



ENFLASYON MUHASEBESİ EĞİTİMİ

CUMHUR İNAN BİLEN

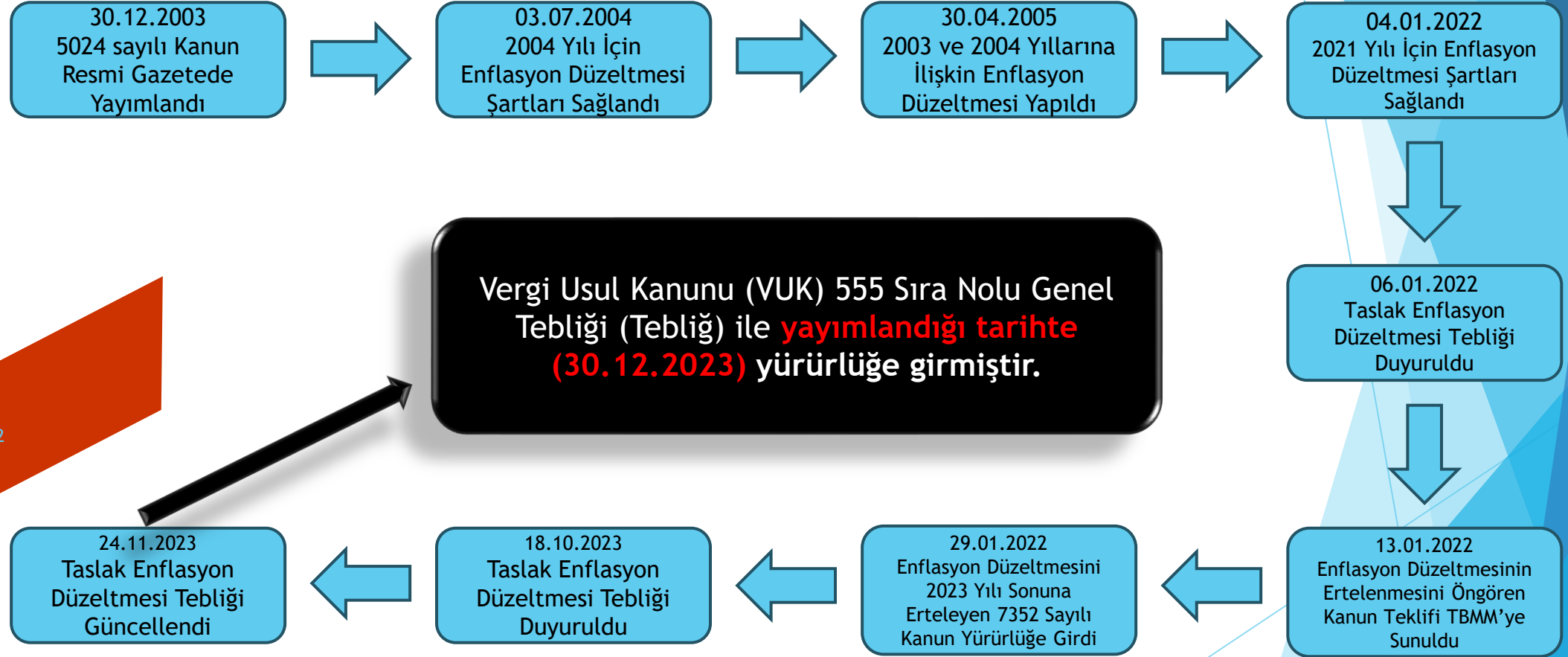
YMM-BAĞIMSIZ DENETÇİ
ESKİ HESAP UZMANI

2.2.2024

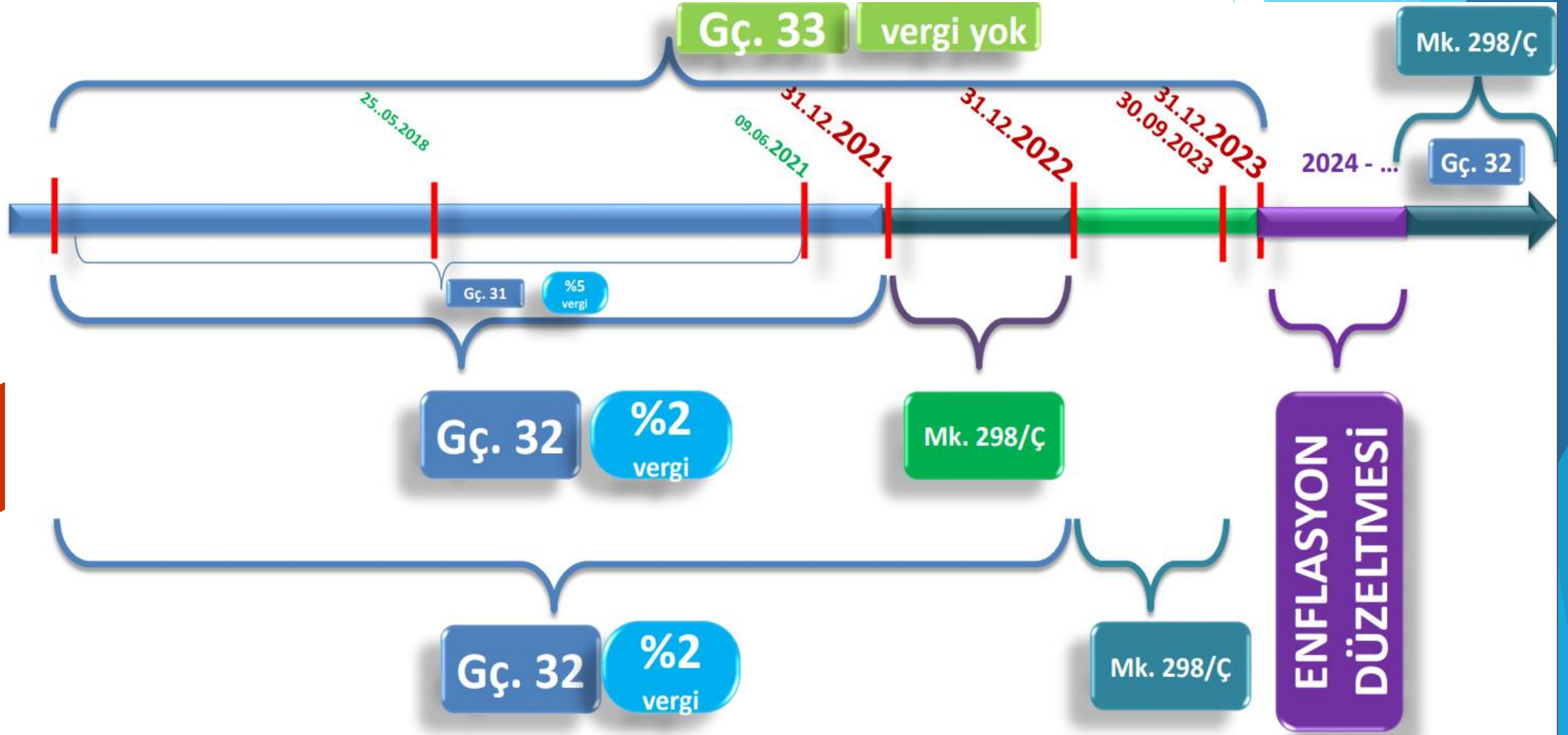
BİLKENT CYBERPARK, ANKARA



Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Tarihsel Süreç



Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Tarihsel Süreç (Devamı)





Enflasyon Düzeltmesinin Amacı

Mali Tabloların Uzun Yıllar Süren Yüksek Enflasyonun Etkisinden Arındırılması Ve Böylece Vergileme Üzerindeki Enflasyondan Kaynaklanan Olumsuzlukların Giderilmesi.

Paranın Satın Alma Gücündeki Değişmeler Nedeniyle Gerçek Durumu İfade Edemeyen Mali Tabloların, Gerçek Durumu İfade Eder Hale Gelmelerini Sağlamak.



Enflasyon Düzeltmesinin İşleyişi

AKTİF	BİLANÇO	PASİF
<ul style="list-style-type: none">* Parasal Varlıklar* Parasal Olmayan Varlıklar* Enflasyon Düzeltmesi Farkı		<ul style="list-style-type: none">* Parasal Yükümlülükler* Parasal Olmayan Yükümlülükler* Enflasyon Düzeltmesi Farkı* Kar veya Zarar (Geçmiş Yıl Kar veya Zararı)

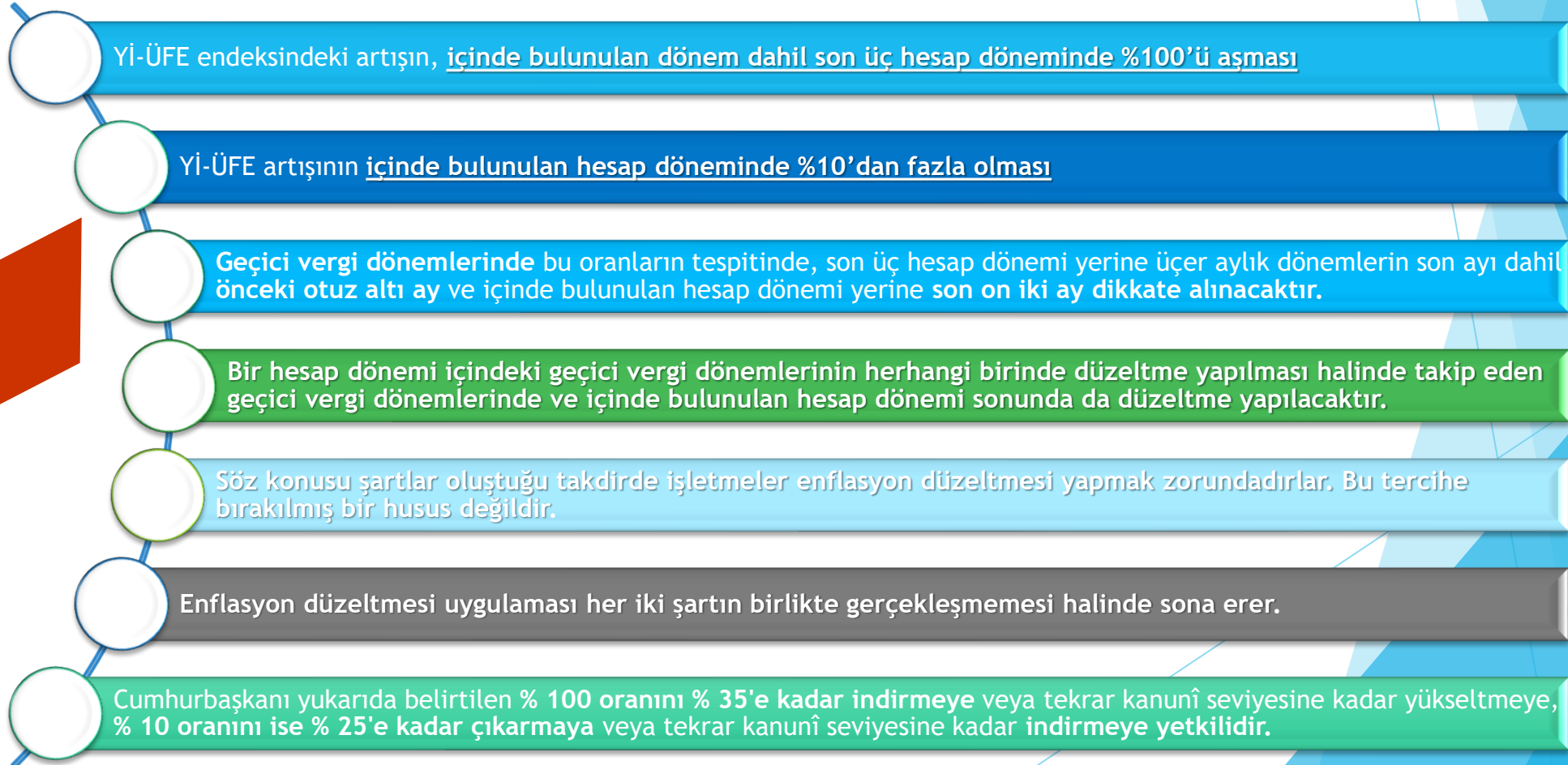
5

Enflasyon düzeltmesi yapma ve geçici vergi beyannamesi verme zorunluluğu bulunan mükelleflerce, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin gelir/kurumlar beyannamelerine **düzeltilmiş (düzeltme sonrası) bilanço eklenir.**



Enflasyon Düzeltmesi Şartları

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) mükerrer 298/A maddesine göre, enflasyon düzeltmesi yapılması için aşağıdaki şartların aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir. Buna göre;





Enflasyon Düzeltmesine İlişkin VUK Geçici Madde 33 İncelemesi

- VUK Geçici Madde 33 hükmü; “Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile **2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde** mükerrer 298’inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Mükerrer 298’inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması açısından, birinci fıkrada enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemler enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilir. **31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.** Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümleri, mükerrer 298’inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler bakımından geçerli değildir. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.” şeklindedir.



Enflasyon Düzeltmesine İlişkin VUK Geçici Madde 33 İncelemesi (Devamı)

- 2021 ve 2022 hesap dönemleri (geçici vergi dönemleri dahil) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde **enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın** mali tablolar enflasyon düzeltmesine **tabi tutulmayacaktır.**
- 31/12/2023 tarihli mali tablolar ise **enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın** enflasyon düzeltmesine **tabi tutulacaktır.**
- Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler **2024 yılında biten özel hesap dönemlerinin son günü itibariyle** bu enflasyon düzeltmesini yapacaklardır.
- Düzeltme sonucu tespit edilen geçmiş yıl kârı **vergiye tabi tutulmayacak**, geçmiş yıl zararı da **zarar olarak kabul edilmeyecektir.**
- Daha sonraki dönemlere ait mali tabloların düzeltme işlemleri ise **VUK'un mükerrer 298/A maddesindeki şartların varlığına bağlı olarak yapılacaktır.**
- **Enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemlerde (2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemleri) VUK'un mükerrer 298/Ç maddesi kapsamındaki sürekli yeniden değerlemeden yararlanabilecektir.**



Enflasyon Düzeltmesi Kapsamına Giren Mükellefler

Kapsama Giren Mükellefler

- Kazançlarını BİLANÇO ESASINA göre tespit eden GELİR ve KURUMLAR vergisi mükellefleri ile İş Ortaklıkları,
- Kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları ile bunların bünyesindeki işletmeler ve imtiyazlı işletmeler,
- Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler,
- Kollektif, adi komandit ve adi şirketler kapsama dahildir.
- İhtiyari bir uygulama değil, ZORUNLUDUR.
- Kazançları istisna olanlar (serbest bölge kazanç istisnası elde edenler, v.b.) da kapsama dahildir.
- Yeni işe başlayan mükellefler genel esaslara tabidir.

Kapsama Girmeyen Mükellefler

- Kazançlarını İŞLETME ESASINA tespit eden GELİR VE KURUMLAR vergisi mükellefleri kapsama girmemektedir.
- Serbest meslek erbapları kapsama girmemektir. ANCAK, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini (ATİK'lerini) düzeltebilirler.
- Kayıtlarını TL para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmasına izin verilen mükellefler kapsam dışındadır.
- Bunlardan TL kayıt yapmaya dönen mükelleflerden, dönüş yapılan hesap döneminden itibaren 3 hesap dönemi geçmemiş olanlar kapsam dışındadır.

Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunluluğunun bulunmadığına, ancak ihtiyari olarak düzeltme yapmalarının mümkündür*.



Enflasyon Düzeltmesi Kapsamına Giren Mali Tablolar

Kapsama Giren Mali Tablolar

BİLANÇO

(Hazine ve Maliye Bakanlığı düzeltmeye tabi mali tabloları belirlemeye yetkilidir.)

Enflasyon Düzeltmesi Aşamaları

1- Mali tabloda yer alan kıymetlerden **hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu** tespit edilecektir.

2- Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde **dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları)** bulunacaktır.

3- Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde **düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları** belirlenecektir.

4- 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.**

5- Parasal olmayan kıymetler **düzeltilmiş değerleriyle**, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.



1. Aşama: Bilançodaki Parasal Olmayan Kıymetler Belirlenir

Parasal Kıymetler

Ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak, satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri ifade etmektedir.

Örn; Nakit para, alınan çekler, para alacakları, para borçları ve krediler.

Parasal Olmayan Kıymetler

Ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetleri ifade etmektedir.

Örn; Stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve öz sermaye kalemler.

- Parasal kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Zira bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü göstermektedir.
- Ancak, bilançodaki parasal olmayan kıymetlere ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen, parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar.



1. Aşama: Bilançodaki Parasal Olmayan Kıymetler Belirlenir (Devamı)

Parasal Kıymetler

Hazır Değerler,

Özel-Kamu Kesimi Tahvil, Senet, Bonoları,

Ticari ve Diğer Ticari Alacaklar,

Diğer Dönen Varlıklar,

Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar,

Finansal Borçlar,

Ticari Borçlar,

Diğer Borçlar,

Borç ve Gider Karşılıkları.

Parasal Olmayan Kıymetler

Hisse Senetleri ve İştirak Hisseleri,

Stoklar (İlk Madde ve Malzeme, Yarımamul, Mamul, Ticari Mallar, Diğer Stoklar, Verilen Avanslar),

Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyeti, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakedişleri,

Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler ve Gelirler,

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar,

Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Ödenmiş Sermaye,

Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları,

Hisse Senedi İhraç Primi, Hisse Senedi İptal Karları,

Yasal Yedekler, Diğer (Statü ve Olağanüstü) Kar Yedekleri,

Bazı Özel Fonlar (*)



1. Aşama: Bilançodaki Parasal Olmayan Kıymetler Belirlenir (Devamı)

Verilen/alınan depozito ve teminatlar parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, "Parasal Olmayan Kıymet" olarak değerlendirilir.

Endeksleniyorsa parasal olmayan kıymet,
Aynen veriliyor veya alınıyorsa parasal kıymet.

Verilen / alınan avanslar parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "Parasal Olmayan Kıymet" olarak değerlendirilir.

Fiyatı sabitliyorsa parasal olmayan kıymet,
Fiyatı sabitlemiyorsa parasal kıymet.

Yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri, alınan & verilen avanslar gibi) kıymetler "Parasal Kıymet" olarak addedilecektir.

Yabancı para cinsinden hisse senetleri ve iştirakler düzeltme tarihindeki döviz kuru ile değerlendirilir ve düzeltilir.

Karşılıklar bağlı oldukları iktisadi kıymete göre parasal ya da parasal olmayan ayrımına tabi tutulacaktır. Sadece VUK'a göre ayrılabilen karşılıklar düzeltilebilir.

Kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı VUK'a göre ayrılmadığından düzeltilmez,

Şüpheli alacak karşılığı ise parasal olduğundan düzeltilmez,
Stok değer düşüklüğü karşılığı eğer VUK'a göre ayrılmışsa düzeltilir.

Öz sermaye kalemleri aksi hüküm olmamak şartıyla "Parasal Olmayan Kıymet" olarak kabul edilir.



1. Aşama: Bilançodaki Parasal Olmayan Kıymetler Belirlenir (Devamı)

DÜZELTİLİR

- Sabit kıymet yenileme fonu (VUK 328 ve 329),
- Girişim sermayesi fonu (VUK 325/A),
- KVK 5/1-(e), (j) ve (k) gereğince oluşturulan fonlar,
- 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları,
- 6491 sayılı Teknoloji Geliştirme Böl. Kanunu Ek 3.madde ile 5746 sayılı Ar-Ge ve Tasarım Faal. Des. Hk. Kan. 3. maddesi kapsamındaki fonlar,
- Varlık barışı çerçevesinde yurt dışından getirilen varlıklar nedeniyle oluşturulan fonlardan; altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar (GVK geçici 85, 90 ve 93 ile KVK geçici 15 ve 5811 sayılı Kanun).

DÜZELTİLMEZ

- Gelir/kurumlar vergisinde gelir olarak dikkate alınmayan hibe karşılığı fonlar (GVK geçici 84 ile 5746 sayılı Kanun md. 33),
- VUK 280/A uyarınca oluşan fon hesabı,
- Varlık barışı çerçevesinde yurt dışından getirilen varlıklar nedeniyle oluşturulan fonlardan; nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklı olanlar (GVK geçici 85, 90 ve 93 ile KVK geçici 15 ve 5811 sayılı Kanun).

KAPATILIR

- Yeniden değerlendirme değer artış fonu (VUK geçici 31, geçici 32 ve mük. 298-Ç),
- İştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,
- Düzeltme öncesi “Geçmiş Yıllar Karları”, “Geçmiş Yıllar Zararları” ve “Dönem Net Karı (Zararı)” hesapları.



1. Aşama: Bilançodaki Parasal Olmayan Kıymetler Belirlenir (Devamı)

Özsermaye Kalemleri	Enflasyon Düzeltmesi Durumu
Sermaye	Düzeltilir
Sermaye düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları	Düzeltilir
Hisse senetleri ihraç primleri	Düzeltilir
Hisse senedi iptal karları	Düzeltilir
Yasal yedekler	Düzeltilir
Statü yedekleri	Düzeltilir
Olağanüstü yedekler	Düzeltilir
Sabit kıymet yenileme fonu	Düzeltilir
Girişim sermayesi fonu (VUK Md. 325/A)	Düzeltilir
Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı (KVK Md.5/1- e)	Düzeltilir



1. Aşama: Bilançodaki Parasal Olmayan Kıymetler Belirlenir (Devamı)

Özsermaye Kalemleri	Enflasyon Düzeltmesi Durumu
Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar (KVK Md.5/1-j)	Düzeltilir
Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar (KVK Md.5/1-k)	Düzeltilir
6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık (fon) hesapları	Düzeltilir
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	Düzeltilir
Varlık barışına ilişkin fonlardan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar	Düzeltilir
Varlık barışına ilişkin fonlardan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklı olanlar	Düzeltilmez
Vergi Usul Kanunu (VUK) madde 280/A uyarınca oluşan fon hesabı	Düzeltilmez
Gelir/kurumlar vergisinde gelir olarak dikkate alınmayan hibe karşılığı fonlar (GVK geçici 84 ile 5746 sayılı Kanun md. 3 gibi)	Düzeltilmez



1. Aşama: Bilançodaki Parasal Olmayan Kıymetler Belirlenir (Devamı)

Özsermaye Kalemleri	Enflasyon Düzeltmesi Durumu
Mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı	Kapatılır
Geçici 31 inci ve geçici 32'nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı	Kapatılır
İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortakları bünyesinde 213 sayılı Kanunun söz konusu hükümlerine göre yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşmuş değer artışlarından kaynaklı iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı *	Kapatılır
Düzeltilme öncesi "Geçmiş Yıllar Karları", "Geçmiş Yıllar Zararları" ve "Dönem Net Karı (Zararı)" hesapları	Kapatılır

* VUK 555 Sıra Nolu Tebliğ ile çıkarıldı.



1. Aşama: Bilançodaki Parasal Olmayan Kıymetler Belirlenir (Devamı)

VUK'un mükerrer 298-Ç maddesi kapsamındaki yeniden değerlemeye ilişkin fonlar, ilgili ATİK elden çıkarıldığında amortismanlar gibi değerlendirilip vergilendirilmektedir.

Bu fonlar enflasyon düzeltmesi sırasında geçmiş yıl kar/zarar hesabına aktarılarak kapatılacağından, 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda yer almayacaktır.

Bu nedenle, 01.01.2024 tarihinden itibaren elden çıkarılacak bu kapsamdaki ATİK'ler için bu fonlardan kaynaklı herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Bu anlamda mükelleflerin sürekli yeniden değerlemeye tabi tuttıkları ATİK'lerini elden çıkarmalarını 2024 yılına kadar ertelemeleri önemli bir vergisel avantaj yaratabilecektir.



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir

- Düzeltmede parasal olmayan kıymetlerin aşağıdaki tutarları üzerinden hesaplama yapılır. Buna göre;

GENEL KURAL

Parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu VUK değeri.

ENFLASYON DÜZELTMESİ

Daha önce enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuşsa, bilançoda yer alan düzeltilmiş değerleri (2023 yılı için 31.12.2004 tarihindeki değer).

YENİDEN DEĞERLEME

VUK'un geçici 31, geçici 32 ve mükerrer 298-Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, yeniden değerlendirme sonrası değerleri.



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

Düzeltilmeye Esas
Tutar

Reel Olmayan Tutar
Reel Tutar

Reel Olmayan Finansman Maliyetleri (ROFM),

01.01.2024 Tarihinden Önce Ayrılmış ve Sermayeye İlave Edilmiş Olan Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu Gibi Fonlar,

düzeltilmeye esas değerden düşülür.



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

Reel Olmayan Finansman Maliyetleri (ROFM)

- Mali tabloda yer alan bazı iktisadi kıymetler kredi kullanılmak suretiyle satın alınmış ve bu kapsamda krediye ilişkin ödenen finansman giderlerinin bir kısmı VUK'a uygun olarak bu kıymetlerin bedellerine eklenmiş olabilecektir.
- Böyle bir durumda, bu finansman giderlerinin tamamı reel finansman gideri değildir.
- Çünkü aktifleştirilen bu tutarlar borç verenin enflasyon nedeniyle uğrayacağı kayıp tutarını da (enflasyon etkisini) içermektedir.
- Bu kapsamda, düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşılırken; ROFM ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

- ROFM ihtiva edebilen iktisadi kıymetler Tebliğ ekinde (Ek-3) belirtilmiştir. Aşağıdaki kıymetler dışındakilere ROFM düzeltmesi yapılmayacaktır.

STOKLAR

MALİ DURAN
VARLIKLAR

MADDİ DURAN
VARLIKLAR

ÖZEL
TÜKENMEYE TABİ
VARLIKLAR

150 Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde ve malzemeler,
151 Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamuller,
152 Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamuller,
153 Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacıyla işletmeye alınan ticari mallar,
157 Diğer stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurdalar,
240 İştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenemeyen, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kaybolduğu için elde tutulan menkul kıymetler,
242 İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık payları,
245 İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye payları,



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

- ROFM ihtiva edebilen iktisadi kıymetler Tebliğ ekinde (Ek-3) belirtilmiştir. Aşağıdaki kıymetler dışındakilere ROFM düzeltmesi yapılmayacaktır.

STOKLAR

MALİ DURAN
VARLIKLAR

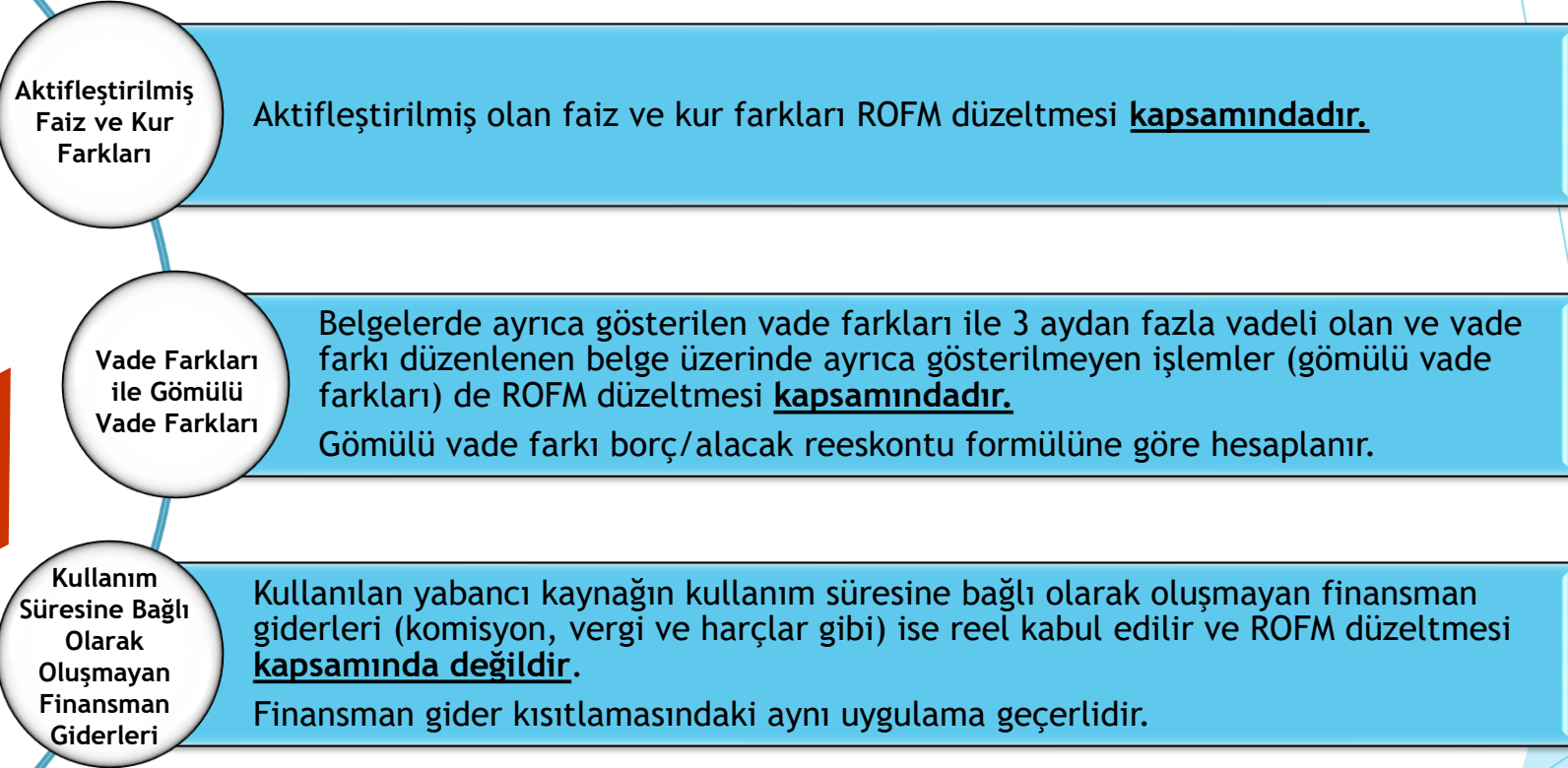
MADDİ DURAN
VARLIKLAR

ÖZEL
TÜKENMEYE TABİ
VARLIKLAR

250 İşletmeye ait her türlü arazi ve arsalar,
251 Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş yeraltı ve yerüstü düzenleri,
252 Her türlü binalar ve mütemmim cüzüleri,
253 Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar,
254 İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtlar,
255 İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıklar,
258 Yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı yatırımlar,
271 Arama amacı ile yapılan işlerle ilgili arama giderleri,
272 Açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yataklar yerüstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğimli yol, mecra ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. hazırlık ve geliştirme giderleri.

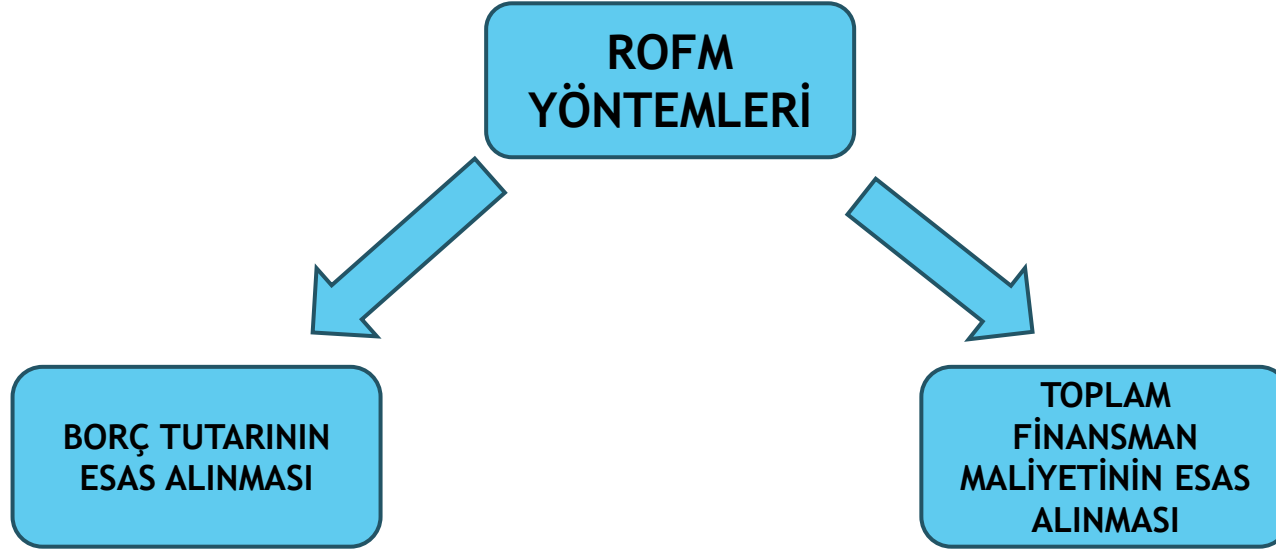


2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)





2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)





2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

1. Yöntem: Borç Tutarının Esas Alınması:

- Bu yöntemde ROFM, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunmaktadır.
- Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanmaktadır.
- Formüldeki oranın 1'den büyük olması halinde, finansman giderlerinin tamamının reel olmadığı, 1'den küçük olması halinde ise aşan kısmın reel olduğu kabul edilecektir.

ROFM = Borç Tutarı x

$((\text{Borcun Kapatıldığı Aya Ait Yİ-ÜFE}) - (\text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}))$

$\text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}$



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

1. Yöntem: Borç Tutarının Esas Alınması:

Örnek 1: 25 Ocak 2022 tarihinde 8.000.000 TL banka kredisi kullanılarak bir taşıt alınmıştır. 4 ay sonra (Mayıs 2022) kredi kapatılmış ve 1.000.000 TL faiz ödenmiştir. Söz konusu faiz, taşıtın maliyet bedeline ilave edilmiştir. Yeniden değerlendirme uygulamasına konu edilmeyen söz konusu taşıtın defter değeri 9.000.000 TL tutarındadır.

Söz konusu taşıtın düzeltmeye esas tutarı 9.000.000 TL olacak, ancak taşıtın maliyet bedeli içerisinde yer alan reel olmayan finansman maliyeti düşüldükten sonra kalan kısım düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Çözüm: Borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı %37,11 olarak hesaplanmıştır. Buna göre maliyet bedeli içerisinde yer alan reel olmayan finansman maliyeti aşağıdaki şekilde bulunacaktır.

	Borç Tutarı	X	$\frac{((\text{Borcun Kapatıldığı Aya Ait Yİ-ÜFE}) - (\text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}))}{\text{Borcun Alındığı Aya Ait Yİ-ÜFE}}$
ROFM	8.000.000	X	$(1548,01 - 1129,03) / 1129,03$
=	8.000.000	X	%37,11
		=	2.968.800

Hesaplanan 2.968.800 TL taşıtın 31.12.2023 tarihli bilançoda değerinden düşülerek, taşıtın enflasyon esas alınacak değeri $(9.000.000 - 2.968.800 =)$ 6.031.200 TL olarak hesaplanmaktadır.



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

1. Yöntem: Borç Tutarının Esas Alınması:

- **Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan borçlanmalarda:**

Her hesap dönemi itibariyle ayrı ayrı borç tutarının borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır.

- **Aynı hesap dönemi içinde, borç geri ödemesinin (kapamanın) birden fazla ayda yapılması durumunda:**

Her geçici vergi döneminin sonunda geçerli olan Yİ-ÜFE oranı kullanılacaktır.

- **Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan yabancı para üzerinden borçlanmalarda:**

Her hesap dönemi itibariyle ayrı ayrı borç tutarının borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır.



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

2. Yöntem: Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması:

- Bu yöntemde ROFM, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle bulunmaktadır.
- **Oranın (1)'den büyük çıkması halinde**, finansman giderlerinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.
- Aylar itibariyle Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın **negatif çıkması halinde** ise finansman maliyetinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

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



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

2. Yöntem: Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması:

Örnek 2: 2023 yılı içinde banka kredisi kullanılarak yapılmış olan fabrika binasının 31.12.2023 tarihli bilançodaki değeri 200.000.000 TL tutarındadır. 2023 yılı içinde kapatılan söz konusu kredi için aynı yıl içinde 60.000.000 TL faiz ödenmiştir. Ödenen faizin tamamı Vergi Usul Kanunu uyarınca 2023 yılı hesap dönemi sonunda söz konusu fabrika binasının maliyetine ilave edilmiştir.

2023 yılında Yİ-ÜFE % 45 oranında artmış olup, ortalama ticari kredi faiz oranı ise % 55'dir.

Çözüm: Buna göre maliyete dahil edilen toplam finansman maliyeti 60.000.000 TL olup, "ilgili döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen" oran aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

ROFM	Toplam Finansman Maliyeti	X	Finansman Maliyetinin Oluştugu Hesap Dönemine Ait Yİ-ÜFE Artışı	
			Aynı Döneme Ait Ortalama Tic. Kredi Faiz Oranı	
=	60.000.000	X	%45/%55	
	60.000.000	X	0,8182	
			49.092.000	

Söz konusu 49.092.000 TL, fabrika binasının 31.12.2023 tarihli bilançoda bedelinden düşülür ve binanın enflasyon düzeltmesine esas tutarı $(200.000.000 - 49.092.000 =)$ 150.908.000 TL olarak hesaplanmaktadır.



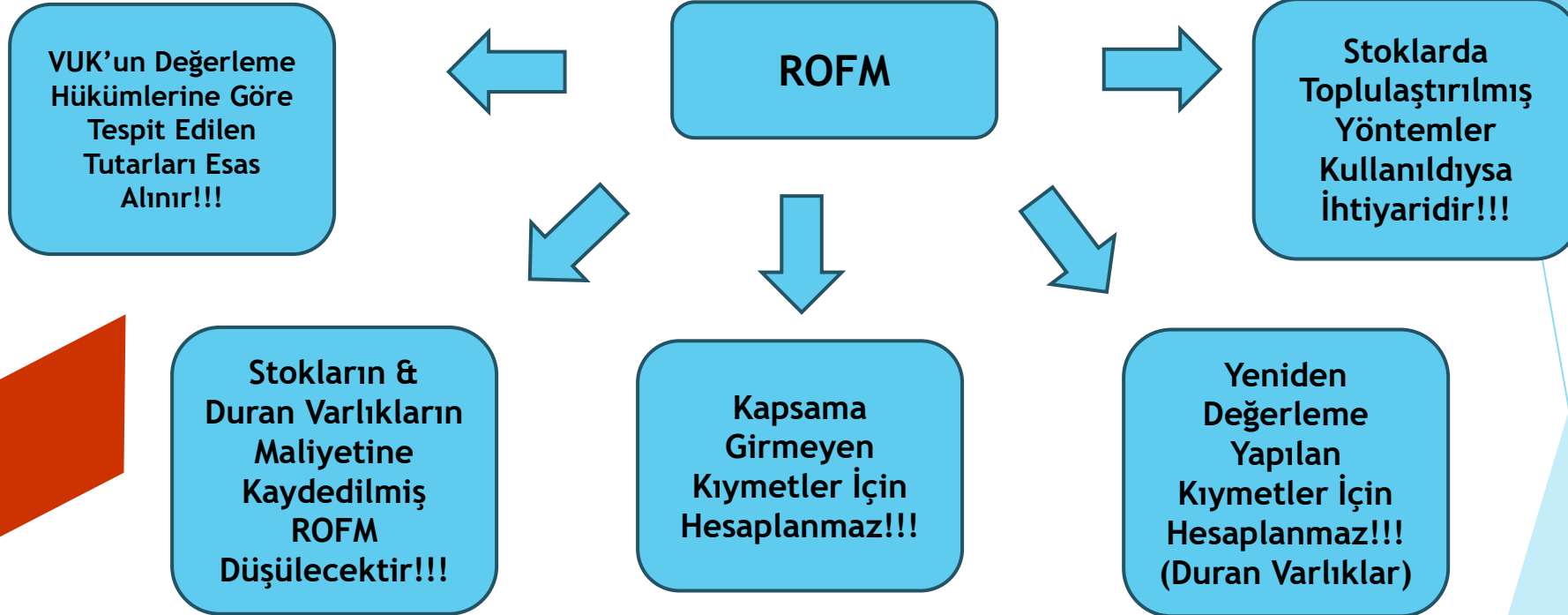
2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

2. Yöntem: Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması:

- **2024 yılında Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması yöntemini seçen mükellefler seçtikleri bu yöntemden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler (2023 yılı için böyle bir durum bulunmuyor. Yani 2023 yılında tercih edilen yöntem sonraki yıl için bağlayıcı değildir).**
- **VUK geçici 31, geçici 32 ve mük. 298-Ç maddeleri kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerleri için ROFM hesabı yapılmaz.**
- **Stoklar için “toplulaştırılmış yöntem” kullanılması halinde ROFM düzeltmesi ihtiyaridir.**
- Reel olmayan finansman maliyetinin tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerekmektedir.



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)





2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

ROFM

ROFM OLARAK AYRIŞTIRILACAK GİDERLER

- Finansman Giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktöring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurları,
- Satıcılar hesabına yönelik kur farkı unsurları,
- Kredi faizleri üzerinden hesaplanan BSMV.

ROFM OLARAK AYRIŞTIRILMAYACAK GİDERLER

- Teminat mektubu komisyonları,
- Tahvil ihracında baskı vb. giderler,
- İpotek masrafları,
- Erken ödeme iskontoları,
- Peşin ödeme iskontoları,
- Kredi sözleşmelerine ilişkin DV, banka havale ücreti, BSMV.



2. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetlerin Dikkate Alınacak Tutarları Tespit Edilir (Devamı)

Sermayeye Eklenmiş Fonların Düşülmesi

- Sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken sermayeye ilave edilmiş olan;
 - Geçici 31, geçici 32 ve mük. 298-Ç kapsamındaki yeniden değerlemelerden kaynaklı özel fonlar,
 - VUK 280/A uyarınca oluşan fon hesabı,
 - Varlık barışı çerçevesinde yurt dışından getirilen varlıklar nedeniyle oluşturulan fonlardan; **nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklı olanlar** (GVK geçici 85, 90 ve 93 ile KVK geçici 15 ve 5811 sayılı Kanun),
 - Parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlar,
- düşülür.

- Yeniden değerlendirme değer artış fonlarının sermayeye ilave edilmesi veya edilmemesi söz konusu hesapların enflasyon düzeltilmesinde sermaye artışı olarak dikkate alınmayacağından dolayı enflasyon düzeltilmesi açısından bir fark oluşturmamaktadır. Söz konusu fonların sermayeye ilave edilmesi 502 sermaye düzeltilmesi olumlu farkları tutarının değişmesi dışında başka bir etkisi olmamaktadır. Her iki hesabında işletmeden çekilmesi veya başka bir hesaba aktarılması durumunda vergilenme ile karşı karşıya kalınacaktır.
- Ancak, varlık barışları kapsamında nakit beyan edilen özsermaye altındaki özel fonlarının sermayeye ilave edilmesi halinde 2024 ve devamı yıllarında enflasyon düzeltilmesinde daha fazla zarar ve matrahda daha çok azaltıcı etki yaratmaktadır.



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur

- Enflasyon düzeltmesi işlemi aşağıdaki formüle göre hesaplanan **düzeltilme katsayıları** kullanılarak yapılacaktır. Buna göre;

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

- Enflasyon düzeltmesi uygulanan bir dönemi takiben enflasyon düzeltmesi yapılıyorsa, düzeltme katsayısı yerine **taşıma katsayısı** uygulanacaktır. Buna göre;

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

*Katsayıların hesabında virgülden sonraki kısım **5 hane** olarak (altıncı hane yuvarlanarak) dikkate alınacaktır.



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

- Aylar itibariyle Yİ-ÜFE’de oluşan farklılıklar nedeniyle **düzeltme katsayısı birden küçük çıkabilir**. Bu durumda da düzeltme yapılacaktır.
- Düzeltme 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 başlar**.
- Bilançoda görünen ve 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan **geçmiş yıllar karları/zararları da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir**.



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

- Düzeltme Katsayısını belirlemek amacıyla, 31/12/2023 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak “Düzeltmeye Esas Tarih” aşağıdaki tabloda gösterilen esaslara göre belirlenecektir. Buna göre;

İktisadi Kıymet	İlgili Tarih
Alış Bedeli ile Değerlenen Menkul Kıymetler	Satın Alma Tarihi
Mali Duran Varlıklar	
İlk Madde ve Malzeme, Ticari Mallar, Yarımamul ve Mamul ile Stokların Maliyetine Dahil Edilen Unsurları	Defterlere Kayıt Tarihi
Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyeti ve Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakedişleri	
Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Giderler, Gelirler	
Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar, Haklar ve Şerefiyeler ile Bu Varlıkları Oluşturan Unsurlar (Geç Kayıt Yapmanın Handikapları Mevcut!!!)	
Özel Fonlar (Sabit Kıymet Yenileme Fonu, KVK 5/1-e Gibi Parasal Olmayan Kıymet Olarak Kabul Edilen Fonlar), Kar Yedekleri	
(Bunlara Mahsuben Verilen veya Alınan Parasal Olmayan Avanslar, Ödeme veya Tahsil Tarihinden Mahsup Tarihine Kadar Düzeltilir)	



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

İktisadi Kıymet	İlgili Tarih
Parasal Olmayan Alınan Depozito ve Teminatlar ile Avanslar	Tahsil Tarihi
Nakit Olarak Ödenmiş Sermaye	
Hisse Senetleri İhraç Primleri, Hisse Senedi İptal Karları	
Parasal Olmayan Verilen Depozito ve Teminatlar ile Avanslar	Ödeme Tarihi
Ayni Sermaye Olarak Konulan Kıymetler, ayni sermaye karşılığı alınan hisse senetleri	Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih
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	Tescil Tarihi
Nakdi Sermaye Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	Ödeme Tarihi
Ayni Sermaye Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih
Temettü Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	Şirket Sermayesinin Tescil Tarihi
Parasal Olmayan Karşılıklar	İlgili İktisadi Kıymet İçin Belirlenen Tarihler



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

- Düzeltme katsayısının belirlenmesinde aşağıdaki tarihler esas alınır. Buna göre;

Enflasyon Düzeltmesi Yapılmışsa

31.12.2004

(Özel hesap dönemine sahip mükelleflerde 2004 takvim yılında başlayan hesap döneminin son günü)

Geçici 32 ve Mük 298-Ç Yapılmamış Ancak Geçici 31 Yapılmışsa

2018 yılında yapılmışsa:
30.04.2018

2021 yılında yapılmışsa:
31.05.2021

Mük 298-Ç Yapılmamış Ancak Geçici 32 Yapılmışsa

a) 2021 yılında Geçici 32
yapılmışsa
31.12.2021

b) 2022 yılında Geçici 32
yapılmışsa
31.12.2022

Mük. 298-Ç Yapılmışsa

**Yeniden
değerlemenin ilgili
olduğu dönemin son
günü**



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih **Bulunur (Devamı)**

Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

- Birikmiş amortismanlar ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki **değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı** dikkate alınarak düzeltilir.
- Tebliğde;
 - ❖ 213 sayılı Kanununun 320'nci maddesi gereği amortismana tabi iktisadi kıymetlerin 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.
 - ❖ Amortismana tabi olup **faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler dahil) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyaridir.**
 - ❖ 2023 Amortismanı, **düzeltilme öncesi değerler** üzerinden ayrılacaktır.



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

- 31.12.2023 tarihi öncesi yapılan devir işlemlerinde; devir tarihi değil, söz konusu kıymetlerin devir yoluyla ortadan kalkan işletmenin envanterine alındığı; birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.
- Eğer devir ve birleşme işlemlerinden gelen kıymetlerin kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli değilse, bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir/birleşme tarihi dikkate alınabilecektir.
- **Kayıtlara giriş tarihi;**
 - Ay olarak belli edilemiyorsa, ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayı,
 - Yıl olarak belli edilemiyorsa, işletmenin hayata geçtiği yılın ilk ayı (işletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı), düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.
- Sadece stokların düzeltilmesiyle sınırlı olmak üzere gerçek yöntem yerine “basitleştirilmiş yöntemler” kullanılabilir.
- Bu basitleştirilmiş yöntemler, “toplulaştırılmış yöntemler” olarak adlandırılmaktadır.
- Stokların düzeltmesinde, gerçek yöntem uygulanabileceği gibi toplulaştırılmış yöntemlerden herhangi biri de tercih edilebilir.



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

- Stokların enflasyon düzeltme katsayısının tespitinde aşağıdaki yöntemler kullanılabilir.
- 2024 yılında stoklarını toplulaştırılmış yöntemlerden birini tercih ederek düzeltecek mükellefler, seçimin yapıldığı hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar bu yöntemden dönemeyeceklerdir (2023 yılı için böyle bir durum bulunmuyor. Diğer bir deyişle, 2023 yılında tercih edilen yöntem sonraki yıl için bağlayıcı değildir).

BASİT
ORTALAMA
YÖNTEMİ

STOK DEVİR
HIZI YÖNTEMİ

(Sadece 2023 yılı
düzeltmesinde)

HAREKETLİ
ORTALAMA
YÖNTEMİ

(Sadece 2024 ve
sonraki yıllar
düzeltmesinde)

GERÇEK (FİİLİ)
YÖNTEM



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

Basit Ortalama Yöntemi

- Bu yöntemde düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanmaktadır.
- Düzeltmeye esas tutar olarak da düzeltme işlemine tabi tutulan bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınmaktadır.
- Tebliğe göre (Md-53); amortismanına tabi olmayan kıymetlerin (**stoklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar, arazi ve arsalar**) düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaması gerekmektedir.
- Söz konusu yöntemin seçilmesi halinde düzeltme katsayısı 1,02913 olarak dikkate alınacaktır.

Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE

Dönem Ortalama

Düzeltme Katsayısı=

(Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Fiyat Endeksi + Bir Önceki Geçici Vergi Döneminin Sonundaki Fiyat Endeksi) / 2



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

Stok Devir Hızı Yöntemi

Stok devir hızı yöntemine göre yapılacak düzeltme işleminde, önce stok devir hızı sonra ortalama stokta kalma süresi hesaplanır.

Ortalama stokta kalma süresi bulunduktan sonra stokların 31.12.2023 tarihinden kaç ay önce işletmeye girdiği hesaplanır.

Daha sonra 31.12.2023 tarihli stok değeri ile Yİ-ÜFE katsayısı çarpılarak düzeltilmiş değer bulunacaktır.

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

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



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

- Stokların düzeltilmesinde **gerçek yöntemi** kullanan mükellefler **mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayrıma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir.**
- **Toplulaştırılmış yöntemleri seçenler ise mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibariyle diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.**
- Toplulaştırılmış yöntemlerden "**Stok Devir Hızı Yöntemi**"ni seçen mükelleflerin bu yöntemi sağlıklı olarak uygulayabilmeleri için **stok devir hızlarının yüksek olması ve stok devir hızlarını doğru olarak tespit etmeleri gerekmektedir.**
- Buna rağmen, **düzeltilme 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.**



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

Hareketli Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Enflasyon düzeltme şartlarının devamına bağlı olarak, 2024 ve müteakip hesap dönemlerinde yapılacak düzeltme işlemlerinde, “Stok Devir Hızı Yöntemi” yerine, Tebliğde açıklanan “Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi” kullanılır.

Bu yöntemde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanır.

Hareketli Ağırlıklı Ortalama
Düzeltilme Katsayısı=

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



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

- **Düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stoğun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır.**
- **Stokların düzeltilmesinde mümkün olduğunca alt ayrıma giderek düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi esastır.**
- **Ancak, hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı kullanarak düzeltme işlemini gerçekleştirecek olan mükellefler, diledikleri takdirde defteri kebir hesabı bazında da anılan düzeltme işlemini gerçekleştirebilirler.**
- **Düzeltme işleminde alt ayırım yerine defteri kebir hesabı bazında düzeltme yapmayı tercih edenler, seçtikleri bu yöntemden 3 yıl boyunca dönemezler.**



3. Aşama: Düzeltme/Taşıma Katsayıları ve Düzeltmeye Esas Tarih Bulunur (Devamı)

- Hangi yöntemin daha mantıklı olduğu hususunda, temel kriter stokların ne kadar geriden geldiğidir. Yani, stokların değerlemesi için en ideal yöntem, stokların işletmede ne kadar süre kaldığına bağlıdır.
- Bu sebeple, Yİ-ÜFE'ye göre bulunan çarpanla stokların güncel değerini bulmak önem arz etmekte olup, bu durum aktif büyüklüğe olumlu katkı sağlayabilecektir. Ancak, ideal yöntem sadece parasal olarak en uygun olanı değildir. Stok takibi zor ve karmaşık ise, doğru karar vermek önem arz edecektir. Toplulaştırılmış yöntemler arasında en basit olanı adından da anlaşılacağı üzere; Basit "Ortalama Yöntemi"dir, ancak stokta kalma süresini ortalama 45 gün olarak varsayması nedeniyle dezavantajlı olabilecektir. İşletmede söz konusu süreç farklılık gösteriyorsa, basit ortalama yöntemiyle yapılan düzeltme katsayısı düşük çıkabilecek ve stokların değeri olması gerekenden düşük kalabilecektir. Gerçek yöntem ise çoğu işletme için en zor yöntem olabilecektir. Eğer stokların bir kimliği var ise (şasi no. gibi) gerçek yöntem uygulanabilecektir ancak, hangi stok kaleminin hangi tarihte işletmeye dahil olduğu net bir şekilde takip edilemiyor ise söz konusu yöntem düzeltme işlemini zorlaştırabilecektir. Bu durumda mecburi olarak toplulaştırılmış yöntemlerden birisini tercih edilecektir. Böylelikle krediyle temin edilmiş stoklar için ROFM hesaplaması yapılmasına da gerek kalmayacaktır.



4. Aşama: Belirlenen Tutar Düzeltme/Taşıma Katsayıları ile Çarpılır

1. 31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler tespit edildi.

2. Parasal olmayan kıymetlerin dikkate alınacak tutarları belirlendi.

- * ROFM düşülmüş değer
- * 2004 enflasyon düzeltmesi sonrası değer,
- * Yeniden değerlendirme yapılmışsa değerlendirme yapılmış değeri

3. Düzeltmede esas alınacak tarih ve düzeltme/taşıma katsayısı belirlendi.

- * Stoklar için özellikli hesaplama

4. Nihai aşamada, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları ile düzeltme & taşıma katsayıları ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine esas düzeltme farkları tespit edilir.



5. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetler Düzeltilmiş, Parasal Kıymetler Düzeltilmemiş Şekilde Bilançoda Gösterilir

- Enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan “enflasyon farkları” muhasebe kayıtlarına aktarılacaktır.
- Parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır. Parasal olmayan varlık kalemlerinin düzeltme sonucu ortaya çıkan artışlar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynak kalemlerindeki artışlar ise borcuna yazılır.

698- Enflasyon Düzeltme Hesabı	
BORÇ	ALACAK
Parasal Olmayan <u>Kaynaklar</u>	Parasal Olmayan <u>Varlıklar</u>

- 698 no.lu hesabın alacak kalanı vermesi durumunda, "648-Enflasyon Düzeltmesi Karları (2023 yılında 570-Geçmiş Yıl Karları)" hesabına,
- 698 no.lu hesabın borç kalanı vermesi durumunda ise, "658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (2023 yılında 580-Geçmiş Yıl Zararları)" hesabına, devredilerek kapatılır.
- 698 no.lu hesabın borç-alacak kalanı 2023 yılında 648-658 no.lu hesaplara devredilmeyecektir, 698 nolu hesabın bakiyesi 2023 yılı sonunda geçmiş yıl karları veya zararları hesabına devredilerek kapatılacaktır. 698. no.lu hesaplara devri 2024 ve sonrası yıllarda uygulanacaktır.



5. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetler Düzeltilmiş, Parasal Kıymetler Düzeltilmemiş Şekilde Bilançoda Gösterilir (Devamı)

697- Enflasyon Düzeltme Hesabı:

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere(*) ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.
- 697-hesabın alacak kalanı vermesi durumunda, “358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme” hesabına, iş tamamlandıktan sonra (projenin geçici kabulünün yapıldığı dönemde) “648-Enflasyon Düzeltmesi Karları (2023 yılında 570-Geçmiş Yıl Karları)” hesabına,
- 697-hesabın borç kalanı vermesi durumunda ise, “178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme” hesabına, iş tamamlandıktan sonra (projenin geçici kabulünün yapıldığı dönemde) “658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (2023 yılında 580-Geçmiş Yıl Zararları)” hesabına,

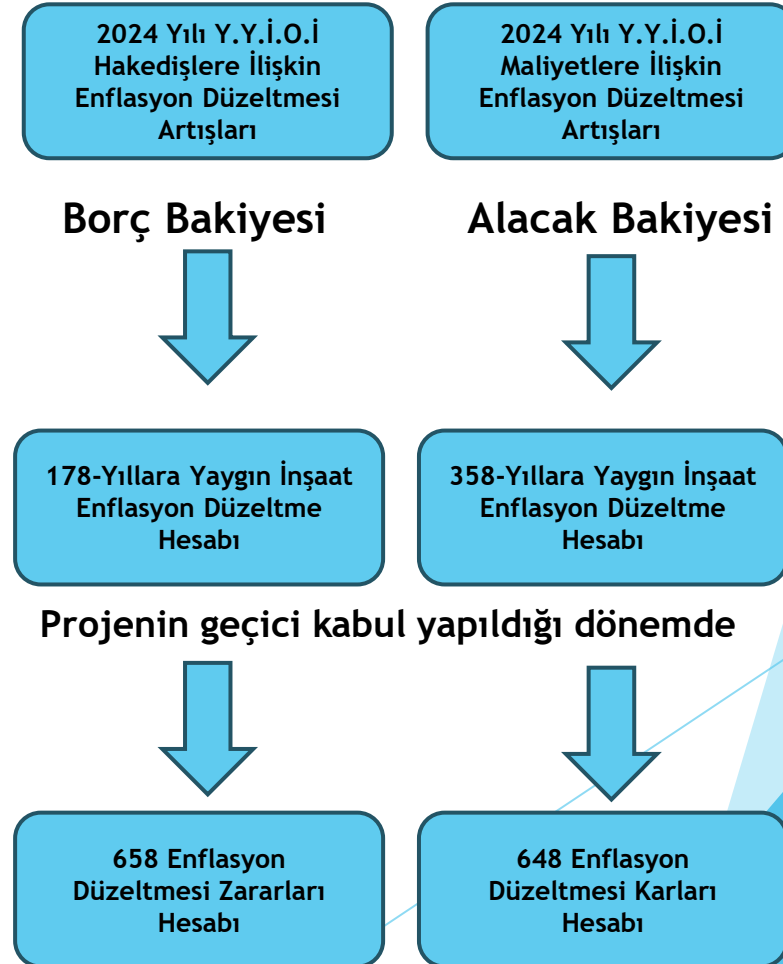
devredilerek kapatılır.

(*) Parasal olmayan verilen/alınan depozito ve teminatlar, avanslar eğer yıllara sâri inşaat işi ile ilgiliyse, bu değerlerin enflasyon düzeltme farkları “697- Yıllara Sari İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” ile ilişkilendirilecektir.



5. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetler Düzeltilmiş, Parasal Kıymetler Düzeltilmemiş Şekilde Bilançoda Gösterilir (Devamı)

697- Enflasyon Düzeltme Hesabı:





5. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetler Düzeltilmiş, Parasal Kıymetler Düzeltilmemiş Şekilde Bilançoda Gösterilir (Devamı)

502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları:

- Bu hesap ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan **olumlu farkların izlendiği hesaptır**. Normalde parasal olmayan bilanço kalemi için ana hesabın içinde açılacak tali hesaplarda düzeltme farkları takip edilecekken, sadece ödenmiş sermaye için ayrı 502 no.lu hesapta takip yapılacaktır.
- Ödenmiş sermaye tutarında meydana gelen artışlar bu hesabın alacağına, "**698-Enflasyon Düzeltme Hesabı**"nın borcuna kaydedilir, izleyen dönemde enflasyon oranının düşmesi sonucu taşıma işleminden ortaya çıkan azalışlar ise, bu hesabın borcuna "**698-Enflasyon Düzeltme Hesabı**"nın alacağına kaydedilir.



5. Aşama: Parasal Olmayan Kıymetler Düzeltilmiş, Parasal Kıymetler Düzeltilmemiş Şekilde Bilançoda Gösterilir (Devamı)

503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-):

- Bu hesap **ödenmiş sermaye tutarının** düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan **olumsuz farkların izlendiği hesaptır.**
- Ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir,
- İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklar" hesabına alacak yazılır.
- Örn; 2.000.000,00-TL sermayenin 1.400.000,00-TL'lik tutarı yeniden değerlendirme değer artış fonunun sermayeye eklenmesinden kaynaklanması durumunda, düzeltme katsayısının 2 olduğu varsayımında düzeltilmiş sermaye 1.200.000,00-TL (600.000,00*2) olacaktır. Aradaki fark olan 800.000,00-TL (2.000.000,00-1.200.000,00) sermaye düzeltmesi olumsuz farkları hesabında izlenecek olup, izleyen dönemlerde ortaya çıkacak olumlu farklardan mahsup edilecektir.



Enflasyon Düzeltmesinde Önemli Hususlar

- 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.**

Birleşme primi ve birleşmeden kaynaklanan şerefiye enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmaz.

İştiraklerden bedelsiz olarak alınan ve itibari değerle değerlendirilen hisse senetleri, diğer parasal olmayan kıymetler gibi düzeltilecektir.

Yapılmakta olan yatırımlarda düzeltme hesabı, her ay sonu itibariyle kesinleşmiş harcama tutarlarının o aya ait düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır.

Yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihleri değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihler dikkate alınır.

Buna göre, yatırımlar hesabından gelmiş değerleri düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her harcama, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibariyle aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde düzeltme tarihine kadar düzeltilecektir.

Finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetler, kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.



Enflasyon Düzeltmesinde Önemli Hususlar (Devamı)

- Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları gibi yıllara sari inşaat işi ile ilgili değerlerin düzeltilmesinden kaynaklanan farklar “697- Yıllara Sari İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” ile ilişkilendirilecektir.
- Yıllara sari inşaat ve onarma maliyetleri ile ilgili olmayan ilk madde malzeme/yarı mamul/mamul/diğer stokların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, “697- Yıllara Sari 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.
- **Yıllara sari inşaat ve onarma maliyetlerinin düzeltilmesinde ROFM düzeltmesi yapılmayacaktır.**
- **Parasal olmayan pasif kalemler arasında yer alan “avans ve depozitolar, hak edişler, kar yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi)” hariç olmak üzere; 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 tutulur.**
- Özsermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.



Enflasyon Düzeltmesi Kayıt Zamanı

- Düzeltme işlemleri, ilgili geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) verilme tarihine kadar yapılır, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilir.
- Enflasyon düzeltmesinin yapıldığı geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin gelir/kurumlar beyannamelerine düzeltilmiş (düzeltme sonrası) bilanço eklenir.

2023 Yılı için;

**Kurumlar Vergisi
Mükellefleri
30.04.2024**

**Gelir Vergisi Mükellefleri
31.03.2024**



Enflasyon Düzeltmesi Yapmamanın Cezası

- Enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler esas itibariyle değerlendirme hükümleridir. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin düzeltme işlemini yapmamaları, değerlendirme işleminin usulüne göre yapılmaması hükmünde olup, cezai müeyyide de aynı yönde uygulanır.
- Enflasyon düzeltmesi müessesesine 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, 213 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri uyarınca **özel usulsüzlük cezası (2023 yılı için 26.000 TL) uygulanır.**



2023 Yılı Enflasyon Düzeltmesine Hususi Notlar

- 2023 hesap dönemine ilişkin vergi matrahı, enflasyon düzeltmesi öncesi mali tablolara göre tespit edilen karlar/zararlar üzerinden hesaplanacaktır.
- Finansman gider kısıtlaması, örtülü sermaye gibi tüm vergisel hesaplamalar düzeltme öncesi bilançolara göre yapılacaktır.
- 2023 hesap dönemine ait vergi matrahının, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilmesi gerektiğinden, 2023 hesap dönemi amortisman gideri de enflasyon düzeltmesi öncesi değerler üzerinden hesaplanacaktır.
- 01.01.2024 tarihinden sonra verilecek gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde **2023 yılı ve önceki yıllara ait devreden mali zararlar mukayyet değerleri ile dikkate alınır.**



2023 Yılı Enflasyon Düzeltmesine Hususi Notlar (Devamı)

- **31.12.2023** tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar, 2024 yılında enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmayacağına bakılmaksızın, **2024 yılının başlangıç değerleri olarak dikkate alınacaktır.**
- **Amortismanlar ve itfa payları, 2024 yılından itibaren bu düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanacaktır. Stoklar düzeltilmiş maliyetleriyle dikkate alınacaktır. (Gider Etkisi)**
- **Bazı pasif kalemler de (alınan depozito ve teminatlar, alınan avanslar ve yenileme fonu gibi) 2024 yılından itibaren bu düzeltilmiş değerleriyle dikkate alınacaktır. (Gelir Etkisi)**
- **Dolayısıyla, 2023 yılı sonundaki enflasyon düzeltmesi 2024 yılından itibaren mükellefler lehine veya aleyhine sonuç yaratmaya başlayacaktır.**
- **31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonrasında geçmiş yıl karı oluşması halinde, söz konusu geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmayacak, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde vergiye tabi olacaktır.**



2023 Yılı Enflasyon Düzeltmesine Hususi Notlar (Devamı)

- Düzeltme sonucu bulunan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilmesi mümkün olup, bu işlem kar dağıtımı sayılmayacaktır.
- Özsermaye kalemlerine ait enflasyon farkları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir ve bu işlem kâr dağıtımı sayılmaz.
- Düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (vergi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Tebliğe göre, düzeltme işlemleri 2023 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihine kadar (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) yapılacaktır.
- Düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarına intikal ettirilecektir.
- 2023 yılı beyannamesine **düzeltilme öncesi ve sonrası bilançolar** eklenecektir.



2023 Yılı Enflasyon Düzeltmesine Hususi Notlar (Devamı)

- 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kar veya zararları, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kar/Zararları Hesabının alt hesabında izlenir ve **2023 yılının vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.**
 - **Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde;**
 - ✓ 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 etmektedir.



İtfa Olmamış ROFM'nin Gider Yazılması Durumu

- Finansman maliyetlerini geçmiş dönemlerde doğrudan gider yapanlar ya o dönemdeki vergiye tabi karlarını küçültmüş ya da bu giderler dolayısıyla oluşan mali zararlarını ileriye doğru taşıyabilme hakkına sahip hale gelmiş iken, bu finansman maliyetlerini aktifleştiren ve bunları amortisman uygulaması ile giderleştirmeyi seçenler, maliyetlerden tenzil olunacak bu ROFM nedeniyle bu haklarını kaybedeceklerdir.
- Bunu önlemek için, 2023 yılı düzeltmesinde itfa olmamış ATİK'lerin değerinden düşülen ROFM'nin itfa olmamış kısmının takip eden 5 yılda gider yazılmasına imkan verilmektedir.

	Mükellef X	Mükellef Y
Satın Alma Bedeli	2.000,00	2.000,00
Aktifleştirilen Faiz	200,00	0,00
Gider Yazılan Faiz	0,00	200,00
Düzeltilme Öncesi Tutar	2.200,00	2.000,00
ROFM	200,00	0,00
Düzeltilmeye Esas Tutar	2.000,00	2.000,00
Düzeltilme Katsayısı	1,50	1,50
Düzeltilmiş Değer	3.000,00	3.000,00
Amortisman Yoluyla Gider Yazılacak	3.000,00	3.000,00
Doğrudan Gider Yazılan	-	200,00
Toplam Gider Yazılacak	3.000,00	3.200,00



İtfa Olmamış ROFM'nin Gider Yazılması Durumu (Devamı)

- **2023 hesap dönemi sonuna ilişkin 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 alınabilecektir. → Bunun için yasal defterlere kayıt atılmayacak, söz konusu tutarlar beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır.**
- İlgili 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.

Gerek mükerrer 298/A maddesinde, gerekse de geçici 33'üncü maddede bu yönde bir hüküm olmamasına rağmen, Tebliğde bu uygulamaya dair açıklamaya yer verilmiştir. Kanuniliği tartışmalıdır.



Düzeltilmiş ATİK Dışı Kıymetlerin Zararına Satılması

- Tebliğin 53. maddesinde yer alan; “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.” ifadesi kapsamında **2023 yılında düzeltmeye tabi tutulmuş amortismanına tabi olmayan kıymetlerin (arsa, iştirak hissesi, stok vs), 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.**

Gerek mük. 298/A, gerekse de geçici 33'üncü maddede bu yönde bir hüküm olmamasına rağmen, Tebliğde bu uygulamaya dair açıklamaya yer verilmiştir. Kanuniliği tartışmalıdır.

31.12.2003 tarihine ilişkin düzeltme kayıtlarının dayanağı olan VUK geçici 25. maddesinin birinci fıkrasının (L) bendinde bu hususa ilişkin yasal düzenleme olduğundan ilgili yılda uygulanmıştır.

Enflasyon düzeltmesinde milat kabul edilen 2023 mali tablolarında yer alan amortismanına tabi olmayan kıymetlerin tebliğde belirtilen şekilde zararına satılması halinde ortaya çıkacak olan durum hukuki uyumsuzluk konusu olma ihtimali yasal düzenleme yapılmadığı sürece izleyen yıllarda gündemde yerini alacaktır.



Alınan Depozito ve Teminatlar, Alınan Avanslar ve Yenileme Fonu Gibi Pasif Kalemlerin Düzeltilmesi

- Bu kıymetlerin 2023 yılı düzeltme farkları **Geçmiş Yıl Kar/Zarar Hesabına giderken** ve vergilenmezken, 2024 yılı ve sonraki yıllarda kapatıldıklarında bu düzeltme farkları **gelir etkisi** yaratacaktır.

Yenileme Fonu	20.000
Enflasyon Düzeltmesi Farkı	16.000
Geçmiş Yıllar Zararları	-8.000

Yenileme Fonu	20.000	
Enflasyon Düzeltmesi Farkı	16.000	
Gelir		36.000



2023 Yılı Düzeltmesinin Yasal Dayanak Sorunu

- Bu kıymetlerin 2023 yılı düzeltme farkları **Geçmiş Yıl Kar/Zarar Hesabına giderken** ve vergilenmezken, 2024 yılı ve sonraki yıllarda kapatıldıklarında bu düzeltme farkları **gelir etkisi yaratacaktır**.

VUK Geçici 25	VUK Geçici 33
31.12.2003 mali tablolarının düzeltilmesi için bazı özel hükümler içeriyor , özel hüküm bulunmayan hallerde mük. 298/A uygulanıyor.	31.12.2023 mali tablolarının düzeltilmesini düzenliyor ancak düzeltme sonucunun vergilenmeyeceği dışında özel bir hüküm içermiyor ; mük. 298/A uygulanacak.
İtfa edilmeyen ROFM'nin 5 yılda gider yazılmasına imkan sağlıyor.	Böyle bir imkan sağlamıyor .
2003 yılı ve öncesine ait mali zararların mukayyet değerleriyle dikkate alınmasını düzenliyor.	Mük. 298/A geçmiş yıl malî zararlarının enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacağını belirtiyor.
Amortismanına tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın KKEG olmasını düzenliyor	Böyle bir sınırlama yok
1.1.2004 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, 2003 yılı sonunda düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayrılması söz konusu değil	Mük. 298/A amortismanların düzeltilmiş değerler üzerinden ayrılacağını hükme bağlıyor



2023 ve 2024 Yıllarında Yapılacak Enflasyon Düzeltmeleri Arasındaki Farklar

2023 Yılı Enflasyon Düzeltmesi	2024 ve Sonraki Yıllara İlişkin Enflasyon 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 aktarılır. 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.



2023 ve 2024 Yıllarında Yapılacak Enflasyon Düzeltmeleri Arasındaki Farklar (Devamı)

2023 Yılı Enflasyon Düzeltmesi	2024 ve Sonraki Yıllara İlişkin Enflasyon Düzeltmesi
Toplulaştırılmış yöntemler ile ROFM hesaplama yöntemi tercihi bağlayıcı değildir.	Toplulaştırılmış yöntemler ile ROFM hesaplama yöntemi tercih bağlayıcıdır. Takip eden 3 hesap dönemi bu tercihlerden dönülemez.
Sadece düzeltme katsayısı kullanılır.	Düzeltilme ve taşıma katsayıları kullanılır.
Düzeltilme öncesi bilançoda yer alan geçmiş yıllar kar/zararı hesabı 698 hesaba atılarak kapatılır.	2023 yılı düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kar/zararı düzeltilir.
Böyle bir uygulama yoktur.	2024 hesap dönemi başından itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan tutarlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır. Ayrıca, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapılmayacaktır*.
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.	Böyle bir uygulama yoktur.
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 zarar gider olarak dikkate alınabilir.
<u>2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar da ilgili dönem defterlerine intikal ettirileceği açıklanmıştır*.</u>	



Vergili Enflasyon Düzeltmesinin Diğer Vergisel Konulara Etkisi

Finansman Gider Kısıtlaması/Örtülü Sermaye Faizleri

Enflasyon düzeltmesi mali tablolar üzerindeki enflasyon etkisini (ROFM gibi) dikkate almazken, finansman gider kısıtlaması ve örtülü sermaye kapsamındaki finansman giderleri nominal tutarlar üzerinden KKEG yapılmaktadır.

Örnek 9: (A) A.Ş. 01.01.20XX tarihinde 4 milyon TL sermayeyle kurulmuştur. Sermaye ortaklar tarafından aynı tarihte ödenmiştir. Şirket 12 milyon TL bedel karşılığında bir arsa satın almıştır. Şirket gayrimenkulün bedelini ödeyebilmek için % 85 oranında faizle 8 milyon TL banka kredisi kullanmış, sermaye ve krediden elde ettiği nakitle gayrimenkulün bedelini banka hesabından ödemiştir. Bütün işlemler 1.1.20XX tarihinde gerçekleşmiştir. Şirket 20XX yılı boyunca hiçbir faaliyet göstermemiştir. Satın aldığı arsa üzerinde herhangi bir işlem yapmamış, kira geliri de elde etmemiştir. Bankadan kullanılan kredi üzerinden 6.8 milyon TL faiz tahakkuk etmiş ve faiz bedeli anaparaya eklenmiştir. 20XX senesinde Yİ-ÜFE %80 oranında gerçekleşmiştir.



Vergili Enflasyon Düzeltmesinin Diğer Vergisel Konulara Etkisi (Devamı)

Örnek 9 (Devamı):

Kuruluş Bilançosu (01.01.20xx)

Gayrimenkul 12.000.000	Kredi 8.000.000
	Sermaye 4.000.000
Aktif Toplamı: 12.000.000	Pasif Toplamı: 12.000.000

31 Aralık 20xx Tarihli Bilançosu

Gayrimenkul 12.000.000	Kredi 14.800.000
	Sermaye 4.000.000
	Dönem Zararı -6.800.000
Aktif Toplamı: 12.000.000	Pasif Toplamı: 12.000.000

Enflasyon düzeltmesi sonucunda 6,4 milyon TL parasal kazanç oluşmuştur. Her ne kadar bu kar tutarına gayrimenkul ve sermaye tutarı üzerinden ulaşılmış olsa da, esasen bu kar şirketin kredi anapara borcunun enflasyon karşısında erimesinden kaynaklanmaktadır. Bu tutar 6,8 milyon TL tutarındaki nominal faiz gideri içerisinde yer almaktadır. Enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan 400 bin TL dönem zararı aşağıdaki tabloda sağlanması yapıldığı üzere reel faiz giderine eşittir.

Dönem başı kredi mevcudu	8.000.000
Enflasyon artışı (%80)	6.400.000
Kredi borcunun enflasyon kadar artırılmış tutarı	14.400.000
Dönem sonu kredi borcu (dönem başı kredi borcu+faiz tahakkuku)	14.800.000
Reel faiz gideri	-400.000

31 Aralık 20xx Enflasyon Muhasebesi Sonrası Bilanço

Gayrimenkul 21.600.000	Kredi 14.800.000
	Sermaye 7.200.000
	Dönem Zararı -400.000
	Faiz Gideri -6.800.000
	Parasal Kar 6.800.000
Aktif Toplamı: 21.600.000	Pasif Toplamı: 21.600.000



Vergili Enflasyon Düzeltmesinin Diğer Vergisel Konulara Etkisi (Devamı)

İştirak ve Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası

- KVK'daki ilgili şartların sağlanması koşuluyla, iştirak satış kazançlarının %75'i ve 15 Temmuz 2023 öncesinde aktife kayıtlı taşınmazların satışından elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisnadır. Vergili enflasyon düzeltmesinde bu kıymetlerdeki enflasyon düzeltmesi farklarının tamamı vergilenmektedir. **Bu durum, istisna edilecek tutarın azalmasına ve bu istisnaların etkinliğini kaybetmesine neden olmaktadır.**

İştirak Hissesi	Enflasyon Düzeltmesi Olmaksızın	Enflasyon Düzeltmesi Yapılırsa
Defter Değeri	2.000.000,00	2.000.000,00
Enf. Düz. Farkı	0,00	10.000.000,00
Satış Bedeli	15.000.000,00	15.000.000,00
Kar	13.000.000,00	3.000.000,00
İstisna (%75)	9.750.000,00	2.250.000,00
KV Matrahı (%25)	3.250.000,00	750.000,00
Enf. Düz. Kayn. Matrah	0,00	10.000.000,00
Toplam KV Matrahı	3.250.000,00	10.750.000,00



Vergili Enflasyon Düzeltmesinin Diğer Vergisel Konulara Etkisi (Devamı)

Binek Araç Gider Kısıtlaması

- Mükellefler, 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 Kanunu'na göre belirlenen amortismanına esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına tekabül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaktır.
- 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.



Enflasyon Düzeltmesinin Türk Ticaret Kanunu'na Etkisi

Yedek Akçe Sınırı

Yedek akçe sınırı hesaplaması enflasyon düzeltmesi farkları dahil ödenmiş sermaye üzerinden mi yapılacak?

Kar Dağıtımı

2023 yılı geçmiş yıl zararları sonraki dönemlerdeki kar dağıtımında dikkate alınacak mı?

Borca Batıklık

TTK 376 uygulamasında sermaye ve yedek akçe toplamı olarak enflasyon düzeltmesi farkları dahil tutarlar mı dikkate alınacak?

Tüm bu hususlara yönelik Ticaret Bakanlığı'nın yönlendirmesi yakından takip edilmelidir.



Enflasyon Düzeltmesi Hususunda Yaşanabilecek İhtilaflar

- 2023 yılı düzeltmesi için yasal dayanak sorunu,
 - 2023 yılı sonunda düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayrılmasına izin verilmemesi,
 - ATİK olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında satılması halinde 2023 yılı düzeltmesi farkına isabet eden zararın KKEG yapılması,
- 2023 yılı sonunda 12 aylık sürekli yeniden değerlendirilmesine izin verilmemesi,
- Parasal/Parasal olmayan kıymetlerin tespiti,
- Bazı özkaynak kalemlerinin düzeltmeye tabi tutulmasına izin verilmemesi,
- 2023 yılı düzeltmesi sonucu oluşan karın dağıtımına izin verilmemesi,
- 2023 yılı düzeltmesinde düzeltme öncesi geçmiş yıl karlarının dağıtımına izin verilip verilmeyeceği,
- TTK'daki eşiklerin hesabında düzeltme farklarının dikkate alınıp alınmayacağı, hususlarında ihtilaflar yaşanabilecektir.



BİRLEŞME-BÖLÜNME-NEV'İ DEĞİŞİKLİĞİ

31/12/2023 tarihinden öncesine rastlayan 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 tarih** düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

5520 /19. md. ve 193 /81 de belirtilen MUKAYYET DEĞERİ İLE KÜL HALİNDE DEVİRLERDE;

- Devir tarihi yerine, devrolan (devir yoluyla ortadan kalkan) işletmenin envanterine alındığı tarih,
- **Normal vergili birleşmelerde ise** Mukayyet değeri yerine yeni belirlenen değerler birleşme ile yeni şirkete devrolduğundan, yeni şirketin **kayıtlarına intikal ettiği tarih**, Düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır. Tam, Kısmi Bölünme ve Nev'i Değişikliğinde DEVİR gibi dikkate alınmalıdır.



Enflasyon Muhasebesinin Transfer Fiyatlandırmasına Olası Etkileri

- Transfer fiyatları ile doğrudan alakalı olan stok hesapları; endekslenmiş değerleri üzerinden 2023 dönem sonu bilançosunda ve 2024 hesap dönemi açılış bilançosunda yer alacaktır. Özellikle kârlılık esaslı transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanan mükelleflerin, dönem sonu stoklarında yer alan ve kayıtlı değeri yükselmiş stoklarını 2024 yılında satışlarında hedeflemiş oldukları kârlılıkları gerçekleştirip gerçekleştirmediklerini kontrol etmeleri gerekecektir.
- Bunun yanı sıra, grup şirketlerin 2023 yılı için hem satılan hem de hala stokta yer alan tüm stok fiyatlarını içerecek bir düzeltme yapması durumunda; transfer fiyatlandırması düzeltme tutarı hesaplanırken, stok değerlerinin enflasyon düzeltmesine tabi değerden mi yoksa endekslenmemiş maliyet değerinden mi olacağı da değerlendirilmesi gereken hususlardan biridir.
- 2024 yılında enflasyon muhasebesi şartlarının sağlanması halinde; yapılacak enflasyon düzeltmesi sonuçları kâr/zarar hesaplarına aktarılacaktır. Bu durumda yine kârlılık esaslı transfer fiyatlandırması yöntemleri kullanan mükelleflerin hedefledikleri kârlılık göstergelerinin (Faaliyet Kâr Marjı ya da Vergi Öncesi Kâr ya da diğerleri) hesabında; enflasyon farkı kâr/zarar tutarının ne şekilde dikkate alınacağıın analiz edilmesi önem arz edecektir. 2024 yılı grup şirketler için alım ya da satış fiyatlarının bütçeleri oluşturulurken de transfer fiyatlarının; enflasyon muhasebesi farklarının tamamının ya da bir kısmının dikkate alınması suretiyle belirlenmesi gündeme gelebilecektir.



ÖZELLİKLİ KONULAR Tebliğ e Göre;

- ❖ 01.10.2023-31.12.2023 dönemi itibariyle değ erleme yapılab ilen varlıklar için bu dönemde enflasyon dü zeltmesi yapılacağından dolayı **yeniden değ erleme yapılmasına izin verilmemekle** birlikte 01.10.2023-31.12.2023 tarihleri arasındaki 3 aylık dönem için dü zeltmiş değ erler üzerinden amortisman ayrılmasının **mümkün olmaması** mükellefler açısından bir hak kaybına neden olacaktır.
- ❖ 296 hesabın Parasal Kıymet mi Parasal Olmayan Kıymet mi olduğ una dair bir açıklama bulunmamaktadır. Söz konusu hesap oluşturulurken işletmede bulunmayan kasa ve ortaklardan alacakların giderleştirilmeden bilançoda izlenmesinden kaynaklandığı değ erlendirildiğinde, gerçekte işletmede olmayan değ erler için kullanıldığı düşünöldüğünde parasal kıymet niteliğinde olduğ u ve **dü zeltmeye tabi olmayacağı** sonucu çıkarılabilmekte, söz konusu hesabın geçmiş yıl zararı olarak ve pasifte sermaye hesabının dü zeltici hesabı niteliğinde olduğ u düşünöldüğünde ise parasal olmayan kıymet olduğ u ve **dü zeltmeye tabi olacağı** sonucu çıkarılabilmektedir. Söz konusu hususa netlik kazandırılması gerekmektedir.



ÖZELLİKLI KONULAR Tebliğe Göre;

- ❖ Sabit kıymet yenileme fonu takip eden 3 yıl içinde kullanılmazsa gelir yazılmak zorundadır. Söz konusu fon düzeltmeye tabi tutulduğu için kayıtlı değerin üzerindeki **düzeltilme farkının gelir yazılıp yazılmayacağı** hakkında bir açıklama bulunmamaktadır.
- ❖ İstisna kazanç sahiplerinin yapacakları enflasyon düzeltme işlemi sonucunda ortaya çıkacak olan düzeltme farkları **kâr etkisi doğurursa**, bu kar gelir/ kurumlar vergisinden **istisna olacak mı, yoksa vergiye mi tabi olacak?** hususu netliğe kavuşturulmamıştır.
- ❖ Ters Bakiye veren 120 hesapların 340 hesaba virman edilmesi gerektiğinden ve 340 hesabında enflasyon düzeltmesine konu olacağından dolayı söz konusu hesabın bakiyesi ne kadar yüksek ise enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak vergi yükünü azaltıcı etkisi de o kadar olacaktır. Bu durumun Tebliğde açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.
- ❖ 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları (525-526); bilançoda düzeltilmiş değeriyle yer alır ibaresi yer almaktadır. Tebliğde hem 2023 yılında, hem de sonraki yıllarda dahil olmak üzere **düzeltilme sonrası oluşacak tutarların ortaklara dağıtılabileceği anlamı çıkmakta olup**, konunun netleştirilmesi gerekmektedir.



ÖZELLİKLİ KONULAR Tebliğe Göre;

- ❖ Yeni işe başlayan mükelleflerin enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadıkları genel esaslara göre belirlenecektir. İşe başlandığı tarih itibariyle enflasyon düzeltme şartları var ise enflasyon düzeltmesi uygulanmak zorundadır. **Enflasyon düzeltmesinin hükümlerinin uygulanmasında işe başlanılan tarihin bir önemi bulunmamaktadır.**
- ❖ Bilanço esasına göre defter tutan şirketlerin işletme defteri usulüne göre defter tutmaya başlamaları durumunda; Şirketin 31.12.2023 döneminde bilanço usulüne tabiyken, 01.01.2024 tarihinden itibaren işletme defteri usulüne geçenler 31.12.2023 bilançolarını düzeltmeye tabi tutacak ve 01.01.2024 tarihinden sonra işlemlerini bu düzeltilmiş bilançoadaki değerler dikkate alınarak işletme hesabına göre devam edeceklerdir.
- ❖ İşletme hesabından Bilanço usulüne geçenler ise; 01.01.2024 itibariyle bilanço usulüne geçenlerde 31.12.2023 itibariyle koşullar oluşmadığından 2023 sonu itibariyle düzeltme yapmayacaklar, 2024 yılı ve devamında ilk defa bilanço usulüne geçenler ilk düzeltme işlemlerini bilanço usulüne geçtikleri tarih itibariyle Geçici 33. madde ve tebliğin 3. bölümüne göre, daha sonraki düzeltme işlemlerini de mükerrer 298/A fıkrası ve tebliğin 4. bölümüne göre yapacaklardır.
- ❖ **Enflasyon düzeltmesi sonucunda geçmiş yıl zararı oluşması durumunda düzeltme öncesi geçmiş yıl kârı ve dönem ticari kârının dağıtımı mümkün değildir. Söz konusu tutarlar geçmiş yıl zararları hesabına aktararak kapatılmalıdır. Düzeltme öncesi geçmiş yıl kârlarının olağanüstü yedeklere atılması ise düzeltme sonrası oluşacak geçmiş yıl zararlarını artıracaktır. Geçmiş yıl zararları kapatılmadan TTK açısından kar dağıtımı da mümkün olmadığından sonuç değişmeyecektir. Düzeltme sonucu geçmiş yıl kârının artması durumunda düzeltme öncesi oluşan geçmiş yıl kârlarının ve dönem kârının dağıtımı elde edenin hukuki statüsüne göre kar payı stopajı dışında vergileme olmayacaktır. Buna bağlı olarak olağanüstü yedekler hesabının kullanılması sonucu değiştirmemektedir.**



ÖZELLİKLİ KONULAR Tebliğe Göre;

- ❖ T.C. Merkez Bankası verilerine göre son yıllarda işletmelerin bilançolarında öz kaynak oranı düşmekte ve daha fazla yabancı kaynak ile ticari faaliyetlerini sürdürmektedirler. **Parasal olmayan aktifleri, parasal olmayan pasiflerinden daha fazla paya sahip olan yani parasal olmayan varlıklarını daha çok borçlanma ile finanse eden firmalarda enflasyon düzeltmesinin vergi etkisi olumsuz yani daha fazla vergi matrahı oluşabilecek şekilde olurken,** sermaye yapısı güçlü olan yani parasal olmayan varlıklarını borçlanma yerine öz kaynak ile finanse eden firmalarda enflasyon düzeltmesinin vergi etkisi olumlu yani daha az vergi matrahı oluşacak şekilde olacaktır. **Dolayısıyla firmaların işletmenin parasal olmayan aktif ve pasif kalemlerinin edinim zamanları, tutarları, stoklarının devir hızları, öz sermaye yapısının alt detayları gibi diğer önemli unsurlar birlikte dikkate alındığında farklı vergisel etkiler ortaya çıkabilecektir.**
- ❖ Enflasyon düzeltmesi uygulamasında meslek mensuplarını en çok zorlayacak konunun reel olmayan finansman maliyetinin hesabı olacağı değerlendirildiğinde 31.12.2023 tarihli bilançoların düzeltilmesi ile 2024 ve 2025 yıllarına ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemlerinde **ROFM hesabının ihtiyari kılınması** faydalı olacaktır.
- ❖ **Enflasyon düzeltmesi işleminin son yapıldığı yıl olan 2004 hesap dönemi dikkate alındığında, o tarihten günümüze kadar aktifte yer alan ve Geçici 31, Geçici 32 ya da Mük. 298-Ç kapsamında yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetler için geçerli olmak üzere 31.12.2023 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak Yİ-ÜFE oranının tespitinde, ilgili iktisadi kıymetin yeniden değerlemeye tabi tutulduğu son tarihin değil, 2004 Aralık dönemi Yİ-ÜFE oranının dikkate alınarak aradaki uzun döneme isabet eden enflasyon düzeltmesinden kaynaklı vergi ihtilaflarının önüne geçilmesi faydalı olacaktır.**



ÖZELLİKLİ KONULAR

Tebliğe Göre;

- ❖ Özel inşaat (yap-sat) işlerinde mamul olarak gözüken işyeri ve konut stoklarının 01.01.2024 tarihinden sonra yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemlerinde, 2023 düzeltmesinden gelen geçmiş yıl karına olumlu (artırıcı) etki eden düzeltme farkları ile ilgili stokların düzeltilmiş değerlerinin birlikte düzeltmeye tabi tutulmasında, işletmeler için vergi matrahını artırabilecek etkisinin olabileceği dolayısıyla henüz satılmamış **stokta bekleyen konut veya işyerlerine ilişkin enflasyon düzeltme farklarının düzeltmenin yapıldığı dönemde değil de ilgili konut veya işyerlerinin satıldığı dönemde nihai kar veya zararın hesabında gelir olarak dikkate alınması faydalı olacaktır.**
- ❖ **Enflasyon düzeltmesi öncesinde, işletmelerin bilançolarında dağıtılabılır kar olarak duran hesapların (570 Geçmiş Yıllar Karları hesabı) düzeltme işlemleri neticesinde, zarara dönüşmesi durumunda** (bazı işletmelerin parasal olmayan pasif kalemlerin düzeltme farkları, parasal olmayan aktiflerin düzeltme farklarından fazla olduğu durumda düzeltme sonucunda zarar oluşmaktadır) TTK hükümleri uyarınca yapılacak kar dağıtım işlemlerine etkisi hakkında ilgili düzenlemelerin yeteri kadar açık olmadığı ve bu hususların ilgili merciler tarafından açıklığa kavuşturulmasının faydalı olacağı görüşündeyiz.
- ❖ **Düzeltilme öncesi bilançolarda bulunan 570 Geçmiş Yıllar Karları ile 580 Geçmiş Yıl Zararları hesaplarının düzeltme sonrası oluşan geçmiş yıl kar veya zararı hesaplarından ayrı alt hesaplarda takip edilmesi, düzeltme işlemleri sonrasında işletmelerin dağıtıma tabi tutacakları karların hangi unsurdan (düzeltilme öncesinden mi, yoksa düzeltme sonrasında mı) kaynaklandığının bilinmesi bakımından önem arz etmektedir. Düzeltilme öncesinde bulunan 570 ve 580 hesapların da kanaatimizce diğer parasal olmayan öz sermaye hesapları gibi düzeltme işlemine tabi tutulması ve düzeltme sonrası oluşacak kar veya zarar hesabının ise zaten mevcut olan 570 ve 580 hesaplar altında ayrı bir alt hesapta takip edilmesi ve Tebliğ'in bu minvalde tekrar düzenlenmesinin faydalı olacağı görüşündeyiz.**



ÖZELLİKLİ KONULAR Tebliğe Göre;

- ❖ 6111, 6736, 7143, 7326 ve 7440 sayılı Kanun kapsamında stok artırımını yapan firmalarda, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin oluşturulan karşılık hesaplarının bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacağı ifade edilmiştir. Eğer tebliğe göre 2023 ve sonraki yıllar da dahil olmak üzere ilgili tutarların ortaklara dağıtılabileceği anlaşılmaktadır. **525 hesabın 331 hesaba virmanlanmasına gerek bulunmamaktadır.**
- ❖ Bilindiği üzere, enflasyon düzeltmesi parasal olmayan varlıklara uygulanacaktır. 120 Alıcılar hesabı parasal bir hesap olduğu için düzeltmeye tabi değildir ancak 340 Alınan Sipariş Avansları hesabı parasal olmayan bir hesaptır. Her ne kadar 2023 yılında vergi etkisi olmayacaksa da ilgili hesap enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak yeni değeriyle 2024 yılına taşınacağından, 2024 yılında yapılacak enflasyon düzeltmesinde bu hesabın bakiyesi ne kadar yüksek ise enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak vergi yükünü azaltıcı etkisi de o kadar fazla olacaktır. Tebliğde enflasyon düzeltmesine tabi tutulan avansların kapatılması halinde değerlendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacağı ifade edilmişti. Tebliğde bunlara ait enflasyon fark hesaplarının işletmeden çekilmiş sayılmayacağı belirtilmiştir. Yani fatura düzenlenmesi halinde 340 hesabın 600 hesap ile kapatılması işleminde 340 hesabın düzeltmeden kaynaklı enflasyon fark hesabının vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir. Dönem sonunda ters bakiye veren 120 Alıcılar hesabının 340 Alınan Sipariş Avansları hesabına virmanlanması zorunlu bir uygulama olduğundan yapılan mutabakatlarda ilgili hususun önemli problemlere yol açabileceği ve yetkili mercilerin bu durumu göz önünde bulundurmasının faydalı olacağı görüşündeyiz.
- ❖ **2023 yılının sonu yaklaşırken faturası düzenlenen ancak mal ve/veya hizmet tesliminin henüz gerçekleşmediği durumlarda, 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabının kullanılması vergi azaltıcı etkisi olacağından avantaj sağlayacaktır.**



ÖZELLİKLİ KONULAR

Tebliğe Göre;

- ❖ Tebliğde 296 geçici hesabın parasal değer ya da parasal olmayan değer olup olmadığı hususunda herhangi bir açıklama yer almamaktadır. Tek düzen hesap planında bu isimle bir hesap bulunmamakla birlikte 7440 sayılı Kanun ve önceki yapılandırma kanunlarında ilgili hesabın kullanımı öngörülmüştür. Hesabın kullanılma amacı kayıtlarda bulunduğu halde işletmede bulunmayan kasa ve ortaklardan alacak tutarlarının gider hesaplarına aktarılmadan bilançonun aktifinde takip edilebilmesidir. **Söz konusu hesap işletmede zaten var olmayan değerler için kullanıldığından parasal olmayan kıymet olarak değerlendirilmemeli** dolayısıyla enflasyon düzeltmesine tabi olmaması gerektiği ve tebliğde bir açıklama yapılmaz ise idarenin görüşü alınarak hareket edilmesinin faydalı olacağı görüşündeyiz.
- ❖ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu Mad.509'da yer alan hüküm doğrultusunda kar payı ancak dönem net karından dağıtılabileceğinden varsa önce geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Enflasyon düzeltmesinden kaynaklı zararın da bu kapsamda dikkate alınıp alınmayacağı önemlidir. Bu kapsamda değil ise kar dağıtımına engel teşkil etmekte olup, söz konusu hususun açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir.



ÖZELLİKLİ KONULAR Tebliğ'e Göre;

- ❖ Duran varlıkların maliyet değeri artacağından dolayı daha fazla amortisman gideri hesaplamak mümkün olabilecektir. Düzeltilmiş değerler üzerinden ilk amortisman 2024 yılından itibaren ayrılabilir.
- ❖ Grup içi kredi kullanan firmalar için **Örtülü Sermaye sınırı** yükselecek ve buna bağlı olarak daha yüksek tutarda **grup içi kredi kullanılmasının vergisel maliyetleri azalacaktır.**
- ❖ Özkaynaklarda meydana gelecek olan artış ile Finansman Gider Kısıtlaması uygulamasında yabancı kaynak/özkaynak aşım oranı azalacak ve daha az KKEG yapılarak daha az vergi ödenecektir.
- ❖ Avanslar, depozitolar, hakedişler ve sabit kıymet yenileme fonu gibi işleyişi gereği ilgili olduğu hesaplara aktararak kapatılması mümkün olan hesapların kapatılması durumunda, **bunlara ait enflasyon fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılmayacaktır.**
- Tebliğ'e göre (Md-53); amortisman tabi olmayan kıymetlerin (**stoklar, iştirakler, bağlı ortaklıklar, arazi ve arsalar**) düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaması gerekmektedir.



ENFLASYON DÜZELTMESİ AŞAMALARI



Enflasyon Düzeltmesi Aşamaları

1- Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.

2- Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları) bulunacaktır.

3- Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.

4- 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.

5- Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.



BİLANÇO AKTİF HESAPLARI

1. DÖNEN VARLIKLAR

- **Hazır Değerler**
- **Menkul Kıymetler**
- **Kısa Vadeli Ticari Alacaklar**
- **Stoklar**
- **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri**
- **Diğer Dönen Varlıklar**



1. DÖNEN VARLIKLAR

➤ Hazır Değerler:

Hazır değerler hesap grubunda yer alan 102 Bankalar ve 103 Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-) hesapları parasal değer olduklarından düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.

➤ Menkul Kıymetler:

- 110 Hisse Senetleri hesabı parasal olmayan hesap olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. **Tebliğe göre, satın alma suretiyle edinilen hisse senetleri, satın alma tarihi (ödeme değil) esas alınarak düzeltilir. Hisse senetleri için ayrılan değer düşüklüğü karşılığı ise vergisel yönden kabul edilmediğinden düzeltilmemektedir.**

➤ Tebliğe göre; 12/5/2005 tarihli ve 25813 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “3. **Menkul Kıymet Yatırım Fonlarının Enflasyon Düzeltmesi Yapmaması**” başlıklı bölümü yürürlükten kaldırılmıştır.

➤ Menkul kıymetler hesap grubunda yer alan 112 Kamu Kesimi Tahvil , Senet ve Bonoları hesabı parasal değer olduğundan düzeltilmeyecektir



1. DÖNEN VARLIKLAR

➤ Kısa Vadeli Ticari Alacaklar:

Kısa Vadeli Ticari Alacaklar hesap grubunda yer alan 120 Alıcılar, 121 Alacak Senetleri, 128 Şüpheli Ticari Alacaklar ve 129 Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-) hesapları parasal değer olduklarından düzeltilmeyecektir.

- 126 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında takip edilen ve kiralama işlemleri için ödenen depozitolar bir değere (TÜFE) endekslediğinden parasal olmayan kıymettir ve düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltmede depozitonun ödeme tarihi dikkate alınmalıdır.



1. DÖNEN VARLIKLAR

➤ Stoklar:

Tebliğe göre stoklar, deftere giriş tarihleri esas alınarak düzeltilirler. Ancak, pek çok durumda, stokların defterlere kayıt tarihleri yani giriş kaydının ne zaman yapıldığı tespit edilememektedir. Bu durumda, stoklar için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen **toplulaştırılmış yöntemler** uygulanabilecektir.

Tebliğe göre, 2023 yılı düzeltmesinde kullanılabilecek iki tür toplulaştırılmış yöntem vardır. Mükellefler bunlardan istediğini uygulayabilecektir.

2024 ve sonraki yıllarda yapılacak düzeltmelerde toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler. Ancak 2023 yılı düzeltmesindeki tercih nedeniyle bu sınırlama uygulanmaz.

Basit Ortalama Yöntemi : Aşağıdaki formül uygulanır.

$$\begin{aligned} \text{Dönem.Ort. Düz. Katsayısı} &= \frac{\text{Bil. Ait Olduğu Aya Ait Fiyat Endeksi}}{(\text{Bil.Ait.Old.Aya Ait Fiy. End.} + \text{Bir Önc. Geç.Vergi Dön.Fiyat. End.}) / 2} \\ &= \frac{\text{Aralık 2023 Fiyat Endeksi}}{(\text{Aralık 2023 Fiy. End.} + \text{Eylül 2023 Fiy. End.}) / 2} \end{aligned}$$



1. DÖNEN VARLIKLAR

➤ Stoklar (Devamı):

$$\begin{aligned} & 2.443,63 \\ = & \text{-----} \\ & (2.443,63+2.302,68) / 2 \\ = & 1.02970 \end{aligned}$$

Stok Devir Hızı Yöntemi : Aşağıdaki formül uygulanır.

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Dönem İçinde Satılan Toplam Mal Maliyeti}}{\text{(Dönem başı St.Tutarı + Dönem sonu St. Tutarı)/2}}$$

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



1. DÖNEN VARLIKLAR

➤ Stoklar (Devamı):

Bu formülün uygulanması sonucu bulunan gün sayısı kadar dönem sonundan geriye doğru gidilerek, stokların o tarihten geldiği varsayılır ve o tarihin denk geldiği ayın düzeltme katsayısı kullanılır.

Tebliğdeki bu formül, stok devir hızı yönteminin sadece satışı yapılan mallar için uygulanabileceği gibi bir intiba doğurmaktadır. Ancak görüşümüz, ilk madde malzeme ve yarı mamul gibi mutad olarak satışı yapılmayan mallarda da bu formül satılan malın maliyeti yerine üretime sevk edilen ilk madde malzeme ya da yarı mamul tutarı dikkate alınarak uygulanabilir. Monografi çözümünde bu doğrultuda hareket edilmiştir. Her iki yöntemin de uygulanabildiği stoklarda işletme lehine sonuç verdiği için yüksek değer veren yöntemle itibar edilecektir.



1. DÖNEN VARLIKLAR

➤ Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri:

170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri parasal olmayan varlık olduklarından düzeltmeye tabidirler. Tebliğ uyarınca bunlar defterlere kayıt tarihi itibariyle düzeltilirler.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar/zarar iş tamamlandığında hesaplanır. Bu nedenle bu hesaplara ilişkin düzeltme farkları “698-ENFLASYON DÜZELTMESİ HESABI” yerine “697 - YIL. YAY. İNŞ. ENF. DÜZ. HESABI” hesabına kaydedilir.

➤ Diğer Dönen Varlıklar:

Diğer dönen varlıklar hesap grubunda yer alan 191 İndirilecek KDV, 193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar, 195 Personel Avansları parasal değer olduklarından enflasyon düzeltmesine tabi değildir



BİLANÇO AKTİF HESAPLARI

2. DURAN VARLIKLAR

- **Mali Duran Varlıklar**
- **Maddi Duran Varlıklar**
- **Maddi Olmayan Duran Varlıklar**
- **Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları**



2. DURAN VARLIKLAR

ATIKLER VE AMORTİSMAN

Faydalı Ömrünü
Tamamlayan ve Defter
Değeri Sıfır Olan ya da
İz Bedeli ile Takip
Edilen
(Amortismanların
Tamamını Ayırmış)
Atıklar ve
Amortismanları
Düzeltmeye Tabi
Tutulması
İHTİYARİDİR.

Faydalı Ömrünü
Tamamlayan Ancak
Eksik Amortisman
Ayrırma ya da Diğer
Nedenlerle (Binek Oto
Amortisman Yöntemi)
Net Defter Değeri İz
Bedelinden Fazla
Gözükən Atıklar ve
Amortismanları
Düzeltmeye Tabi
Tutulması
ZORUNLUDUR.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ İştirakler:

242 İştirakler hesabının düzeltmesinde, satın alınan kısım **satın alma tarihine**, kâr yedeği kaynaklı bedelsiz hisseler **tescil tarihine**, nakdi sermaye karşılığı edinilen hisseler ise **ödeme tarihine** itibar edilerek düzeltilecek, ödenmeyen sermaye taahhütleri ise düzeltilmeyecektir.

➤ Bağlı Ortaklıklar

245 Bağlı ortaklıklar hesabında yer alan tutarlar için farklı bir şirkete iştirak etme durumu söz konusu ise söz konusu hisseler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

➤ Arazi ve Arsalar:

250 Arazi ve arsalar hesabı **deftere kayıt tarihi** itibarıyla düzeltilecektir. Ancak daha önce enflasyon düzeltmesi yapılmışsa, düzeltme tarihi esas alınır.

➤ **Binalar:** 252 binalar hesabı iktisap tarihi dikkate alınarak düzeltme işlemi yapılacaktır. Fakat bina yatırım sürecinden geçerek aktifleştirildiğinde yatırım süreci boyunca yapılan yatırım kayıtları dikkate alınarak düzeltilir.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Tesis Makine ve Cihazlar:

253 Tesis Makine ve Cihazlar hesabının enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasında, **yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler** ile bunlara ilişkin **amortisman yeniden değerlendirme sonrası son değerleri dikkate alınarak düzeltmeye tabi tutulacaktır.** İktisadi kıymetin maliyet bedelinin içerisinde **aktifleştirilmiş ve maliyet bedeli reel olmayan finansman gideri** var ise yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetler için **ROFM hesaplaması yapılmayacaktır.**

İktisadi kıymetin maliyet bedelinin tamamı makine satın alınmadan önce avans olarak ödendiye verilen avans parasal olmayan mahiyette olduğundan, bu düzeltmede **avansın ödendiği tarihe** itibar edilecektir.

Bir sabit kıymetin fatura bedelinin döviz cinsinden belirlendiği hallerde, ödeme esnasında lehte oluşan kur farkı maliyet bedelinden düşülecek ve düzeltmeye esas değer olarak dikkate alınacaktır.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Taşitlar:

Tebliğe göre, amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin düzeltmeye tabi tutulması ihtiyaridir.

➤ Demirbaşlar

Demirbaşlar hesabının **maliyet bedeli** içerisinde finansman gideri dahil edilmişse, düzeltmeye esas değerin tespiti için önce **maliyet bedeli içindeki finansman giderinin** ne kadarının reel olmadığı tespit, varsa reel olmayan kısmın, düzeltmeye esas değerden düşülmesi gerekir. Ayrıca hesaplanan ROFM tutarının aktifleştirilen fiili finansman maliyetinden daha yüksek olamayacaktır.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Birikmiş Amortismanlar

Birikmiş amortismanlar ait olduğu **sabit kıymetin artış oranı** dikkate alınarak düzeltilecektir.

Tebliğde, süresinde ayrılamamış amortismanların düzeltme hesaplamasında ayrılmış kabul edileceğine yönelik bir açıklama bulunmadığından, amortisman tutarı olarak yasal kayıtlarda görünen tutar esas alınmalıdır.

213 sayılı Kanununun 320'nci maddesi gereği amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin 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.**

Faydalı ömrünü **tamamlayan ve defter değeri sıfır** olan yada iz bedeli ile takip edilen (Amortismanların tamamını ayırmış) **ATİKler ve amortismanları Düzeltmeye tabi tutulması ihtiyaridir.**

Faydalı ömrünü tamamlayan ancak eksik amortisman ayırma ya da diğer nedenlerle (Binek oto amortisman yöntemi) **net defter değeri iz bedelinden fazla gözüken atıklar ve amortismanları düzeltmeye tabi tutulması zorunludur.**



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Yapılmakta Olan Yatırımlar

258 Yapılmakta olan yatırımlar hesabı her bir ay yapılan yatırım tutarları dikkate alınarak düzeltilecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı) yatırımlara ilişkin tutarların düzeltilmesi; söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibariyle 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 itibariyle 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.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ 1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri:

➤ A- AR-GE Merkezi ve Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Sağlanan Mali Avantajlar

➤ 5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkındaki Kanun ve 1 Seri Nolu Genel Tebliği ile Ar-Ge ve tasarım Merkezi olmanın temel şartları ile Ar-Ge ve tasarım merkezlerine sağlanan indirim ve istisnaları düzenlenmiştir.

➤ Söz konusu istisnalar özetle şöyle sıralanabilir.

- Ar-Ge/Tasarım İndirimi
- Sigorta Primi İşveren Prim Desteği
- Gelir Vergisi Stopajı Desteği
- Damga Vergisi İstisnası
- Teknogirişim Sermayesi Desteği
- Gümrük Vergisi İstisnası
- Temel Bilimler Desteği
- Makine ve Teçhizat Alımında KDV İstisnası
- Doktoralı Personel Desteği
- Stajyer Desteği
- Rekabet Öncesi İşbirliği Proje Bütçesi Desteği
- Girişim Sermayesi Desteği



2. DURAN VARLIKLAR

- 1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri:
- AR-GE Merkezi ve Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Sağlanan Mali Avantajlar (Devamı)

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ise 4691 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren firmaların, teknoloji veya yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri yerlerdir. Teknokentlerde uygulanan mali teşvikler ise kısa aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Kurumlar Vergisi İstisnası (31.12.2028 tarihine kadar)
- Yazılım satışlarında KDV istisnası
- Teknokente çalışan personelin gelir vergisi stopaj teşviki
- SGK işveren prim payı desteği
- Harç ve damga vergisi muafiyeti/istisnası
- Gümrük ve damga vergisi ile fon ve harç istisnası
- Teknokent işletmelerine sermaye desteğinde indirim teşviki
- Teknokentlerde makine ve teçhizat alımlarında KDV istisnası
- Emlak vergisi muafiyeti
- Desteklenecek programlar hibesi



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Enflasyon Düzeltmesi:

Tebliğin 2 no.lu ekinde parasal olmayan kıymetler belirtilmiş olup, Ar-Ge harcamalarının aktifleştirildiği ilgili hesaplar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak parasal olmayan kıymetler arasında sayılmaktadır.

Ar-Ge harcamaları “750-Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabında takip edilmekte; bu hesapta yer alan harcamalar dönemsel olarak ta ki proje başarıyla sonuçlanana kadar bir ara hesapta aktifleştirilmekte; projenin başarıyla sonuçlanması halinde ise bu ara hesapta yer alan harcamalar “263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına aktarılmaktadır. Dolayısıyla, bir Ar-Ge projesi yatırım safhası ve işletme safhası diyebileceğimiz iki ayrı aktif hesaptan oluşur. Bu hususu aşağıdaki örnekle açıklayabiliriz.

105

XYZ Arge Üretim San. ve Tic. A.Ş. yürütmüş olduğu Ar-Ge projesine ilişkin 2022 yılında 14 Milyon TL, 2023 yılında ise 5 Milyon TL harcama yapmıştır. Yatırım safhasında yapmış olduğu harcamaları aylık olarak ara hesapta aktifleştirmiştir. Projeyi başarıyla Mart/2023'te tamamlayan XYZ Arge Üretim San. ve Tic. A.Ş., aktif ara hesapta yer alan harcamalarını (yatırım safhası), ara hesaptan “263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına (işletme safhası) aktarmıştır.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Enflasyon Düzeltmesi(Devamı):

Yukarıda yer alan örneğimize göre Ar-Ge harcamalarının muhasebeleştirildiği aktif hesapların işleyişi aşağıdaki gibidir.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Tarih	Borç	Alacak
2..	Aktif Ara Hesap	Ocak 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Şubat 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Mart 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Nisan 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Mayıs 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Haziran 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Temmuz 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Ağustos 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Eylül 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Ekim 22	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Kasım 22	2.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Aralık 22	2.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Ocak 23	2.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Şubat 23	2.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Mart 23	1.000.000,00	0,00
2..	Aktif Ara Hesap	Mart 23	0,00	19.000.000,00
263	Ar-Ge Giderleri Hesabı	Mart 23	19.000.000,00	



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Enflasyon Düzeltmesi (Devamı):

Tabloda görüleceği üzere, XYZ Arge Üretim San. ve Tic. A.Ş. 2022 ve 2023 yıllarında yapmış olduğu Ar-Ge harcamalarını aylık olarak ara hesapta aktifleştirmiş; projenin başarıyla sonuçlanması sonucunda da ara hesapta yer alan harcamaları, Mart/2023 döneminde topluca “263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri” hesabına virmanlamıştır.

XYZ Arge Üretim San. ve Tic. A.Ş. Ocak/2022 yılında başlamış ve Mart/2023 yılında başarıyla tamamlamış olduğu Arge harcamalarını Ocak/2022’den itibaren ara hesapta aktifleştirmeye başladığı harcamaları projenin başarıyla tamamlandığı **Mart/2023 tarihine kadar ayrı ayrı düzeltecektir.** Devamında ise, Mart/2023’ye kadar düzeltilen harcamaları kül halinde tek bir düzeltme katsayısı ile Mart/2023’den Aralık/2023’e getirecektir. Ayrıca bu işlemi yaparken, bilanço tarihinde var olan birikmiş amortismanın da düzeltilmesi unutulmamalıdır. Fakat, **VUK Geçici 31, Geçici 32 ve Mükerrer 298/Ç kapsamında yeniden değerlendirme yapılmışsa, bu durumda birincil düzeltmenin uygulanması mümkün değildir.** Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan “263-Araştırma ve Geliştirme Giderleri” adlı aktif hesap, **sadece ikincil düzeltmeye konu edilecektir.**

Örnek üzerinden devam edecek olursak enflasyon düzeltmesi kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Enflasyon Düzeltmesi (Devamı):

Hesap Adı	Tarih	Borç	Katsayı	Fark	Düzeltilmiş Değer
Aktif Ara Hesap	Oca.22	1.000.000,00	1,90202	902.022,09	1.902.022,09
Aktif Ara Hesap	Şub.22	1.000.000,00	1,77386	773.864,20	1.773.864,20
Aktif Ara Hesap	Mar.22	1.000.000,00	1,62451	624.510,17	1.624.510,17
Aktif Ara Hesap	Nis.22	1.000.000,00	1,50881	508.807,18	1.508.807,18
Aktif Ara Hesap	May.22	1.000.000,00	1,38723	387.226,18	1.387.226,18
Aktif Ara Hesap	Haz.22	1.000.000,00	1,29931	299.313,27	1.299.313,27
Aktif Ara Hesap	Tem.22	1.000.000,00	1,23543	235.431,85	1.235.431,85
Aktif Ara Hesap	Ağu.22	1.000.000,00	1,20639	206.393,08	1.206.393,08
Aktif Ara Hesap	Eyl.22	1.000.000,00	1,15139	151.386,80	1.151.386,80
Aktif Ara Hesap	Eki.22	1.000.000,00	1,06778	67.777,82	1.067.777,82
Aktif Ara Hesap	Kas.22	2.000.000,00	1,05990	119.797,84	2.119.797,84
Aktif Ara Hesap	Ara.22	2.000.000,00	1,06246	124.926,40	2.124.926,40
Aktif Ara Hesap	Oca.23	2.000.000,00	1,02008	40.158,28	2.040.158,28
Aktif Ara Hesap	Şub.23	2.000.000,00	1,00440	8.793,10	2.008.793,10
Aktif Ara Hesap	Mar.23	1.000.000,00	1,00000	0,00	1.000.000,00
Aktif Ara Hesap	Mar.23	0,00		4.450.408,26	23.450.408,26
Ar-Ge Giderleri Hesabı	Mar.23	23.450.408,26			

----- / -----
263-ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ
698 ENF. DÜZ. HES.

4.450.408,26

4.450.408,26
----- / -----



2. DURAN VARLIKLAR

- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular:
A- Devam Eden Proje Maliyetlerinin Enflasyon Düzeltmesi;

[31.12.2023 (Yİ-ÜFE)
[Harcamanın Yapıldığı
Tarihteki (Yİ-ÜFE)]

Ar-Ge kapsamında devam eden projelerin enflasyon düzeltmesi hakkında Tebliğde açık bir hüküm bulunmamakla birlikte devam eden projeler için yapılan harcamaların yapıldığı tarihler dikkate alınarak her bir harcama tutarını ayrı ayrı düzeltme işlemine tabi tutularak 31.12.2023 tarihine taşınması ve düzeltilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Söz konusu hususu Örnek ile açıklayalım:

DÖNEM,	PROJE ADI	HARCAMA TARİHİ	MALİYET TUTARI	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON FARKI
Kas.22XYJ	PROJESİ	15.11.2022	26.108,00	1,4387487	37.562,85	11.454,85
Ara.22XYJ	PROJESİ	15.12.2022	79.214,00	1,4422296	114.244,77	35.030,77
Oca.23XYJ	PROJESİ	15.01.2023	77.859,00	1,3846958	107.811,03	29.952,03
Şub.23XYJ	PROJESİ	15.02.2023	91.578,00	1,3634076	124.858,14	33.280,14
Mar.23XYJ	PROJESİ	15.03.2023	57.091,00	1,3574396	77.497,58	20.406,58
Nis.23XYJ	PROJESİ	15.04.2023	70.326,00	1,3464669	94.691,63	24.365,63
May.23XYJ	PROJESİ	15.05.2023	69.780,00	1,3377665	93.349,35	23.569,35
Haz.23XYJ	PROJESİ	15.06.2023	20.894,00	1,2560843	26.244,63	5.350,63
Tem.23XYJ	PROJESİ	15.07.2023	85.215,00	1,1605534	98.896,56	13.681,56
Ağu.23XYJ	PROJESİ	15.08.2023	3.625,00	1,096037	3.973,13	348,13
Eyl.23XYJ	PROJESİ	15.09.2023	47.014,00	1,060015	49.835,54	2.821,54
Eki.23XYJ	PROJESİ	15.10.2023	95.832,00	1,0398567	99.651,55	3.819,55
Kas.23XYJ	PROJESİ	15.11.2023	57.395,00	1,0114433	58.051,79	656,79
Ara.23XYJ	PROJESİ	15.12.2023	88.423,00	1	88.423,00	0,00
TOPLAM			870.354,00		1.075.091,55	204.737,55



2. DURAN VARLIKLAR

- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular:
A- Devam Eden Proje Maliyetlerinin Enflasyon Düzeltmesi;

Yukarıdaki düzeltme işleminin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi yapılacaktır.

-----31.12.2023-----	
263.01 XYJ PROJESİ	204.737,55
263.01.01 Enflasyon farkı	204.737,55
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	204.737,55



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular: B- Tamamlanan Proje Maliyetlerinin Enflasyon Düzeltmesi;

Ar-Ge kapsamında tamamlanan projelerin enflasyon düzeltmesi hakkında Tebliğde yine açık bir hüküm bulunmamasıyla birlikte tamamlanan projeler için düzeltme işlemi iki aşamalı olarak yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

Birinci aşama: Tamamlanan proje için tamamlanma tarihine kadar yapılan harcamaların yapıldığı tarihler dikkate alınarak önce her bir harcama tutarını projenin tamamlandığı tarihe taşıyarak düzeltme işleminin yapılması,

İkinci aşama: Tamamlanma tarihine kadar taşınan ve düzeltilen toplam maliyet tutarının 31.12.2023 tarihine kadar taşıyıp düzeltmesinin yapılması gerekmektedir.

Söz konusu hususu Örnek ile açıklayalım:



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular:

B- Tamamlanan Proje Maliyetlerinin Enflasyon Düzeltmesi (Devamı);

[31.12.2023 (Yİ-ÜFE)
Tamamlanma Tarihindeki (Yİ-
ÜFE)]

[Tamamlanma Tarihindeki (Yİ-ÜFE)
Harcamanın Yapıldığı Tarihteki (Yİ-ÜFE)]

DÖNEM	PROJE ADI	HARCAMA TARİHİ	MALİYET TUTARI	KATSAYI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER	ENFLASYON FARKI
Kas.22	XYJ PROJESİ	15.11.2022	26.108,00	1,145424	29.904,72	3.796,72
Ara.22	XYJ PROJESİ	15.12.2022	79.214,00	1,148195	90.953,11	11.739,11
Oca.23	XYJ PROJESİ	15.01.2023	77.859,00	1,102391	85.831,04	7.972,04
Şub.23	XYJ PROJESİ	15.02.2023	91.578,00	1,085443	99.402,68	7.824,68
Mar.23	XYJ PROJESİ	15.03.2023	57.091,00	1,080691	61.697,75	4.606,75
Nis.23	XYJ PROJESİ	15.04.2023	70.326,00	1,071956	75.386,36	5.060,36
May.23	XYJ PROJESİ	15.05.2023	69.780,00	1,065029	74.317,74	4.537,74
TAMAMLANMA TARİHİNDEKİ TOPLAM	XYJ PROJESİ	30.06.2023	471.956,00		517.493,41	45.537,41
31.12.2023 TARİHİNE ENDEKSLEME	XYJ PROJESİ	31.12.2023	471.956,00	1,256084	592.816,53	87.278,09



2. DURAN VARLIKLAR

- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular:
B- Tamamlanan Proje Maliyetlerinin Enflasyon Düzeltmesi;

Yukarıdaki düzeltme işleminin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi yapılacaktır.

-----31.12.2023-----

263.01 XYJ PROJESİ

263.01.01 Enflasyon farkı 132.815,50

(Tamamlanma tarihine kadar olan Enflasyon farkı=45.537,41 +
Tamamlanma tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar olan
enflasyon farkı 87.278,09)

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı

132.815,50



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular: C- İstisna Kazanç ile Enflasyon Düzeltmesinin ilişkisi;

Teknokentte faaliyet gösteren firmalarda 5746 sayılı kanun kapsamında elde ettikleri kazanç bilindiği üzere Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş durumdadır. Fakat Teknokentlerde faaliyet gösteren firmaların hem istisna hem de istisna dışı kazancının olması durumunda, enflasyon düzeltmesine tabi tutulan hesapların istisna kazançta tabi olan kısmının istisnaya konu edilmesi, istisna kazançla ilgili olmayan bir hesap var ise bu hesaplardan ortaya çıkan gelir ve gider etkilerinin ayrı takip edilmesi ve istisna kazançta dahil edilmemesi gerekmektedir. Söz konusu istisna kazancın hesaplanmasında Enflasyon düzeltmesi sonrasında oluşan kar istisna kazancın parçası olacaktır.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular:

E- Ar-Ge ve Teknokent Uygulamasında Ayrılan Fonlar Enflasyon Düzeltmesi;

5746 Sayılı Araştırma Ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yapılan düzenleme ile yıllık beyanlarında indirimine konu edilen Ar-Ge harcaması ya da Teknokent istisnası 2.000.000 TL (2022 yılı için bu tutar 1.000.000 TL) ve üzerinde olan mükellefler, yararlandıkları Ar-Ge indirimi veya Teknokent istisna tutarının %3'ünü (2022 yılı için bu oran %2) fon olarak ayırmak zorundadırlar.

Ayırdıkları fonu, ayrıldığı yılı sonuna kadar yine kanunda belirtilen üç farklı menkul kıymete (GSYF, GSYO veya Kuluçka merkezinde faaliyette bulunan girişimcilere sermayesine olarak konulması) dahil etmek bunları iktisap etmekle yükümlüdürler. Şartları taşıyan mükellefler fon ayırıp ve ayırdıkları fonu geçici bir "54X" kodlu hesapta izlemelidirler. Söz konusu hesap, 31.12.2023 tarihli bilançolarda yer almalı ve enflasyon düzeltmesinin uygulanacağı 2023 sonunda bu fon hesabının enflasyon düzeltmesine tabi olmalıdır.

Tebliğde; 4691 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 hesaplarının da bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacağı ifade edilmektedir. Söz konusu fon hesabı da enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak ve düzeltmede tarihi olarak ise "Deftere Kayıt Tarihi" esas alınacaktır.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular:

E- Ar-Ge ve Teknokent Uygulamasında Ayrılan Fonlar Enflasyon Düzeltmesi;

Ayrılan fon tutarı, ayrıldığı yılın sonuna kadar aşağıda belirtilen şekilde değerlendirilmelidir:

- Türkiye’de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması,
- 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması,

gerekmektedir.

Ayrılan fon tutarı, ayrıldığı yılın sonuna kadar yatırıma aktarılmaz ise, yıllık beyanname üzerinden indirim ya da istisnaya konu edilen tutarın yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine ya da Teknokent istisnasına konu edilememekte ve söz konusu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilmektedir.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular: E- Ar-Ge ve Teknokent Uygulamasında Ayrılan Fonlar Enflasyon Düzeltmesi;

Ayrılan fon hesabının düzeltmesini bir örnekle açıklayım:

XYZ Arge Üretim San. ve Tic. A.Ş. 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanı üzerinde 5 Milyon TL Ar-Ge indiriminden yararlanmış ve söz konusu tutar üzerinden 08.07.2022 tarihinde %2 nispetinde 100.000 TL fon ayırmıştır. 2022 hesap dönemi kurumlar vergisi beyanı üzerinde yararlandığı Ar-Ge indirimi 20 Milyon TL olan XYZ A.Ş. 08.07.2023 tarihinde ise 400.000 TL fon ayırmıştır. XYZ A.Ş., 31.12.2023 tarihli bilançosunda yer alan 100.000-TL ve 400.000-TL'yi defter kayıt tarihlerini baz almak suretiyle düzeltme katsayısı ile 31.12.2023 sonuna taşınmalı ve düzeltme işlemleri ile muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olmalıdır.

Hesap Kodu	Hesap Adı	Düzeltmeye Esas Tarih	Tutar	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
54x.01	Girişim Sermayesi (Geçici)	Temmuz 22	100.000,00	1,67702	167.702,41
54x.02	Girişim Sermayesi (Geçici)	Temmuz 23	400.000,00	1,16055	464.221,36
TOPLAM			800.000,00		631.923,77

-----31.12.2023-----

698-Enflasyon Düzeltme Hesabı	631.923,77	
54X-Girişim Sermayesi(Geçici)		631.923,77
54X.01-Girişim Sermayesi (Geçici)	167.702,41	
54X.02-Girişim Sermayesi (Geçici)	464.221,36	



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Araştırma ve Geliştirme Giderleri Özellikli Konular:

E- Ar-Ge ve Teknokent Uygulamasında Ayrılan Fonlar Enflasyon Düzeltmesi;

VUK'un "Mükerrer 298/A-3.a" maddesinde ise "Alış Bedeli" ile değerlendirilen menkul kıymetlerde değerlemeye esas tarihin "Satın Alma Tarihi" olduğu belirtilmiştir. Diğer taraftan taslak tebliğde nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için düzeltmeye esas tarihin ise "Ödeme Tarihi" olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, Satın Alma ya da Ödeme Tarihi esas alınmak suretiyle bu kıymetlerin düzeltme katsayısı ile 31.12.2023 sonuna taşınması gerekmektedir.

Girişim Sermayesi Yatırım Fonunun enflasyon düzeltmesinde; eğer fon portföyünün %51'i Türkiye'de kurulu şirketlerin hisse senetlerinden oluşuyorsa **ALİŞ BEDELİ** ile değerlendirileceğinden düzeltmeye esas tarih olarak yukarıda belirtilen "**Satın Alma Tarihi**" dikkate alınacaktır.

Fakat, fon katılma belgesinin alış bedeli ile değerlendirilemediği durumda; kıst getiri ile değerlendirilen bir kıymette **DÜZELTMEYE ESAS TARİH**'in ne olduğuna yönelik Tebliğ'de bir açıklama bulunmamaktadır.



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Arama Giderleri:

271 Arama giderleri hesabının enflasyon düzeltmesi işleminde, fatura bedellerinin peşin ödenmeyip, senet verildiği hallerde vade farkı ayrıca gösterilmemiş ise Vergi Usul Kanunu Mükerrer 298/A maddesine göre **üç aydan uzun vadeli alımlara ilişkin alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması gerekmektedir.** Dolayısıyla, önce reeskont formülü kullanılarak bedel içindeki finansman gideri hesaplanacak, daha sonra da bu finansman giderinin içindeki reel olmayan kısım bulunacaktır. Söz konusu işlem için aşağıdaki formül kullanılacaktır.

$$\text{Nominal değer} \times 360$$

$$\text{Faiz Tutarı} = \text{Nominal Değer (-)} \text{-----}$$

$$360 + (\text{Faiz oranı} \times \text{vade})$$

Şirketin 40.000,00 TL tutarındaki arama giderlerine ilişkin 31.03.2023 tarihli fatura bedeli için 6 ay vadeli senet verdiğini (Vade sonu 30.09.2023) ve faiz oranının %15,75 olduğunu varsayalım. Vade üç aydan uzun olduğundan yukarıda açıklandığı üzere önce reeskont formülü kullanılarak finansman gideri hesaplanacak, daha sonra finansman gideri içindeki reel olmayan kısım tespit edilecektir.

$$40.000,00 \times 360$$

$$= 40.000,00 (-) \text{-----}$$

$$360 + (0,1575 \times 180)$$

$$= 2.920,05$$



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Arama Giderleri (Devamı)

Söz konusu faiz, birebir kredi tutarından hesaplandığından, buradaki ROFM hesabı için aşağıdaki formül kullanılacaktır:

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

$$\text{ROFM} = 2.920,05 \times \frac{\text{Eylül 2023 ÜFE} - \text{Mart 2023 ÜFE}}{\text{Mart 2023 ÜFE}}$$

$$\text{ROFM} = 2.920,05 \times \frac{2.302,68 - 2.044,72}{2.044,72}$$

$$\text{ROFM} = 2.920,05 \times 0,13$$

$$\text{ROFM} = 368,39$$

Hesaplanan ROFM tespit edilen fiili finansman maliyetinden daha yüksek olamayacağından, **filli finansman gideri olarak bulunan 2.920,05 TL tutarın tamamının ROFM olarak kabul edilmesi gerekmektedir.**



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Arama Giderleri (Devamı)

Düzeltmeye esas değer (40.000,00 - 2.920,05)	:	37.079,95
Düzeltilme katsayısı (Mart 2023)	:	1,19509
Düzeltilmiş değer	:	44.313,88
Artış Yüzdesi (44.313,88/ 40.000,00=)	:	1,10785
Enflasyon düzeltme farkı	:	4.313,88

271 ARAMA GİDERLERİ. ENF FARKI	4.313,88	
698 ENF. DÜZ. HES.		4.313,88

Kayıtlarda yer alan arama gideri bedeline ait birikmiş amortisman tutarı da yine arama gideri bedelindeki artış yüzdesiyle düzeltilecektir. Birikmiş amortisman tutarının 5.000,00 TL olduğunu varsayalım.

Düzeltmeye esas değer	:	5.000,00
Düzeltilme katsayısı	:	1,10785
Düzeltilmiş değer	:	5.539,25
Enflasyon düzeltme farkı	:	539,25

698 ENF. DÜZ. HES.	539,25	
268 BİR. AMORT. ENF. DÜZ. FARKI		539,25



2. DURAN VARLIKLAR

➤ Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları:

Gelecek yıllara ait giderler Tebliğ eki listede **parasal olmayan kıymet olarak kabul edilmiştir**. Bu nedenle düzeltmeye tabi tutulması gerekir. Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken gelecek yıllara ait giderler, **defterlere kayıt tarihleri itibariyle düzeltilirler**. Gelir tahakkukları ise parasal değer olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi değildir.



BİLANÇO PASİF HESAPLARI

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- Mali Borçlar
- Ticari Borçlar
- Alınan Avanslar
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
- Borç ve Gider Karşılıkları
- Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar



3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

Bilançonun pasif tarafında yer alan 300 Banka Kredileri hesabı, 320 Satıcılar hesabı ve 326 Alınan Depozito ve Teminatlar hesabı için parasal değer olduğundan düzeltme yapılmayacaktır.

➤ Alınan Sipariş Avansları

Müşterilerden alınan avans tutarlarına ilişkin teslimi gerçekleşen ürünlerin fiyatı belirlenmiş olduğundan parasal olmayan varlık özelliği göstermektedir. Bunların düzeltilmesinde tahsil tarihine itibar edilir.

Yabancı Para cinsinden Avanslar için düzeltme katsayısı uygulaması yerine, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmesi gerekmektedir.

Avansların düzeltilmesinde iki farklı durum ortaya çıkmaktadır:

İlki; 31.12.2023 itibariyle var olan parasal olmayan ve 31.12.2023'ten önce alınmış olan avans tutarları düzeltilmesinde ödeme-tahsil tarihleri dikkate alınarak 31.12.2023'e kadar düzeltilecektir.

İkincisi; 31.12.2023 itibariyle var olan avansın düzeltilmesi sonucunda oluşan hesabın 2024 ve devamında siparişin tamamlanması ile kapanması halinde kalan bakiyenin ne olacağı hakkında bir açıklama yapılmamıştır.

Örneğin 03.12.2023 tarihinde 5 ay sonra teslim edilmek üzere siparişi alınan bir kıymetin tamamı 80.000 TL peşin ödendiği varsayıldığında ve 31.12.2023 de söz konusu tutarın düzeltilerek 105.000 TL'ye çıkması durumunda düzeltme farkı (105.000-80.000=) 25.000 TL 698-570 hesaplara intikal ettirilerek kapatılmasına rağmen 340 hesapta kalan 25.000 TL'nin kapatılması gerekecektir. Söz konusu tutarın giderleştirilmesi yada 698 hesaba aktarılması durumunda 2024 matrahında gelir etkisi yaratacak ve vergi matrahını artıracaktır. 2023'te yapılan düzeltme gider etkisi yaratırken vergi matrahına eklenmemiştir. Tebliğde bu durumun açıklanması gerektiği değerlendirilmekte olup, aksi halde vergi incelemelerinde sorun yaşanması olası olacaktır.



3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

➤ Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri:

Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri gibi parasal olmayan değer olarak kabul edildiklerinden enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar/zarar iş tamamlandığında hesaplanır. Bu nedenle bu hesaplara ilişkin düzeltme farkları 698 Enflasyon Düzeltmesi hesabı yerine **697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabına kaydedilir.**

Hakediş ve maliyetlerin düzeltilmesinde kullanılan 697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabının tüm işlemler sonunda **alacak bakiyesi vermesi halinde, bu tutar 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltmesi hesabına, borç bakiyesi vermesi halinde ise 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltmesi hesabına aktarılması gerekir.** İş bittiğinde ise bu hesapların bakiyesi Geçmiş Yıl Kar/Zarar hesabına aktarılır ve diğer kalemlerin düzeltilmesinde ortaya çıkan kar/zarar tutarlarıyla aynı hükümlere tabi tutulur.

370 Dönem Karının Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabı, 391 Hesaplanan KDV hesabı ve 393 Merkez ve Şubeler Cari hesabı **parasal değer ifade ettiğinden düzeltilmeyecektir.**



BİLANÇO PASİF HESAPLARI

4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- Ticari Borçlar
- Borç ve Gider Karşılıkları
- Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları



4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 321 Borç Senetleri, 472 Kıdem Tazminat Karşılığı ve 481 Gider Tahakkukları hesapları **parasal değer ifade ettiğinden düzeltilmeyecektir.**
- 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabı Tebliğ eki listede **parasal olmayan değer olarak ifade edilmektedir.** Ancak düzeltmede hangi tarihe itibar edileceği belirtilmemektedir. Ancak peşin ödenen giderlerle benzerliği dolayısıyla bunlarda da **defterlere kayıt tarihi dikkate alınabilir.**



BİLANÇO PASİF HESAPLARI

5. ÖZKAYNAKLAR

- **Ödenmiş Sermaye**
- **Sermaye Yedekleri**
- **Kar Yedekleri**
- **Geçmiş Yıl Zararları**
- **Dönem Karı**



5. ÖZKAYNAKLAR

500 Ödenmiş Sermaye: Nominal sermayenin düzeltilmesinde, nakit sermaye için tahsil tarihine, aynî sermaye için mülkiyetin intikal tarihine, kar yedeklerinden yapılan sermaye artırımlarında tescil tarihine itibar edilecektir. 2004 yılı öncesinde yapılan sermaye artışları için ise düzeltmede Aralık 2004 tarihi esas alınacaktır. **Ödenmemiş sermaye kısmı ise düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.**

Öz sermaye kalemlerinin kendi içinde virmanı yada sermayeye ilave edilmesi ile edilmemesi arasında enflasyon muhasebesi açısından kâr/zarar açısından bir farkı bulunmamaktadır.

Sermaye içindeki GVK geçici 85'inci maddede düzenlenen varlık barışı kapsamında oluşan özel fon, döviz beyanı karşılığı olduğundan parasal mahiyet göstermektedir. Tebliğdeki açıklamalara göre, bu tutar sermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltilmesi yapılır. Diğer bir deyişle, söz konusu tutar düzeltmede dikkate alınmayacaktır.

501 Ödenmemiş Sermaye (-): hesabı parasal değer ifade ettiğinden enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacaktır.

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları: hesabı 31.12.2004 öncesi sermaye artışlarının düzeltme hesabı olup düzeltmeye tabi tutulacaktır.

- **Emisyon Primi:** Parasal olmayan değer kabul edildiğinden düzeltmeye tabidir. Tahsil tarihi itibarıyla düzeltilecektir.
- **Yeniden Değerleme Fonu:** Tebliğe göre bu hesap düzeltmeye tabi tutulmayacak 698 hesaba virmanlanarak kapatılacaktır.



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

Tebliğe göre, 2023 yılı düzeltmesinde **yedek akçeler, defterlere kayıt tarihine göre düzeltmeye tabi tutulacaktır.** Bununla birlikte, 1.1.2024 tarihinden sonra ayrılan yedek akçeler ise ait oldukları dönemin son ayına itibar edilerek düzeltilecektir.

Yasal yedekler: yedek akçe olarak kabul edildiğinden, 2023 yılı düzeltmesinde **defterlere kayıt tarihi** itibariyle düzeltilecektir.

Olağanüstü yedekler: yedek akçe olarak kabul edildiğinden, 2023 yılı düzeltmesinde **defterlere kayıt tarihi** itibariyle düzeltilecektir.

KVK 5/1-e Özel Fon hesabı: kar yedeği olarak kabul edilerek **defterlere kayıt tarihi itibariyle** düzeltmeye tabi tutulacaktır. **Satış bedelinin düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde,** düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı, satış bedelinin düzeltme öncesi değerinin üstünde **ancak düzeltilmiş değerinin altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar** olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Yenileme Fonu: kar yedeği olarak kabul edilerek **defterlere kayıt tarihi itibariyle düzeltmeye tabi** tutulacaktır.



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

Tebliğe göre; enflasyon düzeltmesinde tıpkı 31/12/2003 tarihli bilanço düzeltmelerinde yapıldığı gibi 31/12/2023 tarihli düzeltilmemiş bilançoda yer alan;

- geçmiş yıl kârları (zararları),
- dönem kârı (zararı),

kalemlerinin düzeltilmesinde **genel bir yöntem öngörülmektedir.**

Buna göre, öz sermaye kalemlerinden;

- Sermaye,
- Hisse Senetleri İhraç Primleri,
- Hisse Senedi İptal Karları,
- Yasal Yedekler,
- Statü Yedekleri,



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

- Olağanüstü Yedekler,
- Özel Fonlar (213 sayılı Kanunun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanunun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu; 5520 sayılı Kanunun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar; 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları; 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 gibi),
- Sermaye düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları **bilançoda düzeltilmiş değerleriyle** yer alacaktır.

193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93'üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15'inci maddesi ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında 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.



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşturulan fon hesabı; 193 Kanunun geçici 84'üncü maddesi, 5746 sayılı Kanunun 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 Kanunun geçici 85, 90 ve 93'üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun 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.

Diğer özsermaye kalemleri ise düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecektir. Bu kapsamda Vergi Usul Kanununun;

- Mükerrer 298'inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,
- Geçici 31'inci ve geçici 32'nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,
- İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortakları bünyesinde 213 sayılı Kanunun söz konusu hükümlerine göre yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşmuş değer artışlarından kaynaklı iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,

gibi hesapların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılmak suretiyle geçmiş yıllar karları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilecektir.



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

Düzeltilme öncesi “Geçmiş Yıllar Karları”, “Geçmiş Yıllar Zararları” ve “Dönem Net Karı (Zararı)” hesapları da aynı şekilde işleme tabi tutulacaktır.

Bu hesaplama yapıldıktan sonra 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş bilânçoda;

- Geçmiş yıl zararları,
- Dönem net kârı,
- Dönem net zararı

hesaplarının yer almaması öngörülmektedir.

Geçmiş yıllar kar ve zararları parasal olmayan bir kıymet olup esasen enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. Bununla birlikte, geçiş dönemi (2023 yılı) bilançosundaki geçmiş yıllar karlarının düzeltilmesi bir yandan geçmiş yıllar karlarını artırırken, diğer yandan geçiş dönemi enflasyon düzeltme karını azaltır veya zarar doğmasına yol açar. Bu nedenle, geçiş dönemi bilançosundaki geçmiş yıllar kar ve zararlarının düzeltilmesi işletmenin özkaynağını değiştirmeyeceği için düzeltme yapılmasına gerek yoktur.



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

Tebliğde, 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.

Bu nedenle, özvarlık unsurları içerisinde yer alan yukarıda sayılan parasal olmayan kalemlerinin ayrı ayrı düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır. Bu kalemlerdeki düzeltme, bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş borç tutarı ile yukarıda yer verilen özsermaye kalemlerinin düzeltilmiş tutarlarının tenzili suretiyle bilanço denkliği esaslı ile yapılmış olacaktır.

Ancak düzeltme öncesi mevcut bulunan dönem kârının, TTK hükümleri uyarınca sermayeye ilavesi veya yedek olarak ayrılması veyahut dağıtılması ihtimallerine karşılık bilançoda ayrıca gösterilmesi daha uygun olacağı kanaatindeyiz. Düzeltme öncesi bilançoda yer alan geçmiş yıl zararları için de aynı şekilde hareket edilmesi uygun olacaktır.



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

XYZ Ar-Ge Üretim San. ve Tic. A.Ş. için;

Denkleştirme işlemi aşağıdaki örnekte üzerinde gösterilmiştir.

İşletmenin geçmiş yıl zararları bulunmadığı, 2023 yılı dönem net karının 1.000.000,00 TL, düzeltilmiş aktifinin 154.484.243,78 TL, düzeltilmiş yabancı kaynaklarının 56.177.324,00 TL, düzeltilmiş sermayesinin 59.642.909,10 TL, düzeltilmiş sermaye yedeklerinin 1.565.223,00 TL, düzeltilmiş kar yedeklerinin 2.535.193,60 TL olduğunu varsayalım;

Geçmiş Yıllar Kâr / Zararı = Düzeltilmiş Aktif - (Düzeltilmiş Yabancı Kaynaklar + Düzeltilmiş Sermaye + Düzeltilmiş Sermaye Yed. + Düzeltilmiş Kâr Yedekleri)

Geçmiş Yıllar Kâr / Zararı = 154.484.243,78 - (56.177.324,00+59.642.909,10+1.565.223,00+2.535.193,60)

Geçmiş Yıllar Kârı = 34.563.594,08 TL

590 DÖNEM NET KARI	1.000.000,00	
570.01 GEÇMİŞ YIL KARLARI	34.563.594,08	
698 ENF.DÜZELTME HES.		34.563.594,08
570.02 GEÇMİŞ YILLAR KARI		1.000.000,00



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

Yasal düzenleme gereği, 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. Bu nedenle, düzeltme öncesi bilançoda yer alan ve enflasyon düzeltmesinden kaynaklanmayan kalemler ile bu düzeltmeden kaynaklanan kalemlerinin ayrı hesaplarda takip edilmesi önemlidir.

Bunun yanı sıra, Tebliğ'in 30/3. maddesinde yer alan; " 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar karları veya zararları, kaydedildiği "Geçmiş Yıllar Karları/Zararları" hesabının alt hesabında izlenir ve sonraki dönemlerde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve bu Tebliğin dördüncü bölümünde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulur." hükmü uyarınca 2024 ve devamındaki hesap dönemlerine ilişkin enflasyon düzeltmelerinde Geçmiş Yıl Kar/Zarar hesapları düzeltme işlemine tabi tutulacağından, örneğimizde 570.01, 570.02 hesaplarda oluşan Geçmiş Yıllar Kârları ayrı ayrı takip edilmiştir.



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

Tebliğ taslağının ilk halinde **geçmiş yıl karlarında vergilendirmenin nasıl olacağına ilişkin ayrı bir madde bulunmamaktaydı.**

Yayınlanan Tebliğde ise, geçmiş yıl karlarında vergilendirmeye ilişkin 55'inci madde ihdas olunmuştur.

Buna göre;

2023 yılı hesap dönemine ilişkin yapılan **hesaplama ve düzeltme sonucu oluşan 2023 yılı geçmiş yıllar karları hesabında takip edilen**; 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, 1/1/2024 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.



5. ÖZKAYNAKLAR (Devamı)

Geçmiş yıl kârlarının dağıtımını konusunda VUK Mük. 298, Geçici 25 ve Geçici 33'de açıklama bulunmamaktadır. 2003 yılına ilişkin olarak 17 no.lu VUK sirkülerinde açıklama yapılmıştır.



ENFLASYON DÜZELTMESİ HAZIRLIK ÇALIŞMALARI

► **Stoklar İçin Gerekli Veriler**

- 1) Stok Envanter Raporu (2023)
- 2) Stok Envanter Raporu (2022)
- 3) Aktifleştirilen Finansman Giderlerinin Detayı
- 4) Satışların Maliyeti Raporu

► **Sabit Kıymetler İçin Gerekli Veriler**

- 1) Amortisman Tablosu,
- 2) Sabit Kıymetlerin Deftere Kayıt Tarihleri,
- 3) Sabit Kıymetler İle İlgili Fatura, Sözleşme, vb. Alış ile ilgili belgeler,
- 4) Daha önce Geçici 31-32-Mükerrer 298 kapsamında yeniden değerlendirme yapılmışsa beyanname ve ödeme dekontları, hesaplama tabloları,
- 5) Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının detayları, önce bu hesapta takip edilip sonra başka hesaba virman edilen aktif kıymetlerin detayları,
- 6) Aktifleştirilen Finansman Giderlerinin Detayı,
- 7) Bölünme, birleşme ve devir yolu ile aktife giren SK önceki şirketlerde aktife giriş tarihleri.



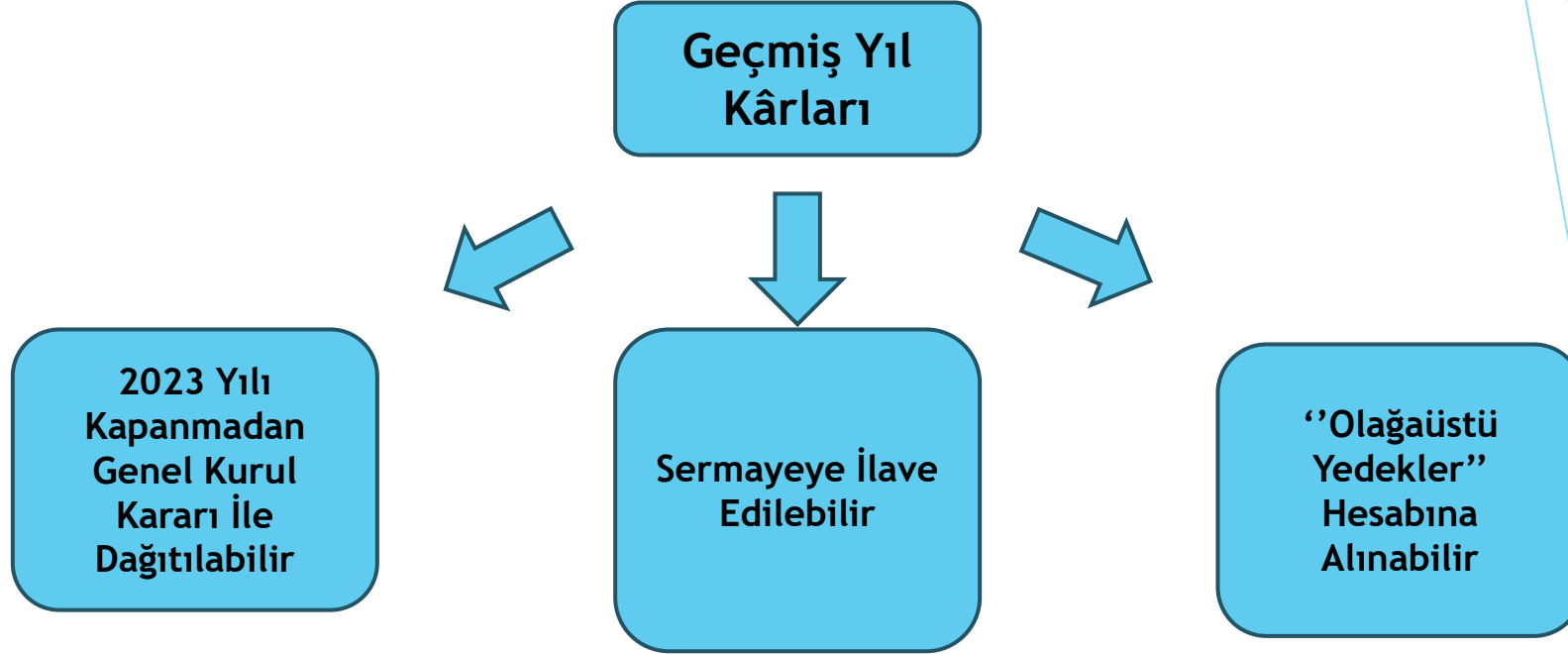
ENFLASYON DÜZELTMESİ HAZIRLIK ÇALIŞMALARI (DEVAM)

► Özkaynak Düzeltmesi İçin Gerekli Veriler

- 1) Ödenmiş Sermaye Hesabının Kırılımı,
- 2) Nakden ödenmiş sermayenin tarih ve tutarları,
- 3) Diğer sermaye artışlarının türlerine göre listelenmesi,
- 4) Sermayenin ödendiğine dair önceden yazılan tespit raporları,
- 5) Sermaye artışlarını gösterir Ticaret Sicil Gazeteleri,
- 6) Özel fonların detaylı kırılımı,
- 7) Parasal olmayan özel fonlara ait yasal defter kayıtları,
- 8) Kar yedeklerine ilişkin yasal defter kayıtları,
- 9) Değer artış fonlarına ilişkin muhasebe kayıtları,
- 10) Geçmiş yıl kârlarının durumu?



ENFLASYON DÜZELTMESİ HAZIRLIK ÇALIŞMALARI (DEVAM)



2024 ve devamında yapılacak enflasyon düzeltmesinde geçmiş yıl kârının 570 hesapta izlenmesi ile Olağüstü Yedekler hesabında izlenmesinin, 2024 ve devamında enflasyon düzeltmesi gelir-gider etkisi açısından bir farkı bulunmamaktadır.



ENFLASYON DÜZELTMESİ HAZIRLIK ÇALIŞMALARI (DEVAM)

2023 YILI ENFLASYON DÜZELTMESİ İÇİN;

- 31.12.2023 sonu itibariyle var olan stokların deftere giriş tarihlerinin ayrıntılı olarak ortaya konulması,
- Duran varlıkların defter kayıt tarihlerinin kontrolü, olmayanların arşivden bulunması,
- Yıllara sari işlerde maliyet ve hakedişlerin deftere kayıt tarihi itibariyle tespiti,
- ROFM içeren kıymetlerin tespiti (stok, duran varlık, özel tükenmeye tabi varlık içindeki finansman giderleri) (Maliyete intikal etmiş finansman giderinin hesaplanması),
- Alınan ve verilen avanslar var ise gelecekte alınacak ya da teslim edilecek bir emtia karşılığı verilmiş alınmış olanların ödeme-tahsil tarihlerinin belirlenmesi,
- Özsermaye kalemlerinin kontrolü, düzeltmeye tabi olacak ve olmayacak olan özsermaye kalemlerinin tespiti,
- Sermayeyi oluşturan unsurların tespiti (nakit, aynı, geçmiş yıl karı, fonlar v.b.),
- Sermayeyi oluşturan unsurlardan düzeltmeye tabi olacakların ödeme, mülkiyetin intikali, sermaye artırım tescil tarihlerinin tespiti.
- **ÖZSERMAYEYİ ARTIRACAK SERMAYE ARTIŞLARI YAPILABİLİR**

2024 YILI ENFLASYON DÜZELTMESİ İÇİN;

- Özsermayeyi yüksek tutmak esas olup, ihtiyaç varsa acil sermaye artışı yapılması,
- 2024 geçici yada yıl sonu stok/duran varlığın az olması (satış halinde; 2023 düzeltmesinden gelen yüksek maliyet karı aşağı çekecektir. Ayrıca stok azaldığından düzeltme karı azalacaktır),
- Özsermaye kalemlerinin kendi içinde sermayeye ilavesinin vergi etkisi nötrdür,
- Öz sermaye içinde yer alan parasal kıymetlerin sermayeye ilavesi (mevcut tebliğe göre) zarar artırıcı etki yaratacaktır.



SON SÖZ YERİNE...▶

«ENFLASYON DÜZENLENMEMİŞ BİR VERGİDİR.»

Milton FRIEDMAN



SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.