



Yayın Tarihi: 12.12.2023 - Yazar: Ferdi Asım Hellaç

## Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Notlar

Gelir İdaresi Başkanlığınca, **2023 hesap dönemi sonu ve izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak** enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tabloların ve düzeltme işlemlerinin usul ve esaslarının belirlenmesine yönelik Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği taslağı hazırlanmıştır. Söz konusu taslakta yapılan açıklamalardan öne çıkan bazı hususlara aşağıda değinilmiştir.

### Enflasyon Düzeltmesi Nedir?

Genel anlamda enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır.

Enflasyon düzeltmesi, mali tablolarda yer alan **parasal olmayan kıymetlerin** Türk Lirası değerlerinin, tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesidir. Düzeltme, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir.

### Enflasyon Düzeltmesi İlk Ne Zaman Uygulanacak?

2023 takvim yılı sonu itibarıyla (Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonu itibarıyla), **2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.** Ayrıca **şartların oluşmasına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi** (kendisine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2025 yılında biten hesap dönemi) ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemleri) enflasyon düzeltmesi uygulanacaktır.

### Hangi Mali Tablolara Uygulanacak?

Enflasyon düzeltmesi, mali tablolar arasından, **sadece bilançolara** uygulanacaktır.

### Vergiye Etkisi Olacak Mı?

31/12/2023 tarihli mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu kaynaklanan kâr/zarar farkı, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecektir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Ancak 2024 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltilmiş bilançoya göre tespit edilecektir. Geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibarıyla oluşan kâr ya da zarar, "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesine göre bulunacaktır. "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın bakiyesi, "Enflasyon Düzeltmesi Karları/Zararları" hesapları aracılığıyla "Dönem Karı



veya Zararı Hesabı"na devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır.

Sonuç olarak, **31/12/2023 yılı bilançosunda yapılacak düzeltme işlemleri doğrudan vergi etkisi yaratmayacak**; ancak 31/12/2023 bilançosunda düzeltilen parasal olmayan kalemler 2024 ve sonraki yıllarda düzeltilmiş değerleri üzerinden gider, maliyet veya gelir unsuru olarak dikkate alınacaklarından 31/12/2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi **2024 ve takip eden yıllarda dolaylı olarak vergi etkisi yaratacaktır. 2024 yılından itibaren ise enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltme farkları gelir tablosu ile ilişkilendireceğinden** cari dönemin vergi matrahını doğrudan etkileyecektir.

Örneğin **sabit kıymetlerin 2024 yılından itibaren düzeltilmesi sonucu oluşan enflasyon düzeltme farkı** (örneğin 31/12/2023 düzeltilmiş değer ile 31/03/2024 düzeltilmiş değer farkı) öncelikle vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacak amortismanları ise düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanacaktır. Bu durumda verginin değer artışları üzerinden önceden ödenmesi söz konusu olacaktır. **Amortismanına tabi olmayan arsa, iştirak hisseleri gibi amortismanına tabi olmayan parasal olmayan kalemlerin** 2024 ve sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmelerinin oluşturduğu vergi etkisi ancak bu arsa veya iştirak hissesi satıldığında telafi edilebilecektir.

### **Enflasyon Düzeltmesini Kimler Yapacak?**

Enflasyon düzeltmesi, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden **gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri** tarafından yapılacaktır.

### **Enflasyon Düzeltmesinde Hangi Adımlar Takip Edilecek?**

Enflasyon düzeltmesinde mükellefler aşağıdaki işlemleri/adımları sırasıyla yerine getireceklerdir.

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

### **Parasal Olmayan Kıymetlerin Enflasyon Düzeltmesinde Dikkate Alınacak Tutarları Nasıl Belirlenecek?**



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

Bu kapsamda;

**a)** Düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşıırken; **reel olmayan finansman maliyeti (ROFM)**, ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.

b) 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Bu kapsamda, geçmiş yıl kârları ve zararları hesabına aktararak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Düzeltilmeye esas tutar olarak;

**a)** VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, söz konusu bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler,

b) VUK'un geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerler,

dikkate alınacaktır.

## **Enflasyon Düzeltmesinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) Nedir?**

Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFİ artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı ifade etmektedir.

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 alınacaktır.

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.



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

- i. Stoklar,
- ii. Maddi duran varlıklar,
- iii. Mali duran varlıklar,
- iv. Özel tükenmeye tabi varlıklar.

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

Düzeltilme işleminde, ROFM, "**Borç Tutarının Esas Alınması**" ve "**Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması**" yöntemlerinden biri seçilerek hesaplanabilecektir.

### **Parasal Kıymetler Düzeltmeye Tabi Tutulacak Mı?**

Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Zira bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstermektedir. Ancak bilançoda görünen parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

### **Öz Sermaye Kalemleri Parasal Olmayan Kıymet Midir?**

Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler Tebliğ taslağı eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksi hüküm olmamak şartıyla, bu uygulamada öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak kabul edilecektir.

### **Enflasyon Düzeltme İşlemleri Hangi Sırayla Yapılacak?**

Kapsam dâhilindeki mükelleflerce;

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

### **Düzeltilme Katsayısı Nedir?**



Düzeltilme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı ifade etmektedir.

## Fiyat Endeksi Nedir?

Fiyat endeksi olarak, Türkiye İstatistik Kurumunca hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksi (ÜFE) dikkate alınacaktır.

## Uygulanacak Düzeltme Katsayıları Nelerdir?

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi işlemi, Yİ- ÜFE değerleri göz önünde bulundurularak aşağıdaki formüle göre saptanacak olan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılacaktır.

**Düzeltilme Katsayısı:** Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE / Düzeltmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Yİ-ÜFE

Düzeltilme işleminde esas alınabilecek en eski "*Düzeltilmeye Esas Tarih*" 2005 yılından (2004 takvim yılında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş olması gereken en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, 31/12/2004 tarihinden) itibaren başlayacaktır.

Özel hesap dönemine sahip olanlarla 2024 yılından itibaren ilk defa bilanço esasına göre defter tutacak olan mükelleflerin ilk düzeltme işleminde kullanacakları düzeltme katsayıları da yukarıdaki formüle göre bulunacaktır.

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.

Aylar itibariyle Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle düzeltme katsayısının birden küçük çıkması hali, ilgili kıymetlerin düzeltme sonrası değerinde düşüklüğe sebep olmakla birlikte bu durum, yukarıdaki formüle göre bulunan değerlerin düzeltme katsayısı olarak dikkate alınmasına engel teşkil etmeyecektir.

Düzeltilme işlemini yapmak için mükellefler bir kısım işlemleri adım adım gerçekleştirecektir. Bunlardan birisi de parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tutarlarının ait oldukları düzeltme katsayıları ile çarpılmasıdır.

## Düzeltilme Katsayısının Belirlenmesinde Hangi Tarihler Dikkate Alınacak?

Düzeltilme katsayısının belirlenmesinde;

**a)** VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, düzeltmeye esas tarih olarak 31/12/2004 tarihi (özel hesap dönemine sahip mükelleflerde 2004 takvim yılında başlayan hesap döneminin son gününün),

**b)** VUK'un **geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası** kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak; geçici 32 ve mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmemiş ancak geçici 31 inci madde



kapsamında yeniden değerlendirme yapılmış olanlarda yeniden değerlendirme yapılabilmesi için esas alınan aktife kayıtlı olma şartının arandığı tarihten önceki ayın son günü, geçici 32 ve/veya mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapılmış olanlarda, yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemin son günü,

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

dikkate alınacaktır.

**Kayıtlara giriş tarihi 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 hayata geçtiği yılın ilk ayının (işletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı) düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması uygun olacaktır.**

Kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler, 31/12/2023 tarihinden önce meydana gelen (5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir işlemlerinden geliyor ise enflasyon düzeltmesine tabi bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir tarihi dikkate alınacaktır.

## **Stokların Düzeltmesinde Hangi Yöntemler Kullanılacak?**

Stoklar yukarıda bahsedilen gerçek yöntem (düzeltme katsayısı kullanılarak yapılan düzeltme yöntemini) veya toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecektir.

VUK'un değerlendirme ölçütlerine göre stoklar, maliyet bedeli ile değerlendirilmekte olup, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla maliyet bedelleri üzerinden defterlere kayıt tarihlerine göre bulunan düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısının çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır. Ancak, işletmeler, çeşit ve miktar itibarıyla önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak, düzeltme işleminde gerçek yöntemi uygulayabilecekleri gibi aşağıda belirtilen toplulaştırılmış yöntemlerden herhangi birini de tercih edebileceklerdir.

Stokların düzeltmesinde 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 itibarıyla diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.

Buna göre;

- i. **Basit ortalama yöntemi,**
- ii. **Stok devir hızı yöntemi**

olmak üzere iki tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebileceklerdir.



Toplulaştırılmış yöntemlerin tercih edilmesi halinde mükellefler stokların düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, dönem ortalama düzeltme katsayısı ile veya stok devir hızına göre bulunan düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemleri uygulamak istemeyenler, uyguladıkları stok değerlendirme yöntemlerine göre tespit ettikleri düzeltmeye esas tutara, düzeltme katsayılarını uygulamak suretiyle enflasyon düzeltmesi yapacaklardır.

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

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

**b)“Stok devir hızı yöntemi”**nde mükellefler; öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır. Stokların hangi aydan kaldığı bulunduktan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısını bulmak ve bu katsayıyla 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpmaktır.

**Stok Devir Hızı:**  $\text{Dönem içinde satılan toplam mal maliyeti} / (\text{Dönem başı stok tutarı} + \text{Dönem sonu stok tutarı}) / 2$

Diğer taraftan, 2024 yılında şartların sağlanması durumunda, **takip eden hesap dönemlerinde “Stok Devir Hızı yöntemi” yerine “Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi”** kullanılacaktır.

**“Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi”**nde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanır. Düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stokun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır. Bu hesaplamada amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınacaktır.

## Geçmiş Yıl Kar/Zararı Nasıl Dikkate Alınacak?

Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecektir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul



edilmeyecektir.

## Birikmiş Amortismanlar Nasıl Dikkate Alınacak?

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

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

Amortisman tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler hariç) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması zorunludur. Ancak bu durumda, faydalı ömrü sona ermiş amortisman tabi iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesi sonrasında bulunan değerleri üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortismanlara ilişkin olarak amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

## Yeniden Değerleme Kaynaklı Amortismanlarda Son Durum Nedir?

Bilindiği üzere, VUK'un;

- i. Mükerrer 298/Ç-11 maddesinde, enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların olduğu dönemlerde, yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin şartların oluşması durumunda, bu fıkraya hükümlerine göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerle bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağına,
- ii. Mükerrer 298/Ç-12 maddesinde, enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluşması durumunda, bu fıkraya hükümlerine göre yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin şartların oluşması durumunda, bu fıkraya hükümlerine göre yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerle bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağına,
- iii. Geçici 33 üncü maddesinde, Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması açısından, 2023 geçici vergi dönemlerinin tamamını enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirildiğine

hükmedilmiştir.

Bu durumda, eğer 4 üncü geçici vergi dönemi kaldırılmasaydı, bu dönem için yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin şartların oluşması durumunda, bu fıkraya hükümlerine göre yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerle bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağına (bu durumda düzeltme katsayısı 1 olacak ve açılış bilançosunu etkilemeyecek olsa da, son 3 aylık yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin şartların oluşması nedeniyle amortisman gideri yazılabilecektik).

**Burada belirsiz olan durum ise 4 üncü geçici vergi dönemi kaldırılmış olsa da, mükelleflerce önce mükerrer 298/Ç uyarınca yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin şartların oluşması durumunda, bu fıkraya hükümlerine göre yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerle bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağına, sonra enflasyon düzeltmesi yapılabiliyor yapılamayacağıdır.**

Enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla yeniden değerlendirilmeye tabi tutulacağından ve 31.12.2023 bilançosu enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağından, dönem sonu itibarıyla yeniden değerlendirilmeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine ilişkin şartların oluşması nedeniyle amortisman gideri yazılabilecektir.



Bu kabulde ise, 3 üncü geçici vergi döneminde yeniden değerlemeye tabi tutulmuş tutar dikkate alınarak enflasyon düzelmesi yapılacak demektir. Bu da daha az amortisman gideri anlamına gelmektedir.

Tebliğ taslağında bu konuya ilişkin bir açıklamaya yer verilmemiştir; ancak **Tebliğın yayımlanacak metnine bu yönde bir açıklama konulması** mükellefler açısından oldukça faydalı olacaktır.

### **Yapılmakta Olan Yatırımlarda Düzeltme Nasıl Yapılacak?**

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. Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibariyle aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilecektir. **Aktif değerın yapılmakta olan yatırıma girmesinden önce avans ödemesi yapıldıysa, düzeltmeye esas tarih olarak avans ödemesinin yapıldığı tarih dikkate alınacaktır.**

### **Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetlerde Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak Mı?**

VUK'un mükerrer 290 ıncı maddesinin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortisman tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, kiracılar tarafından enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekmektedir.

### **Yedek Akçeler Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Mı?**

Belli bir dönemde sermaye şirketlerinin öz varlığında meydana gelen artışın (karın) bir kısmının kanun, ana sözleşme veya genel kurul kararıyla ortaklara dağıtılmayarak işletmenin bünyesinde bırakılması anlamını taşıyan yedek akçeler, parasal olmayan kıymetlerden olup enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaklardır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sırasında sermaye yedekleri arasında yer alan yeniden değerlendirme artış, iştirakler yeniden değerlendirme artış fonları gibi fonlar sıfırlanacak; hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal karları ile kâr yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi parasal olmayan kıymet olarak



kabul edilen fonlar) ise düzeltmeye tabi tutulacaktır.

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.

### **Enflasyon Fark Hesapları Başka Bir Hesaba Nakledilebilecek Mi?**

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

### **1/1/2024 Tarihinden Önce Ayrılmış ve Sermayeye İlave Edilmiş Olan Yeniden Değerleme Artış Fonu Gibi Fonlar Nasıl Dikkate Alınacak?**

1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış olan ve sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Ayrıca, bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan bazı fonların, bu fonların ayrılmasına kaynak teşkil eden iktisadi kıymetlerin parasal ya da parasal olmayan kıymet olma durumuna göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı belirlenecektir.

Bu çerçevede parasal kıymet mahiyetinde olan fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Sermayenin, düzeltmeye esas tutarına ulaşılırken (sermayeye ilave edilmiş olan);

**a)** Vergi Usul Kanunu (VUK)'un;

- 280/A maddesinin birinci fıkrası kapsamında oluşturulan fon hesabına ilişkin olarak, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla ortaya çıkmış alacak bakiyesi tutarı,

- **Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası** kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları,

- **Geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri** kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı değer artışları,

**b)** 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ve 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi kapsamında oluşturulan fon hesaplarından işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan tutarlar,



c) Parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlar düşülecektir.

## Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Muhasebe Kayıtları Nasıl Olacak?

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait **fark hesaplarına** ve **enflasyon düzeltme hesabına** kaydedilecektir.

**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 Karları Hesabı*"na veya "*Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı*"na aktarılarak kapatılacaktır.

**2024 yılı ve takip eden dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesi** sonucu oluşan enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosunun **648-Enflasyon Düzeltme Karları/658-Enflasyon Düzeltme Zararları** hesabına aktararak kapatılır.

**Yıllara sair inşaat inşaat işi yapan mükellefler ise** yıllara sari inşaat işi ile ilgili hesaplarının düzeltilmesi sonucu oluşan farkları 697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'na kaydedecek ve bu hesabın bakiyesi 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı/ 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'na aktarılacak ve 178/358 Hesapların bakiyesi işin bitiminde sonuç hesaplarına aktarılarak kapatılacaktır.

## Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Bilançoda Yer Alan Parasal Olmayan Kalemlerin Daha Sonra Elden Çıkarılması Durumunda Uygulama Nasıl Olacak?

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 amortisman 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.

## 2024 Hesap Dönemi Başlangıç Değeri Ne Olacak?

**2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar**, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmayacağına bakılmaksızın, **izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınacaktır.**

Enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak, 1/1/2024 tarihinden sonraki (1/1/2024 tarihinden itibaren başlayan) döneme ait düzeltme işlemleri, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31/12/2023 tarihli bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden yapılacaktır.



İzleyen hesap döneminde amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanacaktır.

## **2024 Hesap Döneminde Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak Mı?**

Şartların oluşmasına bağlı olarak **şartların olduğu geçici vergi döneminden itibaren 2024 hesap dönemi ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri dâhil)** enflasyon düzeltmesi işlemleri yapılacaktır.

### **Ekler:**

**1-Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Taslağı**

**2- Enflasyon Düzeltmesine İlişkin VUK Genel Tebliği (Sıra No:555)**

**Sorunuz varsa**, sorunuzu **buradan** ekleyebilirsiniz. Sorunuz değerlendirildikten sonra en kısa sürede tarafınıza geri bildirim yapılacaktır.

**Ferdi Asım Hellaç**

**Mali Müşavir**

**YASAL UYARI : İnternet sitemizde yer alan yazıların tüm hakları saklıdır. Ancak yazar ve site kaynağının aktif linkine yer verilerek alıntı yapılabilir. YAZILAR AYNEN YAYIMLANAMAZ. Aksi yönde eylemler hakkında Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki tazminat ve ceza hükümlerinin uygulanması için hukuki süreçler başlatılacaktır.**

**Kaynak** : <https://hellac.com/blogdetay/enflasyon-duzeltmesine-iliskin-notlar>

**Erişim Tarihi** : 30.04.2026