

GEÇMİŞ YILLAR KAR VE ZARARLARININ ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMESİ*

5024 Sayılı kanun uyarınca çıkartılan 328 ve 338 numaralı VUK Genel Tebliği ile mali mevzuatımızda yerini alan enflasyon düzeltmesi iki aşamalı bir bilanço düzeltme işlemidir. İşletmeler mali tablolarından sadece bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Birinci aşamada **geçiş dönemi** olarak adlandırabileceğimiz 31.12.2003 tarihli bilanço düzeltilcektir. Bu bilançonun düzeltilmesi sonucu meydana gelen kar/zarar vergi matrahı ile ilişkilendirilmeyecek olmakla birlikte, bu bilançodaki geçmiş yıl kar/zararı cari dönem bilançolarının düzeltilmesine baz teşkil edeceği için ileride ödenecek vergiyi etkilemektedir. İkinci aşama olarak **cari dönem** bilançosu düzeltilcektir. İlk defa 30.06.2004 tarihli bilançolar düzeltilerek 2004/2. geçici vergi dönem matrahı buna göre tespit edilmiştir.¹

Bu yazımızda geçmiş yıl kar/zararı hesaplarının enflasyona göre düzeltilmesi konusunda ve uygulamada meydana gelen aksaklıklara değinilerek, bu konudaki görüş ve önerilerime yer verilmiştir.

I-GEÇİŞ DÖNEMİ DÜZELTME İŞLEMLERİ

Vergi Usul Kanunu'na 5024 sayılı Kanunla eklenen geçici 25.maddesinin (f) fıkrasında , **“2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır.”** denildikten sonra; aynı maddenin 5228 sayılı kanunla değişik (g) fıkrasında ise; **“31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal karları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıl kar/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.**

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği taktirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile 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 kar dağıtımı sayılmaz.”** hükümlerine yer verilmiştir.

328 numaralı VUK Genel Tebliğinde, 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda, öz sermaye kalemleri arasında yer alan sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal karları, yasal yedekler, statü yedekleri, olağanüstü yedekler ve özel fonların (yenilenme fonu gibi) düzeltilmiş değerleriyle yer alacağı, **geçmiş yıl kar ve zararının düzeltilmiş bilanço dengliğini sağlayacak şekilde öz kaynakların içinde yer alacağı** belirtilmiştir.²

9 numaralı VUK sirkülerinde ise 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında geçmiş yıllardan gelen kar veya zararların düzeltme esnasında **sıfırlanacağı** belirtilmiştir.

* Sakıp Şeker .YMM

¹ 5024 sayılı kanunun geçici 1.maddesinde 5228 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyon lirayı veya 2003 yılı cirosu 15 trilyon lirayı aşan mükelleflerin 2004 yılı geçici vergi dönem bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutması zorunlu olup, söz konusu hadleri aşmayanlardan dileyen mükellefler geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmayabileceklerdir.

² Tebliğde **“öz sermaye”** ve **“öz kaynak”** terimleri aynı anlamda kullanılmıştır. MSU Genel Tebliğinde **öz sermaye** terimi yerine **öz kaynak** terimi kullanılmıştır. Maliye Bakanlığının mali terminolojiye özen göstermesi beklenirdi.

Geçmiş yıllar kar ve zararları parasal olmayan bir kıymet olup esasen enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak kanunda geçiş dönemine ait bilançoda (31.12.2003 tarihli bilanço) 2003 yılına ait kar/zarar dahil olmak üzere yer alan geçmiş yıllar kar veya zararlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır. Geçiş dönemi bilançosundaki geçmiş yıllar karlarının düzeltilmesi bir yandan geçmiş yıllar karlarını arttırırken diğer yandan geçiş dönemi enflasyon düzeltme karını azaltır veya zarar doğmasına yol açar. Geçiş dönemi bilançosundaki geçmiş yıllar kar ve zararlarının düzeltilmesi işletmenin öz kaynağını değiştirmeyeceği için düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

Geçiş dönemi bilançosundaki geçmiş yıllar kar veya zararlarının sıfırlanması veya bilançonun denklğini sağlayacak şekilde düzeltilmiş bilançoda gösterilmesi arasında sonuç itibariyle bir fark bulunmamaktadır.

Örneğin, 31.12.2003 tarihli düzeltilmemiş bilançoda “Dönem Net Karı” 40 milyar TL, enflasyon düzeltme işlemi sonucunda hesaplanan enflasyon düzeltme zararı ise 25 milyar TL olsun. Düzeltme işlemi sırasında Dönem Net Karı (Düzeltme işlemi 2004 yılı içinde yapıldığı için bilançoda geçmiş yıllar karı olarak görülecektir.) 698 numaralı hesaba devredilip sıfırlama yapılmadığı taktirde düzeltilmiş bilançoda, geçmiş yıllar karı bilançoda denklğı sağlayacak şekilde (40-25=) 15 milyar TL olarak gösterilecektir. Düzeltme sırasında sıfırlama işlemi yapıldığı taktirde 698 numaralı Enflasyon Düzeltme hesabı 15 milyar TL borç bakiyesi verecek ve düzeltilmiş bilançoda geçmiş yıllar karı 15 milyar lira olarak yer alacaktır. Mükelleflerin hangi yöntem uygulanırsa uygulansın 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançodaki geçmiş yıllar karları içindeki enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar kısmını alt hesaplarda izlemelerinde yarar vardır.

II-CARİ DÖNEM DÜZELTME İŞLEMLERİ

Geçmiş yıllar kar veya zararı enflasyon düzeltmesi uygulamasında parasal olmayan bir kıymet olarak düzeltmeye tabidir. Maliye Bakanlığı 328 numaralı VUK Genel Tebliğinde geçmiş yıllar kar veya zararlarının parasal olmayan kıymetler arasında saymamış olmakla birlikte, VUK’nun mükerrer 298/A maddesinin 5.fıkrasındaki “matrahın tespitinde (..) geçmiş yıl mali zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmünü de değerlendirerek 338 numaralı VUK Genel Tebliğinin (6) numaralı dipnotunda, **“30.06.2004 tarihli bilançoda görünen ve 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kar/zararı da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltililecektir”** denilmiştir.³

11 numaralı VUK sirkülerinde ise; “mükelleflerin 1.1.2004 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahını tespit ederken, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2003 ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarını **mukayyet** değerleri ile dikkate alacakları, 1.1.2005 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahını tespit ederken (düzeltilmiş 31.12.2003 tarihli bilançooya dayanan) 2004 ve sonraki yıllara ait geçmiş yıl mali zararlarını enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır.” denilmektedir. Daha açık bir ifade ile 2003 yılı mali zararları enflasyon oranında artırılmazken bilançoda görülen ticari zarar tutarı (kanunen kabul edilmeyen gider veya diğer indirimlerin olmaması halinde mali zararlar ticari zarar birbirine eşittir.) TEFE oranında

³ Hemen belirtelim ki, cari dönem bilançosunun düzeltilmesi sırasında geçici vergi dönemlerine ait kar/zarar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

artırılarak cari dönem karı artırılacaktır. Ancak 2004 yılına ait mali zararlar 2005 yılı beyannamesi üzerinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak beyannamede indirilebilecektir.

III-GEÇMİŞ YIL TİCARİ ZARARLARI DÜZELTİLİP KAR YAZILIRKEN GEÇMİŞ YIL MALİ ZARARLARININ DÜZELTİLMEMESİNİN SONUÇLARI

Vergi Usul Kanununa 5024 sayılı Kanunla eklenen geçici 25.maddenin (f) fıkrasındaki “2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen **geçmiş yıl mali zararları** ile **cari dönem mali zararları** matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır.” hükmü nedeniyle enflasyon düzeltmesi yapan bazı mükellefler haksız bir vergi yükü ile karşı karşıya bırakılmışlardır. Cari dönem mali zararlarının mukayyet değeri ile dikkate alınması doğru bir hüküm olmakla birlikte 2003 yılı mali zararlarının mukayyet değerleri ile dikkate alınması bazı durumlarda haksız vergilendirmeye neden olmaktadır. Örnek:

31.12.2003 Düzeltilmiş Bilanço

I-Dönen Varlıklar	100.000	III-Kısa Vadeli Y. K	100.000
II-Duran Varlıklar	200.000	IV-Uz Vade Y. K	180.000
		V-Öz kaynak	20.000
		-Sermaye	100.000
		-Geçmiş Yıl Zararları(-)	80.000
	300.000		300.000

Mükellefin 2003 yılı beyannamesinde indirilemeyen mali zararının da 80.000 birim, 30.06.2004 tarihli bilançoda parasal olmayan değerlerin düzeltilmesi sonucunda Enflasyon Düzeltme Hesabının aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim.

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı

Sermaye Enflasyon Farkı	8,136	Geçmiş Yıl Zararı Enflasyon Farkı	6,508
B. Amortisman Enflasyon Farkı	4,068	Duran Varlıklar Enflasyon Farkı	16,272
	12,204		22,780
Enflasyon Düzeltme Karı	10,576		
	22,780		

Yukarıdaki bilançoğa göre işletme 30.06.2004 tarihli enflasyon düzeltmesi sonucunda 80.000 birim geçmiş yıl ticari zararı nedeniyle 6.508 birim enflasyon düzeltme karı hesaplamış, ancak mali zararın mukayyet (kayıtlı) değeri ile (80.000) beyannamesinde indirim konusu yapmak suretiyle enflasyon düzeltmesinin mantığına aykırı bir işlem yapılmış olacaktır. Bu işlemin nedeni az önce belirttiğim gibi VUK’nun geçici 25. maddesinin (f) fıkrasındaki hükümdür. Düzeltme işlemi sonucunda enflasyon artışı oranında geçmiş yıllar karının zarar olarak, geçmiş yıllar zararının kar olarak gelir tablosuna yansımaları karşısında, mali zararların düzeltme kapsamı dışında tutulması kabul edilemez. Zararlı bilançodan vergi matrahı çıkartmak enflasyon düzeltmesi uygulamasının bir “**inceliği**” değilse, bu teknik hatanın düzeltilmesi gerektiğini düşünmekteyim. “Zarar”dan vergi matrahı çıkartılmasının Anayasamızın vergide ödeme gücü ilkesi ile bağdaşmadığı açıktır.

Öte yandan, VUK’nun geçici 25. maddesinin (g) bendi uyarınca 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan düzeltme karının vergiye tabi tutulmaması veya zararların geçmiş yıl zararı olarak kabul edilmemesi nedeniyle, 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançodaki zarar, düzeltilmemiş bilançodaki zarardan daha azsa 30.06.2004

tarahindeki düzeltmeye esas mali zararın hesabında 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançodaki zarar dikkate alınmalıdır. **Düzeltilmiş bilançoda zarar yoksa kanun hükmüne uygun olarak geçmiş yıl mali zararı mukayyet değeri ile dikkate alınmalıdır.** Örnek:

31.12.2003 tarihli düzeltilmemiş bilanço zararı	(-) 80.000.-
31.12.2003 tarihli düzeltme karı	(+) 50.000.-
31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilanço zararı	(-) 30.000.-

Bu durumda enflasyon düzeltme karı geçmiş yıl ticari zararını azalttığı için beyannamede indirim konusu edilecek geçmiş yıl mali zararının aşağıdaki şekilde hesaplanması gerektiği görüşündeyim.

Geçmiş yıl mali zararı	80.000.-
Enflasyon Artışı (30.06.2004)	
(30.000 + 0,08136)	<u>2.440.-</u>
30.6.2004 tarihli beyannamede indirilmesi gereken geçmiş yıl mali zararı	82.440.-

Aksi taktirde bu ve benzeri hatalı uygulamalar nedeniyle enflasyon muhasebesi uygulaması geçmişte kalan “varlık vergisi” ve “net aktif vergisi” gibi Maliye Tarihinde hatırlamak istemediğimiz bir anı olarak yerini alacaktır.⁴

IV- ENFLASYON DÜZELTMESİNDEN DOĞAN KAR VE FONLARIN DAĞITILAMAYACAĞI

Geçici 25. maddenin (g) fıkrasına göre, geçiş dönemi bilançosunun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri (emiyon primleri) ve düzeltilmiş hisse senedi iptal karları ile borç toplamının çıkartılması sonucu bulunan farkın düzeltilmiş bilançoda geçmiş yıllar kar/zararı olarak gösterileceği belirtilmiştir. Söz konusu formülde öz kaynaklar arasında yer alan **düzeltilmiş yedek akçeler** (kanuni yedekler, statü yedekleri ve olağanüstü yedekler) ile düzeltilmiş özel fonların da yer alması gerekir. Aksi taktirde söz konusu denklik sağlanamaz. Kanundan kaynaklanan bu hata da düzeltilmelidir.

Enflasyon düzeltmeleri sonucunda öz kaynaklar grubunda düzeltmeden kaynaklanan geçmiş yıllar karı ile 502 Sermaye Düzeltme Olumlu farkı yer alacaktır. Pasif kalemlere ait bu enflasyon farklarının herhangi bir suretle başka bir hesaba aktarılması veya işletmeden çekilmesi yasaklanmıştır. Yasaklamaya uyulmaması halinde bu işlemin yapıldığı dönemde dönem kazancı zararlı dahi olsa dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin dağıtılan veya başka hesaba aktarılan karlar vergiye tabi tutulacaktır.

5228 sayılı Kanunla geçici 25. maddenin (g) fıkrasında yapılan değişiklikle, **“öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesine”** imkan sağlamıştır. Bu düzenlemeye göre; 502 Sermaye Düzeltme Olumlu Farkı tutarı ile enflasyon düzeltmesi sonucunda meydana çıkan Geçmiş Yıl Zararı mahsup edilebilecektir. Mahsup işlemi cari dönem bilançosu düzeltilmeden önce yapılmalıdır. Yapılan bu düzenleme ile bilançodaki öz kaynaklar grubu netleştirilerek

⁴ Örneğin, yapılmakta olan yatırımların düzeltilmesi nedeniyle işletme daha faaliyete geçmeden vergi öder duruma gelebilmektedir. Bu nedenle enflasyon düzeltmesi ile ilgili kanun hükümlerinin “düzeltilmesi” ne ihtiyaç vardır.

enflasyon düzeltmesi zararlarla sonuçlanan şirketler yönünden kar dağıtımı önündeki engel kaldırılmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan ve bir fon niteliğinde olan 502 Sermaye Enflasyon Düzeltme Olumlu Farkı hesabı ile geçiş dönemi bilançosundaki Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karlarını sermayelerine ilave edebilirler.

V-KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLERİN VE İSTİSNALARIN ENFLASYON DÜZELTME KAR/ZARARINA ETKİSİ

VUK'nun mükerrer 298/A maddesinin 5. fıkrasında, 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 düzeltmeye tabi tutulması mevcut uygulamanın sistematigine uygun değildir.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanan (kıdem tazminatı karşılığı, kabul edilmeyen şüpheli ticari alacak karşılığı gibi) ticari zararların enflasyon düzeltmesi sonucu cari dönem karı olarak dikkate alınması (Geçmiş dönem ticari karının düşük tespit edilmesi nedeniyle cari dönem düzeltme farkının düşük hesaplanması da aynı sonucu doğurur.) nedeniyle **karşılık ayıran mükellefler karşılık ayırmayan mükelleflerden daha fazla vergi ödemek durumunda kalmaktadır.**⁵ Bu haksız vergilemenin önlenmesi için yukarıda belirtildiği şekilde kanunen kabul edilmeyen giderlerden kaynaklanan zarar fazlalıkları veya kar azalmalarının muhasebe dışında düzeltilerek, düzeltme farkının beyannamede diğer indirimler bölümünde indirimine imkan sağlanmalıdır. Çünkü kanunen kabul edilmeyen giderler (ihtiyari olarak ayrılan karşılıklarda olduğu gibi) dönem ticari zararını arttırdığı için işletmenin cari dönem enflasyon düzeltme karını artırmaktadır. Enflasyon düzeltmesi yöntemiyle kanunen kabul edilmeyen giderlerin etkisinin işletme aleyhine ileriki dönemlere taşınması doğru bir yaklaşım değildir. Burada görüldüğü gibi enflasyon düzeltmesinin vergi matrahı ile ilişkilendirilmesi içinden çıkılması güç sorunların ortaya çıkmasına neden olmakta ve bazı durumlarda vergi adaletini bozmaktadır. Bu nedenle enflasyon düzeltmesinin vergi matrahı ile olan ilişkisi yeniden gözden geçirilmelidir.

Cari döneme ilişkin istisna kazançların enflasyon düzeltmesine ne şekilde tabi tutulacağı konusu açık değildir. İstisnaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sadece cari dönem kazancının yetersiz olması halinde gelecek dönemlerde kullanılmak üzere (yatırım indirimi istisnasında olduğu gibi) devreden istisna kazançlar için mümkün olabilir görüşündeyim.

⁵ Kıdem tazminatı karşılıkları parasal değer kabul edilerek düzeltmeye tabi tutulmamalıdır.

VI-SONUÇ

İki aşamalı olarak yürütülen enflasyon düzeltmesinde **geçiş dönemi** (31.12.2003) bilançosunun düzeltilmesi sırasında geçmiş yıllar kar ve zararının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması ve düzeltme kar/zararının vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaması (cari dönem bilançolarının düzeltilmesine baz olmak üzere düzeltmeye tabi tutulmaması) kabul edilebilir bir durumdur. Ancak 2004 yılı bilançosunun düzeltilmesi sırasında düzeltilmiş bilançodaki kar/zarar taşıma katsayısı ile düzeltilirken geçmiş yıldan gelen ve düzeltilmiş bilançoda yerini koruyan mali zararın enflasyon karşısında düzeltilmesine imkan tanınmaması gerçek kazancın vergilendirilmesini amaçlayan enflasyon düzeltmesi uygulamasının mantığına aykırıdır. Bu nedenle VUK'nun geçici 25. maddesinin (f) fıkrasındaki, **“2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarının mukayyet değeri ile dikkate alınacağına”** ilişkin hükmün düzeltilmesi gerekir.