

5024 SAYILI KANUN VE İLGİLİ VERGİ MEVZUATI ÇERÇEVESİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ (MUHASEBESİ) UYGULAMASI

Prof.Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU

Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi

Yrd.Doç.Dr. Volkan DEMİR

Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyesi

0. GİRİŞ

Ülkemizde yıllardır süregelen yüksek enflasyonun yarattığı olumsuzluklar herkes tarafından bilinmektedir. Yüksek enflasyonun sebep olduğu ekonomik düzensizlikler ve sosyal problemler elbette ki çok büyüktür. Bireylerin yanında yüksek enflasyon hiç kuşkusuz işletmeleri de etkilemiştir. Hatta işletmelerin fiktif karlardan vergi ödeyerek özkaynaklarını yitirdiği de gözönüne alınırsa daha fazla etkilendiği de söylenebilir. İşletmeler üzerinde baskı yaratan enflasyon probleminin biraz hafifletilmesi amacıyla Mali İdare tarafından çok sayıda önlem (yöntemler, muafiyetler, istisnalar adı altında) alınmıştır. Fakat bu önlemlerin vergisel olduğu ve gerçekte de tarihi maliyet esaslı düzenlenmiş olan finansal tabloları daha çok bozduğu görülmüştür. Bu nedenle Maliye Bakanlığı enflasyon düzeltmesi (muhasebesi) uygulamalarına geçiş amaçlı çalışmalar başlatmış ve 5024 sayılı yasa ile de enflasyon düzeltmesi (muhasebesi) yaşantımıza girmiştir. Bu kanundan sonra birçok tebliğ ve sirküler uygulamaya yön vermeye çalışmış ve büyük ölçekli diyebileceğimiz (Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan ihtiyarilikten yararlanma limitlerini aşan) işletmeler enflasyon düzeltmelerini hem 31.12.2003 tarihli bilançolarında yapmışlar hem de 2004 yılı geçici vergi dönemlerinde yapmaktadırlar.

Bu çalışmamızın amacı Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan ih-tiyarilikten yararlanma limitlerinin altında kalan işletmelerin düzeltme işlemlerini henüz yapmama-ları nedeniyle yıl sonunda hem 31.12.2003 tarihli bilançolarını hem de 31.12.2004 tarihli bilançolarını düzeltirken karşılaştıkları ya da karşılaşacakları sorunları uygulamalar yardımıyla çözüme kavuşturmaya çalışmaktır. Bu amaçla çalışmamızda ilk önce 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi sonrada 2004 yılı sonu bilançosunun düzeltilmesi adım adım anlatılmaya çalışılmıştır.

1. 5024 SAYILI YASA VE İLGİLİ MEVZUTA GÖRE ENFLASYON MUHASEBESİ

Bilindiği gibi 5024 Sayılı Kanun'un Geçici 25.maddesi ve 328 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca **bilanço usulüne** göre defter tutan **gelir ve kurumlar vergisi** mükellefleri 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmektedirler. Ancak 2/8/2004 tarih ve 8 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde, 5228 sayılı Kanunun 59. maddesiyle 5024 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinde yapılan değişikliğe istinaden 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyon TL **veya** hesap dönemine ait ciroları toplamı 15 trilyon TL'sini aşmayan mükelleflerin, istemeleri halinde hem 31.12.2003 tarihli bilançolarını hem de 2004 yılına ilişkin geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmayabilecekleri açıklanmış ve aynı sirkülerde bu mükelleflerin düzeltme işlemlerini **2004 yılının 4. geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar düzelterebilecekleri** yönünde idare tarafından görüş bildirilmiştir.

2. 328 NOLU TEBLİĞ KAPSAMINDA 31.12.2003 TARİHLİ BİLANÇOLARIN DÜZELTİLMESİ UYGULAMALARI

Örnek 1- HFT ticaret işletmesi 01.05.2002 tarihinde 10.000.000.000.-

TL nakit sermaye ile kurulmuştur. Aynı yıl Haziran ayında 5.000.000.000.- TL'na nakit demirbaş satın almıştır. Ayrıca 2002-2003 yıllarında hiçbir faaliyet göstermemiş (gayrifaal); sadece 2002 yılında 2.000.000.000.-TL, 2003 yılında da 1.500.000.000.-TL kira, elektrik, su gibi bazı giderleri ödemiştir.

HFT ticaret işletmesi kurulduğunda amortisman politikası olarak, normal amortisman yöntemini seçmiş ve yıllık % 20 amortisman ayırmayı kararlaştırmıştır.

İSTENENLER:

- 1- İşletmenin Kuruluş Bilançosunu düzenleyiniz.
- 2- İşletmenin 2002 yılı Gelir Tablosunun düzenleyiniz.
- 3- İşletmenin 31.12.2002 tarihli Bilançosunu düzenleyiniz.
- 4- İşletmenin 2003 yılı Gelir Tablosunu düzenleyiniz.
- 5- İşletmenin 31.12.2003 tarihli Bilançosunu düzenleyiniz.
- 6- İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosunu 5024 sayılı kanun ve ilgili tebliğler uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutunuz.

İşletmenin 2003 yılında ticari faaliyeti olmadığından gelir tablosunda faaliyet giderlerinin yol açtığı zarar olacaktır. Amortisman **5.000.000.000 TL x 0.20 = 1.000.000.000 TL** olarak hesaplanmıştır.

2003 Faaliyet Dönemine ait GELİR TABLOSU

| | |
|--------------------------|-----------------|
| BRÜT SATIŞLAR | ----- |
| (İADE-İNDİRİMLER) | ----- |
| NET SATIŞLAR | ----- |
| (SATIŞLARIN MALİYETİ) | ----- |
| BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI) | ----- |
| (FAALİYET GİDERLERİ) | |
| (FAAL.GİD.) | (1.500.000.000) |
| (AMORT.) | (1.000.000.000) |
| FAALİYET KARI (ZARARI) | (2.500.000.000) |

İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosu da 2003 faaliyet dönemine ait gelir tablosundaki net zararın bilançoya aktarılmasıyla beraber aşağıdaki gibi olacaktır.

| AKTİF | 31.12.2003 | Tarihli Bilanço | PASİF |
|--------------|-----------------------------|-----------------|-----------------------------|
| KASA | 1.500.000.000 | SERMAYE | 10.000.000.000 |
| DEMİRBAŞ | 5.000.000.000 | GEÇ.YIL.ZARARI | (3.000.000.000) |
| BİRİK.AMORT. | (2.000.000.000) | DÖNEM ZARARI | (2.500.000.000) |
| | <u>4.500.000.000</u> | | <u>4.500.000.000</u> |

1. Adım

Yasal mevzuat çerçevesinde enflasyon düzeltmesinde ilk adım; VUK 328 Nolu Genel Tebliği'nin Ek-1 ve Ek-2 de yer alan parasal hesaplar-parasal olmayan hesaplar listesinden yararlanarak 31.12.2003 tarihli bilançoadaki hesapları ayırmak olacaktır.

Bu ayırım sonrası **parasal hesaplar**; bilanço tarihinde cari değerleri ile ifade edildiklerinden düzeltilmeyip **aynen kalacak** (yani düzeltme katsayısı 1 olacak);

parasal olmayan hesaplar ise ilgili tarihler itibariyle düzeltme katsayıları ile (VUK 328 Nolu Genel Tebliği'nin Ek-5) çarpılarak **düzeltilenecektir**. Ayrıca **bazı hesaplar** ise (328 Nolu Tebliğ uyarınca) düzeltmeye tabi tutulmayıp bilanço-
dan **silinecektir (yani tutarları sıfırlanacaktır)**.

Biz örneklerimizde parasal hesapları **P** ile; parasal olmayan hesapları **PO** ile; sıfırlanacak hesapları ise **0** ile işaretleyeceğiz.

2. Adım

Enflasyon düzeltmesi (muhasbesi)'nde ikinci adım parasal olmayan hesapların düzeltilmesidir.

DEMİRBAŞ :

$$5.000.000.000 \times 1,32486 = 6.624.300.000$$



Haziran 2002 katsayısı

$$\text{Enflasyon farkı} = 6.624.300.000 - 5.000.000.000 = \underline{\underline{1.624.300.000}}$$

BİRİKMİŞ AMORTİSMAN :

$$2.000.000.000 \times 1,32486 = 2.649.720.000$$

$$\text{Enflasyon farkı} = 2.649.720.000 - 2.000.000.000 = \underline{\underline{649.720.000}}$$

328 Nolu Tebliğ 31.12.2003 tarihindeki bilançolarda birikmiş amortismanların düzeltilmesinde ayrı bir prosedür uygulanacağını öngörmüştür. Bu prosedür; 31.12.2003 tarihli bilançodaki birikmiş amortismanların ilgili duran varlıkları düzeltildikten sonra, duran varlıklarının artış katsayısı dikkate alınarak düzeltileneceğidir.

$$\text{Artış Katsayısı} = \frac{\text{İlgili Duran Varlığın Düzeltilmiş Tutarı}}{\text{İlgili Duran Varlığın 31.12.2003 Tarihli Bilanço Değeri}}$$

Bizim örneğimizde duran varlığın 31.12.2003 bilanço değerinde yeniden değerlendirme fonu olmadığından duran varlığın düzeltme katsayısı ile, birikmiş amortismanların düzeltme katsayısı (artış oranı) eşit çıkmaktadır.

SERMAYE :

İşletmemizde sermaye nakit olarak tahsil edildiğinden tahsilat tarihine ait (Mayıs 2002) düzeltme katsayısı ile düzeltilmiştir.

$$10.000.000.000 \times 1,34015 = 13.401.500.000$$

$$\text{Enflasyon farkı} = 13.401.500.000 - 10.000.000.000 = \underline{\underline{3.401.500.000}}$$

3. Adım

Enflasyon düzeltmesinde üçüncü adım parasal hesapların tutarlarını **aynen**, parasal olmayan hesapların tutarlarını **düzeltilmiş olarak**, bilançodan silinecek hesapları ise **sıfırlayarak** düzeltilmiş bilançoğu hazırlarız.

Bu işlemler sonrası düzeltilmiş bilançoda aktif ve pasif dengesini sağlayacak şekilde pasifte **Geçmiş Yıllar Karları** veya **Geçmiş Yıllar Zararları** hesabı kullanılır. Bulunacak olan Geçmiş Yıllar Karlarının **vergiye tabi tutulmayacağı**, Geçmiş Yıllar Zararlarının ise **vergi matrahından indirilemeyeceği** 5024 sayılı yasada belirtilmiştir.

Bizim işletmemizde düzeltilmiş aktif ve düzeltilmiş pasif denkleğini sağlamak için pasif tarafa negatif rakam gelmesi gerekmektedir ki bu da Geçmiş Yıllar Zararı olarak 7.926.920.000 TL düzeltilmiş bilançoda görülmektedir.

DÜZELTİLMİŞ BİLANÇO

| AKTİF | 31.12.2003 | | PASİF |
|--------------|----------------------|---------------------------|----------------------|
| KASA | 1.500.000.000 | SERMAYE | 10.000.000.000 |
| DEMİRBAŞ | 6.624.300.000 | SER.DÜZ.FARK | 3.401.500.000 |
| BİRİK.AMORT. | (2.649.720.000) | GEÇ.YIL.ZAR. ¹ | (7.926.920.000) |
| | <u>5.474.580.000</u> | | <u>5.474.580.000</u> |

¹ 337 Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre "Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinin 5 inci fıkrasının 2 nci cümlesinde, 5228 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile yapılan değişiklikle mükelleflere, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarında yer alan tutarları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edebilme imkanı sağlanmıştır. Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince düzeltme sonucu bulunan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi, kar dağıtımı olarak addedilmeyecektir. Mükellefler (bu hükmeye Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinde de yer verildiği için) 31/12/2003 tarihli bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını da düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 31/12/2003 tarihli düzeltilmiş bilançoğa ait nihai kar ya da zarar rakamına ulaşacaklardır."

4. Adım

Enflasyon düzeltmesinde dördüncü adım, düzeltme işlemlerine ait muhasebe kayıtlarını yapmaktır.

1

| | | |
|----------------------------|---------------|---------------|
| _____ / _____ | | |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | 5.500.000.000 | |
| 580 GEÇ.YIL.ZARARLARI | | 3.000.000.000 |
| 591 DÖNEM ZARARI | | 2.500.000.000 |

2

| | | |
|----------------------------|---------------|---------------|
| _____ / _____ | | |
| 255 DEMİRBAŞ | 1.624.300.000 | |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | | 1.624.300.000 |

3

| | | |
|-------------------------------|---------------|---------------|
| _____ / _____ | | |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | 4.051.220.000 | |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN | | 649.720.000 |
| 502 SERMAYE DÜZ. OLUMLU FARKI | | 3.401.500.000 |

4

| | | |
|-----------------------------|---------------|---------------|
| _____ / _____ | | |
| 580 DÜZ. GEÇ. YIL ZARARLARI | 7.926.920.000 | |
| 698 ENF.DÜZ.HS. | | 7.926.920.000 |
| _____ / _____ | | |

698 ENF.DÜZ.HS.

| | |
|----------------------|-------------------|
| 5.500.000.000 (1) | 1.624.300.000 (2) |
| 4.051.220.000 (3) | |
| <u>7.926.920.000</u> | |



Düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararı

Örnek 2- ZP ticaret işletmesinin 31.12.2003 tarihli bilançosu ve bu bilançodaki hesaplara ait bazı bilgiler aşağıdaki gibidir.

ZP Ticaret İşletmesi 31.12.2003 Tarihli Bilançosu (Düzeltilmemiş)

| | | | |
|--------------------------------|-----------------------|------------------|-----------------------|
| KASA | 2.000.000.000 | SATICILAR | 5.000.000.000 |
| ALICILAR | 25.000.000.000 | SERMAYE | 15.000.000.000 |
| STOKLAR | 4.000.000.000 | YEN.DEĞ.DEĞ. | 5.000.000.000 |
| | | ARTIŞLARI | |
| DEMİRBAŞLAR | 15.000.000.000 | MALİYET ARTIŞ | 6.000.000.000 |
| | | FONU | |
| B.AMORTİSMANLAR(8.000.000.000) | | GEÇ.YIL. KARLARI | 2.000.000.000 |
| | | DÖNEM NET KARI | 4.000.000.000 |
| | | YASAL YEDEKLER | 1.000.000.000 |
| AKTİF TOPLAMI | <u>38.000.000.000</u> | PASİF TOPLAMI | <u>38.000.000.000</u> |

ZP ticaret işletmesi bilançosunu düzeltmek için 5024 sayılı yasa hükümlerindeki bazı yöntemleri benimsemiştir. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir:

- Toplulaştırılmış yöntem benimsenmiş ve basit ortalama yöntemin uygulanmasına karar verilmiştir.
- Duran Varlıkların alış maliyetine 2.000.000.000.-TL faizin eklendiği tespit edilmiştir. Duran Varlıkların maliyetine eklenen Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin ortaya çıkarılıp ilgili varlıkların maliyetinden düşülmesi için (328 Nolu VUK Tebliği'ndeki 1. yöntem) tercih edilmiştir.
- Demirbaş alımlarında kredi 1999 Mayıs ayında kullanılmış ve 1999 Ağustos ayında kapatılmıştır.
- Demirbaşların alış bilgileri şu şekildedir:

| Alış Tarihi | Alış Maliyeti |
|-------------|-------------------|
| 1999 Mayıs | 6.000.000.000.-TL |

- Sermayenin oluşum bilgileri (nakit) şu şekildedir:

| Tahsil Tarihi | Nakit Tahsilat |
|---------------|--------------------|
| 1999 Mayıs | 3.000.000.000.-TL |
| 2000 Haziran | 2.000.000.000.-TL |
| 2002 Nisan | 10.000.000.000.-TL |

- Yasal Yedeklerin ayrılma tarihi Aralık 2001 dir.

İSTENEN:

İşletmenin 31.12.2003 tarihli bilançosunu 5024 sayılı yasa ve ilgili tebliğler uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutunuz.

PARASAL OLMAYAN HESAPLARIN DÜZELTİLMESİ

STOKLAR :

$$4.000.000.000 \times 1,01435 = 4.057.400.000$$



Enflasyon Farkı 57.400.000

DEMİRBAŞLAR :

$$6.000.000.000 + 2.000.000.000 = 8.000.000.000$$



Aktifleştirilen Finansman Maliyeti

R.O.F.M (Reel olmayan finansman maliyeti) = Borç Tutarı x Tefe Artış Oranı

$$\mathbf{R.O.F.M = 6.000.000.000 \times 0,093 = 558.000.000}$$

$$\mathbf{Düzeltmeye esas tutar = 8.000.000.000 - 558.000.000 = 7.442.000.000}$$

$$\text{Düzeltilmiş Tutar} = 7.442.000.000 \times 5,02218 = 37.375.063.560$$



1999 - Mayıs katsayısı

$$\text{Düzeltilme Farkı} = 37.375.063.560 - 15.000.000.000 = \mathbf{22.375.063.560}$$

BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR :

| | Tarihi Bilanço | Düzeltilmiş Bilanço |
|---------------------|--------------------------|----------------------------|
| Demirbaş | 15.000.000.000 x 2,49167 | 37.375.063.560 |
| Birikmiş Amortisman | 8.000.000.000 x 2,49167 | 19.933.360.000 |

$$\text{Düzeltilme Farkı} = 19.933.360.000 - 8.000.000.000 = 11.933.360.000$$

SERMAYE :

$$3.000.000.000 \times 5,022018 \text{ (1999 - Mayıs katsayısı)} = 15.066.540.000$$

$$2.000.000.000 \times 3,14614 \text{ (2000 - Haziran katsayısı)} = 6.292.280.000$$

$$\underline{10.000.000.000 \times 1,34575 \text{ (2002 - Nisan katsayısı)}} = \underline{13.457.500.000}$$

$$\underline{15.000.000.000} \longrightarrow \text{Enflasyon Farkı} \longleftarrow \underline{34.816.320.000}$$

$$19.816.320.000$$

YASAL YEDEKLER :

1.000.000.000 x 1,49082 (Aralık katsayısı) = 1.490.820.000



Enflasyon farkı = 490.820.000

PARASAL OLMAYAN HESAPLAR İCMAL TABLOSU

| | Tarihi Bilanço Değeri | Düz. Bilanço Değeri | Enflasyon Farkı |
|------------|-----------------------|---------------------|-----------------|
| STOKLAR | 4.000.000.000 | 4.057.400.000 | 57.400.000 |
| DEMİRBAŞ | 15.000.000.000 | 37.375.063.560 | 22.375.063.560 |
| B.AMORT. | 8.000.000.000 | 19.933.360.000 | 11.933.360.000 |
| SERMAYE | 15.000.000.000 | 34.816.320.000 | 19.816.320.000 |
| YASAL YED. | 1.000.000.000 | 1.490.820.000 | 490.820.000 |

DÜZELTİLMİŞ BİLANÇO

| AKTİF | 31.12.2003 | PASİF | |
|-------------------------------|------------------------------|----------------|------------------------------|
| KASA | 2.000.000.000 | SATICILAR | 5.000.000.000 |
| ALICILAR | 2.500.000.000 | SERMAYE | 15.000.000.000 |
| STOKLAR | 4.057.400.000 | SERMAYE D. | |
| | | OLUMLU FARKI | 19.816.320.000 |
| DEMİRBAŞLAR | 37.375.063.560 | DÜZ.GEÇ.Y.KAR. | 7.191.963.560 |
| B.AMORTİSMAN (19.933.360.000) | | | |
| | <u>48.499.103.560</u> | | <u>48.499.103.560</u> |

Bu bilançodaki geçmiş yıllar karı; parasal kalemlerin aynen, parasal olmayan kalemlerin ise düzeltilerek yerlerine konması ile aktif-pasif dengesi sağlanarak bulunmuştur.

3. İHTİYARİLİKTEN YARARLANAN MÜKELLEFLERİN 31.12.2004 TARİHLİ BİLANÇOLARININ DÜZELTİLMESİ

2/8/2004 tarih ve 8 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde, ilgili hadleri aşmayan mükelleflerin 31.12.2003 tarihli bilançoları ile 2004 yılını geçici vergi dönemleri sonunda düzenlemiş oldukları bilançolarını 2004 yılının 4. geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar düzeltbilecekleri açıklanmıştır.

Bu açıklamalardan;

• **İlgili hadleri aşmayan mükelleflerin** 31.12.2003 tarihli bilançolarını 5024 sayılı yasanın geçici 25. maddesi ve 328 nolu Vergi Usul Kanunu genel tebliği uyarınca düzeltmek zorunda oldukları,

• **İlgili hadleri aşmayan mükelleflerin** 2004 yılı geçici vergi dönemi sonlarında hazırlanmış oldukları² bilançoları 2004 yılının 4. geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar düzeltebilecekleri açıklamasından ; bu mükelleflerin 2004 yılı ile ilgili sadece son geçici vergi döneminde düzeltme yapmaları gerektiğini yani **2004 yılında sadece 31.12.2004 tarihli bilanço düzeltmeleri gerektiği** çıkarılmaktadır.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından 31.12.2004 bilanço düzeltimi işlemleri yukarıdaki uygulamının (ZP işletmesi) devamı olarak alınmıştır.

Mevzuata uygun olarak 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda bulunan parasal olmayan hesapları Aralık 2004 para değeriyle ifade etmek için taşıyoruz. Taşıma katsayısı³ Aralık 2004 TEFE'si / Aralık 2003 TEFE'si olarak bulunur. Bu çalışma yapıldığı sırada henüz Aralık 2004 TEFE'si açıklanmadığından uygulama kolaylığı olması açısından **ARALIK 2004 TEFE'si 8250 olarak varsayılmıştır.**

Böylece taşıma katsayısı $8250/7382,10=1,1175$ olarak bulunmuştur. 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançonun **parasal olmayan⁴ kalemleri taşıma (1,1175) katsayısı ile çarpılacaktır.**

ZP İŞLETMESİNİN DÜZELTİLMİŞ 31.12.2003 BİLANÇOSUNDA PO HESAPLARIN TAŞINMASI

| Düzeltilmiş 31.12.2003 Tarihli Bilanço | TAŞIMA KATSAYISI | Düzeltilmiş ve Taşınmış 31.12.2003 Tarihli Bilanço |
|---|---------------------|---|
| STOKLAR 4.057.400.000 | 1.1175 | 4.534.144.500 |
| DEMİRBAŞLAR 37.375.063.560 | 1.1175 | 41.766.633.528 |
| B.AMORT. 19.933.360.000 | 1.1175 | 22.275.529.800 |
| SERMAYE 15.000.000.000 | 1.1175 | 16.762.500.000 |
| SER.DÜZ.FARKI 19.816.320.000 | 1.1175 | 22.144.737.600 |
| YASAL YED. 1.490.820.000 | 1.1175 | 1.665.991.350 |
| D.GEÇMİŞ YILLAR KARI 7.191.963.560 | 1.1175 | 8.037.019.278 |

² Uygulamada özellikle 8 sıra nolu VUK Sirkülerinde belirtilen hadleri aşmayan mükelleflerin geçici vergi dönemi sonlarında bilanço çıkarmadıkları ve vergi matrahlarını genelde mizanlar yardımıyla belirledikleri idare tarafından gözardı edilmiştir.

³ 5024 Sayılı yasaya göre; Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksinin bölünmesiyle elde edilen katsayıyı ifade etmektedir.

⁴ 338 Nolu VUK Genel Tebliği'ne göre; taşıma katsayısı, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksinin bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. **Parasal kıymetler için taşıma katsayısı (1) bir** olarak uygulanır.

ZP Ticaret işletmesinin 31.12.2004 tarihli Dönemsonu Kapanış işlemleri yapılmadan önceki mizan bakiyeleri

| HESAP ADI | BORÇ BAKİYE | ALACAK BAKİYE |
|---|-----------------------|-----------------------|
| KASA | 5.000.000.000 | |
| ALICILAR | 22.000.000.000 | |
| STOKLAR | 2.000.000.000 | |
| DEMİRBAŞLAR | 17.000.000.000 | |
| BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 9.500.000.000 |
| SATICILAR | | 1.500.000.000 |
| SERMAYE | | 15.000.000.000 |
| YENİDEN DEĞ.DEĞ.ARTIŞI | | 6.000.000.000 |
| MALİYET ARTIŞ FONU | | 6.000.000.000 |
| GEÇMİŞ YILLAR KARLARI | | 2.000.000.000 |
| DÖNEM NET KARI (2003 YILI) | | 4.000.000.000 |
| YASAL YEDEKLER | | 1.000.000.000 |
| SATIŞLAR | | 6.500.000.000 |
| SATIŞLARIN MALİYETİ | 4.000.000.000 | |
| GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (500.000.000.-TL'si amortisman gideridir.) | 1.500.000.000 | |
| TOPLAM | 51.500.000.000 | 51.500.000.000 |

ZP Ticaret işletmesinin 2004 yılı işlemlerine ilişkin uygulama varsayımları:

- ZP Ticaret işletmesi uygulamasında 2004 yılı içerisinde demirbaş alışı ve sermaye artırımını olmamıştır. Bu nedenle demirbaşlar ve birikmiş amortismanlardaki artış yeniden değerlemeden doğan değer artışıdır. Bu artış için dönem içinde şu kayıt yapılmıştır.

| | | |
|----------------------|---------------|---------------|
| 255 DEMİRBAŞLAR | 2.000.000.000 | |
| 257 B.AMORTİSMANLAR | | 1.000.000.000 |
| 522 MDV DEĞ.ART.FONU | | 1.000.000.000 |

- İşletme 2003 yılından gelen 4.000.000.000.-TL'lık stoğunun hepsini 2004 yılının içerisinde satmıştır.

- ZP Ticaret işletmesinde 31.12.2004 yılı sonunda stoklara (bu stoklar 2004 yılı içerisinde alınmıştır) enflasyon düzeltmesi yapılmış ve 100.000.000.-TL'lik enflasyon değer artış ortaya çıkmıştır.
- Düzeltilmiş cari yıl amortismanının 800.000.000.-TL hesaplandığı varsayılmıştır.

İHTİYARİLİKTE YARARLANARAK HEM 31.12.2003 TARİHLİ BİLANÇOLARINI HEM DE 2004 YILI BİLANÇOLARINI 2004 YILI SONUNDA DÜZELTECEK MÜKELLEFLERİN YAPACAKLARI MUHASEBE KAYITLARI

1.

2004 yılı içerisinde ayrılan değer artış fonları, maliyet artış fonları ile amortisman kayıtları iptal edilmelidir. İşletmede 2004 yılında ayrılan DAF ile amortisman olduğundan bu kayıtlar ters kayıtlarla iptal edilecektir.

| | | |
|----------------------|---------------|---------------|
| _____ / _____ | | |
| 257 B.AMORTİSMANLAR | 1.000.000.000 | |
| 522 MDV DEĞ.ART.FONU | 1.000.000.000 | |
| 255 DEMİRBAŞLAR | | 2.000.000.000 |

Yeniden Değerleme Kaydının İptali

| | | |
|---------------------|-------------|-------------|
| _____ / _____ | | |
| 257 B.AMORTİSMANLAR | 500.000.000 | |
| 770 GENEL YÖN.GİD. | | 500.000.000 |

Amortisman Kaydının İptali

| | | |
|---------------|--|--|
| _____ / _____ | | |
|---------------|--|--|

2.

31.12.2003 Bilançosunun düzeltme kayıtları 2004 açılış fişinin düzeltici fişi olarak kayıtlara intikal edecektir.

| | | |
|----------------------------|---------------|----------------|
| _____ / _____ | | |
| 522 DEĞER ARTIŞ FONU | 5.000.000.000 | |
| 524 MALİYET ARTIŞ FONU | 6.000.000.000 | |
| 570 GEÇMİŞ YIL KARLARI | 2.000.000.000 | |
| 590 DÖNEM KARI | 4.000.000.000 | |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | | 17.000.000.000 |
| _____ / _____ | | |

| | | |
|-------------------------------|--|----------------|
| _____ / _____ | | |
| 153 STOKLAR | | 57.400.000 |
| 255 DEMİRBAŞLAR | | 22.375.063.560 |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | | 22.432.463.560 |
| _____ / _____ | | |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | | 32.240.500.000 |
| 257 B.AMORTİSMANLAR | | 11.933.360.000 |
| 502 SERMAYE D.OLUMLU FARKLARI | | 19.816.320.000 |
| 540 YASAL YEDEKLER | | 490.820.000 |
| _____ / _____ | | |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | | 7.191.963.560 |
| 570 DÜZ.GEÇ.YIL KARLARI | | 7.191.963.560 |
| _____ / _____ | | |

3.

2004 yılı içerisinde yapılan satışların maliyeti ve varsa duran varlık satış kar ve ya zararları kayıtları düzeltilmelidir. Çünkü 5024 sayılı yasa gereği parasal olmayan aktifler elden çıkarıldığında maliyet addolunur. İşletmemizde 2004 yılında duran varlık satışı yoktur. Fakat 2003 yılından gelen 4.000.000.000.-TL'lık stok satılmıştır. Bu 4.000.000.000.-TL'lık stoğun 31.12.2003 bilançosunda düzeltilmiş değeri 4.057.400.000.-TL olduğundan 57.400.000.-TL'lık stok enflasyon farkı şu kayıtle maliyete intikal ettirilmelidir.

| | | |
|--------------------------|------------|------------|
| _____ / _____ | | |
| 621 SATILAN TİC.MAL MAL. | 57.400.000 | |
| 153 TİCARİ MALLAR | | 57.400.000 |

Enflasyon Farkının Maliyete İntikali

4.

2004 yılında ayrılan amortismanlar 1. adımda iptal edilmişti. Duran varlıkların düzeltilmesinden sonra bulunan cari yıl amortismanı 800.000.000.TL olduğu varsayılmıştı; buna göre aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

| | | |
|------------------|-------------|-------------|
| _____ / _____ | | |
| 770 GEN.YÖN.GİD. | 800.000.000 | |
| 257BİR.AMORT. | | 800.000.000 |

Cari Yıl Düzeltilmiş Amortisman Kaydı

| | | |
|---------------|--|--|
| _____ / _____ | | |
|---------------|--|--|

5.

2004 yılında ortaya çıkan enflasyon düzeltme kayıtları kaydedilip ilgili hesaplara aktarılacaktır.

| | | |
|--------------------------------|-------------|-------------|
| 153 STOKLAR | 100.000.000 | |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | | 100.000.000 |
| Stokların düzeltme farkı kaydı | | |

| | | |
|-----------------|---------------|---------------|
| 255 DEMİRBAŞLAR | 4.391.569.968 | |
| 698 ENF.DÜZ.HS. | | 4.391.569.968 |

(37.375.063.560 x 1.1175= 41.766.633.528 ise fark
41.766.633.528- 37.375.063.560= 4.391.569.968)

Demirbaş düzeltme farkı kaydı

| | | |
|----------------------------|---------------|---------------|
| 698 ENF.DÜZ.HS. | 2.342.169.800 | |
| 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR | | 2.342.169.800 |

(19.933.360.000 x 1.1175= 22.275.529.800 ise fark
22.275.529.800- 19.933.360.000= 2.342.169.800)

Birikmiş amortisman düzeltme farkı kaydı

SERMAYE ENFLASYON FARKI

Sermaye 15.000.000.000 x 1.1175 =16.762.500.000

Sermaye Düz.Farkı 19.816.320.000 x 1.1175 = 22.144.737.600

Sermayedeki 2004 yılı enflasyon farkı =

Sermaye Farkı Sermaye Düzeltme Farkı

(16.762.500.000- 15.000.000.000) + (22.144.737.600- 19.816.320.000) = 4.090.917.600.-TL

1.762.500.000 + 2.328.417.600 =4.090.917.600.-TL

YASAL YEDEKLER ENFLASYON FARKI

Yasal Yedekler 1.490.820.000 x 1.1175 = 1.665.991.350

Yasal Yedeklerdeki 2004 yılı enflasyon farkı = 1.665.991.350-1.490.820.000 = 175.171.350.TL

DÜZELTİLMİŞ GEÇMİŞ YILLAR KARI ENFLASYON FARKI

Geçmiş Yıllar Karı 7.191.963.560 x 1.1175 = 8.037.019.278

Geçmiş Yıllar karındaki 2004 yılı enflasyon farkı = 8.037.019.278-7.191.963.560 = 845.055.718.-TL

| | |
|------------------------------|---------------|
| _____ / _____ | |
| 698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HS. | 5.111.144.668 |
| 502 SER.DÜZ.OLUMLU FARKI | 4.090.917.600 |
| 540 YASAL YEDEKLER | 175.171.350 |
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI | 845.055.718 |
| Enflasyon Farklarının Kaydı | |
| _____ / _____ | |

6.

Dönemsonu yansıtma kayıtları yapılır.

| | |
|-----------------------------|---------------|
| _____ / _____ | |
| 632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | 1.800.000.000 |
| 771 GEN.YÖN.GİD.YANS. | 1.800.000.000 |
| Yansıtma Kaydı | |

| | |
|------------------------|---------------|
| _____ / _____ | |
| 771 GEN.YÖN.GİD.YANS. | 1.800.000.000 |
| 770 GENEL YÖNETİM GİD. | 1.800.000.000 |

Yansıtma hs ile fonksiyonel gider hs'nin kapanışı

| | |
|---------------|--|
| _____ / _____ | |
|---------------|--|

7.

2004 yılında başka bir düzeltme olmadığından 698 Enflasyon Düzeltme Hesabının Bakiyesi Gelir Tablosuna aktarılacaktır.

| | |
|------------------------------|---------------|
| _____ / _____ | |
| 658 ENFLASYON DÜZELTMESİ HS. | 2.961.744.500 |
| 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. | 2.961.744.500 |

Enflasyon Düzeltme Farkının Gelir Tablosuna İntikali

8.

2004 yılı gelir tablosu hesapları 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılır.

| | |
|------------------------------|---------------|
| _____ / _____ | |
| 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI | 8.819.144.500 |
| 658 ENFLASYON ZARARI | 2.961.744.500 |
| 632 GENEL YÖNETİM GİD. | 1.800.000.000 |
| 621 SATILAN TİC.MAL MALİYETİ | 4.057.400.000 |

2004 yılı gider ve maliyetlerinin K/Z'a virmanı

| | |
|---------------|--|
| _____ / _____ | |
|---------------|--|

| | | |
|------------------------------------|---------------|---------------|
| _____ / _____ | | |
| 600 YURTIÇİ SATIŞLAR | 6.500.000.000 | |
| 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI | | 6.500.000.000 |
| 2004 yılı gelirlerinin K/Z'a devri | | |
| _____ / _____ | | |

9.

2004 yılı karı ya da zararı (690 nolu hesaba bakıldığında 2004 yılının net zarar ile sonuçlandığı görülmektedir.) bilançoya aktarılır.

| | | |
|---|---------------|---------------|
| _____ / _____ | | |
| 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI | 2.319.144.500 | |
| 690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI | | 2.319.144.500 |
| 2004 yılı K/Z'nın bilançoya aktarılması | | |

| | | |
|---|---------------|---------------|
| _____ / _____ | | |
| 591 DÖNEM NET ZARARI | 2.319.144.500 | |
| 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI | | 2.319.144.500 |
| 2004 yılı K/Z'nın bilançoya aktarılması | | |
| _____ / _____ | | |

10.

31.12.2004 tarihli düzeltilmiş bilanço hazırlanır.

DÜZELTİLMİŞ BİLANÇO

| AKTİF | 31.12.2004 | PASİF | |
|-------------------------------|------------------------------|----------------|------------------------------|
| KASA | 5.000.000.000 | SATICILAR | 1.500.000.000 |
| ALICILAR | 22.000.000.000 | SERMAYE | 15.000.000.000 |
| STOKLAR | 2.100.000.000 | SERMAYE D. | |
| DEMİRBAŞLAR | 41.766.633.528 | OLUMLU FARKI | 23.907.237.600 |
| B.AMORTİSMAN (23.075.529.800) | | YASAL YED. | 1.665.991.350 |
| | | DÜZ.GEÇ.Y.KAR. | 8.037.019.278 |
| | | DÜZ. DÖNEM | |
| | | NET ZARARI | (2.319.144.500) |
| | <u>47.791.103.278</u> | | <u>47.791.103.278</u> |

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Enflasyon düzeltmesi (muhasbesi) uygulamalarında yasa çıkmadan, yasa çıkarken (taslak halinde internetten yayınlandığında) ve de yasa çıktıktan sonra idare tarafından atılan tutarsız adımlar bu yasadaki beklenen fayda konusunda bazı uygulama zorlukları yaratmıştır. Yıllardır toplumda akademisyenler, meslek odaları, iş dünyası ve zaman zaman politikacılar tarafından enflasyon muhasbesinin uygulanması gerekliliği vurgulanmıştır. Ancak toplumun hiçbir kesimi bu denli karışık bir finansal tablo düzeltim şeklini istememiştir. Enflasyon düzeltmesi konusunda karışıklığın ana sebebi mali idare tarafından planlama yapılamamasından kaynaklanmaktadır. 5024 sayılı yasadaki uygulamaya yön vermek için tebliğlerin çıkması doğaldır. Ama bu tebliğlerin içeriğine bakıldığında uygulamada karşılaşılan sorunları çözüme yetersiz kalındığı görülmekte ve bu boşluk sirkülerlerle doldurulmaya çalışılmaktadır.

Enflasyon muhasbesi uygulamaları bizlere birkez daha mali idarenin muhasbe uygulamalarını bağımsız Türkiye Muhasebe Standartları Kuruluna bırakması ve bu kurulun çıkaracağı standartları desteklemesi gerekliliğini ortaya koymuştur. Böylece finansal tablolar vergi baskısından kurtularak gerçeği yansıtır hale gelecek, muhasbe meslek mensuplarının yaptıkları işler daha saygınlık kazanacak hem de mali idare etkin vergi toplama üzerine yoğunlaşabilecektir.

5. YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Nalan: **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2004
- UYSAL, Mustafa; TANER, Yeşim; BULUÇ, Elif: **Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasbesi**, Türmob Yayınları, Ankara, 2004
- UMAN, Nuri; HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem: **5024 Sayılı Yasaya Göre Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınevi, İstanbul, 2004

KANUNLAR

- 5024 Sayılı Kanun
- 5228 Sayılı Kanun

TEBLİĞLER

- 328 Nolu VUK Genel Tebliği 28/02/2004
- 333 Nolu VUK Genel Tebliği 28/04/2004
- 337 Nolu VUK Genel Tebliği 13/08/2004
- 338 Nolu VUK Genel Tebliği 13/08/2004
- 339 Nolu VUK Genel Tebliği 24/08/2004
- 12 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 05/05/2004

SİRKÜLER

- 22 Nolu Gelir Vergisi Sirküleri 24/03/2004
- 2 Nolu VUK Sirküleri 02/01/2004
- 3 Nolu VUK Sirküleri 12/03/2004
- 4 Nolu VUK Sirküleri 07/04/2004
- 6 Nolu VUK Sirküleri 06/07/2004
- 7 Nolu VUK Sirküleri 19/07/2004
- 8 Nolu VUK Sirküleri 02/08/2004
- 9 Nolu VUK Sirküleri 05/08/2004
- 10 Nolu VUK Sirküleri 09/08/2004
- 11 Nolu VUK Sirküleri 14/08/2004