

ENFLASYON DÜZELTMESİ VE 2023 YILI UYGULAMASI

Bu sirkülerimiz, 31.12.2023 tarihli Bilançonun enflasyon düzeltmesine ilişkin uygulama bilgilerini kapsamakta olup, oluşan enflasyon değer farklarının kullanımı/işlemleri duruma göre önemli farklılık arz etmektedir. Örneğin; Öz kaynaklarda yer alan ve enflasyon düzeltmesine ilişkin bazı kalemlerin çekilmesi veya başka hesaplara aktarılması vergi konusuna girmekle beraber, sermaye ilavesinde bir sıkıntı olmamaktadır.

Enflasyon düzeltme uygulaması kanuni zorunluluk olup, yapılmaması halinde cezalara muhatap olunacağı unutulmamalıdır.

1. GENEL BİLGİLER

1.1. Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasını Zorunlu Olarak Yapacaklar

- Kayıtlarını Türk Lirası tutan işletmeler
 - Enflasyon düzeltmesi, kolektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil kazançlarını **bilanço esasına** göre tespit eden **gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri** (İş ortaklıklarda, bilanço enflasyon muhasebesine tabi olacak, hisseleri oranında ortaklara yansıtılacak, 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinden kaynaklanan kâr veya zarar vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınmayacak)
 - Dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmeler
 - Gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmakla birlikte kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler
- enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltme yapmak zorundadırlar.

1.2. Enflasyon Düzeltmesine Tabi Olmayan İşletmeler

Aşağıda yer alan mükellefler de, enflasyon düzeltmesi yapamazlar:

- Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler,
- Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen, ancak Türk para birimiyle kayıt yapmaya dönen mükelleflerden, Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi geçmemiş olanlar,
- Bilanço esasına göre defter tutmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri

- Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunluluğu bulunmayıp, ihtiyari olarak düzeltme yapmaları mümkündür

1.3. Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Kayıt, Belgeler ve Değerler

Kayıtlar; 31.12.2023 tarihli Bilanço enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

Belgeler; İktisadi işletmeye dâhil olup düzeltme işlemine konu olan parasal olmayan kıymetlerin, işletme ile aidiyeti, düzeltmeye esas tarih ve bedellerinin tevsiki zorunludur.

1.4. Enflasyon Muhasebesinde Özellikli Durumlar

1.4.1. Karşılıklar;

Düzeltilme işlemine tabi olacak karşılıklar da 213 sayılı Kanun hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklardır.

1. Enflasyon düzeltmesinde de dikkate alınmayacak karşılıklar

- kıdem tazminatı karşılığı
- garanti gider karşılığı
- parasal mahiyet taşıyan şüpheli alacaklar

2. Enflasyon Düzeltmesine Tabi Olacak Karşılıklar

Mali kayıtlarda parasal kıymetlere tabi değerler üzerinden ayrılan karşılıklar; stok değer düşüklüğü, amortisman vb

1.4.2. Yabancı Paralı Kayıtlar,

Yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

1. Alacak ve borç senetleri gibi kıymetler parasal kıymet olduğu için; düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeye tabi olacaktır. Örneğin; USD cinsi alacak için ; 31.12.2023 tarihi için belirlenen **29,4382 TL** ile değerlendirilecektir.

2. İşletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeye tabi olacaktır. USD bir alacak; 31.12.2023 tarihi için belirlenen **29,4382 TL** ile değerlendirilecektir.

Hisse senetleri esas itibarıyla parasal olmayan bir iktisadi kıymettir ve düzeltme/taşıma katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltme işlemi gerçekleştirilmesi gerekirken, yabancı paralı bu tür kıymetler düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltmeye tabi olacaktır.

2. ENFLASYON DÜZELTME İŞLEMİNE TABİ TUTULACAK PARASAL OLMAYAN KIYMETLER

2.1. BİLANÇO VARLIKLARI İLE YABANCI KAYNAKLAR

Aşağıda yer alan listede öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, enflasyon düzeltme uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur. Konuya ilişkin örnekler sirkülerimizde ayrı bir başlık altında yer almaktadır. Diğer parasal olmayan kalemler kebir hesabı olarak aşağıda gösterilmiştir(Aşağıdaki hesaplardan; yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeye tabi olacaktır.)

110 Geçici olarak elde tutulan hisse senetleri **(Satın Alma Tarihi)**

150 Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde ve malzemeler **(Defterlere Kayıt Tarihi)**

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**(Defterlere Kayıt Tarihi)**

152 Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamuller**(Defterlere Kayıt Tarihi)**

153 Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar**(Defterlere Kayıt Tarihi)**

157 Diğer stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurdalar**(Defterlere Kayıt Tarihi)**

159 Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak verilen avanslar**(Ödeme Tarihi)**

170 Hakediş maliyetleri**(Defterlere Kayıt Tarihi)**

180 Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek döneme ait giderler**(Defterlere Kayıt Tarihi)**

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 kaybaldığı için elde tutulan menkul kıymetler **(Satın Alma Tarihi)**

242 İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık payları **(Satın Alma Tarihi)**

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 **(Satın Alma Tarihi)**

250 İşletmeye ait her türlü arazi ve arsalar **(Defterlere Kayıt Tarihi)**

251 Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş yeraltı ve yerüstü düzenleri **(Defterlere Kayıt Tarihi)**

252 Her türlü binalar ve müteammim cüzüleri**(Defterlere Kayıt Tarihi)**

253 Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

254 İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtlar(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

255 İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıklar(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

257 Maddi duran varlıklar içinde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan amortismanlar (**Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet Artış Oranı**)

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(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

259 Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen avanslar (**Ödeme Tarihi**)

260 İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

261 Bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu fark olan peştamallıklar (**Defterlere Kayıt Tarihi**)

262 İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen ve aktifleştirilmiş olan giderler(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

263 Yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan ve aktifleştirilmiş olan giderler(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

264 Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan özel maliyet bedelleri(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

268 Maddi olmayan duran varlıklar içinde amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan amortismanlar(**Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet Artış Oranı**)

271 Arama amacı ile yapılan işlemlerle ilgili arama giderleri (**Defterlere Kayıt Tarihi**)

272 Açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında genel kütleinin 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(**Defterlere Kayıt Tarihi**)

278 Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler için ayrılan tükenme payları(**Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet Artış Oranı**)

280 Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken gelecek yıllara ait giderler (**Defterlere Kayıt Tarihi**)

293 Tedbirli satın alma ve imal etme politikası gereği ve stok dönüş hızı düşüklüğü nedeniyle işletmede bulunan ve işletmenin bir yıllık dönem içinde kullanabileceğinden daha fazla olan stok kalemleri (**Defterlere Kayıt Tarihi**)

294 Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılmama ve satış olanaklarını yitiren ve elden çıkarılacak stoklar ve duran varlıklar (**Defterlere Kayıt Tarihi**)

340 İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal teslimleri ve hizmet ifaları ile ilgili olarak peşin tahsil edilen sipariş avansları **(Tahsil Tarihi)**

350 Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşısında aldıkları hakedişler **(Defterlere Kayıt Tarihi)**

380 Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımları **(Defterlere Kayıt Tarihi)**

440 İşletmenin satış sözleşmesine dayanarak mal teslimi ve hizmet ifasından önce tahsil ettiği bir yılı aşan avansları **(Tahsil Tarihi)**

480 Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımları **(Defterlere Kayıt Tarihi)**

2.2. ENFLASYON DÜZELTMESİNDE ÖZVARLIKLAR

2.2.1. Düzeltilme sonrası bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleri

Öz sermaye kalemlerinden;

a) Sermaye(Nakit Sermaye; **Tahsil Tarihi**, Ayni Sermaye; **Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih**, Kar Yedekleri; **Tescil Tarihi**),

b) Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları **(Deftere Kayıt Tarihi)**,

c) Hisse Senetleri İhraç Primleri **(Tahsil Tarihi)**,

ç) Hisse Senedi İptal Kârları **(Deftere Kayıt Tarihi)**,

d) Yasal Yedekler **(Deftere Kayıt Tarihi)**,

e) Statü Yedekleri **(Deftere Kayıt Tarihi)**,

f) Olağanüstü Yedekler **(Deftere Kayıt Tarihi)**,

g) Özel Fonlar **(Deftere Kayıt Tarihi)**

- Sabit kıymet yenileme fonu

- Girişim sermayesi fonu;

- İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları (6111,6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında)

-İştirak ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasına İlişkin Fonlar

-Sat, kirala, geri al kapsamında oluşturulan fonlar

- 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi)

-Varlık barışı kapsamında altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetler

-Sermaye Tamamlama Fonu(TTK 376. Madde kapsamında)

bilançoda enflasyon düzeltmesi uygulanmış değerleriyle yer alır. Değerlemeye esas alınacak tarihler ilgili öz sermaye kaleminin yanına yazılmıştır. Konuya ilişkin bilgileri sirkülerimizin 3.3 bölümünde ayrıntılı olarak yer almaktadır.

Bilgi Notu;

- 01.01.2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan

sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmaz ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz

- Sermayenin, düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken (sermayeye ilave edilmiş olan); dikkate alınmayacak, diğer bir ifade ile sermaye tutarından indirim yapılacak tutarlar;
 - Teşvik belgeli yatırımlarda konulan yabancı paralı sermaye kapsamında oluşan kur farkı fon hesabı (213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşturulan fon hesabı)
 - %2 ödenerek Duran Varlıkların Değerlemesinden oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı (VUK nun Geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri uyarınca),
 - Yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları,
 - Varlık barışı kapsamında işletmeye konulan nakit varlıklar
 - Diğer benzeri fonlar

2.2.2. Parasal Kıymet Olarak Görülecek ve Düzeltilmeyecek Değerler;

- Teşvik belgeli yatırımlarda konulan yabancı paralı sermaye kapsamında oluşan kur farkı fon hesabı (213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşturulan fon hesabı);
- Varlık barışı kapsamında işletmeye konulan nakit varlıklar
- 193 sayılı Kanunun geçici 84 üncü maddesi, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında olan hibeler gibi gelir/kurumlar vergisi kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayan hibeler nedeniyle ilgili mevzuat dâhilinde oluşturulan fon hesapları;
- Sermaye avansı olarak Sermaye Yedekleri hesabında takip edilen tutar

gibi parasal kıymetlerden kaynaklı fon hesapları parasal kıymet olarak kabul edilecek ve düzeltilmeye tabi tutulmayacaktır, diğer bir ifade ile bilançoda düzeltilmemiş değerleriyle yer alacaktır.

2.2.3. 31.12.2023 Tarihli Bilanço Yer Alan Ancak Düzeltilme Uygulaması Sonrası Düzeltilmiş bilançoda gösterilmeyecek Öz Sermaye Kalemleri

- Amortisman Tabi Varlıkların Değerlenmesinden Oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,
- %2 ödenerek Duran Varlıkların Değerlemesinden oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı (VUK nun Geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri uyarınca),
- Düzeltme öncesi “Geçmiş Yıllar Kârları”, “Geçmiş Yıllar Zararları” ve “Dönem Net Kârı (Zararı)” hesapları

gibi hesapların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacak suretiyle geçmiş yıllar kârları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından

kaynaklanan kâr/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları hesabının alt hesabında izlenir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan (düzeltme sonrası tespit edilen) geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

3. 31.12.2023 TARİHLİ BİLANÇOSUNUN ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI

Yukarıda da belirttiğimiz üzere; bu sirkülerimizin konusu olan 31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltme işlemleri ilişkin bilgiler özet olarak yer almakta olup, takip eden dönemler için ayrıca sirküler yayımlanacaktır.

3.1. Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları

31.12.2023 tarihli bilanço düzeltilirken parasal olmayan kıymetlerin, VUK 'nun değerlendirme hükümlerine göre olması gereken değerleri üzerinden bilançoda yer almış olmalarına dikkat edilmelidir.

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları belirlenirken bir kısım değerler, parasal olmayan kıymetlerin 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunan tutarlarından düşülür ve bu işlemten sonra bulunan miktarlar düzeltmeye esas alınır.

Bu kapsamda parasal olmayan kıymetten düşülecek tutar ve uygulamalar;

-Reel olmayan finansman maliyeti (ROFM) ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılır. Tebliğde ilgili bölüm ayrıntılı olarak açıklanmış olup, tebliğin ilgili bölümü sirkülerimizin ekinde yer almaktadır. Konuya ilişkin ayrıntılı örnekler, **VUK-165/2024-3/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-15** GİB yayımlanan sirkülerde yer almaktadır.

Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıda gösterilmiştir.

1. Stoklar,
2. Maddi duran varlıklar,
3. Mali duran varlıklar,
4. Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Maliyet veya alış bedelleri içerisinde ROFM ihtiva edebilen, iktisadi işletmeye dâhil kıymetler sirküler ekinde yer almaktadır.

-Yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları ; 01.01.2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, **düzeltilmeye esas tutarı hesaplanırken düşülür ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.** Bu uygulama yanında; yabancı sermayenin yatırım teşvik belgesi kapsamında oluşan kur farkı, %2 ödenerek yapılan duran varlık değer artışına ait tutarlar, **varlık barışı kapsamında beyan edilen nakit** tutarlar sermaye tutarından düşülerek Sermaye hesabı düzeltmeye tabi tutulur.

3.2. Uygulanacak Düzeltme Katsayıları

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi işlemi, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için hesaplanan ve aylar itibarıyla açıklanan Yİ-ÜFE değerleri göz önünde bulundurularak aşağıdaki formüle göre saptanacak olan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılacaktır.

Düzeltilme işleminde esas alınabilecek en eski "Düzeltilmeye 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.

2023 Aralık Yİ-ÜFE değeri;2915,02 olup, 31.12.2023 tarihi itibarıyla en büyük düzeltme katsayısı ; 25,15768 olacaktır.

Düzeltilme Katsayısı = 2023 Aralık Yİ-ÜFE değeri;2915,02 (Bilanço Tarihi)
Düzeltilmeye Esas Alınan Tarihe İlişkin Aya Ait Yİ-ÜFE Değeri

Yukarıdaki formüle göre bulunacak ve düzeltmeye esas olacak katsayının hesabında, kesirli **(virgülden sonraki) kısım 5 (beş) hane** olarak (altıncı hane dikkate alınarak beşinci hane yuvarlanarak) dikkate alınacaktır.

Bilgi notu; İşletmelerin aktifinde bulunan **yabancı para cinsinden** hisse senetleri, iştirakler ve avansların, düzeltme tarihindeki **döviz kuru** ile düzeltilmeye tabi olacaktır. USD bir alacak; 31.12.2023 tarihi için belirlenen **29,4382 TL** ile değerlendirilecektir. Diğer bir ifade ile bu tür değer/kayıtlar endekslemeye konu olmayacaklardır.

Enflasyon muhasebe işlemlerinde kullanılacak Düzeltme Katsayıları ile Yİ-ÜFE oranları sirküler ekimizde mevcuttur.

3.3. Düzeltmeye Esas Tarih

Düzeltilme işlemi yapabilmek için kullanılması zorunlu olan "Düzeltilme Katsayısı"nı belirlemek amacıyla; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak "Düzeltilmeye Esas Tarih" aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir:

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

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sâri inşaat ve onarım hakedişleri ile haklar ve şerefiyeler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar), kâr yedekleri için: **Defterlere Kayıt Tarihi**
(Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir).

c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için: **Tahsil Tarihi.**

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

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

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

f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek fonların, öz sermaye kalemlerine ait fark hesaplarının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için: **Tescil Tarihi.**

g) Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: **Ödeme Tarihi.**

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

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

Bilgi notu;

- Devir, nevi, birleşme işlemine tabi tutulan işletmelerde; yukarıda belirtilen durumlar geçerli olacak, devir ve birleş vb tarihler dikkate alınmayacak.

- Kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli olan ancak ay olarak belli edilemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayının, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler için ise işletmenin kurulduğu yılın ilk ayının (işletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı) düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması uygun bulunmuştur.

-Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, düzeltmeye esas tarih olarak 31.12.2004 tarihinin önceki bir tarih hiçbir şekilde olmayacaktır. Bilindiği üzere en son 31.12.2004 tarihli mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur.

-31.12.2021 tarihli mali tablolarında görülen duran varlıklarını %2 vergi ödeyerek değerleyen işletmeler (VUK geçici 31. Madde) ; bu kapsamda değerlendirme tabi olan aktifte kayıtlı olma şartının arandığı tarihten önceki ayın son gününü düzeltmeye esas tarih olacaktır. Diğer bir ifade ile deftere kayıt tarihinden önceki ay esas alınacaktır.

-31.12.2022 tarihli mali tablolarında görülen duran varlıklarını %2 vergi ödeyerek değerleyen işletmeler (VUK geçici 32. Madde) ; bu kapsamda değerlendirme tabi olan aktifte kayıtlı parasal olmayan kıymetler değerlemeye esas son gün düzeltmeye esas tarih olacaktır. Diğer bir ifade 31.12.2022 tarihi düzeltmeye esas tarih olacaktır.

-Yeniden değerlendirme yapan işletmeler; amortismanına tabi tutulan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemesi yapılanlar; yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemin son günü düzeltmeye esas olacaktır. Diğer bir ifade ile 31.12.2022 yılını yeniden değerlemeye konu işlemleri yapanlar; düzeltmeye esas tarihi 31.12.2022 olarak görecektir.

- Şahıs işletmelerinde sermaye tescile tabi olmadığından, sermaye hesabında yer alan tutarın defter kayıt tarihinin, sonraki yıllarda ise dönem sonunda meydana gelen artış ve azalışlarda (oluşan kârın/zararın sermaye ile ilişkilendirilmesi gibi) hesap dönemi sonu dikkate alınacaktır.

3.4. 31.12.2023 tarihli bilanço ve 2023 yılı vergilendirmeye ilişkin notlar

a) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço, enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmaksızın düzenlenecektir. Örneğin; 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.

b) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço için geçerli olmak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacak ve **2023 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen kârlar üzerinden hesaplanacaktır.**

c) 2023 hesap dönemi sonunda düzenlenen bilanço her halükarda enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

3.5. Enflasyon Muhasebesi Düzeltme Sonrası Mali Bilgiler

Enflasyon düzeltme uygulaması sonrası geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

Ayrıca, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından 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.

4. ENFLASYON DÜZELTMESİNDE ÖZELLİKLİ HESAPLAR

4.1. Stoklarda Enflasyon Düzeltmesi

Stoklar genel olarak maliyet bedelleri üzerinden defterlere kayıt tarihlerine göre bulunan düzeltmeye esas tutar ile düzeltilme katsayısının çarpılması suretiyle **gerçek yöntemde** enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır.

Ancak, işletmeler, çeşit ve miktar itibarıyla önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak, düzeltme işleminde gerçek yöntemin yanında; aşağıda yer alan toplulaştırılmış yöntemlerinde biri de kullanılabilir.

1. Basit ortalama yöntemi,
2. Stok devir hızı yöntemi,

Basit Ortalama Yöntemi; düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır. **2023 yılı için basit ortamada düzeltme katsayısı 1,02913 olarak uygulanacaktır.**

$$\begin{array}{lcl} \text{Dönem Ortalama} & = & \text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} \\ \text{Düzeltilme Katsayısı} & & \frac{(\text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Bilanço} \\ & & \text{günü itibarıyla bir önceki geçici vergi} \\ & & \text{döneminin sonundaki Yİ-ÜFE})}{2} \end{array}$$

Stok Devir Hızı Yöntemi; öncelikle stok devir hızı, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır. Stokların hangi aydan kaldığı bulunduğundan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısını bulmak ve bu katsayıyla 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpmaktır.

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

Stoklara ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

31/12/2022 tarihinde toplam stok tutarı: 5.000.000 TL

31/12/2023 tarihinde toplam stok tutarı: 6.000.000 TL

2023 yılında satılan malların maliyeti: 30.000.000 TL

- *Birinci adım stok devir hızını bulmaktır.*

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

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

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

31.12.2023 tarihi itibarıyla işletmenin aktifinde görünen stoklar, ortalama 67 gün öncesinden yani Ekim ayından kalan stoklardır. Bu durumda stoklar, 2023 yılının Ekim ayına ait düzeltme katsayısı ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

- *Son adım 31.12.2023 tarihli bilançoda görünen stokların düzeltilmiş tutarlarını bulmaktır.*

Buna göre düzeltilmiş yılsonu stok tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

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

Topplulaştırılmış 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 düzeltme sonrasında bulunan rakamın iktisadi ve teknik icaplara uygun olmayacak şekilde orantısız çıkması durumunda, (topplulaştırılmış yöntem kullanılmak isteniyor ise) basit ortalama yönteminin tercih edilmesi uygun olacaktır.

Bilgi notu;

- 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan **toplulaştırılmış yöntem tercihi** sonraki dönemlerde değiştirilemediği gibi, toplulaştırılmış yöntem tercihinde bulunanların her bir mal grubu ve alt ayırım itibarıyla seçtikleri toplulaştırılmış yöntemden üç hesap dönemi boyunca vazgeçmeleri mümkün değildir. Ancak, 2024 hesap dönemi ilk geçici vergi dönemi itibarıyla yapılan gerçek yöntem tercihi sonraki hesap döneminde değiştirilebilecektir.
- Yarı mamul ve mamulün düzeltilmesinde düzeltmeye esas tarih olarak, bunların üretilerek aktife kaydedildikleri tarihler değil bu mamullerin maliyetine dâhil edilen ilk madde malzeme, işçilik, genel üretim giderleri gibi unsurların deftere kayıt tarihleri esas alınacaktır.

4.2. Birikmiş Amortismanların Enflasyon Düzeltilmesi

Enflasyon düzeltmesinde, birikmiş amortismanların, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltileceği hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesinde, birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

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

Bilgi Notu;

- Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Yukarıda gösterilen örnekte olduğu gibi kayıta görülen tutar ait olduğu kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.
- Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler dahil) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyaridir.

4.3. Yapılmakta Olan Yatırımlarda Enflasyon Düzeltmesi

31.12.2023 tarihli 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 itibarıyla kesinleşmiş harcama tutarlarının

(reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır.

2023 hesap dönemi sonu itibarıyla bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerekmektedir. Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibarıyla aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilecektir.

4.4.Ar-Ge Harcamalarının Enflasyon Düzeltmesi

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri kapsamındaki harcamalar "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"nda aktifleştirilmekte olup, Ar-Ge faaliyetleri neticesinde, tescil edilip edilememesine bağlı kalınsızın gayri maddi hak niteliğinde aktifleştirilmesi gereken bir kıymete ulaşılması halinde aktifleştirilen söz konusu harcamaların amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekmektedir.

Projelerin tamamlanmasına imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkmadığı durumlarda önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar projenin başarısızlıkla sonuçlandığı hesap döneminde doğrudan gider yazılabilmektedir.

Mükelleflerin, 2023 hesap dönemi sonu ve izleyen dönemlerde bilançolarında görülen "263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında takip edilen Ar-Ge harcamaları enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken, her bir aya ilişkin harcamanın, gerçekleştiği ay sonu dikkate alınmak suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.

Diğer taraftan, projelerin tamamlanmasına imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle herhangi bir iktisadi kıymetin ortaya çıkmadığı durumlarda önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar projenin başarısızlıkla sonuçlandığı hesap döneminde doğrudan gider olarak dikkate alınacağından, söz konusu giderin 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesine ilişkin kısmının gider olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

5. ENFLASYON DÜZELTMESİNE İLİŞKİN MUHASEBE KAYITLARI

5.1. Hesap Planı ve Yeni Hesap/Kırılım Açılması

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilecektir. Örnek hesap planı oluşum aşağıda gösterilmiştir. Fark hesaplar ilgili kebir hesabın alt kırılımında açılacak hesapta takip edilecektir.

110 Hisse Senetleri
110.90.001. Hisse Sen. E.D. Farkı

XXX

698 Enflasyon Düzeltme Hs.
698.01.001. 2023 Mali Tablosu

XXX

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve sıfırlanması gereken özkaynak kalemleri "Enflasyon Düzeltme Hesabı"na aktarılır. "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın kalanı gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp "Geçmiş Yıllar Kârları Hesabı"na veya "Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

Enflasyon muhasebesi uygulamasına paralel olarak tekdüzen hesap planında aşağıdaki düzenlemelerin yapılması gerekli görülmüştür. Bu hesaplar aşağıdadır.

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI
503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI (-)
648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI
658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI (-)
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI

Yıllara yaygın inşaat işlerinde 17 ve 35 li hesaplarda yer alan projelere ilişkin harcamalar değerlendirilerek farklar 697 hesaba virmanlanacaktır. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" devredilerek kapatılır.

5.2. Yıllara Sâri İnşaat Ve Onarma İşlerine Ait Maliyet Ve Hakedişlerin Düzeltilmesi İle İlgili Muhasebe Kayıtları

Yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile hakedişler, deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Şu kadar ki; bu hesaplara ilişkin mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.

Enflasyon düzeltme işlemleri sonucu ortaya çıkan farklar; ilgili hesapların alt kırılımları yerine, yukarıda belirtilen ilgili kebir hesapları kullanılacaktır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile ilgili olan parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları, stoklar; 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla hesaplanan enflasyon düzeltme farkları da "697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile ilişkilendirilecektir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılacaktır.

5.3. Enflasyon düzeltmesi yapma ve kayıt zamanı

2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesine ait işlemler 2023 yılı yasal defterlerine kayıt edilecektir.

5.4. Enflasyon düzeltmesi yapılan döneme ait gelir/kurumlar beyannamesine eklenecek bilanço

31.12.2023 tarihli mali tabloları enflasyon düzeltmesi yapan mükellefler, 2023 hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltmeden önceki hali ile düzeltme sonrasında oluşan haline birlikte yer vereceklerdir.

6. DİĞER NOTLAR

6.1. Enflasyon Düzeltilmesine Tabi Tutulmuş Bilançoda Yer Alan Parasal Olmayan Kalemlerin Daha Sonra Elden Çıkarılması

31.12.2023 tarihli mali tablolarda yer alan ve enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Diğer bir anlatımla; amortismanına tabi kıymetlerin düzeltilmiş değerleri üzerinden yapılan satış sonrası ortaya çıkan zararlar gelir ve kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

6.2. Diğer Bilgi Notları

- Düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (vergisi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Birleşme primi (Ortaklık ilişkisi içinde olunan kurumların vergisiz olarak devralınması neticesinde oluşan müspet veya menfi farklar) enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır.

Kaynaklar ;

- 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (30.12.23 tarih 32415(2.Mükerrer) sayılı R.G.
- Vergi Usul Kanunu Sirküleri /165 Sayı; VUK-165/2024-3/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-15

Saygılarımızla,

Reel olmayan finansman maliyeti

MADDE 14- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço üzerinde yapılacak düzeltme işleminde; bilançoda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutar düzeltmeye esas alınır.

Buna göre, mükelleflerin yapmış oldukları borçlanmalarda katlanmış oldukları ve parasal olmayan varlıkların maliyet veya alış bedeline ekledikleri finansman giderlerinin içerisinde, borç tutarında ilgili dönemdeki enflasyon nedeniyle oluşan değer kaybının telafisine yönelik bir unsur da bulunduğundan, yani alınan borcun geri ödenmesinde borç verenin enflasyon nedeniyle uğrayacağı kayıp tutarı da finansman gideri içerisinde yer aldığından, maliyet veya alış bedeline eklenen finansman gideri içerisindeki anaparaya ait enflasyon kaybının ayrıştırılmasından sonra kalan kısmın (finansman giderinin sadece reel kısmının) enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

(2) Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıda gösterilmiştir.

1. Stoklar,
2. Maddi duran varlıklar,
3. Mali duran varlıklar,
4. Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Maliyet veya alış bedelleri içerisinde ROFM ihtiva edebilen, iktisadi işletmeye dâhil kıymetler Tebliğe ekli listede (EK 3) yer almaktadır.

(3) Düzeltme işleminde, ROFM, “Borç Tutarının Esas Alınması” ve “Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması” yöntemlerinden biri seçilerek hesaplanabilir.

a) Borç tutarının esas alınması yönteminde, ROFM; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanır.

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

Formüldeki oranın birden büyük çıkması hali, formüle göre bulunan değer borç tutarına uygulanması suretiyle ROFM’nin hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Hesaplanan oranın borç tutarına uygulanması suretiyle bulunan tutarın (ROFM), formülde dikkate alınan borç tutarı nedeniyle ilgili dönemde maliyetle/alış bedeliyle ilişkilendirilen finansman giderleri toplamından büyük olması halinde, bahse konu finansman giderlerinin tamamının reel olmadığı, küçük olması halinde ise aşan kısmın reel olduğu kabul edilecektir.

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

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

Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan borçlanmalarda, ROFM hesaplanması, her hesap dönemi itibarıyla ayrı ayrı borç tutarının borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Aynı

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

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

b) Toplam finansman maliyetinin esas alınması yönteminde, maliyet veya alış bedeline dâhil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları, diğer bir ifade ile ROFM; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanır.

ROFM	=	Toplam Finansman Maliyeti	X	İlgili Hesap Dönemine Ait Yİ-ÜFE Artış Oranı
				İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı

Normal şartlar altında, söz konusu formüldeki oranın, (0) ile (1) arasında gerçekleşmesi gerekir. Oranın (1)'den büyük çıkması, kredi faiz oranlarının, gerçekleşen Yİ-ÜFE artış oranlarının gerisinde kaldığını ifade etmektedir. Bu durumda, formüldeki oran (1) olarak alınacak ve toplam finansman maliyetinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.

Aylar itibarıyla Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın negatif çıkması halinde ise toplam finansman maliyetinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

(4) Kredilerle ilgili (vergi ve harçlar gibi) bazı finansman giderleri, kullanılan yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak oluşmadığından enflasyon unsuru içermez. Bu nedenle enflasyon düzeltmesi uygulamasında bu giderler reel olarak kabul edilir ve bunlar için ayrıca ROFM ayrıştırması yapılmaz.

(5) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olan yeniden değerlendirme sonrası değerler için ROFM hesabı yapılmaz.

(6) Reel olmayan finansman maliyetinin tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerekmektedir. Reel olmayan finansman maliyeti, düzeltmeye esas tutarın tespitinde dikkate alınacak olup, ayrıca muhasebe kayıtlarında gösterilmesi söz konusu olmayacaktır.

(7) Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİ İHTİVA EDEBİLEN İKTİSADİ KİYMETLER

150 Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulanan 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 amacı ile 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 kaybaldığı 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
- 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 yatakla 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 eğilimli 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

EK 1: Yİ-ÜFE DEĞERLERİ

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2004												115,87
2005	114,83	114,81	117,25	119,62	119,23	119,64	119,33	121,40	123,40	124,22	121,40	121,14
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2020	462,42	464,64	468,69	474,69	482,02	485,37	490,33	501,85	515,13	533,44	555,18	568,27
2021	583,38	590,52	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45	858,43	1022,25
2022	1129,03	1210,60	1321,90	1423,27	1548,01	1652,75	1738,21	1780,05	1865,09	2011,13	2026,08	2021,19
2023	2105,17	2138,04	2147,44	2164,94	2179,02	2320,72	2511,75	2659,60	2749,98	2803,29	2882,04	2915,02

EK 2: DÜZELTME KATSAYILARI

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2004												25,15768
2005	25,38553	25,38995	24,86158	24,36900	24,44871	24,36493	24,42822	24,01170	23,62253	23,46659	24,01170	24,06323
2006	23,60149	23,54050	23,48171	23,03635	22,41461	21,54805	21,36328	21,52418	21,57516	21,47661	21,54009	21,56718
2007	21,57836	21,37582	21,16935	21,00159	20,92020	20,94274	20,92921	20,75190	20,54278	20,57032	20,38761	20,35771
2008	20,27135	19,76553	19,15760	18,33346	17,95295	17,89454	17,67429	18,09785	18,26110	18,15759	18,16325	18,83088
2009	18,78719	18,57055	18,51629	18,39710	18,40639	18,23483	18,36349	18,28745	18,17571	18,12373	17,89234	17,77668
2010	17,67321	17,38442	17,05288	16,66107	16,85470	16,93991	16,96653	16,77323	16,68873	16,48954	16,54100	16,32699
2011	15,95086	15,68058	15,49142	15,39732	15,37377	15,37296	15,37701	15,11078	14,88090	14,64613	14,55182	14,40726
2012	14,35263	14,36607	14,31457	14,30263	14,22724	14,44295	14,48817	14,45154	14,30404	14,27881	14,04558	14,06252
2013	14,08835	14,10607	13,99232	14,06388	13,92481	13,72485	13,58984	13,58414	13,46554	13,37349	13,29178	13,14612
2014	12,72379	12,55014	12,45842	12,44778	12,51296	12,50598	12,41544	12,36330	12,25880	12,14744	12,26602	12,36016
2015	12,31994	12,17331	12,04703	11,87768	11,74701	11,71726	11,75459	11,64006	11,46517	11,48822	11,65402	11,69235
2016	11,62891	11,65262	11,60577	11,54601	11,37746	11,33059	11,30685	11,29809	11,26491	11,17123	10,95213	10,63527
2017	10,22850	10,10090	9,99732	9,92212	9,87105	9,86404	9,79345	9,71091	9,68767	9,52496	9,33673	9,21076
2018	9,12084	8,88265	8,74830	8,52644	8,21479	7,97325	7,83481	7,34965	6,62836	6,56862	6,73915	6,89228
2019	6,86113	6,85468	6,74804	6,55282	6,38223	6,37637	6,44018	6,47840	6,46991	6,45902	6,46389	6,41962
2020	6,30384	6,27372	6,21951	6,14089	6,04751	6,00577	5,94502	5,80855	5,65880	5,46457	5,25059	5,12964
2021	4,99678	4,93636	4,74041	4,54315	4,37172	4,20310	4,10214	3,99165	3,93082	3,73505	3,39576	2,85157
2022	2,58188	2,40791	2,20517	2,04811	1,88308	1,76374	1,67702	1,63761	1,56294	1,44944	1,43875	1,44223
2023	1,38470	1,36341	1,35744	1,34647	1,33777	1,25608	1,16055	1,09604	1,06001	1,03986	1,01144	1,00000

EK 3: ORTALAMA TİCARİ KREDİ FAİZ ORANLARI

Dönem	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2005	24,18	22,58	23,87	21,14	19,71	20,19	19,04	18,13	19,09	19,32	17,20	17,42
2006	17,97	18,24	16,62	16,78	16,00	17,55	19,95	20,09	19,82	20,36	20,46	19,75
2007	19,38	19,76	19,19	19,72	19,15	18,75	18,82	18,13	18,25	17,84	17,29	17,42
2008	17,14	16,81	17,01	17,36	17,44	18,03	18,62	18,32	18,49	20,59	22,42	22,51
2009	21,49	18,73	17,66	15,27	14,03	13,13	13,06	11,96	10,93	10,46	9,63	9,39
2010	9,14	8,85	8,60	9,22	8,82	9,02	8,98	8,75	8,69	8,64	8,55	8,43
2011	8,34	8,43	8,54	9,08	9,54	10,03	11,24	11,16	11,35	12,16	13,36	14,12
2012	15,01	14,64	13,95	13,87	13,75	14,07	14,24	15,06	14,46	14,06	12,59	11,78
2013	12,22	11,87	11,16	10,78	9,64	9,38	10,75	11,12	11,28	10,99	10,83	11,35
2014	13,43	15,53	16,32	15,23	14,28	13,58	13,15	11,71	12,21	13,01	13,26	12,54
2015	12,89	12,79	13,04	13,44	13,45	13,71	13,51	14,89	15,69	16,07	15,55	15,97
2016	15,88	16,11	16,63	16,18	15,60	15,50	15,11	14,66	14,76	14,91	14,08	14,39
2017	14,02	14,64	15,37	15,80	15,20	16,23	17,03	16,08	16,46	16,48	16,42	17,10
2018	17,00	17,53	17,62	17,47	18,07	22,83	23,64	28,72	35,72	34,26	30,39	28,94
2019	27,24	24,15	23,93	25,01	26,95	27,64	24,26	20,21	18,03	16,07	14,09	13,62
2020	11,82	11,35	12,09	12,05	10,00	9,87	10,12	13,24	14,31	15,31	17,59	19,40
2021	20,45	20,22	20,82	21,46	22,00	21,92	21,61	21,66	21,82	20,63	19,44	21,89
2022	24,60	21,38	21,04	21,13	23,31	27,09	30,08	26,52	21,54	19,36	17,16	15,17
2023	15,35	14,94	15,86	15,50	15,84	15,60	25,04	32,65	44,45	50,43	52,21	54,01