

ENFLASYON DÜZELTMESİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME-I

Yazar: SakıpŞEKER(*)

Yaklaşım Dergisi / Haziran 2004 / Sayı 138

I- GİRİŞ

Enflasyon düzeltmesi konusunda 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda iki farklı düzenleme yapılmıştır. Bunlardan geçici 25. maddede yapılan düzenleme ile 1970-2003 yılları arasında meydana gelen enflasyon artışının bilançolar üzerinde meydana getirdiği tahribatın düzeltilmesi, VUK'un mükerrer 298. maddesinde yapılan düzenleme de ise 01.01.2004 tarihinden sonraki dönemlerde meydana gelecek enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinin düzeltilmesi amaçlanmıştır. Geçici 25. madde kapsamında yapılacak düzeltme işlemlerine ilişkin açıklamalar, 328 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nde yapılmış bulunmaktadır. Buna göre, bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler 2003 yılı hesap dönemi (özel hesap dönemine tabi olanlar için 2004 yılı içinde biten hesap dönemi) sonunda düzenledikleri bilançolarını her halükarda enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Enflasyon düzeltmesi mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin Türk Lirası değerinin tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesi işlemidir. Düzeltme işlemi, parasal olmayan kıymetlerin TEFE artışına göre hesaplanan katsayılarla çarpılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu yazımızda geçici 25. maddenin açıklamalarının yer aldığı 328 Seri No.lu Tebliğ'in uygulamasında ortaya çıkan bazı sorunlara ve bu sorunlarla ilgili önerilere ve genel bir değerlendirmeye yer verilecektir.

II- REEL OLMAYAN FİNANSMAN GİDERLERİNİN AYRIŞTIRILMASI

328 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nin VI.2.1. bölümünde, mali tablolardaki parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşüldükten sonra düzeltmeye tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir. Tebliğ'de Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM), **“her türlü borçlanmada, borç tutarına borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade ettiği”** şeklinde tanımlanmıştır.

Örneğin, tüketici kredisi ile satın alınan bir otomobil için ödenen faiz 163 Seri No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca maliyet olarak dikkate alınmış ise bu tutarın aktife kayıtlı tutardan çıkartıldıktan sonra kalan kısmın TEFE katsayısı ile çarpılarak düzeltme işlemi yapılacaktır. Bazı işlemlerde Tebliğ'de verilen formüle göre hesaplama yapıldığında, ortaya çıkan finansman maliyeti işletme tarafından fiilen ödenen finansman maliyetini aşabilmektedir.

ÖRNEK:

Aktife Giriş Bedeli (Faiz Dahil)	60.137.142.158
Aktifleştirilen Faiz	845.942.158
Faizsiz Kısım	59.291.200.000
Borcun Alındığı Ay	Ağustos 2003

Borcun Kapatıldığı Ay	Aralık 2003
Ağustos-2003 TEFE	7.169,4
Aralık-2003 TEFE	7,382,1
TEFE Artış Oranı	% 2,96

$$\frac{7.382,1 - 7.169,4}{7.169,4}$$

$$\text{ROFM} = 60.137.142.158 \times \frac{7.169,4}{7.169,4}$$

$$\text{ROFM} = 59.291.200.000 \times \%2,96 = 1.759.036.773 \text{ TL}$$

Bu örnekte işletme fiilen 845.942.158 TL faizi finansman gideri olarak aktifleştirdiği halde Tebliğ'deki formüle göre ROFM 1.759.036.773 TL çıkmaktadır. Bunun nedeni ilgili bankanın 2003 yılında uyguladığı faiz oranlarının o tarihteki TEFE oranından daha düşük olmasıdır.

Bu gibi durumlarda TEFE'ye göre hesaplanan ROFM'nin fiilen ödenen finansman maliyetini aşması halinde, fiilen ödenen finansman maliyetinin dikkate alınması gerekmektedir.

Bu arada Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve Vergi Usul Kanunu 262. ve 270. maddelerinde belirtilen maliyet bedeli tanımına uygun olmayan 163 Seri No.lu VUK Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmalıdır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler için aktife kaydedildikleri tarihten sonra ödenen finansman giderleri, uluslararası borçlanma maliyetleri standardına göre doğrudan gider yazılmalıdır.

III- ENFLASYON DÜZELTMESİ SONUCUNDA MEYDANA GELEN ZARARLAR KÂR DAĞITIMI YAPILAMAMASINA NEDEN OLACAKTIR

31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farkları geçmiş yıllar kâr veya zararı hesabına aktarılması gerekmektedir. Düzeltme işlemi sonucunda zarar meydana gelmiş ise bunun işletmelere iki yönden zararı olacaktır.

1- Ortaklara dağıtılacak geçmiş yıllar kârları ortadan kalktığı veya azaldığı için kâr dağıtımını yapılamayabilecektir.

2- Düzeltme sonucunda meydana gelen zarar sermaye ve sermaye yedeklerinde meydana gelen artıştan yüksekse, işletmenin özkaynağı azalacağı için şirket TTK karşısında münfesih olma durumu ile karşı karşıya kalabilecektir.

Belirtilen nedenlerle, enflasyon düzeltmesi sonucunda meydana gelen kâr veya zararların gerçek faaliyet kâr ve zararı gibi değerlendirilmesi hatalı durumların doğmasına neden olacaktır. Bu nedenle, enflasyon düzeltme kâr/zararlarının bilanço üzerinde ayrı raporlanması sağlanmalıdır. Enflasyon olumlu farkları sermaye yedekleri grubunda, enflasyon olumsuz farkları ise aynı grup içinde "eksi" (-) işaretli olarak raporlanabilir.

IV- YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

Yıllara yaygın inşaat işlerinde hakediş ve inşaat giderleri parasal olmayan değer kabul edildiği halde hakedişlerden kesilen gelir vergisi parasal değer kabul edilmiştir. Bu durumda kârlı görülen bazı işler enflasyon düzeltmesi sonucunda zararlı veya tersi durum ortaya çıkabilmektedir. Bu durum yıllara yaygın inşaat işi yapanların aleyhine olduğu gerekçesiyle eleştirilmekte ve gelir vergisi stopajlarının da parasal olmayan değer kabul edilerek düzeltmeye tabi tutulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Ancak, 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeler dikkate alındığında, yıllara yaygın inşaat işlerinde enflasyon düzeltmesi vergisel yönden hiçbir değişiklik ortaya çıkarmamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltme farkları “698-Enflasyon Düzeltme Hesabı” yerine “697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nda izlenecektir. **Maliyet ve hakediş tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşacak düzeltme farkları için bitiminde vergiye tabi kâr/zararın tespitinde dikkate alınmayacaktır.**

Yıllara yaygın inşaat işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltilmesinde aylık maliyet ve hakediş tutarları, 31.12.2003 tarihli TEFE'ye göre yapılacaktır.

Örneğin, 31.12.2003 tarihli bilanço değerleri aşağıdaki gibi olsun;

170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma Maliyetleri 100

350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma Gelirleri 125

Maliyet ve gelirler aylık olarak tespit edilip TEFE katsayıları ile çarpıldıktan sonra düzeltilmiş değerlerin aşağıdaki gibi gerçekleştiğini kabul edelim.

Hesap Kodu	Tarihi Maliyet	Düzeltilmiş Tutar	Artış Tutar
170	100	175	75
350	125	240	115
Fark	25	65	40

31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucunda düzeltilmiş yıllara yaygın inşaat gelir veya maliyet farkları sonuç hesaplarına (570 veya 580 hesaplara) aktarılmayıp işin tamamlandığı yılda sonuç hesaplarına aktarılmak üzere, 697 no.lu hesabın alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre 358 veya 178 no.lu hesaplara devredilecektir. Bu suretle, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde meydana gelen enflasyon düzeltme farkları işin bitirildiği dönemde sonuç hesaplarına aktarılmış olacak, işin devamı süresince düzeltme farkları bilanço hesaplarında görünecektir.

Düzeltilme işleminden sonra kayıtlar şu şekilde yapılacaktır.

/	
170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ON. MALİYETİ	75
170.01 (A) İşi Maliyeti	
170.01.010 Enflasyon Düzeltme Farkı	75
697 YILLARA YAYGIN İNŞ. ENF. DÜZELTME	
HS.	75
/	
/	
697 YILLARA YAYGIN İNŞ. ENF. DÜZELTME HS.	115

350.01. (A) İşi Geliri

350.01.010 Enflasyon Düzeltme Farkı 115

/

/

178 YILLARA YAYGIN İNŞ. ENF. DÜZELTME HS.

40

697 ENFLASYON DÜZELTME HS.

40

/

(A) işinin geçici kabulünün yapıldığı yılda enflasyon düzeltme farkı vergiye tabi gelir ve giderin hesabında dikkate alınmayacak, bu tarihe kadar düzeltme farkları bilançoda 178 veya 358 no.lu hesaplarda gösterilecektir. 178 no.lu hesap işin bitirildiği yılda **658-Enflasyon Düzeltme Zararları** hesabına aktarılacaktır. 697 no.lu hesabın alacak bakiyesi vermesi halinde ise fark 358 no.lu hesaba aktarılacak, bu hesap işin bitirildiği yılda **648 no.lu Enflasyon Düzeltme Kârları** hesabına aktarılacaktır. Yukarıdaki işlemin Gelir Tablosundaki görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Satışlar	240
Satışların Maliyeti	175
Brüt Satış Kâr/Zararı	65
Diğer Faaliyetlerden Olağan Zararlar (-) (Enflasyon Düzeltme Zararı)	40
Net Dönem Kâr/Zarar	25

Yukarıdaki örnek olayda, düzeltme sonrası yeni hiçbir gelir ve giderin yapılmadığının kabulü halinde, düzeltilmiş değerlere göre dönem sonunda 25 birim kâr ortaya çıkacaktır. Enflasyon düzeltmesi öncesindeki kâr da aynı miktar olduğuna göre, Tebliğ'deki enflasyon düzeltme farkının vergiye tabi gelir ve giderin hesabında dikkate alınmayacağı ifadesinin bir anlamı kalmamakta, tam aksine farkın dikkate alınması gerekmektedir. Sonuç itibariyle yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde maliyet ve hakedişlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulduğu halde tevkif edilen vergilerin düzeltilmediği ve bu durumun haksız vergilendirmeye neden olacağı şeklindeki iddialar 12 Seri No.lu MSU Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeye göre geçerli değildir. Ancak, bu düzenlemenin yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde VUK'un mükerrer 298. maddesine göre yapılacak enflasyon düzeltmesi işleminin aktif ve pasif hesapları yükseltmekten başka bir anlam ifade etmeyeceği ileri sürülebilir.

(Devamı Gelecek Sayımızda)