave edilmiş ise sermaye hesabı içerisinde, edilmemiş ise sermaye yedekleri arasından çıkarılarak iptal edilecektir.²²³

Vergi Usul Kanunu'na 5024 sayılı Kanun'la eklenen Geçici 25. maddenin "e" bendi hükmü uyarınca 01 Ocak 2004 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olanlar ile 01 Ocak 2004 tarihinden önce ayrılmış

²²³ UYSAL, TANER, BULUÇ:...TÜRMOB Yayınları... a.g.e. ,s.230.

olmakla beraber sermayeye ilave edilmemiş ancak bu tarihten sonra sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme değer artış fonlarının sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. (3 Nolu VUK sirküleri), Özetle, sermayeye ilave edilmiş olsun veya olmasın hesaplarda yer alan yeniden değerlendirme değer artış fonları her halükârda iptal edilmelidir. Aksi takdirde, mükerrer değerlemeye sebebiyet verilir.

Maliyet artış fonu, GVK'nın 38. maddesinde düzenlenmiş olup, gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmaları halinde, bu kıymetlerin maliyet bedellerinin toptan eşya fiyat endeksi artış oranında arttırılarak yeniden tespit edilmesi ve değerlendirilmiş yeni maliyet ile tarihi maliyet arasındaki farktan oluşmaktadır. (Gelir Vergisi Kanunu'nun 5024 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle kaldırılmadan önceki 4. ve 5. fıkraları.) Bu fonlar da, sermayeye ilave edilmiş ise sermaye hesabı içerisinde, edilmemiş ise sermaye yedekleri arasından çıkarılarak iptal edilecektir.

İkinci kategoride, yeniden değerlendirme ve maliyet artış fonunun iştirak edilen yavru şirkette sermayeye ilave edilmesi nedeniyle, iştirak eden ana şirkete bedelsiz olarak verilen hisse senetleri nedeniyle oluşan fonlardır. "İştirakler yeniden değerlendirme değer artış karşılığı" ve "İştiraklerden gelen maliyet artış fonu karşılığı" olarak adlandırabileceğimiz bu hesaplar da sermayeye ilave edilmiş ise sermaye hesabı içerisinde, edilmemiş ise sermaye yedekleri arasından çıkarılarak iptal edilecektir. (328 Sıra Nolu VUKGT, 6.2.3. Bölümü.)

2-Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Fonlar

Yukarıdaki bölümde belirtilen özkaynak kalemlerinin dışında kalan hisse senedi ihraç primleri (emisyon primi), hisse senedi iptal karları, yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kârlar, yenileme fonu gibi özkaynak kalemlerinin düzeltmeye tabi tutulması gerekir.

Hisse Senedi İhraç Primleri ve Hisse Senedi İptal Kârları, nakdi sermaye artışı niteliği taşıdığından bu primler, tahsil tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar. Emisyon primlerinin sermayeye ilave edilmesi halinde de, enflasyon düzeltmesinde tahsil tarihine itibar edilecektir. (328 Sıra Nolu VUKGT, 7.1. Bölümü)

Düzeltilmesi gereken bir başka özkaynak kalemi yasal yedeklerdir. Her yıl safi karın yirmide birinin ödenmiş esas sermayenin beşte birini buluncaya kadar umumi yedek akçe olarak ayrılması mecburidir. Bu yedek akçeden ayrı olarak yine safi kârdan birinci tertip yedek akçe düşüldükten sonra pay sahipleri ile kâra iştirak eden diğer kimselere dağıtılmasına karar verilmiş kısım ikinci tertip yedek akçe olarak ayrılır. (6762 Sayılı TTK, 466. Md.) VUK'a göre yasal yedekler deftere kayıt tarihinden itibaren düzeltmeye tabi tutulur. (VUK Mük. 298. Md. "A. Fıkrası 3. Bend "f" Alt Bendi) Ana sözleşmede, safi kârın yirmide birinden fazla bir kârın ayrılacağı ve yedek akçenin ödenmiş sermayenin beşte birini aşabileceği hakkında hüküm konulması, TTK'nın 467. maddesi gereğince mümkündür. Bu nitelikte olup yasal oranların üzerinde kalan yedek akçeler, statü yedekleri olarak öz kaynak hesaplarında yer alır. Statü yedekleri deftere kayıt tarihinden itibaren düzeltilecektir. (328 Sıra Nolu VUKGT, 7.1. Bölümü)

Şirketin devamlı gelişmesi ve mümkün mertebe istikrarlı kâr payının dağıtılmasının temini bakımından, gerekli ve faydalı olduğu takdirde, genel

kurul kâr payının tespiti sırasında kanun ve esas mukavelede belirtilenlerden başka yedek akçe ayrılmasına karar verebilir. Olağanüstü yedek olarak adlandırılan bu fonlar da öz kaynak hesapları arasında yer alırlar.²²⁴ Enflasyon düzeltmesi açısından bu fonlar, deftere kayıt tarihinden itibaren düzeltilir, Sermayeye ilave edilmesi halinde enflasyon düzeltmesi tescil tarihi itibarıyla yapılır.

Kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan karlar KVK'nın Geçici 28 inci maddesi gereğince satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kârlar, niteliği itibarıyla bünyesinde hem enflasyon kârını hem de reel kârı barındırmaktadır. Bünyesinde reel kârı barındırması bakımından vergi teşviki, enflasyon kârını barındırması bakımından enflasyon düzeltmesi niteliğindedir. Ancak, bu noktada bir ayırım yapılması belirli zorluklar taşıdığından, enflasyon düzeltmesinden doğan kısmın ayrıca hesaplanarak yeniden değerlendirme fonlarında olduğu gibi iptal edilmesi söz konusu olmamalıdır. Kârın enflasyon etkisi taşıyan kısmının ayrıştırılamaması aşırı bir değerlemeye yol açacak olmakla beraber, doğuracağı zorluklar nedeniyle ihmal edilmek durumundadır. Sermayeye ilave edilmiş bu fonlar, kanunda açık hüküm olmamakla beraber tescil tarihinden itibaren enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar.²²⁵

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahsil edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple

²²⁴ UYSAL,TANER, BULUÇ:...TÜRMOB Yayınları... a.g.e. ,s.232.

²²⁵ UYSAL,TANER, BULUÇ:...TÜRMOB Yayınları... a.g.e. ,s.233

olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. (VUK 328. Md.)

Yenileme fonu, niteliği itibariyle öz kaynak hesapları arasında yer alır. Parasal olmayan bu hesaplar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar. Ancak 01 Ocak 2004 tarihinden önce ayrılan yenileme fonlarının açılış bilançosu tarihi itibariyle düzeltilmesinde oluşan farklar, geçmiş yıl kâr/zararı hesabında intikal edecektir. 01 Ocak 2004'ten sonra ayrılacak yenileme fonları ise, satılan iktisadi kıymetin düzeltilmiş değeri üzerinden hesaplanacağı için reel kârı ifade edecektir. Bu nedenle, parasal olmayan bir kıymet olarak tanımlanıp aynı şekilde takip eden dönemlerde enflasyon düzeltmesine tabi tutulmalıdır.²²⁶ Kanunda açık bir hüküm olmamakla birlikte 328 Sıra Nolu VUKGT'de²²⁷, enflasyon düzeltmesi yapıldıktan sonra öz kaynak kalemlerinden bilançoda düzeltilmiş değerleri ile yer alacak kalemler sayılmış ve bu kalemler arasında sabit kıymet yenileme fonunun da düzeltilmiş değeri ile yer alacağı belirtilmiş ve ayrıldığı tarihten itibaren düzeltmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. (328 Sıra Nolu VUKGT, 12. Bölüm)

3-Geçmiş Yıl Kâr / Zararlarının Düzeltilmesi

31 Aralık 2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal karları ile borç (kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak) toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilecektir. (VUK Geçici 25. Md. 3. Fıkra "g" Bendi) Enflasyon düzeltmesinin yapıldığı dönemlerde ise geçmiş yıl kâr/zararı hesap döneminin başından itibaren düzeltmeye tabi tutulacaktır. (9 Nolu VUK Sirküleri, 2.19. Bölümü)

²²⁶ UYSAL,TANER, BULUÇ:...TÜRMOB Yayınları... a.g.e. ,s.64

²²⁷ 28 Şubat 2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

328 Sıra Nolu VUKGT’de de açıklandığı üzere, kâr yedekleri ve yasal yedekler parasal olmayan kalem olarak ayrıca düzeltilecek, düzeltilmiş geçmiş yıl kâr veya zararı bulunurken de kayıtlarda yer alan geçmiş yıllardan gelen kâr veya zararlar, düzeltme esnasında iptal edilecektir. 31 Aralık 2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda dönem net kârı/zararı gösterilmeyecek, geçmiş yıl kâr veya zararı, düzeltilmiş bilanço denkliğini sağlayacak şekilde öz kaynaklar içinde yer alacaktır.” denilmekte ve 31 Aralık 2003 tarihli bilançoda 2003 yılı kâr/zararının durumuna açıklık getirilmiştir.

5228 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile VUK’un mükerrer 298. maddesinin “A” fıkrasının 5. bendinin 5. alt bendinin ikinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve “Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.” denilmiştir.

Yapılan değişiklikle mükelleflere, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarında yer alan tutarları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edebilme imkanı sağlanmıştır. Bu işlemin kâr dağıtımı olarak sayılmayacağı belirtilmiştir. Böylece, özellikle halka açık şirketlerde dönem karının dağıtılması önündeki engel kaldırılmıştır.

Aşağıda örnek olarak tıbbi tahlil cihazları ithalatı yapan ve 1973 yılında kurulmuş bir şirketin sermaye hesabının 31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla düzeltilmesine ilişkin tablo verilmiştir.

Sermaye Artışının Niteliği	Düzeltilmeye Esas Alınması Gereken Tarih	Düzeltilme Tarihi	Düzeltilmeye Esas Bedel	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	17.05.1973	4.000.000	246.563,12625	986.252.505.000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	08.05.1986	120.000.000	3.533,76224	424.051.468.800
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	23.03.1992	500.000.000	266,51412	133.257.060.000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	23.06.1992	100.000.000	258,98997	25.898.997.000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	23.06.1992	250.000.000	258,98997	64.747.492.500
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	23.06.1992	1.150.000.000	258,98997	297.838.465.500
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	07.07.1993	1.876.000.000	153,58654	288.128.349.040
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	15.02.1994	1.000.000.000	110,67616	110.676.160.000
YDF'den Sermayeye Eklenen	Endekslenmez	30.04.1997	3.000.000.000	0,00000	0
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	30.04.1997	25.000.000.000	14,25391	356.347.750.000
Yenileme Fonundan Sermayeye Eklenen	Tescil Tarihi	23.10.1998	75.000.000.000	6,43713	482.784.750.000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	31.12.1998	26.000.000.000	6,07530	157.957.800.000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	01.01.1999	64.115.480.780	5,86533	376.058.452.883
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	01.02.1999	3.809.019.220	5,67417	21.613.022.588
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	01.03.1999	10.500.000	5,45650	57.293.250
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	01.04.1999	1.307.692.308	5,18260	6.777.246.155
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	01.05.1999	4.757.307.692	5,02218	23.892.055.545
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	30.06.1999	77.283.774.027	4,93291	381.233.901.736
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	09.07.1999	9.134.111.973	4,74428	43.334.784.751
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	31.08.1999	13.582.114.000	4,59429	62.400.170.529
Geçmiş Yıl Karlarından Sermayeye Eklenen	Tescil Tarihi	12.02.2002	1.492.000.000.000	1,39561	2.082.250.120.000
			1.800.000.000.000		6.325.557.845.277

H-GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

Esas itibarıyla enflasyona göre düzeltilmiş dönem karının tespit edilebilmesi için gelir tablosunun düzeltilmesi şart değildir. Düzeltilmiş bilançoya göre oluşan kar-zarar tutarına gelir tablosunun düzeltilmesinden sonra da ulaşılması gerekir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı prensip olarak gelir tablosunun düzeltilmesini öngörmemektedir. Ancak kanun, Maliye Bakanlığına gelir tablosunun düzeltilmesini isteme yetkisi vermektedir.²²⁸

²²⁸ VURAL, ÖZYER, KIRATLI: a.g.e. , s.225.

Gelir tablosunun tüm kalemleri parasal olmayan kalem niteliğindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir.

Gelir tablosunun düzeltilmesine ilişkin olarak VUK'ta yapılan düzenlemeler sınırlıdır. Sadece VUK mükerrer 298. maddesinde “Basit Ortalama Yöntemi” nin açıklandığı 2. bentte “gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulur” ifadesine yer verilmiştir. Öte yandan 328 ve 338 Sıra Nolu VUK Genel Tebliğlerinde sırasıyla 31 Aralık 2003 ve cari dönem düzeltmelerinde sadece bilançoların düzeltmeye tabi tutulacağı açıkça belirtilmiştir. (328 Sıra Nolu VUKGT, 3.1. Bölümü, 338 Sıra Nolu VUKGT, 3. Bölümü)

VII-ENFLASYON DÜZELTMESİ İLE İLGİLİ MUHASEBE HESAPLARI

Enflasyon Düzeltmesi uygulaması sonrası hiç şüphesiz yeni muhasebe hesaplarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenle VUK'un 175. ve Mükerrer 257. maddelerinin MB'ye verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 12 Sıra nolu MSUGT ile yeni hesaplar tanzim edilmiştir. Bu bölümde söz konusu tebliğden faydalanılarak yeni açılan hesaplar ile bu hesapların işleyişine yer verilecektir.

A-SÜREKLİLİK ARZ EDEN DÜZELTME İŞLEMİNE İLİŞKİN MUHASEBE HESAPLARI

Bu hesaplar özellikle VUK'un Mükerrer 298. maddesinde düzenlenen ve süreklilik arbeden düzeltmeler için kullanılacak hesaplardır. Ancak kaçınılmaz olarak hesapların pek çoğu 31 Aralık 2003 tarihli düzeltmede de kullanılacaktır. 31 Aralık 2003 düzeltmesine özel bazı durumlar var olup, ileride kısaca değinilecektir. Aşağıda sırasıyla yeni açılan hesaplar ve işleyiş şekli anlatılmıştır. Anlatımlar 12 Sıra nolu MSUGT'den alıntıdır.

1-698 Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

Parasal olmayan bilanço kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar; ilgili varlık ve kaynaklara ilişkin bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali defter-i kebir hesaplarına karşılık bu hesaba kaydedilir. Parasal olmayan varlık kalemlerinin enflasyona

göre düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan artışlar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynak kalemlerindeki artışlar ise borcuna yazılır.

Bu hesap, alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre, "648 Enflasyon Düzeltmesi Karları" veya "658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına devredilerek kapatılır.

Bilanço kalemleri yanında gelir tablosunu da düzelten işletmeler parasal olmayan varlık ve kaynakların, düzeltme farklarına ilave olarak gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesinden ortaya çıkan farktan da bu hesaba kaydederler. Gelir hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar ilgili gelir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır. Gider hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar da ilgili gider hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır. Hesabın alacak kalanı "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına, borç kalanı ise "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına devredilerek kapatılır.

2-648 Enflasyon Düzeltmesi Karları

Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumlu farkların "698 Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde "358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" aktarılarak izlendiği hesaptır.

"698 Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde Geçici kabulde "358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" bu hesaba aktarılan tutarlar söz konusu hesapların borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır.

3-658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları

Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumsuz farkların "698 Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde "178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" aktarılarak izlendiği hesaptır.

"698 Enflasyon Düzeltme Hesabından" ve yıllara yaygın inşaat işinde Geçici kabulde "178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabından" bu hesaba aktarılan tutarlar söz konusu hesapların alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır.

4-502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları

Bu hesap ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlendiği hesaptır.

Ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucunda ödenmiş sermaye tutarında meydana gelen artışlar bu hesabın alacağına, "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borcuna kaydedilir. İzleyen dönemde enflasyon oranının düşmesi sonucu taşıma işleminden ortaya çıkan azalışlar bu hesabın borcuna "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir. Bu farkların sermayeye eklenmesi durumunda "500- Sermaye Hesabı"nın alacağına karşılık bu hesap borçlandırılır.

5-503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları

Bu hesap ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

Ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı "502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklar" hesabına alacak yazılır.

6-697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan artışlar 17. gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık bu hesabın alacağına kaydedilir.

Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35. gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) alacağına karşılık bu hesabın borcuna kaydedilir.

Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılır.

İnşaat ve onarım işlerinde birden fazla proje olması durumunda bu hesapta her bir proje için bir tali hesap açılarak farklar projeler itibariyle izlenir.

7-178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap, "697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" borç kalanının aktarılarak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

"697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borç kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesabın borcuna alınarak Geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılır.

8-358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap, "697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacak kalanının aktarılarak proje bazında açılacak tali hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

"697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacak kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına alınarak Geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "648 Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına aktarılır.

B-31 ARALIK 2003 DÜZELTME İŞLEMİNE İLİŞKİN MUHASEBE HESAPLARI

31 Aralık 2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve iptal

edilmesi gereken özkaynak kalemleri "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı" na aktarılır. "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın kalanı gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp "570 Geçmiş Yıllar Karları" hesabına veya "580 Geçmiş Yıllar Zararları" hesabına aktarılarak kapatılır.

"17 Yıllara Yaygın inşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35 Yıllara Yaygın inşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltmesinden ortaya çıkan farklar, "697 Yıllara Yaygın inşaat Enflasyon Düzeltme Hesabında" izlenir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178 Yıllara Yaygın inşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358 Yıllara Yaygın inşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" na devredilerek kapatılır.

VIII-ENFLASYON DÜZELTMESİNİN DİĞER UYGULAMALARLA KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak vergi mevzuatımızda, 29 nolu UMS'de, 29 nolu TMS'de²²⁹, Seri: XI-20 nolu SPK tebliğinde²³⁰ ve 14 Sayılı BDDK tebliğinde²³¹ yer alan esasların karşılaştırılması yapılacaktır.

A-ENFLASYON DÜZELTMESİNİ GEREKTİREN EKONOMİK ŞARTLAR

1-Vergi Mevzuatı

Dönem sonlarında Enflasyon düzeltmesi yapmak için gerekli koşul, Devlet İstatistik Enstitüsü'nün yayımladığı Toptan Eşya Fiyat Endeksi'ndeki (TEFE) artışın içinde bulunulan hesap dönemi dahil olmak üzere son üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olmasıdır. Düzeltme yapmak için her iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. (VUK, Mük. 298. Md. "A" Bendi 1. Fıkra 1. Paragraf)

Geçici vergi dönemlerinde söz konusu oranların tespitinde son 36 ay ve son 12 ayda oluşan TEFE dikkate alınacaktır. Ayrıca 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 yapılacaktır. (VUK Mük. 298. Md. "A" Bendi 1. Fıkra 2. Paragraf)

²²⁹ 31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

²³⁰ 28 Kasım 2001 tarih ve 24597 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

²³¹ 22 Haziran 2002 tarih ve Mükerrer 24793 sayılı Resmi Gazete'de

Buradaki % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya; % 10 oranın ise % 25'e kadar yükseltmeye veya tekrar kanuni seviyesine indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

29 nolu UMS'de kesin bir oran saptaması yapılmamış, ancak tebliğin üçüncü maddesinde aşağıdaki şartların varlığı halinde bir ülkede enflasyon olduğunu ve malî tabloların düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir.

- Nüfusun geneli, servetlerini parasal olmayan varlıklarda veya istikrarlı yabancı para tutmayı tercih eder. Tutulan yerel paralar, alım gücünü korumak için hemen yatırıma dönüştürülür.
- Nüfusun geneli yerel para birimindeki parasal tutarları değil istikrarlı yabancı para birimindeki parasal tutarları kabul ederler. Fiyatlar bu para biriminden belirlenebilir.
- Kredili alış ve satışlarda kredi süresi, fiyatlar kredi süresince alım gücünün tahmini zararını telafi edecek şekilde belirlenir.
- Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar, fiyat endeksine bağlanmıştır ve
- Üç yıllık kümülatif enflasyon oranı %100 yaklaşıyor veya geçiyordur.²³²

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

TMS-29'da UMS'ye paralel olarak sabit bir oran verilmemiş, standardın üçüncü maddesinde aşağıdaki durumlarda yüksek enflasyonun var olduğu kabul edileceği ve finansal tabloların düzeltilmesinin gerekliliği belirtilmiştir.

- Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da

²³² IASB: a.g.e. , s.1144.

nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb suretiyle değerlendirilir;

- Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir;
- Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir;
- Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir 'fiyat endeksi'ne bağlıdır; ve
- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

SPK Tebliğinin “Yüksek Enflasyon Dönemi” başlıklı 6. maddesinde yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması ve ilgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre %10 veya daha fazla bir oranda artması halinde, içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren yüksek enflasyon döneminin başlayacağı belirtilmiştir. Takip eden cümlede ise bu süreden daha kısa bir sürede fiyat endeksi rakamının iki katına ulaşması halinde de yıllık mali tablo tarihi itibarıyla yüksek enflasyon döneminin başlayacağı ortaya konmuştur. Bu durumda mali tablolar tebliğ hükümlerine göre düzeltilcektir. Görüldüğü üzere burada tamamen aynı olmasa da vergi mevzuatına paralel bir durum söz konusudur.

Ayrıca aynı madde uyarınca fiyat endekslerinde yukarıda belirtilen düzeyde artış olmamakla beraber, halkın tasarruflarını yabancı para cinsinden tutması, mal ve hizmet fiyatlarının yabancı para birimi üzerinden

belirlenmesi gibi yüksek enflasyon emarelerinin mevcut bulunması halinde SPK malî tabloların düzeltilmesini isteyebilecektir. İnisiyatif burada kurula bırakılmıştır. Burada ise TMS ve UMS'ye paralel bir düzenleme yapıldığı görülmektedir.

5-Bankacılık Mevzuatı

BDDK tebliğinin “Yüksek Enflasyon Dönemi” başlıklı 5. maddesinde ekonomide, aşağıda belirtilen özelliklerin bulunması halinde yüksek enflasyonun varlığı kabul edilecektir ve malî tablolar Tebliğ hükümleri çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

- Nüfusun çoğunluğunun, değer kaybından korunmak amacıyla parasal servetlerini parasal olmayan veya değeri Türk Lirasına göre daha istikrarlı olan yabancı para varlıklarda tutmaları,
- Nüfusun çoğunluğunun alacak ve borçlarını Türk Lirası yerine değeri nispeten daha istikrarlı yabancı para ile belirlemeleri,
- Kısa vadeli işlemlerde dahi, satın alma gücündeki kayıpları karşılamak için fiyatların vade farkı konularak belirlenmesi,
- Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların, genel fiyat endekslerine bağlanması,
- Devlet İstatistik Enstitüsü verilerine göre son üç yıllık kümülatif enflasyon oranının yüzde yüz veya üzerinde ve cari yıl enflasyon oranının yüzde on veya üzerinde gerçekleşmesi

Görüldüğü üzere BDDK, TMS ve UMS'ye paralel şartlar ortaya koymuş; ancak sabit oran da belirlemiştir.

B-DÜZELTME KATSAYISI

Bu konuda 5 ayrı kaynağın birbirinden farkı olmayıp; tamamında düzeltme katsayısı, bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıyı ifade eder.

C-ESAS ALINAN ENFLASYON DÜZELTMESİ (MUHASEBESİ) YÖNTEMİ

1-Vergi Mevzuatı

Daha önce detaylı anlatıldığı üzere vergi mevzuatımızda yer alan enflasyon düzeltmesi sistemi GFDM'yi esas almaktadır.

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

UMS GFDM'yi esas almakla beraber 27. maddesi uyarınca cari maliyet ile gösterilen kalemler yeniden düzenlenmezler çünkü zaten bilanço günü geçerli ölçü birimi ile ifade edilmişlerdir. Ayrıca GFDM'ye göre saptanmış değer cari değerden büyük olduğu taktirde cari değer esas alınacaktır. (29 Nolu UMS, Md. 17)

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

Aynen UMS'ye paralel olup, GFDM'yi esas almakla beraber, parasal olmayan kalemler bilançoda yenileme maliyetleri veya net gerçekleşebilir

değerleri²³³ ile gösterilmişler ise yeniden değerlendirilmeleri yoluna gidilmez. Bunun dışında kalan tarihi maliyetlere göre gösterilmiş tüm parasal olmayan kalemlerin genel fiyat düzeyine göre cari değerleri saptanır. Ayrıca GFDM'ye göre saptanmış değer cari değerden (ya da net gerçekleşebilir değerden) büyük olduğu takdirde aynen UMS'de olduğu gibi cari değer esas alınacaktır. (29 Nolu TMS, Md. 19)

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

SPK Tebliğinde de GFDM esas alınmakla beraber, tebliğin “Bilançonun Düzeltilmesi” başlıklı 9. maddesinin son paragrafında cari değerleri ile değerlendirilen parasal olmayan kalemlerin, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden, ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmayacakları belirtilmiştir. Ayrıca “Düzeltilmiş Tutarların Cari Değerden Fazla Olması” başlıklı 25. maddede GFDM'ye göre saptanmış değer cari değerden büyük olduğu takdirde UMS ve TMS'den farklı olarak değer düşüş karşılığı ayrılması ve bu karşılığın gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi öngörülmüştür.

5-Bankacılık Mevzuatı

BDDK Tebliğinde de aynen diğerlerinde olduğu gibi GFDM esas alınmış; tebliğin, “Bilançonun Düzeltme İşlemine Tabi Tutulmasına İlişkin Genel Esaslar” başlıklı 7. maddesinin 3. paragrafında bilançoda cari değerleri ile gösterilmiş olan parasal olmayan kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmayacakları belirtilmiştir. Bu itibarla, parasal olmayan kalemler içinde yer alan ancak cari değerleri ile değerlendirilen; kıymetli madenler, hisse senetleri gibi sermaye araçları, yabancı para aktif ve pasif hesaplar ile getirileri veya anaparamaları

²³³ Varlıkların, cari piyasa koşullarında kolaylıkla, elden çıkartabilecekleri varsayımı altında, satılmaları durumunda elde edilebilecek nakit miktarıdır. (2 Nolu TMS, Md. 2 Bend “d”)

enflasyona veya yabancı paraya endekslenmiş olan varlık ve yükümlülükler düzeltme işlemine tabi tutulmayacaklar ve parasal kâr veya zararın hesaplanmasında parasal kalemler gibi işleme tabi tutulacaklardır. Ayrıca “Düzeltilmiş Tutarların Cari Değerden Fazla Olması” başlıklı 15. maddede GFDM’ye göre saptanmış değer cari değerden büyük olduğu takdirde UMS ve TMS’den farklı, SPK Tebliğine paralel olarak değer düşüş karşılığı ayrılması ve bu karşılığın gelir tablosu ile ilişkilendirilmesi öngörülmüştür

D-DÜZELTİLECEK MALİ TABLOLAR

1-Vergi Mevzuatı

Vergi mevzuatı uyarınca gerekli şartların oluşması halinde işletmelerin malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutacakları belirtilmiş ancak hangi malî tabloların düzeltmeye tutulacağı tek tek sayılmamıştır. Yapılan tüm düzenlemelerde (Tebliğ, Sirküler) bilançonun düzeltilmesine değinilmiş gelir tablosu ile ilgili olarak sadece VUK’un mükerrer 298. maddesinde “Basit Ortalama Yöntemi” nin açıklandığı 2. bentte “gelir tablosu kalemleri dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulur” ifadesine yer verilmiştir.

Esas itibarıyla enflasyona göre düzeltilmiş dönem karının tespit edilebilmesi için gelir tablosunun düzeltilmesi şart değildir. Düzeltilmiş bilançoya göre oluşan kar-zarar tutarına gelir tablosunun düzeltilmesinden sonra da ulaşılması gerekir. Bu nedenle Maliye Bakanlığı prensip olarak gelir tablosunun düzeltilmesini öngörmemektedir. Ancak kanun, Maliye Bakanlığına gelir tablosunun düzeltilmesini isteme yetkisi vermektedir.²³⁴

²³⁴ VURAL, ÖZYER, KIRATLI: a.g.e. , s.225.

Bu durumda düzeltilecek mali tablolar bilanço ve gelir tablosudur. Bilanço şartlar oluşmuşsa her halükarda, gelir tablosu ise MB’ce istendiği durumlara düzeltilecektir.

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

UMS’ye göre konsolide malî tablolar da dahil olmak üzere baslıca malî tablolar düzeltilecektir. Buradan daha önce birinci bölümde sayılan tabloların hemen hemen hepsinin düzeltileceği anlamı çıkmaktadır. Ancak standartta esasen bilanço ve gelir tablosunun nasıl düzeltileceğine değinilmiştir. Diğer tablolar bilanço ve gelir tablosunun düzeltilmiş değerleri üzerinden hazırlanacaktır.

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

TMS-29’un yedinci maddesinde yüksek enflasyonun var olduğu dönemlerde malî tabloların bilanço tarihindeki cari ölçüm birimine (paranın satınalma gücüne) göre raporlanmaları gereği üzerinde durulmuş; ancak hangi mali tabloların düzeltileceği tek tek sayılmamıştır. Standart metninde bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, önceki dönem malî tabloları ile konsolide malî tabloların düzeltme esaslarına yer verilmiştir.

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

SPK Tebliğinin dördüncü maddesinde düzeltilecek mali tablolar dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki mali tablolar olarak sayılmıştır. Ek mali tablolar ise 30. madde de nakit akım tablosu ve satışların maliyeti tablosu olarak belirtilmiştir.

5-Bankacılık Mevzuatı

BDDK Tebliğinin 6. maddesinde Yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tablolar, bu Tebliğ hükümleri kapsamında paranın bilanço tarihindeki satın alma gücüne göre düzenlenir ifadesine yer verilmiştir. Tebliğ metninde ise bilanço, gelir tablosu ve nakit akım tablosunun düzeltilmesine ilişkin esaslar ele alınmıştır.

E-BORSADA İŞLEM GÖREN HİSSE SENETLERİNİN VE MALİ DURAN VARLIKLARIN ENDEKSLENMESİ

1-Vergi Mevzuatı

5024 sayılı Kanun'la getirilen ilk düzenlemede borsada işlem gören hisse senetlerinin, değerlendirme günündeki borsa rayici ile dikkate alınacağı; bunlar için ayrıca düzeltme yapılmayacağı ortaya konulmuştur. Ancak daha sonra sözü geçen hüküm 5228 sayılı Kanun²³⁵ ile yürürlükten kaldırılmıştır. Yapılan bu düzenleme ile hisse senetleri borsada işlem görsün görmesin düzeltme katsayısı ile çarpılarak düzeltilecektir. Bağlı menkul kıymet, iştirak ya da bağlı ortaklık olarak elde bulundurulan hisse senetleri içinde endeksleme yapılacaktır.

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

UMS'ye göre elde bulundurulan hisse senetleri için endeksleme yapılarak düzeltilmiş değer bulunacaktır. Ancak bu değer borsa rayicinden fazla olması durumunda değer borsa rayici seviyesine çekilecektir.

²³⁵ 31 Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı Kanunun 60/1/a maddesi

Mali tabloların konsolide²³⁶ olarak hazırlanması durumunda ise, pay sahibi olunan ortaklıkların malî tabloları öncelikle düzeltililecek; konsolidasyon bu düzeltilmiş tablolar üzerinden yapılacaktır.(29 nolu UMS md.18)

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

TMS-29'a göre elde bulundurulan hisse senetleri için endeksleme yapılarak düzeltilmiş değer bulunacaktır. Ancak bu değer borsa rayicinden fazla olması durumunda değer borsa rayici seviyesine çekilecektir.

Mali tabloların konsolide olarak hazırlanması durumunda ise, pay sahibi olunan ortaklıkların malî tabloları öncelikle düzeltililecek; konsolidasyon bu düzeltilmiş tablolar üzerinden yapılacaktır.(29 nolu TMS md.35)

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

SPK Tebliğine göre, elde bulundurulan hisse senetleri için endeksleme yapılarak düzeltilmiş değer bulunacaktır. Ancak bu değer borsa rayicinden fazla olması durumunda değer düşüş karşılığı ayrılacaktır.

²³⁶ Konsolide Mali Tablolar, ana ortaklığın ünvanı altında düzenlenen ve ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının ve ayrıca kontrol gücü ana ortaklıkta olan iştiraklerin ve sınırlı iştiraklerin varlık, borç, sermaye, gelir ve giderlerini finansal durumdaki değişikliklerini bir bütün olarak gösteren ve Müşterek yönetime tabi şirketlerdeki ana ortaklığın payını içeren, dipnotlarıyla birlikte konsolide bilanço, konsolide gelir tablosu ile bu tabloların eki konsolide mali tablolarıdır. (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu -TMS, **Türkiye Muhasebe Standartları 2000**, s.110, Konsolide Finansal Tablolar Standardı, TMS 5, Madde 2, i Bendi) Bu tablolarda pay sahibi olunan işletmelerin gösterimi tamamen başka tebliğ ya dastandardlarda belirlenmiş yöntemlere göre yapıldığından bunlar endekslenmeyip; kendi malî tabloları enflasyon düzeltmesine tabi tutulur ve konsolidasyon için bu düzeltilmiş tablolar kullanılır. Daha fazla bilgi için bkz. Nalan AKDOĞAN: "TMS-5 Konsolide Finansal Tablolar Standardının İncelenmesi ve Bir Örnek Uygulama", **Muhasebe ve Denetime BAKIŞ Dergisi**, Sayı 5, Ekim 2001

SPK Tebliğinin “Konsolide Mali Tablolar” başlıklı 32. maddesi uyarınca mali tabloların konsolide olarak hazırlanması durumunda ise, pay sahibi olunan ortaklıkların malî tabloları öncelikle düzeltililecek; konsolidasyon bu düzeltilmiş tablolar üzerinden yapılacaktır.

5-Bankacılık Mevzuatı

BDDK Tebliğinde iki ayrı yöntem göze çarpmaktadır. Bankanın pay sahibi olduğu ortaklıkların net varlıkları ile faaliyet sonuçlarından bankaya düşen payın belirlenerek bu tutarın banka bilançosuna yansıtılmasını teminen, konsolide ve konsolide olmayan mali tablolarda özsermaye yöntemine göre muhasebeleştirilenler ile Konsolide Mali Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklıkların, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklıkların ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı hükümleri uyarınca konsolide mali tablolarda tam konsolidasyon ve oransal konsolidasyon yöntemine göre muhasebeleştirilen ortaklıkların, tebliğde belirtilen hükümlere uygun olarak düzeltilmiş mali tablolarının esas alınarak ve yine yukarıda sayılan yöntemler kullanılarak bilançoda gösterilmesi zorunludur. Dolayısıyla pay sahibi olunan ortaklıklar endekslenmez.²³⁷

Ancak elde bulundurulmuş ve maliyet bedeli ile izlenen hisse senetleri için endeksleme yapılarak düzeltilmiş değer bulunacaktır. Ancak bu değer borsa rayicinden fazla olması durumunda değer düşüş karşılığı ayrılacaktır.

²³⁷ BDDK mevzuatı gereğince bankalar konsolide mali tablo hazırlamak zorundadırlar.

F-YABANCI PARA İŞTİRÂKLER

1-Vergi Mevzuatı

Enflasyon düzeltmesi uygulaması ile ilgili açıklamalar içeren 9 nolu VUK sirkülerinin “Yabancı Para Cinsinden Hisse Senetleri, İştirakler ve Avansların Durumu” başlıklı 2.1. bölümünde bu konu ele alınmış ve işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 298. maddesinin “A” fıkrasının “8” numaralı bendinin “e” alt bendinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilecektir.

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

Yabancı para cinsinden iştirakler, edinim tarihlerindeki TL karşılıkları üzerinden enflasyon muhasebesine tabi tutulurlar.(29 nolu UMS Md.21)

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

Yabancı para cinsinden iştiraklerin, kapanış kurundan bilançoda gösterilmesi gerektiğinden bu değerlerin diğer ölçülerle düzeltilmesi yoluna gidilmez. (29 nolu TMS Md.35)

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

Çok açık bir hüküm olmamakla beraber, tebliğin 11. ve 13. maddelerinin berber yorumlanmasından yabancı para cinsinden iştiraklerin, edinim tarihlerindeki TL karşılıkları üzerinden enflasyon muhasebesine tabi tutulacakları sonucuna varılabilir.

5-Bankacılık Mevzuatı

BBDK tebliği uyarınca Yabancı para ile temsil edilen iştirakler enflasyon muhasebesine tabi tutulmaz, dönem sonu kurlar ile değerlemeye tabi tutulurlar. (BDDK Tebliği Md.11)

G-MADDİ DURAN VARLIKLARDA EKSPERTİZ

1-Vergi Mevzuatı

Maddi duran varlıklarda ekspertiz yapılmasına ve bu değerin esas alınmasına izin veren bir hüküm yoktur.

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

Standardın 14. maddesi uyarınca Bina, fabrika ve teçhizat gibi kalemlerin alım tarihleri hakkında detaylı bilgi bulunmayabilir veya tahmin edilmeyebilir. Böyle nadir durumlarda, bu bildirim uygulanacağı ilk dönem için, böyle kalemlerin yeniden düzenlenmelerine temel olacak bağımsız profesyonel bir değerin tayini gerekebilir.

Ayrıca önemli derecede yüksek tutarlı olan ve cari değeri belli olmayan kıymetler için ekspertiz yapılması da “Kıymetlerin cari değerleri ile düzeltilmiş değerlerinden düşük olanı ile değerlendirilmesi” ilkesinin bir gereği olarak yapılmalıdır.

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

29 nolu TMS'nin 16. maddesi uyarınca maddi duran varlıkların iktisap tarihlerini içeren ayrıntılı kayıtlar mevcut olmayabilir ya da tahmin edilmeleri mümkün olmayabilir. Böyle ender durumlarda, bu standardın ilk defa uygulandığı dönemde, varlıkların bağımsız profesyonel bir değerlendirme sonucunda tesbit edilen değerlerini düzeltmeye baz olarak almak gerekli olabilir.

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

SPK yalnızca SPK tarafından onaylanmış ekspertiz şirketlerinin değerlemesini kabul etmektedir. SPK mevzuatı uyarınca ekspertiz değerinin fazla olması durumunda, özkaynaklar altında fon yaratılır, az olması durumunda ise gelir tablosunda karşılık ayrılır.

5-Bankacılık Mevzuatı

Sabit kıymetlerin yeniden değerlemesinde, SPK tarafından onaylanmış ve BDDK tarafından da kabul gören ekspertiz firmaları ile konusunda uzmanlaşmış kişiler (örneğin bankaların inşaat emlak bölümleri gibi) tarafından yapılan ekspertiz değerlemelerini kabul etmektedir. Sabit kıymetlerin ekspertiz değerlerinin enflasyona tabi tutulmuş değerlerinden fazla olması durumunda fazla olan ekspertiz tutarı dikkate alınmaz.

H-MALİ DURAN VARLIKLAR

1-Vergi Mevzuatı

Düzeltilmede deftere kayıt tarihi esas alınır. (VUK Mük. 298. Md. “A” fıkrası 3. Bend “b” alt bendi)

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

Düzeltilmede satın alma tarihi esas alınır. (29 Nolu UMS Md.13)

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

Düzeltilmede satın alma tarihi esas alınır. (29 Nolu TMS Md.15)

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

Düzeltilmede tescil tarihi esas alınır. (SPK Tebliği Md.13)

5-Bankacılık Mevzuatı

Düzeltilmede aktife giriş tarihi esas alınır. (BDDK Tebliği Md.11)

I-SERMAYE

1-Vergi Mevzuatı

Nakden ödenen sermaye için, ödeme tarihi; aynı olarak ödenen sermaye için, sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih; dağıtılmayıp işletmede bırakılan karlardan ödenen sermaye için, tescil tarihi esas alınır. (VUK Mük.Md. 298 “A” fıkrası “3.” Bend “g” alt bendi) Ayrıca Kurumların gayri menkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan karlardan sermayeye ilave edilen kısımlar da tescil tarihinden itibaren endekslenecelerdir.

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

Sermayenin düzeltilmesinde fiili ödeme tarihi, ya da başka bir şekilde oluşmuşsa oluşma tarihi esas alınacaktır. (29 Nolu UMS Md.22)

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

Ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri içinde yer alan ve nakit girişi sağlayan kalemlerden her biri işletmeye konuldukları ya da oluştukları tarihten itibaren genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre düzeltilir. (29 Nolu TMS Md.24)

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

Özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, sermaye artırımının tescil tarihi veya sermaye artırımına mahsuben ödenen tutarların tahsil tarihi esas alınır. Sermayeye ilave edilmiş olsun veya olmasın, emisyon primlerinin düzeltilmesinde ise tahsil tarihleri dikkate alınır. (SPK Tebliği Md.14)

5-Bankacılık Mevzuatı

Ödenmiş sermayenin düzeltme işlemine tabi tutulmasında, sermaye artırımına mahsuben ödenen tutarların tahsil tarihleri esas alınır. Yedek akçeler, dağıtılmamış kârlar, hisse senedi ihraç primleri, iştirak ve gayrimenkul satış kârı gibi yeniden değerlendirme sonucunda oluşmamış tutarların sermayeye ilave edilmesi ortaklar tarafından konulan sermaye olarak dikkate alınır ve sermayeye ilave edildikleri tarih dikkate alınarak düzeltme işlemine tabi tutulur. (BDDK Tebliği Md.16)

J-GAYRİMENKUL VE İŞTİRÂK SATIŞ KÂRLARI

1-Vergi Mevzuatı

Kurumların gayri menkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan karların satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kârlar, niteliği itibarıyla bünyesinde hem enflasyon kârını hem de reel kârı barındırmaktadır. Bünyesinde reel kârı barındırması bakımından vergi teşviki, enflasyon kârını barındırması bakımından enflasyon düzeltmesi niteliğindedir. Ancak, bu noktada bir ayırım yapılması belirli zorluklar taşıdığından, enflasyon düzeltmesinden doğan kısmın ayrıca hesaplanarak yeniden değerlendirme fonlarında olduğu gibi “sıfırlanması” söz konusu olmamalıdır. Kârın enflasyon etkisi taşıyan kısmının ayrıştırılamaması aşırı bir değerlemeye yol açacak olmakla beraber, doğuracağı zorluklar nedeniyle ihmal edilmek durumundadır. Sermayeye ilave edilmiş bu fonlar, kanunda

açık hüküm olmamakla beraber tescil tarihinden itibaren enflasyon düzeltilmesine tabi tutulurlar²³⁸

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

29 nolu standartta bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak satış karının düzeltilmiş değer üzerinden hesaplanması ve diğer standartlar uyarınca gelir tablosuna yansıtılması gerekir.

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

29 nolu standart gereği parasal olmayan varlık unsurlarının satışından ortaya çıkan kar veya zararlar genel fiyat düzeyine göre tekrar hesaplanır ve gelir tablosunda düzeltilmiş değerleri ile gösterilir. (29 Nolu TMS Md.30)

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

Gayrimenkul satışı gibi, satışlar ve satışların maliyeti ile ilişkilendirilmeden, gelir veya gider olarak doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilen parasal olmayan kalemler, satışa konu olan varlığın düzeltilmiş değeri ile satış bedelinin düzeltilmiş değeri arasındaki fark olarak yeniden hesaplanır. Bu kalemler ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar. (SPK Tebliği Md.19)

5-Bankacılık Mevzuatı

Daha öncede belirtildiği üzere iştirak ve gayrimenkul satış kârı gibi yeniden değerlendirme sonucunda oluşmamış tutarların sermayeye ilave

²³⁸ Mustafa UYSAL, Yeşim TANER, Elif BULUÇ: En Son Düzenlemeler Işığında Enflasyon Düzeltmesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül 2004, s.80

edilmesi ortaklar tarafından konulan sermaye olarak dikkate alınır ve sermayeye ilave edildikleri tarih dikkate alınarak düzeltme işlemine tabi tutulur. (BDDK Tebliği Md.16)

K-AMORTİSMAN YÖNTEMİ VE DÜZELTME ESASLARI

1-Vergi Mevzuatı

01 Ocak 2004 tarihinden önce alınan kıymetler için daha önceden olduğu gibi normal ve hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden biri kullanılarak kanunda belirtilmiş olan genel süreler boyunca amortisman ayrılacaktır. Kıst esaslı sadece binek otomobiller için geçerlidir.

01 Ocak 2004 tarihinden sonra alınan kıymetler için daha önceden olduğu gibi normal ve hızlandırılmış amortisman yöntemlerinden biri kullanılarak MB tarafından faydalı ömürler esas alınarak tebliğlerle belirlenmiş süreler boyunca amortisman ayrılacaktır. Kıst esaslı sadece binek otomobiller için geçerlidir. (Değişen sadece amortisman ayırma süreleri olmuştur.)

Önceki yıllara ait birikmiş amortismanlar ise ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranında artırılmak suretiyle düzeltilir.

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

Amortismanların ayrılmasında normal amortisman yöntemi kullanılır ve faydalı ömür esas alınır. Kıst esaslı geçerlidir.(29 Nolu UMS Md.13)

Birikmiş amortismanlar düzeltilmez. Önce iptal edilir. Sabit kıymetin düzeltilmiş değeri üzerinden kıst esasına göre faydalı ömür dikkate alınarak yeniden hesaplanır.

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

Çok açık hükümlere yer verilmemiştir. Ancak UMS'ye paralel olarak amortismanların ayrılmasında normal amortisman yönteminin kullanılması ve faydalı ömrün esas alınması gerektiği düşünülmektedir. Kıst esası geçerlidir.

Birikmiş amortismanlar düzeltilmez. Önce iptal edilir. Sabit kıymetin düzeltilmiş değeri üzerinden kıst esasına göre faydalı ömür dikkate alınarak yeniden hesaplanır.

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

Amortismanların ayrılmasında normal amortisman yöntemi kullanılır ve faydalı ömür esas alınır. Kıst esası geçerlidir. (SPK Tebliği Md.24)

Birikmiş amortismanlar düzeltilmez. Önce iptal edilir. Sabit kıymetin düzeltilmiş değeri üzerinden kıst esasına göre faydalı ömür dikkate alınarak yeniden hesaplanır.

5-Bankacılık Mevzuatı

Vergi mevzuatı uyarınca yasal kayıtlarda yer alan amortisman oran ve yöntemlerine göre hesaplanmış tutarlar dikkate alınacaktır. Ancak bunlar kıst esasına göre yeniden düzenlenecektir. (BDDK Tebliği Md.12)

Birikmiş amortismanlar düzeltilmez. Önce iptal edilir. Sabit kıymetin düzeltilmiş değeri üzerinden kıst esasına göre faydalı ömür dikkate alınarak yeniden hesaplanır.

L-REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİ

1-Vergi Mevzuatı

Vergi mevzuatında borç tutarı ya da finansman giderine göre iki ayrı yöntem vardır. Birincisinde borç tutarı TEFE artış oranı kadar artırılır; artırılmış tutar ROFM olarak kabul edilir. Artırılmış anaparanın üzerinde ödenen anapara ve faiz toplamı reel finansman maliyeti kabul edilir. İkinci yöntemde ise ROFM aşağıdaki formülle hesaplanır.

$$\text{ROFM} = \text{Toplam Finansman Gideri} \times \frac{\text{TEFE Artış Oranı}}{\text{Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}$$

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

Standardın 19. maddesi uyarınca borçlanma maliyetinin enflasyonu telafi eden kısmının maliyet bedeline eklenmesi uygun değildir. Reel kısmın hesaplanması ile ilgili çok açık bir hüküm olmamakla beraber hesaplamanın aşağıda da görüleceği üzere SPK Tebliği ile TMS'ye paralel olması gerektiği düşünülmektedir. Çünkü her iki doküman da UMS esas alınarak hazırlanmıştır. Bu veriler ışığında reel giderin hesaplanması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Reel Gider} = \left(\text{Toplam Finansman Gideri} \times \frac{\text{Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}{\text{TEFE Artış Oranı}} \right) - 1$$

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

Standardın 21. maddesi uyarınca borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisine isabet eden kısmını aktifleştirmek uygun değildir. Borçlanma maliyetlerinin bu kısmı, maliyetlerin olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Bu veri ışığında reel kısmın hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Reel Gider} = \left(\text{Toplam Finansman Gideri} \times \frac{\text{Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}{\text{TEFE Artış Oranı}} \right) - 1$$

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

SPK Tebliğinde ROFM değil, finansman giderlerinin reel kısmı tanımlanmıştır. Buna göre reel kısım katlanılan finansman maliyetinin ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranının üstünde kalan tutarı, aynı anlama gelmek üzere, bir borçla ilgili katlanılan finansman maliyetinin borcun reel değerindeki azalmadan fazla olan tutarı olarak hesaplanır. Bu tanım ışığında reel kısmın hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$\text{Reel Gider} = \left(\text{Toplam Finansman Gideri} \times \frac{\text{Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}{\text{TEFE Artış Oranı}} \right) - 1$$

5-Bankacılık Mevzuatı

BDDK Tebliğinin "Duran Varlıkların Maliyetine Giren Finansman Giderleri Ve Kur Farkları" başlıklı 13. maddesindeki kurallar aynen UMS, TMS ve SPK tebliği ile paralel olduğundan, hesaplama aynen bunlarda olduğu gibi yapılacaktır.

$$\text{Reel Gider} = \left(\text{Toplam Finansman Gideri} \times \frac{\text{Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}{\text{TEFE Artış Oranı}} \right) - 1$$

M-STOKLAR VE SATILAN MALIN MALİYETİ

1-Vergi Mevzuatı

Stokların gerçek giriş tarihleri ve bedelleri dikkate alınarak dönem sonlarında düzeltme yapılabileceği gibi, aşağıdaki üç yöntemden biri de uygulanabilir.

- Basit ortalama yöntemi
- Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi
- Stok devir hızı yöntemi

2-Uluslararası Muhasebe Standardı

Stokların düzeltilmesine ilişkin UMS'de çok detaylı düzenleme yapılmamıştır. Standardın 13. maddesi uyarınca stokların gerçek giriş tarihleri ve bedelleri dikkate alınarak dönem sonlarında düzeltme yapılabileceği gibi, stok devir hızı yöntemi de kullanılabilir. Düzeltilmiş stok değerlerinin cari değerden fazla olması durumunda ise stoklar cari değerle değerlendirilecektir.

3-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29)

Stokların düzeltilmesine ilişkin TMS'de de çok detaylı düzenleme yapılmamıştır. Standardın 30. maddesi uyarınca stokların gerçek giriş tarihleri ve bedelleri dikkate alınarak dönem sonlarında düzeltme yapılacaktır. 19. madde uyarınca ise düzeltilmiş stok değerlerinin net gerçekleşebilir değerden fazla olması durumunda ise stoklar net gerçekleşebilir değerle değerlendirilecektir.

4-Sermaye Piyasası Mevzuatı

Stokların gerçek giriş tarihleri ve bedelleri dikkate alınarak dönem sonlarında düzeltme yapılabileceği gibi, stok devir hızı yöntemi de kullanılabilir.

5-Bankacılık Mevzuatı

Sektör gereği hüküm yoktur.

IX-TÜRK VERGİ HUKUKUNDA ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMİNİN ÖRNEK UYGULAMASI

Çalışmanın ikinci bölümünün buraya kadar olan bölümlerinde Türk Vergi Hukukunda enflasyon düzeltmesi uygulamasının teorik esaslarına değinilmiştir. Tez kapsamında bazı işletmelerin 31.12.2003, 30.06.2004, 30.09.2004 ve 31.12.2004 mali tabloları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olup bu işletmelerin özellikleri kısaca şu şekildedir.

- Cep telefonu operatörleri ve diğer kurumlar için baz istasyonları üreten (Büyük anten direkleri) bir sanayi şirketi
- Türkiye’de faaliyet gösteren madencilik şirketleri için yurtdışından ithal ettiği sondaj makineleri ile kazı ve sondaj hizmeti veren bir hizmet şirketi
- Gerek kamu gerekse özel sektör kuruluşlarına taahhüt işleri yapan, bunun yanı sıra ticari (yurtiçi ve yurtdışı alım satım) faaliyette bulunan; devremülk ve otel kiralama faaliyetleri olan ve ayrıca 20’den fazla irili ufaklı iştiraki bulunan bir inşaat şirketi
- Tıbbi malzeme ithali ve yurtiçinde satışı ile faaliyet gösteren şirketlerde yatırımları bulunan bir holding şirketi
- Tıbbi malzeme ithali ve yurtiçinde satışı yapan iki adet ticari işletme. (Bunlardan birine ilişkin enflasyon düzelmesine bu çalışmada yer verilecektir.)

Aşağıda enflasyon düzeltmesi işleminin tüm hususlarını kapsayan geniş kapsamlı örnek bir çalışma yapılmıştır. Çalışma tıbbi malzeme ithali ve bunların yurtiçinde satışını yapan bir anonim şirketin bilançoları üzerinde yapılmıştır.

A-31.12.2003 TARİHLİ BİLANÇONUN DÜZELTİLMESİ

İlk adım olarak işletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosu edinilmiş olup bilanço kalemleri aşağıda tablolar halinde verilmiştir.

DÖNEN VARLIKLAR		
A- HAZIR DEĞERLER		1,210,101,981,874
1. Kasa	794,706,667	
2. Alınan Çekler	896,150,958,652	
3. Bankalar	323,521,849,555	
4. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)	(10,365,533,000)	
B-MENKUL KIYMETLER		-
1. Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları	0	
C-TİCARİ ALACAKLAR		4,218,124,244,310
1. Alıcılar	4,183,876,969,671	
2. Alacak Senetleri	0	
3. Alacak Senetleri Reeskontu (-)	0	
4. Verilen Depozito ve Teminatlar	0	
5. Diğer Ticari Alacaklar	34,247,274,639	
6. Şüpheli Ticari Alacaklar	66,784,282,114	
7. Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)	(66,784,282,114)	
D- DİĞER ALACAKLAR		22,747,918,016
1. Ortaklardan Alacaklar	360,000,000	
2. Personelden Alacaklar	2,473,500,000	
3. Diğer Çeşitli Alacaklar	19,914,418,016	
E- STOKLAR		1,128,107,308,214
1. İlk Madde ve Malzeme	15,254,495,287	
2. Yarı Mamuller	0	
3. Mamuller	0	
4. Ticari Mallar	1,112,186,664,079	
5. Yoldaki Mallar	0	
6. Diğer Stoklar	0	
7. Verilen Sipariş Avansları	666,148,848	
F- GELECEK AYLARA AIT GİDER.VE GELİR TAHAK.		-
1. Gelecek Aylara Ait Giderler	0	
2. Gelir Tahakkukları	0	
G- DİĞER DÖNEN VARLIKLAR		349,623,461,469
1. Devreden KDV	0	
2. Diğer KDV	0	
3. Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	343,127,334,094	
4. İş Avansları	4,198,209,875	
5. Personel Avansları	2,297,917,500	
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI		6,928,704,913,883

Tablo 5 : 31.12.2003 itibariyle dönen varlıklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)

DURAN VARLIKLAR		
A-TİCARİ ALACAKLAR		11,124,437,856
1. Alıcılar	0	
2. Alacak Senetleri	0	
3. Alacak Senetleri Reeskontu(-)	0	
4. Verilen Depozito ve Teminatlar	11,124,437,856	
5. Şüpheli Alacak Karşılığı	0	
B-DİĞER ALACAKLAR	0	1,405,158,425
1. Ortaklardan Alacaklar	0	
2. İştiraklerden Alacaklar	0	
3. Bağlı Ortaklıklardan alacaklar	1,405,158,425	
4. Personelden Alacaklar	0	
5. Diğer Çeşitli Alacaklar	0	
6. Diğer Çeşitli Alacak Senetleri Reeskontu(-)	0	
7. Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılığı	0	
C-MALİ DURAN VARLIKLAR		570,000
1. Bağlı Menkul Kıymetler	0	
2. Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü	0	
3. İştirakler	0	
4. İştiraklere Sermaye Taahhütleri(-)	0	
5. İştirakler Sermaye Payları Değer Düş. Karşılığı(-)	0	
6. Bağlı Ortaklıklar	570,000	
7. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Taahhütleri	0	
D-MADDİ DURAN VARLIKLAR		618,679,145,867
1. Arazi ve Arsalar	0	
2. Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri	0	
3. Binalar	553,533,700,424	
4. Tesis, Makine ve Cihazlar	322,185,461,518	
5. Taşıtlar	53,838,116,531	
6. Demirbaşlar	188,661,729,709	
7. Diğer Maddi Duran Varlıklar	0	
8. Birikmiş Amortismanlar(-)	(499,539,862,315)	
9. Yapılmakta Olan Yatırımlar	0	
10. Verilen Avanslar	0	
E- MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR		77,108,733,827
1. Haklar	63,303,921,954	
2. Özel Maliyet	4,851,224,996	
3. Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	70,939,060,949	
4. Birikmiş Amortismanlar (-)	(61,985,474,072)	
5. Verilen Avanslar		
F- GELECEK YILLARA AİT GİDER.VE GELİR TAHAK.		20,222,006,986
1. Gelecek Yıllara Ait Giderler	20,222,006,986	
2. Gelir Tahakkukları	0	
G- DİĞER DURAN VARLIKLAR		
1. Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV	0	
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI		728,540,052,961
Tablo 6 : 31.12.2003 itibariyle duran varlıklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)		

KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A- MALİ BORÇLAR		-
1. Banka Kredileri	0	
2. Uzun Vadeli Kredi.Anapara Taksit.ve Faizleri	0	
3. Tahvil, Anapara, Borç Taksit ve Faizler	0	
4. Diğer Mali Borçlar	0	
B- TİCARİ BORÇLAR		1,385,913,646,748
1. Satıcılar	1,267,967,558,667	
2. Alınan Depozito ve Teminatlar	0	
3. Diğer Ticari Borçlar	117,946,088,081	
C- DİĞER BORÇLAR		626,706,491,547
1. Ortaklara Borçlar	244,541,252,327	
2. Personele Borçlar	262,238,127,641	
3. Diğer Çeşitli Borçlar	119,927,111,579	
4. Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-)	0	
D- ALINAN AVANSLAR		383,821,863,791
1. Alıcılardan Alınan Avanslar	52,717,206,000	
2. Alınan Diğer Avanslar	331,104,657,791	
E- ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		940,136,059,051
1. Ödenecek Vergi ve Fonlar	898,994,680,932	
2. Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	41,141,378,119	
3. Ödenecek Diğer Yükümlülükler	0	
F- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		
1. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yüküm.Karşıl.	0	
2. Dön. Kar. Peş. Ödenen Vergi ve Diğer Yüküm.	0	
1. Kıdem Tazminatı Karşılığı	0	
2. Diğer Borç ve Gider Karşılıkları	0	
G- GELECEK AYLARA AİT GELİR VE GİDER TAHAKKUK.		
1. Gider Tahakkukları	0	
H- DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		3,336,578,061,137

Tablo 7: 31.12.2003 itibariyle kısa vadeli yabancı kaynaklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)

UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		
A- MALİ BORÇLAR		-
1. Banka Kredileri	0	
B- BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI		54,852,523,710
1. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	804,633,967	
2. Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	63,263,429,705	
3. Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri	(9,215,539,962)	
C- GELECEK YILLARA AİT GİDER.VE GELİR TAHAK.		133,416,338,512
1. Gelecek Yıl. Ait Gelirler	133,416,338,512	
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI		188,268,862,222
Tablo 8: 31.12.2003 itibariyle uzun vadeli yabancı kaynaklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)		

ÖZ KAYNAKLAR		
A- ÖDENMİŞ SERMAYE		1,800,000,000,000
1. Sermaye	1,800,000,000,000	
B- SERMAYE YEDEKLERİ		149,947,305,773
1. M.D.V Yen.Değerleme Artışları	149,947,305,773	
2. İştirakler Yen. Değ. Artışları		
3. Maliyet Artışları Fonu		
4. Diğer Sermaye Yedekleri		
C- KAR YEDEKLERİ		258,610,133,074
1. Yasal Yedekler	189,542,877,106	
2. Olağanüstü Yedekler		
3. Diğer Kar Yedekleri		
4. Özel Fonlar	69,067,255,968	
D- GEÇMİŞ YIL KARLARI		810,407,553,226
E- GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)		
F- DÖNEM NET KARI (ZARARI)		1,113,433,051,412
ÖZ KAYNAKLAR TOPLAMI		4,132,398,043,485
Tablo 9: 31.12.2003 itibariyle özkaynaklar (enflasyon düzeltmesi öncesi)		

İkinci adım olarak bakiye veren bilanço kalemleri parasal olan ve parasal olmayan olarak ayrıma tabi tutulmuş olup, hazırlanan tablo aşağıda sunulmuştur.

	PARASAL OLAN KALEMLER	PARASAL OLMAYAN KALEMLER
DÖNEN VARLIKLAR	Kasa Alınan Çekler Bankalar Verilen Çekler ve ödeme Emirleri Alıcılar Diğer Ticari Alacaklar Şüpheli Ticari Alacaklar Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Ortaklardan Alacaklar Personelden Alacaklar Diğer Çeşitli Alacaklar Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar İş Avansları Personel Avansları	İlk Madde ve Malzeme Ticari Mallar Verilen Sipariş Avansları
DURAN VARLIKLAR	Verilen Depozito ve Teminatlar Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar	Bağlı Ortaklıklar Binalar Tesis, Makine ve Cihazlar Taşıtlar Demirbaşlar Birikmiş Amortismanlar(-) Haklar Özel Maliyet Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar Birikmiş Amortismanlar (-) Gelecek Yıllara Ait Giderler
KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Satıcılar Diğer Ticari Borçlar Ortaklara Borçlar Diğer Çeşitli Borçlar Ödenecek Vergi ve Fonlar Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	Alıcılardan Alınan Avanslar Alınan Diğer Avanslar
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	Kıdem Tazminatı Karşılıkları Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar	Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri Gelecek Yıl. Ait Gelirler
ÖZKAYNAKLAR		Sermaye M.D.V Yen.Değerleme Artışları Yasal Yedekler Özel Fonlar

Tablo 10: 31.12.2003 Tarihli Bilanço, Parasal Olan ve Olmayan Kalemlerin Ayrımı

Üçüncü adımda parasal olmayan her bir kalem için düzeltmeye esas değerler, düzeltmeye esas tarihler ve endeksler yardımıyla düzeltme katsayıları tespit edilecektir. Ancak 31.12.2003 tarihli düzeltme için MB tarafından düzeltme katsayıları hali hazırda tespit edilmiş olduğundan ayrıca hesaplama yapılmasına gerek yoktur. Ayrıca bazı kalemler için düzeltmeye esas tarihler tespit etmeksizin toplulaştırılmış yöntemler ile düzeltmeler de

yapılabilecektir. Aşağıda her bir parasal kalem için yapılan işlemler sırayla ele alınmıştır.

1-Dönen Varlıklar

İşletmenin sahip olduğu parasal olmayan dönen varlıklar sadece stok kalemleri olup bunlar “İlk Madde ve Malzeme”, “Ticari Mallar” ve “Verilen Sipariş Avanslarıdır.”

Verilen Sipariş Avanslarının 2003 yılı Aralık ayında verildiği (ödendiği) ve kayıtlara alındığı tespit edilmiş olduğundan düzeltmeye tabi tutulmamıştır.

Geriye kalan stok kalemleri için kullanılabilecek dört ayrı yöntem vardır. Daha öncede belirtildiği üzere stokların gerçek giriş tarihleri (defterlere kayıt tarihi) ve bedelleri dikkate alınarak dönem sonlarında düzeltme yapılabileceği gibi, aşağıdaki üç yöntemden biri de uygulanabilir.

- Basit ortalama yöntemi
- Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi
- Stok devir hızı yöntemi

İşletme 350 civarında farklı kalem malı çeşitli ülkelerden, çeşitli zamanlarda ve çeşitli fiyatlarla temin etmektedir. Bu durumda stokların gerçek giriş tarihleri (defterlere kayıt tarihi) ve bedelleri dikkate alınarak düzeltme yapmak çok zor olacağından bu yöntem benimsenmemiştir.

Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi ise uygulamadaki karışıklık sebebiyle tercih edilmemiştir. Geriye kalan toplulaştırılmış yöntemler olan “Basit Ortalama Yöntemi” ve “Stok Devir Hızı Yöntemi” kullanılarak aşağıdaki gibi hesaplamalar yapılmıştır.

STOK DEVİR HIZI				
			İlk Madde ve Malzeme	Ticari Mallar
a		Dönem Başı Açılış	128,608,013,915	589,766,166,965
b		Dönem İçi Giriş	256,934,991,689	7,812,110,292,451
c		Maliyete Çıkışlar	370,288,510,317	7,289,689,795,337
d		Dönem Sonu	15,254,495,287	1,112,186,664,079
e	$(c/((a+d)/2))$	Stok Devir Hızı	5.15	8.57
f	365 / e	Ortalama Stokta Kalma Süresi	71	43
g		Düzeltilme Dönemi	31.12.2003	31.12.2003
h	g - f	Stoka Giriş Tarihi	21.10.2003	18.11.2003
i		Düzeltilme Dönemi TEFE	7,382.10	7,382.10
j		Stoka Giriş Tarihi TEFE	7,213.40	7,336.20
k	i / j	Düzeltilme Katsayısı	1.02339	1.00626
l		Düzeltilmiş Tutar	15,611,252,621	1,119,145,221,354
m	l - d	Enflasyon Düzeltme Kârı	356,757,334	6,958,557,275

Stok devir hızı yöntemi kullanılarak yapılan hesaplamada toplam enflasyon düzeltme kârı $(356,757,334 + 6,958,557,275 =)$ 7,315,314,609 TL olmaktadır.

BASİT ORTALAMA				
			İlk Madde ve Malzeme	Ticari Mallar
a		Dönem Başı Açılış	128,608,013,915	589,766,166,965
b		Dönem İçi Giriş	256,934,991,689	7,812,110,292,451
c		Maliyete Çıkışlar	370,288,510,317	7,289,689,795,337
d		Dönem Sonu	15,254,495,287	1,112,186,664,079
e		Düzeltilme Dönemi TEFE	7,382.10	7,382.10
f		Bir Önceki GV TEFE	7,173.30	7,173.30
g	e / f	Düzeltilme Katsayısı	1.014345	1.014345
h		Düzeltilmiş Tutar	15,473,323,943	1,128,141,194,732
i	h - d	Enflasyon Düzeltme Kârı	218,828,656	15,954,530,653

Basit ortalama yöntemi kullanılarak yapılan hesaplamada toplam enflasyon düzeltme kârı $(218,828,656 + 15,954,530,653 =)$ 16,173,359,308 TL olmaktadır.

Görüldüğü üzere basit ortalama yöntemi kullanıldığında daha çok kâr oluşmaktadır. 31 Aralık 2003 bilançolarının düzeltilmesinden doğan kâr vergiye tabi olmadığından ve bu düzeltmede stokların değeri ne kadar çok artarsa ileride o kadar çok tutar satılan mal maliyeti olarak dikkate alınıp matrah azaltılacağından basit ortalama yöntemi tercih edilmiştir.

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltilmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
İlk Madde ve Malzeme	15,254,495,287	15,473,323,943	218,828,656	1.43%
Ticari Mallar	1,112,186,664,079	1,128,141,194,732	15,954,530,653	1.43%
Verilen Sipariş Avansları	666,148,848	666,148,848	0	0.00%

-----	01.01.2004	-----
	BORÇ	ALACAK
150 - İlk Madde Malzeme	218,828,656	
150.02 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı	218,828,656	
150.02.001 - 31 Aralık 2003	218,828,656	
153 - Ticari Mallar	15,954,530,653	
153.02 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı	15,954,530,653	
153.02.001 - 31 Aralık 2003	15,954,530,653	
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		16,173,359,308
698.01 - 31 Aralık 2003		16,173,359,308
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Stokların Düzeltmesi		

2-Duran Varlıklar

a-Bağlı Ortaklıklar

Söz konusu bağlı ortaklık gayri faal, kağıt üstünde kalmış ve fiilen bir mal varlığı olmayan bir işletmedir. 2004 yılı içinde bu işletme tasfiye edilecektir.

İşletmenin bilançosundan da görüldüğü üzere bağlı ortaklığın tarihsel değeri 570,000 TL'dir. Elde son 10 yılın muhasebe kayıtları ile kuruluş ve sermaye artırımına ilişkin Ticaret Sicil Gazeteleri (TSG) dışında bir şey mevcut değildir. Son 10 yıl boyunca hiç bir işlem yapılmadığından sadece açılış ve kapanış kayıtları vardır. İşletmenin 1976 yılının Şubat ayında 510,000 TL sermaye ile kurulduğu ve 1989 yılının Ağustos ayında sermayesini 60,000 TL artırdığı TSG'lerden tespit edilmiştir. TSG'de yayınlanan kararlar uyarınca kuruluşta ve artışta dörtte bir oranında ödemenin hemen yapılması kararlaştırılmış, kalan kısım ile ilgili bir plana yer verilmemiştir.

31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla yapılacak düzeltmeden doğan kârın vergi matrahına dahil edilmeyeceği; 2004 yılı içinde bu işletmenin tasfiye edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerinin "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilerek gider yazılacağı; ileride yapılacak bir vergi incelemesinde bu konu ile ilgili tenkitte bulunulabileceği düşünüldüğünden sadece TSG'lerin yayım tarihleri ile kuruluş ve sermaye artış kararları esas alınarak dörtte bir oranında karar tarihlerinde yapılan ödemelerin endekslenmesine karar verilmiştir. Dörtte üçlük kısım endekslenmeden bırakılmıştır. Buradaki temel motivasyon ileride yapılacak bir vergi incelemesinde tenkide uğramamaktır.

Düzeltilme işlemi aşağıdaki tabloda görüldüğü şekilde yapılmıştır.

			Kuruluş	Sermaye Artışı	Endekslenmeyen Kısım	TOPLAM
a		TSG Tarihi	12.02.1976	28.08.1989		
b		Ödenen Tutar	127,500	15,000	427,500	570,000
c		Ödeme Tarihi TEFE	0.04894	8.34350		
d		Düzeltilme Dönemi TEFE	7,382.10000	7,382.10000		
e	d / c	Katsayı	150,840	885		
f	b x e	Düzeltilmiş Değer	19,232,074,990	13,271,589	427,500	19,245,774,078
g	f - b	Enflasyon Düzeltme Kârı	19,231,947,490	13,256,589	0	19,245,204,078

Görüldüğü üzere endeksleme sonrası işletmenin kaydi değeri bir hayli artmıştır. Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Bağlı Ortaklıklar	570,000	19,245,774,078	19,245,204,078	3376351.59%

-----	01.01.2004	-----
245 - Bağlı Ortaklıklar	BORÇ	ALACAK
245.02 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı	19,245,204,078	
245.02.001 - 31 Aralık 2003	19,245,204,078	
	19,245,204,078	
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		19,245,204,078
698.01 - 31 Aralık 2003		19,245,204,078
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Bağlı Ortaklıkların Düzeltmesi		

b-Binalar

İşletmenin biri Ankara'daki genel müdürlük diğeri başka bir şehirde şube olarak kullanılan bina olmak üzere iki binası mevcuttur. Genel müdürlük binası işletme tarafından inşa ettirilmiş, diğeri ise bitirilmiş halde satın alınmıştır. Daha sonra genel müdürlük binasında değişiklikler ve tadilatlar yapılmış olup, bunlarda aktife alınmışlardır.

Genel Müdürlük binasının yapımıyla ilgili ilk harcama 1999 yılının Mayıs ayında satın alınan arsa için yapılmıştır. Daha sonra binanın inşası başlamış ve inşaat 2001 yılının Kasım ayında tamamlanmıştır. 2001 yılının Kasım ayına kadar yapılan harcamalar “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının altında izlenmiş, bu ayın 21. günü ise bina kullanılmaya başlandığından aktife alınmıştır. 2001 yılının Kasım ayına kadar yapılan harcama tutarı 393,347,330,017 TL olup, tarihi değerler ilk önce aşağıda görüldüğü gibi 2001 yılının Kasım ayı fiyatlarına getirilmiştir. (Çok fazla giriş olduğu her kalem ayrı ayrı değil, aylık harcamalar toplanarak tek seferde endekslenmiştir.)

a	b	C	d	e	f	g
					d / e	b x f
YAPILAN HARCAMA KAYIT TARİHİ (AY-YIL)	HARCAMA TUTARI	AKTİFE ALINMA TARİHİ (AY-YIL)	YAPILAN HARCAMA KAYIT TARİHİ TEFE	AKTİFE ALINMA TARİHİ TEFE	KATSAYI	2001 YILI KASIM AYI SATINALMA GÜCÜNDEN DEĞER
Mayıs 99	100,000,000,000	Kasım 01	1,469.90	4,755.50	3.23525	323,525,281,351
Haziran 99	274,750,000	Kasım 01	1,496.50	4,755.50	3.17775	873,085,634
Temmuz 99	42,985,065,115	Kasım 01	1,556.00	4,755.50	3.05623	131,372,314,343
Ağustos 99	23,927,194,890	Kasım 01	1,606.80	4,755.50	2.95961	70,815,143,823
Eylül 99	18,490,667,500	Kasım 01	1,700.80	4,755.50	2.79604	51,700,565,277
Kasım 99	103,225,000	Kasım 01	1,852.70	4,755.50	2.56679	264,957,222
Aralık 99	65,086,000,000	Kasım 01	1,979.50	4,755.50	2.40238	156,361,030,245
Ocak 00	3,197,000,000	Kasım 01	2,094.00	4,755.50	2.27101	7,260,425,245
Şubat 00	855,270,000	Kasım 01	2,179.30	4,755.50	2.18212	1,866,301,585
Haziran 00	494,686,079	Kasım 01	2,346.40	4,755.50	2.02672	1,002,590,725
Ağustos 00	41,162,480,000	Kasım 01	2,393.00	4,755.50	1.98725	81,800,196,915
Eylül 00	2,178,502,500	Kasım 01	2,448.30	4,755.50	1.94236	4,231,444,959
Aralık 00	3,644,273,504	Kasım 01	2,626.00	4,755.50	1.81093	6,599,521,947
Ocak 01	1,178,880,000	Kasım 01	2,686.80	4,755.50	1.76995	2,086,553,732
Şubat 01	4,602,978,850	Kasım 01	2,757.60	4,755.50	1.72450	7,937,857,531
Mart 01	570,470,771	Kasım 01	3,035.00	4,755.50	1.56688	893,861,141
Nisan 01	25,368,486,988	Kasım 01	3,470.80	4,755.50	1.37015	34,758,551,561
Mayıs 01	7,028,610,609	Kasım 01	3,689.60	4,755.50	1.28889	9,059,139,371
Haziran 01	40,904,958,464	Kasım 01	3,795.60	4,755.50	1.25290	51,249,710,285
Temmuz 01	6,619,390,000	Kasım 01	3,920.60	4,755.50	1.21295	8,028,994,757
Ağustos 01	2,310,714,747	Kasım 01	4,059.50	4,755.50	1.17145	2,706,891,288
Ekim 01	1,638,725,000	Kasım 01	4,564.50	4,755.50	1.04185	1,707,300,352
Kasım 01	725,000,000	Kasım 01	4,755.50	4,755.50	1.00000	725,000,000
TOPLAM	393,347,330,017					956,826,719,291

1999 yılı Mayıs ayından başlayarak aktife giriş zamanı olan 2001 yılının Kasım ayına kadar yapılan 393,347,330,017 TL tutarındaki harcamaların 2001 Kasım fiyatlarıyla ifade edilmiş tutarı 956,826,719,291 TL olmaktadır. 31 Aralık 2003 tarihli düzeltmede 2001 yılı Kasım ayında aktife alınan tutar 956,826,719,291 TL olarak dikkate alınacak ve bu tutar 2001 yılı Kasım ayından itibaren endeksleneyecektir.

Daha sonra 2001 yılının Aralık ayında 5,914,830,509 TL tutarında bir harcama ile binaya eklemeler yapılmış ve bu tutar aktife alınmıştır. Bu tutar binanın ömrü boyunca itfa edilecektir. Ayrıca 2002 yılının Aralık ayında 20,470,000,000 TL ve 2003 yılının Şubat Ayında 42,874,148 TL tutarında yeni harcamalar yapılmış ve bu tutarlar da aktife alınmışlardır. Bunlar aktife alındıkları yıllar itibariyle binanın kalan ömrü süresince itfa edileceklerdir. 31 Aralık 2003 itibariyle düzeltme öncesi durum aşağıdaki gibidir.

DEMİRBAŞ KODU	AKTİFE GİRİŞ TARİHİ	AKTİFE GİRİŞ TUTARI	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
BIN.01.101	Kasım 01	393,347,330,017 ²³⁹	513,051,876,276	54,941,667,386.00
BIN.01.101	Aralık 01	5,914,830,509		
BIN.02.101	Aralık 02	20,470,000,000	26,303,950,000	1,838,206,000
BIN.03.101	Şubat 03	42,874,148	42,874,148	1,714,965
	TOPLAM	419,775,034,674	539,398,700,424	56,781,588,351

Genel Müdürlük binasının düzeltmesi aşağıdaki gibi yapılmıştır.

a	b	c	d	e	f
				d / c	e x b
AKTİFE ALINMA TARİHİ (AY-YIL)	AKTİFE GİRİŞ TUTARI	AKTİFE ALINMA TARİHİ TEFE	31 ARALIK 2003 TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ TUTAR
Kas.01	956,826,719,291	4755.500000	7382.100000	1.55233	1,485,310,821,157
Ara.01	5,914,830,509	4951.700000	7382.100000	1.49082	8,817,947,619
Ara.02	20,470,000,000	6478.800000	7382.100000	1.13942	23,323,927,400
Şub.03	42,874,148	7055.700000	7382.100000	1.04626	44,857,506
TOPLAM	983,254,423,948				1,517,497,553,682

²³⁹ 2001 Kasım fiyatlarıyla ifade edilmiş tutarı 956,826,719,291 TL'dir.

Amortismanların düzeltilmesi ise aşağıdaki gibi olmuştur.

a	b	c	d	e	f
		b / a		c x d	e - d
YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	DÜZELTİLMİŞ TUTAR	ARTIŞ ORANI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	DÜZELTİLMİŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	ENFLASYON ZARARI
513,051,876,276	1,494,128,768,776	291%	54,941,667,386	160,003,168,572	105,061,501,186
26,303,950,000	23,323,927,400	89%	1,838,206,000	1,629,952,281	-208,253,719
42,874,148	44,857,506	105%	1,714,965	1,794,299	79,334
539,398,700,424	1,517,497,553,682	TOPLAM	56,781,588,351	161,634,915,152	104,853,326,801

Diğer şehirdeki şube olarak kullanılan bina 2000 yılının Aralık ayında 11 Milyar TL bedelle satın alınmış, üzerine herhangi bir eklenti yapılmamıştır. 31 Aralık 2003 itibariyle düzeltme öncesi durum aşağıdaki gibidir.

DEMİRBAŞ KODU	AKTİFE GİRİŞ TARİHİ	AKTİFE GİRİŞ TUTARI	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
BIN.00.101	Aralık 00	11,000,000,000	14,135,000,000	1,068,100,000

Şube binasının düzeltilmesi aşağıdaki gibi yapılmıştır.

a	b	c	d	e	f
				d / c	e x b
AKTİFE ALINMA TARİHİ (AY-YIL)	AKTİFE GİRİŞ TUTARI	AKTİFE ALINMA TARİHİ TEFE	31 ARALIK 2003 TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ TUTAR
Aralık 00	11,000,000,000	2626.00	7382.10	2.81116	30,922,760,000

Amortismanların düzeltilmesi ise aşağıdaki gibi olmuştur.

a	b	c	d	e	f
		b / a		c x d	e - d
YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	DÜZELTİLMİŞ TUTAR	ARTIŞ ORANI	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	DÜZELTİLMİŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	ENFLASYON ZARARI
513,051,876,276	1,494,128,768,776	291%	54,941,667,386	160,003,168,572	105,061,501,186

Binaların düzeltilmesi sonucu oluşan enflasyon karı ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

a	b	c	d
			c - b
DEMİRBAŞ KODU	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	DÜZELTİLMİŞ TUTAR	ENFLASYON KARI
BIN.00.101	14,135,000,000	30,922,760,000	16,787,760,000
BIN.01.101	513,051,876,276	1,494,128,768,776	981,076,892,500
BIN.02.101	26,303,950,000	23,323,927,400	-2,980,022,600
BIN.03.101	42,874,148	44,857,506	1,983,358
	553,533,700,424	1,548,420,313,682	994,886,613,258

Amortismanların düzeltilmesi sonucu oluşan enflasyon zararı ise aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

a	b	c	D
			c- b
DEMİRBAŞ KODU	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	DÜZELTİLMİŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	ENFLASYON ZARARI
BIN.00.101	1,068,100,000	2,336,653,693	1,268,553,693
BIN.01.101	54,941,667,386	160,003,168,572	105,061,501,186
BIN.02.101	1,838,206,000	1,629,952,281	-208,253,719
BIN.03.101	1,714,965	1,794,299	79,334
	57,849,688,351	163,971,568,845	106,121,880,494

Görüldüğü üzere endeksleme sonrası binaların yeniden değerlendirilmiş değeri bir hayli değişmiştir. Buradan yeniden değerlemenin enflasyon muhasebesinin muadili olmadığı anlaşılmaktadır. Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ				
	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Binalar	553,533,700,424	1,548,420,313,682	994,886,613,258	179.73%
Binalar Birikmiş Amortisman	(57,849,688,351)	(163,971,568,845)	(106,121,880,494)	184.66%

-----	01.01.2004	-----
	BORÇ	ALACAK
252 – Binalar	994,886,613,258	
252.03 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı	994,886,613,258	
252.03.001 - Genel Müdürlük 31 Aralık 2003	978,098,853,258	
252.03.001 - Şube Binası 31 Aralık 2003	16,787,760,000	
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		994,886,613,258
698.01 - 31 Aralık 2003		994,886,613,258
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Binaların Düzeltilmesi		

-----	01.01.2004	-----
	BORÇ	ALACAK
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı	106,121,880,494	
698.01 - 31 Aralık 2003	106,121,880,494	
257 - Birikmiş Amortismanlar		106,121,880,494
257.06 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		106,121,880,494
257.06.005 – Binalar		106,121,880,494
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Binaların Amortismanlarının Düzeltilmesi		

c-Tesis Makine ve Cihazlar

İşletmenin 31 Aralık 2003 itibariyle çeşitli tarihlerde ve bedellerle alınmış 284 adet tesis, makine ya da cihazı bulunduğu kayıtlarından ve amortisman programından tespit edilmiştir.

Bunların bilançoda görünen değeri 322,185,461,518 TL olup birikmiş amortismanları 266,099,205,988 TL'dir. Yeniden değerlenmemiş aktife giriş maliyetleri 268,071,886,129 TL olup hiçbirinin alımında finansman maliyeti yoktur. Bunlardan 96 adedi itfa olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamıştır. Çünkü vergi matrahı üzerindeki nihai etkisi ve bilançodaki net defter değerine etkisi sıfırdır. Kalan 188 adet tesis, makine ya da cihaz kayıt

tarihi ve kayıtlı bedelleri (ROFM yoktur.) üzerinden enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuşlardır. Daha sonrada sabit kıymetlerin değerlerinin artışı oranında birikmiş amortismanlar düzeltmeye tabi tutulmuşlardır.

Yapılan düzeltme özet olarak aşağıdaki gibidir. Düzeltilen kalemlerin sayıca çok olmasından dolayı sadece düzeltme sonucu özet olarak verilmiştir.

	DEĞERLEMESİ ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON KARI
İtfa Olmamışlar	172,860,978,034	215,959,109,265	354,881,136,980	138,922,027,715
İtfa Olmuşlar	95,210,908,095	106,226,351,253	106,226,351,253	0
TOPLAM	268,071,886,129	322,185,460,518	461,107,488,233	138,922,027,715

Birikmiş amortismanlarla ilgili yapılan düzeltmeler ise aşağıdaki gibi sonuçlanmıştır.

	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON ZARARI
İtfa Olmamışlar	159,872,854,735	280,769,008,426	120,896,153,691
İtfa Olmuşlar	106,226,351,253	106,226,351,253	0
TOPLAM	266,099,205,988	386,995,359,679	120,896,153,691

Görüldüğü üzere endeksleme sonrası binalarda da olduğu gibi tesis, makine ya da cihazların yeniden değerlendirilmiş değeri bir hayli değişmiştir. Buradan yeniden değerlemenin enflasyon muhasebesinin muadili olmadığı yine ortaya konulmuştur. Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Tesis, Makine ve Cihazlar	322,185,461,518	461,107,488,233	138,922,026,715	43.12%
Tesis, Makine ve Cihazlar Birikmiş Amortisman	(266,099,205,988)	(386,995,359,679)	(120,896,153,691)	45.43%

-----	01.01.2004	-----
	BORÇ	ALACAK
253 - Tesis, Makine ve Cihazlar	138,922,027,715	
253.03 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı	138,922,027,715	
253.03.001 - 31 Aralık 2003	138,922,027,715	
 698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		138,922,027,715
698.01 - 31 Aralık 2003		138,922,027,715
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Tesis Makine ve Cihazların Düzeltilmesi		

-----	01.01.2004	-----
	BORÇ	ALACAK
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı	120,896,153,691	
698.01 - 31 Aralık 2003	120,896,153,691	
 257 - Birikmiş Amortismanlar		120,896,153,691
257.06 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		120,896,153,691
257.06.004 - Tesis Makine ve Cihazlar		120,896,153,691
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Tesis Makine ve Cihazların Amortismanlarının Düzeltilmesi		

d-Taşıtlar

İşletmenin 31 Aralık 2003 itibariyle çeşitli tarihlerde ve bedellerle alınmış 23 adet tesis, makine ya da cihazı bulunduğu kayıtlarından ve amortisman programından tespit edilmiştir.

Bunların bilançoda görünen değeri 53,838,116,531 TL olup birikmiş amortismanları 36,419,970,570 TL'dir. Yeniden değerlendirilmemiş aktife giriş maliyetleri 44,623,445,102 TL olup hiçbirinin alımında finansman maliyeti yoktur. Bunlardan 1 adedi itfa olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamıştır. Çünkü vergi matrahı üzerindeki nihai etkisi ve bilançodaki net defter değerine etkisi sıfırdır. Kalan 22 adet otomobil kayıt tarihi ve kayıtlı bedelleri (ROFM yoktur.) üzerinden enflasyon düzeltmesine tabi

tutulmuşlardır. Daha sonrada sabit kıymetlerin değerlerinin artışı oranında birikmiş amortismanlar düzeltmeye tabi tutulmuşlardır.

a	b	c	d	e	f	g	h
					e / d	f x b	g -c
KAYIT TARİHİ	DEĞERLEMESİ ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	KAYIT TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON KARI
Ocak 00	2,000,000,000	2,570,000,000	2,094.00	7,382.10	3.52536	7,050,720,000	4,480,720,000
Aralık 01	38,104,451,956	48,964,220,762	4,951.70	7,382.10	1.49082	56,806,879,065	7,842,658,303
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	4,951.70	7,382.10	1.49082	13,730,154	1,895,561
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	6,478.80	7,382.10	1.13942	7,796,315	-996,110
Aralık 96	2,103,709,925	2,103,709,925	---	---	---	2,103,709,925	0
TOPLAM	42,363,948,529	53,838,116,531				66,164,706,002	12,326,589,471

Düzeltilmeye ilişkin tablo yukarıda verilmiş olup tablonun el alt satırında da görüleceği üzere 1996 girişli olan taşıt itfa olduğundan değerlemeye tabi tutulmamıştır. Bunun üzerinde yer alan ve 2001 ile 2002 yıllarının Aralık ayında aktive girmiş bulunan taşıtlar leasing yoluyla kiralanmış ve kira süresi sonunda çok düşük bedelle satın alınmışlardır. Ayrıca 2002 yılının Aralık ayında alınan taşıtların düzeltilmiş değerlerinin yeniden değerlendirilmiş bedellerinden düşük olduğu göze çarpmaktadır.

Birikmiş amortismanlarla ilgili yapılan düzeltmeler ise aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

a	b	c	d	e	f	g
					(e / c) x d	f - d
KAYIT TARİHİ	DEĞERLEMESİ ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	DÜZELTİLMİŞ AKTİF DEĞER	DÜZELTİLMİŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	ENFLASYON ZARARI
Ocak 00	2,000,000,000	2,570,000,000	2,292,440,000	7,050,720,000	6,289,242,240	3,996,802,240
Aralık 01	38,104,451,956	48,964,220,762	31,924,671,945	56,806,879,065	37,038,085,160	5,113,413,215
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 01	9,209,800	11,834,593	7,716,154	13,730,154	8,952,060	1,235,906
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 02	6,842,354	8,792,425	3,118,289	7,796,315	2,765,012	-353,277
Aralık 96	2,103,709,925	2,103,709,925	2,103,709,925	2,103,709,925	2,103,709,925	0
TOPLAM	42,363,948,529	53,838,116,531	36,419,970,570	66,164,706,002	45,535,833,950	9,115,863,380

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Taahhütler	53,838,116,531	66,164,706,002	12,326,589,471	22.90%
Taahhütler				
Birikmiş Amortisman	(36,419,970,570)	(45,535,833,950)	(9,115,863,380)	25.03%

-----	01.01.2004	-----
254 - Taahhütler	BORÇ	ALACAK
254.02 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı	12,326,589,471	
254.02.001 - 31 Aralık 2003	12,326,589,471	
	12,326,589,471	
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		12,326,589,471
698.01 - 31 Aralık 2003		12,326,589,471
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Taahhütlerin Düzeltilmesi		

-----	01.01.2004	-----
	BORÇ	ALACAK
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı	9,115,863,380	
698.01 - 31 Aralık 2003	9,115,863,380	
257 - Birikmiş Amortismanlar		9,115,863,380
257.06 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		9,115,863,380
257.06.003 - Taşitlar		9,115,863,380
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Taşitların Amortismanlarının Düzeltilmesi		

e-Demirbaşlar

İşletmenin 31 Aralık 2003 itibariyle çeşitli tarihlerde ve bedellerle alınmış 312 adet demirbaşı bulunduğu kayıtlarından ve amortisman programından tespit edilmiştir.

Bunların bilançoda görünen değeri 188,661,729,709 TL olup birikmiş amortismanları 139,170,997,406 TL'dir. Yeniden değerlenmemiş aktife giriş maliyetleri 157,899,804,074 TL olup hiçbirinin alımında finansman maliyeti yoktur. Bunlardan 193 adedi itfa olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamıştır. Çünkü vergi matrahı üzerindeki nihai etkisi ve bilançodaki net defter değerine etkisi sıfırdır. Kalan 119 adet demirbaş kayıt tarihi ve kayıtlı bedelleri (ROFM yoktur.) üzerinden enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuşlardır. Daha sonrada sabit kıymetlerin değerlerinin artışı oranında birikmiş amortismanlar düzeltmeye tabi tutulmuşlardır.

Yapılan düzeltme, özet olarak aşağıdaki gibidir. Düzeltile kalemlerin sayıca çok olmasından dolayı sadece düzeltme sonucu özet olarak verilmiştir.

	DEĞERLEMEYE ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON KARI
İtfa Olmamışlar	128,219,568,754	156,138,272,043	200,498,609,975	44,360,337,932
İtfa Olmuşlar	29,680,235,320	32,523,457,666	32,523,457,666	0
TOPLAM	157,899,804,074	188,661,729,709	233,022,067,641	44,360,337,932

Birikmiş amortismanlarla ilgili yapılan düzeltmeler ise, aşağıdaki gibi sonuçlanmıştır.

	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON ZARARI
İtfa Olmamışlar	106,647,539,740	142,949,309,913	36,301,770,173
İtfa Olmuşlar	32,523,457,666	32,523,457,666	0
TOPLAM	139,170,997,406	175,472,767,579	36,301,770,173

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Demirbaşlar	188,661,729,709	233,022,067,641	44,360,337,932	23.51%
Demirbaşlar Birikmiş Amortisman	(139,170,997,406)	(175,472,767,579)	(36,301,770,173)	26.08%

-----	01.01.2004	-----
255 - Demirbaşlar	BORÇ	ALACAK
255.02 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı	44,360,337,932	
255.02.001 - 31 Aralık 2003	44,360,337,932	
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		44,360,337,932
698.01 - 31 Aralık 2003		44,360,337,932
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Demirbaşların Düzeltilmesi		

----- 01.01.2004 -----			
		BORÇ	ALACAK
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		36,301,770,173	
698.01 - 31 Aralık 2003		36,301,770,173	
257 – Birikmiş Amortismanlar			36,301,770,173
257.06 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı			36,301,770,173
257.06.002 - Demirbaşlar			36,301,770,173
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Demirbaşların Amortismanlarının Düzeltilmesi			

f-Maddi Olmayan Duran Varlıklar

İşletmenin 31 Aralık 2003 itibariyle sahip olduğu maddi olmayan duran varlıkları haklar, (finansal kiralama yoluyla sahip olunan ve aktifleştirilen varlıklar²⁴⁰) özel maliyetler ve diğer maddi olmayan duran varlıklardır.(Bilgisayar programları) Bu üç kıymet sayılarının azlığı nedeniyle tek başlık altında ele alınmıştır.

31 Aralık 2003 itibariyle maddi olmayan duran varlıkların rakamsal bilgileri aşağıdaki tabloda yer aldığı gibidir.

	Yeniden Değerlenmiş Bilanço Değeri	Maliyet Bedeli	Birikmiş Amortisman
Haklar	63,303,921,954	63,303,921,954	6,330,392,195
Özel Maliyetler	4,851,224,996	3,928,956,911	3,880,979,996
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	70,939,060,949	70,887,362,452	51,774,101,881

²⁴⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisinde 09 Nisan 2003 tarihinde kabul edilerek 24 Nisan 2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 4842 sayılı yasa ile finansal kiralama işlemlerinde yeni düzenlemelere gidilerek vergisel uygulamalar ve muhasebe uygulamalarında UMS ile paralellik sağlanmış; bu kıymetlerin kiracı tarafından aktifleştirilmesi uygun görülmüştür. (Daha detaylı bilgi için bkz. : VUK Mükerrer 290. Md., 11 Sıra Nolu MSUGT – 31 Temmuz 2003 tarih ve 25 185 sayılı Resmi Gazete)

Hakların tamamı 2003 yılının Ekim ayında alınmış ve kaydedilmiş olup düzeltilmesi aşağıdaki gibi yapılmıştır.

a	b	c	d	e	f	g	h
					e / d	f x b	g - c
KAYIT TARİHİ	DEĞERLEMESİ ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	KAYIT TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON KARI
Ekim 03	21,508,308,497	21,508,308,497	7,213.40	7,382.10	1.02339	22,011,387,833	503,079,336
Ekim 03	20,287,304,960	20,287,304,960	7,213.40	7,382.10	1.02339	20,761,825,023	474,520,063
Ekim 03	21,508,308,497	21,508,308,497	7,213.40	7,382.10	1.02339	22,011,387,833	503,079,336
TOPLAM	63,303,921,954	63,303,921,954				64,784,600,689	1,480,678,735

Hakların birikmiş amortismanlarının düzeltilmesi ise aşağıdaki gibi yapılmıştır.

a	b	c	d	e	f	g
					(e / c) x d	f - d
KAYIT TARİHİ	DEĞERLEMESİ ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	BİRİKMiŞ AMORTİSMAN	DÜZELTİLMİŞ AKTİF DEĞER	DÜZELTİLMİŞ BİRİKMiŞ AMORTİSMAN	ENFLASYON ZARARI
Ekim 03	21,508,308,497	21,508,308,497	2,150,830,850	22,011,387,833	2,201,138,784	50,307,934
Ekim 03	20,287,304,960	20,287,304,960	2,028,730,495	20,761,825,023	2,076,182,501	47,452,006
Ekim 03	21,508,308,497	21,508,308,497	2,150,830,850	22,011,387,833	2,201,138,784	50,307,934
TOPLAM	63,303,921,954	63,303,921,954	6,330,392,195	64,784,600,689	6,478,460,068	148,067,873

Özel maliyetlerin düzeltilmesi aşağıdaki gibi yapılmıştır.

a	b	c	d	e	f	g	h
					e / d	f x b	g - c
KAYIT TARİHİ	DEĞERLEMESİ ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	KAYIT TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON KARI
Temmuz 00	692,928,540	692,928,540	2,370.50	7,382.10	3.11415	2,157,883,413	1,464,954,873
Temmuz 00	114,692,303	147,379,609	2,370.50	7,382.10	3.11415	357,169,035	209,789,426
Temmuz 00	150,000,000	192,750,000	2,370.50	7,382.10	3.11415	467,122,500	274,372,500
Ağustos 00	68,376,068	87,863,247	2,393.00	7,382.10	3.08487	210,931,281	123,068,034
Ağustos 00	368,000,000	472,880,000	2,393.00	7,382.10	3.08487	1,135,232,160	662,352,160
Eylül 00	350,000,000	449,750,000	2,448.30	7,382.10	3.01519	1,055,316,500	605,566,500
Eylül 00	257,000,000	330,245,000	2,448.30	7,382.10	3.01519	774,903,830	444,658,830
Eylül 00	257,000,000	330,245,000	2,448.30	7,382.10	3.01519	774,903,830	444,658,830
Eylül 00	73,000,000	93,805,000	2,448.30	7,382.10	3.01519	220,108,870	126,303,870
Kasım 00	234,960,000	301,923,600	2,577.20	7,382.10	2.86439	673,017,074	371,093,474
Aralık 00	1,363,000,000	1,751,455,000	2,626.00	7,382.10	2.81116	3,831,611,080	2,080,156,080
TOPLAM	3,928,956,911	4,851,224,996				11,658,199,574	6,806,974,578

Özel maliyetlerin birikmiş amortismanlarının düzeltilmesi ise aşağıdaki gibi yapılmıştır.

a	b	c	d	e	f	g
	DEĞERLEMEY E ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİ Ş BEDEL	BİRİKMİŞ AMORTİSMA N	DÜZELTİLMİŞ AKTİF DEĞER	(e / c) x d DÜZELTİLMİŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMA N	f - d ENFLASYON ZARARI
Temmuz 00	692,928,540	692,928,540	554,342,832	2,157,883,413	1,726,306,730	1,171,963,898
Temmuz 00	114,692,303	147,379,609	117,903,687	357,169,035	285,735,228	167,831,541
Temmuz 00	150,000,000	192,750,000	154,200,000	467,122,500	373,698,000	219,498,000
Ağustos 00	68,376,068	87,863,247	70,290,597	210,931,281	168,745,023	98,454,426
Ağustos 00	368,000,000	472,880,000	378,304,000	1,135,232,160	908,185,728	529,881,728
Eylül 00	350,000,000	449,750,000	359,800,000	1,055,316,500	844,253,200	484,453,200
Eylül 00	257,000,000	330,245,000	264,196,000	774,903,830	619,923,064	355,727,064
Eylül 00	257,000,000	330,245,000	264,196,000	774,903,830	619,923,064	355,727,064
Eylül 00	73,000,000	93,805,000	75,044,000	220,108,870	176,087,096	101,043,096
Kasım 00	234,960,000	301,923,600	241,538,880	673,017,074	538,413,660	296,874,780
Aralık 00	1,363,000,000	1,751,455,000	1,401,164,000	3,831,611,080	3,065,288,864	1,664,124,864
TOPLAM	3,928,956,911	4,851,224,996	3,880,979,996	11,658,199,574	9,326,559,657	5,445,579,661

İşletme 31 Aralık 2003 itibariyle aşağıdaki tablodan da görüleceği üzere 38 adet diğer maddi olmayan duran varlığa sahiptir. Bunların ilk 19 adedi henüz itfa olmadığından düzeltilmiştir. Diğerleri 1999 ve daha önceki yıllarda alınmıştır ve itfa olmuşlardır. Daha önce değinilen gerekçelerle bunlar düzeltmeye tabi tutulmamışlardır.

a	b	c	d	e	f	g	h
					e / d	f x b	g - c
KAYIT TARİHİ	DEĞERLEMEYE ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	KAYIT TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON KARI
Şubat 00	311,365,928	311,365,928	2,179.30	7,382.10	3.38737	1,054,711,604	743,345,676
Şubat 00	213,442,922	213,442,922	2,179.30	7,382.10	3.38737	723,010,151	509,567,229
Mart 00	872,403,840	872,403,840	2,246.80	7,382.10	3.28561	2,866,378,781	1,993,974,941
Mart 00	872,403,840	872,403,840	2,246.80	7,382.10	3.28561	2,866,378,781	1,993,974,941
Nisan 00	307,165,276	307,165,276	2,300.50	7,382.10	3.20891	985,665,726	678,500,450
Nisan 00	1,247,479,530	1,247,479,530	2,300.50	7,382.10	3.20891	4,003,049,539	2,755,570,009
Ekim 00	4,007,241,700	4,007,241,700	2,516.70	7,382.10	2.93325	11,754,241,717	7,747,000,017
Mayıs 01	765,000,000	765,000,000	3,689.60	7,382.10	2.00079	1,530,604,350	765,604,350
Ekim 01	609,527,989	609,527,989	4,564.50	7,382.10	1.61729	985,783,521	376,255,532
Aralık 01	2,530,500,000	2,530,500,000	4,951.70	7,382.10	1.49082	3,772,520,010	1,242,020,010
Ağustos 02	26,036,880,000	26,036,880,000	5,842.80	7,382.10	1.26345	32,896,296,036	6,859,416,036
Kasım 02	1,417,216,928	1,417,216,928	6,314.30	7,382.10	1.16911	1,656,882,483	239,665,555
Kasım 02	3,114,021,000	3,114,021,000	6,314.30	7,382.10	1.16911	3,640,633,091	526,612,091
Aralık 02	5,390,000,000	5,390,000,000	6,478.80	7,382.10	1.13942	6,141,473,800	751,473,800
Aralık 02	1,650,000,000	1,650,000,000	6,478.80	7,382.10	1.13942	1,880,043,000	230,043,000
Nisan 03	555,800,000	555,800,000	7,410.00	7,382.10	0.99623	553,704,634	-2,095,366
Mayıs 03	2,601,348,465	2,601,348,465	7,364.00	7,382.10	1.00246	2,607,747,782	6,399,317
Temmuz 03	972,599,600	972,599,600	7,183.50	7,382.10	1.02765	999,491,979	26,892,379
Temmuz 03	2,431,499,000	2,431,499,000	7,183.50	7,382.10	1.02765	2,498,729,947	67,230,947
Şubat 93	1,456,000	6,030,198	40.55	7,382.10	1.00000	6,030,198	0
Nisan 93	15,000,000	62,124,300	43.58	7,382.10	1.00000	62,124,300	0
Ekim 95	95,652,174	95,652,174	206.50	7,382.10	1.00000	95,652,174	0
Aralık 96	23,392,000	23,392,000	412.50	7,382.10	1.00000	23,392,000	0
Şubat 97	129,565,217	129,565,217	462.80	7,382.10	1.00000	129,565,217	0
Mart 97	129,565,217	129,565,217	490.70	7,382.10	1.00000	129,565,217	0
Ağustos 97	26,000,000	26,000,000	624.60	7,382.10	1.00000	26,000,000	0
Ağustos 97	80,129,600	80,129,600	624.60	7,382.10	1.00000	80,129,600	0
Ağustos 97	302,949,000	302,949,000	624.60	7,382.10	1.00000	302,949,000	0
Eylül 97	8,068,994	8,068,994	663.70	7,382.10	1.00000	8,068,994	0
Haziran 98	7,479,079,060	7,479,079,060	995.50	7,382.10	1.00000	7,479,079,060	0
Ağustos 98	152,680,000	152,680,000	1,045.30	7,382.10	1.00000	152,680,000	0
Ağustos 98	416,400,000	416,400,000	1,045.30	7,382.10	1.00000	416,400,000	0
Ağustos 98	154,800,800	154,800,800	1,045.30	7,382.10	1.00000	154,800,800	0
Mayıs 99	765,082,500	765,082,500	1,469.90	7,382.10	1.00000	765,082,500	0
Haziran 99	168,100,000	168,100,000	1,496.50	7,382.10	1.00000	168,100,000	0
Ağustos 99	283,695,651	283,695,651	1,606.80	7,382.10	1.00000	283,695,651	0
Kasım 99	4,542,802,680	4,542,802,680	1,852.70	7,382.10	1.00000	4,542,802,680	0
Kasım 99	207,047,540	207,047,540	1,852.70	7,382.10	1.00000	207,047,540	0
	70,887,362,451	70,939,060,949				98,450,511,862	27,511,450,913

Diğer maddi olmayan duran varlıkların birikmiş amortismanlarının düzeltilmesi ise aşağıdaki gibi yapılmıştır.

a	b	c	d	e	f	g
					(e / c) x d	f - d
KAYIT TARİHİ	DEĞERLEMEYE ESAS BEDEL	YENİDEN DEĞERLENMİŞ BEDEL	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	DÜZELTİLMİŞ AKTİF DEĞER	DÜZELTİLMİŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	ENFLASYON ZARARI
Şubat 00	311,365,928	311,365,928	277,738,407	1,054,711,604	940,802,748	663,064,341
Şubat 00	213,442,922	213,442,922	190,391,086	723,010,151	644,925,053	454,533,967
Mart 00	872,403,840	872,403,840	778,184,226	2,866,378,781	2,556,809,872	1,778,625,647
Mart 00	872,403,840	872,403,840	778,184,226	2,866,378,781	2,556,809,872	1,778,625,647
Nisan 00	307,165,276	307,165,276	273,991,426	985,665,726	879,213,827	605,222,401
Nisan 00	1,247,479,530	1,247,479,530	1,112,751,740	4,003,049,539	3,570,720,186	2,457,968,446
Ekim 00	4,007,241,700	4,007,241,700	3,574,459,596	11,754,241,717	10,484,783,610	6,910,324,014
Mayıs 01	765,000,000	765,000,000	599,760,000	1,530,604,350	1,199,993,810	600,233,810
Ekim 01	609,527,989	609,527,989	477,869,944	985,783,521	772,854,280	294,984,337
Aralık 01	2,530,500,000	2,530,500,000	1,983,912,000	3,772,520,010	2,957,655,688	973,743,688
Ağustos 02	26,036,880,000	26,036,880,000	16,663,603,200	32,896,296,036	21,053,629,463	4,390,026,263
Kasım 02	1,417,216,928	1,417,216,928	907,018,834	1,656,882,483	1,060,404,788	153,385,955
Kasım 02	3,114,021,000	3,114,021,000	1,992,973,440	3,640,633,091	2,330,005,178	337,031,738
Aralık 02	5,390,000,000	5,390,000,000	3,449,600,000	6,141,473,800	3,930,543,232	480,943,232
Aralık 02	1,650,000,000	1,650,000,000	1,056,000,000	1,880,043,000	1,203,227,520	147,227,520
Nisan 03	555,800,000	555,800,000	222,320,000	553,704,634	221,481,854	-838,146
Mayıs 03	2,601,348,465	2,601,348,465	1,040,539,385	2,607,747,782	1,043,099,112	2,559,727
Temmuz 03	972,599,600	972,599,600	389,039,840	999,491,979	399,796,792	10,756,952
Temmuz 03	2,431,499,000	2,431,499,000	972,599,600	2,498,729,947	999,491,979	26,892,379
Şubat 93	1,456,000	6,030,198	6,030,198	6,030,198	6,030,198	0
Nisan 93	15,000,000	62,124,300	62,124,300	62,124,300	62,124,300	0
Ekim 95	95,652,174	95,652,174	95,652,174	95,652,174	95,652,174	0
Aralık 96	23,392,000	23,392,000	23,392,000	23,392,000	23,392,000	0
Şubat 97	129,565,217	129,565,217	129,565,217	129,565,217	129,565,217	0
Mart 97	129,565,217	129,565,217	129,565,217	129,565,217	129,565,217	0
Ağustos 97	26,000,000	26,000,000	26,000,000	26,000,000	26,000,000	0
Ağustos 97	80,129,600	80,129,600	80,129,600	80,129,600	80,129,600	0
Ağustos 97	302,949,000	302,949,000	302,949,000	302,949,000	302,949,000	0
Eylül 97	8,068,994	8,068,994	8,068,994	8,068,994	8,068,994	0
Haziran 98	7,479,079,060	7,479,079,060	7,479,079,060	7,479,079,060	7,479,079,060	0
Ağustos 98	152,680,000	152,680,000	152,680,000	152,680,000	152,680,000	0
Ağustos 98	416,400,000	416,400,000	416,400,000	416,400,000	416,400,000	0
Ağustos 98	154,800,800	154,800,800	154,800,800	154,800,800	154,800,800	0
Mayıs 99	765,082,500	765,082,500	765,082,500	765,082,500	765,082,500	0
Haziran 99	168,100,000	168,100,000	168,100,000	168,100,000	168,100,000	0
Ağustos 99	283,695,651	283,695,651	283,695,651	283,695,651	283,695,651	0
Kasım 99	4,542,802,680	4,542,802,680	4,542,802,680	4,542,802,680	4,542,802,680	0
Kasım 99	207,047,540	207,047,540	207,047,540	207,047,540	207,047,540	0
TOPLAM	70,887,362,451	70,939,060,949	51,774,101,881	98,450,511,862	73,839,413,793	22,065,311,916

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Haklar	63,303,921,954	64,784,600,689	1,480,678,735	2.34%
Haklar				
Birikmiş Amortisman	(6,330,392,195)	(6,478,460,068)	(148,067,873)	2.34%
Özel Maliyet	4,851,224,996	11,658,199,574	6,806,974,578	140.31%
Özel Maliyet				
Birikmiş Amortisman	(3,880,979,996)	(9,326,559,657)	(5,445,579,661)	140.31%
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	70,939,060,949	98,450,511,862	27,511,450,913	38.78%
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar				
Birikmiş Amortisman	(51,774,101,881)	(73,839,413,794)	(22,065,311,913)	42.62%

-----	01.01.2004	-----		
		BORÇ	ALACAK	
260 – Haklar		1,480,678,735		
260.02 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		1,480,678,735		
260.02.001 – 31 Aralık 2003		1,480,678,735		
264 - Özel Maliyetler		6,806,974,578		
264.02 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		6,806,974,578		
264.02.001 – 31 Aralık 2003		6,806,974,578		
267 - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar		27,511,450,913		
267.02 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		27,511,450,913		
267.02.001 – 31 Aralık 2003		27,511,450,913		
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı			35,799,104,225	
698.01 - 31 Aralık 2003			35,799,104,225	
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle MODV'lerin Düzeltilmesi				

-----	01.01.2004	-----		
		BORÇ	ALACAK	
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		27,658,959,447		
698.01 - 31 Aralık 2003		27,658,959,447		
268 - Birikmiş Amortismanlar			27,658,959,447	
268.04 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı			27,658,959,447	
268.04.001 - Haklar			148,067,873	
257.06.002 - Özel Maliyetler			5,445,579,661	
257.06.002 - DMODV			22,065,311,913	
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle MODV'lerin Amortismanlarının Düzeltilmesi				

g-Gelecek Yıllara Ait Giderler

İşletmenin 31 Aralık 2003 itibariyle bilançosunda “Gelecek Yıllara Ait Giderleri” 20,222,006,986 TL olup, ödeme tarihleri dikkate alınmak suretiyle aşağıdaki gibi düzeltilmiştir.

a	b	c	d	e	f	g
				d / c	e x b	f - b
ÖDEME TARİHİ AY-YIL	ÖDEME TUTARI	ÖDEME TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ TUTAR	ENFLASYON KARI
Mart 03	5,768,759,448	7,281.80	7,281.80	1.01377	5,848,195,266	79,435,818
Mart 03	456,793,237	7,281.80	7,281.80	1.01377	463,083,280	6,290,043
Mart 03	402,098,816	7,281.80	7,281.80	1.01377	407,635,717	5,536,901
Nisan 03	104,670,137	7,410.00	7,410.00	0.99623	104,275,531	-394,606
Temmuz 03	1,339,306	7,183.50	7,183.50	1.02765	1,376,338	37,032
Temmuz 03	12,187,688	7,183.50	7,183.50	1.02765	12,524,678	336,990
Temmuz 03	12,187,688	7,183.50	7,183.50	1.02765	12,524,678	336,990
Ağustos 03	644,863,233	7,169.40	7,169.40	1.02967	663,996,325	19,133,092
Ağustos 03	1,150,638,317	7,169.40	7,169.40	1.02967	1,184,777,756	34,139,439
Ağustos 03	1,150,638,317	7,169.40	7,169.40	1.02967	1,184,777,756	34,139,439
Ekim 03	57,988,836	7,213.40	7,213.40	1.02339	59,345,195	1,356,359
Ekim 03	34,532,483	7,213.40	7,213.40	1.02339	35,340,198	807,715
Ekim 03	23,527,627	7,213.40	7,213.40	1.02339	24,077,938	550,311
Ekim 03	34,532,483	7,213.40	7,213.40	1.02339	35,340,198	807,715
Aralık 03	588,810,000	7,382.10	7,382.10	1.00000	588,810,000	0
Aralık 03	544,554,455	7,382.10	7,382.10	1.00000	544,554,455	0
Aralık 03	3,194,901,864	7,382.10	7,382.10	1.00000	3,194,901,864	0
Aralık 03	5,508,474,576	7,382.10	7,382.10	1.00000	5,508,474,576	0
Aralık 03	530,508,475	7,382.10	7,382.10	1.00000	530,508,475	0
TOPLAM	20,222,006,986				20,404,520,221	182,513,235

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Gelecek Yıllara Ait Giderler	20,222,006,986	20,404,520,221	182,513,235	0.90%

----- 01.01.2004 -----		BORÇ	ALACAK
280 - Gelecek Yıllara Ait Giderler		182,513,235	
280.99 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		182,513,235	
280.99.001 - 31 Aralık 2003		182,513,235	
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı			182,513,235
698.01 - 31 Aralık 2003			182,513,235
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle GYAG'lerin Düzeltilmesi			

3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

İşletmenin 31 Aralık 2003 itibariyle bilançosunda parasal olmayan kısa vadeli borcu olarak 52,717,206,000 TL bakiyeli “Alıcılardan Alınan Avanslar” ile 331,104,657,791 TL bakiyeli “Alınan Diğer Avanslar” bulunmaktadır. “Alınan Diğer Avanslar” döviz cinsinden olup 31 Aralık 2003 tarihli MBDA kuru ile değerlendirildiğinden ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmamıştır.

Alınan Avanslar tahsil tarihleri dikkate alınarak aşağıdaki gibi düzeltilmiştir.

a	b	c	d	e	f	g
TAHSİL TARİHİ AY-YIL	TAHSİL TUTARI	TAHSİL TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ TUTAR	ENFLASYON ZARARI
Haziran 03	627,406,000	7,222.20	7,382.10	1.02214	641,296,769	13,890,769
Eylül 03	41,800,000	7,173.30	7,382.10	1.02911	43,016,798	1,216,798
Eylül 03	48,000,000	7,173.30	7,382.10	1.02911	49,397,280	1,397,280
Aralık 03	52,000,000,000	7,382.10	7,382.10	1.00000	52,000,000,000	0
TOPLAM	52,717,206,000				52,733,710,847	16,504,847

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ				
	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Alıcılardan Alınan Avanslar	(52,717,206,000)	(52,733,710,847)	(16,504,847)	0.03%
Alınan Diğer Avanslar	(331,104,657,791)	(331,104,657,791)	-	0.00%

----- 01.01.2004 -----		BORÇ	ALACAK
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		16,504,847	
698.01 - 31 Aralık 2003		16,504,847	
340 - Alınan Avanslar			16,504,847
340.99 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı			16,504,847
340.99.021 - Medikal A.Ş.			7,850,527
340.99.027 - Tıbbi Cihazlar Ltd.Şti			5,444,320
340.99.034 - Tıbbi Elektronik ve Laboratuvar A.Ş.			3,210,000
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Alınan Avansların Düzeltilmesi			

4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

İşletmenin 31 Aralık 2003 itibariyle bilançosunda parasal olmayan uzun vadeli borcu olarak 9,215,539,962 TL borç bakiyeli “Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri” ile 133,416,338,512 TL bakiyeli “Gelecek Yıllara Ait Gelirler” bulunmaktadır. “Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri” döviz cinsinden olup 31 Aralık 2003 tarihli MBDA kuru ile değerlendirildiğinden ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmamıştır.

Gelecek Yıllara Ait Gelirler defterlere kayıt tarihi dikkate alınarak aşağıdaki gibi düzeltilmiştir.

a	b	c	d	e	f	g
				d / c	b x e	f - b
KAYIT TARİHİ AY-YIL	KAYIT TUTARI	KAYIT TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ TUTAR	ENFLASYON ZARARI
Mayıs 03	1,417,504,918	7,364.00	7,382.10	1.00246	1,420,991,980	3,487,062
Mayıs 03	21,498,824,590	7,364.00	7,382.10	1.00246	21,551,711,698	52,887,108
Aralık 03	110,500,009,004	7,382.10	7,382.10	1.00000	110,500,009,004	0
TOPLAM	133,416,338,512				133,472,712,683	56,374,171

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltilmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Ertelenmiş Fin. Kir. Borçlanma Mal.	9,215,539,962	9,215,539,962	-	0.00%
Gelecek Yıllara Ait Gelirler	(133,416,338,512)	(133,472,712,683)	(56,374,171)	0.04%

----- 01.01.2004 -----	BORÇ	ALACAK
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı	56,374,171	
698.01 - 31 Aralık 2003	56,374,171	
 380 - Gelecek Yıllara Ait Gelirler		56,374,171
380.99 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı		56,374,171
380.99.001 - 2004 Yılı 1. GV Dönemi		18,791,390
380.99.002 - 2004 Yılı 2. GV Dönemi		18,791,390
380.99.003 - 2004 Yılı 3. GV Dönemi		18,791,391
 Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle GYA Gelirlerin Düzeltilmesi		

5-Özkaynaklar

İşletmenin 31 Aralık 2003 itibariyle bilançosunda parasal olmayan özkaynakları 1,800,000,000,000 TL bakiyeli “Sermaye”, 149,947,305,773 TL Bakiyeli “Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu”, 189,542,877,106 TL bakiyeli “Yasal Yedekler”, 69,067,255,968 TL bakiyeli “Özel Fonlar” ve 810,407,553,226 TL Bakiyeli “Geçmiş Yıllar Karları²⁴¹” olup, tamamı aşağıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere ayrı ayrı düzeltilmiştir.

a-Sermaye

İşletme 1973 yılının Mayıs ayında kurulmuş olup, tüm defterleri bugüne kadar düzenli olarak saklana gelmiştir. Bu nedenle sermaye hesabına bugüne kadar yapılan kayıtların tarihlerine ve bu kayıtların niteliğine ilişkin bilgilere ulaşmak mümkün olmuştur. Defter kayıtlarından ve

²⁴¹ Geçmiş Yıllar Zararları bulunmamaktadır.

TSG'lerden edinilen bilgiler kayıtların tarihlerine ve bu kayıtların niteliğine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

HESABA GİRİŞİN NİTELİĞİ	DÜZELTMEYE ESAS ALINACAK TARİH	GİRİŞ TARİHİ	GİRİŞ TUTARI
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Mayıs 73	4,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Mayıs 86	120,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Mart 92	500,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Haziran 92	100,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Haziran 92	250,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Haziran 92	1,150,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Temmuz 93	1,876,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Şubat 94	1,000,000,000
MDVYDDAF'den Eklenen	Endekslenmez	Nisan 97	3,000,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Nisan 97	25,000,000,000
Yenileme Fonundan Eklenen	Tescil Tarihi	Ekim 98	75,000,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Aralık 98	26,000,000,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Ocak 99	64,115,480,780
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Şubat 99	3,809,019,220
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Mart 99	10,500,000
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Nisan 99	1,307,692,308
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Mayıs 99	4,757,307,692
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Haziran 99	77,283,774,027
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Temmuz 99	9,134,111,973
Nakden Ödeme	Ödeme Tarihi	Ağustos 99	13,582,114,000
Geçmiş Yıllar Karlarından Eklenen	Tescil Tarihi	Şubat 02	1,492,000,000,000
		TOPLAM	1,800,000,000,000

Sermaye hesabına yapılan söz konusu girişlerin düzeltilmesi ise aşağıda görüldüğü gibi yapılmıştır.

a	b	c	d	e	f	g
				d / c	e x b	f - b
GİRİŞ TARİHİ	GİRİŞ TUTARI	GİRİŞ TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ TUTAR	ENFLASYON ZARARI
Mayıs 73	4,000,000	0.03	7,382.10	246,563.12625	986,252,505,000	986,248,505,000
Mayıs 86	120,000,000	2.09	7,382.10	3,533.76224	424,051,468,800	423,931,468,800
Mart 92	500,000,000	27.70	7,382.10	266.51412	133,257,060,000	132,757,060,000
Haziran 92	100,000,000	28.57	7,382.10	258.98997	25,898,997,000	25,798,997,000
Haziran 92	250,000,000	28.57	7,382.10	258.98997	64,747,492,500	64,497,492,500
Haziran 92	1,150,000,000	28.57	7,382.10	258.98997	297,838,465,500	296,688,465,500
Temmuz 93	1,876,000,000	48.06	7,382.10	153.58654	288,128,349,040	286,252,349,040
Şubat 94	1,000,000,000	66.70	7,382.10	110.67616	110,676,160,000	109,676,160,000
Nisan 97	3,000,000,000				0	-3,000,000,000
Nisan 97	25,000,000,000	517.90	7,382.10	14.25391	356,347,750,000	331,347,750,000
Ekim 98	75,000,000,000	1,146.80	7,382.10	6.43713	482,784,750,000	407,784,750,000
Aralık 98	26,000,000,000	1,215.10	7,382.10	6.07530	157,957,800,000	131,957,800,000
Ocak 99	64,115,480,780	1,258.60	7,382.10	5.86533	376,058,452,883	311,942,972,103
Şubat 99	3,809,019,220	1,301.00	7,382.10	5.67417	21,613,022,588	17,804,003,368
Mart 99	10,500,000	1,352.90	7,382.10	5.45650	57,293,250	46,793,250
Nisan 99	1,307,692,308	1,424.40	7,382.10	5.18260	6,777,246,155	5,469,553,847
Mayıs 99	4,757,307,692	1,469.90	7,382.10	5.02218	23,892,055,545	19,134,747,853
Haziran 99	77,283,774,027	1,496.50	7,382.10	4.93291	381,233,901,736	303,950,127,709
Temmuz 99	9,134,111,973	1,556.00	7,382.10	4.74428	43,334,784,751	34,200,672,778
Ağustos 99	13,582,114,000	1,606.80	7,382.10	4.59429	62,400,170,529	48,818,056,529
Şubat 02	1,492,000,000,000	5,289.50	7,382.10	1.39561	2,082,250,120,000	590,250,120,000
TOPLAM	1,800,000,000,000				6,325,557,845,277	4,525,557,845,277

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Sermaye	(1,800,000,000,000)	(6,325,557,845,277)	(4,525,557,845,277)	251.42%

-----	01.01.2004	-----
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı	BORÇ	ALACAK
698.01 - 31 Aralık 2003	4,525,557,845,277	
	4,525,557,845,277	
502 - Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları		4,525,557,845,277
502.01 - 31 Aralık 2003		4,525,557,845,277
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Sermaye'nin Düzeltilmesi		

b-Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu

Daha önce değinildiği üzere bu fon enflasyon düzeltmesi kapsamında iptal edilecek ve bakiyesi sıfırlanacaktır. Bu işlem aşağıdaki muhasebe kaydıyla yapılmıştır.

-----	01.01.2004	-----
	BORÇ	ALACAK
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı	149,947,305,773	
698.01 - 31 Aralık 2003	149,947,305,773	
522 - MDV Yeniden Değerleme DAF		149,947,305,773
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle MDVYDDAF İptali		

c-Yasal Yedekler

Kayıt sayısının çokluğu sebebiyle yasal yedeklerin düzeltilmesi için hazırlanan tablo buraya konmamıştır. Düzeltme sonrasında yasal yedeklerin değerini gösteren sonuç özeti ve yapılan muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltilmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Yasal Yedekler	(189,542,877,106)	(1,699,509,114,528)	(1,509,966,237,422)	796.64%

-----	01.01.2004	-----
	BORÇ	ALACAK
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı	1,509,966,237,422	
698.01 - 31 Aralık 2003	1,509,966,237,422	
540 - Yasal Yedekler		1,509,966,237,422
540.99 - Enflasyon Düzeltmesi Fark Hesabı		1,509,966,237,422
540.03.001 - 31 Aralık 2003		15,554,764,288
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Yasal Yedeklerin Düzeltmesi		

d-Özel Fonlar

Kurumun 31 Aralık 2003 bilançosunda görünen özel fonların tamamı sabit kıymet yenileme fonundan teşekkül olup, aşağıda görüldüğü gibi düzeltilmiştir.

a	B	c	d	e	f	g
				d / c	e x b	f - b
GİRİŞ TARİHİ	GİRİŞ TUTARI	GİRİŞ TARİHİ TEFE	DÜZELTME TARİHİ TEFE	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ TUTAR	ENFLASYON ZARARI
Aralık 01	1,242,148,515	4,951.70	7,382.10	1.49082	1,851,819,849	609,671,334
Ocak 02	2,500,000,000	5,157.40	7,382.10	1.43136	3,578,400,000	1,078,400,000
Mayıs 02	6,930,693,069	5,508.40	7,382.10	1.34015	9,288,168,316	2,357,475,247
Haziran 02	3,960,396,040	5,572.00	7,382.10	1.32486	5,246,970,298	1,286,574,258
Temmuz 02	7,415,028,974	5,720.70	7,382.10	1.29042	9,568,501,689	2,153,472,715
Temmuz 02	7,415,028,974	5,720.70	7,382.10	1.29042	9,568,501,689	2,153,472,715
Temmuz 02	4,108,910,891	5,720.70	7,382.10	1.29042	5,302,220,792	1,193,309,901
Temmuz 02	3,960,396,040	5,720.70	7,382.10	1.29042	5,110,574,258	1,150,178,218
Temmuz 02	7,277,227,723	5,720.70	7,382.10	1.29042	9,390,680,198	2,113,452,475
Ağustos 02	4,455,445,545	5,842.80	7,382.10	1.26345	5,629,232,674	1,173,787,129
Haziran 03	6,930,693,069	7,222.20	7,382.10	1.02214	7,084,138,614	153,445,545
Haziran 03	5,940,594,059	7,222.20	7,382.10	1.02214	6,072,118,811	131,524,752
Aralık 03	6,930,693,069	7,382.10	7,382.10	1.00000	6,930,693,069	0
TOPLAM	69,067,255,968				84,622,020,256	15,554,764,288

Enflasyon düzeltmesinin sonuçlarının özeti ve düzeltmeye ilişkin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmuştur.

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN SONUÇLARININ ÖZETİ

	31 Aralık 2003 Bakiyesi	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Düzeltmesi Kârı/ Zararı	Değişim Oranı
Özel Fonlar	(69,067,255,968)	(84,622,020,256)	(15,554,764,288)	22.52%

----- 01.01.2004 -----			
698 - Enflasyon Düzeltme Hesabı		BORÇ	ALACAK
698.01 - 31 Aralık 2003		15,554,764,288	
		15,554,764,288	
549 - Özel Fonlar			15,554,764,288
549.99 - Enflasyon Düzeltme Fark Hesabı			15,554,764,288
549.03.001 - 31 Aralık 2003			15,554,764,288
Açıklama : 31 Aralık 2003 Tarihi İtibariyle Yasal Yedeklerin Düzeldmesi			

e-Geçmiş Yıllar Kar Zararı

31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” 4,939,403,299,193 TL borç bakiyesi vermektedir. Bu tutar kül halinde “Geçmiş Yıllar Zararları” hesabına aktararak kapatılmış daha sonradan önceden de a ıklan ğı üzere 328 sayılı VUKGT uyarınca “Geçmiş Yıllar Karları” ve “Dönem Net Karı” ile netleştirilmiştir.

6-31 Aralık 2003 Enflasyon Düzeltmesinin Değerlendirilmesi

Yukarıda gerçek bir ticari işletmenin 31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla bilançosu enflasyon düzeltmesine tabi tutularak, enflasyonun etkilerinden arındırılmış; işletmenin mali yapısını daha doğru gösterir hale gelmiştir.

Düzeltme sonucu toplamda 4,939,403,299,193 TL zarar oluşmuştur. Bu durum işletmeye konulan sermayenin iyi değerlendirilmediğini ve sermayenin enflasyon karşısında korunamadığını göstermektedir.

Ancak en önemli sonuç enflasyon düzeltmesinin getirilmesindeki gerekçelerden olan “ zsermayesi ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler ise, kazanç vergisi olmaktan çıkıp servet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmaktadır” gerçeğini doğrulamıştır. Gerçekte zararlı olan bu işletme yıllardır karlı görünmekte ve kurumlar vergisi ödemektedir.

B-31.12.2004 TARİHLİ BİLANÇONUN DÜZELTİLMESİ

Daha önce çeşitli kereler değinildiği üzere VUK'a 17.12.2003 tarih, 5024 sayılı Kanun ile eklenen mükerrer 298. madde hükümlerine göre kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde Mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

Yine aynı kanunla Vergi Usul Kanunu'na eklenen Geçici 25. madde ile 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler mükerrer 298. maddede yer alan şartlar aranmaksızın düzeltmeye tabi tutulacak, 2003 yılına ait vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen karlar üzerinden hesaplanacaktır.

2004 hesap dönemi ikinci geçici vergi dönemi itibariyle mükerrer 298. maddede düzenlenen koşullar gerçekleşmiştir. Ancak, 5228 sayılı Kanun'un 59. maddesiyle 5024 sayılı Kanun'un Geçici birinci maddesi değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle, 31 Aralık 2003 tarihi (Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminin sonu) itibariyle aktif toplamı 7,5 trilyon Türk Lirasını veya hesap dönemine ait ciroları toplamı 15 trilyon Türk Lirasını aşmayan mükellefler, dilemeleri halinde (31 Aralık 2003 tarihli bilançoları da dahil olmak üzere) 2004 yılına ilişkin geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmayabileceklerdir. Örnek alınan ticari işletme bu hadleri geçmiş olması nedeniyle 2004 hesap döneminde geçici vergi dönemleri itibariyle parasal olmayan kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutmuştur.

2003 hesap dönemi bilançosu düzeltmesi sonucunda yapılan düzeltme mali kar ve zararlar ilişkilendirilmemiştir. Direkt olarak geçmiş yıl zararları içinde kapatılmıştır.

2004 hesap dönemi bilançosu düzeltmesi sonucu geçici vergi dönemlerinde toplam 378,810.21 YTL enflasyon düzeltme zararı ve 2,904.85 YTL enflasyon düzeltme karı oluşmuş olup, bu tutarlar mali karın tespitinde dikkate alınmıştır.

2004 yılı ikinci, üçüncü ve dördüncü GV dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesi işlemlerinde temelde 31 Aralık 2003 itibariyle yapılan düzeltme işlemindeki yöntemler takip edilmiştir. Bu nedenle aynı mevzuların mükerrer olarak anlatılmaması için 2004 yılı GV dönemlerinde yapılan işlemler ayrıntılı olarak anlatılmayacak; önemli görülen konularla cari yılda yapılan düzeltmenin doğası gereği yapılan farklı uygulamalara yer verilecektir.

1-Önemli Hususlar

Stok kalemleri basit ortalama yöntemi kullanılarak düzeltilmiştir. Stok alımı için verilen avanslar, ancak stoklar gerçek giriş tarihleri ve bedelleri üzerinden endekslendiği zaman endekslenebildiğinden endekslleme dışı bırakılmıştır.

ATİK'ler 2004 yılında alınanlar hariç olmak üzere doğal olarak 31 Aralık 2003 itibariyle düzeltilmiş değerleri üzerinden düzeltmeye tabi tutulmuş; geçmişe yeniden dönülmemiştir. Bu nedenle en büyük zorluk enflasyon düzeltmesi işleminin ilk yapıldığı dönemde yaşanmaktadır.

Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri döviz cinsinden olduğundan dönem içinde hiç düzeltmeye tabi tutulmamış; GV dönemleri

itibariyle MBDA Kuru ile değ erlenmiştir. Yine alınan sipariş avansları ile diğ er avanslardan d oviz cinsinden olanlar d onem içinde hiç d uzeltmeye tabi tutulmamış; GV d onemleri itibariyle MBDA Kuru ile değ erlenmiştir.

2-Amortismanlar

2004 yılının ikinci GV d onemi itibariyle yeniden enflasyon d uzeltmesi yapılmış ve amortisman enflasyona g ore d uzeltmiş değ erler üzerinden ayrılmıştır.

a-Normal Amortisman Uygulama  rneği

Aşağıda 30 Haziran 2004 itibariyle d uzeltmiş bir ATİK için amortisman hesaplaması  rneği verilmiştir.

KAYIT TARİHİ	31 ARALIK 2003 D�UZELTİLMİş AKTİF DEĞER	31 ARALIK 2003 D�UZELTİLMİş BİRİKMİş AMORTİSMAN	31 ARALIK 2003 TEFE	30 HAZİRAN 2004 TEFE	KATSAYI	30 HAZİRAN 2004 D�UZELTİLMİş AKTİF DEĞER	30 HAZİRAN 2004 D�UZELTİLMİş BİRİKMİş AMORTİSMAN
03.07.2000	2,157,883,413	1,726,306,730	7,382.10	7,982.70	1.08136	2,333,446,569	1,866,757,255

a		ATİK DEĞERİ	2,333,446,569
b		AMORTİSMAN YÖNTEMİ	Normal
c		AMORTİSMAN ORANI	% 20
d	a x c	AMORTİSMAN	466,689,314
e	d / 2	ALTI AYLIK AMORTİSMAN	233,344,657

b-Hızlandırılmış Amortisman Uygulama  rneği

Aşağıda 30 Haziran 2004 itibariyle d uzeltmiş bir ATİK için amortisman hesaplaması  rneği verilmiştir.

KAYIT TARİHİ	31 ARALIK 2003 DÜZELTİLMİŞ AKTİF DEĞER	31 ARALIK 2003 DÜZELTİLMİŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	31 ARALIK 2003 TEFE	30 HAZİRAN 2004 TEFE	KATSAYI	30 HAZİRAN 2004 DÜZELTİLMİŞ AKTİF DEĞER	30 HAZİRAN 2004 DÜZELTİLMİŞ BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
10.03.2003	725,737,668	290,295,067	7,382.10	7,982.70	1.08136	784,782,932	313,913,173

a		ATİK DEĞERİ	784,782,932
b		BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	313,913,173
c	a - b	NET DEFTER DEĞERİ	470,869,759
d		AMORTİSMAN YÖNTEMİ	Hızlandırılmış
e		AMORTİSMAN ORANI	0.4
f	c x e	AMORTİSMAN	188,347,904
g	f / 2	ALTI AYLIK AMORTİSMAN	94,173,952

3-Amortisman Oranları

Enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla beraber yeni bir uygulamaya gidilmiş ve 01 Ocak 2004 tarihinden itibaren satın alınacak sabit kıymetler için faydalı ömürleri süresince amortisman ayrılması uygun görülmüştür. Bu amaçla 333 ve 339 sıra nolu VUKGT'lerinde sabit kıymetler bazında faydalı ömürler ile uygulanacak amortisman oranları tespit edilmiştir. Bu nedenle 2004 yılı içinde satın alınan sabit kıymetler hem düzeltilmiş hem de yeni amortisman oranları üzerinden amortisman ayrılmıştır.

Aşağıda 2004 yılında satın alınan bir sabit kıymet için düzeltme ve amortisman hesaplama örneğine yer verilmiştir.

KAYIT TARİHİ	AKTİFE GİRİŞ DEĞERİ	KAYIT TARİHİ TEFE	30 HAZİRAN 2004 TEFE	KATSAYI	30 HAZİRAN 2004 DÜZELTİLMİŞ AKTİF DEĞER
30.04.2004	1,100,883,977	8,070.50	7,982.70	0.98912	1,088,907,320

a		ATİK DEĞERİ	1,088,907,320
b		BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	0
c	a - b	NET DEFTER DEĞERİ	1,088,907,320
d		AMORTİSMAN YÖNTEMİ	Hızlandırılmış
e		FAYDALI ÖMRÜ	6 YIL
f	1 / e	NORMAL AMORTİSMAN ORANI	16.67%
g	f x 2	HIZLANDIRILMIŞ AMORTİSMAN ORANI	33.33%
h	c x g	AMORTİSMAN	362,969,107
i	h / 2	ALTI AYLIK AMORTİSMAN	181,484,553

4-Geçmiş Yıllar Karları Ve Zararları

31 Aralık 2003 itibariyle hesaplanan geçmiş yıl zararı bu kez endekslenmek suretiyle düzeltmeye tabi tutulmuş; oluşan fark enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmiş ve nihayetinde “648 Enflasyon Düzeltmesi Karları” hesabına aktarılmıştır.

5-Enflasyon Düzeltme Hesabının Bakiyesi

31 Aralık 2003 itibariyle “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” borç bakiyesi vermekte idi. Bu tutar dönem karı ile ilişkilendirilmeksizin geçmiş yıllar zararlarına aktarılmıştı. 2004 yılı düzeltmelerinde oluşan alacak bakiyeleri “648 Enflasyon Düzeltmesi Karları” hesabına; borç bakiyeleri “658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları” hesabına aktarılarak dönem karı ile dolayısıyla vergi matrahı ile ilişkilendirilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYON DÜZELTMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

I-GENEL AÇIKLAMALAR

Bu bölümde “Enflasyon Düzeltmesi” müessesesi detaylı olarak değerlendirilerek; işletmeler üzerinde doğurduğu etkilerle, eksik kalmış yönlerine ve bu eksikliklerin giderilmesi için çözüm önerilerine yer verilecektir.

Olaya öncelikle, mali mevzuatımız yönünden baktığımızda “Enflasyon Düzeltmesi” müessesesinin malî mevzuatımızda yer almış olması çok olumludur. Ancak çok ama çok geç kalmış bir düzenlemedir. Söz konusu uygulama yoğun enflasyonun yaşandığı ve enflasyon muhasebesi uygulamalarına ihtiyaç duyulan bir dönemde değil, enflasyonun düşme eğilimine girdiği ve dolayısıyla bu uygulamanın artık pek fazla kullanılmayacağı bir dönemde mali mevzuatımıza girmiştir. 31 Aralık 2003 mali tabloları ile 31 Aralık 2004 mali tabloları bu uygulama ile düzeltilmiştir. Ancak 2005 yılının hiçbir geçici vergi döneminde (31 Mart 2005, 30 Haziran 2005, 30 Eylül 2005 ve 31 Aralık 2005) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır.

Nitekim 04 Nisan 2005 tarihinde Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Mart 2005 ayına ilişkin açıklanan TEFE, 8.503,6 olarak gerçekleşmiştir. Bu değer, 01 Nisan 2002 tarihine göre %100’ün, 01 Nisan 2004 tarihine göre ise % 10’un üzerinde bir artışı göstermediğinden enflasyon düzeltmesi yapılması için gereken her iki şartın da gerçekleşmediği anlamına gelmektedir. (18 Nolu VUK Sirküleri²⁴², 2. Bölüm) Yine 04 Temmuz 2005 tarihinde Devlet İstatistik

²⁴² 19 Nisan 2005 Tarihinde www.gelirler.gov.tr adresinde yayınlanmıştır.

Enstitüsü tarafından Haziran 2005 ayına ilişkin TEFE 8677,15 olarak açıklanmıştır. Bu değer, 01 Temmuz 2002 tarihine göre % 100'ün ve 01 Temmuz 2004 tarihine göre de % 10' un üzerinde bir artışı göstermediğinden enflasyon düzeltmesi yapılması için gereken her iki şartın da gerçekleşmediği anlamına gelmektedir. Bu nedenle, 2005 yılının ikinci geçici vergi döneminin sonu itibariyle de enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. (19 Nolu VUK Sirküleri²⁴³, 2. Bölüm) Yine 03 Ekim 2005 tarihinde Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Eylül 2005 ayına ilişkin TEFE 8950,24 olarak açıklanmıştır. Bu değer dikkate alındığında, enflasyon düzeltmesi yapılması için gerekli olan iki şart birlikte gerçekleşmediği için 2005 yılının üçüncü geçici vergi döneminin sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. (21 Nolu VUK Sirküleri²⁴⁴, 2. Bölüm) Bu durum 31 Aralık 2005 tarihi itibariyel oluşan oranlarda da değişmemiş, dolayısıyla enflasyon düzeltmesi yapmak için gerekli şartlar oluşmamıştır.

Enflasyonun bu olumlu eğilimini sürdürmesi halinde bu uygulamaya bundan böyle ihtiyaç kalmayacaktır. Bu elbette gerek genel ekonomik durum gerekse işletmeler açısından olumlu olacaktır.

Önceki paragrafın başında belirtildiği üzere bu uygulamanın vergi mevzuatımıza dahil edilmesi olumlu bir gelişmedir. Çünkü bu uygulama Maliye Bakanlığı'nın vergi mevzuatını UMS/UFRS'ye uyumlu hale getirmek konusunda eğilimini göstermektedir. Nitekim daha öncede finansal kiralama işlemlerinin değerlendirme ve muhasebeleştirilme açısından UMS/UFRS'ye uyumlu hale getirilmesi bu eğilimin diğer bir örneğini teşkil etmektedir.²⁴⁵

²⁴³ 15 Temmuz 2005 Tarihinde www.gelirler.gov.tr adresinde yayınlanmıştır.

²⁴⁴ 17 Ekim 2005 Tarihinde www.gelirler.gov.tr adresinde yayınlanmıştır.

²⁴⁵ 4842 sayılı Kanun yapılan düzenlemeyle beraber finansal kiralama işlemlerine ilişkin vergisel düzenlemeler bu konuda uluslararası muhasebe standartlarında belirlenmiş muhasebe kurallarına uygun hale getirilmiştir. 4842 sayılı Kanun 24 Nisan 2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Ancak UFRS ve UMS bir bütündür. Halen yürürlükte olan 7 adet UFRS ile 34 adet UMS'den sadece bir kaçının vergi sistemine alınmış olması, düzenlenen mali tabloların uluslararası kurallara tamamıyla uygun olmasını sağlamayacaktır. Bu durumda uluslararası kredi, sermaye ya da diğer ilişkileri olan veyahut SPK'ya tabii olan işletmeler yeniden mali tablo hazırlamak durumunda kalabileceklerdir. VUK'ta değerlendirme ve muhasebe sistemi ile ilgili hükümler kaldığı sürece uluslararası standartlara uygun mali tablolar üretmek mümkün olmayabilecektir. Bu sebeple bundan sonra yapılan düzenlemelerde uluslararası standartlara aykırı düzenleme getirilmemesi ve TMSK uluslararası standartlara paralel olarak çalışmalarını tamamladıkça mali mevzuattan değerlendirme ve muhasebe sistemi ile ilgili hükümlerin çıkarılarak, TMSK'nın yayınladığı standartlara atıfta bulunulması önerilmektedir.²⁴⁶ Zamanla tüm vergi mevzuatımızın gerek AB normlarına gerekse Uluslararası Standartlara uyumlu hale getirileceği umulmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde malî tabloları enflasyon düzeltmesine tabi tutulan işletmeler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilere ve ayrıca enflasyon düzeltmesinin eksik ya da yanlış görülen noktalarına değinilerek çözüm önerileri sunulacaktır.

Ancak tüm bunlardan önce üzerinde vurgu yapılması gereken bir konu bulunmaktadır.

Temelde enflasyonun işletmeler üzerinde bu çalışmayı yakından ilgilendiren iki önemli etkisi vardır:

- **Mali tabloların gerçek mali durumu ve faaliyet sonuçları göstermesine engel olur.**
- **Faaliyet sonuçları düzgün tespit edilemediğinden, mali gücün doğru tespit edilmesine ve dolayısıyla adil bir vergileme yapılmasına engel olur.**

²⁴⁶ Bu paragraf Enflasyon Muhasebesi Komisyon Raporu'ndan derlenmiştir.

29 Nolu UMS, SPK Tebliği, BDDK Tebliği, 2 Nolu TMS ve 29 Nolu TMS birinci etkinin ortadan kaldırılarak mali tabloların gerçek mali durumu ve faaliyet sonuçlarını gösterir hale gelmesi amacıyla yapılmış ve bu amaca ulaşmada başarılı düzenlemeler olup; bu düzenlemeler ışığında hazırlanan bilanço ya da gelir tablosu üzerinden vergi matrahının dolayısıyla verginin nasıl hesaplanacağı konusunda doğal olarak bir hüküm içermemektedirler. Bu nedenle, ikinci olumsuz etkinin ortadan kaldırılması gibi bir amaç yoktur.

Ancak 5024 sayılı Kanun ile getirilen düzenleme, temelde, Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan bir çalışma olup; birinci olumsuz etki ile beraber ikinci olumsuz etkinin de ortadan kaldırılmasını Anayasa'mızın 73. maddesi gereğince amaçlamak durumundadır.

Gerek fiilen yapılan enflasyon düzeltmesi çalışmalarından gerekse başkalarınca yapılan enflasyon düzeltmesi çalışmaları ve konu ile ilgili yazılan her türlü yazıdan varılan sonuca göre "Enflasyon Düzeltmesi", birinci amacı tamamen olmasa da yeterli görülebilecek kadar gerçekleştirmiştir. Ancak ikinci amaca yeterince hizmet ettiğini söylemek zordur. İlerleyen bölümlerde daha öncede değinildiği üzere malî tabloları enflasyon düzeltmesine tabi tutulan işletmeler üzerindeki olumlu ve olumsuz etkilere ve ayrıca enflasyon düzeltmesinin eksik ya da yanlış görülen noktalarına değinilecek, ardından çözüm önerileri sunularak ve bu kanunun dayanakları ortaya konulacaktır.

II-ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI ORTAYA ÇIKAN OLUMLU ETKİLER

A-BİLANÇOLARIN ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİSİNDEN ARINDIRILMASI

Enflasyon düzeltmesinin en önemli ve en olumlu etkisi bilançodaki varlık, borç ve özkaynakların GFDM yöntemi kullanılarak işletmenin gerçek satın alma gücünü ifade edebilir hale **yaklaşmış** olmasıdır. Artık bilançolarda yer alan veriler işletmelerin mali durumunu gerçeğe daha yakın olarak göstermektedir.

Bu bilançolar bazı sapmalar dışında uluslararası standartlara yakın sonuçlar verdiklerinden üzerinde sağlıklı yorumlar ve analizler yapılabilecektir. Bu sayede karar alıcılar daha etkin daha doğru kararlar alabilecekleri düşünülmektedir.

Bu durumun işletmelere uluslararası alanda sağlayabileceği avantajlar ise şu şekilde özetlenebilir:

1980 sonrasında ülkemizde uygulanan politikalar ile ekonomik serbestleşme süreci içine girilmiş, bu süreçte uluslararası kurumlar ve diğer uluslar ile daha girift ilişkiler başlamış, üretim faktörlerinin ülkemize ve ülkemizden dışarıya akışında da önemli artışlar kaydedilmiştir. uluslararasılaşmanın beraberinde getirdiği doğal bir zorunluluk ise uluslararası konularda belirlenmiş standartlara uyum sağlayabilmektir. Nitekim Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından, dünyanın değişik yerlerinde değişik para birimleri cinsinden mali tablolar hazırlayan işletmelerin tekdüze, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir mali tablolar hazırlamasına imkan verecek muhasebe standartları yayınlanmakta ve

muhasabe konusunda ortak bir dil oluşturulmaktadır. Ancak ülkemizdeki (özellikle de Maliye Bakanlığı'nın belirleyici olduğu) muhasabe uygulamaları uluslararası çevrelerce talep edilen bilgileri sunmaktan uzak kalmış ve MSUGT'lere göre hazırlanan mali tablolar uluslararası çevrelerce kabul görmemiştir.²⁴⁷ Enflasyon düzeltmesinin bu açıdan önemli bir boşluğu doldurması ve YTL cinsinden hazırlanan mali tabloların uluslararası çevrelerce değerlendirmeye alınmasını sağlaması beklenebilir. Daha önceki yıllarda enflasyonist yapı dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar enflasyona göre düzeltildikten sonra, daha öncede belirtildiği üzere daha sağlıklı finansal bilgiler sunabilecek, dolayısıyla uluslararası derecelendirme kuruluşları Türkiye'de yerleşik işletmelerin YTL cinsinden hazırladıkları tabloları kabul ederek, değerlendirmeye alabileceklerdir. Bu durumda işletme bazında kredi notlandırması yapılabilecektir. Bu durumda da işletmeler uluslararası finans çevrelerinden daha uygun vade ve faiz oranları üzerinden fon temin edebileceklerdir.²⁴⁸

Kısaca özetlenecek olursa, enflasyon düzeltmesinin işletmeler üzerindeki en önemli etkisi mali tabloların enflasyonun bu çalışmada daha önce detaylı olarak ele alınmış bulunan pek çok olumsuz etkisinden arındırarak gerçek mali duruma yakın bilgi sunar hale getirmesidir.

Bu sayede söz konusu mali tablolar kullanıcıları ve özellikle uluslararası çevrelere gerçeğe yakın veriler sağlar hale geldiğinden kabul edilebilirlik seviyesi artmıştır.

Leasing işlemlerinin değerlemesi ve muhasebeleştirilmesi ya da "Enflasyon Düzeltmesi" gibi UMS/UFRS ile uyumlu uygulamalar

²⁴⁷ Mehmet Zeki SOLAK: "Enflasyonun Düzeltmesinin Zamanlaması Konusundaki Tartışmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 187, Nisan 2004, s.106.

²⁴⁸ SOLAK: a.g.m. , s.107.

mevzuatımıza girmeye devam ettiği sürece, hazırlanan mali tablolar gerçek mali durumu göstermeye daha da yaklaşacaktır.

B-ÖZKAYNAKLA ÇALIŞAN İŞLETMELERİN VERGİ MATRAHININ AZALMASI

Özkaynakla çalışan işletmeler, özkaynaklarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan düzeltme farklarını nihayetinde gelir tablosuna gider olarak yansıtmaktadırlar. Bu yansıtma ise doğal olarak vergi matrahını azaltıcı etki yaratmaktadır. Şöyle ki: enflasyon düzeltilmesinde, aktifteki parasal olmayan iktisadi kıymetler öz kaynakla edinilmişse, öz kaynak düzeltilmesi vergi matrahını ters yönde etkileyeceğinden, iktisadi kıymetin düzeltilmesinden doğan enflasyon farkı, öz kaynak düzeltilmesinden kaynaklanan enflasyon farkı ile dengelenecek, vergi matrahı düzeltmelerden etkilenmemiş olacaktır.

Özellikle sermaye yapısı güçlü ve aktifleri ekseriyetle parasal kıymetlerden oluşan firmalar, sermayeyi oluşturan kalemlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkları gider olarak gelir tablosuna yansıtırken; aktiflerinde yeterince parasal olmayan kalem olmadığından, gelir tablosuna gelir olarak yansıyan enflasyon düzeltme farkı çok az olmuştur. Bu durum söz konusu işletmelerin vergi matrahının önemli ölçüde aşınmasına ve vergi idaresinin önemli ölçüde vergi kaybına sebebiyet vermiştir.

Enflasyon düzeltilmesi eğer uzun vadeli uygulanma imkanı bulabilmiş olsaydı ya da uzun yıllardır uygulanıyor olsaydı işletmeler kredi ile çalışmak yerine özkaynak ile çalışmayı tercih edeceklerdi. Bunun sonucu olarak ta işletmelerin özkaynak/kredi dengesi bozulmamış olacaktı. Nitekim kimi işletme sahipleri şahsi fonlarını banka sisteminden dolaştırarak kendi işletmelerine sermaye yerine kredi şeklinde koymuş, bankadan elde edecekleri mevduat faizi ve sair menkul sermaye iradını vergi aşınmasından korumuş, kredi faizlerini de gider yazmışlardır. Bu düzeltme eskiden beri

yapılmış olsa idi bu fonlar şirkete doğrudan sermaye olarak konulabilecek böylelikle şirketler güçlü öz sermaye yapısı ile faaliyet gösterebileceklerdi.

Sonuç olarak “Enflasyon Düzeltmesi” müessesesi Özkaynakla çalışan işletmeler açısından olumlu sonuçlar doğurmuştur. Ancak sermaye yapısı çok güçlü olan işletmelerin matrahlarında önemli aşınmalar meydana getirdiği de unutulmamalıdır.

III-ENFLASYON DÜZELTMESİ SONRASI ORTAYA ÇIKAN OLUMSUZ ETKİLER

A-DİĞER MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLER

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden biri “Tarafsızlık” olup, bu ilke gereğince muhasebe bilgisi tarafsız olmalı ve olay ne ise onu yansıtmalıdır. Kişilerin davranışlarından etkilememelidir.²⁴⁹ Bu nedenle muhasebeciler işletmeyi sahiplerinden bağımsız ve özgür bir varlık olarak düşünürler. İşlemler kaydedilirken bunların işletmeyi ne şekilde etkilediği göz önüne alınıp sahipleriyle ilişki kurulmaz. Her ne kadar kişisel işletmelerde sahiplerin ve işletmelerin varlık ve borçları hukuken ayrılmaz olsa da muhasebe kayıtlarında işletme ayrı bir birim olarak düşünülür.²⁵⁰ Yine muhasebenin “Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı” uyarınca muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve ön yargısız davranılması gerekir. (1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği)

Ayrıca muhasebenin “Tutarlılık” kavramının gereği olarak muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının, birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanması gerekir. İşletmelerin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Tutarlılık kavramı, benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörür. Geçerli nedenlerin bulunduğu durumlarda, işletmeler, uyguladıkları

²⁴⁹ Zeyyat HATİPOĞLU: Muhasebeye Giriş ve Tek Düzen Hesap Sistemi, Sedok Yayınları, İstanbul, 1996, s.310

²⁵⁰ HATİPOĞLU: a.g.e. , s.315.

muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur. (1 Sıra Nolu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği)

Malî tabloların ne amaçla hazırlandığı sorusunun yanıtına Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan 1 Sıra Nolu MSUGT'de şu şekilde yanıt buluyoruz.

- Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.
- Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.
- Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyet sonuçları hakkında bilgi sağlamak

Görüldüğü üzere malî tablolar tüm kullanıcılar için tarafsız ve doğru ve tutarlı bilgiler sunmak amacıyla hazırlanırlar. söz konusu malî tabloları kullanan işletme ilgililerini işletme içi ve işletme dışı olarak gruplamak mümkündür. İşletme içi malî tablo kullanıcıları, küçük ölçekli işletmelerde ortaklar, büyük ölçekli işletmelerde ise profesyonel yöneticilerdir. İşletme dışı ilgililer ise vergi başta olmak üzere teşvik ve benzeri uygulamalar için bu tablolardan yararlanan devlet, küçük ortaklar, potansiyel hisse senedi ve tahvil yatırımcıları, kredi kuruluşları, çalışanlar ve sendikalar, araştırma kurumları, kimi durumlarda müşteriler ve satıcılar, tüketici örgütleri ve genel olarak kamuoyu olarak sıralamak mümkündür. Bu ilgililer malî tablolara dayanarak kararlar alan ve hareket eden taraflardır.²⁵¹ Maliye Bakanlığı bu tabloları kullanan taraflardan sadece bir tanesidir.

Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın VUK'un 175 ve Mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayanarak

²⁵¹ Göksel YÜCEL: "Enflasyon Karşısında Muhasebe Mesleği", **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi - Ekonomide Denetim Düzeni ve Muhasebe - Bildiriler Kitabı**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, Eylül 1997, s.372.

- Muhasebenin Temel Kavramları,
 - Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
 - Mali Tablolar ilkeleri,
 - Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
 - Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve işleyişi,
- konularında düzenlemeler yapabilmektedir.

Bu yetki bugüne kadar yukarıda sayılan amaçlardan ziyade, vergi matrahının tespitine yönelik olarak kullanılmış, muhasebenin diğer tarafları, dolayısıyla muhasebenin bu taraflar için bilgi üretme fonksiyonu genelde göz ardı edilmiştir. Nitekim 5024 sayılı Kanun ile vergi mevzuatına getirilen “Enflasyon Düzeltmesi” müessesinde bu özellik göze çarpmaktadır. Bu düzenlemede fiilen sadece bilanço düzeltilirilmiş, bu düzeltmede yine vergi matrahının tayini amacıyla yaptırılmıştır. Oysa herhangi bir işletmenin faaliyet sonuçlarını gösteren tek malî tablo bilanço olmayıp bunun yanında gelir tablosu, nakit akış tablosu ve satılan malların maliyeti tablosu gibi diğer tablolarda bulunmakta olup; bunlarında enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılarak raporlanması gerekir.

Vergi mevzuatında diğer tabloların enflasyona göre düzeltilmesi konusunda düzenleme yapılmaması nedeniyle işletme faaliyetlerinin sağlıklı olarak raporlanamadığı ve durumun gerek işletmeleri, gerekse diğer mali tablo kullanıcılarını olumsuz etkilediği düşünülmektedir.

Yukarıda sayılan gerekçeler ışığında UMS’ye paralel olarak diğer mali tablolarında düzeltilmesi ile ilgili düzenlemeler yapılması önerilmektedir.

B-BAZI İŞLETMELERE EK İŞ YÜKÜ GETİRMESİ

Günümüzde belli büyüklüğe erişmiş işletmelerin çoğu halka açık işletmeler olup, aynı zamanda sermaye piyasası mevzuatına da tabidirler. Bu nedenle SPK'ya da dönem sonlarında malî tablolarını sunmak durumundalar. Yine bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlar da dönem sonlarında malî tablolarını BDDK'ya sunmak durumundadırlar. Yabancı sermayeli pek çok işletme ise UMS'ye uygun olarak tablolarını hazırlayıp yurtdışına göndermek zorundalar. Bu işletmeler yukarıda bahsi geçen her kurumun ayrı uygulama standartlarından dolayı her birine ayrı birer malî tablo seti hazırlayıp sunma durumundalar. Oysa daha önce değinildiği üzere muhasebe bu taraflardan bağımsız ve tutarlı politikalara dayalı tek bir malî tablo seti üretir. Tüm taraflar tek bir malî tablo setini alıp, kendi amaçları doğrultusunda kullanırlar. Özellikle ülkemizde kurumlar arası koordinasyonsuzluk sebebiyle hem enflasyon muhasebesi uygulamasına aynı anda geçilememiş, hem de birbirinden farklı uygulama standartları ortaya konulmuştur. Bu nedenle yeni getirilen her uygulama mükelleflerin yeni bir malî tablo seti hazırlama zorunluluğu getirmiştir. Bunun anlamı işletmeler için ek iş yüküdür.

Bunun yanı sıra, vergileme ilkelerinin en önemlilerinden biri de vergi kanunlarının basit ve anlaşılır olması ilkesidir. Enflasyon düzeltmesi uygulaması ise son derece karmaşık ve zor bir uygulamadır. Bu anlamda enflasyon düzeltmesi vergilemede basitlik ilkesine aykırı olabilmektedir. Zira enflasyon düzeltmesi vergi kanunlarının zaten var olan karışıklığına ve zorluğuna başka karışıklıklar ilave etmiş ve belli noktalarda vergi kanunlarının içinden çıkılmaz bir hale gelmesine neden olmuştur.²⁵²

²⁵² Gürol ÜREL: "Enflasyon Muhasebesine Neden Geçilmemelidir?", **Mükellefin Dergisi**, Sayı :131, Kasım 2003, s.56.

C-FİKTİF KAZANÇ VE KAYIPLARIN VERGİ MATRAHINA DAHİL EDİLMESİ

Enflasyon düzeltmesinin getirilişindeki birinci amaç mükellefleri enflasyonun olumsuz etkilerinden korumak ve enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançları vergi dışı bırakmaktır. Ancak enflasyon düzeltmesinin bu amaca hizmet ettiği düşünülmemektedir.

Bunun temel sebebi “698 Enflasyon Düzeltme” hesabında biriken enflasyon düzeltme farklarının bakiyesinin gelir tablosuna (Alacak bakiyesi vermesi durumunda “648 Enflasyon Düzeltme Kârları” hesabına, borç bakiyesi vermesi durumunda ise “658 Enflasyon Düzeltme Zararları” hesabına aktararak kapatılmaktadır.) aktararak vergi matrahına dahil edilmesidir. Oysa ki bu hesapta biriken enflasyon düzeltmesi farkları varlık, borç ya da özkaynakların enflasyon karşısında kadük kalmış tarihi değerlerinin, bugüne ait değerlerle ifade edilmesi sonucu oluşan farklar olup, bu farklar ne kâr ne de zarar olarak nitelendirilmemelidir. Nihayetinde işletmeden bir değer çıkışı ya da işletmeye bir değer girişi söz konusu değildir.

Enflasyon düzeltmesinin asıl etkisi enflasyona göre düzeltilmiş stok değerleri üzerinden maliyetler hesaplandığında ya da enflasyona göre düzeltilmiş ATİK'ler üzerinde amortisman ayrıldığında zaten gelir tablosuna yansıtılmış olacaktır.

Nitekim “698 Enflasyon Düzeltme” hesabında biriken enflasyon düzeltme farklarının bakiyesinin gelir tablosuna aktarılıyor olması, gelir tablosu kalemlerinin düzeltmeye tabi tutulmasını da anlamsız kılmaktadır.

Sonuç olarak getirilen düzenleme, aktifteki ve pasifteki parasal olmayan unsurlardaki değer değişimlerini yani düzeltme farklarını, “698

Enflasyon Düzeltme Hesabı”na ve oradan gelir tablosuna devredilmesini sağlayarak, gelir veya kurumlar vergisi kapsamına almıştır. Oysa enflasyon düzeltmesi ile hedeflenen ya da beklenen bu değildir. Enflasyon düzeltmesinden beklenen, fiktif kazançların değil reel kazançların vergilendirilmesi ve işletmelerin öz sermayelerinin korunmasını sağlamaktır. İş dünyasının beklentisi de daha önceden bu doğrultuda şekillenmiştir. Özetle, “net parasal kazanç” reel bir kazanç, “net parasal kayıp” reel bir kayıp değildir ve matrahla ilişkilendirilmemelidir.²⁵³

Bu konuda önerilen uygulama “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” bakiyesinin gelir tablosunun dibinde aynen uluslararası uygulamalarda olduğu gibi net parasal kayıp/kazanç olarak gösterilmesi ancak matrahın tespitinde gelir ya da gider olarak dikkate alınmamasıdır.

D-KREDİYLE ÇALIŞAN İŞLETMELERİN VERGİ MATRAHININ ARTMASI

Enflasyon düzeltmesi henüz vergi mevzuatımıza dahil edilmeden önce iş çevreleri (özellikle TOBB ve TÜSİAD) enflasyon muhasebesinin vergi mevzuatına dahil edilmesi için yoğun bir faaliyet içindeydiler. Bu faaliyetler meslek odaları (SMM ve YMM odaları ile TÜRMOB) tarafından da desteklenmiştir. Bunun en önemli nedeni, enflasyon muhasebesi uygulaması sonrasında, dönem kazancının enflasyona isabet eden kısmının vergi dışı bırakılacağı beklentisi idi. Ancak “Enflasyon Düzeltmesi” ile ilgili uygulama esasları ortaya çıktıktan sonra beklentilerin karşılanmadığı anlaşıldı. Daha önce ele alındığı üzere enflasyon düzeltmesi mali yapıları (özkaynakla

²⁵³ Recep PEKDEMİR: “Enflasyon Muhasebesi mi, Yoksa Enflasyon Düzeltmesi Vergisi mi?”, <http://turmob.org.tr/turmobil/makale/EnflasyonVergisi.doc>, 30 Kasım 2005 , s.6.

alışan) gl firmaların lehine, yabancı kaynakla çalışan firmaların aleyhine bir sonuç doğurmaktadır.²⁵⁴

Nitekim özkaynakla çalışan işletmelerin tersine, yabancı kaynakla ya da kredi ile çalışan işletmeler aktiflerindeki parasal olmayan kıymetleri (Hisse Senetleri, Stoklar, İştirakler, Sabit Kıymetler v.s.) enflasyon düzeltmesine tabi tutup, düzeltme farklarını cari dönemde gelir olarak dikkate alırken; karşılığında pasif tarafta enflasyon düzeltmesine tabi tutulup enflasyon farkları gider yazılabilecek yeterince özkaynakları olmadığından, varsa matrahlarında dolayısıyla ödeyecekleri vergi miktarında artma olacaktır.

Oysa ki aktiflerdeki parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması, esasen düzeltmenin yapıldığı ayın fiyatlarıyla bu kıymetlerin değerini bilançoda göstermektir. Oluşan düzeltme farkları gerçekte bir gelir değildir. İşletmeye nakit ya da başka bir değer girişi olmamıştır. Nitekim sabit kıymetler için daha önce yapılan yeniden değerleme uygulaması sonucu oluşan değer artışları vergilendirilmeksizin “522 Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu” hesabına kaydedilmekte idi.

Bu durumda enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan fiktif servet artış tutarı matraha dahil edilip vergi tahakkuk ettirilmektedir. Dolayısıyla bu gelişme enflasyonist ortamda kredi ile çalışmak durumunda kalmış olan pek çok işletmeyi olumsuz yönde etkilemektedir. Uygulamanın bu şekilde yapılmasının, Kanunun asıl getirilme amacı olan, adil vergilemeye aykırı olduğu düşünülmektedir.²⁵⁵

²⁵⁴ şükrü KIZILOT: “Enflasyon Düzeltmesine Bir Hafta Kaldı”, Hürriyet, 19 Ağustos 2004 (www.hurriyet.com.tr internet adresinden alınmıştır)

²⁵⁵ PEKDEMİR: a.g.m. , s.1.

Bunun karşılığında yabancı kaynakla çalışan işletmelerin bu kaynaklar için ödedikleri faizleri gider ya da maliyet olarak dikkate aldıkları dolayısıyla yukarıda değinilen dezavantajın dengelendiği ileri sürülebilir.

Daha önce detaylı olarak ele alındığı üzere ödenen faizler, içinde enflasyon payını da barındırmaktadır ve bu enflasyon payı enflasyon düzeltmesi işleminde ROFM olarak anılmaktadır. Yabancı kaynaklar için ödenen faizlerin içindeki enflasyon payı, aktiflerindeki parasal olmayan kıymetlerin vergiye tabi gelir olarak dikkate alınan düzeltme farklarına eşit olduğu sürece söz konusu dezavantaj dengelenecektir. Ancak bir eşitlik olmadığı sürece söz konusu denge kurulmamış olacaktır. Faizlerin içindeki enflasyon payı, aktiflerindeki parasal olmayan kıymetlerin vergiye tabi gelir olarak dikkate alınan düzeltme farklarından fazla olduğu durumda işletme lehine; tersinde ise işletme aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır.

Bu durumda “698 Enflasyon Düzeltme” hesabında biriken tutarın vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi; bunun yanında yabancı kaynaklar için ödenen faizlerin içindeki enflasyon payının yani ROFM’nin de matrahın tespitinde eskiden uygulanan finansman gider kısıtlamasına benzer şekilde indirim olarak kabul edilmemesi ve KKEG olarak dikkate alınması; bunların yanı sıra işletmelerin elde ettikleri faiz gelirleri de içinde enflasyon payını da barındırdığından, faiz geliri elde eden gerçek kişilere uygulanan enflasyon indirimine benzer şekilde bu enflasyon payının matrah hesaplanırken indirim olarak dikkate alınması önerilmektedir. Uygulama bu şekilde değiştirildiği takdirde vergilemenin daha adil olacağı düşünülmektedir.

E-GAYRİ FAAL, TEMERRÜDE DÜŞÜMÜŞ VEYA TASFİYE HALİNDEKİ İŞLETMELERİN VERGİ ÖDEYEBİLECEĞİ

Gayri faal durumda olan, temerrüde düşmüş veya tasfiye halindeki işletmelerde yabancı kaynaklarla finanse edilmiş, parasal olmayan varlık yatırımları söz konusu olabilir. Bu durumda fiktif varlık değer artış kazancı vergisi doğabilecektir.²⁵⁶ Şöyle ki, bir şirket bir yıl içerisinde hiç bir mal alımı - satımı yapmadığı ve kâr elde etmediği halde sadece var olduğu için düzeltme sonrası kar çıkması durumunda vergi ödemek zorunda kalabilecektir.

Bunun sebebi aslen bir gelir niteliği taşımayan aktiflerindeki parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltme farklarının gelir olarak değerlendirilip, vergi matrahına dahil edilmesi olup; söz konusu uygulama vergi adaletini bozmakta ve Anayasa'nın 73. maddesindeki "Mali güce göre vergi alınması ilkesine ters düşmektedir. Dönem içinde hiç bir işlem yapmadığı, dolayısıyla vergi matrahına temel teşkil edecek bir gelir elde etmediği halde, sırf enflasyon düzeltmesi sonucu "698 Enflasyon Düzeltme Hesabı" alacak veren bir gayri faal işletme bu bakiye tutarını gelir tablosuna aktarmakta ve üzerinden vergi ödemek durumunda kalmaktadır.

Bu çarpıklığın önlenmesi için daha önce belirtildiği üzere "698 Enflasyon Düzeltme" hesabında biriken tutarın vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi; bunun yanında yabancı kaynaklar için ödenen faizlerin içindeki enflasyon payının yani ROFM'nin de matrahın tespitinde eskiden uygulanan finansman gider kısıtlamasına benzer şekilde indirim olarak kabul edilmemesi ve KKEG olarak dikkate alınması; bunların yanı sıra işletmelerin elde ettikleri faiz gelirleri de içinde enflasyon payını da barındırdığından, faiz geliri elde eden gerçek kişilere uygulanan enflasyon indirimine benzer şekilde

²⁵⁶ PEKDEMİR: a.g.m. , s.5.

bu enflasyon payının matrah hesaplanırken indirim olarak dikkate alınması önerilmektedir.

F-HER ŞARTTA UYGULANABİLEN VE MÜKELLEFLERİN LEHİNE OLAN UYGULAMALARIN SONA ERMESİ

Çalışmanın birinci bölümünde detaylı olarak anlatıldığı üzere vergi mevzuatımızda işletmeleri enflasyonun olumsuz etkilerinden koruyan pek çok kısmi uygulama yer almakta idi. 5024 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi sonrasında bu uygulamaların pek çoğu yürürlükten kaldırıldı. Bunların hepsi de enflasyon oranına bağlı olmaksızın uygulanabiliyor ve işletmelere vergisel avantajlar sağlıyor idi. Oysa enflasyon düzeltmesinin uygulanabilmesi için enflasyon oranlarıyla ilgili bazı şartların gerçekleşmesi gereklidir. Bu bakımdan enflasyon düzeltmesi uygulamasının mükellefler üzerinde olumsuz bir etkisi olmuştur.

G-İŞLETMELERİN AKTİF YAPISINI OLUMSUZ ETKİLEYEBİLECEĞİ

İşletmeler enflasyon düzeltmesi yapılmasını gerektiren ekonomik şartların varlığı halinde aktiflerinde yer alan parasal olmayan kıymetlerini (Hisse Senetleri, Stoklar, İştirakler, Sabit Kıymetler v.s.) enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, düzeltme sonucu oluşan düzeltme farklarını ise vergi matrahına ekleyip üzerinden vergi ödeyeceklerdir. Bu durum işletmelerin parasal olmayan kıymetlere yatırım yapmaktan kaçınmasına yol açabilir. Bu durumda işletmeler faize ya da yabancı para cinsinden yatırımlara yönelebilirler.

Bunun sebebi enflasyon düzeltmesi müessesesi getirilirken, oluşan düzeltme farklarının vergi matrahı ile ilişkilendirilmesidir.

IV-UYGULAMADA KARŞILAŞILAN EKSİKLİKLER VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

A-UYGULAMADA KARŞILAŞILAN EKSİKLİKLER

1-Terminoloji Farklılığı

İletişim kurabilmek için her şeyden önce aynı dili konuşmak ve aynı kelimelerden aynı manaları anlamak gerekir. Ancak enflasyon düzeltmesi getirilirken bu hususa riayet edilmemiş, kullanılan terminoloji benzer uygulamalardan farklı olmuştur.

Her şeyden önce mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması işlemi genel olarak enflasyon muhasebesi olarak adlandırılmış ve bu adlandırma belleklere yerleşmiştir. Ancak düzenleme yapılırken MB kendine özgü bir isimlendirme yaparak uygulamanın adını “Enflasyon Düzeltmesi” koymuştur. Oysa ilk başta oluşturulan komisyonun adı “Enflasyon Muhasebesi Komisyonu” idi.

Ayrıca “Enflasyon Düzeltmesi” hükümlerinin yer aldığı mükerrer 298. maddede “Parasal Kıymetler” terimi kullanılmıştır.

2-Gelir Tablosu Endekslenmeksizin Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Ve İstisna Kazançların Endekslenmesi

VUK’un mükerrer 298. maddesinin “A” fıkrasının 5. bendinde, cari dönem matrahının tespitinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin ve istisnaların

enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarı ile dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Enflasyon düzeltmesinde esas prensip bilanço hesaplarının düzeltilmesi olmakla birlikte, kanun hükmüne göre cari dönemdeki kanunen kabul edilmeyen giderlerin de hesap dönemi sonundaki değere yükseltilmesi gerekmektedir. Bu düzeltmeler kanunen kabul edilmeyen giderlerin yapıldığı ay dikkate alınarak yapılmalı ve fark beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider tutarına eklenmelidir. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin düzeltilmesi istisnaların düzeltilmesi durumunu dengelemek amacıyla kanuna eklenmiş olabilir. Ancak, gelir tablosuna intikal eden ve gelir tablosu enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayan bir düzenlemede kanunen kabul edilmeyen giderlerin ve istisnaların düzeltmeye tabi tutulması mevcut uygulamanın sistematiğine uygun değildir.²⁵⁷

3-Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi Sonrası Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Oran Sayısındaki Artış

Birikmiş amortismanların düzeltme esası uluslararası standartlardan uzaktır. Şöyle ki; uluslararası standartlarda amortismanların ilk düzeltme yılında ilk etapta birikmiş amortismanlar sıfırlanır. Daha sonra ATİK'lerin enflasyona göre düzeltilmiş değerleri üzerinden "kıst" esasına göre yeniden birikmiş amortisman hesaplanır.

Ancak VUK uygulamasında ilk düzeltme yılında birikmiş amortismanlar ait oldukları kıymetin bilanço değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir.

VUK'taki uygulama esasen çok pratiktir. Her yıl düzenli ve doğru olarak amortisman ayrılan ATİK'ler için "kıst" esası dışında uluslararası standartlardan farklı bir sonuç vermez.

²⁵⁷ Sakıp ŞEKER: "Geçmiş Yıl Kar Zararlarının Enflasyona Göre Düzeltilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 142, Ekim 2004, s.1.

Ancak bu uygulamanın bazı yıllarda eksik ya da yanlış amortisman ayrılan veyahut hiç amortisman ayrılmamış ATİK'ler ile yeniden değerlendirme yapılmış binalarda yanlış sonuçlar doğuracağı düşünülecektir.

1991 yılının Ocak ayında 100.000,00 YTL bedelle satın alınan ve aynı ayda kayıtlara geçirilen, ekonomik ömrü 25 yıl olan ve yeniden değerlemeye tabi tutulan bir binanın 31 Aralık 2003 itibariyle durumu aşağıdaki gibi olacaktır. (Bina 13 yıldır fiilen kullanılmaktadır.)

YIL	YENİDEN DEĞERLEME ORANI	ALİŞ BEDELİ	CARİ YIL AMORTİSMANI	YENİDEN DEĞERLENMİŞ TUTAR	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN
1991	54,10%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL
1992	61,50%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	161.500,00 YTL	8.000,00 YTL
1993	58,40%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	255.816,00 YTL	12.000,00 YTL
1994	107,60%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	531.074,02 YTL	16.000,00 YTL
1995	99,50%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	1.059.492,66 YTL	20.000,00 YTL
1996	72,80%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	1.830.803,32 YTL	24.000,00 YTL
1997	80,40%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	3.302.769,19 YTL	28.000,00 YTL
1998	77,80%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	5.872.323,62 YTL	32.000,00 YTL
1999	52,10%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	8.931.804,22 YTL	36.000,00 YTL
2000	56,00%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	13.933.614,59 YTL	40.000,00 YTL
2001	53,20%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	21.346.297,55 YTL	44.000,00 YTL
2002	59,00%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	33.940.613,10 YTL	48.000,00 YTL
2003	28,50%	100.000,00 YTL	4.000,00 YTL	43.613.687,84 YTL	52.000,00 YTL

Bina için yapılacak düzeltme aşağıdaki gibi gerçekleşecektir.

a		Alış Bedeli	100.000,00 YTL
b		Ocak 1991 TEFE	14,93
c		Aralık 2003 TEFE	7.382,10
d	c / b	Düzeltilme Katsayısı	494,42
e	a x d	Düzeltilmiş Değer	49.442.192,20 YTL
f		Kayıtlı Değer	43.613.687,84 YTL
g	e - f	Enflasyon Farkı	5.828.504,36 YTL

Birikmiş Amortismanlar ise aşağıdaki gibi düzeltilecektir.

a		Düzeltilme Öncesi Birikmiş Amortisman	52.000,00 YTL
b		Binanın Düzeltilme Öncesi Kayıtlı Değeri	43.613.687,84 YTL
c		Binanın Düzeltilmiş Değeri	49.442.192,20 YTL
d	c / b	Oran	113,36%
e	a x d	Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman (VUK)	58.949,25 YTL
f	c x % 4 x 13	Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman (UFRS)	25.709.939,94 YTL
g	f – e	Fark	25.650.990,70 YTL

2004 yılı ve izleyen yıllarda şartların oluşmadığını ve binanın kalan 12 yıllık ömrü boyunca düzeltilmiş değeri olan 49.442.192,20 YTL üzerinden amortisman ayrıldığını farzedelim. Bu durumda karşımıza aşağıdaki gibi bir tablo çıkmaktadır.

	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	Cari Yıl Amortismanı	Net Defter Değeri
31 Aralık 2003	49.442.192,20 YTL	58.949,25 YTL		49.383.242,95 YTL
2004	49.442.192,20 YTL	2.036.636,93 YTL	1.977.687,69 YTL	47.405.555,26 YTL
2005	49.442.192,20 YTL	4.014.324,62 YTL	1.977.687,69 YTL	45.427.867,58 YTL
2006	49.442.192,20 YTL	5.992.012,31 YTL	1.977.687,69 YTL	43.450.179,89 YTL
2007	49.442.192,20 YTL	7.969.700,00 YTL	1.977.687,69 YTL	41.472.492,20 YTL
2008	49.442.192,20 YTL	9.947.387,69 YTL	1.977.687,69 YTL	39.494.804,51 YTL
2009	49.442.192,20 YTL	11.925.075,37 YTL	1.977.687,69 YTL	37.517.116,82 YTL
2010	49.442.192,20 YTL	13.902.763,06 YTL	1.977.687,69 YTL	35.539.429,14 YTL
2011	49.442.192,20 YTL	15.880.450,75 YTL	1.977.687,69 YTL	33.561.741,45 YTL
2012	49.442.192,20 YTL	17.858.138,44 YTL	1.977.687,69 YTL	31.584.053,76 YTL
2013	49.442.192,20 YTL	19.835.826,12 YTL	1.977.687,69 YTL	29.606.366,07 YTL
2014	49.442.192,20 YTL	21.813.513,81 YTL	1.977.687,69 YTL	27.628.678,39 YTL
2015	49.442.192,20 YTL	23.791.201,50 YTL	1.977.687,69 YTL	25.650.990,70 YTL

Görüldüğü üzere söz konusu binanın itfa olması gereken 2015 yılında net defter değeri hala 25.650.990,70 YTL olarak görünmektedir. Dikkat edilirse bu fark VUK hükümlerine göre Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman tutarı ile UMS/UFRS hükümlerine göre Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman tutarı arasındaki farka eşittir.

Bu durum, binaların düzeltilmesinde “mali tabloların gerçek mali durumu ve faaliyet sonuçları göstermesine engel olma” amacında başarısız olduğu düşüncesine sebebiyet vermektedir.

Bir diğ er sakınca ise 2004 yılının geç i ci vergi dönemlerinde yapılan ve şartların elvermesi halinde ileride yapılacak düzeltmelerde ortaya çıkmaktadır.

2004 yılında 31 Aralık 2003 tarihi itib iyle binanın düzeltilmiş değ eri olan 49.442.192,20 YTL düzeltmeye tabi tutulmakta ve 31 Aralık 2004 tarihi itib ariyle oluş an 6.842.915,67 YTL enflasyon farkı gelir tablosuna gelir olarak yansımakta ve matrahla ilişkilendirilmektedir. (Hesaplama aş ağıdaki tabloda mevcuttur.)

				VUK	UFRS
			Bina	Birikmiş Amortisman	Birikmiş Amortisman
a		31 Aralık 2003 Değ eri	49.442.192,20 YTL	58.949,25 YTL	25.709.939,94 YTL
b		Aralık 2004 TEFE	8.403,80	8.403,80	8.403,80
c		Aralık 2003 TEFE	7.382,10	7.382,10	7.382,10
d	b / c	Düzeltilme Katsayısı	1,14	1,14	1,14
e	a x d	Düzeltilmiş Değ er	56.285.107,87 YTL	67.107,96 YTL	29.268.256,09 YTL
f		Kayıtlı Değ er	49.442.192,20 YTL	58.949,25 YTL	25.709.939,94 YTL
g	e - f	Enflasyon Farkı	6.842.915,67 YTL	8.158,71 YTL	3.558.316,15 YTL
			Gelir	Gider	Gider

Bunun karş ılığ ında birikmiş amortismanların düzeltilmesi sonucu oluş an ve gelir tablosuna gider olarak yansıtılarak matrahla ilişkilendirilen düzeltme farkı tutarı sadece 8.158,71 YTL olmaktadır. Bu durum daha önce yeniden değ erleme yapmış olan bina sahibi mükellefler aleyhine ve aynı zamanda adil olmayan bir sonuç yaratmıştır.

Oysa birikmiş amortismanların düzeltilmesi iş lemi URFS'ye paralel şekilde yapılmış olsa idi gelir tablosuna gider olarak yansıtılarak matrahla ilişkilendirilen düzeltme farkı tutarı 3.558.316,15 YTL olacaktı. Keza bu durumda bile mükellef aleyhine bir durum çıkmakta, enflasyondan kaynaklanan fiktif değ er artışları vergilendirilmektedir.

“Enflasyon Düzeltmesi” uygulaması ile paralel olarak getirilen bir diğer yenilik ise amortisman oranlarının yeniden belirlenmesi olmuştur.

Ülkemizde uzun yıllardır amortisman oranı olarak uygulanan bir tek oran vardı. Bu oranda % 20 idi. Çok özellikli ATİK’ler dışında sadece bu oran uygulanıyordu. 333²⁵⁸ seri nolu VUKGT ile getirilen düzenleme ile sektör bazında sabit kıymetler için ekonomik kullanım ömürleri esas alınarak 371 ayrı amortisman oranı belirlendi. Buna ilaveten daha sonra 339²⁵⁹ seri nolu VUKGT ile 146 tane daha yeni oran belirlendi. Bu durumda gerek muhasebe mesleğini icra edenler, gerekse mükellefler için sahip oldukları ATİK’ler için amortisman oranını tespit etmek zor hale geldi. Oysa diğer ülkelere baktığımızda, amortisman oranlarının bu kadar çeşitli olmadığını görmekteyiz. Örneğin Fransa’da beş ayrı grupta toplanan ve % 2 ila % 25 arasında değişen oranlarda, Almanya’da sekiz grupta toplanan % 2 ila % 33,3 arasında değişen oranlarda, İngiltere’de altı grupta toplanan % 4 ila % 4 arasında değişen oranlarda, İspanya’da beş grupta toplanan ve % 2 ila % 25 arasında değişen oranlarda, Hollanda’da dört grupta toplanan ve % 3 ila % 50 arasında değişen oranlarda ve Bulgaristan’da dört grupta toplanan ve % 4 ila % 25 arasında değişen oranlarda amortisman ayrılabilir. ²⁶⁰

4-Kanuni Süresinde Ayrılmayan Amortisman Sorunu

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır. Vergi Usul Kanunu’nda birikmiş amortismanların, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme

²⁵⁸ 28 Nisan 2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²⁵⁹ 24 Ağustos 2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

²⁶⁰ Şükrü KIZILOĞLU: “Timurlenk’in Filleri ve Amortismanlar”, Hürriyet, 15 Eylül 2004 (www.hurriyet.com.tr internet adresinden alınmıştır)

sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği belirtilmiştir. Ayrıca, birikmiş amortismanların düzeltmeye esas tutarının tespitinde, Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesinin son fıkrasında 'amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı' hükmü yer almaktadır. Bu hüküm herhangi bir sebeple kanuni süresinde amortisman ayrılmayan iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman tutarlarının daha sonradan amortisman ayırma süresinin uzatılarak gider olarak kaydedilemeyeceğini, başka bir deyişle bir iktisadi kıymete ilişkin amortisman ayırma işleminin ancak kanuni süresi içinde yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Ancak, enflasyon düzeltilmesi sırasında iktisadi kıymetlere ilişkin birikmiş amortismanların kanuni süresinde ayrılması gereken tutardan daha düşük olduğunun tespit edilmesi durumunda, iktisadi kıymetle ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edilecektir. (9 Nolu VUK Sirküleri 2.16. Bölümü) Buradan muhasebe kayıtlarında görünen fiili değerler üzerinden düzeltme yapılacağı gibi anlam çıkmaktadır. Dolayısıyla, Sirkülerdeki "ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edilecektir" ifadesi bir takım sorunlara sebep olacaktır. Şöyle ki, ayrılmamış amortisman ayrılmış kabul edilirse, enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşacak enflasyon düzeltme farkları hatalı olacaktır.

Bir başka yoruma göre ise 31 Aralık 2003 Tarihli bilançonun düzeltilmesine ilişkin olarak yapılan bu düzenleme ile yeni bir sayfa açılması hedeflenmiş ve önceki dönemlerde mevzuata aykırı olarak kısmen ya da tamamen ayrılmamış olan amortismanlar konusundaki aksaklığın enflasyon düzeltilmesi işlemleri sırasında düzeltilmesine fırsat tanınmıştır.²⁶¹ Bu durumda 31 Aralık 2003 tarihi itibarıyla yapılacak olan enflasyon düzeltmeleri sırasında öncelikle eksik ayrılan amortisman tutarının tespit edilmesi gereklidir. Eksik ayrılan tutar kadar ilgili "Birikmiş Amortismanlar" hesabına

²⁶¹ KURDOĞLU: a.g.m. , s.30

alacak kaydı yapılacaktır. Borç kaydını yapılabileceği düşünülen hesaplar ise aşağıda listelenmiştir.

- “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı”
- “570 Geçmiş Yıllar Karları”
- “580 Geçmiş Yıllar Zararları”

Yapılması gereken uygulamanın bu olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. 31 Aralık 2003 düzeltmesi sırasında, daha önceden eksik ayrılmış amortismanlar birikmiş amortismanlara ilave olarak kaydedilmeli ve karşılığını da geçmiş yıllar zararlarına eklenmelidir. Bu uygulamanın 328 nolu VUKGT'ye uygun olan uygulama olduğunu belirtmektedir.²⁶²

Konu ile ilgili bir başka görüş ise, herhangi bir yılda amortisman ayrılmaması ya da eksik ayrılması halinde, eksik ayrılan amortismanların kayıtlar üzerinde KKEG şekline tamamlanması, ileride söz konusu kıymetin satılması halinde ise KKEG olarak dikkate alınan tutarın vergi matrahından düşülmesi yönündedir. Yapılacak böyle bir düzeltme işlemi ile ilgili kıymetin amortisman süresinin sonunda tamamen itfa edilmesinin sağlanacağı ve 2004 ve izleyen yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi kar ya da zararının değişmeyeceği belirtilmektedir.²⁶³

5-Pasif Hesaplara Ait Düzeltme Farkları Sorunu

VUK'un mükerrer 298. maddesine göre “pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile

²⁶² Adem DURAK: “Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Hazırlanması Sırasında Enflasyon Muhasebesiyle İlgili Dikkat Edilmesi Gereken Konular ve Soru-Yanıtlar” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 283, Mart 2005, s.33.

²⁶³ Mehmet MAÇ, Adem KEFELİOĞLU: “Amortisman Süresi Dolan Ancak İtfa Olmayan Kıymetlerde ve Binalarda Enflasyon Düzeltmesi” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 283, Mart 2005, s.20.

ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur". Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz²⁶⁴ denilmiştir. Vergi kanunlarımızda "yeniden değerlendirme" ile ilgili hükümlerde de benzeri yer alan bu hükmün, vergilemenin temel ilkeleri ile çeliştiğini belirtmek gerekir. Şöyle ki, kurumlar vergisinde kazanç, yıllık beyan esasında hesaplanır. Kanunun 20. maddesinin ikinci fıkrasında açıkça "her mükellef vergiye tabi kazancın tamamı için bir beyanname verir" denilmiştir. Dönemin kazancından bağımsız bir vergileme şekline, vergi kanunlarımızda yer verilmiş değildir bu nedenle dönem kazancıyla ilişkilendirilmeyen bir vergilemenin, vergileme tekniği açısından izahı mümkün değildir.²⁶⁵

6-Hisse Senetlerinin Düzeltilmesindeki Aksaklıklar

Daha önce 5024 sayılı Kanun ile VUK'a eklenen mükerrer 298. maddenin "A" fıkrasının 4. bendinin son fıkrasında "Borsada işlem gören hisse senetleri, değerlendirme günündeki borsa rayici ile dikkate alınır. Bunlar için ayrıca düzeltme yapılmaz" denilmişti. Ancak sözü geçen fıkra 5228 sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılmıştır.²⁶⁶ Yapılan bu düzenleme ile hisse senetleri borsada işlem görsün görmesin düzeltme katsayısı ile çarpılarak düzeltilecektir. Yabancı para cinsinden hisse senetleri ise düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilecektir. (9 Nolu VUK Sirküleri, 2.1. Bölümü) Hisse senetlerinin düzeltilmesinde yapılan bu değişikliğin isabetli bir uygulama olduğu yönünde görüşler de mevcuttur. Bu görüşü ortaya koyanlara göre, hisse senetlerinin borsa rayici ile değerlendirilmesi esas olarak bir düzeltme hükmü değil değerlendirme hükmüdür. Bu nedenle, enflasyon

²⁶⁴ VUK'un 5228 sayılı Kanun ile değişen mükerrer 298. maddesinin 5. bendi

²⁶⁵ UYSAL,TANER, BULUÇ:...TÜRMOB Yayınları... a.g.e. ,s.69.

²⁶⁶ 31/7/2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5228 sayılı Kanunun 60/1/a maddesi

düzeltilmesi sisteminin istisnası olarak bütünlüğü bozan bir düzenleme idi. Ayrıca enflasyon düzeltilmesi koşulları oluşmadığı takdirde VUK mükerrer 298. maddesi hükümleri geçerli olmayacağından ve VUK değerleme hükümlerinin düzenlendiği 279. maddesinde hisse senetlerinin değerlemesi ile ilgili buna paralel bir düzenlemenin yapılmamış olması dolayısıyla kapanış bilançosunda borsa rayici ile değerlendirilen hisse senetlerinin cari dönem bilançosunda alış bedeli ile değerlendirilmesi söz konusu olacaktı ki bu durum normal olmayan kar ya da zararlar doğuracaktı.²⁶⁷

7-Geçmiş Yıl Ticari Kar Ve Zararlarının Düzeltilmesi Sorunu

31 Aralık 2003 tarihli bilançolarda yapılacak olan enflasyon düzeltilmesi çalışmalarında geçmiş yıl kar ve zararlarının tespiti ile ilgili olarak kanunda yer alan ifadeye göre, 31 Aralık 2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal karları ile borç (kısa ve uzun vadeli yabancı kaynak) toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilecektir. (VUK Geçici 25. Md. 3. Fıkra "g" Bendi) 328²⁶⁸ Sıra Nolu VUKGT'de de açıklandığı üzere, kâr yedekleri ve yasal yedekler parasal olmayan kalem olarak ayrıca düzeltilecek, düzeltilmiş geçmiş yıl kâr veya zararı bulunurken de kayıtlarda yer alan geçmiş yıllardan gelen kâr veya zararlar, düzeltme esnasında iptal edilecektir. 31 Aralık 2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda dönem net kârı/zararı gösterilmeyecek, geçmiş yıl kâr veya zararı, düzeltilmiş bilanço denkliliğini sağlayacak şekilde öz kaynaklar içinde yer alacaktır." denilmekte ve 31 Aralık 2003 tarihli bilançoda 2003 yılı kâr/zararının durumuna açıklık getirilmektedir.

²⁶⁷ Mustafa UYSAL, Yeşim TANER, Elif BULUÇ: Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi, TÜRMOB Yayınları, No : 230, Ankara, 2004, s.83.

²⁶⁸ 28 Şubat 2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

9 Nolu VUK Sirkülerinde ise enflasyon düzeltmesinin yapıldığı dönemlerde geçmiş yıl kâr/zararının hesap döneminin başından itibaren düzeltmeye tabi tutulacağı belirtilmiştir. (9 Nolu VUK Sirküleri, 2.19. Bölümü) Yine cari yıl enflasyon düzeltmesi ile ilgili açıklamaların yer aldığı 338 Sıra Nolu VUKGT'nin²⁶⁹ "6" nolu dipnotunda 30 Haziran 2004 tarihli bilançoda görünen ve 31 Aralık 2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kar/zararı da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltileceği hükmüne yer verilmiştir.

31 Aralık 2003 tarihli enflasyona göre düzeltilmiş bilançoda yer alacak geçmiş yıl kar ya da zararının hesaplanmasıyla ilgili kanun hükmü ve 328 sayılı VUKGT'de yer alan açıklamalar Uluslararası Standartlar ile uyumsuzdur. Gerek geçmiş yıl karları gerekse geçmiş yıl zararları parasal olmayan kalem niteliğinde olup ayrıca düzeltilirler. Yani bilanço denkliliğini sağlayacak şekilde hesaplanmazlar. Uygulamanın bu şekilde başlatılmasının mali tabloların gerçek mali durumu ve faaliyet sonuçları göstermesini sağlamak açısından olumsuz sonuçlar verdiği düşünülmektedir.

Daha sonra 338 sayılı VUKGT'nin "6" nolu dipnotu ve 9 nolu VUK sirkülerinde Uluslararası Standartlar ile uyumlu bir düzenlemeye gidilerek geçmiş yıl karları ya da geçmiş yıl zararlarının düzeltilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır. Yapılan uygulama mali tabloların gerçek mali durumu ve faaliyet sonuçları göstermesini sağlamak açısından olumlu karşılanmakla beraber vergisel sonuçları itibariyle üzerinde düşünülmeden yapılan düzenleme olduğu ve sonuçlarının iyice tetkik edilmediği düşünülmektedir.

Söz konusu uygulamanın vergisel açıdan doğurduğu sakıncalar örnekler yardımıyla ortaya konulacak ve giderilmesi için nasıl bir uygulama yapılması gerektiği belirtilecektir.

²⁶⁹ 13 Ağustos 2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır

İnşaat ve taahhüt faaliyetleri ile uğraşan bir işletme 328 sayılı VUKGT’de yer alan hükümlere göre 31 Aralık 2003 tarihli bilançosunu düzeltmeye tabi tutmuş ve bu tarih itibariyle 48,681,656,749,223 TL geçmiş yıl karı hesaplamıştır. 30 Haziran 2004 tarihi itibariyle yapılan enflasyon düzeltmesi çalışmaları sırasında 31 Aralık 2003 bilançosunda oluşan bu geçmiş yıl karı da aşağıdaki gibi düzeltmeye tabi tutulmuştur.

Geçmiş Yıl Karı (328 Sayılı GVKG’ye Göre)	48.681.656.749.223
31.12.2003 TEFE	7382,100000
30.06.2004 TEFE	7982,700000
Katsayı	1,081358963
Düzeltilmiş Tutar	52.642.345.854.435
Enflasyon Düzeltme Farkı	3.960.689.105.212

Söz konusu düzeltme farkı geçmiş yıllar karları hesabının altında açılan “Enflasyon Düzeltme Farkı” hesabının alacağına “698 Enflasyon Düzeltme Hesabının” borcuna kaydedilmiştir. “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” borç kalanı vermiş ve söz konusu borç kalanı “658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları” hesabına aktararak ilgili geçici vergi döneminde matrahtan indirim konusu yapılmıştır. Şüphesiz bu işlem işletme lehine bir durum yaratmıştır. Ancak dikkat edileceği üzere işletmeden bir değer çıkışı söz konusu değildir. 31 Aralık 2003 itibariyle oluşan geçmiş yıl karı 30 Haziran 2004 fiyatlarıyla ifade edilmiş, bu arada oluşan enflasyon düzeltme farkı bir gider olmadığı halde bir gider kalemi olarak dikkate alınmış ve matrahta haksız bir aşınmaya sebebiyet vermiştir.

Ticari faaliyet ile uğraşan bir işletme 328 sayılı VUKGT’de yer alan hükümlere göre 31 Aralık 2003 tarihli bilançosunu düzeltmeye tabi tutmuş ve bu tarih itibariyle 4.714.002.349.616 TL geçmiş yıl zararı hesaplamıştır. 30 Haziran 2004 tarihi itibariyle yapılan enflasyon düzeltmesi çalışmaları sırasında 31 Aralık 2003 bilançosunda oluşan bu geçmiş yıl zararı da aşağıdaki gibi düzeltmeye tabi tutulmuştur.

Geçmiş Yıl Zararı (328 Sayılı GVKGT'ye Göre)	4.714.002.349.616,00
31.12.2003 TEFE	7382,100000
30.06.2004 TEFE	7982,700000
Katsayı	1,081358963
Düzeltilmiş Tutar	5.097.528.691.873,54
Enflasyon Düzeltme Farkı	383.526.342.257,54

Söz konusu düzeltme farkı geçmiş yıllar zararları hesabının altında açılan “Enflasyon Düzeltme Farkı” hesabının borcuna “698 Enflasyon Düzeltme Hesabının” alacağına kaydedilmiştir. “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” alacak kalanı vermiş ve söz konusu alacak kalanı “648 Enflasyon Düzeltmesi Karları” hesabına aktararak ilgili geçici vergi döneminde matraha eklenmiş ve üzerinden vergi hesaplanmıştır. Şüphesiz bu işlem işletme aleyhine bir durum yaratmıştır. Ancak dikkat edileceği üzere işletmeye bir değer girişi söz konusu değildir. 31 Aralık 2003 itibarıyla oluşan geçmiş yıl zararı 30 Haziran 2004 fiyatlarıyla ifade edilmiş, bu arada oluşan enflasyon düzeltme farkı bir gelir olmadığı halde bir gelir kalemi olarak dikkate alınmış ve mükellefin haksız yere zararından vergi ödemesine yol açmıştır.

8-Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Karşılaşılan Sorunlar

a-Düzeltilmenin Vergi Matrahını Etkilememesi ve Düzeltmeye Esas Alınan Tarih

GVK'nın 42. maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edilerek tamamının o yılın geliri sayılacağı ve mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu yaklaşım UMS/UFRS ile uyumlu olmamakla beraber vergisel açıdan kabul edilebilir bir mantıki çerçevesi vardır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinden doğan gelir (hakedişler) ve giderler (maliyetler) ayrı hesaplarda takip edilmektedir. Özü itibariyle bu hesaplar bilanço hesabı değil gelir tablosu hesaplarıdır. İşin bitiminde maliyetler satılan hizmet maliyetine, hakedişlerde satışlara aktarılır. Daha sonra söz konusu hesaplar karşılaştırılarak söz konusu işin karla mı yoksa zararla mı sonuçlandığı tespit edilmektedir.²⁷⁰ Ancak yıllar önce kaydı yapılan bir gider ya da gelir kalemi enflasyonist bir ortamda anlamsızlaşmaktadır. Yapılması gereken söz konusu gelir ve gider kalemlerinin güncellenmiş değerleri ile dikkate alınmasıdır. 5024 sayılı Kanun ile getirilen “Enflasyon Düzeltmesi” müessesesi ile bu çarpıklığın önüne geçilmek istenmişse de, maalesef bu sağlanamamıştır.

VUK’un Mükerrer 298/A maddesinin 3/b fıkrasında yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar ile yıllara sari inşaat ve onarım hak edişlerinin deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltileceği hüküm altına alınmıştır. Esasen düzeltmede esas alınması gereken tarih hakediş raporlarından tespit edilecek olan istihkak bedellerinin alındığı tarih olmalıdır. Bu durum Maliye Bakanlığı’nca da tespit edilmiş ve yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde enflasyon düzeltmesi ile ilgili açıklamaların yer aldığı 9 Nolu Vergi Usul Kanunu sirkülerinde²⁷¹ konu ile ilgili olarak yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı ve düzeltme yapılırken esas alınacak tarihlerin hakediş raporlarından tespit edilecek olan istihkak bedellerinin alındığı tarihler olacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu sirküler Maliye Bakanlığı’nca yayınlanmış olan açıklayıcı bir yazı olup, esas alınacak tarihe ilişkin olarak yapılan açıklama VUK’un Mükerrer 298/A maddesinin 3/b fıkrasındaki hükme aykırıdır. Maddede yer alan hüküm ancak bir başka bir kanunla değiştirilebilir. Dolayısıyla mükelleflerin sirkülerde yer alan açıklamaya göre değil kanun

²⁷⁰ Sakıp ŞEKER: “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hesapların Enflasyona Göre Düzeltilmesi Karı Değiştirmez” , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 192, Eylül 2004, s.10.

²⁷¹ 05 Ağustos 2004 Tarihinde <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf> adresinde yayınlanmıştır.

hükmüne göre hareket etmeleri ve düzeltmede deftere kayıt tarihini esas almaları gerekir.

Yıllara sari inşaat işlerine ait hakedişler ile giderlerin deftere kayıt tarihleri esas alınarak yapılacak düzeltmelerine ilişkin farklar ilgili hesapların altında açılacak hesaplarla beraber "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" altında her iş için ayrı ayrı açılacak hesaplara kaydedilecektir. İşin bittiği yılın sonunda ilgili işin düzeltilmiş hakediş bedelleri ile düzeltilmiş giderleri karşılaştırılarak işin kar ya da zararı hesaplanıp gelir tablosuna aktarılacaktır. Bunun yanı sıra "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" altında her iş için ayrı ayrı açılacak hesapların bakiyeleri de iş bitiminde alacak bakiyesi vermesi durumunda "648 Enflasyon Düzeltme Kârları" hesabına, borç bakiyesi vermesi durumunda ise "658 Enflasyon Düzeltme Zararları" hesabına aktarılarak kapatılmaktadır. Bu durumda yapılan düzeltmenin vergi matrahına net etkisi sıfır olmaktadır. Daha önce belirtildiği üzere fiktif kâr ya da zarar matrah dışı bırakılmamaktadır.

Sonuç olarak yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde enflasyon düzeltmesi işlemi, parasal olmayan diğer kalemlere göre farklı bir yöntemle yapılmaktadır. Ancak işin bitiminde gelir tablosuna aktarılan net gelir ya da gider tarihi değerlere göre hesaplanan gelir ya da giderle aynı olmaktadır.²⁷² Dolayısıyla hali hazırdaki düzeltme müessesesi aktif ve pasif hesapları yükseltmekten başka bir anlam ifade etmemektedir.²⁷³ Söz konusu aktif ve pasif hesaplar enflasyona göre düzeltilmiş değerleri ile bilançoda görünecek ve bu durum enflasyonun sebep olduğu en temel iki olumsuz etkiden biri olan **"Mali tabloların gerçek mali durumu ve faaliyet sonuçları göstermesine engel olma"** durumunu ortadan kaldıracaktır. Ancak ikinci olumsuz etki olan **"Faaliyet sonuçları düzgün tespit edilemediğinden, mali gücün doğru**

²⁷² ŞEKER: a.g.m. , s.13.

²⁷³ ŞEKER: a.g.m. , s.9.

tespit edilmesine ve dolayısıyla adil bir vergileme yapılmasına engel olma” durumu devam edecektir.

b-Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakedişlerinden Yapılan Kesintiler

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. Maddesinin 3. fıkrası hükmü gereğince yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden tevkifat yapılmaktadır. Seneler sonra iş tamamlanıp kar ya da zarar beyan aşamasına geldiği zaman söz konusu tevkifatın ödenecek vergiye mahsubu ya da iadesi söz konusu olabilmektedir. Ancak mahsup ya da iadeye konu tutar fiilen tevkif edilen tutar olmaktadır. Söz konusu tutarların enflasyona göre düzeltilmiş değerlerinin esas alınacağına dair maalesef bir hüküm yoktur. Bu durumda 5024 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemenin eksikliklerinden biridir.

B-UYGULAMADA KARŞILAŞILAN EKSİKLİKLERLE İLGİLİ ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

1-Terminoloji Farklılığının Giderilmesi İçin Çözüm Önerileri

Mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması işlemi genel olarak enflasyon muhasebesi olarak adlandırılmış olduğundan, mali mevzuatımız içinde düzenleme yapılırken de bilfiil bu terimin kullanılmasının daha iyi olabileceği düşünülmektedir.

Ayrıca “Enflasyon Düzeltmesi” hükümlerinin yer aldığı mükerrer 298. maddede “Parasal Kıymetler” teriminin kullanıldığı belirtilmişti. Parasal kıymet

terimi varlıklar yani aktifler için kullanılabilir. Kaynaklar yani pasifler için bu terimin kullanılmasının uygun olmadığı düşünülmektedir. Enflasyonist ortamda bilanço kalemlerini düzeltecek işletme açısından borçlar bir kıymeti değil, yükümlülüğü ifade eder. Bu nedenle parasal kıymetler yerine diğer benzer uygulamalarda olduğu gibi parasal kalemler terimi kullanılmış olsa daha uygun olurdu.

2-Gelir Tablosu Endekslenmeksizin Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Ve İstisna Kazançların Endekslenmesinin Doğurduğu Eksiklik İçin Çözüm Önerisi

Söz konusu eksikliğin ortadan kaldırılması için yapılması gereken istisna ve indirimler ile KKEG'lerin yanı sıra gelir tablosunun UMS/UFRS ve benzer uygulamalara paralel olarak enflasyona göre düzeltilmesidir. Bu sayede gelir tablosu mali durumu daha sağlıklı gösterir hale gelebilecektir.

Ancak gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesi sonrası "698 Enflasyon Düzeltme" hesabında toplanan enflasyon düzeltme farklarının matrahla ilişkilendirilmemesi gerektiği düşünülmektedir. Aksi halde yapılan düzeltme, fiktif gelir ya da giderlerin matrahın tespitinde dikkate alınmasına sebep olacak ve adil vergileme amacına aykırılık teşkil edecektir.

3-Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi Sonrası Ortaya Çıkan Sorunlar Ve Oran Sayısındaki Artış İçin Çözüm Önerileri

Birikmiş amortismanların VUK'a göre düzeltilmesi sonucu oluşan olumsuz durumun ortadan kaldırılması için amortismanların düzeltilmesinde gerekirse geriye dönük olarak "UMS/UFRS ile paralellik sağlanmalı ve

enflasyon düzeltme farkları matrahla **ilişkilendirilmemelidir**” şeklinde düşünülmektedir.

“Enflasyon Düzeltmesi” uygulaması ile paralel olarak getirilen bir diğer yenilik ise amortisman oranlarının yeniden belirlenmesi olmuştur.

Ülkemizde uzun yıllardır amortisman oranı olarak uygulanan bir tek oran vardı. Bu oranda % 20 idi. Çok özellikli ATİK'ler dışında sadece bu oran uygulanıyordu. 333²⁷⁴ seri nolu VUKGT ile getirilen düzenleme ile sektör bazında sabit kıymetler için ekonomik kullanım ömürleri esas alınarak 371 ayrı amortisman oranı belirlendi. Buna ilaveten daha sonra 339²⁷⁵ seri nolu VUKGT ile 146 tane daha yeni oran belirlendi. Bu durumda gerek muhasebe mesleğini icra edenler, gerekse mükellefler için sahip oldukları ATİK'ler için amortisman oranını tespit etmek zor hale geldi. Oysa diğer ülkelere baktığımızda, amortisman oranlarının bu kadar çeşitli olmadığını görmekteyiz. Örneğin Fransa'da beş ayrı grupta toplanan ve % 2 ila % 25 arasında değişen oranlarda, Almanya'da sekiz grupta toplanan % 2 ila % 33,3 arasında değişen oranlarda, İngiltere'de altı grupta toplanan % 4 ila % 4 arasında değişen oranlarda, İspanya'da beş grupta toplanan ve % 2 ila % 25 arasında değişen oranlarda, Hollanda'da dört grupta toplanan ve % 3 ila % 50 arasında değişen oranlarda ve Bulgaristan'da dört grupta toplanan ve % 4 ila % 25 arasında değişen oranlarda amortisman ayrılabilir. ²⁷⁶

Ayrıca daha önce değinildiği üzere ülkemizde, diğer ülkelerin aksine çok fazla amortisman oranı bulunmakta. Bu durumun vergide basitlik ilkesi ile çeliştiği düşünülmektedir. Dolayısıyla oran sayısının azaltılması, sistemin daha sade ve kolay anlaşılır hale getirilmesinde yarar vardır.

²⁷⁴ 28 Nisan 2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

²⁷⁵ 24 Ağustos 2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

²⁷⁶ Şükrü KIZILOĞLU: “Timurlenk'in Filleri ve Amortismanlar”, Hürriyet, 15 Eylül 2004 (www.hurriyet.com.tr internet adresinden alınmıştır)

4-Kanuni Süresinde Ayrılmayan Amortisman Sorununa İlişkin Çözüm Önerisi

Kanuni süresinde ayrılmayan amortismanların düzeltilmesiyle ilgili eksik kalan düzenlemelerin ve görüş ayrılıklarının giderilmesi için yapılacak en mantıklı düzenlemenin, uygulamayı UMS/UFRS, SPK mevzuatı, BBDK mevzuatı ve TMS ile uyumlu hale getirmek olduğu düşünülmektedir. 31 Aralık 2003 tarihinde yapılan düzeltme işleminde birikmiş amortisman tutarları “698 Enflasyon Düzeltme” hesabına kaydedilerek sıfırlanmalı; ATİK’lerin düzeltilmiş değerleri üzerinden “kıst” esasına göre yeniden birikmiş amortisman tutarları hesaplanmalı idi. Bu sayede tüm ATİK’ler fiili kullanım ömürleri dikkate alınmış şekilde en gerçekçi değerleri ile bilançoda görünecekler dolayısıyla bu başlık altında incelenen sorun da ortaya çıkmamış olacaktı.

5-Pasif Hesaplara Ait Düzeltme Farkları Sorununa İlişkin Çözüm Önerisi

VUK’un mükerrer 298. maddesindeki “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 tabi tutulur” hükmünün yeniden düzenlenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

6-Hisse Senetlerinin Düzeltilmesindeki Aksaklıklara İlişkin Çözüm Önerisi

Daha önce bahsedildiği üzere, kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında CDM’de bir yöntemdir. Bu nedenle hisse senetlerinin borsa rayiciyle bilançoda gösterilmesi bizzat bir enflasyon düzeltmesi

uygulamasıdır. VUK'ta yer alan Enflasyon Düzeltmesi GFDM sitemini esas almakla beraber, CDM'ye bu tarz kaymalar olabilir.

Enflasyon Muhasebesi ile ilgili tüm tebliğ, standart ve diğer düzenlemelere temel teşkil eden 29 nolu UMS uyarınca parasal olmayan kıymetlerin muhasebenin ihtiyatlılık kavramı²⁷⁷ gereği düzeltilmiş değerleri ile piyasa rayıçlarından (yada ekspertiz değerinden) düşük olanı ile bilançoda yer alması öngörülmüştür. Yine 2 nolu UMS uyarınca stoklar muhasebenin ihtiyatlılık kavramı gereği maliyet bedelleri ile satış bedellerinden (net gerçekleşebilir değer) düşük olanı ile değerlendirilmesi öngörülmüştür.

Bu durumda Uluslararası Standartlara biraz daha yaklaşmak ve daha gerçekçi mali tablolar hazırlamak adına gerek hisse senetlerinin gerekse parasal olmayan diğer kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerler ile varsa borsa rayıçlarından (yada ekspertiz değerinden) düşük olanı ile bilançoda yer almasını sağlayacak şekilde düzenlemelere gidilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

7-Geçmiş Yıl Ticari Kar Ve Zararlarının Düzeltilmesi Sorununa İlişkin Çözüm Önerisi

Daha önce örnekler yardımıyla ele alındığı üzere geçmiş yıl kar ya da zararlarının düzeltilmesi, bunların düzeltme tarihi itibarıyla bilançoda güncel değerleri ile yer almasını sağlamış, ancak vergisel sonuçları vahim olmuştur.

²⁷⁷ Bu kavram muhasebe olaylarında temkinli davranılması ve işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önüne alınması gereğini ifade eder. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.(26 Aralık 1992 tarih ve 21447 (1. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ / SIRA NO: 1)

Bunun sebebi daha öncede değinildiği üzere enflasyon düzeltmesinde “698 Enflasyon Düzeltmesi Hesabı” altında toplanan düzeltme farklarının dönem kar ya da zararı ile ilişkilendirilerek matraha dahil edilmesidir. Oysa söz konusu düzeltme farklarının net bakiyesi enflasyonist ortamda oluşan parasal kayıp ya da kazanç olarak adlandırılmakta olup gerçek bir gelir ya da gider kalemi değildir. Bu nedenle vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi gerekir. Bu uygulama daha önce ele alındığı üzere enflasyon düzeltmesinin adil vergileme amacı önündeki en büyük engeldir. Bu nedenle “698 Enflasyon Düzeltme” hesabında biriken tutarın vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi; bunun yanında yabancı kaynaklar için ödenen faizlerin içindeki enflasyon payının yani ROFM’nin de matrahın tespitinde eskiden uygulanan finansman gider kısıtlamasına benzer şekilde indirim olarak kabul edilmemesi ve KKEG olarak dikkate alınması; bunların yanı sıra işletmelerin elde ettikleri faiz gelirleri de içinde enflasyon payını da barındırdığından, faiz geliri elde eden gerçek kişilere uygulanan enflasyon indirimine benzer şekilde bu enflasyon payının matrah hesaplanırken, indirim olarak dikkate alınması önerilmektedir.

8-Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Karşılaşılan Sorunlara İlişkin Çözüm Önerileri

a-Düzeltilmenin Vergi Matrahını Etkilememesi ve Düzeltmeye Esas Alınan Tarihe İlişkin Öneriler

“698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” için ortaya konan öneriye paralel olarak “697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” bakiyesi matrahı etkilemeyecek şekilde dikkate alındığında yıllara sari işlerden doğan kâr ya da zarar matraha doğru yansımış olacaktır. Bunu yapabilmek için üç yöntem önerilmektedir.

- Bu hesabın bakiyesinin özkaynaklar altında açılacak özel bir fon hesabına kaydedilmesi ve gelir tablosu ile hiç ilişkilendirilmemesi

- Diğer uygulamalara paralel olarak gelir tablosunun en altında parasal Kayıp/kazanç olarak gösterilmesi ve matrahla ilişkilendirilmemesi.
- Hesabın alacak bakiyesi vermesi durumunda “648 Enflasyon Düzeltme Kârları” hesabına, borç bakiyesi vermesi durumunda ise “658 Enflasyon Düzeltme Zararları” hesabına aktarılarak kapatılmasına devam edilmesi halinde ise gelir olarak kaydedilen tutarın “Matrah Dışı Gelir”, gider olarak kaydedilen tutarın “KKEG” olarak dikkate alınması.

VUK’un Mükerrer 298/A maddesinin 3/b fıkrasında yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar ile yıllara sari inşaat ve onarım hak edişlerinin deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltileceği hüküm altına alınacağı belirtilmiştir. Kanunda söz konusu tarihin “Hakediş Tarihi” olarak değiştirilmesinin eksikliği ortadan kaldıracağı düşünüldüğünden, bu yönde değişikliğe gidilmesi önerilmektedir.

b-Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakedişlerinden Yapılan Kesintilerin Endekslenmiş Tutarının Dikkate Alınması

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. Maddesinin 3. fıkrası hükmü gereğince yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden yapılan tevkifatlarında düzeltilemiş değerleri ile dikkate alınabilmesi için yasal düzenleme yapılması önerilmektedir.

SONUÇ

Paranın en önemli fonksiyonu değişim aracı olmakla beraber; para aynı zamanda bir ölçü aracı olarak da kullanılır.

Bir işletmede belli bir dönemde meydana ticari işlemlerin kaydedilmesinde ölçü olarak “para” kullanılır. Bir ölçü biriminin en önemli özelliği değişmezliğidir. Örneğin bir metre dünyanın her yerinde ve her zaman bir metredir. Zamandan ve mekandan bağımsız olarak aynıdır. Dolayısıyla paranın sağlıklı bir ölçü birimi olabilmesi için zaman ve mekana göre değişmez kalması şarttır.

Her iki dünya savaşını bir arada yaşadığımız 20. yüzyılda insanlığın yaşadığı en önemli sorunlardan biri enflasyon olmuştur. Enflasyon, pek çok olumsuz etkisinin yanı sıra paranın satın alma gücünde kayba yol açtığı için, muhasebe kayıtları için bir ölçü birimi olma özelliğini yitirmesine sebep olmuştur.

Farklı zamanlarda, farklı fiyatlarla kaydedilen benzer işlemler sonucunda, muhasebe kayıtları işletmelerin gerçek mali durumunu göstermekten uzaklaşmış, bir rakamlar yığını haline gelmiştir. Bunun bir sonucu olarak ta vergilendirme işletmelerin gerçek durumunu gösterir mali tablolara dayalı olarak değil, farazi rakamlara dayanılarak yapılır hale gelmiştir. Oysa vergilendirmede en önemli ilke iktidar ilkesidir. Bunun anlamı, vergi mali güce göre alınmalıdır. Nitekim bu husus anayasamızda da dile getirilerek 73. maddede herkes kamu giderlerini karşılamak üzere **mali gücüne göre vergi ödemekle** yükümlü kılınmıştır. Ancak mali tablolar gerçek durumu gösteremez hale geldiklerinde, mali gücü kavrama noktasında yetersiz kalmışlardır. Bu sebeple Türk Vergi Sistemine çeşitli zamanlarda bir takım birbirinden farklı ve birbirinden bağımsız uygulamalar eklenerek mükellefler enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmaya ve

gerçek mali güçleri kavranarak vergilendirilmeye çalışılmıştır. Ancak yapılan düzenlemeler daha çok vergi sisteminin bütünlüğünü dikkate almaksızın yapılan kısmi önlemler niteliğinde olduğundan vergi sistemini esastan çarpıtmıştır. Ayrıca bu uygulamalarda amaç mali tabloları işletmelerin gerçek durumunu gösterir hale getirmekten ziyade, enflasyonun mükellefler açısından olumsuz etkilerini gidermekti.

Bu süreçte 1 Haziran 1989 tarihinde T.B.M.M. çıkarılan 3568²⁷⁸ sayılı Kanun’la TÜRMOB’un kuruması kararlaştırılmıştır. TÜRMOB kuruluşunu tamamladıktan sonra bünyesinde TMUDESİK’i oluşturmuş, TMUDESİK’te muhasebe standartları ile ilgili çalışmalar başlatmıştır. TMUDESİK’in yaptığı çalışmalardan biri de, bu çalışmada da anlatıldığı üzere enflasyon dönemlerinde finansal raporlama ile ilgili TMS-2 olmuştur. Bunu SPK ve BDDK’nın çalışmaları izlemiştir. Bu üç kurumda vergisel uygulamaların aksine, mali tabloları işletmelerin gerçek durumunu gösterir hale gelmesi güdüsüyle hareket etmişlerdir. Bu kurumlar tarafından yapılan çalışmalar hemen hemen UMS/UFRS ile paralellik arz etmektedir.

2001 yılında ülkemizde yaşanan derin ekonomik kriz sonrasında gerek meslek örgütleri ile odaların gerek se iş dünyasının yoğun talepleri karşısında 2002 yılı başında Maliye Bakanlığınca “Enflasyon Muhasebesi” konusunda çalışmalar başlatılmıştır. Oluşturulan karma komisyon tarafından bir kanun tasarısı hazırlanmış, Maliye Bakanlığı bünyesinde hazırlanan tasarı geçen süre içinde çeşitli değişikliklere uğramış ve nihai halini 2003 yılının Temmuz ayında almıştır. 5024 sayılı Kanun 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Kanun’un getirdiği yenilikler neticesinde 01 Ocak 2004 tarihinden itibaren “Enflasyon Düzeltmesi” yürürlüğe girmiştir.

Getirilen bu yeni düzenleme ile pek çok iş aynı zamanda başarılmıştır. Her şeyden önce enflasyon karşısında gerçek mali durumu göstermekten

²⁷⁸ 13 Haziran 1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

uzaklaşmış olan bilançolar, enflasyon etkisinden tamamen olmasa da önemli ölçüde temizlenmiş ve daha doğru bilgi vermeye başlamıştır. Mevzuatımız Uluslararası Standartlara ve AB müktesebatına daha uyumlu hale gelmiştir. Ayrıca mevzuat daha derli toplu olmuştur. Bu yeni uygulama vergi idaresinin UMS/UFRS'ye uyma eğilimini göstermesi açısından da önemlidir.

Genel olarak 5024 sayılı Kanun ile getirilen enflasyon düzeltmesi olumlu karşılanmakla beraber eksiklikleri ve eleştirilmeyi gerektiren noktaları da mevcuttur.

Her şeyden önce TİMÜDESK, SPK ve BDDK'nın çalışmaları ve UMS/UFRS ile tam bir paralellik içinde değildir. Dolayısıyla yapılan düzeltmeler sonucunda ortaya çıkan bilanço diğer uygulamalarda olduğu kadar doğru sonuçlar vermemektedir. Muhasebenin özün önceliği kavramı gereği işlemlerin muhasebeye yansıtılmasında ve onlara ilişkin değerlendirmelerin yapılmasında biçimlerinden çok özlerinin esas alınması gerekir. Yine VUK'un 3. maddesinin "b" fıkrası gereği vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Diğer uygulamalarda bu iki hususa daha çok riayet edilmekte ve gerçek mali durum olabildiğince ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Nitekim amaç her şeyden önce işletmenin gerçek mali durumunu tespit etmek, ikinci olarak bu duruma göre vergilendirme yapmaktır. Ancak enflasyon düzeltmesi uygulamasında yine birinci amaç yeterince dikkate alınmamış, vergilendirme ön sıraya geçmiştir.

Örneğin Enflasyon Düzeltmesi uygulamasında hisse senetleri alış bedeli ve alış tarihi dikkate alınarak düzeltmeye tabi tutulmakta, borsa rayici ile değerlendirilmesine izin verilmemektedir. Oysa ihtiyatlılık gereği işletmenin elinde tuttuğu hisse senetlerinin en makul değeri borsa rayici ya da endekslenmiş değerden düşük olanıdır. Diğer uygulamalar konuya bu açıdan bakarken, VUK'un borsa rayici ile değerlemeye izin veren hükmü iptal edilmiştir.

Diğer uygulamalarda birikmiş amortismanlar düzeltilmiş değerler üzerinden yeniden hesaplanırken, enflasyon düzeltmesi aktif değer artış oranı kadar, birikmiş amortismanların düzeltilmesini öngörmektedir. Bu durum özellikle yeniden değerlendirilmemiş değerleri üzerinden amortisman ayrılan binalarda yanlış sonuçlar doğmaktadır. Nitekim ekonomik ömrünü tamamlayan bir bina bilançoda hala iz bedelinden çok yüksek bir bedelle görünmeye devam edecektir. Bu ise gerçek durumu göstermekten uzaktır. 31 Aralık 2003 itibarıyla yapılan geçmiş yıl kar ve zararlarının düzeltilmesi işlemi de yine diğer uygulamalardan çok farklı olmuştur.

Sonuç olarak , 5024 sayılı Kanun ile Türk Vergi Sistemine dahil edilen Enflasyon Düzeltmesi genel olarak olumlu karşılanmakla birlikte; çıkarılış amacından oldukça uzak, uluslararası ve ulusal benzer düzenlemeler ile uyumlu olmayan, vergilendirmede adaleti sağlamayan ve işletmelerin gerçek mali durumuna göre vergilendirilmesi noktasında başarısız, kendine özgü bir düzenlemedir ve dolayısıyla beklentileri karşılamamaktadır.

Enflasyon düzeltmesi sonucunda oluşan enflasyon farkları direk olarak dönem kârı ile ilişkilendirilmekte vergi matrahını etkilemektedir. Bu nedenle gelir tablosunu düzeltmenin bir anlamı kalmamaktadır. Nitekim gelir tablosunu düzeltmenin matraha net etkisi sıfır olmaktadır. Oysa enflasyon farkları diğer uygulamalarda parasal kayıp ve kazanç olarak anılmakta ve gelir tablosunun altında bilgi mahiyetinde verilmektedir. Parasal kayıp kazanç zaten enflasyondan kaynaklanan fiktif bir kazanç kalemi olduğundan matrahla ilişkilendirilmemelidir.

Enflasyon düzeltmesi vergisel kaygılarla hazırlanmış olduğundan, amortisman tabi olmayan iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değerlerinin altında satılması durumunda ortaya çıkacak zararın matrahtan indirimine mevzuat izin vermemektedir. Oysa bir önceki paragrafta belirtildiği üzere enflasyon farklarını gelir olarak dikkate almaktadır. Bu durumda uygulamanın getiriliş

amaçlarından olan fiktif kârların vergi dışı bırakılması ve mükellefin gerçek mali gücüne göre vergi alınması amacıyla çelişilmektedir.

Yine bir diğer eksiklik, geçmiş yıl mali zararları endekslenmeden dikkate alınmakta; 2003 mali yılında yapılan düzeltme sonucu çıkan farklar geçmiş yıl kar ya da zararına kaydedilerek vergileme dışı bırakılmakta, ancak izleyen dönemde düzeltilerek oluşan fark gelir tablosuna intikal ettirilmektedir. Bu durumda zararlı bir işletme geçmiş yıl mali zararlarını endeksleyemeden dikkate almak zorunda kaldığı gibi; bilançosunda 31 Aralık 2003 düzeltmesi sonucu oluşan zararı endeksleyerek oluşan farkı matrahına eklemektedir.

En önemli konulardan biri de, vergi mevzuatımızda mükellefleri enflasyonun olumsuz etkilerinden koruyan pek çok kısmi uygulamanın enflasyon düzeltmesi ile beraber yürürlükten kaldırılması olmuştur. Mükellefler bu uygulamaların hepsinden enflasyon oranına bağlı olmaksızın yararlanabiliyor ve vergisel avantajlar sağlayabiliyorlardı. Bir başka deyişle enflasyonun doğurduğu dezavantajları kısmen de olsa ortadan kaldırabiliyorlardı. Enflasyon düzeltmesi bu bakımdan bir mağduriyet doğurmuştur. Bu nedenle enflasyon düzeltmesi yapılmayan dönemlerde, mükelleflerin bu uygulamalardan yararlanmalarını sağlayabilecek bir düzenleme yapılması daha uygun olurdu.

Tüm bu değerlendirmeler ışığında varılan kanı enflasyonun sebep olduğu en temel iki olumsuz etkiden biri olan **“Mali tabloların gerçek mali durumu ve faaliyet sonuçları göstermesine engel olma”** durumunu “Enflasyon Düzeltmesi” önemli ölçüde kaldırmıştır. Ancak ikinci olumsuz etki olan **“Faaliyet sonuçları düzgün tespit edilemediğinden, mali gücün doğru tespit edilmesine ve dolayısıyla adil bir vergileme yapılmasına engel olma”** durumu hala devam ettiği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AÇIKALIN Salih Erdin: “Enflasyon Nedir?”, www.analiz.com/egitim/enflasyon01.html, 19 Nisan 2003
- AKDOĞAN Nalan: **Enflasyon Muhasebesi Kuramsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması**, Gazi Kitabevi. , Ankara, Şubat 2004
- AKDOĞAN Nalan: “Muhasebe Standartlarına Toplu Bakış”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu IV – Türkiye’de Uygulanacak Muhasebe Standartlarının Muhasebe ve Vergi Uygulamalarına Etkisi - Bildiriler Kitabı**, ASMMMO Yayınları, Ankara, Mart 2004
- AKIN Ahmet: “Enflasyon Muhasebesi” **ASMMMO Bülten Dergisi**, Sayı : 147-148, Mayıs-Haziran 2003
- ARPAÇ Sabri: "Yeniden Değerleme İşlerinin Yeminli Mali Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi Zorunluluğu-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 111, Mart 2002
- ATAY Tezcan: **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, Aralık 2003
- ATINÇ Serhat: Enflasyonla Mücadelede Maliye Politikası, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1992
- ATİK Ahmet, KARYAĞDI Nazmi: “Dönem Sonu Stok Değerlemesinde LİFO Yöntemi”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı : 196, Aralık 1997
- AY Hakan: “Emtia Değerlemesi”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı : 256, Aralık 2002
- BABACAN Ali: “Enflasyon ve Büyüme Dinamikleri”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı :122, Şubat 2003
- BAŞ Seyit Ahmet: “Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarına İlişkin İstisna Uygulamasında 4503 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler” **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı : 223, Mart 2000

- BIYIK Recep, KIRATLI Aydın: **İştirak Hisselerinin veya Gayrimenkûllerin Satışından veya Üretim Tesislerinin Yeni Kurulacak Şirketlere Aynı Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlarda İstisna**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2001
- BİRCAN İsmail: “Enflasyon Niçin Düşürülmek Zorundadır?”, **İktisat Dergisi**, Sayı : 379, Mayıs 1998
- DEMİRBİLEK Kadir: “Vergi Hukukunda Karşılıklar ve Enflasyon Düzeltmesi” , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 201, Haziran 2005
- DURAK Adem: “Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Hazırlanması Sırasında Enflasyon Muhasebesiyle İlgili Dikkat Edilmesi Gereken Konular ve Soru-Yanıtlar” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 283, Mart 2005
- ERDEM Engin: “Holding Ve Grup Şirketler Arasındaki Gayrimenkul Ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarında Vergi İstisnası” **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı : 221, Ocak 2000
- ERTÜK Cihat: “Enflasyon Muhasebesi Nedir?”, **<http://www.evrensel.net/01/12/26/kose.html#8>**, 26 Aralık 2001
- GÖRGÜN Sevim: **Maliye Politikası**, İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Ders Notu Yayınları, Yayın No 3, İstanbul, 1994
- GÜNDÜZ N.Kemal, PERÇİN Necati: **Amortismanlar ve Yeniden Değerleme**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mart 1999
- GÜZELDAL Ömer, ERSOY Adnan: **Vergi Düzenlemeleriyle Birlikte Enflasyon Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları , Ankara, Mart 2004
- HATİPOĞLU Zeyyat: **Muhasebeye Giriş ve Tek Düzen Hesap Sistemi**, Sedok Yayınları, İstanbul, 1996
- KAYKUSUZ Murat: “Maliyet Enflasyonu ve Türkiye’de Maliyet Enflasyonunun Nedenleri”, **www.ceterisparibus.net/arsiv/m_kaykusuz2.doc** , 19 Nisan 2003
- KIZILOT Şükrü: “Enflasyon Düzeltmesine Bir Hafta Kaldı”, Hürriyet, 19 Ağustos 2004

- KIZILOT Şükrü: “Timurlenk’in Filleri ve Amortismanlar”, Hürriyet, 15 Eylül 2004
- KOCABEY İbrahim: “31.12.2003 Tarihli Bilançolarda Reel Olmayan Finansman Maliyetinin (ROFM) Hesaplanması; 2004 ve İzleyen Dönemler Beyannamelerinde 5 Yıl İçinde İndirim Konusu Yapılacak ROFM’nin Tespiti”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 282, Şubat 2005
- KORKUSUZ Mehmet: “Enflasyon Muhasebesi Neden Gereklidir?” **http://vergidegundem.com/03.makale/aamakale/enflasyon%20mu_hasebesi.doc**, 24 Kasım 2004.
- KURDOĞLU Nusret: “Ayrılmamış Amortisman Tutarının Fiilen Ayrılmış Kabul Edilmesi”, **ASMMMO Bülten Dergisi**, Sayı : 156, Eylül-Ekim 2004
- KÜÇÜK Sema, KÜÇÜK Muzaffer: **Kurumlar Vergisi Uygulamasında İstisnalar ve Vergi Yükü**, Yaklaşım Yayınları (Nisan 2001 Yaklaşım Dergisi Eki), Ankara, Nisan 2001
- MAÇ Mehmet, KEFELİOĞLU Adem: “Amortisman Süresi Dolan Ancak İtfa Olmayan Kıymetlerde ve Binalarda Enflasyon Düzeltmesi” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 283, Mart 2005
- NAS İzzet: “Türkiye’de Enflasyon ve Büyüme İlişkisi : Genel Bir Değerlendirme”, **www.tcmb.gov.tr/yeni/evds/konusma/tur/2000/enflasyon.html**, 01 Aralık 1999
- NAS İzzet: “Güzel (Gelişme) ve Çirkin (Enflasyon)” **Salom Gazetesi**, 05 Mart 2003
- OKUDAN Bülent: “2005 Yılında Enflasyon Düzeltmesi Var mı?”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 282, Şubat 2005
- ÖĞREDİK Güray: “Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasında Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Hesaplanmasında Özellik Arz Eden Durumlar ”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı : 12, Aralık 2004

- ÖRTEN Remzi: "Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Modellerinin Değerlendirilmesi-I", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 128, Ağustos 2003
- ÖZTÜRK Bünyamin: "Yeni Vergi Düzenlemeleri" , **Mali Pusula Dergisi** , Sayı : 2, Şubat 2005
- ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa: **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 2002
- ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa: **Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ocak 2003
- PEKDEMİR Recep: **5024 Sayılı Yasaya Göre Uygulamalı Enflasyon Düzeltmesi**, TÜRMOB Sirküler Rapor Serisi Yayınları, No : 226, Ankara, Ocak 2004
- PEKDEMİR Recep: "Enflasyon Muhasebesi mi, Yoksa Enflasyon Düzeltmesi Vergisi mi?", **<http://turmob.org.tr/turmob/makale/EnflasyonVergisi.doc>**, 30 Kasım 2005
- PEKDEMİR Recep, SELVİ Yakup: **Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları , Ankara, Ocak 2004
- SAYARI Mehmet: "Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi", **MÖDAV Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı 3, Eylül 1998
- SELİMOĞLU Seval Kardeş: "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderilmesi Yönünde Yapılan Ulusal ve Uluslararası Boyuttaki Düzenlemeler" , **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi** , Sayı : 4, Mayıs 2001
- SOLAK Mehmet Zeki: "Enflasyonun Düzeltmesinin Zamanlaması Konusundaki Tartışmalar" , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 187, Nisan 2004
- SÖNMEZ Erdal: "Yeniden Değerleme", **Vergi Dünyası Dergisi CD'si**, Sayı : 220, Aralık 1999

- SÖNMEZ Erdal, AYAZ Garip: **KVK Geçici 28'inci Madde Uygulaması**, TÜRMOB Sirküler Rapor Serisi Yayınları, No : 141, Ankara, 2000
- Sakıp ŞEKER: “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hesapların Enflasyona Göre Düzeltilmesi Karı Değiştirmez” , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı : 192, Eylül 2004
- ŞEKER Sakıp, “ Geçmiş Yıl Kar Zararlarının Enflasyona Göre Düzeltilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 142, Ekim 2004
- TANZİ Vito: “The Effects of Inflation on The Measurement of Fiscal Deficits” **Measurement of Fiscal Impacts** , International Monetary Fund, Washington D.C., 1988
- TUĞAY Osman: “Enflasyonun İşletmelerin Vergi Yükü Üzerindeki Etkisi” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 282, Şubat 2005
- TÜRK İsmail: **Maliye Politikası**, Turhan Kitabevi, Ankara, 1998
- Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu : Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama , Türkiye Muhasebe Standardı – 2, 1997
- UFUK Mehmet Tahir: **Vergi Usul Kanunu ve Tekdüzen Hesap Planına Göre Amortisman Uygulamaları**, TÜRMOB Sirküler Rapor Serisi Yayınları, No : 108, Ankara, 2000
- UMAN Nuri: **Enflasyon Muhasebesi**, Denet Yayınları , İstanbul 2002
- UMAN Nuri, HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem: **5024 Sayılı Kanun’a Göre Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınları , İstanbul, Ocak 2004
- UYAR Adnan: “Münhasıran Sürekli Olarak İşlenmiş Altın, Gümüş Alım-Satımı ve İmali ile İştigal Eden Mükellefler ile Menkul Kıymet Yatırım Fonları İçin Enflasyon Düzeltmesi Yapma Zorunluluğu ”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı : 150, Haziran 2005
- UYSAL Mustafa, TANER Yeşim, BULUÇ Elif: **En Son Düzenlemeler Işığında Enflasyon Düzeltmesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Eylül 2004

- UYSAL Mustafa, TANER Yeşim, BULUÇ Elif: **Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi**, TÜRMOB Yayınları, No : 230, Ankara, 2004, s.83.
- UZUN Kemal: “Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki, Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler”, **Vergi Dünyası Dergisi CD’si**, Sayı : 212, Şubat 1999
- ÜREL Gürol: “Enflasyon Muhasebesine Neden Geçilmemelidir?”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı : 131, Kasım 2003
- **Vergi Rehberi 2002**, Capital Dergisi Ocak 2002 Sayısı Eki, Ocak 2002
- VURAL Mahmut, ÖZYER Mehmet Ali, KIRATLI Aydın: **Vergisel Açidan Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık A.Ş. , Ankara, Mart 2004
- YAVRUCU Ayhan: “Yönetim Muhasebesi Vergi ve Uluslararası Faaliyetler Açısından Enflasyon Muhasebesi”, **Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu – II Bildiriler Kitabı**, Ankara Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, 1998
- YETKİNER Erkan: “4842 Sayılı Kanun’a Göre İşlenmiş Altın Alım-Satımı ve İmali İle İştigal Eden Mükelleflerde Ticari Kazancın Tespiti” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı : 261, Mayıs 2003
- YILDIZ Murat: **2004 Yılı Gelir Vergisi Rehberi**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, Şubat 2005
- YILDIZ Murat: **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Ankara, Mart 2005
- YÜCE Mehmet: “Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, **www.basarm.com.tr/dergi/99-06/a/enflasyonmuhasebesi.htm**, 25 Nisan 2004
- YÜCEL Göksel: “Enflasyon Karşısında Muhasebe Mesleği”, **XVI. Türkiye Muhasebe Kongresi - Ekonomide Denetim Düzeni ve Muhasebe - Bildiriler Kitabı**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, Eylül 1997

- YÜKÇÜ Süleyman, ÖZKAN Serdar: **Vergi Mevzuatı ve SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2004
- -:, **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, Dünya Yayıncılık A.Ş. , İstanbul, 1995
- -:, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu: Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı , Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ
- -:, Deloitte&Touche: **Dönem Sonu İşlemleri ve Vergide Son Gelişmeler**, DRT Denetim Revizyon Tasdik Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. Yayınları, İstanbul, Ocak 2000
- -:, “Enflasyon Muhasebesi Önemini Kaybetmeyecek”, **http://www.activefinans.com/activeline/sayi2/enflasyon_muhasebesi.html** , 29 Ekim 2003
- -:, Enflasyon Muhasebesi Komisyonu Raporu, 18 Haziran 2002
- -:, Hesap Uzmanları Derneği (HUD): **Beyanname Düzenleme Klavuzu'1999**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık, İstanbul 1999
- -:, International Accounting Standards Board (IASB): **International Financial Reporting Standards (IFRSs)**, IASB Publications, London 2004
- -:, TMMOB: **Türkiye Muhasebe Standartları 1997**, TMMOB Yayınları No : 32, Ankara, 1997
- -:, **Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31)**, Derleyen : Ahmet Hayri DURMUŞ, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul 1992
- -:, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı, UMS 29

DİĞER KAYNAKLAR

- 10 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 11 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 12 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (05 Mayıs 2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete)
- 13 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 14 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 17 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 18 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 19 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 2 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 2 Numaralı Türkiye Muhasebe Standartı (Mülga)
- 29 Numaralı Türkiye Muhasebe Standartı (31 Aralık 2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete)
- 21 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 328 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28 Şubat 2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete)
- 333 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28 Nisan 2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete)
- 337 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (13 Ağustos 2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazete)
- 338 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (13 Ağustos 2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazete)
- 339 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (24 Ağustos 2004 tarih ve 25563 sayılı Resmi Gazete)

- 345 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28 Şubat 2005 Tarih ve 25741 sayılı Resmi Gazete)
- 348 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (12 Mayıs 2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete)
- 4 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu Ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun – Kabul Tarihi: 17 Aralık 2003 (30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete)
- 5228 Sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun- Kabul Tarihi : 16 Temmuz 2004 (31 Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete)
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 8 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- 9 Numaralı Vergi Usul Kanunu Sirküleri (www.gelirler.gov.tr)
- Sermaye Piyasası Kurulu: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, Seri : XI , No : 20

EKLER

EK:1 - PARASAL KIYMETLER

100	İşletmenin elinde bulunan ulusal paralar
101	Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çekler
102	İşletmece yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen mevduat
103	Bankalar ve özel finans kurumları üzerinden gerçekleştirilen çekler ve ödeme emirleri
108	İşletmenin ihtiyacı için satın alınan posta, damga ve harç pulları ile vadesi gelmiş kuponlar ve yoldaki paralar
111	Özel sektöre çıkarılan tahvil, senet ve bonolar (2)
112	Kamu kesimince çıkarılan tahvil, senet ve bonolar (3)
120	İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklar
121	İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacaklar
122	Alacak senetleri için ayrılan reeskontlar
124	Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark
126	İşletmece üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatlar (4)
128	Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz şüpheli ticari alacaklar
131	İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından, olan alacakları
132	İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerinden olan alacakları
133	İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklarından olan alacakları
135	İşletmeye dahil olan personel ve işçilerden olan alacaklar
137	Alacak senetleri için ayrılan reeskontlar
138	Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz şüpheli diğer alacaklar
179	Taşeronlara verilen avanslar (5)
181	Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunan dönemde tahakkuk eden kısımları
190	Devreden katma değer vergisi
191	İndirilecek katma değer vergisi
192	Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisi
193	Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar
195	İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen avanslar
196	Personele maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen diğer avanslar

197	Tesellüm sırasında veya sayımlar sonucunda tespit edilen noksanlar
220	İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklar
221	Her türlü senetli alacaklar
222	Senetli alacakların tasarruf değeriyle değerlenmesini sağlamak amacı ile alacak senetleri için ayrılan reeskontlar
224	Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark
226	Üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi ve bir akdin karşılığı olarak, geri alınmak üzere verilen, bir yıldan uzun süreli depozito ve teminatlar 6)
231	Esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklardan olan alacaklar
232	Esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerden olan alacaklar
233	Esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklardan olan alacaklar
235	İşletme topluluğuna dahil olan personelden alacaklar
237	Diğer alacaklar grubundaki senetli alacakların değerlenmesini sağlamak amacı ile alacak senetleri için ayrılan reeskontlar
269	Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerekse yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara verilen avanslar (7)
279	Özel tükenmeye tabi varlıklar için verilen avanslar (8)
281	Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı bir yıl veya daha sonraki yıllarda yapılacak gelirlerin içinde bulunulan dönemde tahakkuk eden kısımları
291	Satın alınan veya imal edilen, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili bir yıldan daha uzun sürede indirilebilecek nitelikteki katma değer vergisi
292	Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer katma değer vergisi
295	Peşin ödenen vergiler ve fonlar
300	Banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan krediler
301	Kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı geçmeyen borçları (9)
302	Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark
303	Vadelerine bir yıldan fazla süre bulunmakla birlikte uzun vadeli kredilerin, bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile bunların tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen faizleri
304	Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek tahvil anapara taksitleri ile tahakkuk edip de henüz ödenmeyen faizleri
305	Tedavüldeki finansman bonoları ve banka bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonlar
308	Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet vs. diğer menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek döneme ait olan kısmı
320	İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçları
321	İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçları
322	Bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeri ile değerlemesini sağlamak üzere borç senetleri için ayrılan reeskontlar
326	Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminatlar

	(10)
331	İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklarına olan borçları
332	İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine olan borçları
333	İşletmenin sermaye taahhüdünden borçları hariç olmak üzere faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına olan borçları
335	İşletmenin personeline olan çeşitli borçları
337	Bilanço gününde, diğer borçlar grubundaki senetli borçların değerlemesini sağlamak amacı ile borç senetleri için ayrılan reeskontlar
360	İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonlar
361	İşletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları gibi işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek kesintiler
368	Kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler
371	Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile diğer yükümlülükler
381	Gelecek aylarda ödemesi yapılacak belgeye dayalı gider tahakkukları
391	Teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemten vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisi
392	Tesvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen katma değer vergisi ve ihraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek katma değer vergisi
393	Merkez ve şubeler cari hesabı
397	Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklardaki fazlalar
400	Banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan uzun vadeli krediler
401	Kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı aşan borçları <u>0(11)0</u>
402	Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan ve vadesi bir yılı aşan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark
405	İşletme tarafından çıkarılmış bulunan ve vadesi bir yılı aşan tahviller
407	İşletmece çıkarılmış katılma intifa senedi dışındaki vadeleri bir yıldan uzun olan diğer menkul değerler
408	Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet ve diğer menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek yıllara ait olan kısmı
420	İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetsiz borçlar
421	İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetli borçlar
422	Bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeriyle değerlendirilmesini sağlamak üzere, borç senetleri için ayrılan reeskontlar
426	Alınan Depozito ve Teminatlar hesabında alış amaçları belirtilen depozito ve teminatların vadeleri bir yıldan fazla olan kısımları (12)1
431	İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklarına olan vadeleri bir yıldan fazla süreli borçları
432	İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine olan vadeleri bir yıldan fazla süreli borçları
433	İşletmenin sermaye taahhüdünden borçları hariç olmak üzere faaliyet konusu dışındaki işlemleri

	dolayısıyla bağıli ortaklıklarına vadeleri bir yıldan fazla süreli olan borçları
437	Bilanço gününde, uzun vadeli diğer borçlar grubunda yer alan senetli borçların değerlemesini sağlamak amacı ile borç senetleri için ayrılan reeskontlar
438	Kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya taksite bağlanmış olup bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek olan borçlar
481	Gelecek yıllarda ödenmesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkukları
492	Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisi ile imalatçı teşebbüsler tarafından imal ettikleri mallardan ihrac edilmek kaydı ile ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ve düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen belgelerde mevzuat gereği ihracatçılardan tahsil edilmeyen ve tamamının indirim konusu yapılmaması nedeniyle gelecek bilanço devrelerine kadar tecil olunan katma değer vergisi
493	İşletmeye ait tesislerden yararlanmak amacıyla üçüncü kişilerin, tesis bedellerine katılma payları

(1) Listede yer alan iktisadi kıymetler, uygulayıcılar için kolaylık sağlamak üzere, "Tek Düzen Hesap Planı" nında izlendikleri hesap kodları ile gösterilmiştir.

(2) Bu kıymetler, Vergi Usul Kanunu'nun 279 uncu maddesi kapsamında alış bedeli ile değerlendirilmeleri halinde, değerlendirildikleri tarihten itibaren "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

(3) Bu kıymetler, Vergi Usul Kanunu'nun 279 uncu maddesi kapsamında alış bedeli ile değerlendirilmeleri halinde, değerlendirildikleri tarihten itibaren "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

(4) Geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu verilen depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

(5) Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

(6) Geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu verilen depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

(7) Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

(8) Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

(9) Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 290. maddesine göre finansal kiralama yoluyla temin edilen iktisadi kıymetler "parasal kıymet" addolunur.

(10) Geri verilmek üzere alınan depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu alınan depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

(11) Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 290. maddesine göre finansal kiralama yoluyla temin edilen iktisadi kıymetler "parasal kıymet" addolunur.

(12) Geri verilmek üzere alınan depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu alınan depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

EK:2 - PARASAL OLMAYAN KIYMETLER

110	Geçici olarak elde tutulan hisse senetleri
150	Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulanan hammadde ve malzemeler
151	Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamuller
152	Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamuller
153	Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar
157	Diğer stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurdalar
159	Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak verilen avanslar
170	Hakediş maliyetleri
180	Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek döneme ait giderler
240	İştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenemeyen, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kaybaldığı için elde tutulan menkul kıymetler
242	İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık payları (2)
243	İştiraklerle ilgili sermaye taahhütleri (3)
245	İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye payları (4)
246	Bağlı ortaklıklarla ilgili sermaye taahhütleri (5)
250	İşletmeye ait her türlü arazi ve arsalar
251	Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş yeraltı ve yerüstü düzenleri
252	Her türlü binalar ve müteammim cüzleri
253	Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar
254	İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtlar
255	İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıklar
257	Maddi duran varlıklar içinde yer alan amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan amortismanlar
258	Yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı yatırımlar
259	Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen avanslar (6)
260	İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar
261	Bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu fark olan peştamallıklar

262	İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen ve aktifleştirilmiş olan giderler
263	Yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan ve aktifleştirilmiş olan giderler
264	Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan özel maliyet bedelleri
268	Maddi olmayan duran varlıklar içinde amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan amortismanlar
271	Arama amacı ile yapılan işlerle ilgili arama giderleri
272	Açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. hazırlık ve geliştirme giderleri
278	Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler için ayrılan tükenme payları
280	Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken gelecek yıllara ait giderler
294	Çeşitli nedenlerle işletmede kullanıma ve satış olanaklarını yitiren ve elden çıkarılacak stoklar ve duran varlıklar
340	İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilen sipariş avansları
350	Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşısında aldıkları hakedişler
380	Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımları
440	İşletmenin satış sözleşmesine dayanarak mal ve hizmetin tesliminden önce tahsil ettiği bir yılı aşan avanslar
480	Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımları

(1) Listede yer alan iktisadi kıymetler, uygulayıcılar için kolaylık sağlamak üzere, "Tek Düzen Hesap Planı" nında izlendikleri hesap kodları ile gösterilmiştir.

(2) İşletmenin ortaklık hakkı elde etmek için yaptığı ödeme karşılığında, hisse senedi almaması halinde, bu kıymetler "parasal kıymet" addolunur.

(3) Sermaye taahhüdünün ortaklık hakkı elde etmek için yapılan ödeme karşılığında hisse senedi alınmamış bir iştirak için yapılmış olması halinde bu kıymetler "parasal kıymet" addolunur.

(4) İşletmenin ortaklık hakkı elde etmek için yaptığı ödeme karşılığında, hisse senedi almaması halinde, bu kıymetler "parasal kıymet" addolunur.

(5) Sermaye taahhüdünün ortaklık hakkı elde etmek için yapılan ödeme karşılığında hisse senedi alınmamış bir iştirak için yapılmış olması halinde bu kıymetler "parasal kıymet" addolunur.

(6) Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

ÖZET

Fiyatların genel seviyesindeki sürekli artış olarak tanımlan enflasyon paranın satın alma gücünü aşındırmaktadır. Değeri değişken hale gelen para, muhasebe için ölçü birimi olma özelliğini kaybeder. Bu gerçeğin en önemli olumsuz sonucu olarak mali tablolar işletmelerin gerçek durumunu yansıtmaktan uzaklaşırlar. Dolayısıyla işletmeler gerçek kârları üzerinden değil fiktif kârlar üzerinden vergi öderler.

Enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere Türk vergi sisteminde bir takım birbirinden bağımsız düzenlemelere gidilmiştir. Bu düzenlemeler yeterli olmamış, bunların yerine 5024 sayılı Kanun ile enflasyon düzeltilmesi uygulaması getirilmiştir. Bu uygulama Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi modeli esas alınarak hazırlanmıştır.

Bu çalışmada enflasyon kavramı, enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkileri, bu etkilerin giderilmesine yönelik vergi mevzuatı ile diğer mevzuatlar ile uluslararası alanda yapılan çalışmalara değinilmiş, nihai olarak 5024 sayılı Kanun ile getirilen enflasyon düzeltilmesi ele alınarak analiz edilmiştir.

ABSTRACT

Inflation defined as continuous increase in price level, decreases purchasing power of money. Value of money becomes variable; so it losses unit of measurement characteristic for accounting records. Most negative impact of this reality is that financial tables do not show the real economic position of firms. As a result, firms' tax base is not calculated on realistic profits.

In order to remove negative effects of inflation, some different and independent practices were brought into force. But these practices were not successful enough. Instead of these practices, Inflation Accounting was brought into force by law numbered as 5024. This practice is based on general price level accounting.

Inflation, negative effects of inflation on firms, practices in Turkish Tax System and in other legislation in Turkey in order to remove these effects; International practices were mentioned in this study. Mainly Inflation Accounting brought into force by law numbered as 5024 was examined and analyzed.