

ENFLASYON DÜZELTMESİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME-II (à)

Yazar: SakıpŞEKER(*)

Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2004 / Sayı 139

V- İTFA OLAN ATİK'LERİN DÜZELTİLİP DÜZELTİLMEYECEĞİ

İtfa olan ATİK'lerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması halinde aktif ve pasif aynı miktarda arttığı için bilançoda hiçbir net değişiklik olmamakta, sadece ilgili duran varlık tutarı ile birikmiş amortisman bilançoda yüksek görünmekte, net değer ise değişmemektedir.

Bu konuya açıklık getirilerek itfa olan ATİK'lerin düzeltilmesi ihtiyari hale getirilebilir. Bu durum meslek mensuplarının iş yükünü azaltacaktır.

VI- STOKLARIN DÜZELTİLMESİNDE BAZI DURUMLARDA STOK DEVİR HIZI YÖNTEMİ HATALI SONUÇ VERMEKTEDİR

Ticari mal stoklarının toplulaştırılmış yöntemlerden **stok devir hızı** yöntemine göre hesaplanması durumunda devir hızının düşük çıkması halinde yüksek miktarda stok artışları hesaplanabilmektedir. Bazı hallerde malın stokta kalma süresi işletmenin kuruluş tarihinden daha eski tarih olabilmektedir.

Örneğin, stok devir hızı %5 olan bir malın işletmeye $(365/0,05=)$ 7.300 gün önce girdiği kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile bu malın işletmeye $(7.300/365=)$ 20 yıl önce girdiği kabul edilerek düzeltme yapılacaktır. Bu Hazine aleyhine sonuç verecektir.

Bu nedenle stok devir hızının 1'in altında kaldığı durumlarda stok devir hızı (1) kabul edilmelidir. Malın stoklara fiilen girişi gerçekten daha eski tarihte ise kanıtlanması halinde **fiili giriş tarihi** dikkate alınmalıdır.

31.12.2002 Stok	24.959.600
31.12.2003 Stok	24.839.659
Ortalama Stok	24.899.630
Dönem İçi SMM	1.340.900
Stok Devir Hızı	0,05385
Ortalama Stok Süresi	6.778 gün
Varsayılan Stok Giriş Tarihi	Haziran 1984
Düzeltilme Katsayısı	6.246,11844
Düzeltilmiş Stok Değeri	155.147.335.900

Bu hesaplama göre söz konusu mal örneğin 2002 yılında aktife girse dahi kullanılan yöntemle göre mükellefin yaklaşık 130 milyar lirayı 2004 ve izleyen dönemlerde (söz konusu malı sattığında) zarar yazabilecek ve vergiye tabi matrahında dikkate alınacaktır.

Stoklarını bilgisayar ortamında ve mal çeşidi bazında izleyen mükellefler toplulaştırılmış yöntemi kullansa dahi stoklarını tek tek düzeltmelidir. Aksi takdirde 2004 ve izleyen yıllarda satılan mal maliyeti doğru şekilde hesaplanamaz.

VII- BORSADA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERİN HİSSE SENETLERİNİN BORSA DEĞERİNE GÖRE DÜZELTİLMESİ

328 no.lu Tebliğde borsada işlem gören hisse senetlerinin bilanço günündeki borsa rayıcı ile dikkate alınacağı ve bunlar için ayrıca düzeltme yapılmayacağı belirtilmiştir. Bilançodaki iktisadi kıymetlerin **farklı ölçülere** göre düzeltilmesi doğru değildir.

Enflasyon düzeltmesi mali tabloların genel fiyat düzeyine göre ortalama şekilde düzeltilmesi olup, **işletmelerin fiili değerlerini tespit eden bir yöntem değildir**. Bu nedenle borsada işlem gören hisse senetleri de TEFE artışına göre düzeltilmelidir.

VIII- GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI DA DÜZELTİLEBİLİR

Geçmiş yıllar kârlarının parasal değer kabul edilmesi nedeniyle düzeltmeye tabi tutulmaması, kârını dağıtmayıp işletmede tutan işletmeleri kârını dağıtan işletmelerle bir tutmaktadır. Dağıtılmayan kârların işletmeye konulan sermayeden bir farkı yoktur. Bu nedenle geçmiş yıllar kârları da **sermaye yedeği** gibi enflasyon farkını işletmeden çekmemek kayıt ve şartıyla düzeltmeye tabi tutulabilir.

XI- GEÇİCİ 1. MADDE HÜKMÜNÜN MEYDANA GETİRDİĞİ KARMAŞA

5024 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinde, *“dileyen mükelleflerin 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde, enflasyon düzeltilmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanunu'nun bu Kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun bu Kanunla kaldırılan hükümleri ve Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinin bu Kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alabilecekleri”* belirtilmiştir.

Bu hüküm nedeniyle Gelirler Genel Müdürlüğünce yayımlanan 4 no.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde 01.04.2003 - 31.03.2004 dönemindeki TEFE artış oranının % 10'un üzerinde bir artış göstermediği belirtilerek, 2004 /1. geçici vergi döneminde VUK'un mükerrer 298. maddesine göre enflasyon düzeltilmesi yapılmayacağı, geçici vergi matrahının tespitinde enflasyon düzeltilmesine ilişkin hükümler yerine VUK'un 5024 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler önceki hükümlerin dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Ancak, geçici 25. madde hükmüne göre 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzelten mükellefler geçici 1. maddede yer alan hükümlerden (yani eski hükümlerden) yararlanamayacaktır. 2004 yılı ilk geçici vergi döneminde eski hükümlere göre işlem yapmak isteyen mükellefler yeniden değerlendirme yapabilecekler (1), maliyet artış fonu hesaplayabilecekler, 280. maddenin son fıkrasına göre kur farklarını pasifte özel bir fon hesabında tutabileceklerdir. Düzeltme yapmayan mükellefler KVK'nın geçici 28. maddesi kapsamında 01.01.2004-31.03.2004 tarihleri arasında elden çıkardıkları gayrimenkul veya iştirak hisselerinin maliyet bedelini tarihi maliyete göre tespit edebileceklerdir.

Geçici 1. madde hükmü 2003 yılı bilançolarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulup tutulmayacağı konusunda tereddüt ve karmaşa yaratmıştır. Mükelleflerin bir kısmının düzeltme yaparken bir kısmının yapmaması uygulamaya geçiş sürecini geciktirmiş ve düzeltme yapılıp yapılmayacağı konusunda ciddi tereddüt yaratmıştır. 2004/1. dönemde yeniden değerlendirme yapanların 31.12.2003 tarihli bilançolarını ve 2004/1. dönem için hesaplanan yeniden değerlendirme artışlarını ne şekilde düzeltereceği de belli değildir.

Öte yandan 333 no.lu VUK Genel Tebliği ile 31.12.2003 tarihli bilançolarını 2004/1. geçici vergi döneminde düzeltmeyen mükelleflere 01.01.2004 - 31.03.2004 tarihleri arasında iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için faydalı ömür esasına göre belirlenen amortisman oranları yerine 5024 sayılı kanunla değişmeden önceki hükümlere göre amortisman ayırma hakkı verilmesi sistemi içinden çıkılmaz hale getirmiştir. 333 no.lu Tebliğe göre işlem yapan mükellefler birinci geçici vergi döneminde fazla ayırdıkları amortismanları ikinci geçici vergi döneminde düzeltmek durumunda kalacaklardır. Örneğin, Ocak-2004 ayında bir un fabrikasında kullanılmak üzere 100 milyar TL'ye satın alınan bir makine için faydalı ömür esasına göre ayrılacak amortisman (100 milyar x %6,66 x 1/4=) 1.665 milyon lira iken, eski uygulamaya göre (100 milyar x %20 x 1/4=) 5 milyar lira amortisman ayrılmış olacaktır. Amortismanın yıllık olma prensibi gereği fazla ayrılmış olan 3 milyar 335 milyon lira amortismanın 2004/2. vergi döneminde düzeltilmesi gerektiği görüşümdedir.

Özetle, gerek söz konusu geçici 1. madde hükmü gerekse bu hükmeye dayanılarak çıkarılan genel tebliğler ve yayımlanan sirkülerler enflasyon düzeltilmesinden vazgeçileceği yönünde kuşku yaratan doğmasına neden olmuş ve pek çok mükellef 2004/1. geçici vergi dönemi içinde 31.12.2003 tarihli bilançosunu düzeltmemiştir.

X- YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞ FONUNUN SERMAYEYE İLAVE EDİLMESİ KONUSU

3 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde 31.12.2003 tarihi itibarıyla oluşan yeniden değerlendirme değer artış fonlarının sermayeye ilave edilmesinin mümkün bulunduğu belirtilmiştir. Bu açıklama bize göre doğru olmamıştır. Bu işlem nominal sermayeyi artırmakla birlikte özkaynak toplamı üzerinde bir etki yaratmayacaktır. Bir tarafta nominal sermaye artırılırken diğer tarafta enflasyon düzeltilmesi sonucunda geçmiş yıllar zararı artırılmış veya geçmiş yıllar kârları azaltılmış olabilecektir.

31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan değer artış veya maliyet artış fonunun 2004 yılında sermayeye ilave edilmesi halinde sermayeye ilave işleminin vergiye tabi kâr veya ortaklara dağıtılmış kâr payı sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddütler bulunmaktadır. VUK'un mükerrer 298 ve GVK'nın 38. maddesinin son fıkrası 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu fonlarla ilgili olarak 31.12.2003 tarihi itibarıyla geçerli kanun hükümlerinin uygulanması gerekir. Bu nedenle söz konusu fonların sermayeye ilave edilmiş olması bu fonların ortaklara dağıtıldığı anlamını taşımaz. Ayrıca sermayeye ilave edilen bu fonlar kurumlar vergisine tabi tutulamaz. Keza, bu fonların enflasyon düzeltilmesi hesabının alacak bakiyesi vermesi durumunda sermayeye ilave edilebileceği kanunda açıkça belirtilmiştir.

XI- KAŞIKLA VERİLEN KEPÇEYLE GERİ ALINMIŞTIR

Bilindiği üzere, enflasyon düzeltilmesi ile birlikte vergi sistemimizde bulunan **kısmi enflasyon düzeltilmesi** niteliğindeki değer artışı fonu, maliyet artışı fonu, gider artışı fonu uygulamaları yürürlükten kaldırılmış olup amortisman konusunda da faydalı ömür esası kabul edilmiştir. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkisini 333 no.lu VUK Genel Tebliği ile kullanmıştır. Genel Tebliğ ekindeki amortisman oranları incelendiğinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin çok fazla ve dolayısıyla oranların çok düşük olduğu görülecektir. Yüksek amortisman oranı uygulaması işletmeleri enflasyon karşısında koruyan önemli bir mekanizmadır. Enflasyon istikrarlı bir şekilde %3'ün altına indirilmeden amortisman oranlarının birdenbire çok aşağı çekilmesi hatalı olmuştur. Hata sadece oranların düşük tespit edilmesiyle sınırlı olmayıp, listenin hazırlanmasında aşırı derecede ayrıntıya girilmesi nedeniyle mükelleflerin amortisman oranını tespit ederken uygulamada çok büyük sorunlar yaşanmasının yolu açılmıştır. Bu durum amortisman oranının yanlış uygulandığı gerekçesiyle ilerde pek çok vergi ihtilafının doğmasına neden olacak ve amortisman oranı tespit talepleriyle Maliye Bakanlığı'nın iş yükü artacaktır. Listede yer almayan iktisadi kıymetler için %10 gibi genel bir oranın tespit edilmesi uygulamada kolaylık sağlayabilir.

XII- ENFLASYON DÜZELTMESİNİN İŞLETMELER ÜZERİNDE YARATACAĞI ETKİLER

31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farkları 2004 yılında geçmiş yıllar kârları veya zararları hesabına kaydedilecek ve bu kâr veya zararlar vergi matrahı ile ilişkilendirilmeyecektir. Yapılan bu düzeltme sonucunda mükellefler iki yönden vergisel avantaj sağlayacaktır.

a- Stokların düzeltilmesi sonucunda stok değerinin artması nedeniyle izleyen dönemlerde satılan mal maliyeti artacağı için dönem kazancı azalacaktır. Ancak, stoklardaki artış sürekli enflasyon düzeltilmesi durumunda içinde bulunulan dönemde kârı artıracığı için avantaj dezavantaja dönüşecektir. Bu nedenle sürekli enflasyon düzeltilmesi yapıldığı dönemlerde yüksek stok bulundurmaktan bir avantaj olmaktan çıkacaktır. İlgili dönemde kâr yazılan tutar izleyen dönemlerde maliyete intikal edecektir.

b- Binaların aktif değerleri artacağı için 2004 yılından itibaren düzeltilmiş değerler üzerinden daha fazla amortisman ayrılma imkanı doğmuştur.

Bu iki olumlu duruma rağmen ödenmiş sermayesi veya sermaye yedekleri düşük, aktifteki parasal olmayan kıymetleri yüksek olan işletmeler sürekli enflasyon düzeltilmesinin uygulanması halinde **enflasyon düzeltme kârı** nedeniyle daha yüksek kazanç beyan etmek zorunda kalabilecektir. Ödenmiş sermayesi ve sermaye yedekleri yüksek olan işletmeler ise faaliyet kârlarının bir kısmını enflasyon düzeltme zararı ile kapatıp daha az vergi ödemek durumunda kalabilecektir. Bu nedenle işletmeler dağıtılmamış kârlarını veya ortaklara olan borçlarını sermayelerine ilave ederek sürekli enflasyon düzeltilmesi yapılması durumunda, vergisel yönden avantajlı hale gelebilirler.

Genel fiyat düzeyi yöntemine göre yapılan enflasyon düzeltilmesi, özellikle bazı gayrimenkullerin değerlerinde aşırı yükselmelere neden olmuştur. Bu durum mali tabloları düzeltmek yerine bozabilmektedir. Gerek 5024 sayılı Kanun'da gerekse 328 no.lu Tebliğ'de bu hususa değinilmemiştir. Bu durum muhasebenin temel kavramlarından **maliyet esası** ve **tam açıklama** kavramlarına aykırıdır. Gayrimenkullerin değerinde meydana gelen enflasyon artışları ilgili iktisadi kıymetlerin satılması halinde maliyet olarak dikkate alınacağından ilerde yüksek zararların doğmasına neden olacaktır.

XIII- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Sürekli enflasyon düzeltilmesinin yapılması özellikle küçük işletmeler yönünden zor bir işlemdir. Enflasyonun aşağıya çekildiği bir dönemde enflasyon düzeltilmesinin uygulamaya konulması zamanlama yönünden doğru olmamıştır. Ancak, 31.12.2003 tarihli bilançoların **geçici 25. maddeye göre düzeltilmesinden asla geri dönülmemeli**, enflasyon düzeltilmesi hükümleri enflasyon olgusu tamamen ortada kalkıncaya kadar mevzuatımızda yerini korumalıdır. Şartların gerçekleşmesi halinde yapılacak enflasyon düzeltilmesi yıl sonlarında bir defa yapılmalı, **geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi yapılması zorunlu olmaktan çıkarılmalıdır**.

Kısmi enflasyon düzenlemelerinin yürürlükten kaldırılması nedeniyle sürekli enflasyon düzeltilmesinin mükelleflere vergisel avantaj sağlaması beklenmemelidir. Her işletmenin özel durumu dikkate alınmadan bir genelleme yapmak mümkün değildir. Mükelleflerin bu yeni durumu dikkate alarak sermaye yapılarını ve aktifteki parasal olmayan kıymetlerini gözden geçirmeleri gerekmektedir.

* **Yrd. Doç. Dr., Anadolu Üniversitesi, Turizm ve Otel İşletmeciliği Yüksekokulu Öğretim Üyesi**

(9) Yazının I. Bölümü İçin Bkz., **Yaklaşım**, Sayı: 138, Haziran 2004, s. 161-164

(1) 2004/1. geçici vergi dönemi için uygulanacak yeniden değerlendirme oranı %3,4 olarak açıklanmıştır.