

338 SIRA NO'LU VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ

Belge türü	Tebliğ
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Tebliğ grubu	VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞLERİ
Sayı	25552
Tarih	13.08.2004
Sıra no	338

Konu

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanunla**(1)** Vergi Usul Kanununda değişiklikler yapılmış ve düzeltme işlemine ilişkin ikili bir yaklaşım getirilmiştir. 1/1/2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloların düzeltilmesine ilişkin esaslar Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinde; 31/12/2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25 inci maddesinde yer almaktadır. Bu tebliğin konusunu da Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine göre yapılacak düzeltme işlemi oluşturmaktadır.

1. Enflasyon Düzeltmesi Yapacak Olanlar ve Düzeltme İşlemine Tabi Tutulacak Mali Tablolar

Bu tebliğe göre enflasyon düzeltmesi, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacaktır. Bilanço esasına göre defter tutmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapamazlar.

Enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin, düzeltme şartlarının oluşması halinde 1/1/2004 tarihinden sonra düzenleyecekleri mali tablolarından sadece bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmaları zorunludur.

Kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş mükellefler için; 31/12/2003 tarihli bilanço 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı hesap dönemi 2004 yılı içinde biten hesap dönemini, 1/1/2004 tarihi 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade etmektedir**(2)** .

2. Enflasyon Düzeltmesinin Koşulları

2.1. 31/12/2003 Tarihli Bilançolar Düzeltilmiş Olmalıdır

Bu tebliğe göre enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 31/12/2003 tarihli bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesi ve 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde **(3)** yer alan esaslara göre enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olmalıdırlar.

Sermaye Piyasası Kurulu ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 31/12/2003 tarihi itibarıyla anılan idarelerce yapılan düzenlemelere uygun biçimde düzeltilmiş olan bilançolarını Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre yeniden düzeltmek zorunda değildirler. Ancak, bu işletmeler 1/1/2004 tarihinden itibaren vergi mevzuatı gereğince düzenlenmesi gereken mali tablolarını, bu tebliğ doğrultusunda enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

2.2. Enflasyon Düzeltme Şartları Oluşmuş Olmalıdır

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan hükme göre Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için ilan edilen fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, Bakanlar Kurulunca bu oranların değiştirilmesi halinde yeni oranlar dikkate alınacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde bu oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınacaktır. 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 yapılacaktır.

3. Düzeltme İşlemi

31/12/2003 tarihli bilançoların düzeltilmesine ilişkin esasların gösterilmiş olduğu 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile getirilen usul ve esaslar bu tebliğe göre yapılacak düzeltme işlemi için de geçerlidir. Ancak, 328 sıra numaralı Tebliğ, sadece belli tarihteki bir mali tablonun (31/12/2003 tarihli bilanço) düzeltilmesine ilişkin hükümler ihtiva etmektedir. Bu nedenle düzeltme işlemine ilişkin olarak anılan tebliğden farklılık arz eden hususlar bu tebliğin ilerleyen bölümlerinde gösterilmiştir.

3.1. Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Hesaplanması

Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine göre yapılacak düzeltme işleminde mükellefler, reel olmayan finansman maliyetlerini aşağıda belirtilen iki yöntemden istedikleri birini seçerek hesaplayabileceklerdir.

3.1.1. Borç Tutarının Esas Alınması

Bu yöntemde reel olmayan finansman maliyeti (ROFM); her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanacaktır.

3.1.2. Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması

Bu yöntemde reel olmayan finansman maliyeti; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme(4) ait TEFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri bu yöntemden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir.

3.2. Taşıma Katsayısı

Düzeltilme işlemine tabi tutulacak mali tabloda yer alan iktisadi kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltme yapılmış bir tarihten öncesine gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için yeniden düzeltmeye esas tarihe kadar inerek, uygun düzeltme katsayısını bulmaya gerek yoktur; düzeltme yapılan en son mali tabloda, bu iktisadi kıymete ait değerlerin uygun bir katsayı ile çarpılması düzeltme işlemi için yeterlidir.

Mali tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanmasına "taşıma" denilir ve hesaplama işlemi "taşıma katsayısı" kullanılarak yapılır.

Taşıma katsayısı, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin(5) sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. Parasal kıymetler için taşıma katsayısı bir olarak uygulanır.

Taşıma katsayısı kullanılarak parasal olmayan kıymetlerle ilgili olarak yapılacak düzeltme işlemi, aşağıdaki formüle göre hesaplanan taşıma katsayıları ile yapılacaktır(6).

Örnek

(A) Limited Şirketinin aktifinde yer alan bir demirbaşın 31/12/2003 tarihli enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem sonu bilançosundaki değeri 1.200.000.000 TL'dir. Söz konusu demirbaşın 30/6/2004 tarihli ikinci geçici vergi dönemine ilişkin bilançodaki kayıtlı değeri de 1.200.000.000 TL'dir. 30/6/2004 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması işleminde, bu demirbaşın düzeltmeye esas tutarının taşıma katsayısı ile çarpılması gerekmektedir.

Buna göre demirbaşın düzeltilmiş tutarı aşağıdaki şekilde bulunacaktır. (Bu demirbaş a ait birikmiş amortismanın düzeltilmesi ihmal edilmiştir.)

3.3. Düzeltme Katsayısı

Düzeltme işlemine tabi tutulacak mali tabloda yer alan iktisadi kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltme yapılmış bir tarihten sonrasına gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarihe kadar inmek, uygun düzeltme katsayısını bulmak ve düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısını çarparak düzeltme işlemini gerçekleştirmek gerekecektir.

Düzeltme işlemi aşağıdaki formüle göre hesaplanan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılacaktır.

Örnek 1

31/12/2003 tarihli dönem sonu bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutan (B) işletmesi, (C) Anonim

Şirketinin %5 hissesine tekabül eden hisse senetlerini 15/3/2004 tarihinde (D) işletmesinden 50.000.0000.000 TL'na satın almıştır. (B) işletmesinin 30/6/2004 tarihli bilançosunda söz konusu bu menkul kıymetlerin değeri 50.000.000.000 TL. olarak görünecektir. Bu tutarın düzeltilmesi ise aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesi ile olacaktır.

Örnek 2

31/12/2003 tarihli dönem sonu bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutan (E) işletmesinin 05/02/2004 tarihinde demirbaş olarak kullanmak üzere aktifine aldığı 1.000.000.000 TL. tutarındaki bilgisayarın 30/6/2004 tarihli 2 nci geçici vergi dönemine ait bilançodaki düzeltilmiş değeri, düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu değerine düzeltme katsayısı uygulanmak suretiyle aşağıdaki şekilde tespit edilecektir. (Bilgisayarın faydalı ömrü 4 yıldır.)

*Bilgisayar İçin Amortisman Hesaplanması:

Bilgisayarın faydalı ömrü 4 yıldır.

3.4. Toplulaştırılmış Yöntemlere Göre Düzeltme Katsayıları

Enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih ediyorsa bir önceki bölümde yer alan formüle göre bulunacak düzeltme katsayıları yerine, bu bölümde yer alan esaslara göre bulunan

katsayıları kullanarak düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.

Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetler, stoklarla sınırlıdır. Mükellefler stokların düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, dönem ortalama düzeltme katsayısı ile veya hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebileceklerdir.

3.4.1. Basit Ortalama Yöntemi

Bu yöntemde düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak da düzeltme işlemine tabi tutulan bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır.

Örnek

Perakende hazır giyim ürünleri satışı ile iştigal eden ve 31/12/2003 tarihli dönem sonu bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olan (F) Limited Şirketinin 30/6/2004 tarihli bilançosunda stok mevcudu 20.000.000.000 TL. olarak görünmektedir. İşletme sahipleri, 30/6/2004 tarihli bilançoğu düzeltirken bilançoda görünen stokların düzeltmeye esas tarih ve tutarlarını tespit etmekte zorlanmış bu nedenle stoklarını toplulaştırılmış yöntemlerden basit ortalama yöntemini tercih etmek suretiyle düzeltmeye karar vermişlerdir.

Bu yönteme göre düzeltilmiş stok değerleri aşağıdaki şekilde bulunacaktır.

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı (A)} = 7982,7 / [(7982,7 + 7862,2) / 2] = 1,0076$$

$$\text{Düzeltilmeye Esas Tutar (B)} = 20.000.000.000 \text{ TL.}$$

$$\text{Düzeltilmiş Tutar (A x B)} = 20.152.000.000 \text{ TL.dır.}$$

3.4.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

Bu yöntemde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stoğun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır. Bu hesaplamada amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.

Örnek

Market işletmeciliği yapan ve 31/12/2003 tarihli dönem sonu bilançosunu 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olan Bay (G), 30/6/2004 tarihli bilançosunu düzeltirken bilançoda görünen stoklarını toplulaştırılmış yöntemlerden hareketli ağırlıklı ortalama yöntemini tercih etmek suretiyle düzeltmeye karar vermiştir.

İşletmenin 31/12/2003 tarihli düzeltilmiş bilançosundaki stoklara ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

A malı: 2.000.000 TL.

B malı: 3.000.000 TL.

1/1/2004 tarihinden itibaren işletmeye giren ve çeşitli nedenlerle işletmeden çıkan malların dökümü aşağıda gösterilmiştir(15) .

AYLAR	A MALI		B MALI	
	Girişler	Çıkışlar	Girişler	Çıkışlar
Ocak	500.000	700.000	600.000	1.500.000
Şubat	800.000	200.000	900.000	2.000.000
Mart	400.000	400.000	1.200.000	1.500.000
Nisan	100.000	300.000	300.000	300.000
Mayıs	500.000	600.000	200.000	100.000
Haziran	600.000	500.000	50.000	100.000

Toplam	2.900.000	2.700.000	3.250.000	5.500.000
--------	-----------	-----------	-----------	-----------

Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısının formülünü incelediğimizde formüle yerleştirilmesi gereken değerler aşağıdaki gibi olacaktır.

- Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri
- Dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri

Buna göre 30/6/2004 tarihli bilançoda görünen stokların, hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılarak düzeltilmesi aşağıdaki adımların gerçekleştirilmesi suretiyle olacaktır.

1. Enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değerinin bulunması:

2. Dönem içi alışların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerlerinin bulunması:

2.1.Düzeltilme katsayılarının hesaplanması:

2.2. 1/1/2004 tarihinden sonra işletmeye giren malların 30/6/2004 tarihinde düzeltmeye tabi tutulması:

AYLAR	A MALI			B MALI		
	Girişler (A)	Düzeltilme K. (B)	Düzeltilmiş D. (A x B)	Girişler (C)	Düzeltilme K. (D)	Düzeltilmiş D. (C x D)
Ocak	500.000	1,05361	526.805	600.000	1,05361	632.166
Şubat	800.000	1,03663	829.304	900.000	1,03663	932.967

Mart	400.000	1,01533	406.132	1.200.000	1,01533	1.218.396
Nisan	100.000	0,98912	98.912	300.000	0,98912	296.736
Mayıs	500.000	0,98945	494.725	200.000	0,98945	197.890
Haziran	600.000	1	600.000	50.000	1	50.000
TOPLAM	2.900.000		2.955.878	3.250.000		3.328.155

3. Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı kullanılarak dönem sonu stok ve dönem içi alış ve giderlerin düzeltilmiş tutarlarının bulunması:

A malı için,

Dönem Sonu Stoğun Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntem Kullanılarak Bulunan Taşınmış Değeri:

30/6/2004 tarihi itibarıyla stok tutarı = 2.200.000

Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı = 1,04461

$2.200.000 \times 1,04461 = 2.298.142$ TL

B malı için,

Dönem Sonu Stoğun Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntem Kullanılarak Bulunan Taşınmış Değeri:

30/06/2004 tarihi itibarıyla stok tutarı = 750.000

Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı = 1,05156

$750.000 \times 1,05156 = 788.670$ TL.

3.5. Düzeltilmiş Cari Dönem Kar-Zararı

Geçici vergi dönemleri sonu itibariyle oluşan kar ya da zarar, Enflasyon Düzeltme Hesabının bakiyesine göre bulunacaktır. Enflasyon Düzeltme Hesabının bakiyesi, Dönem Kar/Zarar Hesabına devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kar ya da zararı görülmüş olacaktır.

Tebliğ olunur.

- (1)** 30/12/2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- (2)** Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, Tebliğin ilerleyen bölümlerinde, bu bölümdeki tarih ve açıklamaları dikkate alacaklardır.
- (3)** 28/2/2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. 328 sıra numaralı Tebliği ile yapılan bazı düzenlemeler, 31/7/2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5228 sayılı Kanunla yapılan değişiklikleri açıklayan 337 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değiştirilmiştir. Tebliğin ilerleyen bölümlerinde, 328 sıra numaralı Tebliğe yapılan atıflarda bu dipnotun dikkate alınması gerekir.
- (4)** Finansman maliyetinin olduğu hesap dönemi kapanmamış ise reel olmayan finansman maliyetinin hesaplamasında, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin TEFE esas alınacaktır.
- (5)** Taşıma katsayısına ilişkin tanımda yer alan “bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi” ifadesindeki bir önceki dönemden, en son düzeltme yapılan geçici vergi döneminin sonu anlaşılmalıdır.
- (6)** 30/6/2004 tarihli bilançoda görünen ve 31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar kar/zararı da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir.
- (7)** Bilançonun ait olduğu ay olan Haziran 2004 ayına ait TEFE: 7982,7
- (8)** Bir önceki dönem olan Aralık 2003 ayına ait TEFE: 7382,1
- (9)** Bilançonun ait olduğu ay olan Haziran 2004 ayına ait TEFE: 7982,7
- (10)** Düzeltmeye esas ay olan Mart 2004 ayına ait TEFE: 7862,2
- (11)** Bilançonun ait olduğu ay olan Haziran 2004 ayına ait TEFE: 7982,7
- (12)** Düzeltmeye esas ay olan Şubat 2004 ayına ait TEFE: 7700,6
- (13)** Bilançonun ait olduğu Haziran 2004 ayına ait TEFE: 7982,7
- (14)** Mart 2004 ayına ait TEFE: 7862,2
- (15)** Stokların düzeltilmesinde mümkün olduğunca alt ayrıma giderek düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi esastır. Ancak, hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı kullanarak düzeltme işlemini gerçekleştirecek olan mükellefler, diledikleri takdirde defteri kebir hesabı bazında da anılan düzeltme işlemini gerçekleştirebilirler. Düzeltme işleminde alt ayırım yerine defteri kebir hesabı bazında düzeltme yapmayı tercih edenler, seçtikleri bu yöntemden 3 yıl boyunca dönemezler.
- (16)** Bilançonun ait olduğu ay olan Haziran 2004 ayına ait TEFE:7982,7

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026