

**5024 Sayılı Yasaya  
Göre Uygulamalı**

**ENFLASYON  
DÜZELTMESİ**

**Prof.Dr. Recep PEKDEMİR**  
İstanbul Üniversitesi  
İşletme Fakültesi

**TÜRMOB YAYINLARI- 226**  
**ANKARA - 2004**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No: 2004 - 1

TÜRMOB Adına Sahibi  
**Mehmet TİMUR**

Sorumlu Yazışleri Müdürü  
**Ali E. DOĞANOĞLU**

**Dizgi - Düzenleme**

TÜRMOB  
Basım - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB' u bağlamaz.

## ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Yayınladığımız **Sirküler Rapor Kitapları** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam etmektedir. Meslek mensuplarımızın ve aday meslek mensuplarımızın ihtiyaç duyacakları bilgilere ulaşmayı hedefleyen bu çalışmamızı geliştirerek sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelenildikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2004-1 Seri Numaralı bu kitabı; Prof.Dr. Recep PEKDEMİR tarafından hazırlanan “**5024 Sayılı Yasaya Göre Uygulamalı Enflasyon Düzeltmesi**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

**Nail SANLI**  
**Genel Sekreter**

## İÇİNDEKİLER

Giriş .....	1
1. Yeni Düzenleme Sonucu Maliye Bakanlığı'ndan Beklenen Tebliğ Konuları .....	3
2. Yeni Düzenlemenin Vergi Mevzuatı İle İlgili Mevcut Uygulamalar Konusunda Getirdikleri/Götürdükleri .....	4
3. Yeni Düzenlemenin Temel Konusu: Enflasyon Düzeltilmesi Muhasebesi: Genişletilmiş Yeniden Değerleme .....	21
4. Enflasyon Düzeltilmesi Muhasebesi İle İlgili Bazı Kavramlar .....	23
5. Enflasyon Düzeltilmesi Muhasebesi İle İlgili Temel Aşamalar .....	41
5.1. Geçmişin Temizlenmesi: Enflasyon Sıfırlaması .....	41
5.2. Geçişin Yapılması - İhtiyarilikten Yararlanmama - 1 Ocak 2004 'te Başlama .....	50
5.3. Geçişin Yapılması - İhtiyarilikten Yararlanma - 1 Nisan 2004 'te Başlama .....	79
5.4. Dönemsel İşlemlerde Enflasyon Düzeltilmesinde Dikkat Edilecek Durumlar .....	91
6. Çeşitli Örnekler .....	96
7. Sonuç .....	117
Ek: 5024 Sayılı Kanun .....	118

## GİRİŞ

Ülkemizde yaklaşık otuz yıldan beri yaşanan yüksek enflasyon, işletmeler tarafından üretilen ve kamuya sunulan malî tabloları da bozmuş ve malî tabloların işletmeler ile ilgili gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır.

Son aylarda Türk vergi sistemi ile ilgili olarak hazırlanıp yürürlüğe konan, 4811 sayılı Vergi Barışı Kanunu ve daha sonra yasalaşan ve bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapan 4842 sayılı Kanundan sonra yeni bir düzenleme ile enflasyonun malî tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek ve bu doğrultuda bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılması söz konusu olmuştur.

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 vazgeçilmeksizin, malî tabloların enflasyondan arındırılması ve vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi ihtiyacının var olduğunu söylemek mümkündür.

Vergi kanunlarımızda enflasyonun etkilerinin giderilmesi ile ilgili çok sayıda hüküm olmakla birlikte, birbirleriyle uyumlu olmamaları ve uluslararası kabul görmüş standartlardan uzak olmaları, bu dağılık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır.

Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve önemli artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaya devam etmiştir. Daha açık bir ifade ile borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermaye ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını olumsuz etkilemektedir.

Bunun sonucu olarak da işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmiş, bu durum, ülkemizin kaynak dağılımını ve işletmelerin malî dengelerini bozmuş ve malî yapının za yıflamasına yol açmıştır Bu nedenle katlanılan finansman maliyeti, vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermiştir

Öz sermaye ile çalışmak zorunda olan veya böyle çalışmayı tercih eden işletmeler, kazanç vergisi olmaktan çıkıp servet vergisine dönüşen haksız vergilendirme ile karşılaşmış, bu husus işletmelerin öz sermayelerini azaltmakta, yatırım ve istihdam politikalarını olumsuz yönde etkilemiştir.

Enflasyon düzeltmesi muhasebesi olmaması aynı zamanda, kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmiş ve kayıt dışı ekonominin temel sebepleri arasında yer almıştır

Yerli sermayenin zarar görmesinin yanı sıra, yabancı sermaye de bu faktör nedeniyle ülkeye yeterince gelmekte acele etmemiş, hatta yerli sermaye çeşitli şekillerde yurt dışına yönelmiştir.

Enflasyon düzeltmesi muhasebesinin vergi mevzuatında yer alması, halka açık şirketler ile bankalardaki enflasyon düzeltmesi uygulaması ile bir çelişki oluşturmuştur.

Bütün bunların yanında, malî tabloların çok yönlü fonksiyonları da işlevsiz kalmıştır. Yatırımlar kredi tahsisleri ve kâr dağıtımları açısından etkin olmayan kararlar alınabilmiş, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmiştir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmiş, bunun işletme ekonomilerinde doğurduğu zararlar, son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açmıştır.

Enflasyon düzeltmesi muhasebesi, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve malî tablolarda yarattığı tahribatı ortadan kaldıracak, dolayısıyla, işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlayacaktır.

Yukarıda belirtilen gerekçeler, enflasyon düzeltmesi muhasebesinin, vergi mevzuatımızda yer verilmesini bir zorunluluk olarak ortaya koymuş ve 17.12.2003 tarih 5024 sayılı, Kanun 25332 tarih ve 30.12.2003 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yaşamamıza girmiştir.

Bu çerçevede, malî tabloların enflasyondan arındırılarak uluslararası kabul görmüş standartlara uyumlu hale getirilmesi, vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilmesi ve vergi potansiyelinin daha iyi değerlendirilmesi açısından 5024 sayılı yasa yeni bir adım niteliğindedir.

### **1. Yeni Düzenleme Sonucu Maliye Bakanlığı'ndan Beklenen Tebliğ Konuları**

Yeni düzenleme ile getirilen Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi pek çok konuda Maliye Bakanlığı tarafından çeşitli açıklamaların yapılmasını gerekli kılmaktadır. Yukarıda da değinildiği gibi bu düzenleme ülkemiz muhasebe uygulamalarında dönüm noktası yaratan uygulamalardan birini oluşturmaktadır. 5024 sayılı Kanun metninde yer aldığı gibi açıklama yapması veya düzenlemeler getirmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiler aşağıdaki gibidir:

8. Maliye Bakanlığı;

a) *Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplam - ları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltmesinde toplulaştırıl -*

*muş yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye,*

*b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplam - ları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon dü - zeltmesine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerin - de düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,*

*c) (3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,*

*d) Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin usul ve esas - ları tespit etmeye,*

*e) Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas alarak dü - zeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değer - leri kullandırmaya,*

*f) Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,*

*g) Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,*

*h) Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye,*

*Yetkilidir.*

Daha önce de belirtildiği gibi, bu çalışma muhasebe meslek men - supları ile adaya meslek mensuplarına bir rehber olması amacıyla hazırlanmıştır Ancak, bu çalışma yukarıda sıralanan ve Maliye Ba - kanlığı'nın yetkisine bırakılan konularda Bakanlık tarafından bu ça - lışmanın hazırlandığında henüz bir açıklama yapılmış değildir Bu nedenle bu çalışmada yer alan açıklamaların ve yorumların aksine Tebliğlerin yayınlanması mümkün olabilir Bunun sonucunda oku -



yucunun gelişmeleri yakından takip etmesi şiddetle önerilen bir durumdur.

## **2. Yeni Düzenlemenin Vergi Mevzuatı ile İlgili Mevcut Uygulamalar Konusunda Getirdikleri/Götürdükleri**

Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi düzenlemesi ile ilgili mevcut bazı düzenlemelerde değişiklikler söz konusudur. Bu değişikler, mevcut uygulamaları bir kısmını ortadan kaldırmakta ve bir kısmında ise değişiklikler ortaya koymaktadır.

**Ancak, bu değişiklikler, işletmelerin, 5024 sayılı Kanun'la 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298.Maddesinde yapılan değişiklikle getirilen Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesine geçen işletmeler için geçerlidir. Getirilen ihtiyarilikten yararlanma veya daha sonra getirilebilecek kapsam dışı bırakılan işletmeler, 5024 sayılı Kanunla getirilen değişikliklerden önceki uygulamayı sürdürebileceklerdir. Bu nedenle, bu değişiklik düzenlemeleri, yeni uygulama ile birlikte paralel olarak uygulamada kalabileceklerdir.**

Bu konudaki yasal düzenleme ile ilgili Kanun metni aşağıdaki gibidir:

*"GEÇİCİ MADDE 1. - 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; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değiştirilmeden önceki değerleme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun bu Kanunla kaldırılan hükümlerini ve Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin bu Kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alırlar. Bu takdirde enflasyon düzeltmesi -*

*nin dikkate alınmadığı hususu beyannamede belirtilir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir."*

Çalışmanın bu bölümünde bu değişiklikler ile ilgili kısa açıklamalara yer verilmiştir.

**a) Stok Değerleme Yöntemlerinden LIFO Son Giren İlk Çıkar Yöntemi uygulamadan kaldırılmıştır .** Bu konudaki yasal düzenleme aşağıdaki gibidir.

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
<p><b>VUK Madde 274. –</b></p> <p><b>(4008 sayılı Kanununun 8'inci maddesiyle değişen madde)</b> Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlenir. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini uygulamak suretiyle de tesbit edebilirler. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler. Bu yöntemin uygulama usul ve esaslarını tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.</p>	<p><b>VUK Madde 274. –</b></p> <p>Emtia, maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir</p>

**b) Maliyet Artırımı Uygulaması Yürürlükten Kaldırılmıştır.**  
Bu konudaki yasal düzenleme aşağıdaki gibidir.

"**MADDE 9**, "31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 38 inci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları ile 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi ve 57 nci maddesinin son fıkrası, yürürlükten kaldırılmıştır"

"c) 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (13) numaralı bendi, yürürlükten kaldırılmıştır"

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
<b>GVK Madde 38</b> .... <b>(4684 sayılı Kanunun 17'inci maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 03.07.2001)</b> Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alı-	<b>GVK Madde 38-</b>  Yürürlükten kaldırılmıştır.

<p>nan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya alınan bu iştirak hisseleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya bedelsiz olarak edinilen hisseler için maliyet bedeli artırımını, bu hisselerin itibari değeri üzerinden bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescili tarihinden itibaren uygulanır. Bu hüküm 39 uncu madde gereğince işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanır. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Söz konusu iktisadi kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar, alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetler için bu hükümden yararlanamaz. Şu kadar ki, inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için bu fıkra hükmüne göre maliyet bedeli artırımını yapılabilir. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkuller için maliyet artırımını satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır. Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve</p>	
--	--

<p>esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p><b><u>(4842 sayılı Kanununun 5'inci maddesiyle eklenen fıkraya Yürürlük; 24.04.2003)</u></b> Sürekli olarak işlenmiş altın alım-satımı ve imali ile işgal eden mükellefler, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan mamulün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave ederler. Söz konusu fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tâbi tutulur. Bu mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider kabul edilir.</p>	
<p><b>GVK Madde 41</b></p> <p>.....</p> <p><b>8. (4008 sayılı Kanununun 25'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1996)</b> Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismana tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin</p>	<p><b>KVK Madde 41</b></p> <p>.....</p> <p>8. Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

<p>faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'i.</p> <p>İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığı'nca o yıl için hesaplanan ortalama ticarî kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunur.</p> <p>Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına bu bent hükmü uygulanmaz.</p> <p>Bu bendin birinci paragrafında yer alan % 25 oranını, % 100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu; bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>	
<p><b>GVK Madde 57</b></p> <p>....</p> <p><b>4108 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenen fıkra Geçerlilik; 1.1.1995 Yürürlük: 2.6.1995) Yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetişti-</b></p>	<p><b>GVK Madde 57</b></p> <p>.....</p> <p>Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

<p>riilen ağaçların bu maddede yazılı giderlerinden, Vergi Usul Kanunu'nun 283'üncü maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı, ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınır.</p>	
<p><b>KVK Madde 15</b></p> <p>....</p> <p><b>13. (4008 sayılı Kanununun 27'nci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 1.1.1996)</b> Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismana tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların (Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Finans Kurumları hariç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderler.</p>	<p><b>KVK Madde 15</b></p> <p>.....</p> <p>13. Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

**c) Amortisman uygulamasında bazı değişiklikler var.** Bunlara ilişkin olarak 5024 sayılı Kanunda yer alan hükümler aşığıdaki gibidir:

*"6. Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.*

*Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismana tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismana tâbi tutabilirler"*

Yukarıda yer alan hükme göre, bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, gelir tablolarında yer alacak dönemsel amortisman giderlerini ve itfa paylarını düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayıp kaydedebileceklerdir.

Benzer şekilde, kazançları işletme hesabı esasına göre tesbit edilen işletmeler ile serbest meslek kazancı erbabı da amortismana tabi kıymetlerini bu yeni düzenleme hükümlerine göre düzeltebilecekler ve dönemsel amortisman giderlerini düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayabileceklerdir. Ancak bu işletmelerin, diğer bir ifade ile, kazançları işletme hesabı esasına göre tesbit edilen işletmeler ile serbest meslek erbabı için amortismana veya itfaya tabi bu kıymetlerin satışı sırasında dikkate alınacak maliyet değerinin tanımlanmasında güçlükler yaşanabilecektir. Bize göre, düzeltilmiş değerlerin esas alınmasında bir sakınca yoktur Çünkü, 5024 sayılı Kanun taslağında, bu işletmelerde söz konusu kıymetlerin satışı esnasında düzeltilmiş değerlerin dikkate alınmayacağı doğrultusunda bir hüküm söz konusu idi. Ancak, bu hüküm T.B.M.M. Bütçe ve Plan Komisyonunda çıkartıldı ve Meclis Genel Kurulunda çıkartılmış olarak kabul edildi.



"**MADDE 3.** - 213 sayılı Kanununun 315 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*Madde 315. - Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.*

**MADDE 4.** - 213 sayılı Kanununun mükerrer 315 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendine aşağıdaki hüküm eklenmiş ve (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir .

*Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.*

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır."

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
<b>VUK Madde 315</b> <b>(4008 sayılı Kanununun 10'uncu maddesiyle değişen madde)</b> Mükellefler amortismanına tabi iktisadî kıymetlerinin değerini, % 20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler.  Ancak, arazi ve binalar ile % 20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanına tabî tutulacak iktisadî kıymetlerin değeri,	<b>VUK Madde 315</b>  Madde 315. - Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir.	
<p><b>VUK Madde Mükerrer 315</b></p> <p><b>(205 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen madde)</b> Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.</p> <p>Bu usulün tatbikinde;</p> <p>1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.</p> <p>2. <b>(4008 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle değişen bent)</b> Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 40'ı geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.</p> <p>3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.</p> <p>Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.</p>	<p><b>VUK Madde Mükerrer 315</b></p> <p><b>(205 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen madde)</b> Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler.</p> <p>Bu usulün tatbikinde;</p> <p>1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.</p> <p>Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel</p>

	<p>ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.</p> <p>2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.</p> <p>3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır.</p> <p>Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.</p>
<p><b>VUK Madde 319</b></p> <p>Mükellefler, usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler; şu kadar ki, uygulamaya başladıkları amortisman nispetlerini müteakip faaliyet yıllarında değiştiremezler.</p> <p>318'inci maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre amortisman nispetlerinin değiştirilmiş olması hali bundan müstesnadır.</p>	<p><b>VUK Madde 319</b></p> <p>Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

Amortisman uygulamaları ile ilgili olarak geçmişte başlanmış olan durumlar, her işletmede mevcuttur. Bu nitelikli uygulamalar devam ettirilecektir. Yukarıda belirtilen yeni düzenlemeler 1 Ocak 2004 tarihinden sonra sisteme giren unsurlar için geçerli olacaktır. Bu konudaki kanun maddesinin metni aşağıdaki gibidir:

*"GEÇİCİ MADDE 26. - Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce aktive giren iktisadi kıymetler hakkında aktive alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunur."*

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşıldığı gibi, bu düzenlemenin yürürlüğe girmesinden önce edinilen unsurlara ilişkin olarak edindikleri dönemdeki kuralların geçerli olacağı şekilde uygulanmasına devam edilecektir.

**d) Kur Farkı Gelirleri İstisnası Kaldırıldı.** Yap-İşlet-Devret Modeli kapsamında enerji sektörü için yabancı sermaye yatırımlarında kur farkı gelirleri vergilendirilmiyordu. Bu yeni düzenleme ile bu durum ortadan kaldırıldı.

*"MADDE 9. - a) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu nunun 280 inci maddesinin son fıkrası ve 319 uncu maddesi, iptal edilmiştir."*

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
<p><b>VUK Madde 280</b></p> <p>(485 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.</p> <p>(4369 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerleme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır</p> <p>(4369 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle eklenen fıkra) 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımı ve Ticareti İle Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanunda tanımlanan şirketlerin sermaye olarak koydukları yabancı paraların sarf edildikleri veya</p>	<p><b>VUK Madde 280</b></p> <p>(485 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.</p> <p>(4369 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerleme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır</p>

Türk Lirasına çevrildikleri tarihe kadar lehlerine oluşan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çekiş ve kar dağıtımı sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşacak kur farkları ile kapatılır. Lehte kur farkı ile kapatılmayan tutarlar işi bırakma halinde zarar addolunur.	....  Yürürlükten kaldırılmıştır.
--	---

**e) Yeniden Değerleme Uygulamaları Yerine Yeniden Değerleme Oranı Getirildi.**

Daha önce de belirtildiği gibi, temel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298.maddesinde yapılan yeni düzenleme, Mükerrer 298.Maddeyi ikiye ayırmıştır Maddenin A Fıkrası Enflasyon Düzeltme Muhasebesi için ayrılmış, B Fıkrası ise Yeniden Değerleme Oranı ve bu oranın hesaplanması için organize edilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı yeniden değerlendirme oranını hesaplayıp belirlenen süre içinde yayınlayacaktır. Bunun temel nedeni yeniden değerlendirme oranına tabi tutularak her yıl veya her dönem yeniden değerlendirme gerektiren pek çok yasal düzenleme söz konusudur. Bu nedenle, mevcut yasal düzenlemelerin işlevlerinin sürdürülebilmesi için yeniden değerlendirme oranının periyodik olarak hesaplanması ve yayınlanması devam edecektir.

**f) Yatırım İndirimi Uygulaması ile İlgili Değişiklikler Yapıldı.**

Konu ile ilgili olarak yapılan değişikliğe ilişkin düzenleme aşağıdaki gibidir:

"**MADDE 6.** - 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir."

<b>Düzenlemenin Eski Şekli</b>	<b>Düzenlemenin Yeni Şekli</b>
<p>2. Yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadî kıymetin maliyet bedeli esas alınır.</p> <p>3. Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.</p> <p>Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yenden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.</p>	<p>2. Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.</p> <p>Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toplam Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır.</p> <p>3. Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.</p> <p>Ancak iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.</p>

Ayrıca, yine 5024 sayılı düzenleme ile 193 sayılı GVK'na aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

**"MADDE 8. - 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.**

*GEÇİCİ MADDE 65. - Geçici 61 inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnası uygulamasını seçmiş olan mükellefler, bu tercihlerini bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra verilmesi gereken ilk geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar bağlı oldukları vergi dairesine bildirimde bulunmak suretiyle değiştirebilirler. Bu şekilde tercihlerini değiştiren mükellefler, 24.4.2003 tarihinden itibaren yaptıkları harcamalar (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için 19 uncu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Tercihlerini değiştirmeyen mükellefler ise, yatırım indirimi istisna tutarlarının tespitinde, enflasyon düzeltmesi uygulaması sonucu yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerle ilgili olarak oluşan düzeltme farklarını dikkate alamazlar.*

*19 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 1.1.2004 tarihine kadar yapılan harcama tutarları düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınmaz."*

**g) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespitinde Değişiklikler Yapıldı**

Konu ile ilgili yasal düzenleme aşağıdaki gibidir:

**"MADDE 7. - 193 sayılı Kanununun 43 üncü maddesinin (1) ve (2) numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir."**



<b>Düzenlemenin Eski Şekli</b>	<b>Düzenlemenin Yeni Şekli</b>
<p>1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde;</p> <p>2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;</p>	<p>1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;</p> <p>2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;</p>

### **3. Yeni Düzenlemenin Temel Konusu: Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi: Genişletilmiş Yeniden Değerleme**

Yakın geçmişe kadar, gerek ulusal gerekse uluslararası muhasebe uygulamaları ile ilgili literatürde "enflasyon muhasebesi" dendiğinde "Yüksek Enflasyon Ortamında Finansal Raporlama" veya "Yüksek Enflasyonlu Dönemlerde Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesi" akla gelirdi. Nitekim bu konudaki muhasebe standardına yönelik düzenlemelerin temel amacı, bu şekilde tanımlanırdı. Söz konusu düzenlemelerden bazıları aşağıda belirtilmiştir:

- 29 No.lu Uluslararası Muhasebe Standardı
- 52 No.lu USGAAP Finansal Muhasebe Standardı
- 2 No.lu Türkiye Muhasebe Standardı (TMUDESK)
- 14 No.lu BDDK Muhasebe Standardı
- 20 No.lu SPK Muhasebe Standardı Bölümü
- Hazine Tarafından Hazırlanmış Taslak Olarak Bankalara Gönderilen Tebliğ (1997)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun 2 No.lu Standart Taslağı

5024 sayılı Kanunla ülkemiz muhasebe uygulamalarına giren yeni düzenleme ise bize göre şimdiye kadar yürürlükte bulunan Yeniden Değerleme Muhasebesi'nin genişletilmiş şeklidir. Bu nedenle bu uygulamaya "Genişletilmiş Yeniden Değerleme Muhasebesi" demek mümkün olacaktır. Bu şekilde ifade edilmesinin temel nedeni, geçmişte sadece amortismanına tabi kıymetlerin değerleri ve birikmiş amortismanları güncellenirken, bu yeni düzenleme ile parasal olmayan aktif ve pasif kalemleri ile gelir tablosu unsurları kapsama alınmış durumdadır.

Düzenlemenin birkaç yerinde düzeltilecek unsurlara değinildiğinde hep "mali tablolardaki" "parasal olmayan kalemler"den söz edilmiştir. Burada bahse konu olan mali tablolar, Gelir Tablosu ve Bilanço oluşturulmaktadır. Bunların dışında düzenlenen mali tablolar bu iki mali tablonun türevleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bilanço ve Gelir Tablosu kalemlerinin düzeltilmesinde ise "parasal olmayan unsurlar" etkili olacaktır. Bu iki tabloda hangi kalemlerin pa-

rasal olmayan olduklarının belirlenmesi, bu konuda Maliye Bakanlığı'na verilen yetki doğrultusunda Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak açıklamanın beklenmesi yararlı olacaktır

#### **4. Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi ile İlgili Bazı Kavramlar**

Yeni düzenleme ile getirilen Enflasyon Düzeltme Muhasebesi ile ilgili olarak yeni kavramlar, muhasebe uygulamalarında önemli yer tutacaktır. Bu kavramların, ilgili kesimlerce tekdüze bir şekilde anlaşılması, algılanması ve uygulanması, yeni düzenlemenin başarısı için temel taşlardan birini oluşturmaktadır. Bu nedenle çalışmanın bu bölümünde, yeni düzenlemede yer alan kavramlar ile ilgili kısa açıklamalara yer verilmiştir.

#### **Enflasyon Düzeltmesi ve Enflasyon Oranları:**

Bu konudaki Kanun metni aşağıdaki gibidir:

*"Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.*

*1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.*

*Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi*

*yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde ta - kip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dö - nemi sonunda da düzeltme yapılır.*

*Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e ka - dar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesi - ne kadar indirmeye yetkilidir."*

Yukarıdaki Kanun metninden çıkarılabilecek sonuçları aşağıdaki gi - bi sınıflandırmak mümkündür:

- Mali tablolarda (bilanço ve gelir tablosunda) yer alan parasal olmayan kalemler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.
- Bu düzenleme temel olarak, kazançları bilanço esasına göre tes - bit edilen işletmeleri kapsamına almaktadır.
- Bu düzenlemede yer alan esaslar, son üç hesap dönemi (yıl) iti - bariyle enflasyon oranları toplamının en az % 100 olması ve içinde bulunulan hesap döneminde enflasyon oranının en az % 10 olması gerekmektedir. Bu hükümden anlaşılan, bu iki koşu - lun birlikte gerçekleşmesidir. Ancak, Maliye Bakanlığı, burada belirtilen % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar ka - nunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e ka - dar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkili kılınmıştır Dolayısıyla Maliye Bakanlığı'nın bu konuda ki tutum ve davranışları önemli olmaktadır
- Bu düzenleme, kapsama giren işletmeler tarafından her geçici vergi dönemi için geçerlidir. Bu düzenlemede yer alan son üç hesap dönemi kavramı ise her geçici vergi dönemi için son otu - zaltı ayı kapsamına almaktadır

### **Parasal Olan ve Parasal Olmayan Unsurlar:**

Bu konudaki Kanun metni aşağıdaki gibidir:

*"a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymet - leri,*

*b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşı - sında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),"*

"Parasal olan ve parasal olmayan kıymetler" şeklinde sınıflandırma, hemen hemen enflasyon düzeltmesi veya mali tabloların düzeltile - rek yeniden düzenlenmesi ile ilgili muhasebe uygulamaları ve mu - hasebe standartlarında karşımıza çıkmaktadır Bu sınıflandırmanın özü, enflasyon karşısında etkilenme biçimidir. Bazı unsurlar vardır enflasyonlu ortamlarda değerini koruyabilir, bazı kıymetler vardır ki enflasyon karşısında değerini koruyamayabilir. Diğer bir ifade ile, paranın satınalma gücündeki değişimler karşısında, aynı yönde ve - ya ters yönde etkilenme şeklini oluşturmaktadır. Bu açıklamalara göre, parasal kıymetler, paranın satınalma gücündeki değişmeler karşısında satınalma gücü fiyat hareketlerine göre ters yönde etkile - nen kıymetler olarak tanımlanabilir

Muhasebe uygulamaları ile ilgili gerek ulusal gerekse uluslar arası literatürde, özde parasal olmayan unsurlar, raporlama anında güncel değerleri ile değerlenmeleri (raporlanmaları) durumunda parasal olarak kabul edilirler. Yukarıda belirtilen Kanun metninde bu unsur - lardan sadece yabancı para hesapların parasal olduğuna yer veril - miştir. Bununla birlikte, piyasa değeri, borsa değeri, rayiç değer, net gerçekteşebilir değer gibi o günkü güncel değeri yansıtan her türlü parasal olmayan unsurlar parasal olarak kabul edilir ve bu doğrul - tuda düzeltme yapılır

Bununla birlikte söz konusu unsurların burada belirtilen değerleme ölçülerine göre güncel değerleri ile enflasyon oranına (endekse) göre düzeltilmesi sonucu bulunacak değerler arasında bir karşılaştırma yapılır ve hangisi düşükse, finansal raporlama düşük olanla gerçekleştirilir. Bu uygulama, Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavram ve İlkelerinden "İhtiyatlılık" kavram ve ilkesinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır

Kanun metninden anlaşılabilirdiği kadarıyla, Tekdüzen Muhasebe Sistemindeki kodları ile parasal olmayan unsurlar (kesin liste Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacaktır) şunlardır:

- 110 Hisse Senetleri
- 126 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 15 STOKLAR
- 17 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
- 180 Gelecek Aylara Ait Giderler
- 226 Verilen Depozito ve Teminatlar
- 24 MALİ DURAN VARLIKLAR
- 25 MADDİ DURAN VARLIKLAR
- 26 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
- 27 TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
- 280 Gelecek Yıllara Ait Giderler

- 326 Alınan Depozito ve Teminatlar
- 34 ALINAN AVANSLAR
- 35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
- 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler
- 426 Alınan Depozito ve Teminatlar
- 44 ALINAN AVANSLAR
- 45 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
- 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler
- 50 ÖDENMİŞ SERMAYE
- 520 Hisse Senedi İhraç Primi
- 521 Hisse Senedi İptal Karları
- 540 Yasal Yedekler

Yukarıda verilen hesap isimleri ile hesap grup isimleri, bize göre olması gerekenleri içermektedir. Ancak, daha önce belirtildiği gibi Maliye Bakanlığı'nın bu konuda bir yetkisi bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanırken, Muhasebenin Genel Kabul Görmüş Temel Kavram ve İlkelerinden "Önemlilik Temel Kavramı ve İlkesi"ne göre bazı unsurları ihmal ederek listeden çıkarması veya önemli gördüklerini listeye eklemesi mümkündür. Dolayısıyla bu konuda sağlanacak tekdüze bir uygulama için Maliye Bakanlığı'nın bu konudaki açıklamasının izlenmesi gerekli olacaktır.

### **Enflasyon Düzeltmesi**

Enflasyon düzeltmesi, Kanuna göre "*parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını*" ifade etmektedir.

Bunun bize göre anlamı şudur: Bir finansal raporlama setinde yer alan değişik tarihler veya dönemler itibarıyla hazırlanmış her türlü finansal tabloda yer alan her türlü parasal bilginin, en son düzenlenen bilanço anındaki paranın satınalma gücüne göre, diğer bir ifade ile, paranın en güncel satınalma gücüne göre raporlanması ve böylece karşılaştırmanın sağlanması ve muhasebesi yapılan işletmenin performansının daha sağlıklı ölçülmesidir

### **Düzeltilme Katsayısı**

Düzeltilme katsayısı; Kanuna göre, "*malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı*" oluşturur.

Bu tanımlamada yer alan iki endeks vardır Bunlardan ilki hedef endekstir. Hedef endeks, en son düzenlenen bilanço anındaki endekstir. Diğer bir ifade ile en güncel endekstir. Diğer ise düzeltmeye esas unsurların doğum tarihi veya muhasebe sistemine girdiği tarihin ait olduğu endekstir. Buna göre düzeltme katsayısını aşağıdaki gibi formüle etmek mümkündür:

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \text{Hedef Endeks} / \text{Ait Olunan Endeks}$$



### **Ortalama Düzeltme Katsayısı**

Ortalama düzeltme katsayısı; Kanuna göre "*malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıyı*" oluşturur.

Bazı durumlarda, düzeltme katsayısını ortalama olarak kabul edip, çalışmaları bu doğrultuda yürütmek mümkündür. Bu durum, yukarıda belirtilen "Önemlilik Temel Kavram ve İlkesi" doğrultusunda uygulamada etkili olacaktır. Örneğin belirli bir dönemdeki benzer hareketleri, ortalama düzeltme katsayısıyla güncelleştirmek mümkündür. Bu konudaki formül aşağıdaki gibidir:

$$\text{Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Hedef Endeks}}{[(\text{Önceki Dönem Sonu Endeksi} + \text{Hedef Endeks})/2]}$$

### **Endeksler**

Kanuna göre kullanılacak endeksler, "*Fiyat endeksi (TEFE); Devlet İstatistik Enstitüsüince Türkiye geneli için hesaplanan ve ilân edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini*" oluşturmaktadır.

### **Reel Olmayan Finansman Maliyetinin Ayıklanması**

Reel olmayan finansman maliyeti; Kanunda "*her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda düzeltme tarihindeki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı*" olarak tanımlanmıştır.

Kuşkusuz bu tanım uygulayıcılar için yetersiz kalabilir. Reel olmayan finansman maliyetinin ayıklanma nedenlerini aşağıda bir örnek yardımı ile daha da somutlaştırmaya çalışalım.

Örnek İşletme A  
31.12.2003  
Bilançosu (Milyon TL)

<b>Aktif</b>		<b>Pasif</b>	
Nakit	0	Borçlar	1.000.000
Makine	3.000.000	Sermaye	2.000.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.000.000</b>	<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.000.000</b>

Ek Bilgiler:

- 31.12. 2003 tarihindeki TEFE 100.
- Makine TEFE 100 iken alınmıştır
- Sermaye TEFE 100 iken konmuştur.
- 31.3.2004 tarihindeki TEFE 110.
- Borcun yıllık maliyeti % 36, aylık maliyeti ise % 3'tür.
- İşletmede 1.1.2004 – 31.3.2004 döneminde her hangi bir faaliyet meydana gelmemiştir.

### **Dikkat Edilmesi Gereken Konular**

1. 31.12.2003 tarihli TEFE 100 ve aynı tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan unsurların ait oldukları TEFE 100'dür. Dolayısıyla bu tarih itibariyle Enflasyon Düzeltmesi yapılması durumunda aynı tutarlara ulaşılabacak ve bilanço değişmeyecektir.

2. İşletmenin borcu vardır ve bu borcun bir maliyeti vardır Bu borcun üç aylık maliyeti toplam % 9 olup, 90.000 (milyon TL)'dir. İşletmenin, 31.3.2004 tarihinde bu tutarı tahakkuk ettirdiğinde muhasebeleştirme aşamasında iki seçeneği vardır:

a) 90.000 (Milyon TL) Gelir Tablosunda Finansman Gideri olarak raporlamak.

b) 90.000 (Milyon TL) aktifleştirerek bilançoda Makine hesabına eklemek.

Her iki seçenekle ilgili 31.3.2004 tarihinde olması gereken enflasyon düzeltmesi aşağıdaki gibidir.

### **GELİR TABLOSUNDA FİNANSMAN GİDERİ OLARAK RAPORLANMASI**

Eğer 90.000 (Milyon TL) Gelir Tablosunda Finansman Gideri olarak raporlanması durumunda, işletmede herhangi bir faaliyet olmadığı için söz konusu tutar Enflasyon Düzeltme Öncesi Bilançoda Dönem Zararı Olarak yer alacaktır.

Örnek İşletme A  
31.3.2004  
Bilançosu (Milyon TL)

<b>Aktif</b>		<b>Pasif</b>	
Nakit	0	Borçlar	1.090.000
Makine	3.000.000	Sermaye	2.000.000
		Dönem Zararı	(-) 90.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.000.000</b>	<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.000.000</b>

Yukarıda yer alan bilançodaki değerlerden parasal olmayanları enflasyon düzeltmesine tabi tuttuğumuzda, Enflasyon Düzeltme Sonrası Bilanço aşağıdaki gibi olacaktır:

Örnek İşletme A  
31.3.2004  
Bilançosu (Milyon TL)

<b>Aktif</b>		<b>Pasif</b>	
Nakit	0	Borçlar	1.090.000
Makine	3.300.000	Sermaye	2.200.000
		Dönem Karı	10.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.300.000</b>	<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.000.000</b>

Yukarıdaki bilançoda da görüldüğü gibi, Enflasyon Düzeltme Sonrası Bilançoda Dönem Zararı ortadan yok olmuş ve onun yerine 10.000 (Milyon TL) tutarında Dönem Karı hesaplanmış ve raporlanmıştır.

Burada da görüldüğü gibi enflasyon düzeltmesinin temel hedefi kar-zarar içinde yer alan fiktif sayılabilecek gelir ve giderleri ortadan kaldırmaktır. Bu doğrultuda yukarıdaki örneği yorumlayacak olursak, işletme aylık % 3'le borçlanmış ve üç aylık enflasyon oranı ise % 10 olmuştur. Dolayısıyla bu işletme gerçekte % 1 kazançlı çıkmıştır. Yine burada da görüldüğü gibi enflasyon düzeltmesinin ikinci temel hedefi işletmedeki gerçek kar veya zararı ortaya koymaktır.

#### **AKTİFLEŞTİRİLEREK MAKİNANIN MALİYETİNE EKLENMESİ**

Yukarıdaki durumun tersi olarak söz konusu finansman yükünün aktifleştirilerek, makinanın maliyetine eklenmesi durumunda Enflasyon Düzeltme Öncesi Bilanço aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek İşletme A  
31.3.2004  
Bilançosu (Milyon TL)

<b>Aktif</b>		<b>Pasif</b>	
Nakit	0	Borçlar	1.090.000
Makine	3.090.000	Sermaye	2.000.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.090.000</b>	<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.090.000</b>

Eğer, aktifleştirilerek makinanın maliyetine eklenen finansman maliyetinin reel olmayan kısmının ayıklanması gerçekleştirilmeden düzeltme yapılacak olursa, düzeltme işlemi aşağıdaki gibi olacaktır

Makine  $3.000.000 \times 110/100 = 3.300.000$  (Milyon TL)

Makine  $90.000 \times 110 / [(100+110)/2] = 94.285$  (Milyon TL)

Sermaye  $2.000.000 \times (110/100) = 2.200.000$  (Milyon TL)

Örnek İşletme A  
31.3.2004  
Bilançosu (Milyon TL)

<b>Aktif</b>		<b>Pasif</b>	
Nakit	0	Borçlar	1.090.000
Makine	3.394.285	Sermaye	2.200.000
		Dönem Karı	104.285
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.394.285</b>	<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.394.285</b>

Oysa, yukarıdaki bilanço doğru değildir. Eğer, Makinanın maliyetine aynı dönemde % 10 enflasyon oranının üstünde bir maliye binerse, sadece % 10'nun üstündeki tutarın enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekir Bunun için öncelikle aynı dönemde Makinanın maliyetine eklenen % 10'a kadar maliyetin Makinanın tutarından çıkarılması ve bunun karşılığında Öz Kaynaklar'da yer alan Dönem Karı'ndan aynı tutarın çıkarılması veya Dönem Zararı'na aynı tutarın eklenmesi gerekir. Bu durumda ulaşılacak olan Enflasyon Düzeltme Öncesi Bilanço aşağıdaki gibi olacaktır.

Örnek İşletme A  
31.3.2004  
Bilançosu (Milyon TL)

<b>Aktif</b>		<b>Pasif</b>	
Nakit	0	Borçlar	1.090.000
Makine	3.000.000	Sermaye	2.000.000
		Dönem Zararı	(-) 90.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.000.000</b>	<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.000.000</b>

Yukarıda yer alan Enflasyon Düzeltme Öncesi Bilançonun enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş hali ise aşağıdaki gibidir.

Örnek İşletme A  
31.3.2004  
Bilançosu (Milyon TL)

<b>Aktif</b>		<b>Pasif</b>	
Nakit	0	Borçlar	1.090.000
Makine	3.300.000	Sermaye	2.200.000
		Dönem Karı	10.000
<b>Aktif Toplamı</b>	<b>3.300.000</b>	<b>Pasif Toplamı</b>	<b>3.000.000</b>



Yukarıda da görüldüğü, aktifleştirilerek, aktifteki kalemlerin maliyetine eklenen reel olmayan finansman maliyetleri, ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranına kadar olan kısmının ayıklanmaması durumunda işletmenin vergiye tabi kazancı 104.285 (Milyon TL), söz konusu tutarın ayıklanması durumunda vergiye tabi kazancı 10.000 (Milyon TL) olacaktır

**Sonuç olarak, reel olmayan ve aktifte bırakılan finansman yükünün her enflasyon düzeltmesinde ayıklanması işletmelerin kazançlarının daha adil vergilendirilmesi için ger ekli olmaktadır.**

#### **Toplulaştırılmış Yöntemler:**

Enflasyon düzeltme işlemlerini kolaylaştırmak için yine Muhasebenin Temel Kavram ve İlkelerinden Önemlilik Temel Kavram ve İlkesine göre bazı olayların birleştirilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması mümkündür. Bu konuda Kanunda iki yöntem öngörülmüştür.

**Basit ortalama yöntemi;** "*gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını*" ifade etmektedir.

Bu yöntem daha ziyade dönemsel hareketlerin döneme eşit dağıldığı varsayımıyla uygulanır Geçmiş dönemlerden amortisman gideri gibi gelir tablosuna intikal etmeyen ve dönemde ortaya çıkan, alışlar, satışlar, gelir ve giderler, dünyanın hemen hemen her yerinde bu yöntemle düzeltilir. Buradaki düzeltme katsayısı daha önce açıklanan katsayı ile aynıdır Şöyle ki:

$$\text{Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Hedef Endeks}}{[(\text{Önceki Dönem Sonu Endeksi} + \text{Hedef Endeks})/2]}$$

Buna göre, 31.12.2003 TEFE 100 olsun, 31.3.2004 TEFE 120 olsun bu durumda Ortalama Düzeltme Katsayısı şöyle hesaplanacaktır.

$$\text{Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{120}{[(100 + 120)/2]} = 1.09$$

**Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi;** "dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.)" şeklinde tanımlanmıştır (Bu yöntem götürü yöntem veya götürü yaklaşım desek yerinde olacaktır.)

**Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı;** "enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tu -

tarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayı" olarak tanımlanmıştır.

Buna göre formül aşağıdaki gibi oluşturulacaktır:

Hareketli Ağırlıklı

Ortalama Düzeltme Katsayısı=(Düzeltilmiş Dönem Başı Değeri + Düzeltilmiş Dönem İçi Girişleri)/(Dönem Başı Normal Değer + Dönem İçi Normal Girişler)

### **Taşıma**

Taşıma işlemi; Kanunda "*malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemi*" şeklinde tanımlanmıştır

Bunun anlamı şudur: Karşılaştırmalı birden çok mali tablo, örneğin iki bilanço ve iki gelir tablosu gibi raporlaması söz konusu olduğunda önceki dönem mali tablolarının da en son düzenlenen bilanço anındaki paranın satınalma gücüne göre yeniden hazırlanmasıdır

### **Taşıma Katsayısı**

Taşıma katsayısı; Kanunda "*malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı*" olarak tanımlanmıştır

Buna göre bulunacak taşıma katsayısı, hedef endeksin ait olunan endekse bölünmesi şeklinde hesaplanacak ve bu katsayı söz konusu mali tabloda yer alan her kaleme (parasal olsun veya olmasın) uygulanacaktır.

### **Enflasyon Fark Hesapları**

Enflasyon fark hesapları; Kanunda "*parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasında - ki farklarının kaydedildiği hesaplar*" olarak tanımlanmıştır

Söz konusu fark hesapları, halen geçerli bir şekilde kullanılmakta olan Tekdüzen Hesap Planında yer alan parasal olmayan unsurların alt hesapları şeklinde açılacak ve kullanılacaktır Büyük bir olasılıkla, Maliye Bakanlığı getireceği düzenlemelerde fark hesaplarının ne şekilde kullanılacağını ayrıntılı bir şekilde açıklayacaktırÇünkü bu hesapların denetim sırasında çok önemli görevleri olacaktır

### **Enflasyon Düzeltme Hesabı**

Enflasyon düzeltme hesabı; Kanunda "*parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.)*" şeklinde açıklanmıştır

Enflasyon düzeltme hesabı büyük bir olasılıkla 69 no.lu hesap grubunda bir ana hesap olarak açılacaktır Çünkü bu hesap alacak bakiyesi verdiği vergiye tabi bir gelir unsuru, borç bakiyesi verdiği vergiden indirilecek bir gider unsuru olacaktır

Enflasyon düzeltme hesabına, pasif hesaplardaki artışlar, aktifteki düzeltme niteliğindeki hesaplardaki artışlar ve gelir hesaplardaki artışlar borç kaydedilecek; aktif hesaplardaki artışlar, pasifteki düzeltme hesaplarındaki artışlar ve gider hesaplarındaki artışlar bu he-

saba alacak kaydedilecektir. Bu hesap her geçici vergi döneminin sonunda, enflasyon düzeltmesi muhasebesi yapılırken mutlaka çalıştırılacaktır

### **Net Parasal Pozisyon**

Net parasal pozisyon; Kanunda "*parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki fark*" şeklinde tanımlanmıştır

Nasıl ki, Net İşletme Sermayesi, Dönen Varlıklar ile Kısa Vadeli yabancı Kaynaklar arasındaki farkı temsil eder Net Parasal Pozisyon da parasal aktifler ile parasal pasifler arasındaki farkı temsil eder. Her ikisi de belirli bir andaki durum bilgisi veren bilançolardan hesaplanabilecektir.

### **5. Enflasyon Düzeltmesi Muhasebesi ile İlgili Temel Aşamalar**

Daha önce de değinildiği gibi 5024 sayılı Kanun, ülkemiz muhasebe uygulamalarında hemen hemen bilanço esasına göre kazançları tesbit edilen tüm kesimler bir dönüm noktası olacaktır. Bu nedenle kapsama giren her işletmenin bu dönüm noktasını çok sağlıklı bir şekilde geçmesi gereklidir. Özellikle, her işletme için bir defa yaşanacak olan geçişin çok sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesi önem kazanmaktadır. Çünkü 31.12.2003 itibariyle güncellenecek olan bilanço, işletmenin bu tarihten sonraki finansal bilgilerinin temelini oluşturacaktır. Bu nedenle bir dönüm noktası olarak nitelendirdiğimiz 5024 sayılı Kanun ile ilgili faaliyetler çeşitli temel aşamalar başlığı altında adım adım aşağıda açıklanmıştır

#### **5.1. Geçmişin Temizlenmesi: Enflasyon Sıfırlaması**

Burada kullandığımız "geçmişin temizlenmesi" veya "enflasyon sıfırlaması" deyimleri 31.12.2003 tarihli bilançonun, 31.12.2003 iti-

barıyla yayımlanacak olan TEFE'ye göre düzeltilmesini anlamına gelmektedir. Çalışmanın giriş bölümünde de belirtildiği gibi, işletmelerin mali tabloları, yıllardır yaşanan kronik yüksek enflasyonun etkisi altındadır ve kısaca yararsız durumdadır. Söz konusu mali tabloları yararlı hale getirmenin ilk aşaması, belirli bir noktada geçmişin tüm etkilerinin temizlenmesi gerekmektedir. Bununla ilgili olarak öngörülen tarih 31.12.2003 olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu tarih itibarıyla tüm etkiler yok edilecek ve yeni bir sayfa açılacaktır. Geçmişin temizlenmesi ile ilgili olarak 5024 sayılı Yasal Düzenlemede karşımıza çıkan açıklama şöyledir:

**"MADDE 5. - 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici maddeler eklenmiştir.**

*GEÇİCİ MADDE 25. - 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde ise Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesinde yer alan hükümlere göre düzeltilir:*

*a) Düzeltme işlemi, Türkiye geneli için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığınca belirlenen düzeltme katsayıları kullanılarak yapılır. Düzeltme işlemi 1970 yılından itibaren uygulanır. Bu yıldan önce aktif ve pasife giren kalemler 1970 yılında girmiş kabul edilir.*

*b) Maddî duran varlıklar maliyet bedeli, malî duran varlıklar ise alış bedeli üzerinden düzeltmeye tâbi tutulur.*

*c) Maddî duran varlıklar, malî duran varlıklar ve özel tükenmeye tâbi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Mükelleflerin reel olmayan finansman maliyetini tevsik edememeleri halinde:*

1) Son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticarî kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutar, maliyet ve alış bedelinden düşülür.

2) Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmez.

d) Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

e) Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, 1.1.2004 tarihinden önce ayrılan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar öz sermayeden düşülür. Bu ve benzeri fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmaz.

f) 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl malî zararları ile carî dönem malî zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

g) 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Pasif 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 tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz.*

*h) Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon döneminde malî tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükellefler, söz konusu bilançolarını bu madde uyarınca yeniden düzeltmeyebilirler.*

*ı) Yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları işin bitiminde kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz.*

*j) 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yaparlar.*

*k) Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde; 31.12.2003 tarihli bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı hesap dönemi, 2004 yılı içerisinde biten hesap dönemini, 1.1.2004 tarihi 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade eder."*

Geçmişin temizlenmesi veya enflasyon sıfırlaması ile ilgili olarak karşımıza çıkan bu kanun maddesinden çıkardığımız sonuçları aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür:



## **A. DÜZELTME ÖNCESİ HAZIRLIK İŞLEMLERİ**

Burada yapılacak işlem oldukça basittir. Hangi unsurun hangi tutarının düzeltileceği, bu aşamada kesinleştirilecektir. Burada dikkat edilecek iki önemli konu vardır. Bunlardan biri aktif hesaplar üzerinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin ayıklanması, diğeri ise yeniden değerlendirme uygulamalarının bilanço hesapları üzerindeki etkisinin yok edilmesidir. Bunlara ilişkin açıklamalar kısaca aşağıdaki gibidir.

### **i) Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Ayıklanması**

Bununla ilgili olarak, düzenlemede belirtildiği şekliyle hesaplamaların yapılmasından sonra, ilgili aktif hesabın değerinin azaltılması, buna karşılık olarak öz kaynak kalemlerinden, dönem net karı, geçmiş yıl karları veya olağanüstü yedeklerin azaltılması, bu unsurlardaki tutarların yetersiz kalması durumunda dönem net zararı veya geçmiş yıl zararlarındaki tutarların azaltılması gerekmektedir. Daha önceki kısımda tanımlamalar ile ilgili bilgi verilirken belirtildiği gibi, aktif hesaplardaki reel olmayan finansman maliyetlerini ayıklamayan işletmelerde gelecek ortaya çıkacak olan vergi yüklerinde fiktif artışlar olacaktır. Bu durumdan sakınmak için mutlaka ayıklama işleminin yapılması gerekmektedir.

Ancak burada bir istisna söz konusudur. Beş yıldan daha önceki yıllarda aktifleştirilerek maliyetlere eklenen finansman maliyetlerinin ayıklanması dikkate alınmayacaktır.

### **ii) Yeniden Değerleme Uygulamalarının Bilanço Hesapları Üzerindeki Etkilerinin Yok Edilmesi**

Uzun yıllardan beri süre gelen yeniden değerlendirme uygulamaları söz konusudur. Bu uygulamalar, aktifte amortismanına tabi varlıklar ve

bunların birikmiş amortismanları, pasifte ise öz kaynaklar bölümünde, ödenmiş sermaye, yeniden değerlendirme artış fonları ve dönem net karı ve dolayısıyla geçmiş yıl karları veya zararları üzerinde etkileri vardır.

Her şeyden önce aktifteki yeniden değerlemeye tabi olan unsurların maliyetleri ve birikmiş amortismanları tarihi değerlere dönüştürülecektir. Bunun için her iki unsurdaki şişkinlikler azaltılacaktır. Muhasebe denkliğinin sağlanması için bu işlem karşılığında öz kaynaklardaki yeniden değerlendirme artış fonları ve bu fonlardan yapılan sermaye artışları yok edilecektir. Bu arada denkliğin sağlanması için dönem net kar veya zararı ile geçmiş yıl karları veya zararlarının da kullanılması, amortisman giderlerinden gelen yeniden değerlendirme etkileri nedeniyle gerekli olacaktır.

**Unutulmamalıdır ki, maliyet artış fonu bir yeniden değerlendirme artışı değildir. Maliyet artış fonu, sermayeye eklenecek iştirak hisseleri ve gayrimenkuller satış kazançları, duran varlıkların satış işlemi sonucunda oluşan ve vergilendirme dışında bırakılması için kullanılan unsurlardır. Karlardan yapılan sermaye artışlarında olduğu gibi maliyet artış fonundan ve sermayeye eklenecek iştirak hisseleri ve gayrimenkuller satış kazançlarından yapılan sermaye artışları birer parasal olmayan unsur olarak kabul edilip düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.**

#### **B. DÜZELTME İŞLEMİNE TABİ TUTULACAK USURLARIN TUTARLARINA UYGULANACAK "AİT OLUNAN ENDEKSLER"İN KARAR VERİLMESİ**

Kuşkusuz düzeltmeye tabi tutulacak unsurların belirlenmesinin yanı sıra, bu unsurların tutarlarının belirlenmesi (yaşlandırılması) ve bu tutarlara uygulanacak olan "ait olunan endeksler" in diğer bir ifade

ile "tarihi endeksler"ın karar verilmesi önemli aşamalardan bir diğeri ni oluşturmaktadır.

Kanun maddesinde bu konuda en çok 170 yılına kadar yaşlandırmanın yapılabileceği hükme bağlanmıştır Bundan eski olan unsurlarda ise 1970 yılı esas alınacaktır

Bu arada, düzeltmeye tabi tutulacak her bir unsurun ait olduğu tarihi endeksin ay cinsinden tesbit edilmesi doğru olanıdır. Ancak, bu tespitin yapılamaması durumunda ilgili yılın ortalama endeksinin alınması hatalı olmayacaktır Dolayısıyla, yıllara yönelik ortalama fiyat endekslerinin o yıla ilişkin düzeltmeye tabi unsurun düzeltilmesinde dikkate alınması mümkündür

Düzeltilmeye tabi tutulacak unsurların belirlenmesi ile ilgili olarak kanun maddesinde bazı saptamalar mevcuttur. Örneğin düzeltmeye tabi tutulacak aktif unsurlara ilişkin olarak verilenler şunlardır:

Stoklar, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri, Mali Duran Varlıklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenemeye Tabi Varlıklar, Birikmiş Amortisman ve Tükenecek Payları.

Düzeltilmeye tabi tutulacak pasif kalemlere ilişkin olarak tespit ettiğimiz şunlardan oluşmaktadır.

Alınan Avanslar, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri, Nakden Ödenmiş Sermaye, Hisse Senedi İhraç Primleri, Hisse Senedi İptal Karları, Maliyet Artış Fonu ile Sermayeye Eklenecek İştirak Hisseleri ve Gayrimenkuller Satış Kazançlarından Sermaye Artırımlar, Karlardan Yapılan Sermaye Artırımları.

### **C. DÜZELTMEDE ORTAYA ÇIKACAK FARKLARIN RAPORLANMASI**

İlk defa düzeltme işleminde iki tip fark oluşacaktır. Bunlardan ilki, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri ile hakedişleri üzerinde yapılacak düzeltme işlemi sonucu ortaya çıkacak farklardır. Bu hesap grupları ile ilgili olarak ortaya çıkacak olan fark, bakiyesine göre ya aktifte 17 no.lu hesap grubunda, ya da pasifte 35 no.lu hesap grubunda raporlanacaktır. Diğer ise bu iki hesap grubu dışında kalan aktif ve pasif parasal olmayan unsurların ilk defa enflasyon düzeltme işlemine tabi tutulmasında ortaya çıkacak olan farklardır. Bu hesaplar veya hesap grupları ile ilgili olarak ortaya çıkacak olan hesap ya

#### **571 Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karları**

ya da

#### **581 Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararları**

hesabı olacaktır. Bunlardan 571 Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı, vergiye tabi tutulmayacaktır ve Kurumlar Vergisine tabi işletmelerde sermayeye eklenebilecek ve bu durum kar dağıtımı sayılmayacaktır. Gelir Vergisine tabi işletmelerde ise 571 Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karının herhangi bir hesaba taşınması veya işletme dışına aktarılması söz konusu değildir. Aksi halde dönem kazançları ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilmesi yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin farkın raporlandığı hesaptaki tutarlar ise söz konusu işin geçici kabulünün yapıldığı ve asli hesaplarının gelir ve giderlere aktarıldığında yok edilecektir; ancak vergiye tabi bir gelir unsuru veya vergiden indirilecek bir gider unsuru olarak dikkate alınmayacaktır.

#### **D. BDDK VEYA SPK'YA TABİ İŞLETMELER**

Bilindiği gibi, 1 Ekim 2002 tarihinden itibaren BDDK denetiminde bulunan bankacılık sektörüne tabi işletmelerde enflasyon düzeltmesi yapılagelmektedir. Benzer SPK denetimine tabi işletmelerde is bu yükümlülük 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla bu iki gruba giren işletmeler 31.12.2003 itibariyle yeniden düzeltme işlemi yapmayabilecekler ve düzeltilmiş bilançolarını bu amaçla kullanabileceklerdir

#### **E. VERGİLENDİRMEDE ÖZEL DURUM**

2003 yılı kazançlarının vergilendirilmesinde indirilemeyen geçmiş yıllar mali zararları ile cari döneme ilişkin mali zararları, vergilendirme aşamasında düzeltilmeyip mukayyet ya da yazılı nominal değerleri üzerinden dikkate alınacaktır

#### **F. ÖZEL HESAP DÖNEMİ**

Özel hesap dönemine tabi işletmelerde, 31.12.2003 tarihi, bu tarihten sonra sona eren dönemin son günü olarak kabul edilecektir.

#### **G. PASİF HESAPLARA İLİŞKİN FARKLARIN DURUMU**

Pasif hesaplar arasında düzeltmeye tabi tutulan parasal olmayan unsurlar için hesaplanan farkların işletme dışına çıkarılmaması veya işletme dışına çıkarılacak şekilde her hangi bir hesaba aktarılmaması gerekir. Aksi halde, dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması söz konusudur. Bu konu oldukça hassas bir konudur. Dolayısıyla uygulayıcıların bu konuya oldukça hassas yaklaşmaları gerekir.

## 5.2. Geçişin Yapılması - İhtiyarilikten Yararlanmama - 1 Ocak 2004'te Başlama

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak geçiş ne zaman ve nasıl yapılacaktır? 5024 sayılı Kanunda bu konuda özel bir hüküm bulunmaktadır. Söz konusu Kanun maddesinin metni aşağıdaki gibidir:

**"GEÇİCİ MADDE 1. - 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; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun bu Kanunla kaldırılan hükümlerini ve Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin bu Kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alırlar. Bu takdirde enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı hususu beyannamede belirtilir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir."**

Yukarıda yer alan Kanun maddesine göre bu yeni düzenlemenin vergisel etkisi ihtiyari bırakılmıştır Buna göre ihtiyarilikten yararlanmak istemeyen işletmeler, konuya 1 Ocak 2004 tarihi itibarıyla başlayacak ve ilk geçici vergilendirme döneminin sonu olan 31 Mart 2004 tarihinde enflasyon düzeltme muhasebesi yapacaklardır. İhtiyarilikten yararlanmak isteyen işletmeler ise enflasyon düzeltme muhasebesini ilk olarak 30 Haziran 2004 tarihi olan ikinci geçici vergilendirme döneminin sonunda gerçekleştireceklerdir.

Aşağıda geçiş ile ilgili ihtiyarilikten yararlanmayı 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren uygulamaya geçecek olan işletmeler için örneklerle yer almıştır.

## **EKOL TİCARET İŞLETMESİ**

Ekol İşletmesi 4.000,-TL nakit sermaye ile kurulmuştur. Aynı tarihte işletme 3.000,-TL değerinde bir arsayı peşin olarak satın almıştır İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosu Ek-1'deki gibidir.

a) Sermaye ve arsanın bilançoya girdiği tarihteki endeks 80'dir. Aralık 2003 için endeks 100 ve Mart 2004 için ise endeks 125'dir.

b) İşletme 2004 yılının ilk üç ayında herhangi bir finansal olay gerçekleştirmemiştir.

Ek-1: Ekol Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu

### **Ekol Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu**

Kasa Hes.	1.000		
Arsa Hes	3.000	Sermaye	4.000
<b>AKTİFTOPLAM</b>	<b>4.000</b>	<b>PASİFTOPLAM</b>	<b>4.000</b>

### **Cözüm**

Parasal olmayan kalemlerin ilk defa enflasyona göre düzeltilme işlemi

	Maliyet	Enflasyon Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Arsa	3.000	100/80	3.750	750
Sermaye	4.000	100/80	5.000	1.000

### I- GEÇİŞ DÖNEMİ

A- Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapılması:

Ekol Ticaret İşletmesi 31.12.2004 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu			
Kasa Hes.	1.000	Sermaye	4.000
Arsa Hes	3.750	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	1.000
		Düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararı	(250)
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>4.750</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>4.750</b>



İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı

Kasa Hes.	1.000	
Arsa Hes.	3.750	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250	
Sermaye Hes.		4.000
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000

**B- Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapılması ve düzeltme işleminin ayrı bir kayıtla muhasebe sisteminde alınması**

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

Kasa Hes.	1.000	
Arsa Hes.	3.000	
Sermaye Hes.		4.000

İşletmenin 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında enflasyon düzeltmesi ile ilgili yapabileceği yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Arsa Hes.	750	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000

## II- DEVAMLILIK DÖNEMİ

### Dönem içi işlemlere ilişkin kayıtlar

İşletmede 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında herhangi bir finansal olay gerçekleşmediği için herhangi bir yevmiye kaydı yapılmayacaktır.

### İşletmenin 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanının Düzenlenmesi

İşletme 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında herhangi bir finansal olay gerçekleştirmediği için herhangi bir yevmiye kaydı yapmamıştır İşletme açılış kaydını ister enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapsın ister enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapıp, düzeltme işlemini ayrı bir kayıt ile gerçekleştirmiş olsun 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanı aşağıdaki gibi olacaktır.

**Ekol İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Enflasyon  
Düzeltilme Öncesi Mizanı**

<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes.	1.000	
Arsa Hes.	3.750	
Sermaye Hes.		4.000
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		1.000
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250	
<b>TOPLAM</b>	<b>5.000</b>	<b>5.000</b>

**1.Ara dönem enflasyon düzeltmesinin yapılması**

	<b>Maliyet</b>	<b>Enf.Düz.Kats.</b>	<b>Düz.Değer</b>	<b>Enf.Fark</b>
Arsa	3.750	125/100	4.688	937,5
Sermaye	4.000	125/100	5.000	1.000,0
Sermaye E.Farkı	1.000	125/100	1.250	250,0
D.G.Y.Zararı	250	125/100	313	62,5

**a) Borç bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydının yapılması**

Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Enflasyon Farkı Hes.	62,5	
Enflasyon Düzeltme Hes.		1.000,0

**b) Alacak bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydının yapılması**

Enflasyon Düzeltme Hes.	1.250,0	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.250,0

**c) Enflasyon düzeltme sonrası mizanın düzenlenmesi**

İşletmenin 31 Mart 2004 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası mizanı aşağıdaki gibi olacaktır

<b>Ekol İşletmesi 31 Mart 2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Sonrası Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes.	1.000,0	
Arsa Hes.	3.750,0	
Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		2.250,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250,0	
Düzeltilmiş Geç.Yıllar Zar.Enf.Fark Hes.	62,5	
Enflasyon Düzeltme Hes	250,0	
<b>TOPLAM</b>	<b>6.250,0</b>	<b>6.250,0</b>

**d) Enflasyon Düzeltme Hesabının kapatılması**

Dönem K/Z Hes.	250,0	
Enflasyon Düzeltme Hes.		250,0

e) İşletmenin 2004 yılı ilk üç aylık dönemine ait Gelir Tablosunun düzenlenmesi

<b>Ekol İşletmesi 31.3.2004 Tarihinde Son Bulan Dönemin Gelir Tablosu</b>	
Enflasyon Düzeltme Zararı	(250,0)
<b>Dönem Zararı</b>	<b>(250,0)</b>

f) İşletmenin 31.3.2004 tarihli Bilançosunun düzenlenmesi

<b>Ekol Ticaret İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Bilançosu</b>			
Kasa Hes.	1.000,0	Sermaye	4.000,0
Arsa Hes	3.750,0	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	2.250,0
Arsa Enflasyon Fark Hes.	937,5	Düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararı	(250,0)
		Düz.G.Y.Zararı Enf. Fark Hes.	(62,5)
		Dönem Zararı	(250,0)
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>5.687,5</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>5.687,5</b>

### **Takip Eden Dönem Başında Yapılacak Olan Enflasyon Fark Hesaplarının Kapatılması İşlemi**

Takip eden dönemin başında enflasyon fark hesaplarının ilgili oldukları hesaplara devredilerek kapatılmaları gerekmektedir. Sermaye hesabına ait olan "Sermaye Enflasyon Fark Hesabı" bu uygulamanın dışında tutulacak ve sürekli olarak işletmenin bilançosunda yer alacaktır.

İşletmenin 1 Nisan 2004 tarihinde enflasyon fark hesaplarının kapatılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Arsa Hes.	937,5	
Arsa Enflasyon Fark Hes.		937,5

Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	62,5	
Düzeltilmiş G. Y. Zararı Enf. Fark Hes.		62,5

## EVREN TİCARET İŞLETMESİ

Evren İşletmesi 4.000,-TL nakit sermaye ile kurulmuştur. Aynı tarihte işletme 3.000,-TL değerinde bir arsayı peşin olarak almıştır. İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosu Ek-1'deki gibidir.

c) İşletmenin 31.12.2003 tarihi itibarıyla kasasında 100\$ bulunmakta ve 31.12.2003 tarihinde kur 1 \$ = 10,-TL ve 31.3.2004 tarihinde ki kur ise 1 \$ = 12,-TL'dir.

d) Sermaye ve arsanın bilançoya girdiği tarihteki endeks 80'dir. Aralık 2003 için endeks 100 ve Mart 2004 için ise endeks 125'dir.

e) İşletme 2004 yılının ilk üç ayında herhangi bir finansal olay gerçekleştirmemiştir.

Ek-1: Evren Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu

<b>Evren Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu</b>			
Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.000		
Arsa Hes	3.000	Sermaye	4.000
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>4.000</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>4.000</b>



### Cözüm

Parasal olmayan kalemlerin ilk defa enflasyona göre düzeltilme işlemi

	Maliyet	Enflasyon Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Arsa	3.000	100/80	3.750	750
Sermaye	4.000	100/80	5.000	1.000

### III- GEÇİŞ DÖNEMİ

Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapılması

Evren Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu			
Kasa Hes. (Döviz K)	1.000	Sermaye	4.000
Arsa Hes	3.750	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	1.000
		Düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararı	(250)
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>4.750</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>4.750</b>

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Kasa Hes.	1.000	
Arsa Hes.	3.750	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250	
Sermaye Hes.		4.000
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000

**C- Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapılması ve düzeltme işlemi ile ilgili olarak ayrı bir muhasebe kaydının yapılması:**

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.000	
Arsa Hes.	3.000	
Sermaye Hes.		4.000

İşletmenin 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında enflasyon düzeltmesi ile ilgili yapabileceği yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Arsa Hes.	750	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000

#### IV- DEVAMLILIK DÖNEMİ

##### Dönem içi işlemlere ilişkin kayıtlar

İşletme 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında herhangi bir finansal olay gerçekleşmediği için herhangi bir yevmiye kaydı yapılmayacaktır. Ancak 31 Mart 2004 tarihinde, 2004 yılının ilk üç aylık ara dönem için elindeki döviz değerlemeye tabi tutması ve kambiyo kazanç veya kaybını hesaplaması gerekecektir.

$100\$ * (12 \text{ TL}/\$ - 10 \text{ TL}/\$) = 200,-\text{TL}$  Kur farkı geliri olarak hesaplanır. Bu kur farkı gelirinin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Kasa Hes. (Döviz Kasası)	200	
Kambiyo Gelirleri Hes.		200

**A- İşletmenin 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanının düzenlenmesi**

İşletme 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında herhangi bir finansal olay gerçekleştirmediği için finansal olaylara ilişkin herhangi bir yevmiye kaydı yapmamıştır İşletme sadece döviz kasasını ara dönem sonu kuruna göre düzeltmiş ve yevmiye kaydı yapmıştır. Bu durumda; İşletme açılış kaydını ister enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapsın ister enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapıp, düzeltme işlemini ayrı bir kayıt ile yapmış olsun 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanı aşağıdaki gibi olacaktır

<b>Evren İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Öncesi Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.200	
Arsa Hes.	3.750	
Sermaye Hes.		4.000
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		1.000
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250	
Kambiyo Gelirleri Hes.		200
<b>TOPLAM</b>	<b>5.200</b>	<b>5.200</b>

**Ara dönem enflasyon düzeltmesinin yapılması**

	<b>Maliyet</b>	<b>Enf.Düz.Kats.</b>	<b>Düz.Değer</b>	<b>Enf.Fark</b>
Arsa	3.750	125/100	4.687,5	937,5
Sermaye	4.000	125/100	5.000,0	1.000,0
Ser. Enflas.Farkı	1.000	125/100	1.250,0	250,0
D.G.Y.Zararı	250	125/100	312,5	62,5

g) Borç bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Enflasyon Farkı Hes.	62,5	
Enflasyon Düzeltme Hes.		1.000,0

h) Alacak bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Enflasyon Düzeltme Hes.	1.250,0	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.250,0

i) Enflasyon düzeltme sonrası mizanın düzenlenmesi (Not: Kambiyo karları üç aylık dönemin sonunda tahakkuk ettirildiği için herhangi bir düzeltmeye tabi tutulmamıştır)

İşletmenin 31 Mart 2004 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası mizanını aşağıdaki gibi olacaktır

<b>Evren İşletmesi 31 Mart 2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Sonrası Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.200,0	
Arsa Hes.	3.750,0	
Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		2.250,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250,0	
Düzeltilmiş Geç.Yıllar Zar.Enf.Fark Hes.	62,5	
Kambiyo Gelirleri Hes.		200,-
Enflasyon Düzeltme Hes	250,0	
<b>TOPLAM</b>	<b>6.450,0</b>	<b>6.450,0</b>

j) Enflasyon Düzeltme Hesabı ile dönem gelir ve gider hesaplarının kapatılması

Dönem K/Z Hes.	250,0	
Enflasyon Düzeltme Hes.		250,0

Kambiyo Gelirleri Hes.	200,0	
Dönem K/Z Hes.		200,0

k) İşletmenin 2004 yılı ilk üç aylık dönemine ait Gelir Tablosunun düzenlenmesi

<b>Evren İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Gelir Tablosu</b>	
Kambiyo Gelirleri	200
Enflasyon Düzeltme Zararı	(250)
Dönem Zararı	(50)

1) İşletmenin 31.3.2004 tarihli Bilançosunun düzenlenmesi

Evren Ticaret İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Bilançosu			
Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.200,0	Sermaye	4.000,0
Arsa Hes	3.750,0	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	2.250,0
Arsa Enflasyon Fark Hes.	937,5	Düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararı	(250,0)
		Düz.G.Y.Zararı Enf. Fark Hes.	(62,5)
		Dönem Zararı	(50,0)
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>5.887,5</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>5.887,5</b>

**B- Takip Eden Dönem Başında Yapılacak Olan Enflasyon Fark Hesaplarının Kapatılması İşlemi**

Takip eden dönemin başında enflasyon fark hesaplarının ilgili oldukları hesaplara devredilerek kapatılmaları gerekmektedir Sermaye hesabına ait olan "Sermaye Enflasyon Fark Hesabı" bu uygulamanın dışında tutulacak ve sürekli olarak işletmenin bilançosunda yer alacaktır.

İşletmenin 1 Nisan 2004 tarihinde enflasyon fark hesaplarının kapatılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır

Arsa Hes.	937,5	
Arsa Enflasyon Fark Hes.		937,5
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	62,5	
Düzeltilmiş G. Y. Zararı Enf. Fark Hes.		62,5

**NOT: Yukarıdaki örnek dikkatle incelendiğinde, enflasyon düzeltme muhasebesi yapılmadığı durumda gelir tablosunda dönem karı raporlayabilirken, enflasyon düzeltmesi muhasebesi sonrası dönem zararı raporlayabilmektedir. Böylece daha adil bir vergilendirmeden söz etmek mümkündür.**



## ECE TİCARET İŞLETMESİ

Ece İşletmesi 4.000,-TL nakit sermaye ile kurulmuştur. Aynı tarihte işletme 3.000,-TL değerinde bir arsayı peşin olarak satın almıştır. İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosu Ek-1'deki gibidir.

f) İşletmenin 31.12.2003 tarihi itibarıyla kasasında 100\$ bulunmaktadır ve 31.12.2003 tarihinde kur 1 \$ = 10,-TL ve 31.3.2004 tarihinde ki kur ise 1 \$ = 12,-TL'dir.

g) Sermaye ve arsanın bilançoya girdiği tarihteki endeks 80'dir. Aralık 2003 için endeks 100 ve Mart 2004 için ise endeks 125'dir. Stokların bilançoya girdiği tarihteki endeks 90'dır.

h) Borçların yıllık faizi %60'dır.

i) İşletme 2004 yılının ilk üç ayında herhangi bir finansal olay gerçekleştirmemiştir.

Ek-1: Ece Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu

Ece Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu			
Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.000	Borçlar Hes.	3.600
Mal Stoku	2.000	Sermaye	4.000
Arsa Hes	4.600		
AKTİF TOPLAM	7.600	PASİF TOPLAM	7.600

## Cözüm

Parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilme işlemi

	Maliyet	Enflasyon Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Arsa	4.600	100/80	5.750,0	1.150,0
Mal Stoku	2.000	100/90	2.222,2	222,2
Sermaye	4.000	100/80	5.000,0	1.000,0

## V- GEÇİŞ DÖNEMİ

D- Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapılması:

Ece Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu			
Kasa Hes. (Döviz K)	1.000,0	Borçlar Hes.	3.600,0
Mal Stoku Hes.	2.222,2	Sermaye	4.000,0
Arsa Hes	5.750,0	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	1.000,0
		Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı	372,2
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>8.972,2</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>8.972,2</b>

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.000,0	
Mal Stoku Hes.	2.222,2	
Arsa Hes.	5.750,0	
Borçlar Hes.		3.600,0
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		372,2

**E- Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapılması ve düzeltme işlemi için ayrı bir kayıt yapılması:**

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

Kasa Hes. (Döviz Kasası)1.000,0		
Mal Stoku Hes. 2.000,0		
Arsa Hes. 4.600,0		
Borçlar Hes.	3.600,0	
Sermaye Hes.	4.000,0	

İşletmenin 1 Ocak – 31 Mart 2003 tarihleri arasında enflasyon düzeltmesi ile ilgili yapabileceği yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Mal Stoku Hes.	222,2		
Arsa Hes.	1.150,0		
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		372,2	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000,0	

#### VI- DEVAMLILIK DÖNEMİ

Dönem içi işlemlere ilişkin kayıtlar

İşletmede 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında herhangi bir finansal olay gerçekleşmediği için herhangi bir yevmiye kaydı yapılmayacaktır. Ancak 31 Mart 2004 tarihinde,

1- 2004 yılının ilk üç aylık ara dönem için elindeki döviz değerlemeye tabi tutması ve kambiyo kazanç veya kaybını hesaplaması gerekecektir.

2- Borçlar için üç aylık döneme tahakkuk eden faiz giderinin hesaplanması gerekecektir

Döviz kasası için;  $100\$ * (12 \text{ TL}/\$ - 10 \text{ TL}/\$) = 200,-\text{TL}$  kur farkı geliri olarak hesaplanır. Bu kur farkı gelirinin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır

Kasa Hes. (Döviz Kasası)	200,0	
Kambiyo Gelirleri Hes.		200,0

Borçlar için;  $(3.600 * \%60) * (3/12) = 540,-$ TL finansman gideri hesaplanır. Finansman giderinin aktifleştirilmeyip gelir tablosunda raporlanmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır

Finansman Gideri Hes.	540,0	
Gider Tahakkukları Hes.		540,0

**C- İşletmenin 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanının düzenlenmesi**

İşletme 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında herhangi bir finansal olay gerçekleştirmediği için finansal olaylara ilişkin yevmiye kaydı yapılmamıştır. Ancak; döviz kasasının değerlendirilmesi ve finansman giderinin tahakkuku hesaplanmış ve bunlara ilişkin yevmiye kayıtları yapılmıştır. Bu durumda; İşletme açılış kaydını ister enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapсын ister enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapmış olsun 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanı aşağıdaki gibi olacaktır

<b>Ece İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Öncesi Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.200,0	
Mal Stoku Hes.	2.222,2	
Arsa Hes.	5.750,0	
Borçlar Hes.		3.600,0
Gider Tahakkukları Hes.		540,0
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		1.000,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		372,2
Kambiyo Gelirleri Hes.		200,0
Finansman Giderleri Hes.	540,0	
<b>TOPLAM</b>	<b>9.712,2</b>	<b>9.712,2</b>

Ara dönem enflasyon düzeltmesinin yapılması

	<b>Maliyet</b>	<b>Enf.Düz.Kats.</b>	<b>Düz.Değer</b>	<b>Enf.Fark</b>
Arsa	5.750,0	125/100	7.187,5	1.437,5
Mal Stoku	2.222,2	125/100	2.777,8	555,6
Sermaye	4.000,0	125/100	5.000,0	1.000,0
Sermaye E.Farkı	1.000,0	125/100	1.250,0	250,0
D.G.Yıllar Karı	372,2	125/100	465,3	93,1

m) Borç bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Arsa Enflasyon Farkı Hes.	1.437,5	
Mal Stoku Enflasyon Farkı Hes.	555,6	
Enflasyon Düzeltme Hes.		1.993,1

n) Alacak bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Enflasyon Düzeltme Hes.	1.343,1	
D.G. Yıllar Karı Enflasyon Farkı Hes.		93,1
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.250,0

o) Kambiyo Karları ile Finansman Giderleri üç aylık dönemin sonunda tahakkuk ettirildikleri için herhangi bir düzeltmeye tabi tutulmamıştır

p) Enflasyon düzeltme sonrası mizanın düzenlenmesi

İşletmenin 31 Mart 2004 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası mizanı aşağıdaki gibi olacaktır

<b>Ece İşletmesi 31 Mart 2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Sonrası Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.200,0	
Mal Stoku Hes.	2.222,2	
Mal Stoku Enflasyon Farkı Hes.	555,6	
Arsa Hes.	5.750,0	
Arsa Enflasyon Farkı Hes.	1.437,5	
Borçlar Hes.		3.600,0
Gider Tahakkukları Hes.		540,0
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		2.250,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		372,2
Düzeltilmiş Geç.Yıllar Karı Enf.Fark Hes.		93,1
Kambiyo Gelirleri Hes.		200,0
Finansman Gideri Hes.	540,0	
Enflasyon Düzeltme Hes		650,0
<b>TOPLAM</b>	<b>11.705,3</b>	<b>11.705,3</b>



q) Enflasyon Düzeltme Hesabı ile dönem gelir ve gider hesaplarının kapatılmasına ilişkin yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir

Dönem K/Z Hes.	540,0	
Finansman Gideri Hes.		540,0

Kambiyo Gelirleri Hes.	200,0	
Enflasyon Düzeltme Hes.	650,0	
Dönem K/Z Hes.		850,0

r) İşletmenin 2004 yılı ilk üç aylık dönemine ait Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir

<b>Ece İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Gelir Tablosu</b>	
Kambiyo Gelirleri 200,0	
Finansman Gideri (540,0)	
Enflasyon Düzeltme Geliri 650,0	
Dönem Karı 310,0	

s) İşletmenin 31.3.2004 tarihli Bilançosu aşağıdaki gibidir.

<b>Ece Ticaret İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Bilançosu</b>			
Kasa Hes. (Döviz Kasası)	1.200,0	Borçlar Hes.	3.600,0
Mal Stoku Hes.	2.222,2	Gider Tahakkukları Hes.	540,0
Mal Stoku Enf.Farkı Hes	555,6	Sermaye	4.000,0
Arsa Hes	5.750,0	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	2.250,0
Arsa Enflasyon Fark Hes.	1.437,5	Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı	372,2
		Düz.G.Y.Karı Enf. Fark Hes.	93,1
		Dönem Karı Hes.	310,0
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>11.165,3</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>11.165,3</b>

#### **D- Takip Eden Dönem Başında Yapılacak Olan Enflasyon Fark Hesaplarının Kapatılması İşlemi**

Takip eden dönemin başında enflasyon fark hesaplarının ilgili oldukları hesaplara devredilerek kapatılmaları gerekmektedir Sermaye hesabına ait olan "Sermaye Enflasyon Fark Hesabı" bu uygulamanın dışında tutulacak ve sürekli olarak işletmenin bilançosunda yer alacaktır.

İşletmenin 1 Nisan 2004 tarihinde enflasyon fark hesaplarının kapatılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır

Mal Stoku Hes.	555,6	
Arsa Hes.	1.437,5	
Mal Stoku Enflasyon Fark Hes.		555,6
Arsa Enflasyon Fark Hes.		1.437,5

Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Enflasyon Fark Hes.	93,1	
Düzeltilmiş G. Y. Karı Hes.		93,1

### **5.3. Geçişin Yapılması - İhtiyarilikten Yararlanma – 1 Nisan 2004'te Başlama**

Çalışmanın bu bölümünde sadece bir işletmeye ilişkin örnek verilmiştir. Bu konudaki daha geniş kapsamlı örnekler, bu çalışmanın önsözünde belirtilen ve bu seminer notu ile aynı adı paylaşan kitapta bulunabilecektir.

#### **AKOL TİCARET İŞLETMESİ**

Akol İşletmesi 4.000,-TL nakit sermaye ile kurulmuştur. Aynı tarihte işletme 3.000,-TL değerinde bir arsayı peşin olarak satın almıştır İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosu Ek-1'deki gibidir.

j) Sermaye ve arsanın bilançoya girdiği tarihteki endeks 80'dir. Ara-

lık 2003 için endeks 100 ve Mart 2004 için ise endeks 120 ve Haziran 2004 için 125'dir.

k) İşletme 2004 yılının ilk üç ayında peşin olarak hizmet gelirleri elde edilmiş ve hizmet giderlerine katlanılmıştır Hizmet Geliri 2.500, hizmet gideri 2.000 olmuştur.

l) İşletme 2004 yılının ikinci üç ayında yine peşin olarak sadece hizmet geliri elde edilmiş ve hizmet giderine katlanılmıştır. Hizmet geliri 4.000, hizmet gideri ise 3.000 olmuştur.

m) İşletme ihtiyari uygulamadan yararlanıp, 2004 yılının ilk üç ayında enflasyon düzeltmesi yapmama kararı almıştır.

Ek-1: Akol Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu

<b>Akol Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu</b>			
Kasa Hes.	1.000		
Arsa Hes	3.000	Sermaye	4.000
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>4.000</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>4.000</b>

### Cözüm

Parasal olmayan kalemlerin ilk defa enflasyona göre düzeltilme işlemi

	Maliyet	Enf.Düz.Kats.	Düz.Değer	Enf.Fark
Arsa	3.000	100/80	3.750	750
Sermaye	4.000	100/80	5.000	1.000

### **I.GEÇİŞ DÖNEMİ**

**İşletme açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapacak ve açılış bilançosu ile ilgili enflasyon düzeltme işleminin kaydını ayrı bir muhasebe kayıtla 1 Nisan – 30 Haziran 2004 döneminde muhasebe sistemine alacaktır.**

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

Kasa Hes.	1.000	
Arsa Hes.	3.000	
Sermaye Hes.		4.000

İşletmenin 1 Nisan – 30 Haziran 2004 tarihleri arasında enflasyon düzeltmesi ile ilgili yapabileceği yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Arsa Hes.	750	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000

## II.DEVAMLILIK DÖNEMİ – 1 Ocak – 31 Mart 2004

### Dönem içi işlemlere ilişkin kayıtlar

İşletmede 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında meydana gelen işlemlerin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi gerçekleştirilmiştir.

Kasa Hes.	2.500	
Hizmet Gelirleri.		2.500

Hizmet Giderleri.	2.000	
Kasa.		2.000

**İşletmenin 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Yapılmamış Mizanının Düzenlenmesi**

<b>Akol İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes.	1.500	
Arsa Hes.	3.000	
Sermaye Hes.		4.000
Hizmet Gelirleri-1		2.500
Hizmet Giderleri-1	2.000	
<b>TOPLAM</b>	<b>6.500</b>	<b>6.500</b>

**1.Ara dönem Geçici Vergi Matrahının Hesaplanması ve 15 Mayıs 2004'e Kadar Vergi Dairesine Ödenmesi (Vergi Oranı % 30 varsayılmıştır)**

Vergiye Tabi Gelirler	2.500
İndirilecek Giderler	2.000
Vergi Matrahı	500
Vergi Oranı	% 30
Ödenecek Vergi	150

### III.DEVAMLILIK DÖNEMİ – 1 Nisan – 30 Haziran 2004

#### 2.Ara dönem Finansal İşlemlerin Muhasebe Kayıtlarının yapılması

İşletmenin 1 Nisan – 30 Haziran 2004 tarihleri arasında döne başı açılış bilançosunun enflasyon düzeltmesi ile ilgili yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Arsa Hes.	750	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000

İşletmede 1 Nisan – 30 Haziran 2004 tarihleri arasında meydana gelen işlemlerin muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi gerçekleştirilmiştir.

Peşin Ödenmiş Vergiler	150	
Kasa.		150

Kasa Hes.	4.000	
Hizmet Gelirleri-2.		4.000

Hizmet Giderleri-2.	3.000	
Kasa.		3.000



30 Haziran 2004 İtibariyle Enflasyon Düzeltme Öncesi Mizanın Düzenlenmesi

<b>Akol İşletmesi 30.6.2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Öncesi Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes.	2.350	
Peşin Ödenmiş Vergiler	150	
Arsa Hes.	3.000	
Arsa Enflasyon Farkı	750	
Sermaye		4.000
Sermaye Enflasyon Farkı		1.000
Düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararı	250	
Hizmet Gelirleri-1		2.500
Hizmet Giderleri-1	2.000	
Hizmet Gelirleri-2		4.000
Hizmet Giderleri-2	3.000	
<b>TOPLAM</b>	<b>11.500</b>	<b>11.500</b>

30 Haziran 2004 İtibariyle Enflasyon Düzeltme İşlemlerinin Yapılması ve Farkların Hesaplanması ve Kaydedilmesi

	Maliyet	Enf.Düz.Kats.	Düz.Değer	Enf.Fark
Arsa	3.750	125/100	4.688	937.5
Sermaye	4.000	125/100	5.000	1.000.0
Sermaye E.Farkı	1.000	125/100	1.250	250.0
D.G.Y.Zararı	250	125/100	313	62.5
Hizmet Gelirleri-1	2.500	125/110	2.840	340.0
Hizmet Giderleri-1	2.000	125/110	2.273	273.0
Hizmet Gelirleri-2	4.000	125/122.5	4.082	82.0
Hizmet Giderleri-2	3.000	125/122.5	3.061	61.0

1 Ocak-31 Mart 2004 Ortalama Endeks =  $(100 + 120)/2 = 110$

1 Nisan-30 Haziran 2004 Ortalama Endeks =  $(120 + 125)/2 = 122.5$

**Borç bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydının yapılması**

Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Enflasyon Farkı Hes.	62,5	
Hizmet Giderleri – 1 Enf. Farkı Hes.	273,0	
Hizmet Giderleri – 2 Enf. Farkı Hes.	61,0	
Enflasyon Düzeltme Hes.		1.334,0

Alacak bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydının yapılması

Enflasyon Düzeltme Hes.	1.672,0	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.250,0
Hizmet Gelirleri -1 Enf.Farkı Hes..		340,0
Hizmet Gelirleri -2 Enf.Farkı Hes...		82,0

#### **Enflasyon düzeltme sonrası mizanın düzenlenmesi**

İşletmenin 30 Haziran 2004 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası mizanı aşağıdaki gibi olacaktır:

<b>Akol İşletmesi 31 Mart 2003 Tarihli Enflasyon Düzeltme Sonrası Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes.	2.350,0	
Peşin Ödenmiş Vergiler.	150,0	
Arsa Hes.	3.750,0	
Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		2.250,0

Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	250,0	
Düzeltilmiş Geç.Yıllar Zar.Enf.Fark Hes.	62,5	
Hizmet Gelirleri-1		2.500,0
Hizmet Gelirleri – 1 Enf Farkı Hesabı		340,0
Hizmet Gelirleri-2		4.000,0
Hizmet Gelirleri – 2 Enf Farkı Hesabı		82,0
Hizmet Giderleri- 1	2.000,0	
Hizmet Giderleri-1 Enflasyon Farkı Hesabı	273,0	
Hizmet Giderleri-2	3.000,0	
Hizmet Giderleri – 2 Enflasyon Farkı Hesabı	61,0	
Enflasyon Düzeltme Hes	338,00	
<b>TOPLAM</b>	<b>13,172,0</b>	<b>13.172,0</b>

#### **Enflasyon Düzeltme Hesabının kapatılması**

Dönem K/Z Hes.	338,0	
Enflasyon Düzeltme Hes.		338,0

**İşletmenin 2004 yılı ilk altı aylık dönemine ait Gelir Tablosunun düzenlenmesi ve 30 Haziran 2004 itibariyle geçici vergi matrahının ve ödenecek vergi tutarının hesaplanması**

<b>Akol İşletmesi 30.6.2004 Tarihinde Son Bulan Dönemin Gelir Tablosu</b>	
Hizmet Gelirleri-1	2.500,0
Hizmet Gelirleri-1 Enflasyon Farkı	340,0
Hizmet Gelirleri-2	4.000,0
Hizmet Gelirleri-2 Enflasyon Farkı	82,0
Hizmet Giderleri-1	(2.000,0)
Hizmet Giderleri-1 Enflasyon Farkı	( 273,0)
Hizmet Giderleri-2	(3.000,0)
Hizmet Giderleri-2 Enflasyon Farkı	( 61,0)
Enflasyon Düzeltme Zararı	(338,0)
<b>Dönem Karı</b>	<b>(1.250,0)</b>
<b>Dönem Karı Vergi ve Yasal Yükümlülükleri</b>	<b>( 375,0)</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>( 875,0)</b>

### İşletmenin 30.6.2004 tarihli Bilançosunun düzenlenmesi

Akol Ticaret İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Bilançosu			
Kasa Hes.	2.350,0	Sermaye	4.000,0
Peşin Ödenmiş Vergi.	150,0	Ödenecek Vergi	375,0
Arsa Hes	3.750,0	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	2.250,0
Arsa Enflasyon Fark Hes.	937,5	Düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararı	(250,0)
		Düz.G.Y.Zararı Enf. Fark Hes.	(62,5)
		Dönem Karı	875,0
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>7.187,5</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>7.187,5</b>

### Takip Eden Dönem Başında Yapılacak Olan Enflasyon Fark Hesaplarının Kapatılması İşlemi

Takip eden dönemin başında enflasyon fark hesaplarının ilgili oldukları hesaplara devredilerek kapatılmaları gerekmektedir Sermaye hesabına ait olan "Sermaye Enflasyon Fark Hesabı" bu uygulamanın dışında tutulacak ve sürekli olarak işletmenin bilançosunda yer alacaktır.

Ayrıca, gelir ve gider hesaplarına ilişkin fark hesaplarının aktıbeti konusunda belirsizlik vardır. Bu nedenle şimdilik bunlarda bekletilmiştir.

İşletmenin 1 Temmuz 2004 tarihinde enflasyon fark hesaplarının kapatılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır

Arsa Hes.	937,5	
Arsa Enflasyon Fark Hes.		937,5

Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Zararı Hes.	62,5	
Düzeltilmiş G. Y. Zararı Enf. Fark Hes.		62,5

#### **5.4. Dönemsel İşlemlerde Enflasyon Düzeltmesinde Dikkate Edilecek Durumlar**

Dönemsel, diğer bir ifade ile isteyen işletmelerin aylık, isteyen işletmelerin üçer aylık dönemler itibariyle yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemlerinde dikkate alınacak unsurlardan biri düzeltme işlemine esas olacak endeksin seçiminde gerekli olan "tarih"tir. Hangi tarih veya tarihin içinde bulunduğu hangi dönem dikkate alınacaktır? Bu soru enflasyon düzeltmesi muhasebesi için yanıtlanması gereken en önemli sorulardan biridir. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak unsurlar için endeks seçiminde aşağıda belirtilen esaslar dikkate alınacaktır

Aşağıda yer alan Kanun metninde yer alan hükümlerin çoğu tartışılmayacak kadar oldukça açıktır. Ancak bazıları hakkında Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanacak tebliğlerde yeterli açıklamaların yapılması beklenmektedir. Bu nedenle bu çalışmanın bu bölümü ile il-

gili ayrıntılı açıklamalar sözkonusu tebliğlerin yayınlanmasından sonra, çalışmanın başında referan verilen kitapta yer verilecektir

"3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stoklarının maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerh fiyeleri için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihi - ne kadar düzeltilir.).

c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.

d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.

e) Aynî sermaye olarak konulan kıymetler için; mülkiyetin intikal ettiği tarih.

f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; tescil tarihi.

g) Nakdî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak



*konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.*

*h) Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.*

*4. Düzeltme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Toplaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.*

*Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalaması ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.*

*Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasının uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları bu madde hükümlerine tâbi tutulur.*

*Borsada işlem gören hisse senetleri, değerlendirme günündeki borsa rayici ile dikkate alınır. Bunlar için ayrıca düzeltme yapılmaz.*

5. Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.

Yıllara sarfî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarfî inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.

Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.

Pasif 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 tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtım sayılmaz.

Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.

Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.

6. Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

*Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismana tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismana tâbi tutabilirler.*

7. Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

*Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır."*

## 6. Çeşitli Örnekler

### SELİN TİCARET İŞLETMESİ

Selin İşletmesi 4.000,-TL nakit sermaye ile kurulmuştur. Aynı tarihte işletme 3.000,-TL değerinde bir arsayı peşin olarak satın almıştır İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosu Ek-1'deki gibidir.

n) Sermaye ve arsanın bilançoya girdiği tarihteki endeks 80'dir. Aralık 2003 için endeks 100 ve Mart 2004 için ise endeks 125'dir. Stokların bilançoya girdiği tarihteki endeks 90'dır

o) İşletme 2004 yılının ilk üç ayında herhangi bir finansal olay gerçekleştirmemiştir.

Ek-1: Selin Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu

Selin Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu			
Kasa Hes.	500	Sermaye Hes.	4.000
Mal Stoku Hes.	2.000	Dönem Karı Hes.	1.500
Arsa Hes.	3.000		
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>5.500</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>5.500</b>

## Cözüm

Parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilme işlemi

	<b>Maliyet</b>	<b>Enflasyon Düzeltme Katsayısı</b>	<b>Düzeltilmiş Değer</b>	<b>Enflasyon Farkı</b>
Mal Stoku	2.000	100/90	2.222,2	222,2
Arsa	3.000	100/80	3.750,0	750,0
Sermaye	4.000	100/80	5.000,0	1.000,0

### 1. GEÇİŞ DÖNEMİ

**A. Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapılması:**

<b>Selin Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu</b>			
Kasa Hes.	500,0	Sermaye	4.000,0
Mal Stoku Hes.	2.222,2	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	1.000,0
Arsa Hes.	3.750,0	Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı	1.472,2
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>6.472,2</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>6.472,2</b>

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

Kasa Hes.	500,0	
Mal Stoku Hes.	2.222,2	
Arsa Hes.	3.750,0	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes		1.472,2

**B. Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapılması:**

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

Kasa Hes.	500,0	
Mal Stoku Hes.	2.000,0	
Arsa Hes.	3.000,0	
Sermaye Hes.		4.000,0
Geçmiş Yıllar Karı Hes		1.500,0

İşletmenin 1 Ocak – 31 Mart 2003 tarihleri arasında enflasyon düzeltmesi ile ilgili yapabileceği yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Mal Stoku Hes.	222,2	
Arsa Hes.	750,0	
Geçmiş Yıllar Karı Hes.	1.500,0	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		1.472,2

## 2. DEVAMLILIK DÖNEMİ

### A. Dönem içi işlemlere ilişkin kayıtlar

İşletmede 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında herhangi bir finansal olay gerçekleşmediği için herhangi bir yevmiye kaydı yapılmayacaktır.

### B. İşletmenin 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanının düzenlenmesi

İşletme 1 Ocak – 31 Mart 2003 tarihleri arasında herhangi bir finansal olay gerçekleştirmediği için herhangi bir yevmiye kaydı yapmadığı için ve İşletme açılış kaydını ister enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapsın ister enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapmış olsun 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanını aşağıdaki gibi olacaktır

<b>Selin İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Öncesi Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes.	500,0	
Mal Stoku Hes.	2.222,2	
Arsa Hes.	3.750,0	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		1.000,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		1.472,2
<b>TOPLAM</b>	<b>6.472,2</b>	<b>6.472,2</b>

**C. Ara dönem enflasyon düzeltmesinin yapılması**

	<b>Maliyet</b>	<b>Enf.Düz.Kats.</b>	<b>Düz.Değer</b>	<b>Enf.Fark</b>
Mal Stoku	2.222,2	125/100	2.777,8	555,6
Arsa	3.750	125/100	4.688	937,5
Sermaye	4.000	125/100	5.000	1.000,0
Sermaye E.Farkı	1.000	125/100	1.250	250,0
D.G.Yıllar Karı	1.472,2	125/100	1.840,3	368,1



**D. Borç bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydı**

Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Mal Stoku Enflasyon Farkı Hes.	555,6	
Enflasyon Düzeltme Hes.		1.493,1

**E. Alacak bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydı**

Enflasyon Düzeltme Hes.	1.618,1	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.250,0
Düz. Geç.Yıllar Karı Enflas.Fark Hes.		368,1

#### F. Enflasyon düzeltme sonrası mizanın düzenlenmesi

İşletmenin 31 Mart 2004 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası mizanı aşağıdaki gibi olacaktır

<b>Selin İşletmesi 31 Mart 2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Sonrası Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes.	500,0	
Mal Stoku Hes.	2.222,2	
Mal Stoku Enflasyon Farkı Hes.	555,6	
Arsa Hes.	3.750,0	
Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		2.250,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		1.472,2
Düzeltilmiş Geç. Yıllar Karı Enf. Fark Hes.		368,1
Enflasyon Düzeltme Hes	125,0	
<b>TOPLAM</b>	<b>6.250,0</b>	<b>6.250,0</b>

**G. Enflasyon Düzeltme Hesabının kapatılması**

Dönem K/Z Hes.	125,0	
Enflasyon Düzeltme Hes.		125,0

**H. İşletmenin 2004 yılı ilk üç aylık dönemine ait Gelir Tablosunun düzenlenmesi**

Selin İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Gelir Tablosu		
Enflasyon Düzeltme Zararı		(125,0)
<b>Dönem Zararı</b>		<b>(125,0)</b>

**I. İşletmenin 31.3.2004 tarihli Bilançosunun düzenlenmesi**

Selin Ticaret İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Bilançosu			
Kasa Hes.	500,0	Sermaye Hes.	4.000,0
Mal Stoku Hes.	2.222,2	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	2.250,0
Mal Stoku Enflasyon Farkı Hes	555,6	Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı	1.472,2
Arsa Hes	3.750,0	Düz.G.Y.Karı Enf. Fark Hes.	368,1
Arsa Enflasyon Fark Hes.	937,5	Dönem Zararı	(125,0)
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>7.965,3</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>7.965,3</b>

### **J. Takip Eden Dönem Başında Yapılacak Olan Enflasyon Fark Hesaplarının Kapatılması İşlemi**

Takip eden dönemin başında enflasyon fark hesaplarının ilgili oldukları hesaplara devredilerek kapatılmaları gerekmektedir. Sermaye hesabına ait olan "Sermaye Enflasyon Fark Hesabı" bu uygulamanın dışında tutulacak ve sürekli olarak işletmenin bilançosunda yer alacaktır.

İşletmenin 1 Nisan 2004 tarihinde enflasyon fark hesaplarının kapatılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Mal Stoku Hes.	555,6	
Arsa Hes.	937,5	
Mal Stoku Enflasyon Fark Hes.		555,6
Arsa Enflasyon Fark Hes.		937,5

Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Enflas.Fark Hes.	368,1	
Düzeltilmiş G. Y. Karı Hes.		368,1

## SATEN TİCARET İŞLETMESİ

Saten İşletmesi 4.000,-TL nakit sermaye ile kurulmuştur. Aynı tarihte işletme 3.000,-TL değerinde bir arsayı peşin olarak satın almıştır İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosu Ek-1'deki gibidir.

p) Sermaye ve arsanın bilanço'ya girdiği tarihteki endeks 80'dir. Aralık 2003 için endeks 100, Ocak 2004 için 110, Şubat 2004 için 120 ve Mart 2004 için ise endeks 125'dir. 31 Aralık 2003 tarihli dönem sonu stokların bilanço'ya girdiği tarihteki endeks 90'dır

q) İşletmenin 2004 yılı içinde gerçekleştirdiği işlemler aşağıdaki gibidir. İşletme bütün mal ve satışlarını peşin olarak yapmaktadır İşletme dönem sonu mevcut stokları için toplulaştırılmış yöntemlerden "Basit Aritmetik Ortalama Yöntemini" kullanmaktadır.

	<b>1 Ocak-31 Mart 2004 Toplam</b>	<b>31 Mart 2004</b>
Mal Alışları	4.500	
Mal Satışları	7.700	
S.T.M. Maliyeti	6.000	
Dönem Sonu Stok		500
Kasa Hes. Bakiyesi		3.700

Ek-1: Saten Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu

<b>Saten Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu</b>			
Kasa Hes.	500	Sermaye Hes.	4.000
Mal Stoku Hes.	2.000	Dönem Karı Hes.	1.500
Arsa Hes.	3.000		
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>5.500</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>5.500</b>

**Cözüm**

Parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilme işlemi

	<b>Maliyet</b>	<b>Enflasyon Düzeltme Katsayısı</b>	<b>Düzeltilmiş Değer</b>	<b>Enflasyon Farkı</b>
Mal Stoku	2.000	100/90	2.222,2	222,2
Arsa	3.000	100/80	3.750,0	750,0
Sermaye	4.000	100/80	5.000,0	1.000,0

## I. GEÇİŞ DÖNEMİ

### A. Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapılması:

Saten Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu			
Kasa Hes.	500,0	Sermaye	4.000,0
Mal Stoku Hes.	2.222,2	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	1.000,0
Arsa Hes.	3.750,0	Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı	1.472,2
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>6.472,2</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>6.472,2</b>

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

Kasa Hes.	500,0	
Mal Stoku Hes.	2.222,2	
Arsa Hes.	3.750,0	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes		1.472,2

B. Açılış kaydının enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle yapılması:

İşletmenin 1.1.2004 Tarihli Açılış Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

Kasa Hes. 500,0		
Mal Stoku Hes.	2.000,0	
Arsa Hes.	3.000,0	
Sermaye Hes.		4.000,0
Geçmiş Yıllar Karı Hes		1.500,0

İşletmenin 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında enflasyon düzeltilmesi ile ilgili yapabileceği yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

Mal Stoku Hes.	222,2	
Arsa Hes.	750,0	
Geçmiş Yıllar Karı Hes.	1.500,0	
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.000,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıl.Karı Hes.		1.472,2



## II. DEVAMLILIK DÖNEMİ

### A. Dönem içi işlemlere ilişkin kayıtlar

İşletmede 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında 4.500,-TL değerinde peşin alış, 7.700,-TL değerinde peşin satış gerçekleştirmiştir. Satışların maliyeti 6.000,-TL değerindedir. İşletme bu finansal olaylara ilişkin yevmiye kayıtlarını yapacaktır Bu kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Mal Stoku Hes.	4.500,0	
Kasa Hes.		4.500,0

Kasa Hes.	7.700,0	
Satışlar Hes.		7.700,0

Satılan Ticari Mal Maliyeti Hes.	6.000,0	
Mal Stoku Hes.		6.000,0

### B. İşletmenin 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanının düzenlenmesi

İşletme 1 Ocak – 31 Mart 2004 tarihleri arasında gerçekleştirdiği finansal olayların yevmiye kayıtlarını yukarıdaki gibi yaptı. İşletme açılış kaydını ister enflasyona göre düzeltilmiş değerlerle yapsın is-

ter enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerde yapmış olsun 31.3.2004 tarihli Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Mizanı aşağıdaki gibi olacaktır:

<b>Saten İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Öncesi Mizanı</b>		
<b>Hesap İsmi</b>	<b>Borç</b>	<b>Alacak</b>
Kasa Hes.	3.700,0	
Mal Stoku Hes.	722,2	
Arsa Hes.	3.750,0	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		1.000,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		1.472,2
Satışlar Hes.		7.700,0
Satılan Ticari Mal Maliyeti Hes.	6.000,0	
<b>TOPLAM</b>	<b>14.172,2</b>	<b>14.172,2</b>

İşletmenin enflasyon düzeltmesi öncesi 2004 yılı ilk üç aylık dönemle ilişkin Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir.

<b>Saten İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Gelir Tablosu</b>	
Satışlar	7.700,0
Satılan Ticari Mal Maliyeti	(6.000,0)
Brüt Kar	1.700,0
<b>Dönem Karı</b>	<b>1.700,0</b>

### **C. Ara dönem enflasyon düzeltmesinin yapılması**

	<b>Maliyet</b>	<b>Enf.Düz.Kats.</b>	<b>Düz.Değer</b>	<b>Enf.Fark</b>
Arsa	3.750,0	125/100	4.688	937,5
Sermaye	4.000,0	125/100	5.000	1.000,0
Sermaye E.Farkı	1.000,0	125/100	1.250	250,0
D.G.Yıllar Karı	1.472,2	125/100	1.840,3	368,1

**Gelir Tablosu Hesaplarının enflasyon fark hesaplarının bulunması aşağıdaki gibidir.**

#### Basit Ortalama

{Tutar x Hedef Endeks/[(Dönem Sonu Endeks + Dönem Başı Endeks)/2]} - Tutar= Fark

Düzeltilme Katsayısı = Hedef Endeks/[(Dönem Sonu Endeks +Dönem Başı Endeks)/2]

Düzeltilme Katsayısı = 125 / [(125 + 100) / 2]

Düzeltilme Katsayısı = 1,1111

	<b>Satışlar</b>	<b>Alışlar</b>	<b>Dönem Sonu Stok</b>	<b>Dönem Başı Stok</b>
Tarihi Değer	7.700,0	4.500,00	722,2	2.222,2
Düzeltilme katsayısı	1,1111	1,1111	1,1111	125/100
Düzeltilmiş Değer	8.555,5	5.000,0	802,4	2.777,8
Enflasyon Farkı	855,5	500,0	80,2	555,6

İşletmenin enflasyona göre düzeltilmiş satılan malın maliyeti aşağıdaki gibi yeniden hesaplanmalıdır:

	<b>Tarihi Değer</b>	<b>Düzeltilmiş Değer</b>	<b>Enflasyon Farkı</b>
Dönem Başı Stoku	2.000,0	2.777,8	
Alışlar	4.500,0	5.000,0	
Satışa Hazır Mallar	6.500,0	7.777,8	
(-)Dönem Sonu Stoku	(500,0)	(802,4)	
<b>Satılan Malın Maliyeti</b>	<b>6.000,0</b>	<b>6.975,4</b>	<b>975,4</b>

**D. Borç bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydı**

Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Mal Stoku Enflasyon Farkı Hes.	80,2	
Satılan Malın Maliyeti Enflasyon Farkı Hes.	975,4	
Enflasyon Düzeltme Hes.		1.993,1

**E. Alacak bakiyesi veren parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilmelerine ilişkin yevmiye kaydı**

Enflasyon Düzeltme Hes.	2.473,6	
Satışlar Enflasyon Farkı Hes.		855,5
Sermaye Enflasyon Farkı Hes.		1.250,0
Düz. Geç. Yıllar Karı Enfl.Fark Hes.		368,1

## F. Enflasyon düzeltme sonrası mizanın düzenlenmesi

İşletmenin 31 Mart 2004 tarihli enflasyon düzeltmesi sonrası mizamı aşağıdaki gibi olacaktır

Saten İşletmesi 31 Mart 2004 Tarihli Enflasyon Düzeltme Sonrası Mizanı		
Hesap İsmi	Borç	Alacak
Kasa Hes.	3.700,0	
Mal Stoku Hes.	722,2	
Mal Stoku Enflasyon Farkı Hes.	80,2	
Arsa Hes.	3.750,0	
Arsa Enflasyon Farkı Hes.	937,5	
Sermaye Hes.		4.000,0
Sermaye Enflasyon Fark Hes.		2.250,0
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		1.472,2
Düzeltilmiş Geç.Yıllar Karı Enf. Fark Hes.		368,1
Satışlar Hes.		7.700,0
Satışlar Enflasyon Farkı Hes.		855,5
Satılan Ticari Mal Maliyeti Hes.	6.000,0	
Satılan Ticari Mal Maliyeti Enflasyon Fark H.	975,4	
Enflasyon Düzeltme Hes	480,5	
<b>TOPLAM</b>	<b>16.645,8</b>	<b>16.645,8</b>

**G. Enflasyon Düzeltme Hesabı ile gelir ve gider hesaplarının kapatılması**

Dönem K/Z Hes.	7.455,9	
Enflasyon Düzeltme Hes.		480,5
Satılan Ticari Mal Maliyeti Hes.		6.000,0
S.T.M.M. Enflasyon Farkı Hes.		975,4

Satışlar Hes.	7.700,0	
Satışlar Enflasyon Farkı Hes.	855,5	
Dönem K/Z Hes.		8.555,5

**H. İşletmenin 2004 yılı ilk üç aylık dönemine ait Enflasyona Göre Düzeltilmiş Gelir Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır.**

<b>Saten İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Gelir Tablosu (Enflasyona Göre Düzeltilmiş)</b>	
Satışlar	8.555,5
Satılan Ticari Mal Maliyeti	(6.975,4)
Brüt Kar	1.580,1
Enflasyon Düzeltme Zararı	(480,5)
<b>Dönem Karı</b>	<b>1.099,6</b>

### I. İşletmenin 31.3.2004 tarihli Bilançosunun düzenlenmesi

<b>Saten Ticaret İşletmesi 31.3.2004 Tarihli Bilançosu</b>			
Kasa Hes.	3.700,0	Sermaye Hes.	4.000,0
Mal Stoku Hes.	722,2	Sermaye Enflasyon Fark Hes.	2.250,0
Mal Stoku Enflasyon Farkı Hes	80,2	Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı	1.472,2
Arsa Hes	3.750,0	Düz.G.Y.Karı Enf. Fark Hes.	368,1
Arsa Enflasyon Fark Hes.	937,5	Dönem Karı	1.099,6
<b>AKTİF TOPLAM</b>	<b>9.189,9</b>	<b>PASİF TOPLAM</b>	<b>9.189,9</b>

### J. Takip Eden Dönem Başında Yapılacak Olan Enflasyon Fark Hesaplarının Kapatılması İşlemi

Takip eden dönemin başında enflasyon fark hesaplarının ilgili oldukları hesaplara devredilerek kapatılmaları gerekmektedir Sermaye hesabına ait olan "Sermaye Enflasyon Fark Hesabı" bu uygulamanın dışında tutulacak ve sürekli olarak işletmenin bilançosunda yer alacaktır.



İşletmenin 1 Nisan 2004 tarihinde enflasyon fark hesaplarının kapatılmasına ilişkin yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır

Mal Stoku Hes.	80,2	
Arsa Hes.	937,5	
Mal Stoku Enflasyon Fark Hes.		80,2
Arsa Enflasyon Fark Hes.		937,5

Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Enf.Fark Hes.	368,1	
Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Hes.		368,1

## 7. Sonuç

Bu çalışma, konusu ile ilgili olarak, okuyucuyu ısındırmak amacıyla hazırlanmış giriş niteliğinde bir çalışmadır. Bu amaç doğrultusunda, okuyucunun algılamasını pekiştirmek doğrultusunda basit örnek uygulamalar ile desteklenmiştir.

Konunun uygulamaya geçmesi için okuyucuların ya da uygulayıcıların acele etmemeleri, Bakanlık tarafından yayınlanacak Tebliğleri beklemleri ve bundan sonra İSMMM İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından bedelsiz olarak düzenlenecek eğitim seminerlerine katılması ve yide İSMMM tarafından bu konuda hazırlanıp bedelsiz olarak dağıtılacak olan kaynak eserleri rehber almalıdır.

Konu oldukça yeni kabul edilebilir. Bu nedenle kaosa veya kargaşaya gerek yoktur. Ülkemiz profesyonel muhasebe mesleği bu uygulamanın altından kalkacak nitelikte kaliteye sahiptir.

**Ek: 5024 Sayılı Kanun**

**VERGİ USUL KANUNU, GELİR VERGİSİ KANUNU  
VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA  
DEĞİŞİKLİK YAPILMASI  
HAKKINDA KANUN**

**Kanun No. : 5024**  
**Kabul Tarihi : 17.12.2003**  
**Resmi Gazete : 30.12.2003 ve 25332**

**MADDE 1.** - 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274 üncü maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Madde 274. – Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.

**MADDE 2.** - 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi başlığı ile birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı

Mükerrer Madde 298. - A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuzaltı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat

hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır),

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,

d) Düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksinin bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

e) Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

f) Fiyat endeksi (TEFE); Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilân edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini,

g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda düzeltme tarihindeki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,

h) Toplulaştırılmış yöntemler;

aa) Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalımsızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını,

ab) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem

içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır),

i) Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıyı,

j) Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerin hesaplanması işlemini,

k) Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,

m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enf

lasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır),

n) Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı,

İfade eder.

3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarfî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar; maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar; özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar; yıllara sarfî inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir).

c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.

d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.

e) Aynî sermaye olarak konulan kıymetler için; mülkiyetin intikal ettiği tarih.

f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; tescil tarihi.

g) Nakdî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.

h) Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.

4. Düzeltme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Toplaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyarîdir.

Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasınınca

uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları bu madde hükümlerine tâbi tutulur

Borsada işlem gören hisse senetleri, değerlendirme günündeki borsa rayici ile dikkate alınır Bunlar için ayrıca düzeltme yapılmaz.

5. Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.

Yıllara sarfî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarfî inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.

Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltilmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır

Pasif 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 tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımını sayılmaz.

Enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.



Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır

6. Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabilirler.

7. Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.

8. Maliye Bakanlığı;

a) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamaları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye,

b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplam-

ları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici veği dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,

c) (3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,

d) Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin usul ve esasları tespit etmeye,

e) Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas alarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değerleri kullandırmaya,

f) Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,

g) Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,

h) Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

Yetkilidir

B) Yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır Bu oran Maliye Bakanlığınca Resmî Gazete ile ilân edilir

**MADDE 3.** - 213 sayılı Kanununun 315 inci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Madde 315. - Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa

ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır

**MADDE 4.** - 213 sayılı Kanunun mükerrer 315 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendine aşağıdaki hüküm eklenmiş ve (2) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.

2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır

**MADDE 5.** - 213 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici maddeler eklenmiştir.

GEÇİCİ MADDE 25. - 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde ise Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değişik mükerrer 298 inci maddesinde yer alan hükümlere göre düzeltilir:

a) Düzeltme işlemi, Türkiye geneli için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığınca belirlenen düzeltme katsayıları kullanılarak yapılır Düzeltme işlemi 1970 yılından itibaren uygulanır Bu yıldan önce aktif ve pasife giren kalemler 1970 yılına girmiş kabul edilir.

b) Maddî duran varlıklar maliyet bedeli, malî duran varlıklar ise alış bedeli üzerinden düzeltmeye tâbi tutulur.

c) Maddî duran varlıklar, malî duran varlıklar ve özel tükenmeye tâ-

bi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Mükelleflerin reel olmayan finansman maliyetini tevsik edememeleri halinde:

1) Son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFİ artış oranının dönem ortalama ticarî kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutar, maliyet ve alış bedelinden düşülür.

2) Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmez.

d) Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

e) Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, 1.1.2004 tarihinden önce ayrılan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar öz sermayeden düşülür. Bu ve benzeri fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmaz.

f) 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl malî zararları ile carî dönem malî zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır

g) 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları ile borç toplamının çıkarılması se

nucu bulunan fark, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Pasif 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 tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz.

h) Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon döneminde malî tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükellefler, söz konusu bilançolarını bu madde uyarınca yeniden düzeltmeyebilirler.

ı) Yıllara sarfî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları için bitiminde kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

j) 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yaparlar.

k) Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde; 31.12.2003 tarihli bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı hesap dönemi, 2004 yılı içerisinde biten hesap dönemini, 1.1.2004 tarihi 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade eder.

GEÇİCİ MADDE 26. - Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yü

rürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunur

**MADDE 6.** - 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

2. Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.

Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır

3. Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortisman tâbi iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.

Ancak iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.

**MADDE 7.** - 193 sayılı Kanununun 43 üncü maddesinin (1) ve (2) numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarla-

rının) enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu maddede şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;

**MADDE 8.** - 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

GEÇİCİ MADDE 65. - Geçici 61 inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnası uygulamasını seçmiş olan mükellefler, bu tercihlerini bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra verilmesi gereken ilk geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar bağlı buldukları vergi dairesine bildirimde bulunmak suretiyle değiştirebilirler. Bu şekilde tercihlerini değiştiren mükellefler, 24.4.2003 tarihinden itibaren yaptıkları harcamalar (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için 19 uncu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Tercihlerini değiştirmeyen mükellefler ise, yatırım indirimi istisna tutarlarının tespitinde, enflasyon düzeltilmesi uygulaması sonucu yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerle ilgili olarak oluşan düzeltme farklarını dikkate alamazlar.

19 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 1.1.2004 tarihine kadar yapılan harcama tutarları düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınmaz.

**MADDE 9.** - a) 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin son fıkrası ve 319 uncu maddesi,

b) 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 38 inci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları ile 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi ve 57 nci maddesinin son fıkrası,

c) 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (13) numaralı bendi,

Yürürlükten kaldırılmıştır

**GEÇİCİ MADDE 1.** - 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; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanununun bu Kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun bu Kanunla kaldırılan hükümlerini ve Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin bu Kanunla kaldırılan son fıkrasını dikkate alırlar. Bu takdirde enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı hususu beyannamede belirtilir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir.

**MADDE 10.** - Bu Kanunun;

a) 8 inci maddesi ve 2 nci maddesi ile değiştirilen Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendi yayımı tarihinde,

b) Diğer maddeleri 1.1.2004 tarihinde,

Yürürlüğe girer.

**MADDE 11.** - Bu Kanun hükümlerini Bakanlar Kurulu yürütür.