



KANIT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK LTD. ŞTİ.

Adres : Meşrutiyet Cad.No:29/21 06420 Kızılay ANKARA Sicil ve Mühür No: SAKIP ŞEKER 861-898
Tel : 417 05 96-418 68 29-418 68 43 Fax : 417 66 73 E-mail : Kanitymm@superonline.com

SİRKÜLER NO : 2004/24

Ankara, 31/03/2004

Ek : 5 adet Tablo

FİRMA YÖNETİCİLERİ VE MUHASEBE BİRİMLERİNİN DİKKATLERİNE,

Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Açıklamalar

Bilindiği üzere, Enflasyon Düzeltmesi konusunda daha önce gönderdiğimiz 2004/20 no'lu sirkülerimizde özet nitelikte açıklamalar yapılmıştır. Bu defa, önceki sirkülerimizde yer almayan stoklar, yapılmakta olan yatırımlar, hisse senetleri ve yıllara yaygın inşaat işlerine ait hesapların düzeltilmesi konuları da sirkülerimize dahil edilmiş ve uygulamalı örnek tablolar eklenmiştir.

Daha önceki sirkülerimizin 3.sayfasında yer alan “Reel Olmayan Finansman Maliyeti”nin (ROFM) hesabı konusundaki örnekte hata yapılmıştır. Bu sirkülerimizde söz konusu örnek düzeltilmiştir. Bu nedenle 2004/20 sayılı sirkülerimizi dikkate almayınız.

1- Enflasyon Düzeltmesi Nedir?

Enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin mali tablolarda gösterilen nominal değerinin bugünün değerine getirilmesi işlemidir. Düzeltme işlemi, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle yapılır. Düzeltme sonucu bulunan değer ilgili kıymetin düzeltme tarihindeki satın alma gücünü ifade eder.

VUK'nun 298.maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesi, “mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

2- Enflasyon Düzeltmesinin Amacı

Enflasyon düzeltmesinin amacı mükelleflerin reel kazançları üzerinden vergilendirilmesini sağlamaktır. Ayrıca, düzeltilmiş mali tablolar işletme ile ilgili üçüncü şahıslara (bankalara, şirket ortaklarına v.b.) doğru bilgi sunulmasını sağlar.

3- Enflasyon Düzeltmesinin Kapsamı

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/A maddesinde belirtildiği gibi, fiyat endeksindeki artışın içinde bulunulan hesap dönemi dahil;

- son üç hesap döneminde %100'den fazla ve
- içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde,

kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için iki şartın (%100 ve %10 şartının) birlikte gerçekleşmesi gerekir. Geçici vergi dönemlerinde ise son 36 ay ve son on iki aydaki fiyat endeksi esas alınacaktır.

Buna göre işletme hesabı esasına göre defter tutan tacirler, serbest meslek kazanç defteri tutan çiftçiler enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Ancak bu mükelleflerin aktiflerine kayıtlı amortismanına tabi iktisadi kıymetleri üzerinden hesaplanacak amortismanlar düzeltilmiş değer üzerinden hesaplanabilecektir.

Enflasyon Düzeltmesinin yapılması ihtiyari değil, zorunludur.

328 no'lu VUK Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre mükellefler 31.12.2003 tarihli **bilançolarını** 1.1.2004 tarihinden itibaren düzeltmek zorundadır. 2003 yılına ait gelir tabloları ve diğer mali tablolar düzeltilmeyecektir. 2003 yılına ait bilançoların düzeltilmesinin amacı 2004 yılında uygulanacak enflasyon düzeltmesine hazırlık niteliği taşımaktadır. Geçmiş yıllardaki enflasyon farkları düzeltilmeden cari dönemdeki enflasyon farklarını hesaplamak mümkün olamaz.

Düzeltilme işleminin başlangıç tarihi 1970 yılıdır. Bu yıldan önce kurulan işletmelerin düzeltmeye esas olacak kıymetleri 1970 yılı baz alınarak düzeltilecektir.

4- Düzeltme İşleminin Kaydı

Enflasyon düzeltmesi hesap dönemi sonlarında (geçici vergi dönemleri ve yıl sonları) mali tabloların belli katsayıları uygulanarak yapılacaktır. Düzeltme farkları yasal defterlere sadece hesap dönemi sonunda, 2003 yılına ait bilançolara ilişkin düzeltmeler ise 2004 yılı içinde kayıtlara alınacaktır. Ayrıca, **enflasyon düzeltmesi defteri** tutulmayacaktır.

5- Enflasyon Düzeltmesinde Esas Alınacak Endeks ve Katsayılar

Enflasyon düzeltmesinde kullanılacak düzeltme katsayıları DİE'nce yayımlanan Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) üzerinden hesaplanacaktır. 328 no'lu Tebliğin ekinde kullanılacak TEFE Endeksleri ve katsayıları tablo halinde yer almaktadır.

6- Parasal Olmayan Kıymetler Düzeltilecektir.

Bilançoda yer alan kasa, banka ve borç hesapları cari değerleriyle yer almaktadır. Ancak, sabit kıymetler, stoklar ve sermaye gibi kalemler ise ilk kayıtlı değeri ile yer almaktadır. Enflasyon karşısında değer kaybı esas itibarıyla parasal olmayan kıymetler üzerinde kendini göstermektedir. Bankadaki 100 milyar lira yine 100 milyar liradır, 100 milyar liraya satın alınan aktife kayıtlı arsanın değeri ise 100 milyar lira değildir.

7- Enflasyon Düzeltmesi Ne Zamana Kadar Yapılacaktır.

28 Şubat 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 328 no'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, 31.12.2003 tarihli bilançolar Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25.maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Düzeltmenin 31 Mart 2004 tarihine kadar yapılmasında yarar bulunmaktadır. Keza, 2004 yılı geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi yapılabilmesi için 2003 yılı bilançosunun düzeltilmiş olması gerekmektedir. 2004/1.dönem geçici vergi dönem kazancının tespitinde 2003 yılına ait düzeltilmiş bilanço kalemleri dikkate alınacağı için 31 Mart 2004 tarihi itibarıyla düzeltme işleminin yapılmasında ve 30 Nisan 2004 tarihine kadar düzeltme işlemlerinin tamamlanmasında yarar bulunmaktadır.

8- Parasal Olmayan Kıymetlere İlişkin Örnekler

Aktifte yer alan parasal olmayan kıymetlerden bazıları şunlardır: (Parasal olmayan kıymetler 328 no'lu Tebliğ ekinde belirtilmiştir.)

- Arazi ve arsalar,
- Binalar, taşıtlar, tesis ve makinalar, demirbaşlar,
- Stoklar (Ticari mallar, mamuller ve yarı mamuller)
- Yapılmakta olan yatırımlar,
- Birikmiş amortismanlar,
- Yıllara yaygın inşaat işi giderleri,
- Gelecek yıllara ait giderler.

Pasifte Özkaynak kalemleri arasında düzeltilecek olan parasal olmayan kıymetler şunlardır:

- Ödenmiş Sermaye,
- Hisse senetleri ihraç primleri,
- Hisse senetleri iptal karları,
- Yasal yedekler,
- Statü yedekleri,
- Olağanüstü yedekler,
- Özel fonlar (Yenileme Fonu),

Geçmiş yıl kar veya zararı düzeltme katsayısı ile çarpılmayacak, ancak düzeltilmiş bilanço denkliliğini sağlayacak şekilde özkaynak grubu içinde gösterilecektir. Hesaplanan “enflasyon düzeltme hesabı” geçmiş yıl kar veya zararı hesabı içinde gösterilecektir.

Kasa ve banka hesapları, alıcı ve satıcı hesapları, kısa ve uzun vadeli banka kredi borçları parasal kıymetler olduğu için düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.

1.1.2004 tarihinden önce ayrılmış olan ve sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme artış fonu ile maliyet artış fonu gibi fonlar sermaye olarak dikkate alınmayacaktır. Bu tür fonlar sermaye tutarı içinden ayrıştırılarak, düzeltme işlemine tabi tutulmayacaktır.

Düzeltilme sonucunda; özsermayesi yüksek olan işletmeler zararlı, özsermayesi düşük olup, parasal olmayan aktif kıymetleri yüksek olan işletmeler karlı duruma gelebilecektir.

9- Düzeltme Katsayısı

Düzeltilme katsayısı, TEFE artış oranı dikkate alınarak hesaplanacaktır. Düzeltme katsayısı formülü:

$$\text{Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{31.12.2003 Tarihli TEFE Endeksi}}{\text{Düzeltilmeye Esas Alınan İktisadi Kıymetin Aktife Girdiği Aya Ait TEFE Endeksi}}$$

Örneğin, işletme aktifine Ağustos 2000 ayında 10 milyar lira bedelle giren bir makinanın değerinin düzeltilmesinde düzeltme katsayısı Tebliğin 6 no’lu ekindeki Tablodan yararlanılarak hesaplanacaktır.

31.12.2003 Tarihli Endeks	: 7.382,1
Ağustos 2000 Ayı Endeksi	: 2.393,0

Düzeltilme Katsayısı (7.382,1/2.393,0=) : 3,08487 olarak hesaplanacaktır.

Buna göre söz konusu makinanın bilançodaki aktif değeri 10.000.000.000x3,08487= 30.848.700.000.-TL olarak gösterilecektir. Makinanın ayrılmış bulunan amortismanının da 8.000.000.000.-TL olduğunu kabul edelim. Bu takdirde birikmiş amortisman tutarı da aynı katsayı ile çarpılarak (8.000.000.000x3,08487=) 24.678.960.000.-TL olarak gösterilecektir.

İşletmenim sermayesinin 3 milyar TL ve tescil ve ödeme tarihinin Ağustos 2000 ayı olduğunu kabul edelim. Sermaye hesabının düzeltme katsayısı 3,08487 olacak ve düzeltilmiş sermaye tutarı (3.000.000.000.x3,08487=) 9.254.610.000.-TL olacaktır.

Kullanılacak düzeltme katsayılarının belirlenmesinde esas alınacak tarihler Tebliğin VII.bölümünde belirtilmiştir. Örneğin stoklar, maddi duran varlıklar, deftere kayıt tarihi itibariyle, sermaye için tescil tarihi veya ödeme tarihi esas alınacaktır.

10- 2003 Yılı Beyannameleri İle Verilecek Bilançolar

Düzeltilme işlemi, 2004 yılı kanuni defterleri üzerinde **sadece bilanço kalemleri** düzeltilerek gerçekleştirilecektir. Enflasyon düzeltilmesi ihtiyari değil, zorunludur. 2003 yılı için vergi dairelerine verilecek bilançolar orijinal haliyle, düzeltilme yapılmadan verilecektir.

11- Muhasebe Kayıtları ve Hesap Kodu

Enflasyon düzeltilmesi sonucunda aktif kıymetlerde meydana gelen artışlar ilgili iktisadi kıymet hesap grubunun altında açılacak muavin defterde "Enflasyon Fark Hesabı" adı altında aktifte (değer düşüklüğü olduğu taktirde alacak olarak) yer alacaktır. "Enflasyon Düzeltilme hesabı ise düzeltilme sonucunda oluşan farkların bilançonun pasif tarafında (değer artışı olması durumunda borç olarak) yer alır.

Parasal olmayan kaynakların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise Enflasyon Düzeltilme Hesabının **borcuna** kaydedilecektir. Enflasyon Düzeltilme hesabının bakiyesi Geçmiş Yıl Kar/Zarar hesabına aktarılarak kapatılır.

Enflasyon düzeltilme hesabının hangi hesap kodunda izleneceği Tebliğde belirtilmemiştir.Enflasyon düzeltilme hesabı düzeltilme işlemi sonucunda kapanmış olacağı için kullanılacak hesap kodunun fazla bir önemi bulunmamaktadır. Hesap kodu olarak 547 veya 698 hesap kullanılabilir. Ancak, 2004 yılı içinde (geçici vergi dönemleri dahil) enflasyon düzeltilmesi yapılması halinde, kesinlikle boş bulunan gelir tablosu hesaplarından birisi kullanılmalıdır.

01.03.2004	
253-MAKİNE VE TESİS HESABI	20.848.700.000.-
01-Enflasyon Fark Hesabı	
/	
547-ENFLASYON DÜZELTME HESABI	20.848.700.000.-
/	
547-ENFLASYON DÜZELTME HESABI	16.678.960.000.-
/	
257-BİRİKMiŞ ANORTİSMAN	16.678.960.000.-
01-Enflasyon Fark Hesabı	
/	
547-ENFLASYON DÜZELTME HESABI	6.254.610.000.-
/	
500-SERMAYE	
01-Enflasyon Fark Hesabı	6.254.610.000.-
/	

Bu kayıtlara göre Enflasyon Düzeltme hesabı aşağıdaki gibi görülecektir.

ENFLASYON DÜZELTME HESABI

16.678.960.000.-	20.848.700.000.-
6.254.610.000.-	
22.933.570.000.-	20.848.700.000.-
	2.084.870.000.- (ZARAR)
/	
580-GEÇMİŞ YIL ZARARI	2.084.870.000.-
099-Geçmiş Yıl Net Parasal Pozisyon Zararı	
547- ENFLASYON DÜZELTME HESABI	2.084.870.000.-
(Enflasyon Düzeltme Hesabının Zarar Hesabına Devri)	
/	

12- Enflasyon Düzeltmesinde İzlenecek Yol

- 1- Parasal olmayan kıymetleri tespit et.
- 2- Parasal olmayan kıymetler içinde ROFM varsa bunları ayırıştır.
- 3- Düzeltmeye esas tarihi tespit et
- 4- Düzeltmeye esas katsayısı tespit et
- 5- Düzeltilmiş değer ile düzeltme öncesi değer arasındaki farkı tespit et
- 6- Enflasyon düzeltme farkını ilgili bilanço kaleminin altına açılacak muavin hesaba borç, enflasyon düzeltme hesabına alacak kaydet. Enflasyon Düzeltme hesabı olarak 547 no'lu hesabı kullan. Sermaye hesabının düzeltilmesinde düzeltme farkı 502 hesap olmalıdır.
- 7- Enflasyon Düzeltme hesabının farkını 570-Geçmiş Yıllar Karları veya 580-Önceki Dönem Zararları hesabına kaydet.

13- Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Ayırıştırılması (ROFM)

Bilançoda yer alan ve düzeltmeye tabi tutulacak olan parasal olmayan kıymetlerin maliyet bedeline intikal ettirilen finansman giderlerinin reel olmayan kısmının ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden indirilmesi gerekmektedir.

Reel olmayan finansman tutarının iki türlü hesaplanması mümkündür.

a) Finansman Giderinin Tevsik Edilebildiği Durumlar

Finansman giderinin tevsik edilememesinden maksat, finansman gideri ile ilgili iktisadi kıymet arasında birebir ilişkinin tespit edilememesi durumu olmalıdır. Finansman maliyeti ile ilgili iktisadi kıymet arasında kesin bir ilişki kurulabiliyorsa (taşıt kredisi gibi) yukardaki birinci yöntemin uygulanması gerekir.

Reel olmayan finansman maliyeti (ROFM) her türlü borçlanmada, finansman gideri hariç borç tutarına, borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanmasıyla bulunacaktır. Tebliğde yapılan açıklamaya göre, 163 no'lu VUK Genel Tebliğ uyarınca son beş hesap döneminde (1999-2003 yıllarında) maliyete ilave edilen finansman giderleri ile ihtiyari olarak aktive kaydedilen finansman giderlerinin reel olmayan kısmının varlık maliyetinden indirildikten sonra kalan kısım enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Örneğin, Ağustos 2002 ayında 10 milyar lira ödenerek satın alınan makine için Ağustos-2000/Aralık-2000 dönemi için 1 milyar lira faiz ödenmiş olsun. Maliyete kaydedilen finansman tutarının tevsik edilebildiği durumlarda düzeltmeye esas alınacak tutar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Borç Tutarı (Ana Para Kısmı) = Toplam Tutar – Faiz Tutarı

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

ROFM = 10.000.000.000. x $\frac{2.626 - 2.393}{2.393}$

ROFM = 10.000.000.000. x $\frac{233}{2.393}$; **ROFM** = 10.000.000.000. x 0,097

ROFM = 970.000.000.-TL

Buna göre ödenen faizin (1.000.000.000. – 970.000.000.=) 30.000.000.-TL’lik kısmı reel, 970.000.000.-TL’lik kısmı ise reel olmayan kısımdır.

Düzeltilmeye esas alınacak tutar (11.000.000.000. – 970.000.000.=) 10.030.000.000.-TL olacaktır.

Tebliğde, yukarıdaki formüle göre hesaplanan ROFM tutarının **fiilen ödenen finansman giderini aşması halinde ne yapılacağı konusunda bir açıklama yapılmamıştır**. Formüle göre hesaplanan **ROFM’nin fiilen ödenen finansman giderini aşması halinde aşan tutar dikkate alınmamalıdır**.

Örneğin, yukarıdaki örnekte ROFM tutarı 1.100.000.000.-TL olarak hesaplanmış olsaydı, ROFM tutarı 1.000.000.000.-olarak dikkate alınmalıdır.

b) Finansman Giderinin Tevsik Edilemediği Durumlar

Tebliğin IV.2.2. bölümünde belirtildiği üzere son 5 hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet veya alış bedeline dahil edilen ancak **tevsik edilemeyen finansman giderlerinin** reel olmayan kısımları aşağıdaki formüle göre hesaplanabilecektir.

ROFM = Finansman x $\frac{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait TEFE}}{\text{Maliyeti}} \times \frac{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}$

Yukarıdaki örnekteki reel olmayan finansman maliyetinin bu yöntemle göre hesaplanmasında 2000 yılına ait TEFE endeksi ile Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı arasındaki oran ile finansman maliyeti çarpılacaktır.

Hesaplama bir önceki hesap dönemine ait TEFE endeksi ile ödemenin yapıldığı hesap dönemindeki TEFE endeksi arasındaki artış dikkate alınacaktır.

Aralık 2000 TEFE Endeksi	: 2.626
Aralık 1999 TEFE Endeksi	: 1.979,5
TEFE Artış Oranı	: %32,65
Aralık 2000 Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı	: %105,93

ROFM = 1.000.000.000. x $\frac{32,65}{105,93}$ = %30,82 = 1.000.000.000. x 0,3082 = **308.200.000.-TL**

Görüleceği üzere, ROFM ikinci yöntemle göre daha az hesaplanmaktadır. Bu durum uygulanan formülden kaynaklanmakta olup, yöntem seçimi ihtiyari değildir. Yukarıdaki %30,82 oranının %100'ü (1'i) aşması halinde ROFM ayrımı yapılmayacaktır. Yani ödenen finansman giderinin tamamının ROFM olduğu kabul edilecektir. Fazla kısım dikkate alınmayacaktır. (Ek:1 ve Ek:2 Tablo)

14- Maliyet Artış Fonu ve Değer Artış Fonlarının Kapatılması

31.12.2003 tarihli bilançoda görülen maliyet artış fonu ve değer artış fonunun Enflasyon Düzeltme Hesabına devredilerek kapatılması gerekmektedir. Söz konusu fonların kapatılması aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir.

522-MDV DEĞER ARTIŞ FONU	XXX	
524-MALİYET ARTIŞ FONU	XXX	
		547- ENFLASYON DÜZELTME HESABI
		XXX

Parasal olmayan pasif kalemler arasında yer alan;

- Avans ve depozitolar,
- Hakedişler,
- Kar yedekleri,
- Yenileme fonu,

hariç olmak üzere, diğer 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 tutulacaktır.

Özsermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları, kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlemler kar dağıtımını sayılmayacaktır.

15- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltme farkları "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine ilgili maliyet veya hakediş geliri hesabının altında açılacak hesaplarda izlenecektir. Maliyet ve hakediş tutarları ile ilgili olarak yapılacak düzeltme farkları işin bitiminde kar/zararın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Yıllara yaygın inşaat işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltilmesinde aylık maliyet ve hakediş tutarları, 31.12.2003 tarihli TEFİ'e 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 edildikten sonra TEFİ 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

Düzeltilme tutar ve tarihleri 740 no'lu hesaplar tam tespit edilmeli, genel yönetim gider ve finansman gider paylarının düzeltilmesinde tarihi maliyetler yerine 170 no'lu hesaba yapılan kayıtlar dikkate alınmalıdır. İstenmesi halinde inşaat maliyet ve gelirlerinin düzeltilmesinde 170 ve 350 no'lu hesaplara yapılan kayıt tarihleri esas alınabilir görüşümdedir.

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
/	
547- ENFLASYON DÜZELTME HESABI	75
/	
547-ENFLASYON DÜZELTME HESABI	115
/	
350-YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONAR.GELİRİ	115
350.01- A İşi Geliri	
350.01.010-Enflasyon Düzeltme Farkı	115
/	

(A) işinin geçici kabulünün yapıldığı yılda enflasyon düzeltme farkı vergiye tabi gelir ve giderin hesabında dikkate alınmayacak, düzeltme farkları yıllık beyanname üzerinde gösterilmelidir.

Yukarıdaki örnekte belirtilen (A) inşaat işinin 2004 yılında geçici kabul tutanağının onaylandığı ve başkaca bir gelir veya giderinin bulunmadığı kabul edildiği takdirde, düzeltilmiş değerlere göre hesaplanan karı (240 – 175=) 65 birimdir.

Beyana Tabi Kazancı	65
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (+)	75
İndirilecek Gelir (-)	115
Vergiye Tabi Kazanç (Matrah)	25

Beyanname üzerinde yapılacak düzeltme işlemleriyle beyana tabi kazanç tutarı, tarihi kayıtlara göre hesaplanan (125 – 100=) 25 birim kazanç tutarıyla aynı olacaktır.

16- Stokların Düzeltilmesi

Stokların (150, 151, 152, 153,157 no'lu hesaplar) düzeltilmesi iki yöntemle yapılabilecektir. Mükellefler toplulaştırılmış bu yöntemlerden herhangi birini seçebilecektir. (Ek:3 Tablo)

1. Basit Ortalama Yöntemi
2. Stok Devir Hızı Yöntemi

Stokların düzeltilmesinde stok maliyeti içinde yer alan finansman maliyetleri ayrıştırılmayacaktır. Diğer bir ifade ile reel olmayan finansman maliyeti stok tutarından indirilmeyecektir.

a) Basit Ortalama Yöntemi

Bu yöntemde düzeltme katsayısı, Aralık 2003 dönemine ait TEFİ endeksinin, bu endeks ile 2003/3. geçici vergi döneminin sonundaki (30.09.2003) TEFİ endeksinin toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunacaktır. Bu suretle hesaplanan katsayı ile 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan stoklar çarpılarak düzeltilmiş tutar hesaplanacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Dönem Ortalama} &= \frac{31.12.2003 \text{ Tarihli TEFE Endeksi}}{(31.12.2003 \text{ Tarihli TEFE Endeksi} + 30.09.2003 \text{ Tarihli TEFE Endeksi})/2} \\ \text{Düzeltilme Katsayısı} &= \frac{7.382,1}{(7.382,1 + 7.173,3)/2} = \frac{7.382,1}{7.277,7} = \mathbf{1,01435} \end{aligned}$$

Örnek: (A) işletmesinin 31.12.2003 tarihli bilançosunda 153-Ticari Mallar hesabı tutarı 100 milyar TL'dir. Basit ortalama yöntemine göre (A) işletmesinin 2004 yılına devreden Ticari Mallar hesabı 100.000.000.000. x 1,01435= 101.435.000.000.-TL olarak hesaplanacaktır. Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

153-TİCARİ MALLAR	1.435.000.000.-
010-Enflasyon Düzeltme Farkı	
547- ENFLASYON DÜZELTME HESABI	1.435.000.000.-

Bu yöntemine göre yapılan düzeltmede stoklar hesabındaki tutar toplu olarak düzeltilmiş olmakla birlikte, mal çeşitleri itibariyle artış tutarları bilinmeyecektir. Stoklarını bilgisayar ortamında izleyen mükelleflerin hesaplanan fark tutarını ilgili malların maliyetine ilave etmesi mümkün olmaz. Bu nedenle, hesaplanan katsayının (1,01435) stok listesindeki mal çeşitleri itibariyle çarpılması gerekir. Stokların bilgisayar ortamında izlenmediği durumlarda enflasyon düzeltme farkının 2004 yılında Satılan Ticari Mal Maliyetine aktarılmasında, mal alışlarına ilişkin nakliye giderlerinin dağıtımında yapıldığı gibi uygun dağıtım anahtarı kullanılmalıdır.

Basit ortalama yöntemine göre yapılan hesaplamada, enflasyon düzeltme farkı genellikle stok devir hızı yöntemine göre daha düşük kalmaktadır. Bu yöntemde tüm stokların bilanço günü itibariyle bir önceki geçici vergi döneminin ortasında alındığı varsayılmaktadır. Diğer bir ifade ile bütün stokların 15 Kasım 2003 tarihinde işletmeye girdiği kabul edilmektedir. Ancak stok devir hızı 11'in üzerinde çıkan işletmelerde, basit ortalama yöntemine göre enflasyon farkı hesabı daha yüksek olacaktır.

b) Stok Devir Hızı Yöntemi

Stok devir hızı yöntemine göre yapılacak düzeltme işleminde, önce **stok devir hızı** sonra **ortalama stokta kalma süresi** hesaplanır.

Ortalama stokta kalma süresi bulunduktan sonra stokların 31.12.2003 tarihinden kaç ay önce işletmeye girdiği hesaplanır. Daha sonra 31.12.2003 tarihli stok değeri ile TEFE katsayısı çarpılarak düzeltilmiş değer bulunacaktır.

$$\begin{aligned} \text{Stok Devir Hızı} &= \frac{\text{Dönem İçinde Satılan Toplam Mal Maliyeti}}{(\text{Dönem Başı Stok Tutarı} + \text{Dönem Sonu Stok Tutarı})/2} \\ \text{Ortalama Stokta Kalma Süresi} &= \frac{\text{Dönem Gün Sayısı}}{\text{Stok Devir Hızı}} = \frac{365}{\text{Stok Devir Hızı}} \end{aligned}$$

Örnek: (A) işletmesinin buğday stoklarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi olsun;

31.12.2002 tarihindeki buğday stok tutarı	: 20.000.000.000.-
31.12.2003 tarihindeki buğday stok tutarı	: 100.000.000.000.-
2003 yılında satılan ticari mal maliyeti	: 500.000.000.000.-

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{500.000.000.000.-}{(20.000.000.000. + 100.000.000.000.)/2} = \mathbf{8,33}$$

$$\text{Ortalama Stokta Kalma Süresi} = \frac{365}{8,33} = 43 \text{ gün}$$

Buna göre işletmenin 31.12.2003 tarihindeki stoğunun işletmeye 43 gün önce yani 18 Kasım 2003 tarihinde girdiği kabul edilecektir. Stok devir hızının 12 olması halinde stoktaki malın Aralık 2003 ayında işletmeye girdiği kabul edileceğinden herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır.

Aralık 2003 Ayı TEFE Endeksi : 7.382,1
Kasım 2003 Ayı TEFE Endeksi : 7.336,2

Katsayı= 7.382,1/7336,2 :1,00625

Düzeltilmiş Değer : 100.000.000.000. x 1,00625= 100.625.000.000.-TL

Stok devir hızı düşük olan mallarda düzeltme katsayı yüksek olacağı için enflasyon düzeltme farkı da yüksek çıkacaktır.

Enflasyon düzeltmesi sonucunda stokların değerinin yüksek çıkması mükelleflerin lehinedir. Keza, stok artışları 2004 ve izleyen yıllarda satış maliyeti olarak dikkate alınacaktır. 2003 yılı düzeltmesinden doğan düzeltme tutarı ise gelir olarak vergiye tabi tutulmayacaktır. Bu nedenle mükellefler hangi yöntemle göre daha yüksek stok farkı çıkıyorsa o yöntemi kullanmalıdırlar.

17- Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi

258 no'lu hesapta izlenen yapılmakta olan yatırımlar parasal olmayan değer olarak düzeltmeye tabi tutulacaktır. Düzeltme harcamanın yapıldığı ay dikkate alınarak TEFE'ye göre hesaplanan katsayı uygulanarak gerçekleştirilecektir. Harcamaların aylık olarak tespit edilmesi gerekir.

Örnek:

Fabrika İnşaatı için yapılan harcamalar aylar itibariyle aşağıdaki gibi olsun.

(Milyon TL)

Aylar	1 Harcama	2 Harcamanın Yapıldığı Aya Ait TEFE	3 31.12.03'e Göre TEFE Katsayısı	4 Düzeltilmiş Tutar (1*3)	5 Enf. Düzeltme Farkı (4-1)
Ocak-02	10.000	5.175,4	1,42638	14.264	4.264
Mart-02	15.000	5.387,9	1,37012	20.552	5.552
Temmuz-02	8.000	5.720,7	1,29041	10.323	2.323
Aralık-02	3.000	6.478,8	1,13942	3.418	418
Ocak-03	5.000	6.840,7	1,07914	5.396	396
Eylül-03	12.000	7.173,3	1,02910	12.349	349
Kasım-03	10.000	7.336,2	1,00625	10.063	63
Aralık-03	20.000	7.382,1	1,00000	20.000	0
31.12.03 Tarihli Tutar	83.000			96.365	13.365

Muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	13.365.000.000.-
01-Fabrika Binası	
01.01 Enflasyon Düzeltme Farkı	
547- ENFLASYON DÜZELTME HESABI	13.365.000.000.-

Yapılmakta olan yatırımlarda her muavin hesap yerine 258 hesap toplamı dikkate alınabilir. Ancak, yatırım türleri farklı ise (örneğin, makinalar, ek binalar vb) her muavin hesap için ayrı hesaplama yapılmalıdır.

18- Hisse Senetlerinin Düzeltilmesi

Hisse Senetleri parasal olmayan kıymet olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Düzeltme işlemi, 31.12.2003 tarihindeki TEFE endeksinin alış tarihindeki (ay) TEFE endeksine bölünmesi suretiyle bulunan katsayı uygulanarak yapılacaktır. Ancak, borsada işlem gören hisse senetleri İMKB'ndaki 31.12.2003 tarihindeki değerine göre düzeltilecektir. Borsaya kayıtlı hisse senetleri cari fiyat üzerinden düzeltilmiş olacaktır.

19- Sermaye ve Yedek Akçelerin Düzeltilmesi

Sermaye ve yedek akçeler parasal olmayan değer niteliğinde oldukları için enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Düzeltme tarihi olarak ödemenin yapıldığı tarihin, karın sermayeye ilave edilmesinde tescil tarihi esas alınacaktır. (Bakınız Tablo:4 ve Tablo:5)

20- 31.12.2003 Tarihli Bilançoda Yer Alan Fonların Sermayeye İlave Edilebileceği

31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan değer artış fonu, maliyet artış fonu ve iştirakler yeniden değerlendirme artış fonlarının 2003 yılı bilançosunun enflasyon düzeltilmesi yapılmadan önce sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır. 2003 yılı bilançosunun düzeltilmesi sırasında söz konusu fonlar Enflasyon Düzeltme Hesabına devredilerek geçmiş yıl kar veya zararı içerisinde gösterileceğinden, düzeltme tarihinden sonra enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıllar karları sermayeye ilave edilebilecektir. Bu nedenle 2003 ve önceki yıllara ait fonların sermayeye ilave edilip edilmemesinin bir önemi bulunmamaktadır. 1.1.2004 tarihinden itibaren değer artış fonu ve maliyet artış fonu uygulamaları yürürlükten kaldırıldığı için 1.1.2004 tarihinden sonra satılan duran varlıklar için GVK'nun 38.maddesi uyarınca hesaplanan maliyet artış fonu hesaplanmayacaktır.

Daha fazla bilgi için Müşavirliğimize müracaat ediniz.

Saygılarımızla.

**KANIT YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLİK LTD.ŞTİ.**

Ekler :

- 1- Taahhütler Enflasyon Düzeltme Tablosu
- 2- Demirbaşlar Enflasyon Düzeltme Tablosu
- 3- Stoklar Enflasyon Düzeltme Tablosu
- 4- Sermaye Enflasyon Düzeltme Tablosu
- 5- Yasal Yedekler Enflasyon Düzeltme Tablosu