



PKF İZMİR

Sun Bağımsız Denetim YMM A.Ş.

İzmir Serbest Muhasebeci Mali
Müşavirler Odası

VUK KAPSAMINDA ENFLASYON DÜZELTMESİ

24 ŞUBAT 2024



ENFLASYON DÜZELTMESİ NEDİR?

- VUK'ta yer alan bir **değerleme ölçüsüdür**.
- VUK Mükerrer 298/A maddede düzenlenmiştir.
- VUK Geçici 33. madde(31.12.2023 tarihli düzeltme)
- Enflasyon düzeltmesiyle ilgili GİB tarafından tebliğ 555 seri numaralı tebliğ ve 165 numaralı sirküler yayınlanmıştır.
- 338 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğ(2004 ve takip edilen yıllarda uygulama)
- 8,9,11,17 Nolu VUK Sirküleri
- İlk defa uygulandığı 2003 mali tabloların düzeltilmesiyle ilgili VUK Geçici 25. madde mevcuttur.

ENFLASYON DÜZELTMESİ NEDİR?

VUK 298/A maddesinde

Enflasyon düzeltmesi; **parasal olmayan kıymetlerin** enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının **düzeltilme katsayısı** ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması,

olarak tanımlanmaktadır.

ENFLASYON DÜZELTMESİ



- 31.12.2023
- 2023 matrahını etkilemez



- 01.01.2024 ve
Takip Eden Yıllar
- Şartlar devam ettiği müddetçe
yapılan düzeltmeler matrahı etkiler

2021 yılının son çeyreğinde şartlar oluşmuştu.

- Şartların oluştuğu 2021 döneminde uygulanmayacağı 31.12.2023 tarihinde şartlar oluşmasa dahi uygulanacağı yönünde **VUK Geçici 33. madde** mevcuttur.
- **Özel hesap dönemine tabi** mükellefler 31.12.2023 tarihli bilançoları yerine 2024'te biten bilançolarını VUK Geçici 33. maddeye göre düzelteceklerdir.

ENFLASYON DÜZELTMESİ İLK NE ZAMAN UYGULANDI ?

- Ülkemizde enflasyon düzeltmesi ilk olarak, 5024 sayılı kanunla 31.12.2003 tarihinde Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde değişiklik yapılarak ve kanuna geçici 25'inci madde eklenerek yürürlüğe girmiştir.
 - **31.12.2003** yılı tabloları 2004'e baz teşkil etmek üzere düzeltilmiş, **2004 yılında** da uygulandıktan sonra bugüne kadar uygulanmamıştır.

KİMLER, NE ZAMAN YAPAR?

KİMLER YAPAR

- **Şartların** oluşması halinde **bilanço** esasına göre defter tutan GV, KV mükellefleri

**İşletme hesabına göre defter tutanlar ile serbest meslek erbapları isterlerse atiklerini düzeltmeye tabi tutarak amortismanı yeni değerlerden ayırabilir.*

**Münhasıran altın, gümüş alım satım imalatıyla uğraşanlar her zaman yapar.*

Geçici Vergi
Dönemleri
Dahil

ŞARTLAR

- Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde

Yİ-ÜFE artışın;

- Son üç hesap döneminde %100'den
 - İçinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması
-
- İki şartın gerçekleştiği geçici vergi dönemlerinden itibaren başlar.
 - Herhangi bir geçici vergide yapılırsa o yılın tamamı düzeltilir.
 - İki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

NEYİ DÜZELTİYORUZ?

- Sadece bilanço
- Bilançodaki parasal olmayan kıymetleri

Aktif	Pasif
I-DÖNEN VARLIKLAR	III/IV KISA UZUN VADELİ BORÇLAR
Parasal olmayan kıymetler (varlık)	Parasal olmayan kıymet (kaynak)
II-DURAN VARLIKLAR	V- ÖZKAYNAKLAR
Parasal olmayan kıymet (varlık)	Parasal olmayan kıymet (kaynak)

PARASAL VE PARASAL OLMAYAN KIYMETLER

- Satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişimler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarda yer alan kıymetler iki gruba ayrılır:

Parasal Kıymetler

Ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak **satın alma güçleri** fiyat hareketlerine göre ters yönde **değişen** kıymetler.

10 yıl önce bankaya veya kasaya konulmuş 500.000 TL'nin değeri bugünde 500.000 TL dir. Ancak satın alma gücü aynı değildir.

Parasal Olmayan Kıymetler

Ulusal para değerindeki değişimlere rağmen **satın alma güçleri değişmeyen** kıymetler.

10 yıl önce 500.000 TL ye satın alınmış olan arsanın değeri bugün 500.000 TL değildir.

DÜZELTMEDE ADIM ADIM

1) Parasal olmayan kıymetleri tespit et

(Tebliğ ekinde liste olarak var)

2) Düzeltmeye esas tarihleri bul

3) Düzeltmeye esas tutarları bul

(Rofm ve sermaye tutarından düşülecek)

4) Düzeltme katsayısını bul

(Stoklarla ilgili toplulaştırılmış yöntem kullanılabilir.)

HANGİ HESAPLAR ENFLASYON DÜZELTMESİNE TABİ OLACAK?

110 Hisse Senetleri
150-157 Stoklar
159/259 Verilen Avanslar (Parasal Olmayan)
126/226- Verilen Depozito ve Teminatlar
(Parasal Olmayan)
170- Yıllara Sari İnş. On. Maliyetleri
180/280- Gelecek Döneme Ait Giderler
24- Mali Duran Varlıklar
25- Maddi Duran Varlıklar
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar
26- Maddi Olmayan Duran Varlıklar
27-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
257-268-Amortismanlar

340/440 Alınan Sipariş Avansları
(Parasal Olmayan)
326/426- Alınan Depozito ve Teminatlar
(Parasal Olmayan)
350 Yıllara Sari İnş. On. Hakedişleri
380/480 Gelecek Döneme Ait Gelirler

5- Özkaynaklar

Tebliğ ile
belirlenmektedir

➤ Menkul Kıymet (Alış bedeli ile değerlendirilen)	Satın alma Tarihi
➤ Mali Duran Varlıklar (İştirak, bağlı ortaklık, bağlı menkul kıymet)	Kar Yedeklerinden Elde edildiyse tescil tarihi Nakdi Sermaye ise ödeme tarihi
➤ Maddi Duran Varlıklar(25'li grup)	Deftere Kayıt Tarihi (Değerleme yapıldıysa en son değerlendirme tarihi)
➤ Stoklar(15'li grup)	Deftere Kayıt Tarihi (Toplulaştırılmış yöntem kullanılabilir)
➤ Gelecek Aylara/Yıllara Ait Giderler (180/280)	Deftere Kayıt Tarihi <i>(2024'te ayrılan kar yedekleri, ait olduğu dönem sonundaki ay dikkate alınır. 2024 ayrılan yedek için 2023 Aralık ayı)</i>
➤ Gelecek Aylara/Yıllara Ait Gelirler (380/480)	
➤ Maddi Olmayan Duran Varlıklar (26'lı grup)	
➤ Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	
➤ Kar yedekleri, parasal kıymet kabul edilmeyen özel fonlar	
➤ Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyet/Hakedişleri (170/350)	
➤ Verilen Depozito ve Teminatlar ile Avanslar(Parasal olmayan)	Ödeme Tarihi
➤ Alınan Depozito ve Teminatlar ile Avanslar(Parasal olmayan)	Tahsil Tarihi
➤ Parasal Olmayan Karşılıklar	İlgili Kıymetin Düzeltme Tarihi
➤ Amortismanlar	İlgili İktisadi Kıymetin Düzeltme Katsayısı

	Kıymet Adı	Düzeltmeye Esas Tarih
Sermaye	➤ Nakdi Sermaye	Tahsil Tarihi
	➤ Kar Yedekleri, Dönem Karı ve Geçmiş Yıl Karlarının İlavesi	Tescil Tarihi
	➤ Parasal Olmayan Fonların İlavesi	
	➤ Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları	
	➤ Ayni Sermaye Konulması	Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih

DEVİR VE BİRLEŞMELERDE DÜZELTME TARİHİ

- **Devir ve birleşme** işlemlerinde düzeltmeye esas tarih söz konusu kıymetlerin devir yoluyla ortadan kalkan işletmenin envantere alındığı, birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.
- *Tebliğde 31.12.2023'ten önce devir gelinen kıymetlerin tarihleri belli değil ise bu nevi kıymetler için düzeltmeye esas tarih devir tarihi dikkate alınabileceği belirtilmiştir.*

TAM VE KISMİ BÖLÜNMEDE DÜZELTME TARİHİ

- **Tam ve kısmi bölünme** sonucu yeni kurulan şirketlerin aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil söz konusu kıymetlerin devir yoluyla ortadan kalkan veya bölünen işletmenin envanterine alındığı tarih alınacaktır.

DEĞERLEMEYE TABİ TUTULMUŞ İKTİSADİ KIYMETLERDE DÜZELTME TARİHİ

- Geçici 31'inci madde kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda yeniden değerlendirilmesi için esas alınan aktife kayıtlı olma şartının arandığı tarihten önceki ayın son gününün,
- Geçici 32 ve/veya mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda, yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemin son gününün,

dikkate alınması uygun bulunmuştur.

TARİHLERİ BİLİNEMİYORSA ??

Tebliğe göre,

- Yıl olarak biliniyor, ay olarak bilinemiyorsa yılın ilk ayı,
- Yıl olarak da bilinemiyor ise şirketin kuruluş yılı (2004 den önce ise 31.12.2004) alınması gerekir.

DÜZELTMEYE ESAS TUTARLARI BUL

- Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibariyle sahip olduğu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarları esas alınır.
- VUK'un değerlendirme hükümlerine göre bulunan bu tutarlardan bir kısım değerlerin düşülmesi gerekir.

DÜZELTMEYE ESAS TUTARLARI BULURKEN DÜŞÜLECEK



- Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)



- Sermaye Düzeltmesinde Düşülecek Tutarlar

SERMAYE HESABINDA DİKKATE ALINMAYACAK TUTARLAR

- VUK 280/A maddesine göre oluşturulan fonlar
- Yeniden Değerleme Değer Artış fonları (VUK Geçici 31,32, VUK 298/Ç)
- Varlık Barışı kapsamında oluşturulan fonlar (İşletmeye konulan **nakit kıymetlerden** kaynaklanan tutarlar)
- Parasal nitelikli fonlar

Sermaye düzeltmesinde düşülür. **(Sıfır olarak dikkate alınır.)**

- Örnek 500 Sermaye hesabı tutarı 5.000.000 TL olsun. Sermaye hesabını oluşturan unsurlar aşağıdaki gibidir.

SERMAYE	Düz. Öncesi Sermaye	Düzeltilme Katsayısı	Düz. Sonrası Sermaye	Fark
Nakit	100.000	15	1.500.000	1.400.000
Yen. Değ. Değ Artış Fonları (VUK 31)	900.000	0	0	-900.000
Geçmiş Yıl Karları	4.000.000	1,50	6.000.000	2.000.000
	5.000.000		7.500.000	2.500.000

SERMAYE AZALTIMI DURUMUNDA DÜZELTME

- Sermaye azaltımı işlemlerinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun **32/B** maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.
- Öncelik üzerinden hem kurumlar vergisi hemde gelir vergisi tevkifatı yapılacak kalemler (Yeniden değerlendirme değer artış fonları, enflasyon düzeltmesi farklarından sermayeye ilave olan kalemler)
- Daha sonra sadece gelir vergisi tevkifatı yapılacak kalemler (Kar yedeklerinden vb. sermayeye ilave olan kalemler)
- Son sırada nakit olarak sermayeye ilave edilen kalemler

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)

- ROFM; Her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutardır.
- Aktif varlıkların üzerinde yer alan **ROFM** kayıtlı değerden düşülecektir.
- ROFM iki yöntem ile hesaplanabilmektedir.



Borç Tutarının Esas
Alınması Yöntemi



Toplam Finansman Maliyetinin Esas
Alınması Yöntemi

GİZLİ FİNANSMAN GİDERİ

- Aktifleştirilen vade farkları içinde (belgede gösterilen veya belgede ayrıca gösterilmeyip 3 aydan fazla vadeli işlemlerdeki vade farkları) ROFM hesaplanır.
- Merkez Bankası reeskont faiz oranı dikkate alınarak iç iskonto formülü yardımıyla bulunur.
 - **TEBLİĞDE VE SİRKÜLERDE HIÇ BİR DETAY YOK**

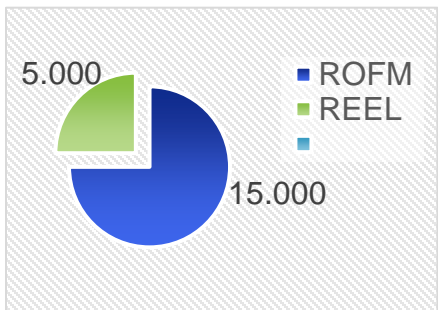
$$\text{Vade farkı kaynaklı finansman gideri} = \frac{\text{Nominal değer} \times \text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{(36.000 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}))}$$

ROFM NASIL HESAPLANIR

- Borç Tutarının Esas Alınması Yöntemi



$$\text{ROFM} = \text{Borç Tutarı} \times \frac{\text{Borcun kapatıldığı aya ait Yİ-ÜFE} - \text{Borcun alındığı aya ait Yİ-ÜFE}}{\text{Borcun alındığı aya ait Yİ-ÜFE}}$$



Örnek: Ocak ayında %40 faiz ile 100.000 TL borç alınmış, altı ay sonra (%20 faiz) 20.000 TL ana parası ile faizi birlikte ödenmiştir.

Bu dönemde (Ocak- Temmuz) Yİ-ÜFE artışı %15 ise, faizin (100.000 x %15=) 15.000 TL'si ROFM'dir ve değerlendirilmesinden düşülmesi gerekir.

ROFM NASIL HESAPLANIR

- Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması Yöntemi

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

- **Bu yöntem** seçilirse seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil **üçüncü hesap** döneminin sonuna kadar bu yöntemden **dönemezler**.
- Bu yöntemde 2017 yılından itibaren (2019 hariç) oran 1'den büyük çıkmakta ve tamamı ROFM dikkate alınması gerekmektedir.

ÖRNEK: İlgili dönemde 20.000 TL faiz ödenmiştir. Yİ-ÜFE artışı %20, Ortalama tic. Kredi %15 ise, oran 1 den fazla çıkacak ve tamamı ROFM olarak dikkate alınacaktır. Ort. Ticari kredi % 25 ise (20/25=) %80 çıkacak olup 20.000 TL faizin %80'ini ROFM olarak dikkate alınacaktır.

ROFM NASIL HESAPLANIR

- Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması Yöntemi

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

- **Bu yöntem** seçilirse seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil **üçüncü hesap** döneminin sonuna kadar bu yöntemden **dönemezler**.
- Bu yöntemde 2017 yılından itibaren (2019 hariç) oran 1'den büyük çıkmakta ve tamamı ROFM dikkate alınması gerekmektedir.

ÖRNEK: İlgili dönemde 20.000 TL faiz ödenmiştir. Yİ-ÜFE artışı %20, Ortalama tic. Kredi %15 ise, oran 1 den fazla çıkacak ve tamamı ROFM olarak dikkate alınacaktır. Ort. Ticari kredi % 25 ise (20/25=) %80 çıkacak olup 20.000 TL faizin %80'ini ROFM olarak dikkate alınacaktır.

Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması Yöntemi

Yıl	ORTALAMA TİCARİ KREDİ FAİZ ORANLARI	Yİ-ÜFE Artış Oranı	üfe artışı/ Ortalama Ticari Krediler faizi
2004			
2005	24,18	4,54820	0,188100
2006	17,97	11,57339	0,644000
2007	19,38	5,94111	0,306600
2008	17,14	8,10811	0,473100
2009	21,49	5,93023	0,276000
2010	9,14	8,87913	0,971500
2011	8,34	13,32475	1,597700
2012	15,01	2,45144	0,163300
2013	12,22	6,97091	0,570500
2014	13,43	6,35880	0,473500
2015	12,89	5,71150	0,443100
2016	15,88	9,93943	0,625900
2017	14,02	15,46572	1,103100
2018	17	33,63878	1,978800
2019	27,24	7,36275	0,270300
2020	11,82	25,14755	2,127500
2021	20,45	79,88808	3,906500
2022	24,6	97,71974	3,972300
2023	15,35	44,22296	2,881000

Silinen ROFM ileride matrahtan düşülebilir mi?

- GİB tarafından yayınlanan tebliğde; *'2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen ROFM'den amortisman ayrılmamış tutar, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.'* denilmektedir.
- 2003'teki düzeltmeyle ilgili VUK Geçici 25. maddede ROFM 5 yılda eşit tutarlarda beyanname üzerinde düşüleceği yazılıydı.
- VUK 298/A ve Geçici 33. maddede böyle bir düzenleme yok.

Kanunilik ilkesi gereği Geçici 25'teki düzenleme kıyas yoluyla uygulanabilir mi?

ROFM Hangi Kıymetlerde Olabilir?

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

**MADDİ OLMAYAN
VARLIKLARDA ROFM
HESAPLANMAZ**



- **Stoklarda toplulaştırılmış yöntemde ROFM hesaplanması ihtiyaridir,**
- **Yeniden değerlemeye tabi tutulan kıymetlerin düzeltilmesinde ROFM hesaplanmaz.**

DÜZELTME KATSAYISI

Önceki bölümlerde hangi tarihlerin dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Mali tabloların ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{\text{Düzeltmeye esas alınacak tarihe ait Yİ-ÜFE}}$$

İktisadi kıymeti oluşturan maliyetlerin oluştuğu tarihler

dikkate alınarak düzeltilmeli

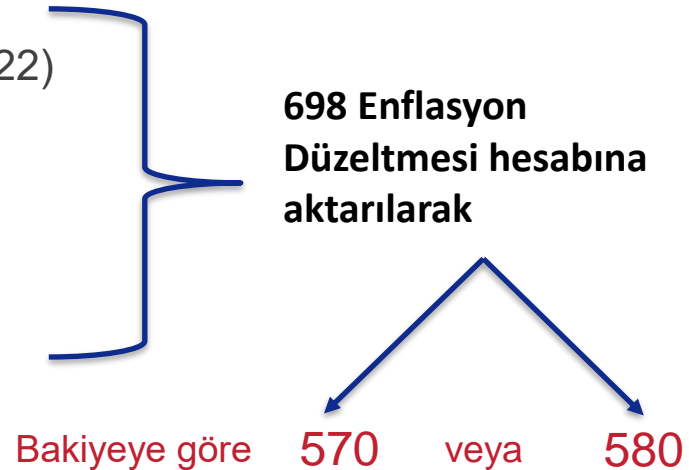
(Örn; inşa edilen bina için arsanın alış tarihi 258 hesaptaki maliyet kayıtları ayrı ayrı katsayılarla düzeltilmeli)

Yurtdışı iştirakler ile parasal olmayan ve dövize endeksli avans/depozitolar düzeltme katsayısı yerine Merkez Bankası döviz alış kuru ile düzeltilir.

ÖZKAYNAKLARDA SİLİNECEKLER

- VUK Geçici 31 ve Geçici 32 oluşturulan fon (522)
- VUK 298/Ç oluşturulan fon (522)
- Dönem Kar Zararı
- Geçmiş Yıl Kar Zararı

31.12.2023 tarihinde
yapılacak
düzeltmede



ÖZKAYNAKLARDA DÜZELTİLECEKLER

- Sermaye
- Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları
- Hisse Senedi İhraç Primleri (Emisyon Primleri)
- Yasal Yedekler
- Statü Yedekleri
- Olağanüstü Yedekler
- Sabit Kıymet Yenileme Fonu (VUK 328, 329)
- Girişim Sermayesi Fonu (VUK 325/A)
- Gayrimenkul ve İştirak Satış Kazancı İstisna Fonu (KVK 5/1-e)
- Sat-Kirala-Geri Al Fonu (KVK 5/1-j)
- Emtia Stok Affı Fonu
- Teknokent / Ar-Ge için ayrılan fonlar
- Varlık barışı kapsamında getirilen **altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlere** ilişkin fonlar

ÖZKAYNAKLARDA AYNI KALACAKLAR

Bu kıymetler parasal kıymet olarak kabul edilecek olup, düzeltmeye tabi tutulmayacaktır. Diğer bir ifadeyle bilançoda düzeltilmemiş değerleriyle yer alacaktır.

- VUK 280/A kapsamında oluşturulan fon
- Gelir olarak dikkate alınmayan ve fonda takip edilen hibeler (GVK Geçici 84. madde, 5746 sayılı kanun 33. madde)
- Varlık barışı kapsamında getirilen **nakit varlıklar gibi parasal kıymetlere** ilişkin fonlar

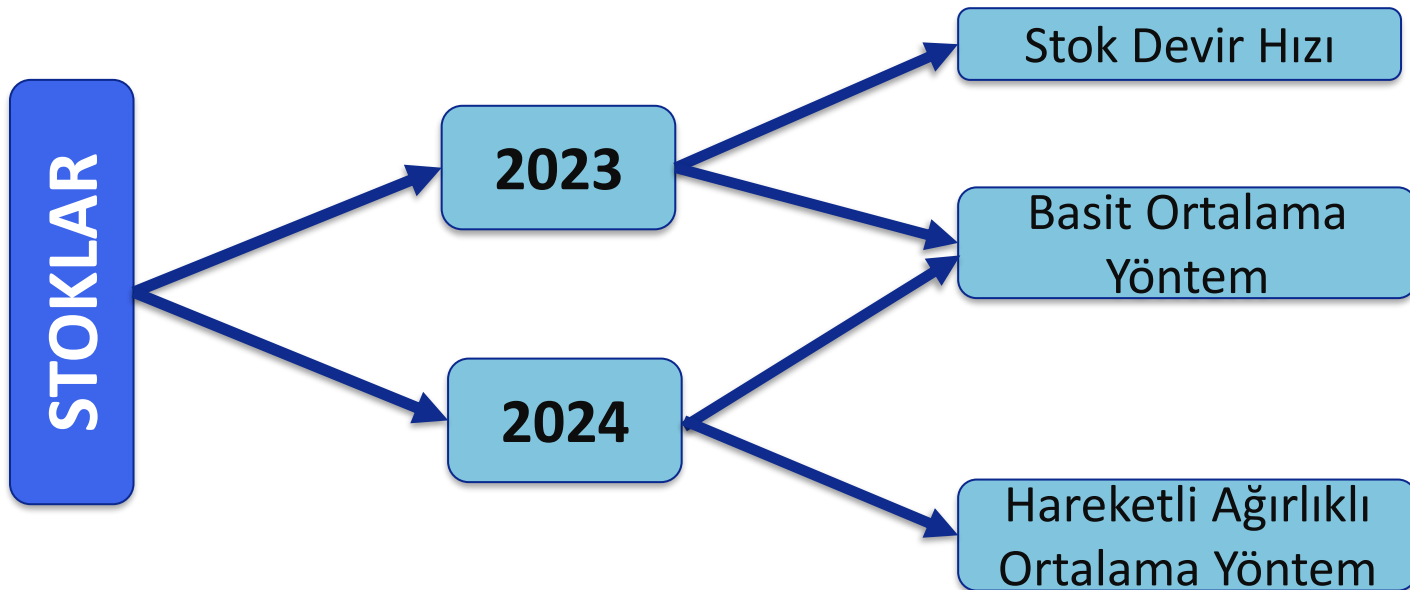
SERMAYE AVANSI VE ZARAR TELAFİ FONU

Sermaye avansları PARASAL kalem olarak kabul edilip enflasyon düzeltmesine tabi **olmayacaktır.**

TTK 376 kapsamındaki zarar telefi fonu ise enflasyon düzeltmesine tabi **olacaktır.**

Özkaynaklarda Duruyorsa	Kıymet Adı	Sermaye Hesabına Alınmışsa
<i>Düzeltilmeye Tabi değil (Parasal kıymet gibi işlem görür)</i>	✓ VUK 280/A Fonlar	<i>Düzeltilmeye Tabi değil (Silinir)</i>
	✓ Varlık Barışı Fonları(Nakit Kaynaklı)	
<i>Silinir (698 nolu hesaba atılarak kapatılır)</i>	✓ VUK Geçici 31,Geçici 32, 298/Ç Fonları	
	✓ Dönem Kar/Zararı	
	✓ Geçmiş Dönem Kar/Zararı	
<i>Düzeltilmeye Tabi</i>	✓ Hisse Senedi İhraç primleri	<i>Düzeltilmeye Tabi</i>
	✓ Yasal Yedekler	
	✓ Statü Yedekleri	
	✓ Olağanüstü Yedekler	
	✓ Sabit Kıymet Yenileme Fonu	
	✓ Girişim Sermayesi Fonu	
	✓ Gayrimenkul ve İştirak Hisse Satış Kazancı İst. Fonu	
	✓ Sat-Kirala-Geri Al Fonu	
	✓ Emtia Stok Affı Fonu	
	✓ Teknokent ek 3. madde fonu	
	✓ Ar-Ge 3. madde fonu	
	✓ Varlık Barışı fonu(altın, taşınmaz gibi parasal olmayan)	

Stoklarda Topulaştırılmış Yöntemler



Stok Devir Hızı Yöntemi

- Sadece 31.12.2023 için kullanılabilir. Mükellefler mümkün olduğunca inebilecekleri **her bir ayırım itibariyle farklı** toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.

SDH Teknik ve iktisadi icaplara uygun olmaması halinde basit ortalama yöntem seçilmelidir.

Stok Devir Hızı Yöntemi

- Önce Stok Devir Hızı bulunur.
- 365 gün SDH bölünür.
- Bulunan gün stokların kaç gün önceden geldiğini göstermektedir. Geldiği ayın endeksi ile düzeltilir.

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Satılan Malın Maliyeti}}{(\text{DB stok} + \text{DS stok})/2}$$

01.01.2023 Stok **500**

31.12.2023 Stok **700**

Satılan Mamul Maliyeti **3000** ise

SDH= $3000 / ((500+700)/2) = 5$

$365/5 = 73$

Stoklar 73 gün önce (Ekim ayı içerisinde) alındığı kabul edilerek endekslenir.

Basit Ortalama Yöntem

- Stokların son bir buçuk ay öncesinde alındığı kabul edilir. Bütün stoklar için tek bir düzeltme katsayısı çıkacaktır.

$$\text{Basit Ortalama Yöntem} = \frac{\text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{\left[\begin{array}{l} \text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} \\ + \\ \text{3 ay önceki Yİ-ÜFE} \end{array} \right] / 2}$$

31.12.2023 Yİ-ÜFE **2.600**,
30.09.2023 Yİ-ÜFE **2.500** ise
düzeltme katsayısı
 $2.600 / ((2.600 + 2500) / 2) = 1,0196$
olacaktır.

Hareketli Ağırlıklı Yöntem

İlgili stoğun **dönem başı ve girişleri defterlere** kayıt tarihleri itibariyle düzeltilir. Düzeltilmiş bu tutar dönem başı ve girişler toplamına bölünerek bir artış oranı bulunur.

$$\text{Hareketli Ağırlıklı Yöntem} = \frac{\text{DB Stoğun taşınmış değeri} + \text{Dönem içi girişlerin düzeltilmiş değerleri}}{\text{DB Stok} + \text{Dönem içi girişler}}$$

Bu oran ilgili stoğun düzeltme katsayısı olarak kullanılır.

Hareketli Ağırlıklı Yöntem (Örnek)

A malının DB ve 30.06.2024'e kadar girişleri aşağıdaki gibidir.

30.06.2024 tarihinde kullanılacak katsayı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

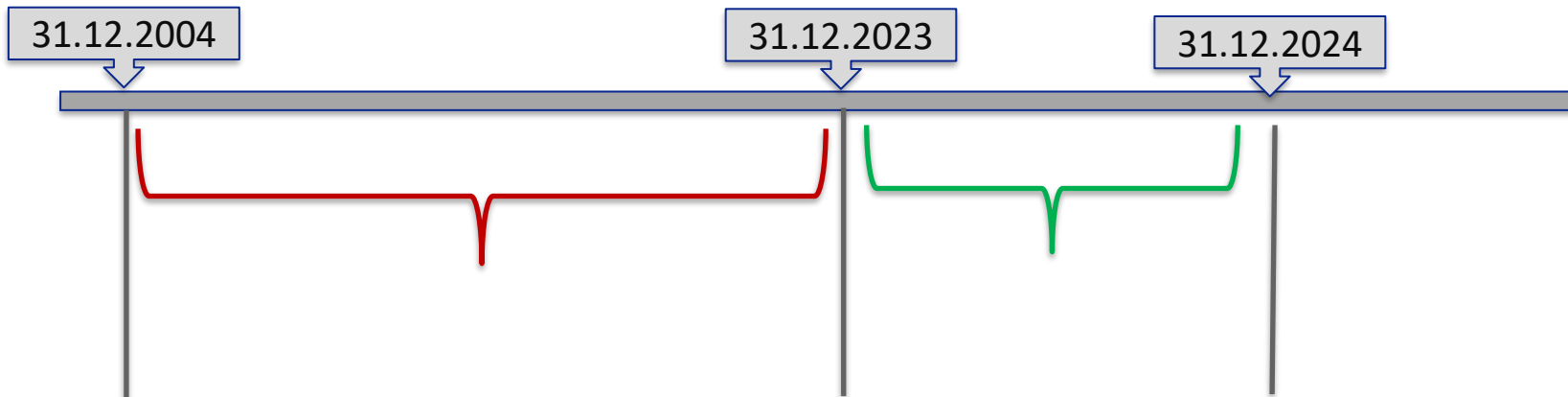
AYLAR	Dönem Başı	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar
DB Stok	2.000.000,00	1,08136	2.162.720,00
	Girişler		
Ocak	500.000,00	1,05361	526.805,00
Şubat	800.000,00	1,03663	829.304,00
Mart	400.000,00	1,01533	406.132,00
Nisan	100.000,00	0,98912	98.912,00
Mayıs	500.000,00	0,98945	494.725,00
Haziran	600.000,00	1,00000	600.000,00
DB +Girişler	4.900.000,00		5.118.598,00

$$\text{A Malı Düzeltme Katsayısı} = \frac{5.118.598,00}{4.900.000,00} = 1,04461$$

Hareketli Ağırlıklı Yöntem

- Toplulaştırılmış yöntemlerden birini (Basit, hareketli) seçen mükellefler **3 hesap** dönemi sonuna kadar dönemezler. (VUK 298/A-5)
- Hareketli Ağırlıklı Yöntemde **kebir bazında** düzeltme yapılabilir. Ancak bu yöntemden 3 yıl dönülemez.
- **GERÇEK YÖNTEM VE TOPLULAŞTIRILMIŞ YÖNTEM BİR ARADA KULLANILABİLİR** (165 nolu VUK sirküler)

İlk yıl düzeltme daha zor



! İlk yılda düzeltme 2004 tarihine kadar gidebilmektedir.

! 2024 yılında ise dönem başından gelenler taşıma katsayısı ile düzeltilecektir. En fazla 1 yıl geriye gidilecektir.

Enflasyon Düzeltmesinin Vergiye Etkisi (2023 Düzeltmesi)

- Düzeltmenin vergilendirilmediği dönemde;
 - **Aktif hesaptaki** artışlar geliri (vergi matrahını) arttırmaz. İleride maliyet gider amortisman olarak dikkate alınır.
 - **Pasif kalemlerdeki** düzeltmeler geliri (vergi matrahını) azaltmaz. Düzeltme sonucu farklar sermayeye ilave dışında çekilmesi halinde dönem karı ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilir. (340 alınan avanslar, 350 YYİO hakedişleri, sabit kıymet yenileme fonu gibi bazı fonlar hariç)
 - **Özkaynak kalemlerindeki** artışlar enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararları ile kapatılabilir, sermayeye ilave edilebilir, bu işlem vergiye tabi değildir.

Enflasyon Düzeltmesinin Vergiye Etkisi

- Düzeltmenin vergilendiđi dönemlerde;
 - **Aktif hesaptaki** artışlar geliri (vergi matrahını) arttırır. İleride maliyet, gider, amortisman olarak dikkate alınır.
 - **Pasif kalemlerdeki** düzeltmeler geliri (vergi matrahını) azaltır. Pasif kalemlerin çekilmesi halinde dönem karı ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilir. (340 alınan avanslar, 350 YYİO hakedişleri, kar yedekleri, sabit kıymet yenileme fonu gibi bazı fonlar hariç)
 - **Özkaynak kalemlerindeki** artışlar enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararları ile kapatılabilir, sermayeye ilave edilebilir, bu işlem vergiye tabi değildir.

Amortismanların Düzeltilmesi

- Amortismanlar iktisadi kıymetin artışı oranında düzeltilir.
- İtfa olmuş ve iz bedel ile takip edilenlerin düzeltilmesi zorunlu değildir.
- Eksik ayrılmış amortisman nedeniyle net değeri kalan kıymetler düzeltilir ve artıştan dolayı ilave amortisman hesaplanmaz.



Amortismanların Düzeltilmesi

Amortisman süresi devam eden ATİK'lerde eksik amortisman ayrıldı ise ne yapmalıyız?

2021 de alınan 100.000 TL makinanın faydalı ömrü 5 yıldır. Ayrılan amortismanlar aşağıdaki gibidir.

	2021	2022	2023
Ayrılan amortisman	20.000	0	20.000

Makine düzeltme katsayısı 2 ise;

- 40.000 TL mi 2 katsayısı ile düzeltilecektir.

-Ayrılmayan amortisman için kayıt atıp 60.000 TL mi düzeltilecektir.

-Ayrılmayan 20.000 TL ayrılmış kabul edilecek (kayıt atılmayacak) ve 60.000 TL mi düzeltilecektir.



Amortismanların Ayrılması

- 2023 yılı amortismanları **düzeltilme öncesi** tutarlardan ayrılır.
- 2024 ve enflasyon düzeltmesinin uygulandığı dönemlerde **düzeltilmiş tutarlar** üzerinden amortisman ayrılır.

ARGE HARCAMALARI

Ar-Ge, 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.

AVANSLARIN DEĞERLEME FARKLARI

Alınan avansların 2023 enflasyon değeriyle 2024 yılında gelir yazılacak ancak vergi hesabında indirim olarak dikkate alınacaktır.

Ancak verilen avanslar için değerlendirme farkları gider yazılabilecektir.

Bu durum mantıksız olup 380 326 hesap için ne olacak???

ATIK Dışındaki Parasal Olmayan Kıymetlerin Düzeltmiş Değerinin Altında Satışının Yapılması

Parasal olmayan kıymetlerden amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden ve gider olarak kabul edilmeyecek zarar tutarının;

- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değerden düşük olması halinde, düzeltme öncesi değerle düzeltilmiş değer arasındaki tutarın tamamı,
- Satış bedelinin 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltme öncesi değer üstünde ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş değer altında olması halinde ise satış bedeli ile düzeltilmiş değer arasındaki tutar olarak dikkate alınması gerekmektedir.

VUK Mük 298/A-5 "... Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur..." **ÇELİŞKİ**

Enflasyon Düzeltmesi Hesapları

- Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait enflasyon fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına (698-Enflasyon Düzeltme Hesabı) kaydedilir.

153.xx.xx- Ticari Mal
Enflasyon Fark Hs

698- Enflasyon
Düzeltme Hs

254.xx.xx – Taşıtlar
Enflasyon Fark Hs

698- Enflasyon
Düzeltme Hs

698- Enflasyon
Düzeltme Hs

257.xx.xx - Birikmiş
Amortisman

- ✓ Sermayedeki artış ve azalışlar 502 ve 503 hesaplara kaydedilir.

Enflasyon Düzeltmesi Hesapları

698- Enflasyon Düzeltme Hs

xx	xx
xx	xx
	xx

2023'te bakiyesi geçmiş yıl kar zarar hesabına atılır.
(570/580)
Vergi matrahını etkilemez.

2024'te bakiyesi 648/658 hs aracılığı ile dönem kar zararına gidecektir.
Vergi matrahını etkiler.

Enflasyon Düzeltmesi Hesapları (YYİO)

YYİO işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltme fark hesapları proje bazında 697-YYİO Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılır.

697'nin bakiyesi alacak bakiyesi veriyorsa -----> 358 YYİO Enf Düz. Hs
borç bakiyesi veriyorsa -----> 178 YYİO Enf Düz. Hs kaydedilir.

İşin bittiği yıl

178 YYİO Enf Düz. Hs -----> 658 Enf. Düz. Zararları
358 YYİO Enf Düz. Hs -----> 648 Enf. Düz. Karları
Hesabı ile K/Z aktarılır.

Proje bazında yapılır

2023'teki farklar
kapatıldığı dönemin
K/Z'yi etkilememesi
gerekir

Kayıt Zamanı

- Kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) beyannamesi verilme süresine kadar düzeltme ve kayıt işlemleri yapılabilir. 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 yapılmalıdır
- 2023 düzeltme öncesi ve sonrası bilançolar kurumlar vergisi beyannamesine eklenir. Şartların devam ettiği dönemlerde sadece düzeltilmiş bilanço eklenir.
- 2024 yılı açılış kayıtları 2023 düzeltilmiş bilançoya göre yapılır.
- tebliğin yürürlük tarihi yayımı tarihi olarak öngörülmüştür.

Karşılıklar, Birleşme Primi

- Birleşme primleri düzeltmeye tabi değildir.
- Karşılıkların değerlendirilmesi için ait olduğu iktisadi kıymetin parasal olmayan kıymet olması ve VUK hükümlerine göre ayrılmış olması gerekmektedir.

- **296 hesap?????**

Örn; Şüpheli Alacak Karşılığı alacakların parasal olmasından dolayı düzeltilmez.

Kıdem Tazminatı Karşılığı

- Önceki uygulamada ve hala yürürlükte olan 17 Nolu Sirkülere göre kıdem tazminatı karşılıkları düzeltmeye tabi tutulması öngörülmüştü.
- Son yayınlanan tebliğde ise *'...enflasyon düzeltmesinde de kıdem tazminatı karşılığı veya garanti gider karşılığı dikkate alınmayacaktır'* denilmiştir. Net ifade olmadığını düşünüyoruz.

Bu karşılıkların VUK bilançosunda geçmiş yıl karlarına aktarılması durumunda düzeltmeye tabi tutularak matrah azaltıcı etki yaratması sağlanabilecektir.

ZARARLARIN MAHSUBU, KKEG, İNDİRİM, İSTİSNALAR

- 2023 ve öncesi mali zararlar mukayyet değerleri ile dikkate alınır.
- 2024 ve enflasyon düzeltmesi uygulanan sonraki yıllarda geçmiş yıl zararları düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır.
- 2024 hesap dönemi başından itibaren gerçekleşen KKEG ve indirim ve istisnalar düzeltmeye tabi tutarları ile dikkate alınacaktır.

BİNEK TAŞIT KKEG

- 2024 yılında ve Enflasyon Düzeltmesi yapılan ilerleyen yıllarda KKEG ler için; binek otomobilin Gelir Vergisi Kanununa göre belirlenen amortismanına esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına tekabül eden düzeltilmiş tutar üzerinden 2024 te ayrılacak amortisman tutarı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.
- Ayrıca 2024 yılı bilançosunda düzeltilmiş amortismanlar içerisinde (257 hesap) daha önceki yıllarda ayrılmış ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan amortisman tutarları da bulunacağından 2024 yılı bilançosunun düzeltilmesi neticesinde birikmiş amortismanlar hesabında oluşan enflasyon düzeltmesi farklarının söz konusu tutarlara isabet eden kısmının da kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannamede dikkate alınması gerekecektir.

2023 Düzeltme Sonrası Geçmiş Yıl Kar/Zararları

Düzeltme sonucu oluşan Geçmiş yıl K/Z, hesabının alt kırılımında izlenmeye devam edecek ve ileriki dönemlerde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

2023 hesap dönemine ait geçmiş yıl karının sermayeye ilavesi mümkündür. Kar dağıtımı sayılmaz.

Düzeltme öncesi zarar var, düzeltme sonrası kara geçiyoruz. Bu kar başka hesaba aktarılır veya işletmeden çekilirse bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancıyla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi olacak.

Enflasyon düzeltmesi öncesine ait geçmiş yıl ve/veya carî dönem (2023) 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 tutulacaktır.

Geçmiş Yıl Kar/Zararları

- İşletmenin düzeltme sonrası geçmiş yıl karı artarsa ne olacak?
- *Tebliğ taslağında bu konu açıklanmıyor.*
- *Örneğin, düzeltme öncesi cari dönem ve geçmiş yıl karları toplamı 4.000.000 TL olsun, düzeltme sonrası geçmiş yıl karları 5.000.000 TL'ye yükselsin. 5.000.000 TL dağıtıldığında tamamı mı, 1.000.000 TL'si mi vergiye tabi olacak?*
- *Düzeltilme öncesi 2023 yılı karı veya geçmiş yıllar karlarının dağıtılmasının işletmeden çekiş kabul edilerek vergilendirilmesi düşünülemez.*
- *Örneğe göre sadece 1.000.000 TL'ni sinin vergilendirilmesinin mümkün olduğunu düşünüyoruz.*

31.12.2023 (Düz. Önce)

Kasa	50	Satıcılar	7.400
Stoklar	1000	Sermaye	50
D.baş	2000	D K/Z	100
B. Amort	-500	Geçmiş Yıl Zarar	-5000
2.550		2.550	

31.12.2023 (Düz. Sonrası)

Kasa	50	Satıcılar	7.400
Stoklar	1500	Sermaye	50
Dbaş	3000	Ser. Ol. Fark	450 0
B. Amort	-750	Geçmiş Yıl Zarar	-4.100 -3.650
3.800		3.800	

1.250 artış var.
2024 ve takip eden yıllarda gider maliyet olarak matrah azaltıcı unsurdur.

Özsermayedeki artışlar düzeltme sonrası oluşan geçmiş yıl zararları ile kapatılabilir.

31.12.2024 (Düz. Önce)

Stoklar	5000	Satıcılar	4.500
Dbaş	3000	Sermaye	100
B. Amort	-3000	D K/Z	400
<hr/>		<hr/>	
5.000		5.000	

31.12.2024 (Düz. Sonra)

Stoklar	7000	Satıcılar	4.500
Dbaş	3000	Sermaye	100
B. Amort	-3000	Ser. Ol. Fark	60
		D K/Z	2.340
<hr/>		<hr/>	
7.000		7.000	

Karımız 1.940,00 arttı.

Özsermayesi zayıf

31.12.2024 (Düz. Önce)

Alıcılar	5000	Satıcılar	900
Stoklar	1000	Sermaye	4700
		D K/Z	400
<hr/>		<hr/>	
6.000		6.000	

31.12.2024 (Düz. Sonra)

Alıcılar	5000	Satıcılar	900
Stoklar	1200	Sermaye	4700
		Ser. Ol. Fark	2800
		D K/Z	-2200
<hr/>		<hr/>	
6.200		6.200	

Karımız 2.200 TL zarara dönmüştür..

Özsermayesi güçlü

AMORTİSMANA TABİ OLMAYAN KIYMETLERİN SATIŞI

Tebliğde;

«... 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortismana 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.» denilmektedir.

Amortismana tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerlerinin altında satışında ortaya çıkan zararın dikkate alınmayacağı, KKEG olacağı yasal dayanağı VUK Geçici 25 olup VUK 298/A ve Geçici 33'te bu hüküm yok.

Kanunilik
İlkesi

Kıyas
Yasağı

31.12.2023 tarihinde VUK 298/Ç uygulanabilir mi?

31.12.2023 tarihinde 298/Ç kapsamında değerlendirilebilir mi?

VUK'un mükerrer 298-Ç/11 maddesi gereğince enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde sürekli yeniden değerlendirilemiyor.

Geçici 33 de enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemlerin(2021,2022 ve 2023/01-09) sürekli yeniden değerlendirilecek şekilde enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirileceği belirtildi. Dolayısıyla madde lafzına göre, 2021 ve 2022 yılları ile 2023 yılı geçici vergi dönemlerinde sürekli yeniden değerlendirilecekken, 2023 yılı sonunda yapılamayacak gibi bir anlam çıkıyor.

Ancak bu durum tartışmalı olup 2023 son dönemde(3 aylık) yeniden değerlendirilecek kaynaklı amortisman hak kaybına neden olabilir.

PKF İZMİR

Sun Bağımsız Denetim YMM A.Ş.



TEŞEKKÜRLER

Fatih Salih ÖZPERÇİN

Hürriyet Bulvarı Musullugil İşhanı No:5-1 Kat:6 Daire: 601-602-603 Çankaya - İzmir

+90 532 355 62 16

+90 232 445 60 40

www.pkfizmir.com

