

YAPILAN YASAL DÜZENLEMELER IŞIĞINDA TEKDÜZEN HESAP PLANI ÜZERİNE UYGULAMALI DEĞERLENDİRMELER

Yrd.Doç.Dr. Cemal ELİTAŞ

Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü,
Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

0. GİRİŞ

Ülkemiz ekonomik hayatı 2004 yılının başlangıcı ile yeni bir uygulama ile karşı karşıya kaldı o da “Enflasyon Muhasebesi” uygulamasıydı. Henüz uygulanmaya başlanmamış olsa da uygulanabilir hale gelmesi için bir takım yeni yasal düzenlemeler yapıldı ki bunlar mevcut Tekdüzen Hesap Planı’nda da bir takım değişiklikleri zorunlu hale getirmiştir. Bu çerçevede bu çalışma kapsamında yürürlüğe giren yasal düzenlemeler ile Türkiye’de uygulanan tekdüzen hesap planının düzenlemeler karşısındaki son hali üzerinde ve bunun muhasebeye etkileri üzerinde durulacaktır. Bu amaçla bu çalışmada;

- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (31.12.2003 tarihli 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir)
- 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (24.04.2003 tarihli 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir)
- 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28.04.2004 tarihli 25446 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir)
- 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (05.05.2004 tarihli 25453 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir) özellikle incelenerek yeni düzenlemeler üzerinde değerlendirmeler yapılmaya çalışılmıştır.

1. 5024 SAYILI VERGİ USUL KANUNU, GELİR VERGİSİ KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN’ A GENEL BAKIŞ

Ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, malî tabloları da bozmuş ve malî tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır.¹

¹ 5024 Sayılı Kanunu’ nun Genel Gerekçesi.

Türk vergi sisteminin bileşenleri olan vergi idaresi ve vergi mevzuatının günün şartlarına uygun olarak yeniden yapılandırılmasında hareket noktası olan, 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunundan sonra yasalaşan ve bazı maddî vergi kanunlarında değişiklikler yapan 4842 Sayılı Kanundan sonra bu sürecin bir adımı olarak bu yeni Kanunla da enflasyonun malî tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılması amaçlanmıştır.²

Her ne kadar, enflasyona karşı alınan tedbirler ile sorunun kökten çözülmesi hedeflenmiş ve bu konuda çok ciddi mesafeler kat edilmiş ise de bu temel hedeften vazgeçmeksizin, malî tabloların enflasyondan arındırılması ve vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi ihtiyacı varlığını halihazırda da devam ettirmektedir.³

Vergi kanunlarımızda 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 kılmaktadır. Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, vergi

matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Daha açık bir ifade ile borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını zedelemektedir.⁴

Enflasyon düzeltilmesi olmaması aynı zamanda, kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmekte ve kayıt dışı ekonominin temel sebepleri arasında yer almaktadır.⁵

Bütün bunların yanında, 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 işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte, bunun işletme ekonomilerinde doğurduğu zararlar, son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açmaktadır.⁶

Enflasyon düzeltilmesi, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve

² 5024 Sayılı Kanunu' nun Genel Gerekçesi.

³ aynı

⁴ aynı

⁵ aynı

⁶ 5024 Sayılı Kanunu' nun Genel Gerekçesi.

malî tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmekte, dolayısıyla, işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.⁷

Enflasyon Muhasebesi Kanunu (E.M.K.) olarak kısaca adlandırabileceğimiz olan 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile muhasebe bilim dalına ilişkin olarak aşağıda sıralanan temel noktalarda değişiklikler yapılmaktadır;⁸

- Vergi Usul Kanunu' nun (V.U.K.) 274. maddesinde yapılan değişikli ile stok değerlendirme yöntemlerinden “Son Giren İlk Çıkar” (Last-In-First-Out – LIFO) yöntemi kaldırılmıştır.
- V.U.K.' nun mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklik ile enflasyon düzeltmesi işleminin uygulanması halinde, yalnızca amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerin ve bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar toplamının enflasyona karşı korunması için bir gereklilik kalmayacağından, “Yeniden Değerleme” uygulaması kaldırılmakta; ancak diğer kanunlarda yeniden değerlendirme oranına atıf yapıldığından yeniden tanımlanmak suretiyle düzenlenmektedir.

• Enflasyon düzeltmesinin getirilmesiyle birlikte iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli korunmakla birlikte, kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın mali sonuçlara yansıtılması amacıyla uygulanan amortisman müessesesi 213 Sayılı Vergi Usul Kanun'un 333 Sıra Numaralı Genel Tebliği⁹ bu konuyu kısmen yeniden düzenlemektedir. Bu düzenleme ile V.U.K.'da yer alan iktisadi kıymetin en az beş yıl içerisinde itfa edilmesi (aktifleştirilmesi) hükmü yerine, yıpranma payının daha sağlıklı yansıtılabilmesi için kullanıma bağlı olarak faydalı ömrü doğrultusunda amortisman ayrılması esası getirilmektedir.

• V.U.K.'nun mükerrer 315. maddesi ile enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde;

Amort. Ayrılacak Değer = İkt. Kıymetin Düzeltilmiş Değeri – Amort. Toplam Taşınmış Değeri formülü ile hesaplanacaktır. Azalan Bakiyeler Usulünde amortisman oranı Normal Amortisman oranının yine iki katı olarak hesaplanacaktır.

• V.U.K.'nun 315. maddesinde amortisman uygulamasında kullanıma bağlı faydalı ömür esası getirilmekte olduğundan “Kıst Amortisman” uygulaması korunmaktadır.

⁷ aynı

⁸ 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete' den uyarlanarak alınmıştır.

⁹ Ayrıntılı bilgi için bakınız; 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete.

- Yatırım İndirimi müessesinde çeşitli düzenlemeler yapılmıştır.

2. 4842 SAYILI BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN' A GENEL BAKIŞ

09.04.2003 tarihinde kabul edilen ancak 24.04.2003 tarihli ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4842 Sayılı Kanun ile bir çok konuda çeşitli değişiklikler yapılmasına karşın burada bizim açımızdan önemli olan değişiklik maddeleri Madde 38 ile Geçici Madde 1'dir.

4842 Sayılı Kanun'un 38. maddesinde Gelir ve Kurumlar vergisi tahsilat toplamı üzerinden aşağıda yer alan fonlara, karşılarında belirtilen oranlarda pay verileceği ilkesi benimsemiştir. Bu paylar aylık olarak hesaplanacak, tahsil edilen ayı takip eden ayın sonuna kadar fonlar adına Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde açılan hesap veya hesaplara yatırılacaktır.¹⁰

Savunma Sanayii Destekleme Fonu % 3,5
Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu % 2,8

Yukarıdaki oranları sifıra kadar indirmeye ve tekrar kanuni oranına kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

Anılan kanunun geçici 1. maddesinde ise 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi

gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanamayacağı yönünde bir hüküm getirilmiştir.

3. 333 SIRA NUMARALI VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ' NE GENEL BAKIŞ

28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 5024 Sayılı Kanunla amortisman uygulaması konusunda yapılan değişikliklere ilişkin olarak yapılan düzenlemeleri içermektedir.

01.01.2004 tarihinden itibaren aktife alınan ve amortisman tabi iktisadi kıymetler için 5024 Sayılı Kanun'dan önce yürürlükte bulunan hüküm ve esaslara göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

31.12.2003 tarihinden sonra aktife alınan ve amortisman tabi iktisadi kıymetler için ise V.U.K.'nun 5024 Sayılı Kanun ile değişen hükümleri dikkate alınarak amortisman ayırma işlemleri (aktifleştime) yapılacaktır.

Ancak, 5024 sayılı Kanunun geçici 1. maddesindeki hükümden yararlanarak, 31.12.2003 tarihli bilançolarını 10 Mayıs 2004 tarihi yerine 10 Ağustos 2004 tarihine kadar düzeltme hakkından yararlananlar, 2004 yılının ilk

¹⁰ Ayrıntılı bilgi için bakınız; 4842 Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.04.2003 tarihli ve 25088 sayılı Resmi Gazete.

geçici vergi döneminde beyan edecekleri vergi matrahlarını hesaplarken, 01.01.2004 – 31.03.2004 tarihleri arasında iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetleri için Vergi Usul Kanununun 315. maddesinin 5024 sayılı Kanunla değişmeden önceki hükümlerini dikkate alacaklardır.¹¹

Vergi Usul Kanununun 315. maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği belirtilmiştir.

Anılan hükme istinaden Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oranlar, iktisadi kıymetlerin kullanıldıkları yerler itibarıyla Bakanlığın hazırlayıp yayımladığı eklerde gösterilmiştir. Mükellefler, 31.12.2003 tarihinden sonra iktisap edecekleri amortisman tabi kıymetlerin amortisman oranını ekli listeden bularak uygulayacaklardır.

Örneğin; ilgili tebliğ öncesinde işletmelerde kullanılan bilgisayarlar için normal amortisman oranı %20 olarak uygulanmakta, bu da bir bilgisayarın itfa süresinin¹² beş yıl olması anlamına gelmekteydi. Ancak yayımlanan bu tebliğ ile bilgisayarlar için normal amortisman oranı %25 olarak uygulan-

makta bu da bir bilgisayarın itfa süresinin dört yıl olacağı anlamına gelmektedir.

4. 12 SIRA NUMARALI MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NE GENEL BAKIŞ

5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere paralel olarak tekdüzen hesap planında da bir takım düzenlemelerin yapılması gerekli görülmüştür. Bu amaçla, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır.

4.1. 178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

“17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesap grubuna yeni bir hesap eklenmiştir. Bu hesap, “697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın borç kalanının aktarılmasıyla proje bazında açılacak tâli hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

İşleyişi, “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.¹³

¹¹ 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete.

¹² Ekonomik Ömür = 1 / Normal Amortisman Oranı

¹³ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

ÖRNEK-1: Dönemsonun da 697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın büyük defter görüntüsü aşağıda görüldüğü gibidir;

697- Yıllara Yay. İnş. Enf. Düz. Hs.	
20.000.000.000.-	45.000.000.000.-
40.000.000.000.-	35.000.000.000.-
30.000.000.000.-	
10.000.000.000.-	
<hr/>	
100.000.000.000.-	80.000.000.000.-

Yukarıda yer alan büyük defter görüntüsüne göre yapılması gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

<hr/>	
178 YILLARA YAYGIN İNŞ.	
ENFLASYON DÜZ. HESABI	20.000.000.000
697 YILLARA YAY. İNŞ. ENF. DÜZ. HS.	20.000.000.000
<hr/>	

697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın borç kalanı 178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'na aktarılarak ilgili inşaata ait geçici kabul¹⁴ yapılana kadar bu hesapta tutulur.

Geçici kabulün yapılması durumunda ise aşağıda yer alan yevmiye kaydına yer verilecektir;

<hr/>	
658 ENF. DÜZ. ZARARLARI HS.	20.000.000.000
178 YILLARA YAY. İNŞ. ENF. DÜZ. HS.	20.000.000.000
<hr/>	

4.2. 358- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

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

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ali Kartal, "Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması", Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:554, 1991.

İşleyişi, “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 Kârları” hesabına aktarılır. ¹⁵

ÖRNEK-2: Dönemsonun da 697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı’nın büyük defter görüntüsü aşağıda görüldüğü gibidir;

697- Yıllara Yay. İnş. Enf. Düz. Hs.	
20.000.000.000.-	20.000.000.000.-
30.000.000.000.-	40.000.000.000.-
30.000.000.000.-	30.000.000.000.-
15.000.000.000.-	30.000.000.000.-
65.000.000.000.-	120.000.000.000.-

Yukarıda yer alan büyük defter görüntüsüne göre yapılması gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

_____ / _____	
697 YILLARA YAY.İNŞ.ENF.DÜZ.HES.	55.000.000.000
358 YILLARA YAY. İNŞ. ENF. DÜZ. HS.	20.000.000.000

697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı’nın borç kalanı 358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı’na aktarılarak ilgili inşaata ait geçici kabul yapılana kadar bu hesapta tutulur.

Geçici kabulün yapılması durumunda ise aşağıda yer alan yevmiye kaydına yer verilecektir;

_____ / _____	
358 YILLARA YAY.İNŞ.ENF.DÜZ.HES.	55.000.000.000
648- ENF. DÜZ. KARLARI HS.	55.000.000.000

¹⁵ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

4.3. 502- SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI Hesabı ile 503- SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)

Yukarıda belirtilen hesaplar, “50 Ödenmiş Sermaye” hesap grubunda enflasyon düzeltmesinin yarattığı farkları izlemek üzere kurulmuştur.

“502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” hesabı, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi, ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltilmesine tâbi 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.¹⁶

“503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)” hesabı, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi, ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tâbi 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.¹⁷

ÖRNEK-3: (CE) İşletmesinin 31.12.2002 yılı ödenmiş sermaye tutarı 500 milyar TL.’dir. İşletme 2004 yılında enflasyon düzeltmesi yapacaktır.¹⁸ Buna göre ilgili hesaplama ve yevmiye kaydı aşağıda görüldüğü gibi olacaktır;

Tarih: Aralık 2002

Düzeltilme Katsayısı: 1,13942 (328 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ek-5’den)

Düzeltilmiş Değer: 500 milyar * 1,13942 = 569.710.000.000.-TL.

Enflasyon Farkı: 569.710.000.000 - 500.000.000.000 = 69.710.000.000.-TL.

¹⁶ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

¹⁷ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

¹⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz., Cemal Elitaş ve Murad Tiryakioğlu, “Türkiye’ de Enflasyon Sorunu ve Alternatif Bir Çözüm Önerisi Olarak Enflasyon Muhasebesi Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 191, Ağustos 2004.

698 ENF.DÜZ.HES.

67.710.000.000

502 SER. DÜZ. OLUMLU FARKLARI

67.710.000.000

4.4. 648- ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI

“64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar” hesap grubu içinde yer almaktadır. Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumlu farkların “698- Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan ve yıllara yaygın inşaat işinde “358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan aktarılarak izlendiği hesaptır.

İşleyişi, “698- Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan ve yıllara yaygın inşaat işinde geçici kabulde “358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan bu hesaba aktarılan tutarlar söz konusu hesapların borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır. ¹⁹

4.5. 658- ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI (-)

“65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” hesap grubu içinde yer almaktadır. Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumsuz farkların “698- Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan ve yıllara yaygın inşaat işinde “178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan aktarılarak izlendiği hesaptır.

İşleyişi, “698- Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan ve yıllara yaygın inşaat işinde geçici kabulde “178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan bu hesaba aktarılan tutarlar söz konusu hesapların alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır. ²⁰

4.6. 697- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI ile 698- ENFLASYON DÜZELTME HESABI

“69 Dönem Net Kârı ve Zararı” hesap grubu içerisinde açılan “697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

¹⁹ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

²⁰ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

İşleyişi, 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 tâli 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 tâli 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 tâli hesap açılarak farklar projeler itibariyle izlenir.²¹

“69 Dönem Net Kârı ve Zararı” hesap grubu içerisinde açılan “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi, parasal olmayan bilanço kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar, ilgili varlık ve kaynaklara ilişkin defter-i kebir hesaplarına (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin

yarattığı farklar için açılacak tali hesaplara) 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 Kârları” 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 farkları da bu hesaba kaydederler. Gelir hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar ilgili gelir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tâli 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 tâli hesapların) borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır. Hesabın alacak kalanı “648- Enflasyon Düzeltmesi Kârları” hesabına, borç kalanı ise “658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları” hesabına devredilerek kapatılır.²²

²¹ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmî Gazete.

²² 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmî Gazete.

5024 Sayılı Kanununun 5. maddesi ile Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 25. madde ve bu maddeye ilişkin olarak yayımlanan 328 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltilmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve sıfırlanması gereken özkaynak kalemleri “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” na aktarılır. “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın kalanı gelir yada gider unsuru olarak dikkate alınmayıp “570 Geçmiş Yıllar Kârları” hesabına veya “580 Geçmiş Yıllar Zararları” hesabına aktarılarak kapatılır.

5. SONUÇ

Enflasyon düzeltilmesine imkân tanıyan 5024 Sayılı Kanuna göre yıllık enflasyonun %10’un üzerine çıkmasıyla, geçici beyan dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi uygulaması gerekliliği ortaya çıkmış bulunmaktadır. Ancak çeşitli meslek örgütlerinin (TÜRMOB, SMMM ve YMM, v.b. gibi) yaptığı çalışmalar sonucunda belli bir limitin altında kalan işletmelerin geçici beyan dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi yapma zorunluluğu ortadan kalkmış durumdadır.²³

5228 Sayılı Yasaya göre, 17.12.2003 tarihli ve 5024 Sayılı Kanunun geçici 1. maddesinde yer alan;

“Dileyen mükellefler, 2004 yılının (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan) ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde”;

şeklinde olan ibaresi,

“31.12.2003 tarihi (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminin sonu) itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyon Türk Lirası’ nı veya hesap dönemine ait ciroları toplamı 15 trilyon Türk Lirası’ nı aşmayan mükelleflerden dileyenler, 2004 yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan hesap dönemine ilişkin) geçici vergi dönemlerinde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde”;

şeklinde değiştirilmiştir.²⁴

Madde hükmünde yer alan aktif toplamı ibaresi, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca tespit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarından oluşan net aktifi; ciro toplamı ibaresi, aynı mevzuata uygun olarak düzenlenmiş gelir tablosunda yer alan, satılan mal ya da hiz-

²³ TÜRMOB, “Enflasyon Düzeltmesine Erteleme”, **TÜRMOB Haber**, Ankara: Fersa Matbaası, Yıl:1, Sayı:3, Ağustos 2004, s.8.

²⁴ Vergi Usul Kanunu Sirküleri 8, Sayı: VUK-8/2004-6/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-5, Tarihi: 02.08.2004 ve Vergi Usul kanunu Sirküleri 11, Sayı: VUK-11/2004-9/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-8, Tarihi: 14.08.2004.

metler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen tutarlardan oluşan gayri safi hasılatı ifade etmektedir.²⁵

Bu noktada şu da belirtilmelidir ki; 2005 Mart TEFE oranı % 8,16 olarak gerçekleştiğinden, 2005 yılı ilk geçici vergi dönemi için Enflasyon Düzeltmesi (Muhasebesi) yapılmayacaktır. 213 Sayılı V.U.K. mükerrer 298. maddede belirtilen şartlar oluşmamıştır.

Yapılan tüm düzenlemeler Enflasyon Muhasebesi'nin başarılı ve sorunsuz bir şekilde uygulanabilmesi ortak temeline dayanmaktadır. Bu amaçla uygulayıcıların hatalarını minimal seviyeye indirebilmek amacıyla yapılan yasal düzenlemeleri yakından takip etmeleri gerekmektedir. Yapılan bu çalışma ile hem uygulayıcılara ve hemde teoritisyenlere düzenli ve örnek uygulamalı bir çalışma sunmak amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

KARTAL, Ali. “**Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:554, 1991.

ELİTAŞ, Cemal ve Murad Tiryakioğlu. “Türkiye’de Enflasyon Sorunu ve Alternatif Bir Çözüm Önerisi Olarak Enflasyon Muhasebesi Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 191, Ağustos 2004.

5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (31.12.2003 tarihli 25332 sayılı Resmi Gazete).

4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (24.04.2003 tarihli 25088 sayılı Resmi Gazete).

333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28.04.2004 tarihli 25446 sayılı Resmi Gazete).

12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (05.05.2004 tarihli 25453 sayılı Resmi Gazete).

Vergi Usul Kanunu Sirküleri 8, Sayı: VUK-8/2004-6/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-5, Tarihi: 02.08.2004.

Vergi Usul Kanunu Sirküleri 11, Sayı: VUK-11/2004-9/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-8, Tarihi: 14.08.2004.

²⁵ Vergi Usul Kanunu Sirküleri 8, Sayı: VUK-8/2004-6/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-5, Tarihi: 02.08.2004