



Sirküler Tarihi : 26/01/2024  
Sirküler No : 2024/029

## VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA ENFLASYON DÜZELTMESİ

Enflasyon düzeltmesi uygulaması vergi mevzuatımıza ilk kez 17/12/2003 tarihli ve 5024 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa (VUK) eklenen geçici 25 ve mükerrer 298/A maddeleri ile girmiştir.

VUK'un geçici 25 inci maddesiyle 31.12.2003 tarihli mali tabloların herhangi bir şarta bağlı olmaksızın düzeltilmesi ve geçiş dönemi olması sebebiyle ortaya çıkan düzeltme farklarının vergiye tabi tutulmaması öngörülmüştür. VUK'un mükerrer 298/A maddesiyle ise enflasyon düzeltmesi uygulaması sürekli hale getirilerek enflasyon düzeltmesine tabi olma şartları belirlenmiştir.

VUK'un mükerrer 298/A maddesinde belirtilen şartlar ilk kez 2004 yılı ikinci geçici vergilendirme dönemi itibariyle gerçekleşmiş ve 2004 yılı bilançoları anılan madde kapsamında vergi etkisi doğuracak bir şekilde enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur.

2004 yılından itibaren aradan geçen 17 senede sağlanmayan ilgili şartlar, 31.12.2021 itibariyle yeniden sağlanmıştır. Ancak 29.01.2022 tarihinde yayımlanan 7352 sayılı Kanunla VUK'a eklenen geçici 33 üncü maddeyle uygulama iki yıl süreyle ertelenmiştir.

VUK'un geçici 33 üncü maddesinde, 2021 ve 2022 yılı hesap dönemleri ile 2023 yılı geçici vergi dönemlerinde VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı, buna karşın 31/12/2023 tarihli mali tabloların ise herhangi bir şarta bakılmaksızın düzeltmeye tabi tutulacağı ve yapılan bu düzeltme nedeniyle ortaya çıkan düzeltme farklarının vergi matrahıyla ilişkilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamalarımız [2022/019 sayılı Sirkülerimizde](#) yapılmıştır.

DENET SİRKÜLER  
Sayı : 2024/029

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2023 yılında 14 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166'dan fazla ülkede bulunan 1.776 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 115.661 kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayının, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

Son olarak, gerek 31.12.2023 tarihli mali tabloların düzeltilmesi ve gerekse de şartların sağlanması halinde 2024 ve takip eden yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesinin usul ve esasları açıklayan 555 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (takip eden bölümlerde sadece Tebliğ olarak ifade edilecektir) 30.12.2023 tarihli ve 32425 sayılı (2. mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğin yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra, Anayasa Mahkemesi görülmekte olan bir davada anayasaya aykırılığının ileri sürülmesi nedeniyle, VUK’un geçici 33 üncü maddesinde yer alan “2021” ibaresini iptal etmiş ve söz konusu karar 16.01.2024 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Anayasa Mahkemesi söz konusu iptal kararına gerekçe olarak, VUK’un geçici 33 üncü maddesindeki düzenlemenin 2021 yılı hesap dönemi kapandıktan sonra yürürlüğe girdiğini ve bu nedenle hukuk kurallarının geriye yürümesine neden olarak hukuk güvenliği ilkesini ihlal ettiğini ifade etmiştir.

Tebliğin yeterli açıklıkta olmaması ve uygulamanın oldukça detaylı olması nedeniyle, enflasyon düzeltmesinde tartışılacak çok sayıda konu bulunmaktadır. Bununla birlikte, bu konuların tümünün tek bir Sirkülerde ele alınması mümkün değildir. Bu nedenle işbu Sirkülerimizde, Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde enflasyon düzeltmesi uygulamasının kapsamı ve işleyişi **genel çerçevede** açıklanmıştır. Uygulamaya ilişkin önemli gördüğümüz bazı konular için ilerleyen günlerde ayrı Sirkülerlerimiz hazırlanabilecektir. Yine VUK’un geçici 33 üncü maddesindeki “2021” ibaresinin Anayasa Mahkemesi tarafından iptalinin yarattığı sonuçlar 31.12.2023 tarihli mali tablolar ve şartların sağlanması halinde sonraki dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesini etkilemediğinden, Sirkülerimizde bu konuya da değinilmemiştir.

## İÇİNDEKİLER

1.	ENFLASYON DÜZELTMESİNİN AMACI .....	4
2.	ENFLASYON DÜZELTMESİNİN ŞARTLARI .....	4
3.	DÜZELTME İŞLEMİNE TABİ OLACAK MÜKELLEFLER VE MALİ TABLOLAR .....	5
3.1.	<i>Kapsama Giren Mükellefler</i> .....	5
3.2.	<i>Kapsama Girmeyen Mükellefler</i> .....	5
3.3.	<i>Kapsama Giren Mali Tablolar</i> .....	6
4.	ÖZEL HESAP DÖNEMİNE TABİ MÜKELLEFLERDE ENFLASYON DÜZELTMESİ .....	6
5.	ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPMA VE KAYIT ZAMANI .....	6
6.	ENFLASYON DÜZELTMESİNDE SIRASIYLA YAPILMASI GEREKENLER .....	7
6.1.	<i>Bilançoda Parasal Olmayan Kıymetlerin Tespiti</i> .....	7
6.1.1.	Avanslar ve Depozitolar .....	7
6.1.2.	Öz Sermaye Kalemleri .....	8
6.2.	<i>Parasal Olmayan Kıymetlerin Düzeltilecek Tutarlarının Tespiti</i> .....	10
6.2.1.	Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) .....	10
6.2.2.	Sermaye Eklenmiş Bazı Fonlar .....	12
6.3.	<i>Düzeltilme Katsayısı ve Düzeltme Tarihi</i> .....	13
6.3.1.	Düzeltilme ve Taşıma Katsayısı .....	13
6.3.2.	Düzeltilmeye Esas Tarih .....	13
6.3.3.	Stoklar İçin Topulaştırılmış Yöntemlere Göre Düzeltme Katsayısı .....	15
6.3.4.	Birikmiş Amortismanlar İçin Düzeltme Katsayısı .....	17
6.3.5.	Yabancı Para Cinsinden İştirak Hisseleri.....	18
6.4.	<i>Düzeltilmiş Değer ve Düzeltme Farklarının Tespiti</i> .....	18
6.5.	<i>Muhasebe Kayıtları ve Düzeltmiş Değerlerin Mali Tabloya Aktarımı</i> .....	18
6.5.1.	Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Muhasebe Kayıtları .....	18
6.5.2.	31.12.2023 Tarihli Bilançonun Düzeltilmesinde Ortaya Çıkan Kar veya Zararın Durumu .....	18
6.5.3.	2024 ve Sonraki Yıllarda Yapılacak Düzeltmelerde Ortaya Çıkan Kar veya Zararın Durumu .....	19
7.	DİĞER ÖZELLİKLİ HUSUSLAR.....	19
7.1.	<i>31.12.2023 Tarihli Düzeltme ile 2024 ve Sonraki Yıllar Düzeltmesi Arasındaki Farklar</i> .....	19
7.2.	<i>Amortisman Tabi İktisadi Kıymeler ile İlgili Özelikli Hususlar</i> .....	20
7.3.	<i>Beyanname Üzerinde Yapılacak İşlemler</i> .....	22
7.4.	<i>Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Pasif Kalemlerde Oluşan Enflasyon Farklarının Durumu</i> .....	23
7.5.	<i>Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Kârlarının Vergilendirilmesi</i> .....	23
7.6.	<i>Enflasyon Düzeltmesi Öncesine Ait Geçmiş Yıl Kârlarının Vergilendirilmesi</i> .....	24
8.	ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMİNİN YAPILMAMASININ MÜEYYİDESİ .....	24

## 1. ENFLASYON DÜZELTMESİNİN AMACI

Enflasyon düzeltmesi VUK'un mükerrer 298/A maddesinde, "*mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması*" şeklinde tarif edilmiştir.

Tebliğde ise, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulması olarak tanımlanmıştır.

Buna göre enflasyon düzeltmesi, mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin Türk Lirası değerlerinin, tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesinden ibaret bir işlemdir. Düzeltme, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir.

## 2. ENFLASYON DÜZELTMESİNİN ŞARTLARI

VUK'un geçici 33 üncü maddesi gereğince 31.12.2023 tarihli mali tablolar aynı Kanunun mükerrer 298/A maddesinde belirtilen **şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın** enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler ise 2024 yılında sona eren özel hesap dönemi sonuna ait mali tablolarını bu kapsamda düzelteceklerdir. 2024 ve takip eden yıllarda ise, VUK'un mükerrer 298/A maddesinde öngörülen şartların varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

VUK'un mükerrer 298/A maddesine göre, aşağıdaki iki şartın **aynı anda** gerçekleşmesi halinde enflasyon düzeltmesi yapılması zorunludur:

- **Yİ-ÜFE endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son 36 aylık dönemde %100'den fazla olması**
- **Yİ-ÜFE endeksindeki artışın, son 12 aylık dönemde %10'dan fazla olması**

Enflasyon düzeltmesi şartlarının sağlanıp sağlanmadığına aylık olarak değil, her bir geçici vergilendirme döneminin sonu itibarıyla bakılacak ve şartların sağlanması halinde enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da enflasyon düzeltmesi uygulanacaktır.

Enflasyon düzeltmesi yapılan bir hesap döneminden sonra, yukarıdaki **her iki şartın aynı anda** gerçekleşmemesi halinde ise, enflasyon düzeltmesi uygulaması sona erecektir. Ancak şartlardan en az birinin devam etmesi halinde takip eden yıllarda da enflasyon düzeltmesi yapılmaya devam edilecektir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, kendi özel hesap dönemlerine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla bu şartların sağlanıp sağlanmadığını kontrol edeceklerdir.

Bugün itibarıyla bakıldığında, aksi bir yasal düzenleme olmadığı müddetçe, 2024 ve 2025 yıllarında bu şartların kesin olarak, 2026 yılında ise çok yüksek bir olasılıkla sağlanacağı görülmektedir.

VUK'un mük.298/A maddesinde, Cumhurbaşkanı'na yukarıda belirtilen **% 100 oranını % 35'e kadar indirmeye** veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, **% 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya** veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetki verilmiştir. Buna göre,

Cumhurbaşkanı'nın Kanundaki % 100 oranını % 35'e kadar indirerek söz konusu şartları nispeten kolaylaştırmaya ve % 10 oranını % 25'e kadar çıkararak zorlaştırmaya yönelik bir yetkisi bulunduğunu söylemek mümkündür.

### 3. DÜZELTME İŞLEMİNE TABİ OLACAK MÜKELLEFLER VE MALİ TABLOLAR

Enflasyon düzeltmesi yapmak **zorunda olan ve olmayan mükellefler** ile düzeltmeye tabi olacak **malî tabloların** kapsamı Tebliğde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

#### 3.1. Kapsama Giren Mükellefler

**Kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri** enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadır. Tebliğde, bu çerçevede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- Bilanço esasına göre defter tutan kollektif, adî komandit ve adî şirketlerde enflasyon düzeltmesi bu şirketlerin bilançoları nezdinde yapılacaktır.
- Kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları ile bunların bünyesindeki işletmeler ve imtiyazlı işletmelerin, enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.
- Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin de enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.
- 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.
- Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunluluğu bulunmayıp, ihtiyari olarak düzeltme yapmaları mümkündür.
- Yeni işe başlayan mükelleflerin enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadıkları da genel esaslara göre belirlenecektir. Bu mükelleflerde enflasyon düzeltmesi hükümlerinin uygulanmasında işe başlanılan tarihin bir önemi bulunmamaktadır.

#### 3.2. Kapsama Girmeyen Mükellefler

Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı, bilanço usulüne göre defter tutmadıkları ve dolayısıyla **bir bilançooya sahip olmadıkları için** enflasyon düzeltmesi yapamazlar.

Ancak bu mükellefler amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde düzeltmeye tabi tutup, düzeltilmiş tutarları üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.

Ayrıca aşağıdaki mükellefler de enflasyon düzeltmesi kapsamı dışında tutulmuştur:

- 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

### 3.3. Kapsama Giren Mali Tablolar

VUK'un mükerrer 298/A maddesinde, şartların sağlanması halinde kapsama giren mükellefler tarafından "mali tabloların" enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı belirtilmiş ancak hangi mali tabloların düzeltmeye tabi tutulacağı ismen sayılmamıştır. Bununla birlikte; aynı maddede düzeltmeye tabi tutulacak mali tabloları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Bakanlık Tebliğde bu yetkisini, 2003 ve 2004 yılı düzeltmesinde olduğu gibi, sadece **bilanço** için kullanmış bulunmaktadır. Buna göre, 31.12.2023 mali tabloları için ve şartların sağlanması halinde takip eden dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesinde, mali tablolardan **sadece bilançolar** düzeltmeye tabi tutulacaktır. Gelir tablosu, satışların maliyeti tablosu ve fon akım tablosu gibi 1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen diğer tablolar düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.

### 4. ÖZEL HESAP DÖNEMİNE TABİ MÜKELLEFLERDE ENFLASYON DÜZELTMESİ

VUK'un 174 üncü maddesi kapsamında kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler 2024 yılında biten hesap dönemine ilişkin bilançolarını VUK'un geçici 33 üncü maddesi kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

Bu sebeple, Tebliğ uygulamasında;

- 31/12/2023 tarihli bilanço, **2024 yılı içinde biten hesap dönemi** sonundaki bilanço
- 2023 yılı hesap dönemi, **2024 yılı içinde biten hesap dönemini**,
- 1/1/2024 tarihi, **2024 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi**

ifade etmektedir.

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. **Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler ile hesap dönemi olarak özel hesap dönemini kullanan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olacakları dönemler farklılaşabilecektir.** Diğer bir ifadeyle, örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan bir kurumlar vergisi mükellefi 31.03.2026 tarihinde şartlar sağlandığı için 2026 yılı boyunca enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olacak iken, 1 Mayıs-30 Nisan özel hesap dönemini kullanan başka bir kurumlar vergisi mükellefi ise, 01.05.2026-30.04.2027 özel hesap döneminde şartların sağlanmaması halinde, bu dönemde enflasyon düzeltmesi yapmayacaktır.

### 5. ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPMA VE KAYIT ZAMANI

Enflasyon düzeltmesi işlemi **geçici/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin** (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) **verilme tarihine kadar yapılacak**, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilecektir.

**31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesine ait kayıtlar 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar da ilgili dönem defterlerine kaydedilecektir.**

Enflasyon düzeltmesinin yapıldığı geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin gelir/kurumlar beyannamelerine düzeltilmiş (düzeltme sonrası) bilanço eklenecektir.



Tebliğe göre; 2023 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmeden önceki hali ile düzeltme sonrasında oluşan haline birlikte yer verilecektir.

## 6. ENFLASYON DÜZELTMESİNDE SIRASIYLA YAPILMASI GEREKENLER

Enflasyon düzeltmesinde mükellefler aşağıdaki adımları sırasıyla takip ederek düzeltme işlemlerini yapacaklardır:

- a) Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.
- b) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları) bulunacaktır.
- c) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde, düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.
- d) ç) Tespit edilmiş düzeltmeye esas tutarlar ait oldukları düzeltme/taşıma katsayılarıyla çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.
- e) Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

### 6.1. Bilançoda Parasal Olmayan Kıymetlerin Tespiti

Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişimler arasındaki ilişki göz önünde bulundurularak, mali tablolarda yer alan kıymetler iki gruba ayrılmaktadır:

**a) Parasal Kıymetler:** Ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre **ters yönde değişen kıymetlerdir.** (kasa, banka, alınan çekler, borç/alacak, kredi vb.)

Mali tabloda yer alan parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar), mali tablonun düzenlendiği tarih itibarıyla satın alma gücünü zaten gösterdiğinden ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

**b) Parasal Olmayan Kıymetler:** Parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifadeyle, ulusal para değerindeki değişimler karşısında satın alma güçleri **aynı yönde değişen kıymetlerdir.** (stoklar, maddi/maddi olmayan duran varlıklar, mali duran varlıklar, özkaynaklar vb.)

Bu kıymetler mali tablolarda tarihi maliyetle/mukayyet değerle izlenmekte ve bu tarihi maliyetler bilanço tarihi itibarıyla söz konusu kıymetlerin satın alma gücünü göstermemektedir. Bu nedenle, satın alma gücünün doğru bir şekilde gösterilmesi amacıyla bu kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Parasal ve parasal olmayan kıymetler, Tek Düzen Hesap Planındaki (TDHP) hesap kodları itibarıyla Tebliğ ekinde (EK 1 ve EK 2) gösterilmiştir. Listelerde TDHP'deki tüm hesap kodlarına yer verilmemiştir. Listelerde yer almayan kıymetler (hesaplar) mahiyet itibarıyla listelerdeki kendilerine en yakın iktisadi kıymet (hesap) gibi işleme tabi tutulacaktır.

#### 6.1.1. Avanslar ve Depozitolar

Tebliğ eki 1 ve 2 sayılı listelerde verilen/alınan avanslar ile verilen/alınan depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması halinde, parasal olmayan kıymet olarak kabul edileceği ve düzeltmeye tabi tutulacağı belirtilmektedir. Ancak verilen/alınan avanslar ile verilen/alınan depozito ve teminatların hangi durumlarda parasal, hangi durumlarda parasal olmayan mahiyet taşıyacağına yönelik bir açıklamaya yer verilmemiştir.

Bu nedenle, bu değerlendirmenin parasal kıymet ve parasal olmayan kıymet tanımından hareketle yapılması gerekir. Buna göre; verilen/alınan avans ile verilen/alınan depozito ve teminatların satın alma gücü eğer enflasyonla aynı yönde hareket ediyorsa parasal olmayan kıymet olarak kabul edilmeli; ters yönlü hareket ediyorsa parasal kıymet olarak değerlendirilmelidir.

Buradaki ayırım verilen/alınan avanslar açısından, bu ödemelerin alınacak/satılacak malların/kıymetlerin fiyatlarını sabitleyip sabitlemediği dikkate alınarak yapılabilecektir. Gerçekten de, verilen/alınan avans eğer ilgili kıymetin fiyatını sabitlemişse, artık enflasyon artışından dolayı satın alma gücünü kaybetmeyecek; aksi durumda ise satın alma gücü enflasyon nedeniyle azalacaktır.

Verilen/alınan depozito ve teminatlar açısından değerlendirildiğinde ise, eğer verilen/alınan depozito ve teminat aynı tutarda iade edilecekse parasal kıymet; belli bir endekse bağlı olarak güncellenerek daha yüksek bir tutarda iade edilecekse parasal olmayan kıymet olarak dikkate alınmalıdır. Zira verilen/alınan depozito ve teminatın aynen iade edilmesi halinde, aradan sürede ortaya çıkan enflasyon nedeniyle satın alma gücü azalacaktır.

#### 6.1.2. Öz Sermaye Kalemleri

Tebliğ eki listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemiştir. Öz sermaye kalemleriyle ilgili açıklamalar tebliğ metninin içerisinde ilgili kıymetler itibariyle ayrıca yapılmıştır. Tebliğdeki açıklamalara göre, öz sermaye kalemleri enflasyon düzeltmesi açısından 3 gruba ayrılmıştır:

- Parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek düzeltmeye tabi tutulacak olanlar
- Parasal kıymet olarak kabul edilerek düzeltilmeden aynen korunacak olanlar
- Sadece 2023 yılı düzeltmesiyle sınırlı olarak 698-Enflasyon Düzeltmesi hesabına virmanlanarak kapatılacak olanlar

Tebliğde öz kaynaklar hesabında yer alan fon ve karşılıklarla ilgili ikili bir ayırım yapılmıştır. Buna göre; bilançoda öz kaynaklar 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; 13/11/2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ve 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi kapsamında oluşturulan fon hesaplarından **işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan tutarlar** parasal nitelikli fon olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Buna karşın, aynı Kanunlar kapsamında oluşturulan fon hesaplarından **mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar parasal olmayan kıymet** olarak kabul edilecektir. Böyle bir ayırımın makul bir gerekçesi olduğunu düşünmemekle birlikte, Tebliğde öngörülen uygulamanın bu şekilde olduğunu ifade etmek isteriz.

Hangi öz sermaye kaleminin enflasyon düzeltmesinde nasıl dikkate alınacağı aşağıdaki özet tabloda gösterilmiştir:



Öz sermaye Kalemi	Durumu
Sermaye	Düzeltilecek
Sermaye düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları	Düzeltilecek
Hisse senetleri ihraç primleri	Düzeltilecek
Hisse Senedi İptal Karları	Düzeltilecek
Yasal yedekler	Düzeltilecek
Statü yedekleri	Düzeltilecek
Olağanüstü yedekler	Düzeltilecek
Sabit kıymet yenileme fonu	Düzeltilecek
Girişim sermayesi fonu (VUK Md. 325/A)	Düzeltilecek
KVK 5/1-e-j-k maddesi kapsamındaki fonlar	Düzeltilecek
<b>6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık (fon) hesapları</b>	Düzeltilecek
<b>6491 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları</b>	Düzeltilecek
Varlık barışına ilişkin fonlardan <b>altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden</b> kaynaklı olanlar	Düzeltilecek
Varlık barışına ilişkin fonlardan <b>nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden</b> kaynaklı olanlar	Düzeltilmeyecek/ Aynen Kalacak
Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 280/A uyarınca oluşan fon hesabı	Düzeltilmeyecek/ Aynen Kalacak
Gelir/kurumlar vergisinde gelir olarak dikkate alınmayan hibe karşılığı fonlar (GVK geçici 84 ile 5746 sayılı Kanun md. 3 gibi)	Düzeltilmeyecek/ Aynen Kalacak
<b>VUK'un mükerrer 298-Ç maddesi</b> uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı	Düzeltilmeyecek/ Kapatılacak
<b>VUK'un geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri</b> uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı	Düzeltilmeyecek/ Kapatılacak
Düzeltilme öncesi "Geçmiş Yıllar Karları", "Geçmiş Yıllar Zararları" ve "Dönem Net Karı (Zararı)" hesapları (*)	Düzeltilmeyecek/ Kapatılacak

(\*) 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşacak geçmiş yıllar karları veya zararları, sonraki dönemlerde düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

**Aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla**, Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemlerinin "parasal olmayan kıymet" olarak kabul edileceği ifade edilmiştir. Buna göre, Tebliğde ismen zikredilmeyen öz sermaye kalemlerinin bulunması halinde, bunlar parasal olmayan kıymet olarak değerlendirilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi olacaktır. **Örneğin, Tebliğde sermaye tamamlama fonu veya sermaye avansları ismen zikredilmemesine rağmen, bu açıklama gereğince parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecektir.**

Diğer yandan Tebliğde, 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşacak geçmiş yıllar karları veya zararlarının, sonraki dönemlerde düzeltme işlemine tabi tutulacağı açıklanmasına yer verilmiş ancak 2024 ve sonraki yıllarda oluşacak geçmiş yıl karları veya zararlarıyla ilgili bir açıklama yapılmamıştır. Bu yukarıda yer verilen açıklama kapsamında, 2024 yılı sonrasında oluşacak ticari kar veya zararların da düzeltilmesi tabi tutulması gerekeceği kuşkusuzdur.

## 6.2. Parasal Olmayan Kıymetlerin Düzeltilecek Tutarlarının Tespiti

Parasal olmayan kıymetler, VUK'un değerlendirme hükümlerine göre olması gereken değerleri üzerinden düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Bu kapsamda;

- VUK'un geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298-Ç maddesi kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler en son yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerleri üzerinden düzeltilecektir.
- Daha önce enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olan kıymetler, bilançoda yer alan düzeltilmiş değerleri (2023 yılı için 31/12/2004 tarihindeki değer) dikkate alınarak düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları belirlenirken bir kısım değerler, parasal olmayan kıymetlerin VUK'un değerlendirme hükümlerine göre bulunan tutarlarından düşülecek ve bu işlemten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye esas alınacaktır.

Bu kapsamda;

- a) Düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşılırken; **reel olmayan finansman maliyeti**, ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.
- b) **1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları**, artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Bu kapsamda, Tebliğde geçmiş yıl kârları ve zararları hesabına aktarılacak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

### 6.2.1. Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)

Enflasyon düzeltmesinde, mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması amaçlanır. Bununla birlikte, kredi kullanılmak veya vadeli alım suretiyle iktisap edilen parasal olmayan kıymetlerden bazıları VUK'un değerlendirme hükümleri gereğince maliyet/alış bedelleri içerisinde enflasyon etkisini de içeren finansman maliyeti içerebilirler. Oysa, enflasyon nedeniyle kullanılan kredinin/borcun değeri de reel olarak azaldığından, ilgili iktisadi kıymet için katlanılan finansman giderinin tamamı veya bir kısmı reel bir finansman gideri olmayabilir.

Enflasyon düzeltmesi, maliyet veya alış bedeline eklenen yani aktifleştirilen finansman giderleri içerisindeki anaparaya ait enflasyon kaybının ayrıştırılmasından sonra kalan kısmın (**finansman giderinin sadece reel kısmının**) enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmasını öngörmektedir.

ROFM ihtiva edebilecek kıymetler Tebliğin ekinde (**EK 3**) gösterilmiştir.

Tebliğ eki listeden hareketle, ROFM ihtiva edebilecek parasal olmayan kıymetler hesap grubu bazında aşağıdaki şekildedir:

- Stoklar
- Mali Duran Varlıklar
- Maddi Duran Varlıklar
- Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Tebliğde ROFM'nin tespiti için aşağıdaki iki yöntem belirlenmiştir:

- Borç Tutarının Esas Alınması Yöntemi
- Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması Yöntemi

**Borç Tutarının Esas Alınması Yönteminde**, ROFM; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

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

İlgili formülde yer alan oranın (1)'den büyük ROFM'nin hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, hesaplanan tutarın değil, aktifleştirilen finansman giderinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.

Aylar itibarıyla Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın negatif çıkması halinde, formülde dikkate alınan döneme ilişkin olarak maliyete/alış bedeline intikal ettirilen finansman giderinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanacaktır. Dolayısıyla yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda ROFM hesaplanırken Yİ-ÜFE artış oranının uygulanacağı borç tutarı, yabancı para üzerinden alınan borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılığıdır.

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 hesaplanacaktır. Aynı hesap dönemi içinde, borç geri ödemesinin (kapamanın) birden fazla ayda yapılması durumunda, her geçici vergi döneminin sonunda geçerli olan Yİ-ÜFE oranı kullanılabilir.

Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan yabancı para üzerinden borçlanmalarda, ROFM hesaplanması, her hesap dönemi itibarıyla ayrı ayrı borç tutarının borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

**Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması Yönteminde**, 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 hesaplanacaktır.

$$\text{ROFM} = \frac{\text{Toplam Finansman Gideri}}{\text{Finansman Maliyetinin Oluştığı Hesap Dönemine Ait Yİ-ÜFE Artışı}} \times \text{Aynı Döneme Ait Ortalama Tic. Kredi Faiz Oranı}$$

Formülde yer alan ortalama ticari kredi faiz oranı olarak hangi faiz oranının kullanılacağı konusunda Tebliğde bir açıklama yapılmamıştır. Oysa önceki uygulamada 328 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ekinde o dönem kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarına yıllar itibarıyla yer verilmişti. Tebliğin yayımlanmasının üzerinden yaklaşık 1 ay geçmiş olmasına rağmen, hesaplamada kullanılacak oranın henüz netleştirilmemiş olmasını önemli bir eksiklik olarak

görüyoruz. Bununla birlikte, Bakanlığın ilerleyen günlerde bu hesaplamada kullanılacak ortalama ticari kredi faiz oranlarını yıllar itibariyle belirleyip yayımlayacağını düşünüyoruz.

İlgili formülde yer alan oranın (1)'den büyük ROFM'nin hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Bu durumda, hesaplanan tutarın değil, aktifleştirilen finansman giderinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.

Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde ROFM hesaplamasıyla ilgili olarak aşağıdaki hususların da göz önünde bulundurulması gerekir:

- Sadece Tebliğin 3 no.lu ekinde sayılan kıymetler için ROFM ayrıştırması yapılacaktır. Bunlar haricinde kalan kıymetler için ise bu hesaplama yapılmayacaktır. Hesaplama ilgili kıymetlerde maliyet veya alış bedeline eklenen yani aktifleştirilen finansman giderleri varsa yapılacak; yoksa böyle bir hesaplama gerek olmayacaktır.
- Ayrıştırmaya tabi tutulacak finansman giderleri, Tebliğin 3 no.lu ekinde sayılan kıymetlerin maliyetine dahil edilen yani aktifleştirilen, **yabancı kaynakların kullanımına bağlı oluşan** faiz, kur farkı, vade farklarını kapsamaktadır. Kullanılan yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak oluşmayan finansman giderleri (komisyon, vergi ve harçlar gibi) ise reel kabul edilecek ve ROFM düzeltmesi yapılmayacaktır.
- VUK'un geçici 31, geçici 32 ve mük. 298-Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için ROFM hesabı yapılmayacaktır.
- Stokların düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemlerin kullanılması halinde, bunlar için ROFM hesaplanması ihtiyaridir.
- Mükellefler ROFM hesaplaması yöntemlerinden herhangi biri serbestçe seçerek ROFM'ini hesaplayabileceklerdir. Bununla birlikte, 2024 yılında "Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması" yöntemini seçen mükellefler seçtikleri bu yöntemden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir. **31.12.2023 mali tabloları için yapılacak düzeltme için ise böyle bir bağlayıcılık bulunmamaktadır.**
- ROFM'nin tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerekmektedir.
- **Üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde de ROFM düzeltmesi yapılacaktır.** VUK'un mükerrer 298/A maddesinde bu konuda açık bir yasal hüküm olmasına rağmen, Tebliğde buna ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Tebliğde böyle bir açıklama olmasa dahi, Kanun hükmü gereği bu durumlarda ROFM hesaplaması gerekecektir. Bu halde; önce alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasınca uygulanan faiz oranı kullanılarak ilgili tutar içerisindeki vade farkı hesaplanacak; sonrasında hesaplanan bu tutarın reel olmayan kısımları tespit edilecektir.

### 6.2.2. Sermaye Eklenmiş Bazı Fonlar

Tebliğde yapılan açıklamalara göre; 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış olan ve sermayeye ilave edilen 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.

Bu çerçevede; sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken sermayeye ilave edilmiş olan;

- VUK'un 280/A maddesinin birinci fıkrası kapsamında oluşturulan fon hesabının bakiyesi

- VUK’un geçici 31, geçici 32 ve mükerrer 298-Ç maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlendirilmeden kaynaklı değer artışları,
- Varlık Barışı uygulamaları kapsamında işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan fon tutarlar,
- Parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlar,

düşülecek ve düzeltme bu şekilde bulunan sermaye tutarı üzerinden yapılacaktır.

Buna göre örneğin, 800.000 TL’si nakit ve 200.000 TL’si sermayeye eklenmiş yeniden değerlendirilme fonlarından oluşan toplam 1.000.000 TL tutarındaki sermayenin düzeltmeye tabi tutulması ve düzeltme katsayısının 2,00 olduğunun varsayılması halinde, düzeltilmiş sermaye tutarı 1.600.000 TL olacak; bunun için sermaye düzeltmesi olumlu farkları hesabının alacağına 600.000 TL kayıt atılacaktır.

### 6.3. Düzeltme Katsayısı ve Düzeltme Tarihi

Düzeltme işlemi, aylar itibarıyla açıklanan Yİ-ÜFE değerleri göz önünde bulundurularak hesaplanacak olan **düzeltilme** veya **taşıma katsayıları** kullanılarak yapılacaktır.

#### 6.3.1. Düzeltme ve Taşıma Katsayısı

Düzeltme hesaplamalarında kullanılacak düzeltme katsayısı aşağıdaki formüle göre tespit edilecektir:

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

Enflasyon düzeltmesi uygulanan bir dönemi takiben enflasyon düzeltmesi yapılması halinde, düzeltme katsayısı yerine **taşıma katsayısı** uygulanacaktır. Her iki katsayının mahiyet itibarıyla aslında aynı şekilde tespit edildiği ortadadır. Bununla birlikte VUK’un mük. 298/A maddesi, daha enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bir kıymetin düzeltilmesini “**taşıma**” olarak tanımlamakta ve bu çerçevede bu taşıma işlemi için kullanılan katsayıyı “**taşıma katsayısı**” olarak adlandırmaktadır.

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

**Tebliğdeki açıklamalara göre; düzeltme ve taşıma katsayılarının hesaplanmasında, kesirli (virgülden sonraki) kısım 5 (beş) hane olarak (altıncı hane yuvarlanarak) dikkate alınacaktır.** VUK’un geçici 31 ve 32 nci maddeleri kapsamındaki yeniden değerlendirilme uygulamalarında, değerlendirilmede kullanılan/kullanılacak ilgili katsayı hesaplanırken altıncı hane yuvarlanmadan virgülden sonraki kesirli kısım 5 hane olarak dikkate alınmaktaydı/alınmaktadır. Dolayısıyla, iki uygulama arasındaki bu farka dikkat edilmesi gerekir.

#### 6.3.2. Düzeltmeye Esas Tarih

Düzeltilme işlemini yapabilmek için kullanılması zorunlu olan “**Düzeltilme Katsayısı**”nı belirlemek amacıyla; bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak “**Düzeltilmeye Esas Tarihler**” Tebliğde aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

İlgili İktisadi Kıymet	Düzeltmeye Esas Tarih
<ul style="list-style-type: none"><li>Alış Bedeli İle Değerlenen Menkul Kıymetler</li><li>Mali Duran Varlıklar</li></ul>	Satın Alma Tarihi
<ul style="list-style-type: none"><li>İlk Madde Ve Malzeme, Ticari Mallar, Yarı Mamul ve Mamul ile Stokların Maliyetine Dahil Edilen Unsurlar,</li><li>Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Maliyeti Oluşturan Unsurlar, Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım Hakedişleri,</li><li>Gelecek Aylara Ve Yıllara Ait Giderler, Gideler,</li><li>Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar Haklar Ve Şerefiyeler İle Bu Varlıkları Oluşturan Unsurlar,</li><li>Özel Fonlar (<i>Sabit Kıymet Yenileme Fonu, KVK 5/1-e Gibi Parasal Olmayan Kıymet Olarak Kabul Edilen Fonlar</i>), Kar Yedekleri</li></ul> <p>(Bunlara Mahsuben Verilen Veya Alınan Parasal Olmayan Avanslar, Ödeme Veya Tahsil Tarihinden Mahsup Tarihine Kadar Düzeltir)</p>	Defterlere Kayıt Tarihi
<ul style="list-style-type: none"><li>Parasal Olmayan Alınan Depozito Ve Teminatlar İle Avanslar,</li><li>Nakit Olarak Ödenmiş Sermaye,</li><li>Hisse Senetleri İhraç Primleri, Hisse Senedi İptal Karları</li></ul>	Tahsil Tarihi
<ul style="list-style-type: none"><li>Parasal Olmayan Verilen Depozito Ve Teminatlar İle Avanslar</li></ul>	Ödeme Tarihi
<ul style="list-style-type: none"><li>Aynı Sermaye Olarak Konulan Kıymetler</li></ul>	Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih
<ul style="list-style-type: none"><li>Kar Yedekleri, Geçmiş Yıl Karları Ve Net Dönem Karı, Parasal Olmayan Kıymet Olarak Kabul Edilecek Fonların, Öz Sermaye Kalemlerine Ait Fark Hesaplarının Sermayeye İlave Edilmesi Dolayısıyla Artırılan Sermaye</li></ul>	Tescil Tarihi
<ul style="list-style-type: none"><li>Nakdi Sermaye Karşılığı Alınan Hisse Senetleri</li></ul>	Ödeme Tarihi
<ul style="list-style-type: none"><li>Aynı Sermaye Karşılığı Alınan Hisse Senetleri</li></ul>	Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih
<ul style="list-style-type: none"><li>Temettü Karşılığı Alınan Hisse Senetleri</li></ul>	İştirak Edilen Şirket Sermayesinin Tescil Tarihi
<ul style="list-style-type: none"><li>Parasal Olmayan Karşılıklar</li></ul>	Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet İçin Belirlenen Tarihler

Ayrıca Tebliğde, düzeltme/taşıma katsayısının belirlenmesiyle ilgili özellikli bazı durumlar da belirtilmiştir. Buna göre;



- Düzeltme işleminde esas alınabilecek en eski "Düzeltilmeye Esas Tarih" olarak 31/12/2004 (2004 takvim yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olması gereken en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için),
- VUK'un geçici 31, geçici 32 ve/veya mükerrer 298-Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerlendirme tarihi,
- Kayıtlara giriş tarihi; ay olarak belli edilemiyorsa, ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayı, yıl olarak belli edilemiyorsa, işletmenin kurulduğu yılın ilk ayı (işletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı),
- 31/12/2023 tarihi öncesi yapılan devir, tür değişikliği, tam ve kısmi bölünme işlemlerinde; devir ve bölünme tarihi değil, söz konusu kıymetlerin devir alınan, tür değiştiren veya bölünen işletmenin envanterine alındığı; birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih,
- Eğer devir, tür değişikliği, tam ve kısmi bölünme işlemlerinden gelen kıymetlerin kayıtlara giriş tarihi belli değilse, bu nevi kıymetler için devir veya bölünme birleşme tarihi
- **31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan yasal yedekler için deftere kayıt tarihi; 1.1.2024 tarihinden itibaren ayrılmış olan yedek akçeler için ise, yedek akçe olarak ayrılmış olan tutarın ait olduğu hesap dönemi sonundaki ay** (Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olanlarda 1/1/2024 tarihinden sonraki dönemlere ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 yılı içerisinde ayrılan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi 2023 yılının Aralık ayı olacaktır)

düzeltilmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

### 6.3.3. Stoklar İçin Toplulaştırılmış Yöntemlere Göre Düzeltme Katsayısı

Tebliğde; çok sayıda ve çeşitte olmaları ve giriş çıkış hareketlerinin yoğun olması nedeniyle, mükelleflere kolaylık sağlamak adına **sadece stoklar** için "toplulaştırılmış yöntemler" kullanılarak bulunan katsayılar üzerinden düzeltme işleminin gerçekleştirilmesine imkan tanınmıştır.

Buna göre, dileyen mükellefler diledikleri stokları için deftere kayıt tarihine göre (gerçek yöntem) ya da toplulaştırılmış yöntemlere göre tespit edecekleri düzeltme katsayısını kullanarak düzeltme işlemini yapabileceklerdir.

Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetler **stoklarla** sınırlıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden Tebliğde;

- a) Basit Ortalama Yöntemi
- b) Stok Devir Hızı Yöntemi
- c) Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

olmak üzere üç tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir.

Bu yöntemlerden, stok devir hızı yöntemi sadece 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesinde; hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi ise şartların sağlanması halinde 2024 ve sonraki dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesinde kullanılabilir. Basit ortalama yöntemi ise tüm dönemlerde kullanılabilir genel bir yöntemdir.

Mükellefler her bir dönemde kullanabilecekleri bu iki yöntemden **herhangi birini serbestçe seçebileceklerdir**. Ancak 2024 yılından itibaren yapılacak düzeltmelerden başlamak üzere, mükellefler seçtikleri bu toplulaştırılmış yöntemlerden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil **üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir**. **31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi geçiş dönemi düzeltilmesi mahiyetinde olduğundan, bu düzeltme için böyle bir bağlayıcılık bulunmamaktadır.**

- a) “**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 hesaplanacaktır.

$$\text{Dönem Ortama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}{(\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi} + \text{Bir Önceki Geçici Vergi Döneminin Sonundaki Fiyat Endeksi}) / 2}$$

Basit ortalama yöntemi, 31.12.2023 tarihli bilanço düzeltmesi ile şartların sağlanmasına bağlı olarak 2024 ve sonrasında yapılacak düzeltme işlemlerinde kullanılabilir.

- b) “**Stok devir hızı yöntemi**”nde mükellefler; öncelikle **stok devir hızını**, sonrasında **ortalama stokta kalma süresini** hesaplayacaklar ve nihayetinde 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır.

Stokların hangi aydan kaldığı bulunduktan sonra yapılması gereken; düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısını bulmak ve bu katsayıyla 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpmaktır.

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Dönem İçinde Satılan Toplam Mal Maliyeti}}{(\text{Dönem Başı Stok Tutarı} + \text{Dönem Sonu Stok Tutarı}) / 2}$$

$$\text{Ortalama Stokta Kalma Süresi} = \frac{\text{Dönem Gün Sayısı}}{\text{Stok Devir Hızı}}$$

Buna göre; örneğin 31/12/2023 tarihli bilanço düzeltmesinde stok devir hızı ve ortalama stokta kalma süresi formülleri uygulandıktan sonra ortalama stokta kalma süresinin 67 gün olarak hesaplandığı varsayılırsa, 31/12/2023 tarihinden 67 gün geriye gidilecek ve ilgili stoğun işletmenin aktifinde **Ekim ayından kalan** stoklar olduğu tespit edilecektir. Bu durumda ilgili stok **Ekim ayı Yİ-ÜFE değeri dikkate alınarak bulunacak düzeltme katsayısı ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır**. Buna göre düzeltilmiş yılsonu stok tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Düzeltilmiş Yılsonu Stokları} = \text{Düzeltilmeye Esas Tutar} \times \text{Ekim 2023 İçin Düzeltme Katsayısı}$$

**Tebliğe göre, stok devir hızı yöntemi sadece 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde kullanılabilir.** 2024 ve devamında yapılacak enflasyon düzeltmesinde bu yöntem kullanılmayacak olup, bunun yerine aşağıda açıklanan “hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi” kullanılabilir.

- c) “**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 düzeltmesi esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanacaktır. Düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stokun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınacaktır.

$$\text{Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{(\text{Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Dönem Başı Stoğun İlgili Dönemin Sonuna Taşınmış Değeri}) + (\text{Dönem İçi Alış ve Giderlerin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Değerleri})}{(\text{Dönem Başı Stok}) + (\text{Dönem İçi Alış ve Giderler})}$$

Tebliğe göre, “hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi” şartların sağlanması halinde 2024 ve takip eden yıllarda yapılacak enflasyon düzeltilmesinde kullanılabilir. 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde bu yöntem kullanılmayacak olup, bunun yerine yukarıda açıklanan “stok devir hızı yöntemi” kullanılabilir.

Tebliğde; stokların düzeltilmesinde mümkün olduğunca alt ayrıma gidilerek düzeltme işleminin gerçekleştirilmesinin esas olduğu, ancak hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı kullanarak düzeltme işlemini gerçekleştirecek olan mükelleflerin, diledikleri takdirde defteri kebir hesabı bazında da anılan düzeltme işlemini gerçekleştirebilecekleri ifade edilmiştir. Bununla birlikte, düzeltme işleminde alt ayırım yerine defteri kebir hesabı bazında düzeltme yapmayı tercih edenler, seçtikleri bu yöntemden 3 yıl boyunca dönemeyeceklerdir.

Mükellefler stokların düzeltilmesinde **gerçek yöntemi (deftere kayıt tarihini)** veya **toplulaştırılmış yöntemleri** tercih edebilirler. Gerek gerçek yöntem gerekse de toplulaştırılmış yöntemin tercih edilmesi halinde; mümkün olduğunca alt ayrıma gidilerek düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

#### 6.3.4. Birikmiş Amortismanlar İçin Düzeltme Katsayısı

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetinde olduklarından 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 dikkate alınarak düzeltilcektir.

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 (1.000.000x2,45=) 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 düzeltilcek ve düzeltilmiş tutar (600.000+600.000x%145=) 1.470.000 TL olarak hesaplanacaktır.

**2024 ve sonraki dönemlerde yapılacak düzeltmelerde ise, ilgili amortisman tabi kıymet ile buna ilişkin birikmiş amortisman tutarı önce taşıma katsayısıyla düzeltilcek ve ardından ilgili kıymetin düzeltilmiş maliyet bedeli üzerinden amortisman ayrılacaktır.**

Tebliğe göre; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Bu tutarlar enflasyon düzeltmesi sonrasında da gider olarak dikkate alınamayacaktır. Önceki enflasyon düzeltmesinde ve yeniden değerlendirme uygulamalarında ise ayrılmamış amortismanlar ayrılmış gibi kabul edilerek hesaplamalar yapılmıştı. Bu farklılığa dikkat etmek gerektiğini hatırlatırız.

Tebliğde, amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye

devam edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler dahil) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasının ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

#### 6.3.5. Yabancı Para Cinsinden İştirak Hisseleri

Yabancı para cinsinden hisse senetleri ve iştirakler de esas itibarıyla parasal olmayan bir iktisadi kıymettir ve düzeltmeye tabi tutulması gerekir. Tebliğde, bu kıymetlerin yukarıdaki şekilde açıklanan düzeltme katsayısıyla değil, düzeltme tarihindeki cari döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür.

#### 6.4. Düzeltilmiş Değer ve Düzeltme Farklarının Tespiti

Yukarıdaki adımlar sonucunda bulunan **düzeltilmeye esas tutar ile düzeltme katsayısının** çarpılması sonucunda "**düzeltilmiş değere**" ulaşılabacaktır. Düzeltilmiş değer ile düzeltme öncesi değer arasındaki fark ise ilgili kıymete ait enflasyon düzeltmesi farkını gösterecektir.

#### 6.5. Muhasebe Kayıtları ve Düzeltilmiş Değerlerin Mali Tabloya Aktarımı

Düzeltilme işlemi sonucunda; parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

Düzeltililecek tüm parasal olmayan kıymetlerin **düzeltilme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri** arasındaki farklar, her bir kıymet için ayrı ayrı açılacak enflasyon düzeltmesi farkları tali hesaplarında takip edilecek ve karşılığında torba hesap olan "**698- Enflasyon Düzeltme**" hesabına kaydedilecektir.

Sadece ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu/olumsuz farklar "**500-Sermaye**" hesabın alt hesabında değil, "**502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları**" ve "**503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)**" hesaplarında takip edilecektir.

##### 6.5.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Muhasebe Kayıtları

Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamındaki birden fazla takvim yılına sirayet eden yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakediş hesaplarının enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan farkları "**698-Enflasyon Düzeltme Hesabı**"na yerine "**697-Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**"na kaydedilecektir.

Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avanslar, ilk madde malzeme/yarı mamul/mamul/diğer stoklar gibi yıllara sâri inşaat işi ile ilgili değerlerin düzeltilmesinden kaynaklanan farklar da "**697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**" ile ilişkilendirilecektir.

Tebliğe ekli 3 no.lu listede yer verilmediğinden, yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetlerinin düzeltilmesinde ROFM düzeltmesi yapılmayacaktır.

##### 6.5.2. 31.12.2023 Tarihli Bilançonun Düzeltilmesinde Ortaya Çıkan Kar veya Zararın Durumu

Parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve Tebliğde torba hesaba atılarak kapatılacağı belirtilen öz kaynak kalemleri "**698-Enflasyon Düzeltme Hesabı**"na, yıllara sari inşaat işi kapsamındaki hesapların farkları ise "**697-Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**"na aktarılacaktır.

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde "**698-Enflasyon Düzeltme Hesabı**"nın kalanı gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp, "**Geçmiş Yıllar Karları Hesabı**"na veya "**Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı**"na aktarılarak kapatılacaktır.

Bu şekilde ortaya çıkan geçmiş yıllar karları vergilendirilmeyecek, geçmiş yıllar zararları ise mali zarar olarak kabul edilmeyecektir.

"697-Enflasyon Düzeltme Hesabı/Yıllara Sâri İnşaat İşleri" hesabının kalanı da gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp, "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılacaktır. Bu hesaplar işin bitiminde "Geçmiş Yıllar Karları/Zararları" hesabına intikal ettirilecek ve vergi matrahıyla ilişkilendirilmeyecektir.

### 6.5.3. 2024 ve Sonraki Yıllarda Yapılacak Düzeltmelerde Ortaya Çıkan Kar veya Zararın Durumu

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinde olduğu gibi, 2024 ve sonraki yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesinde de, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan düzeltme farkları "698-Enflasyon Düzeltme Hesabı"na, yıllara sari inşaat işi kapsamındaki hesapların farkları ise 697-Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na aktarılacaktır.

Ancak bu defa 698-Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın kalanı "648-Enflasyon Düzeltmesi Geliri"ne veya "658-Enflasyon Düzeltmesi Gideri"ne aktarılarak gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde yine bulunan farklar iş tamamlanana kadar "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda takip edilecek ve işin bittiği yılda "648-Enflasyon Düzeltmesi Geliri"ne veya "658-Enflasyon Düzeltmesi Gideri"ne aktarılacaktır.

**Kısaca 2024 ve devamında yapılacak enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan kar veya zarar ilgili dönem vergi matrahını etkileyecektir.**

Diğer taraftan, 7491 sayılı Kanununun 17 nci maddesiyle VUK'un geçici 33 üncü maddesinde yapılan düzenlemeye göre; bankalar, 6361 sayılı Kanun kapsamındaki şirketler, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri tarafından geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Bu hüküm uyarınca, bu mükellefler geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, ancak düzeltme sonucu oluşacak kar veya zararlarını dönem kazancının tespitinde dikkate almayacaklardır. Düzenlemeyle, Cumhurbaşkanı 2026 yılı için bu uygulamayı yaptırmaya yetkili kılınmıştır. Bu düzenlemeyle birlikte, 2024 ve 2025 yıllarında yapılacak enflasyon düzeltmesi adı sayılan kurumlar için bir nev'i kapsamı genişletilmiş (sadece ATİK'ler değil, iştirak hisseleri vs de dahil) yeniden değerlendirme haline gelmiştir.

## 7. DİĞER ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

### 7.1. 31.12.2023 Tarihli Düzeltme ile 2024 ve Sonraki Yıllar Düzeltmesi Arasındaki Farklar

Sirkülerimizin önceki bölümlerinde zaman zaman değinilmiş olmakla birlikte, 31.12.2023 tarihli bilanço düzeltmesi ile 2024 ve sonraki yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmesi arasındaki farklar aşağıdaki tabloda özet olarak gösterilmiştir:

31.12.2023 düzeltmesi	2024 ve sonraki yıllar düzeltmesi
Şarta bağlı olmaksızın yapılacaktır.	Şartların sağlanması halinde yapılacaktır.
698 no.lu hesabın bakiyesi "Geçmiş Yıl Kar/Zararları" aktarılır. Bu tutarlar vergi hesabında dikkate alınmaz.	698 no.lu hesabın bakiyesi gelir tablosunda "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" veya "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına akarılır. Bu tutarlar vergi hesabında dikkate alınır.
Vergi matrahı (FGK hesaplaması dahil), enflasyon düzeltmesi öncesi mali tablolara göre tespit edilen karlar/zararlar üzerinden hesaplanacaktır.	Vergi matrahı, enflasyon düzeltmesi sonrası mali tablolara göre tespit edilen karlar/zararlar üzerinden hesaplanacaktır.
2023 hesap dönemi amortisman gideri enflasyon düzeltmesi öncesi değerler üzerinden hesaplanacaktır.	2024 hesap dönemi amortisman gideri enflasyon düzeltmesi sonrası değerler üzerinden hesaplanacaktır.
2023 ve önceki dönemlere ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları varsa, 2024 ve sonraki dönemlerde verilecek beyannamelerde bu mali zararlar mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.	2024 ve sonraki dönemlere ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlar, takip eden dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapılması halinde düzeltmeye tabi tutulacaktır.
Toplulaştırmış yöntemlerden «stok devir hızı» yöntemi kullanılabilir.	Toplulaştırmış yöntemlerden «stok devir hızı» yöntemi yerine «hareketli ağırlıklı ortalama» yöntemi kullanılabilir.
Toplulaştırılmış yöntemler ile ROFM hesaplama yöntemi tercihi bağlayıcı değildir.	Toplulaştırılmış yöntemler ile ROFM hesaplama yöntemi tercihi bağlayıcıdır. Takip eden 3 hesap dönemi bu tercihlerden dönülemez.
Düzeltilme öncesi bilançoda yer alan geçmiş yıllar kar/zararı hesabı 698 hesaba atılarak kapatılır.	31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kar/zararı düzeltilir.
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 alınabilecektir.	Amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın takip eden dönemlerde beyannameden indirimi mümkün değildir.
2023 yılında düzeltmeye tabi tutulmuş amortisman tabi olmayan kıymetlerin (arsa, iştirak hissesi vs), düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar KKEG yapılacaktır	2024 ve sonraki yıllarda düzeltmeye tabi tutulmuş amortisman tabi olmayan kıymetlerin (arsa, iştirak hissesi vs), düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, ortaya çıkan fark gider olarak dikkate alınabilir.

## 7.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymeler ile İlgili Özelikli Hususlar

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasıyla ilgili Tebliğde belirtilen özellikli hususlar maddeler halinde aşağıda özetlenmiştir:

- 2023 hesap dönemine ait vergi matrahı, **düzeltilme öncesi** mali tablolara göre tespit edilecektir. Bu sebeple, 2023 hesap dönemi amortisman gideri de enflasyon düzeltmesi



öncesi değerler üzerinden hesaplanacaktır. İzleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmayacağına bakılmaksızın amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanacaktır. 2024 ve sonraki yıllarda düzeltme yapılması halinde ise, amortisman gideri enflasyon **düzeltilmesi sonrası** değerler üzerinden ilgili dönemde hesaplanacaktır.

- Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ve birikmiş amortismanlarının **enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyaridir**. Ancak söz konusu kıymetlerin fiilen ayrılmamış amortismanlar nedeniyle net defter değeri varsa, bunların ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine **tabi tutulması zorunludur**.
- ROFM ihtiva eden kıymetler Tebliğin 3 no.lu ekinde sayılmıştır. **Bu listede maddi olmayan duran varlıklar bulunmadığından, bu kıymetler için ROFM hesaplaması yapılmayacaktır.**
- Yapılmakta olan yatırımlar hesabı, her ay sonu itibarıyla kesinleşmiş harcama tutarlarının o aya ait düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır. Yapımı süren ve tamamlandığında ilgili **maddi duran varlık hesabına** aktarılacak olan yatırımlar ROFM içerebildiğinden, bu kapsama giren yatırımların bünyesinde aktifleştirilen finansman maliyetleri varsa, ROFM hesaplaması yapılması gerekecektir. **Eğer ilgili yatırım 26 hesaplar gibi maddi olmayan duran varlık hesabına aktarılacaksa, ROFM düzeltmesine tabi olmayacaktır.**
- Yatırımlar hesabından gelmiş olan, diğer bir deyişle, aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmaya başlanan kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak söz konusu değerlerin **aktifleştirme tarihleri değil**, yapılmakta olan **yatırımlar hesabına kayıtların yapıldığı tarihler esas alınacaktır.**
- VUK'un geçici 31, geçici 32 ve/veya mükerrer 298-Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş taşınmaz ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler için en son yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerleri ve tarihleri esas alınarak düzeltme yapılmalıdır. Ayrıca yeniden değerlendirme yapılan bu kıymetler için ROFM hesaplanmayacaktır.
- 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi 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 alınabilecektir. Ancak, amortismanına tabi bu iktisadi kıymetin 1/1/2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla reel olmayan finansman maliyetinin itfa olunmayan kısmının, kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Önceki uygulamada geçici 25 inci maddede bu yönde yasal bir hüküm varken, halihazırda gerek VUK'un mük. 298/A maddesinde ve gerekse geçici 33 üncü maddede böyle bir hüküm yoktur. Dolayısıyla, Tebliğdeki bu açıklamanın yasal bir dayanağı bulunmamaktadır. Bununla birlikte, mükelleflerin lehine bir uygulama olması nedeniyle idare ile mükellefler arasında bir ihtilaf yaratması beklenmemektedir.
- Tebliğde, 31.12.2023 tarihli bilançoda düzeltmeye tabi tutulmuş amortismanına tabi olmayan kıymetlerin (stok, arsa, iştirak hissesi vs), düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın KKEG yapılacağı belirtilmiştir. Önceki uygulamada geçici 25 inci maddede bu yönde yasal bir hüküm varken, halihazırda gerek VUK'un mük. 298/A maddesinde ve gerekse geçici 33 üncü maddede böyle bir hüküm yoktur. Dolayısıyla, Tebliğdeki bu açıklamanın yasal bir dayanağı bulunmamaktadır. Yasal dayanaktan yoksun böyle bir açıklamayla mükelleflerin bu kıymetlere ait maliyetlerinin vergi matrahından indiriminin kabul edilmemesinin oldukça yanlış olduğunu ve ilerleyen dönemde bu konuda çok sayıda ihtilafa neden olacağını düşünüyoruz.

- Finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetler, kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.
- Tebliğde, birleşme primi ve birleşmeden kaynaklanan şerefiyenin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte bilançonun pasif tarafında yer alan birleşme priminin esasında hisse senedi ihraç primi mahiyetinde olduğunu ve düzeltmeye tabi tutulması gerektiğini düşünüyoruz. Nitekim, önceki uygulamada bu yönde verilmiş bir Danıştay kararının bulunduğunu hatırlatmak isteriz.

### 7.3. Beyanname Üzerinde Yapılacak İşlemler

2023 hesap dönemi sonunda yapılacak enflasyon düzeltmesinde; vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilecek ve beyannamede indirilemeyen (2023 ve önceki yıllar) geçmiş yıl zararları varsa mukayyet değerle dikkate alınacaktır. Bu mali zarar tutarları sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Buna karşın, 2024 ve sonraki yıllarda enflasyon düzeltmesi yapılması halinde; vergi matrahı, enflasyon düzeltmesi sonrası mali tablolara göre belirlenecek ve beyannamede indirilemeyen 2024 ve sonraki yıllara ait geçmiş yıl mali zararları varsa bunlar düzeltmeye tabi tutulacaktır.

2024 ve sonraki yıllarda enflasyon düzeltmesi yapılması halinde; mükellefler bu dönemlere 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.

Kanunen kabul edilmeyen giderler ile istisnaların düzeltilmesine ilişkin Tebliğde yapılan açıklamalar aynen aşağıya alıntılanmıştır:

*“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 15/7/2022 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 vergilerini binek otomobilin maliyetine dahil etmiştir. 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.*

*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*

*amortismanına 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 düzeltilmesi 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.”*

1.1.2024 tarihinden sonra yapılacak düzeltmelerde kanunen kabul edilmeyen giderler ile istisnaların düzeltilmiş değerleriyle beyannamede yer alması enflasyon düzeltmesi uygulamasının çok temel bir sonucudur. Enflasyon düzeltmesinde eğer gelir tablosu da düzeltilmiş olsaydı, bu tutarların zaten düzeltilmiş değerlerine ulaşılabileceği ve beyannamede bu haliyle dikkate alınması sağlanmış olacaktı.

Oysa Tebliğde yapılan yukarıdaki açıklamalar, kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisnaların enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmamasına neden olmaktadır. Kaldı ki, Tebliğde binek araca ilişkin kanunen kabul edilmeyen gider olarak ayrılan amortismanların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kanunen kabul edilmeyen gider olacağı yönündeki açıklama da hatalıdır. Çünkü bu amortismanlar aynı zamanda ilgili dönemdeki ticari karı da azalttığından, düzeltmede daha az zarar etkisine neden olmaktadır. Kanunen kabul edilmeyen amortismanların ticari kardaki etkisini göz ardı ederek tek yönlü olarak sadece yarattığı gider etkisini dikkate almak doğru bir yaklaşım değildir. Bu konunun da ilerleyen dönemlerde idare ile mükellefler arasında ihtilaf yaratacağını düşünüyoruz.

#### **7.4. Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Pasif Kalemlerde Oluşan Enflasyon Farklarının Durumu**

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak, avanslar, depozitolar, hakedişler ve sabit kıymet yenileme fonu gibi işleyişi gereği ilgili hesaplara aktarılarak kapatılması mümkün olan hesapların kapatılması durumunda, bunlara ait enflasyon fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılmayacaktır.

Bununla birlikte; öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecek veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

#### **7.5. Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Kârlarının Vergilendirilmesi**

31.12.2023 tarihli bilançooya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesaplarında gösterilecektir. 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 kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda dönem net kârı/zararı gösterilmeyecek, düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kârı veya zararı bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır.

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları, kaydedildiği “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabının alt hesabında izlenecek ve sonraki dönemlerde düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Mükellefler 31.12.2023 tarihli bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını, düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoaya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârının 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 kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

Düzeltilme sonucu bulunan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesi mümkün olup, bu işlem kar dağıtımı sayılmayacaktır.

#### 7.6. Enflasyon Düzeltmesi Öncesine Ait Geçmiş Yıl Kârlarının Vergilendirilmesi

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar kârları hesabında takip edilen; düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya carî dönem ticarî kârının, 1/1/2024 tarihinden sonra kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacak, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

#### 8. ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMİNİN YAPILMAMASININ MÜEYYİDESİ

VUK'un enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri esas itibarıyla değerlendirilmiştir. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin düzeltme işlemi yapmaması, değerlendirme işleminin usulüne göre yapılmaması hükmünde olup cezai müeyyide de bu kapsamda olacaktır.

VUK'un usulsüzlük dereceleri ve cezalarını düzenleyen 352 nci maddesi incelediğinde, enflasyon düzeltmesi yapmama fiiline uyan usulsüzlük fiilinin “**vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ve ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması**” fiili olduğu anlaşılmaktadır. Bu fiilin sermaye şirketleri için geçerli cezası ise 2023 yılı için 370 TL ve 2024 yılı için 580 TL'dir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin işlemlere paralel olarak Tekdüzen Hesap Planında yapılan düzenlemelerin yer aldığı 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uyulmaması durumunda, VUK'un ilgili hükümleri uyarınca gerekli ayrıca özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Bu kapsamda, enflasyon düzeltmesi yapılmadığında VUK'nun özel usulsüzlük cezalarını düzenleyen 353 üncü maddesinin 6 no.lu bendinde yer alan “**belirlenen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara ilişkin usul ve esaslar ile muhasebeye yönelik bilgisayar programlarının üretilmesine ilişkin kural ve standartlara uymama**” fiili gereğince 2023 yılı için 26 bin TL ve 2024 için 40 bin TL özel usulsüzlük cezası uygulanabilecektir.

Bununla birlikte, enflasyon düzeltmesinin ilgili ve/veya takip eden dönem matrahlarını etkileyecek olması nedeniyle, yapılmaması nedeniyle vergi zıyana neden olabileceği de hatırdan çıkarılmamalıdır.

Saygılarımızla,