

***Konu: 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Düzenlemeleri
(Enflasyon Düzeltmesi)***

Tarih: 04.01.2024



Enflasyon Düzeltmesinin Genel Esasları

- 2023 ve takip eden hesap dönemlerine yönelik olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların düzeltme işlemlerinin usul ve esaslarının belirlenmesine ilişkin olan 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği («Tebliğ») 30.12.2023 tarih ve 32415 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Bu dokümanda yer alan bilgiler söz konusu Tebliğ ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun («VUK») mükerrer 298/A maddesinde yer alan düzenlemelere ilişkin olacaktır.
- **Enflasyon Düzeltmesi Nedir?**
- Bu sorunun cevabı VUK’un mükerrer 298/A-2 maddesinin (c) bendinde bulunabilmektedir. Yasa hükmüne göre enflasyon düzeltmesi;
- Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, **malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması** olarak tanımlanmaktadır.
- Tanımdan da anlaşılacağı üzere enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklara ve parasal olmayan kaynaklara) uygulanmaktadır (söz konusu kıymetler Tebliğe ekli (EK 2) listede yer almaktadır).
- Dolayısıyla, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak söz konusu kıymetlerin doğru bir şekilde belirlenmesi ve bunlara ait düzeltmeye esas değerlerinin de hesaplanması önem arz etmektedir.
- Bu belirleme ve hesaplama üzerine, söz konusu kıymetler ilgili düzeltme katsayısı uygulanmak suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olacak ve **malî tablonun gerçeğe yakın değeri** tespit edilmiş olacaktır.

Enflasyon Düzeltmesinin Koşulları

- Enflasyon düzeltmesinin koşulları VUK'un mükerrer 298/A maddesinde yer almaktadır
- Mükellefler (kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir/kurumlar vergisi mükellefleri) fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.
- Enflasyon düzeltmesine başlanılan bir hesap döneminden sonra, söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi halinde de enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü devam edecektir.
- Enflasyon düzeltmesi, her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona erecektir.
- Buna göre mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar.
- Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil 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.

Enflasyon Düzeltmesi Yol Haritası

- Esas itibarıyla, enflasyon düzeltmesinin yol haritası Tebliğin 4/2'nci maddesinde yer almaktadır. Buna göre enflasyon düzeltmesinde mükelleflerin aşağıdaki işlemleri/adımları sırasıyla yerine getirmesi beklenmektedir.
 - i. Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.
 - ii. Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları) bulunacaktır.
 - iii. Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.
 - iv. Tespit edilmiş düzeltmeye esas tutarlar ait oldukları düzeltme/taşıma katsayılarıyla çarpılacak ve parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.
 - v. Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

31.12.2023 Tarihli Enflasyon Düzeltmesinin Yasal Dayanağı

- Tebliğin 6'ncı maddesine göre, mükellefler 31.12.2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) mali tablolarını (bilançolarını) VUK'un geçici 33'üncü maddesi gereğince düzeltecektir.
- Söz konusu düzeltme sırasında Tebliğin üçüncü bölümünde yer alan usul ve esasların dikkate alınması gerekmektedir.
- Daha sonraki dönemlere ait (2024 hesap dönemi ve müteakip dönemler) mali tabloların düzeltme işlemleri ise aynı Kanun'un mükerrer 298/A maddesinde öngörülen şartların varlığına bağlı olarak yapılacaktır.
- Bu düzeltme sırasında da Tebliğin dördüncü bölümünde yer alan usul ve esasların dikkate alınması gerekmektedir.

Enflasyon Düzeltmesi Yapacak ve Yapamayacak Olan Mükellefler (1/2)

- Tebliğin 7/2'nci maddesine göre, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerce, mali tablolardan sadece bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması uygun görülmüştür.
- Enflasyon düzeltmesi yapacak olanlar ise Tebliğin 8'inci maddesinde açıklanmaktadır.
- Buna göre enflasyon düzeltmesi, kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacaktır.
- Bilanço esasına göre defter tutan kollektif, adî komandit ve adî şirketlerde enflasyon düzeltmesi bu şirketlerin bilançoları nezdinde yapılır. Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının da bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.
- Yeni işe başlayan mükelleflerin enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadıkları da genel esaslara göre belirlenir. Bu mükelleflerde enflasyon düzeltmesi hükümlerinin uygulanmasında işe başlanılan tarihin bir önemi bulunmamaktadır. 01.01.2024 tarihinden sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bakımından, son üç ve son bir hesap dönemi, bu mükelleflerin işe başladıkları tarihten önceki dönemleri kapsıyor olsa dahi şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin hesabında dikkate alınır.
- Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Ancak, amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerini söz konusu Tebliğe göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanı tâbi tutabilirler.

Enflasyon Düzeltmesi Yapacak ve Yapamayacak Olan Mükellefler (2/2)

- Aşağıda yer alan mükellefler de, enflasyon düzeltmesi yapamazlar:
 - Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler,
 - Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen, ancak Türk para birimiyle kayıt yapmaya dönen mükelleflerden, Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi geçmemiş olanlar.
- Bilanço esasına göre defter tutmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu Tebliğe göre enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır.
- Ancak, 31.12.2023 tarihi itibarıyla faal olup, 2024 takvim yılı veya sonrasında ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler ilk düzeltme işlemlerini bilanço esasına geçtikleri tarih itibarıyla (yani 01.01.2024 tarihi itibarıyla) geçici 33'üncü madde, daha sonraki düzeltme işlemlerini de mükerrer 298/A'ya göre yapacaklardır.
- Ayrıca, 31.12.2023 tarihi itibarıyla bilanço esasında defter tutmakta iken 01.01.2024 tarihi itibarıyla işletme hesabı esasında defter tutmaya başlayan mükellefler 31.12.2023 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmak için gereken şartları taşıdığından, 31.12.2023 tarihli bilançoğu düzelterek dönem başı itibarıyla işletme hesabı kayıtlarını ve envanterini düzeltilmiş bilançoadaki değerlere dayandırmak zorundadır.
- Gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmakla birlikte kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler de enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltme yapmak zorundadırlar. *(örneğin, teknokent'te faaliyette bulunan gelir/kurumlar vergisi mükellefleri, serbest bölge kazanç istisnasına sahip gelir/kurumlar vergisi mükellefleri vb.)*
- Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunluluğu bulunmayıp, ihtiyari olarak düzeltme yapmaları mümkündür.

Bilançoda Düzeltme İşlemine Tabi Tutulacak Kıymetler

- Mali tablolarda yer alan kıymetler iki gruba ayrılmaktadır.
- Parasal Kıymetler*: Ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir. (*kasa, çek, banka vb.)*
- Parasal Olmayan Kıymetler**: Parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifade ile ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetlerdir. (*stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar vb.)*
- Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.
- Ancak bilançoda görünen parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

**Söz konusu kıymetler Tebliğe ekli (EK 1) listede yer almaktadır.*

***Tebliğin ilgili düzenlemelerine göre, aksine hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla öz sermaye kalemleri ile ATİK'ler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar «parasal olmayan kıymet» olarak addolunur.*

***Tebliğin 23'üncü maddesi uyarınca, kiralanan iktisadi kıymetler, VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesi kapsamında kiracı tarafından amortismanına tabi tutulduğundan mezkûr madde kapsamındaki finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesi kapsamında finansal kiralanan ve amortismanına tabi tutulan bu nevi kıymetler de «parasal olmayan kıymet» olarak değerlendirilmektedir.*

Aktif	BİLANÇO	Pasif
Parasal Varlıklar		Parasal Kaynaklar
Parasal Olmayan Varlıklar		Parasal Olmayan Kaynaklar

Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Düzeltme İşlemleri

- Tebliğin 10'uncu maddesine göre, özel hesap dönemine tabi mükellefler, 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemlerine ilişkin bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmayacaklar, 2024 yılında biten hesap dönemine ilişkin bilançolarını ise geçici 33'üncü madde kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.
- Bu bağlamda, VUK'un 174'üncü maddesi kapsamında kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler bakımından, söz konusu Tebliğ uygulamasında;
 - 31.12.2023 tarihli bilanço, 2024 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, yu,
 - 2023 yılı hesap dönemi, 2024 yılı içinde biten hesap dönemini,
 - 01.01.2024 tarihi, 2024 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade edecektir
- Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, 2024 ve izleyen dönemlerde kullandıkları özel hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakarak enflasyon düzeltmesi yapıp yapmayacaklarına karar vereceklerdir.
- Dolayısıyla, özel hesap dönemine tabi olan mükellefler 2024 ve izleyen dönemlerde enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleştiği ilk geçici vergi dönemi ve aynı hesap dönemi içindeki izleyen geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonunda bilançolarını bu Tebliğin dördüncü bölümü kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

Düzeltilme İşleminin Esasları (1/2)

- Tebliğin 12'nci maddesine göre öncelikle 2023 hesap dönemi sonuna ait 31.12.2023 tarihli bilanço, enflasyon düzeltilmesine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmaksızın oluşturulacaktır.
- Bununla birlikte, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço için geçerli olmak üzere enflasyon düzeltilmesi yapılacaktır. Düzeltilme kural olarak enflasyon düzeltilmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere yapılacaktır.
- Tebliğin 51'inci maddesine göre, enflasyon düzeltilmesi yapılan geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine ilişkin düzeltilme işlemleri, tabi olunan vergi türü (geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi) dikkate alınarak, söz konusu dönemlere ait geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) verilme tarihine kadar yapılacak ve düzeltilmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilecektir. Buna göre, 2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltilmesine ait kayıtlar 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltilmesine ait kayıtlar da ilgili dönem defterlerine intikal ettirilecektir.
- Ayrıca, Tebliğin 52'nci maddesine göre enflasyon düzeltilmesi yapma ve geçici vergi beyannamesi verme zorunluluğu bulunan mükelleflerce, enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin gelir/kurumlar beyannamelerine düzeltilmiş (düzeltilme sonrası) bilanço eklenecektir. *(Dolayısıyla 2024/1. geçici vergi döneminden itibaren geçici vergi beyannamelerinde (düzeltilmiş) bilanço'ya yer verilmelidir.)*
- Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında enflasyon düzeltilmesi yapan mükelleflerce, 2023 hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmeden önceki hali ile düzeltilme sonrasında oluşan haline birlikte yer verilecektir.

Düzeltilme İşleminin Esasları (2/2)

- Öte yandan, 2023 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen kârlar üzerinden hesaplanacaktır. 2023 hesap dönemi amortisman gideri de enflasyon düzeltmesi öncesi değerler üzerinden hesaplanacaktır.
- 2023 hesap dönemi bilançosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecektir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı da zarar olarak kabul edilmeyecektir.
- Birikmiş amortismanlar ise, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir.
- Bu işlemlerden doğan 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 farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmamaktadır.

Düzeltilme Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Karları ve Zararları (1/3)

- Bir önceki slaytta değinildiği üzere, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar «570/580-Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları» hesaplarında gösterilecektir.
- Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.
- Ancak, söz konusu bilançonun düzeltilmiş değerleri müteakip dönem düzeltmelerinde referans teşkil edeceğinden parasal olmayan kıymetlerin/hesapların doğru düzeltilmesi müteakip dönemler vergi matrahının doğru hesaplanıp beyan edilmesi açısından önem arz etmektedir.
- Tebliğin 30'uncu maddesine göre, kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Düzeltilme Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Karları ve Zararları (2/3)

- 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoda dönem net karı/zararı da gösterilmeyecek, düzeltilme sonrası hesaplanan geçmiş yıl karı veya zararı bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır.
- Mükellefler 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını, düzeltilme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilanço ya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.
- 2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.
- Bilançoda görünen ve 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar karları/zararları da müteakip dönemlerde taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir.

Düzeltilme Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Karları ve Zararları (3/3)

- Tebliğin 55'inci maddesine göre, 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karının herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.
- Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kar payı stopajına tabi tutulacak ve kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.
- 2023 hesap dönemine ait düzeltme neticesinde oluşan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımı sayılmayacaktır.
- 2023 yılı hesap dönemine ilişkin yapılan hesaplama ve düzeltme sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar karları hesabında takip edilen; düzeltilme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticari karının, 01.01.2024 tarihinden sonra kar dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kar payı stopajına tabi tutulacak ve kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

Önceki Dönem Mali Zararları ile 2023 Hesap Dönemi Mali Zararı

- Tebliğin 30'uncu maddesine göre, 2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararlarının matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile (yani düzeltme öncesi değeriyle) dikkate alınması gerekmektedir.
- Diğer bir ifade ile 01.01.2024 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen vergi matrahlarının tespitinde, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.

Enflasyon Düzeltmesinde Dikkate Alınacak Tutarlar (1/2)

- Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltilmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu ve VUK'ta yer alan değerlendirme hükümlerine göre, Tebliğ'in 13'üncü maddesi de dikkate alınmak suretiyle, tespit edilen tutarları/değeri esas alınacaktır.
- Söz konusu 13'üncü maddeye göre, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları belirlenirken bir kısım değerlerin düşülmesi/indirilmesi gerekmektedir. Bu düşüm/indirim sonrasında bulunan tutarlar düzeltmeye esas alınacaktır.
- Bu kapsamda düzeltilmeye esas alınacak tutara ulaşılırken;
 - i. «Reel olmayan finansman maliyeti (ROFM)», ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden (maliyet veya alış bedelinden) düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.
 - ii. 01.01.2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların (VUK'un geçici 31, geçici 32 ve mükerrer 298/Ç maddesine göre oluşturulan fonlar) sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.
 - iii. Yine Tebliğin 15/2'nci maddesinde belirtilen ve parasal kıymet mahiyetinde olan fon hesaplarındaki tutarların (VUK'un 280/A maddesi ile çeşitli Kanun'larda hüküm altına alınan varlık barışı hükümleri uyarınca işletmeye konulan nakit varlıklar sebebiyle oluşturulan fonlar ile diğer benzer parasal nitelikli fon hesapları) 01.01.2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, düzeltilmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Enflasyon Düzeltmesinde Dikkate Alınacak Tutarlar (2/2)

- Düzeltmeye esas tutar olarak;
 - a. VUK'un mükerrer 298/A maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, söz konusu bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler,
 - b. VUK'un geçici 31, geçici 32 ve/veya mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerler,

dikkate alınacaktır.

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) (1/6)

- Tebliğin 14'üncü maddesine göre, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço üzerinde yapılacak düzeltme işleminde; bilançoda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutarın düzeltmeye esas alınması gerekmektedir.
- Tebliğe göre bu indirimin gerekçesi, alınan borcun geri ödenmesinde borç verenin enflasyon nedeniyle uğrayacağı kayıp tutarı da finansman gideri içerisinde yer aldığından, maliyet veya alış bedeline eklenen finansman gideri içerisindeki anaparaya ait enflasyon kaybının ayrıştırılmasından sonra kalan kısmın (finansman giderinin sadece reel kısmının) enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması nedeniyledir.
- Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıdadır;
 - i. Stoklar,
 - ii. Maddi duran varlıklar,
 - iii. Mali duran varlıklar,
 - iv. Özel tükenmeye tabi varlıklar.
- Maliyet veya alış bedelleri içerisinde ROFM ihtiva edebilen, iktisadi işletmeye dâhil kıymetler Tebliğe ekli listede (EK 3) yer almaktadır.

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) (2/6)

- Düzeltme işleminde, ROFM, «Borç Tutarının Esas Alınması» ve «Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması» yöntemlerinden biri seçilerek hesaplanabilir.
- Borç tutarının esas alınması yönteminde, ROFM; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır.
- Formüldeki oranın negatif çıkması halinde, formülde dikkate alınan döneme ilişkin olarak maliyete/alış bedeline intikal ettirilen finansman giderinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.
- Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan borçlanmalarda, ROFM hesaplanması, her hesap dönemi itibarıyla ayrı ayrı borç tutarının borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanır.
- Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanır.

$$\text{ROFM} = \frac{\text{Borç Tutarı}}{\text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}} \times \frac{\text{Borcun Kapatıldığı Aya Ait Yİ-ÜFE} - \text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}}{\text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}}$$

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) (3/6)

- Toplam finansman maliyetinin esas alınması yönteminde (götürü yöntem), maliyet veya alış bedeline dâhil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları, diğer bir ifade ile ROFM; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanır. *(328 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde ortalama ticari kredi faiz oranı Bakanlık tarafından açıklanmışken 555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinde bu yönde bir veri sunulmamıştır.)*
- Normal şartlar altında, söz konusu formüldeki oranın, (0) ile (1) arasında gerçekleşmesi gerekir.
- Oranın (1)'den büyük çıkması, kredi faiz oranlarının, gerçekleşen Yİ-ÜFE artış oranlarının gerisinde kaldığını ifade etmektedir. Bu durumda, formüldeki oran (1) olarak alınacak ve toplam finansman maliyetinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.
- Aylar itibarıyla Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın negatif çıkması halinde ise toplam finansman maliyetinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

$$\text{ROFM} = \frac{\text{Toplam Finansman Maliyeti}}{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Yİ-ÜFE Artış Oranı}} \times \frac{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}{\text{Oranı}}$$

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) (4/6)

- Reel olmayan finansman maliyetinin tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerekmektedir.
- Reel olmayan finansman maliyeti, düzeltmeye esas tutarın tespitinde dikkate alınacak olup, ayrıca muhasebe kayıtlarında gösterilmesi söz konusu olmayacaktır.
- VUK'un geçici 31, geçici 32 ve/veya mükerrer 298/Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olan yeniden değerlendirme sonrası değerler için ROFM hesabı yapılmayacaktır.
- Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin (STOKLARIN) maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.
- Kredilerle ilgili (vergi ve harçlar gibi) bazı finansman giderleri, kullanılan yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak oluşmadığından enflasyon unsuru içermez. Bu nedenle enflasyon düzeltmesi uygulamasında bu giderler reel olarak kabul edilir ve bunlar için ayrıca ROFM ayrıştırması yapılmaz.

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) (5/6)

- Tebliğin 34'üncü maddesine göre, 2023 hesap dönemi düzeltmesinden farklı olarak 2024 ve müteakip hesap dönemlerinde yapılacak düzeltmelerde toplam finansman maliyeti yöntemini seçen mükellefler seçtikleri bu yöntemden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir.
- VUK'un mükerrer 298/A-4 maddesine göre, 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 Bankasınca uygulanan faiz oranı *(avans işlemlerinde uygulanan faiz oranı)* kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulacaktır.

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)-Örnek (6/6)

Örnek: Mükellef kurum Ocak/2023 döneminde 1.000.000,00 TL banka kredisi karşılığında örme makinası satın almış olup söz konusu kredi borcu Ekim/2023 dönemine kapatılmıştır. Mükellef kurumun VUK'un 262'nci maddesi gereği bu dönemde 200.000,00 TL finansman giderini aktifleştirdiği ve dönem sonunda iktisadi kıymetin değerinin 1.200.000,00 TL olduğu belirlenmiştir. Buna göre düzeltmeye esas tutar tespit edilirken iktisadi kıymetin bedelinden ROFM'nin düşülmesi gerekmektedir.

1. Borç Tutarının Esas Alınması Yöntemi

$$\text{ROFM} = 1.000.000,00 * ((\text{Ekim 2023 Yİ-ÜFE} - \text{Ocak 2023 Yİ-ÜFE}) / \text{Ocak 2023 Yİ-ÜFE})$$

$$\text{ROFM} = 331.621,67$$

Buna göre 200.000,00 TL'nin tamamı ROFM olacak ve iktisadi kıymetin düzeltmeye esas değeri 1.000.000,00 TL olacaktır.

2. Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması Yöntemi

$$\text{ROFM} = 200.000,00 * (\text{Hesap Dönemine Ait Yİ-ÜFE Artış Oranı} / \text{Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Faiz Oranı})$$

$$\text{ROFM} = 307.790,00$$

Buna göre 200.000,00 TL ROFM olacak ve iktisadi kıymetin düzeltmeye esas değeri 1.000.000,00 TL olacaktır.

Sermayeye İlave Edilmiş Olan Değer Artış Fonu vb. Fonlar (1/2)

- Tebliğin 15'inci maddesine göre, daha önce (01.01.2024 öncesi) ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.
- Ayrıca, bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan bazı fonların, bu fonların ayrılmasına kaynak teşkil eden iktisadi kıymetlerin parasal ya da parasal olmayan kıymet olma durumuna göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı belirlenecektir.
- Bu çerçevede parasal kıymet mahiyetinde olan fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da, 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Sermayeye İlave Edilmiş Olan Değer Artış Fonu vb. Fonlar (2/2)

- Ayrıca, sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken (sermayeye ilave edilmiş olan);
- a) VUK'un;
- 280/A maddesinin (yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar) birinci fıkrası kapsamında oluşturulan fon hesabına ilişkin olarak, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla ortaya çıkmış alacak bakiyesi tutarı,
- Mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları,
- Geçici 31 ve geçici 32'nci maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı değer artışları,
- b) 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Kanun'un geçici 85, 90 ve 93'üncü maddeleri ve 5520 sayılı Kanun'un geçici 15'inci maddesi kapsamında oluşturulan fon hesaplarından işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan tutarlar,
- c) Parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlar düşülecektir.

Not: Yukarıda belirtilen ve tescil edilmiş olan 500-Sermaye hesabında bulunan bu kalemlerin enflasyon düzeltmesi sırasında sadece matematiksel olarak sermaye hesabından indirildiğine ve sıfırlanıp yok edilmediğine (azaltılmadığına/tasfiye edilmediğine) dikkat çekmek gerekir.

Düzeltilme Sonrası Bilançoda Yer Alacak Öz Sermaye Kalemleri (1/3)

- Tebliğin 16'ncı maddesine göre, öz sermaye kalemlerinden;
- Sermaye,
- Sermaye düzeltilmesi olumlu ve olumsuz farkları,
- Hisse Senetleri İhraç Primleri,
- Hisse Senedi İptal Karları,
- Yasal Yedekler,
- Statü Yedekleri,
- Olağanüstü Yedekler,
- Özel Fonlar (VUK'un 328 ve 329'uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanun'un 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu; 5520 sayılı Kanun'un 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanun'lar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun ek 3'üncü maddesi ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi)

bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.

Düzeltilme Sonrası Bilançoda Yer Alacak Öz Sermaye Kalemleri (2/3)

- Diğer yandan, 193 sayılı Kanun'un geçici 85, 90 ve 93'üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanun'un geçici 15'inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından; mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar da parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek ve bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.
- VUK'un 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşturulan fon hesabı; 193 sayılı Kanun'un geçici 84'üncü maddesi, 5746 sayılı Kanun'un 33'üncü maddesi kapsamında olan hibeler gibi gelir/kurumlar vergisi kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayan hibeler nedeniyle ilgili mevzuat dâhilinde oluşturulan fon hesapları; 193 sayılı Kanun'un geçici 85, 90 ve 93'üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanun'un geçici 15'inci maddesi ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından; mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklı fon hesapları parasal kıymet olarak kabul edilecek ve düzeltmeye tabi tutulmayacaktır, diğer bir ifade ile bilançoda düzeltilmemiş değerleriyle yer alacaktır.
- Tebliğin 24'üncü maddesine göreyse, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (vergisi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Düzeltilme Sonrası Bilançoda Yer Alacak Öz Sermaye Kalemleri (3/3)

- Diğer öz sermaye kalemleri düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecektir.
- Bu kapsamda VUK'un;
- Mükerrer 298/Ç maddesi uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,
- Geçici 31 ve geçici 32'nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,
- gibi hesapların bakiyesi 698-Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacak suretiyle geçmiş yıllar karları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilecektir.
- Düzeltme öncesi «Geçmiş Yıllar Karları», «Geçmiş Yıllar Zararları» ve «Dönem Net Karı (Zararı)» hesapları da aynı şekilde işleme tabi tutulacak yani 698-Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacaktır.

Düzeltmeye Esas Tarihler ve Düzeltme Katsayıları (1/5)

- Enflasyon düzeltmesi parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücünü göstermesini hedeflediğinden düzeltilmede kullanılacak katsayıların belirlenmesi önem arz etmektedir.
- Tebliğ düzenlemelerine göre düzeltme işlemlerinde fonksiyon icra eden beş farklı katsayı bulunmaktadır.
- 1. Düzeltme katsayısı (Tebliğ, md. 17); malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

Düzeltilme Katsayısı	=	$\frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}{\text{Düzeltilmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}$
----------------------	---	---

- Yukarıdaki formüle göre bulunacak ve düzeltmeye esas olacak katsayının hesabında, virgülden sonraki kısım beş hane olarak (altıncı hane dikkate alınarak beşinci hane yuvarlanarak) dikkate alınacaktır.
- Düzeltilme işleminde esas alınabilecek en eski düzeltmeye esas tarih 2005 yılından (2004 takvim yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olması gereken en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, 31.12.2004 tarihinden) itibaren başlayacaktır.
- Düzeltilme işlemini yapabilmek için kullanılması zorunlu olan düzeltme katsayısını belirlemek amacıyla; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak düzeltilmeye esas tarih Tebliğin 17'nci maddesinde belirtilen esaslara göre belirlenecektir. Buna göre;

Düzeltmeye Esas Tarihler ve Düzeltme Katsayıları (2/5)

a) Alış bedeli ile değeri menkul kıymetler ve mali duran varlıklar için: Satın Alma Tarihi

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım hakedişleri ile haklar ve şerefiyeler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar), kâr yedekleri 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 karları için: Tahsil Tarihi

ç) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için: Ödeme Tarihi

d) Ayni sermaye olarak konulan kıymetler için: Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih

e) Kâr yedekleri, geçmiş yıl karları ve net dönem karının, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek fonların, öz sermaye kalemlerine ait fark hesaplarının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için: Tescil Tarihi

f) Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: Ödeme Tarihi

g) Ayni sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih

ğ) Temettü karşılığı alınan hisse senetleri için: İştirak Edilen Şirket Sermayesinin Tescil Tarihi

h) Parasal olmayan karşılıklar için: Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet İçin Belirlenen Tarihler.

Not: Tebliğin 39'uncu maddesine göre, 2024 hesap dönemine ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 hesap dönemi başından itibaren ayrılmış olan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi olarak, defter kayıt tarihi yerine yedek akçe olarak ayrılmış olan tutarın ait olduğu hesap dönemi sonundaki ay dikkate alınacaktır (yani normal hesap dönemine tabi mükelleflerde 31.12.2023 tarihi).

Not: Tebliğin 5/1-ç maddesine göre, işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür.

Not: Tebliğin 5/1-c maddesine göre, düzeltme işlemine tabi olacak karşılıklar da VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklardır (örneğin, stok değer düşüklüğü karşılığı). Buna göre, VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olmayan bir karşılık, bilançoda yer alsa bile enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır (örneğin, kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı). VUK hükümlerine uygun olarak ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı ise parasal mahiyet taşıdığından enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Düzeltmeye Esas Tarihler ve Düzeltme Katsayıları (3/5)

- 31.12.2023 tarihinden öncesine rastlayan (5520 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi ile 193 sayılı Kanun'un 81'inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir, nev'i değişikliği ile tam ve kısmi bölünme işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil söz konusu kıymetlerin devir alınan veya bölünen işletmenin envanterine alındığı; birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği (Tebliğin bu maddesinde ayrıntıları gösterilen) tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.
- Kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli olan ancak ay olarak belli edilemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayı,
- Kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler için ise,
 - İşletmenin kurulduğu yılın ilk ayı,
 - İşletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı,

düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması uygun bulunmuştur.

- Kayıtlara giriş tarihi belli edilemeyen iktisadi kıymetler, 31.12.2023 tarihinden önce meydana gelen devir, nev'i değişikliği, tam ve kısmi bölünme işlemlerinden geliyor ise enflasyon düzeltmesine tabi bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir veya bölünme tarihi dikkate alınabilecektir.

Düzeltmeye Esas Tarihler ve Düzeltme Katsayıları (4/5)

- Ayrıca, düzeltme katsayısının belirlenmesinde;
 - a) VUK'un 298/A maddesine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, düzeltmeye esas tarih olarak 31.12.2004 tarihinin (özel hesap dönemine sahip mükelleflerde 2004 takvim yılında başlayan hesap döneminin son gününün),
 - b) VUK'un geçici 31, geçici 32 ve/veya mükerrer 298/Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak; geçici 32 ve mükerrer 298/Ç kapsamında yeniden değerlendirilmemiş ancak geçici 31 kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda yeniden değerlendirilmesi için esas alınan aktife kayıtlı olma şartının arandığı tarihten önceki ayın son gününün *(buna göre düzeltmeye esas tarihler geçici 31/1-6 fıkraları açısından 30.04.2018, geçici 31/7 açısından 31.05.2021'dir)*, geçici 32 ve/veya mükerrer 298/Ç kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda, yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemin son gününün *(buna göre düzeltmeye esas tarihler geçici 32 açısından 31.12.2021 veya 31.12.2022, mükerrer 298/Ç açısından ise en son yapılan değerlemeye ait bilanço günüdür)*,
 - c) Şahıs işletmelerinde sermaye tescile tabi olmadığından, sermaye hesabında yer alan tutarın defter kayıt tarihinin, sonraki yıllarda ise dönem sonunda meydana gelen artış ve azalışlarda (oluşan karın/zararın sermaye ile ilişkilendirilmesi gibi) hesap dönemi sonunun,

dikkate alınması uygun bulunmuştur.

Düzeltmeye Esas Tarihler ve Düzeltme Katsayıları (5/5)

- Tebliğin ilgili bölümlerine göre diğer katsayılar da aşağıdaki şekilde tanımlanabilir;
- 2. Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki (bu ifade gerek hesap dönemini gerekse geçici vergi dönemini kapsar) fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. (Toplulaştırılmış yöntemlerden olan «basit ortalama yöntem»de kullanılır)
- 3. Stok devir hızına göre bulunan düzeltme katsayısı; ortalama stokta kalma süresine göre 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığının bulunması sonrasında düzeltmeye esas tarih itibarıyla belirlenen düzeltme katsayısıdır. (Toplulaştırılmış yöntemlerden olan «stok devir hızı yöntemi»nde kullanılır)
- 4. 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 katsayıdır. (Toplulaştırılmış yöntemlerden olan «hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi»nde kullanılır)
- 5. Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (bu ifade gerek hesap dönemini gerekse geçici vergi dönemini kapsar) (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

Toplulaştırılmış Yöntemler (1/4)

- Enflasyon düzeltmesi müessesesinde, Tebliğin 18'inci maddesinde yer alan toplulaştırılmış yöntemlere göre bulunan katsayılar kullanılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir.
- Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetler, **STOKLARLA** sınırlıdır.
- İşletmeler, çeşit ve miktar itibarıyla önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak düzeltme işleminde gerçek yöntemi (fiili/tarihi stok girişinin esas alınması) uygulayabilecekleri gibi toplulaştırılmış yöntemlerden herhangi birini de tercih edebileceklerdir.
- Gerçek yöntemde düzeltmeye esas alınacak tarihlere (stoklar için defterlere kayıt tarihidir) bağlı kalınırken, toplulaştırılmış yöntemde düzeltmeye esas alınacak tarihlere bağlı kalınmamaktadır.
- Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayrıma (yani muavin hesap bazında, 150.01-150.02 vb.) giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.
- Toplulaştırılmış yöntemleri seçenler ise mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibarıyla (yine muavin hesap bazında, 150.01-150.02 vb.) diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.

Toplulaştırılmış Yöntemler (2/4)

- 2023 hesap dönemi sonu bilançosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sırasında;
- 1. Basit ortalama yöntemi,
- 2. Stok devir hızı yöntemi olmak üzere iki yöntemden herhangi biri kullanılabilir.
- «Basit Ortalama Yöntemi»nde 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 düzeltilmeye esas tutar olarak 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır.

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{(\text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Bilanço günü itibarıyla bir önceki geçici vergi döneminin}^1 \text{ sonundaki Yİ-ÜFE}) / 2}$$

Dönem Sonu (31.12.2023) Ticari Mal Tutarı	2.000.000,00
Aralık/2023 Yİ-ÜFE	2.915,02
Eylül/2023 Yİ-ÜFE	2.749,98
Ortalama Düzeltme Katsayısı	1,02913
Düzeltilmiş Ticari Mal Tutarı	2.058.260,00

1 1 Ocak-30 Eylül 3. Geçici Vergi Dönemi

Toplulaştırılmış Yöntemler (3/4)

- «Stok devir hızı yöntemi»nde mükellefler; öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır.
- Stokların hangi aydan kaldığı bulunduğundan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısını bulmak (örneğin, stok devir hızı 5 ve stokta kalma süresi $365/5=73$ gün ise, 31.12.'den 73 gün geriye gidilerek bu stokların Ekim ayından kaldığı varsayılarak katsayı belirlenecektir) ve bu katsayıyla 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpacaktır.
- Toplulaştırılmış yöntemlerden stok devir hızı yöntemini seçen mükelleflerin bu yöntemi sağlıklı olarak uygulayabilmeleri için stok devir hızlarının yüksek olması ve stok devir hızlarını doğru olarak tespit etmeleri gerekmektedir. Buna rağmen düzeltme sonrasında bulunan rakamın iktisadi ve teknik icaplara uygun olmayacak şekilde orantısız çıkması durumunda (toplulaştırılmış yöntem kullanılmak isteniyor ise) basit ortalama yönteminin tercih edilmesi uygun olacaktır.
- Toplulaştırılmış yöntemleri uygulamak istemeyenler, uyguladıkları stok değerlendirme yöntemlerine göre (örneğin, ilk giren ilk çıkar gibi) tespit ettikleri düzeltmeye esas tutara, düzeltme katsayılarını uygulamak suretiyle enflasyon düzeltmesi yapacaklardır.

Yorum: Hangi yöntem tercih edilirse edilsin (gerçek yöntem/toplulaştırılmış yöntem), 31.12.2023 itibarıyla stok değerini daha yüksek belirleyecek olan yöntem müteakip dönem maliyetlerinin daha yüksek olmasına neden olacağından, vergisel yönden avantajlı olacaktır.

Yorum: Örneğin, ilk madde ve malzemeler için gerçek yöntem, ticari mallar için toplulaştırılmış yöntem kullanılabilir. Tebliğde bunu kısıtlayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır.

Toplulaştırılmış Yöntemler-Tebliğdeki Örnek (4/4)

- Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan, bilanço esasına göre defter tutan ve gelir vergisi mükellefi olan Bay (G) süper market işletmeciliği yapmaktadır. Hesap dönemi içinde çok çeşitli mal aktife girmekte ve çıkmaktadır. Bay (G) 31.12.2023 tarihli dönem sonu bilançosunu düzeltirken bilançoda görünen stoklarını toplulaştırılmış yöntemlerden stok devir hızı yöntemini tercih etmek suretiyle düzeltmeye karar vermiştir.
- Stoklara ilişkin veriler aşağıdaki gibidir:

-31.12.2022 tarihinde toplam stok tutarı: 5.000.000 TL, 31.12.2023 tarihinde toplam stok tutarı: 6.000.000 TL, 2023 yılında satılan malların maliyeti: 30.000.000 TL

* Birinci adım stok devir hızını bulmaktır.

$$\begin{aligned}\text{Stok Devir Hızı} &= \frac{\text{Dönem içinde satılan toplam mal maliyeti}}{(\text{Dönem başı stok tutarı} + \text{Dönem sonu stok tutarı}) / 2} \\ &= 30.000.000 / [(5.000.000 + 6.000.000) / 2] \\ &= 5,45\end{aligned}$$

*İkinci adım ortalama stokta kalma süresini ve dolayısıyla stokların aktife hangi ayda girdiklerini bulmaktır.

$$\begin{aligned}\text{Ortalama Stokta Kalma Süresi} &= \frac{\text{Dönem gün sayısı}}{\text{Stok devir hızı}} \\ &= 365 / 5,45 \\ &= 67 \text{ gün}\end{aligned}$$

31.12.2023 tarihi itibarıyla işletmenin aktifinde görünen stoklar, ortalama 67 gün öncesinden yani Ekim ayından kalan stoklardır. Bu durumda stoklar, 2023 yılının Ekim ayına ait düzeltme katsayısı ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Son adım 31.12.2023 tarihli bilançoda görünen stokların düzeltilmiş tutarlarını bulmaktır. Buna göre düzeltilmiş yılsonu stok tutarı şu şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Düzeltilmiş Yıl Sonu Stokları} = \text{Düzeltmeye esas tutar} \times \text{Ekim 2023 için düzeltme katsayısı}$$

Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

- Tebliğin 19'uncu maddesine göre, ATİK'ler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.
- 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesinde, birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı (yani olumlu enflasyon düzeltme farkı/düzeltilme öncesi değer formülasyonu ile bulunan oran) dikkate alınarak düzeltilecektir.

Örneğin; düzeltmeye esas değeri 1.000.000 TL ve birikmiş amortismanı 600.000 TL olan bir iktisadi kıymetin 2,45 düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi sonucu değeri $(1.000.000 \times 2,45 =) 2.450.000$ TL, bu durumda iktisadi kıymetin değerinde ortaya çıkan artış oranı da, $(2.450.000 - 1.000.000) / 1.000.000 =$ %145 olacaktır. Amortisman tutarı bu oran dikkate alınarak düzeltilecek ve düzeltilmiş tutar $(600.000 + 600.000 \times \%145 =) 1.470.000$ TL olarak hesaplanacaktır.

- ATİK'ler üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Bu tutarların enflasyon düzeltmesi sonrasında da gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.
- Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler dahil) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyaridir.

Yatırım Harcamaları (1/2)

- Tebliğin 20'nci maddesine göre, 2023 hesap dönemi sonundaki bilançoda yer alan yatırımlara ilişkin tutarların düzeltilmesi; söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibarıyla kesinleşmiş harcama tutarlarının (reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır.
- 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerekmektedir. Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibarıyla aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilecektir.

Not: KVK'nın 32/A maddesinin dördüncü fıkrasında tevsi yatırımlardan elde edilen kazancın tespitine yönelik açıklamalar yer almaktadır. Buna göre kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenmekte olup bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değerinin, enflasyon düzeltmesi uygulanmış tutarları ile dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesini tevsi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi açısından da dikkate almak gerekmektedir. Zira bu uygulama nedeniyle yatırıma katkı tutarının geri dönüş süresi kısaldı uzayabilir de.

Yorum: Proje süreci devam eden Ar-Ge harcamalarının enflasyon düzeltmesi sürecini de bu kapsamda düşünmek/değerlendirmek gerekebilir. Tebliğe göre 263 hesabın düzeltmeye esas tarihi defterlere kayıt tarihi olmakla birlikte projenin tamamlandığı tarihten sonra enflasyon düzeltmesi uygulanması halinde mükellefler açısından bir hak kaybının oluşacağı muhakkaktır.

Yatırım Harcamaları-Örnek (2/2)

Mükellef kurum fabrika binasının üstünde güneş enerjisi santrali yapım işine 2023 hesap döneminde başlamış olup, ilgili aylar itibarıyla 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip edilen yatırım harcamalarının aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir. Mükellef kurum söz konusu santralin yapımını Ekim/2023 döneminde tamamlamış ve 253 hesapta aktifleştirmiştir.

Buna göre iki aşamalı bir düzeltme yapılması gerekmektedir. Birinci aşama olan 258 hesaba yönelik olarak harcamanın yapıldığı dönemden aktifleştirmenin gerçekleştirildiği döneme kadar yapılması gereken düzeltme işlemi aşağıdadır.

Harcama Tutarı	Harcamanın Yapıldığı Dönem	Ekim/2023 Yİ-ÜFE	Düzeltmeye Esas Alınan Tarih Yİ-ÜFE	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Farkı	
500.000,00	Şub.23	2.803,29	2.138,04	1,31115	655.574,73	155.574,73	
750.000,00	May.23	2.803,29	2.179,02	1,28649	964.868,38	214.868,38	
250.000,00	Eyl.23	2.803,29	2.749,98	1,01939	254.846,40	4.846,40	
1.500.000,00					1.875.289,51	375.289,51	
İkinci aşama olan aktifleştirme tarihinden dönem sonuna kadar geçen süre için yapılması gereken düzeltme işlemi aşağıdadır.							
Düzeltmeye Esas Tutar	Düzeltmeye Esas Tarihin Tespiti	Düzeltmeye Esas Tarih	Aralık/2023 Yİ-ÜFE	Düzeltmeye Esas Alınan Tarih Yİ-ÜFE	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Farkı
1.875.289,51	Defterlere Kayıt Tarihi	1.10.2023	2.915,02	2.803,29	1,03986	1.950.038,55	74.749,04

- Sonuç olarak 253-Tesis, Makine ve Cihazlar hesabına (375.289,51+74.749,04=) 450.038,55 TL enflasyon farkı yansıtılmalıdır.

Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Muhasebe Kayıtları (1/2)

- Tebliğin 26'ncı maddesine göre, enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına (esas itibarıyla tali hesaplardır) ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilecektir.
- Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar/düzenlemeler 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer almaktadır.
- Enflasyon fark hesapları, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği tali hesaplardır ve enflasyon düzeltme hesabı ile karşılıklı olarak çalışırlar.
- Öte yandan sadece ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu/olumsuz farkların izlenmesinde kullanılmak üzere «502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları» ve «503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)» hesapları ihdas edilmiştir. (zira tescil edilmiş sermayenin kayıtlar üzerinde artırılıp azaltılması mümkün değildir.)

Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Muhasebe Kayıtları (2/2)

- Enflasyon düzeltme hesabı ise, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı ifade eder.
- Parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynakların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir.
- 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlenmesinde kullanılmak üzere «698- Enflasyon Düzeltme Hesabı» ihdas edilmiştir.
- 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltilme farkları ve sıfırlanması gereken öz kaynak kalemleri enflasyon düzeltme hesabına aktarılacaktır.
- Enflasyon düzeltme hesabının kalanı gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp «geçmiş yıllar karları» hesabına veya «geçmiş yıllar zararları» hesabına aktarılarak kapatılacaktır.

Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerine Ait Maliyet ve Hakedişlerin Düzeltilmesi (1/2)

- Tebliğin 27'nci maddesine göre, yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile hakedişler, deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Bu hesaplara ilişkin mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar ise, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilecektir.
- Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerine ilişkin düzeltmeler, “Enflasyon Düzeltme Hesabı” yerine “Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”na kaydedilecektir.
- 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, Tekdüzen Hesap Planında «17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri» hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve «35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri» hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltmesinden ortaya çıkan farklar, «697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı»nda izlenir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre «178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı» veya «358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı»na devredilerek kapatılacaktır.
- Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla düzeltme sonucu oluşan düzeltme farkları için bitiminde (2023 hesap dönemi sonundan önce başlayan işlerde) mali kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Yani, 2023 hesap dönemi sonuna kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazanç ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edilecek ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarı beyan edilecektir.

Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşlerine Ait Maliyet ve Hakedişlerin Düzeltilmesi (2/2)

- Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre söz konusu işlerle ilgili maliyetler, yansıtma hesapları yoluyla 170-177 numaralı hesaplara intikal ettirilecek, düzeltmeye esas tarih olarak da ilgili maliyet hesaplarına kayıt tarihi esas alınacaktır.
- Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları gibi yıllara sâri inşaat işi ile ilgili değerler de düzeltmeye esas tarihler baz alınmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulacak; söz konusu hesapların, yıllara sâri inşaat ve onarma işi ile ilgili olan kısımlarının 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla hesaplanan enflasyon düzeltme farkları da “697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” ile ilişkilendirilecektir.
- Yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile ilgili olmayan ilk madde malzeme/yarı mamul/mamul/diğer stokların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, “697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” ile ilişkilendirilmemesi; ancak söz konusu kıymetlerin inşaat maliyetlerine aktarılması halinde, bu tarih itibarıyla düzeltme sonucu oluşan farkların, “697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.
- Buna göre, yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetlerinin düzeltilmesi sırasında söz konusu kıymetler, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler arasında yer almadıkları için, bünyelerinde reel olmayan finansman maliyeti ihtiva etseler bile ayrıştırma yapılmaksızın düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.
- Yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen kıymetler parasal kıymet olarak kabul edildiğinden; yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini VUK’un mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

2023 Hesap Döneminden Sonra İş Bırakma, Tasfiye, Devir, Birleşme, Nev'i Değişirme Hallerinde 2023 Hesap Dönemi Sonuna Ait Bilançonun Düzeltilmesi

- Tebliğin 28'inci maddesine göre, 2023 hesap dönemi sonundan önce tasfiye kararı alınarak bu tarihten önce tasfiyenin sonuçlandırıldığı durumlarda, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, tasfiyenin 2023 hesap döneminden sonra sonuçlanması halinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço düzeltilecektir.
- 2024 hesap dönemi içerisinde işin bırakılması halinde, yeni hesap dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan ve kıst dönem için beyanname verilmesini gerektiren bir durumun oluşması nedeniyle 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.
- 2023 hesap dönemi sonundan sonra 5520 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde gerçekleşen devir, tam bölünme ve birleşme hallerinde, devir, bölünme veya birleşmenin bünyesinde gerçekleştiği kurum, ortadan kalkan şirketin 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutacaktır.
- 2023 hesap dönemi sonundan sonra gerçekleşen nev'i değişikliği hallerinde, nev'i değişikliği nedeniyle tüzel kişiliği sona eren kurumun, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançosu da düzeltilecektir.

İzleyen Dönem Başlangıç Değerleri ve Müteakip Dönem Düzeltmeleri

- Tebliğin 29'uncu maddesine göre, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmayacağına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınacaktır.
- Enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak, 01.01.2024 tarihinden sonraki (01.01.2024 tarihinden itibaren başlayan) döneme ait düzeltme işlemleri, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden, söz konusu Tebliğin dördüncü bölümü dikkate alınarak yapılacaktır.
- İzleyen hesap döneminde amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden* hesaplanmaya başlanacaktır.
- 2024 hesap dönemi ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri dâhil) enflasyon düzeltmesi işlemleri VUK'un mükerrer 298/A maddesi çerçevesinde yapılacağından enflasyon düzeltmesi koşulları açısından ilgili maddede yer alan oransal sınırlamaların dikkate alınması gerekmektedir.
- 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.
- Tebliğin üçüncü bölümü, sadece belli tarihteki bir bilançonun (31.12.2023 tarihli bilançonun) düzeltilmesine ilişkin esaslar ihtiva etmektedir. Bu nedenle düzeltme işlemine ilişkin olarak söz konusu bölümden farklılık arz eden hususlar Tebliğin dördüncü bölümünde gösterilmiştir.
- Bu slayt sonrası konu edilen hususlar Tebliğin «2024 Hesap Dönemi ve Sonraki Dönemlerde Enflasyon Düzeltmesi İşlemleri» başlıklı dördüncü bölümü esas alınarak hazırlanmıştır.

**Daha önceki slaytlarda değinildiği üzere, Tebliğe göre 2023 hesap dönemi amortisman giderinin enflasyon düzeltmesi öncesi değerler üzerinden hesaplanması gerekmektedir.*

Reel Olmayan Finansman Maliyetinin Hesaplanması

- Mükellefler, reel olmayan finansman maliyetlerini aşağıda belirtilen iki yöntemden istedikleri birini seçerek hesaplayabileceklerdir.
- a) Borç tutarının esas alınması,
- b) Toplam finansman maliyetinin esas alınması.
- «Borç tutarının esas alınması» yönteminde ROFM; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanacaktır.
- «Toplam finansman maliyetinin esas alınması» yönteminde ROFM; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme² ait Yİ-ÜFE 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 dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir.

² Finansman maliyetinin oluştuğu hesap dönemi kapanmamış ise reel olmayan finansman maliyetinin hesaplamasında, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin Yİ-ÜFE esas alınacaktır.

Taşıma Katsayısı/Düzeltilme Katsayısı

- Tebliğin 35'inci maddesine göre, müteakip dönem düzeltmelerinde yeniden düzeltmeye esas tarihe kadar inerek, uygun düzeltme katsayısını bulmaya gerek yoktur.
- Buna göre düzeltme yapılan en son bilançoda, bu iktisadi kıymete ait değerlerin uygun bir katsayı ile çarpılması düzeltme işlemi için yeterlidir.
- Bu kapsamda, bilançodaki 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 sonundaki (bu ifade gerek hesap dönemini gerekse geçici vergi dönemini kapsar) (yıl içinde işe başlayanlarda işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE) bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.
- Bilançoda görünen ve 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar karları/zararları da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir.
- Düzeltme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan parasal olmayan 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 işlemi gerçekleştirmek gerekecektir. (Örneğin, hesap döneminin takvim yılı olması durumunda, 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda bulunmayan ancak 16.03.2024 tarihinde yasal deftere kaydedilen parasal olmayan kıymet mahiyetindeki makinenin 31.12.2024 tarihli bilançonun düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı, bilançonun ait olduğu aya (Aralık 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'nin, makinenin deftere kaydedildiği aya (Mart 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'ye bölünmesiyle elde edilen katsayı olacaktır)

$$\text{Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}{\text{Bir Önceki Dönemin Sonundaki Yİ-ÜFE}}$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}{\text{Düzeltilmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}$$

Toplulaştırılmış Yöntemler (1/3)

- Daha önce ifade edildiği üzere, toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetler, **STOKLARLA** sınırlıdır.
- Tebliğin 37'nci maddesine göre, stoklarını toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltmeyi tercih eden mükellefler stokların düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltilmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, «basit ortalama yöntemi» dâhilinde belirlenen dönem ortalama düzeltme katsayısı ile veya «hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi» dâhilinde belirlenen hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştirir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebilir.
- Basit ortalama yöntemine daha önce değinildiğinden burada sadece hareketli ağırlıklı ortalama yönteminden bahsedilecektir.

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{(\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Mali tablo günü itibarıyla bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki}^3 \text{ Yİ-ÜFE}) / 2}$$

- «Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi»nde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokun 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. Düzeltilmeye esas tutar olarak da dönem sonu stokun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır. Bu hesaplamada amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.

3 Birinci geçici vergi dönemine ilişkin yapılıyorsa bir önceki hesap dönemi sonu dikkate alınır.

Toplulaştırılmış Yöntemler (2/3)

- Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı aşağıdaki şekilde formülarize edilebilir.

$$\text{Hareketli Ağırlıklı Ortalama} = \frac{\text{Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Dönem Başı Stokun İlgili Dönemin Sonuna Taşınmış Değeri}}{\text{Dönem Başı Stok}} + \frac{\text{Dönem İçi Alış ve Giderlerin}^4 \text{ Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Değerleri}}{\text{Dönem İçi Alış ve Giderler}^5}$$

- 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 dönemmezler.
- Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan stokların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.
- Enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarını düzeltirken toplulaştırılmış yöntemleri kullanmış olsun ya da olmasınlar, 2024 hesap dönemi geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla düzenlenecek olan bilançolarında yer alan stoklarını, toplulaştırmış yöntemlere göre düzeltmek istedikleri takdirde, söz konusu toplulaştırılmış yöntemlerden arzu ettiklerini seçebilecekler, ancak seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları geçici vergi döneminden sonraki geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) dönemeyeceklerdir.

4 Dönem İçi Alış ve Stok Maliyetine Dâhil Edilmiş Olan Giderler

5 Dönem İçi Alış ve Stok Maliyetine Dâhil Edilmiş Olan Giderler

Toplulaştırılmış Yöntemler-Örnek (3/3)

Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemine göre kebir hesabı bazında ticari mallar düzeltmesi aşağıdaki şekilde olmalıdır.					
31.12.2023 İtibarıyla Düzeltilmiş Olan Dönem Başı Stok (01.01.2024)	Düzeltmeye Esas Dönemi	Aralık/2023 Yİ-ÜFE	Taşıma Katsayısı (Tahmini)	Düzeltilmiş Değer (31.03.2024)	
2.000.000,00	Ara.23	2.915,02	1,10238	2.204.761,96	
Dönem İçi Alış ve Giderleri	Düzeltmeye Esas Dönemleri	Düzeltmeye Esas Alınan Tarih Yİ-ÜFE (Tahmini)	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	
500.000,00	Oca.24	3.046,72	1,05473	527.364,50	
400.000,00	Şub.24	3.128,98	1,02700	410.800,00	
350.000,00	Mar.24	3.213,46	1,00000	350.000,00	
1.250.000,00				1.288.164,50	
Buna göre, hareketli ağırlıklı ortalama katsayısı aşağıdaki şekilde hesaplanmalıdır.					
2.204.761,96	+	1.288.164,50	3.492.926,46	=	1,07475
2.000.000,00	+	1.250.000,00	3.250.000,00		
Dönem sonu stok tutarı (31.03.2024)	750.000,00		31.03.2024 Kaydı		
Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı	1,07475		153. Ticari Mallar 153.99. Enf. Düz. Farkı –	56.059,95	
Düzeltilmiş dönem sonu stok tutarı	806.059,95			698. Enf. Düz. Hesabı	56.059,95
Enflasyon farkı	56.059,95				

Cari Dönem Kar/Zararı

- Tebliğin 38'inci maddesine göre, 2024 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltilmiş bilançoya göre tespit edilecektir.
- Geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla oluşan kâr ya da zarar, «Enflasyon Düzeltme Hesabı»nın bakiyesine göre bulunacaktır.
- «Enflasyon Düzeltme Hesabı»nın bakiyesi, «648/658-Enflasyon Düzeltmesi Karları/Zararları» hesapları aracılığıyla «Dönem Karı veya Zararı Hesabı»na devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır.

Beyanname Üzerinde Yapılacak İşlemler (1/3)

- Tebliğin 40'ıncı maddesine göre, mükelleflerin 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 ve önceki hesap dönemlerine ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarını mukayyet değerleri ile dikkate alacaklardır.
- 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço'ya dayanan) 2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır.
- 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, 2024 hesap dönemi başından itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklar, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır.

Beyanname Üzerinde Yapılacak İşlemler (2/3)

- 2024 hesap dönemine ilişkin verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken;
- Bilanço üzerinde düzeltmeye tabi tutulan parasal olmayan kıymetlerden kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderleri düzeltilmiş tutarlarıyla,
- Vergiden istisna edilmiş olan kazançlarını ise bu kazançların belirlenmesine esas bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farkları da içerecek şekilde belirlenen tutarlarıyla,

dikkate alacaklar, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır.

- Bu kapsamda, ödenen trafik para cezası, binek otomobillere ilişkin akaryakıt gibi harcamaların gider olarak dikkate alınamayacak kısmı, gider olarak dikkate alınamayacak olan motorlu taşıtlar vergisi ödemeleri gibi harcamalar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağından, beyannamede mevcut tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Fazladan ayrılmış amortisman tutarları gibi giderler, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağından, beyannamede düzeltilmiş tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.
- Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan ve bilanço esasına göre defter tutan (M), ticari işletmesinde kullanılmak üzere 15.07.2022 tarihinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dahil alış bedeli 1.000.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almış ve binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergileri binek otomobilin maliyetine dahil edilmiştir. Mükellef normal amortisman usulünde yıllık amortismanlarını genel hükümlere göre ayırmakta ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman tutarını aşan kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaktadır.

Beyanname Üzerinde Yapılacak İşlemler (3/3)

- Mükellef 2023 yılı ve 2024 yılı bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, 31.12.2024 tarihli dönem sonu işlemlerinde söz konusu binek otomobilin düzeltilmiş değeri üzerinden amortisman ayıracaktır. Ancak binek otomobilin Gelir Vergisi Kanununa göre belirlenen amortismana esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına tekabül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaktır. Ayrıca 2024 yılı bilançosunda düzeltilmiş amortismanlar içerisinde daha önceki yıllarda ayrılmış ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan amortisman tutarları da bulunacağından 2024 yılı bilançosunun düzeltmesi neticesinde birikmiş amortismanlar hesabında oluşan farkların söz konusu tutarlara isabet eden kısmının da kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannamede dikkate alınması gerekecektir.
- Böylelikle kanunen kabul edilmeyen giderler beyannamede düzeltilmiş tutarları ile dikkate alınmış olacaktır.
- Aynı şekilde, vergiden istisna edilen kazançlar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarları beyannamede indirim konusu yapılabilecektir. Örneğin, serbest bölgede faaliyette bulunan ve kazançlarının tamamı istisna kapsamında olan bir mükellef, 2024 yılı bilançosunu düzeltmeye tabi tutacak ve düzeltme sonucu oluşan kazanç tutarını beyannamede istisna olarak göstermek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir.
- 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. *(diğer indirim)*
- Ancak, amortisman tabi bu iktisadi kıymetin 01.01.2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla reel olmayan finansman maliyetinin itfa olunmayan kısmının, kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2024 Hesap Döneminde İşe Başlayan ve Kazançları Bilanço Esasına Göre Tespit Edilen Gelir/Kurumlar Vergisi Mükellefleri

- Tebliğin 42'nci maddesine göre, 2024 hesap dönemi içinde işe başlayan ve kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dönem başı bilançoları üzerinde düzeltme yapılmayacaktır.
- Anılan mükelleflerce, işe başlama tarihinden sonra enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmesi halinde, şartların gerçekleştiği geçici vergi dönemi sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmaya başlanacaktır.
- *Örnek: 15.02.2024 tarihinde işe başlayan, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ve hesap dönemi takvim yılı olan tacir Bay (A), işe başladığı geçici vergi dönemi sonu olan 31.03.2024 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşması halinde, 31.03.2024 tarihli geçici vergi matrahını (enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlere göre) düzeltilen 31.03.2024 bilançosuna göre tespit etmesi ve izleyen geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da enflasyon düzeltmesi yapması gerekmektedir.*

Tasfiye Halinde Düzeltme İşlemleri

- Tebliğin 43'üncü maddesine göre, 2024 hesap döneminden önce tasfiyeye giren şirketlerin tasfiyesinin 2024 veya sonraki bir hesap dönemi içinde sonuçlanması halinde, tasfiye durumundaki şirketlerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmaması sebebiyle, hem 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço hem de (enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak) sonraki hesap dönemlerine ait bilançolar söz konusu Tebliğle belirlenen düzeltme süreleri içerisinde düzeltilerek ilgili oldukları dönemlere ait beyannameler ekinde verilecektir.

Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Bilançoda Yer Alan Parasal Olmayan Kıymetlerin Daha Sonra Elden Çıkarılması

- Tebliğin 53'üncü maddesine göre, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır.
- Ancak, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.
- Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı ATİK'leri için bu maddede belirtilen hükümlere göre 2024 takvim yılı ve sonrasında kalan faydalı ömür süresinde düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayırabilecektir. Düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin geçmiş dönemlere ilişkin amortisman tutarları da düzeltmeye tabi tutulacaktır.
- Bu amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak kabul edilecektir. Ancak, bunun için Tebliğin dördüncü bölümü kapsamındaki dönemlere ilişkin yapılacak düzeltme işlemi neticesinde hesaplanan düzeltilme farklarının, ilgili dönemde gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Aynı döneme ilişkin olarak amortismanın düzeltilmesinden kaynaklanan farkın gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesabında yer alan değerler

- Tebliğin 54'üncü maddesine göre, 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 tabi tutulacaktır.
- Ancak, avanslar, depozitolar, hakedişler ve sabit kıymet yenileme fonu gibi işleyişi gereği ilgili olduğu hesaplara aktarılarak kapatılması mümkün olan hesapların kapatılması durumunda, bunlara ait enflasyon fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılmaz.
- Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; yapılan bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Enflasyon Düzeltmesi Örnek Çalışma (1/6)

Düzeltme Öncesi 31.12.2023 Bilançosu			
AKTİF		PASİF	
100-Kasa	10.000,00	300-Banka Kredileri	200.000,00
102-Bankalar	220.000,00	320-Satıcılar	350.000,00
120-Alıcılar	310.000,00	335-Personele Borçlar	75.000,00
135-Personelden Alacaklar	40.000,00	340-Alınan Sipariş Avansları	150.000,00
150-İlk Madde ve Malzeme	100.000,00	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar	50.000,00
150.01-İplik	100.000,00	361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	30.000,00
152-Mamuller	250.000,00	373-Maliyet Gider Karşılığı	70.000,00
152.01-Ham Kumaş	250.000,00	500-Sermaye	200.000,00
159-Verilen Sipariş Avansları	100.000,00	520-Hisse Senetleri İhraç Primleri	100.000,00
181-Gelir Tahakkukları	50.000,00	522-MDV Yeniden Değerleme Artışları	50.000,00
190-Devreden KDV	50.000,00	525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı	100.000,00
242-İştirakler	100.000,00	540-Yasal Yedekler	40.000,00
252-Binalar	500.000,00	542-Olağanüstü Yedekler	60.000,00
254-Taşıtlar	320.000,00	549-Özel Fonlar	400.000,00
255-Demirbaşlar	100.000,00	549.01-Sabit Kıymet Yenileme Fonu	200.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar	-150.000,00	549.02-5746 Tasarım Projesi Hibe	200.000,00
260-Haklar	100.000,00	570-Geçmiş Yıllar Karları	250.000,00
280-Gelecek Yıllara Ait Giderler	100.000,00	590-Dönem Net Karı	75.000,00
Toplam	2.200.000,00	Toplam	2.200.000,00

Enflasyon Düzeltmesi Örnek Çalışma (2/6)

Düzeltilmeye Tabi Parasal Olmayan Kıymetler (Varlıklar ve Kaynaklar)		
150-İlk Madde ve Malzeme	100.000,00	Not: Düzeltmede toplulaştırılmış yöntem yerine gerçek yöntem tercih edilmiştir.
152-Mamuller	250.000,00	Not: Düzeltmede gerçek yöntem yerine toplulaştırılmış yöntemlerden olan basit ortalama yöntem tercih edilmiştir.
159-Verilen Sipariş Avansları	100.000,00	Not: Alıcı ve satıcı açısından fiyatı sabitlediğinden parasal olmayan kıymet olarak addedilmiştir.
242-İştirakler	100.000,00	Not: Hisse senetlerinin nakdi sermaye karşılığı alındığı varsayılmıştır.
252-Binalar	500.000,00	Not: VUK'un geçici 32'nci maddesi kapsamında 31.12.2021 tarihi itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur.
254-Taşitlar	270.000,00	Not: 50.000 TL'si ROFM olarak düzeltmeye esas tutardan düşülmüştür.
255-Demirbaşlar	100.000,00	Not: Demirbaş listesinin aynı tarihte satın alınan iktisadi kıymetlerden oluştuğu varsayılmıştır.
257-Birikmiş Amortismanlar	-150.000,00	Not: Söz konusu düzeltmenin her iktisadi kıymet bazında ve artış oranı dikkate alınarak yapılması gerekmektedir.
260-Haklar	100.000,00	Not: Tescile edilerek patenti alınan tasarım projesi olarak varsayılmıştır. Aktifleştirmeye birlikte düzeltme yapılmıştır.
280-Gelecek Yıllara Ait Giderler	100.000,00	Not: 2 yıllık lisans kullanım hakkının aktifleştirildiği varsayılmıştır.
340-Alınan Sipariş Avansları	150.000,00	Not: Alıcı ve satıcı açısından fiyatı sabitlediğinden parasal olmayan kıymet olarak addedilmiştir.
500-Sermaye	200.000,00	Not: Sermayenin nakit ödendiği varsayılmıştır. Söz konusu hesaba dahil edilerek tescil edilen başka bir unsur yoktur.
520-Hisse Senetleri İhraç Primleri	100.000,00	Not: Tebliğe göre tahsil tarihi itibarıyla düzeltmeye tabi tutulacaktır.
525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı	100.000,00	Not: 7440 sayılı Kanun kapsamında işletme kayıtları düzeltilerek ilk madde ve malzeme kayda alınmıştır.
540-Yasal Yedekler	40.000,00	Not: 1.tertip yedek akçeden oluşmaktadır.
542-Olağanüstü Yedekler	60.000,00	Not: Dağıtımına konu edilmeyip işletmede bırakılan kardan oluşmaktadır.
549-Özel Fonlar	200.000,00	Not: 5746 sayılı Kanun kapsamında alınan hibeler parasal kıymet olarak değerlendirildiğinden düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.

Enflasyon Düzeltmesi Örnek Çalışma (3/6)

Parasal Olmayan Kıymet Düzeltmeleri								
Parasal Olmayan Kıymetin Nevi	Düzeltmeye Esas Tutar	Düzeltmeye Esas Tarihin Tespiti	Düzeltmeye Esas Tarih	Aralık/2023 Yı-ÜFE	Düzeltmeye Esas Alınan Tarih Yı-ÜFE	Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Enflasyon Farkı
150-İlk Madde ve Malzeme	100.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	10.10.2023	2.915,02	2.803,29	1,03986	103.985,67	3.985,67
152-Mamuller	250.000,00	Basit Ortalama Yöntem (Toplulaştırılmış Yöntem)		2.915,02	2.749,98	1,02913	257.283,32	7.283,32
159-Verilen Sipariş Avansları	100.000,00	Ödeme Tarihi	10.12.2023	2.915,02	2.915,02	1,00000	100.000,00	0,00
242-İştirakler	100.000,00	Ödeme Tarihi	2.08.2022	2.915,02	1.780,05	1,63761	163.760,57	63.760,57
252-Binalar	500.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	31.12.2021	2.915,02	1.022,25	2,85157	1.425.786,26	925.786,26
254-Taşıtlar	270.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	10.05.2021	2.915,02	666,79	4,37172	1.180.364,73	860.364,73
255-Demirbaşlar	100.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	20.08.2021	2.915,02	730,28	3,99165	399.164,70	299.164,70
260-Haklar	100.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	20.04.2023	2.915,02	2.164,94	1,34647	134.646,69	34.646,69
280-Gelecek Yıllara Ait Giderler	100.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	1.07.2022	2.915,02	1.738,21	1,67702	167.702,41	67.702,41
340-Alınan Sipariş Avansları	150.000,00	Tahsil Tarihi	1.10.2023	2.915,02	2.803,29	1,03986	155.978,51	5.978,51
500-Sermaye	200.000,00	Tahsil Tarihi	2.02.2017	2.915,02	288,59	10,10090	2.020.180,88	1.820.180,88
520-Hisse Senetleri İhraç Primleri	100.000,00	Tahsil Tarihi	4.04.2017	2.915,02	293,79	9,92212	992.212,12	892.212,12
525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı	100.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	31.05.2023	2.915,02	2.179,02	1,33777	133.776,65	33.776,65
540-Yasal Yedekler	40.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	30.04.2022	2.915,02	1.423,27	2,04811	81.924,58	41.924,58
542-Olağanüstü Yedekler	60.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	30.04.2022	2.915,02	1.423,27	2,04811	122.886,87	62.886,87
549-Özel Fonlar	200.000,00	Defterlere Kayıt Tarihi	30.10.2022	2.915,02	2.011,13	1,44944	289.888,77	89.888,77

Enflasyon Düzeltmesi Örnek Çalışma (4/6)

Birikmiş Amortisman Düzeltmesi			
Parasal Olmayan Kıymetin Nevi	Enflasyon Düzeltmesi Artış Oranı	Birikmiş Amortisman Tutarı	Enflasyon Farkı
252-Binalar	1,85157	50.000,00	92.578,63
254-Taşıtlar	2,68864	70.000,00	188.204,79
255-Demirbaşlar	2,99165	30.000,00	89.749,41

Maliyet Bedelinden Düşülen ROFM'nin Beyanname Üzerinde Giderleştirilmesi	
Binek otomobil amortismanı	70.000,00
Binek otomobilin 31.12.2023 tarihli bilanço değeri	320.000,00
Amorti oranı	0,22
ROFM	50.000,00
ROFM amorti tutarı	10.937,50
Amorti edilemeyen ROFM	39.062,50
5 yıllık sürede yıllar itibarıyla beyannamede indirilebilecek tutar	7.812,50

Enflasyon Düzeltmesi Örnek Çalışma (5/6)

Buna göre 698 no.lu hesabın borç ve alacak bakiyeleri şu şekilde olacaktır			
698-Enflasyon Düzeltme Hesabı			
	Borç		Alacak
340-Alınan Sipariş Avansları	5.978,51	150-İlk Madde ve Malzeme	3.985,67
500-Sermaye	1.820.180,88	152-Mamuller	7.283,32
520-Hisse Senetleri İhraç Primleri	892.212,12	159-Verilen Sipariş Avansları	0,00
525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı	33.776,65	242-İştirakler	63.760,57
540-Yasal Yedekler	41.924,58	252-Binalar	925.786,26
542-Olağanüstü Yedekler	62.886,87	254-Taşıtlar	860.364,73
549-Özel Fonlar	89.888,77	255-Demirbaşlar	299.164,70
257-Birikmiş Amortismanlar	92.578,63	260-Haklar	34.646,69
257-Birikmiş Amortismanlar	188.204,79	280-Gelecek Yıllara Ait Giderler	67.702,41
257-Birikmiş Amortismanlar	89.749,41	522-MDV Yeniden Değerleme Artışları	50.000,00
		570-Geçmiş Yıllar Karları	250.000,00
		590-Dönem Net Karı	75.000,00
	3.167.381,21		2.637.694,35
Borç bakiyesi	679.686,87		
Enflasyon düzeltmesi sonucu zarar oluşmuştur, söz konusu tutar 580 no.lu hesaba yansıtılmalıdır.			
580-Geçmiş Yıllar Zararları	679.686,87		
		698-Enflasyon Düzeltme Hesabı	679.686,87

Enflasyon Düzeltmesi Örnek Çalışma (6/6)

31.12.2023 Düzeltilmiş Bilanço			
AKTİF		PASİF	
100-Kasa	10.000,00	300-Banka Kredileri	200.000,00
102-Bankalar	220.000,00	320-Satıcılar	350.000,00
120-Alıcılar	310.000,00	335-Personele Borçlar	75.000,00
135-Personelden Alacaklar	40.000,00	340-Alınan Sipariş Avansları	155.978,51
150-İlk Madde ve Malzeme	103.985,67	360-Ödenecek Vergi ve Fonlar	50.000,00
152-Mamuller	257.283,32	361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	30.000,00
159-Verilen Sipariş Avansları	100.000,00	373-Maliyet Gider Karşılığı	70.000,00
181-Gelir Tahakkukları	50.000,00	500-Sermaye	200.000,00
190-Devreden KDV	50.000,00	502-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	1.820.180,88
242-İştirakler	163.760,57	520-Hisse Senetleri İhraç Primleri	992.212,12
252-Binalar	1.425.786,26	525-Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı	133.776,65
254-Taşıtlar	1.180.364,73	540-Yasal Yedekler	81.924,58
255-Demirbaşlar	399.164,70	542-Olağanüstü Yedekler	122.886,87
257-Birikmiş Amortismanlar	-520.532,82	549-Özel Fonlar	489.888,77
260-Haklar	134.646,69	580-Geçmiş Yıllar Zararları	-679.686,87
280-Gelecek Yıllara Ait Giderler	167.702,41		
Toplam	4.092.161,53	Toplam	4.092.161,53

