**ENFLASYON DÜZELTMESİ**

30/12/2023 tarih ve 32415 sayılı ikinci mükerrer Resmi Gazete ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) Genel Tebliği (555 sıra no.lu) yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğin konusunu -2023 yılı ve devamında uygulanacak- **enflasyon düzeltmesi** oluşturmaktadır.

555 sayılı VUK tebliğine göre mali tabloların uzun yıllar süren yüksek enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi amacıyla, 17/12/2003 tarihli ve 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK) Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile; VUK’un mükerrer 298. maddesinin değiştirilerek yeniden düzenlenmesi ve aynı Kanuna geçici 25. maddenin eklenmesiyle enflasyon düzeltmesi müessesesi/uygulaması 30/12/2003 tarihinden itibaren vergi sistemimizdeki yerini almıştır. Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanun ikili bir yaklaşım getirmiştir. 1/1/2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloların düzeltilmesine ilişkin süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümlere VUK’un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında; 31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmesine ilişkin hükümlere ise aynı Kanunun geçici 25. maddesinde yer verilmiştir.

VUK’un mükerrer 298.maddesinin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi, aynı fıkranın (9) numaralı bendinde belirtilenler hariç, kapsam dâhilindeki mükelleflerden hesap dönemi takvim yılı olanlar tarafından en son 2004 takvim yılı itibarıyla yapılmıştır. Müteakip takvim yıllarında ise 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması nedeniyle, 2021 ve 2022 takvim yıllarında da aynı Kanunun geçici 33. maddesiyle enflasyon düzeltmesi 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelendiğinden, 2005 ila 2022 takvim yıllarında (18 yıl) enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır.

2023 takvim yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi) sonu itibarıyla ise, VUK’un geçici 33. maddesi gereğince, 2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların mezkûr madde ve aynı Kanunun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

1. **Genel Açıklamalar**
2. **Enflasyon Düzeltmesinin Mahiyeti**

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

VUK’un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesi, "*mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması*" şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre enflasyon düzeltmesi, mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin Türk Lirası değerlerinin, tablonun ait olduğu tarihteki değerine yükseltilmesinden ibaret bir işlemdir. Düzeltme, **parasal olmayan kıymetlerin** enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir.

**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 çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.

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

1. **Enflasyon Düzeltmesinde Göz Önünde Bulundurulacak Temel İlkeler**

Enflasyon düzeltmesi yapılırken, aşağıdaki ilkelerle birlikte 555 sıra no.lu tebliğinde yer alan esasların da dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre;

- Tebliğ ekinde yer alan parasal ve parasal olmayan kıymetlerin gösterilmiş olduğu listeler (Ek-1 ve Ek-2), işletmelerde para olarak yalnızca Türk Lirasının kullanıldığı prensibine dayanılarak hazırlanmıştır.

- Mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini VUK’un mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır. 555 sıra no.lu VUK Tebliği’nin uygulamasında yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetler parasal kıymet olarak değerlendirilecek ve enflasyon düzeltmesine konu edilmeyecektir.

- İktisadi işletmeye dâhil (karşılıklar gibi) bir takım iktisadi kıymetler asli bir kıymet mahiyeti taşımamakta ve belli bir iktisadi kıymete bağlı olarak hesaben mali tabloda kendilerine yer bulmaktadırlar. Bu tür kıymetler bağlı oldukları iktisadi kıymete göre parasal ya da parasal olmayan ayrımına tabi tutulacaktır. Bir başka ifadeyle, bunların karşılık olarak ayrıldığı kaynağın, parasal olan veya olmayan kıymet olup olmamasına göre, enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekir. Düzeltme işlemine tabi olacak karşılıklar da VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklardır. Buna göre, VUK hükümlerine göre ayrılması mümkün olmayan bir karşılık, bilançoda yer alsa bile enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır.

Örneğin, kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı gibi karşılıklar VUK’da sayılan karşılıklar arasında yer almadığından enflasyon düzeltmesinde de dikkate alınmayacaktır. VUK hükümlerine uygun olarak ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı ise parasal mahiyet taşıdığından enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

- Hisse senetleri esas itibarıyla parasal olmayan bir iktisadi kıymettir ve düzeltme/taşıma katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir.

Ancak, işletmelerin aktifinde bulunan **yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların**, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, **düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür**.

- Tebliğe göre, iktisadi işletmeye dâhil olup düzeltme işlemine konu olan parasal olmayan kıymetlerin, işletme ile aidiyeti, düzeltmeye esas tarih ve bedellerinin tevsiki zorunlu tutulmuştur.

1/1/2004 tarihinden sonrasına ait mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına ilişkin ana esaslar VUK’un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında yer almaktadır. Buna göre;

a) Mükellefler fiyat endeksindeki artışın,

- İçinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den **ve**

- İçinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Enflasyon düzeltmesine başlanılan bir hesap döneminden sonra, söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi halinde de enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü devam edecektir.

Enflasyon düzeltmesi, **her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde** ise **sona erecektir**. Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesine başlanılan bir hesap döneminden sonra, söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi halinde de enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü devam edecektir.

b) Mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar.

c) Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılacaktır.

2021 takvim yılı sonu itibarıyla söz konusu enflasyon düzeltme şartları oluşmakla birlikte, VUK’a 7352 sayılı Kanunla eklenen geçici 33. maddeyle; geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298. maddenin (A) fıkrası kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması, ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması öngörülmüş, diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi 2023 hesap dönemi sonuna kadar ertelenmiştir.

Sonuç olarak, mükellefler 31/12/2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) mali tablolarını VUK’un geçici 33. maddesi gereğince düzeltecek, daha sonraki dönemlere ait mali tabloların düzeltme işlemleri ise aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak yapılacaktır.

1. **Enflasyon Düzeltmesi İşlemine Tabi Tutulacak Mali Tablolar**

555 sıra no.lu VUK Tebliği ile 7 adet mali tablo için enflasyon düzeltmesi öngörülmüşken, uygulamada VUK’un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (b) alt bendinin verdiği yetkiye dayanılarak, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerce, **mali tablolardan sadece bilançonun** **enflasyon düzeltmesine tabi tutulması uygun görülmüştür**. Buna göre enflasyon düzeltmesi işlemi sadece ilgili bilançolar için uygulanacak olup diğer mali tablolar için böyle bir yükümlülük söz konusu olmayacaktır.

1. **Enflasyon Düzeltmesi Yapacak Olanlar**

Tebliğde yapılan düzenlemeye göre, enflasyon düzeltmesi, **kollektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılacaktır**. Bilanço esasına göre defter tutan kollektif, adî komandit ve adî şirketlerde enflasyon düzeltmesi bu şirketlerin bilançoları nezdinde yapılır. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının da bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

VUK’un geçici 33. maddesi gereğince 31/12/2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) bilançonun, izleyen geçici vergi ve hesap dönemlerinde ise düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak aynı Kanunun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrası gereğince geçici vergi ve hesap dönemleri sonuna ait bilançoların mezkûr madde ile 555 sıra no.lu VUK Tebliğine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması, anılan mükellefler (Tebliğin bu maddesinde enflasyon düzeltmesi yapamayacakları belirtilenler hariç) için **zorunluluk olup**, uygulama açısından mükelleflerin herhangi bir **seçimlik hakları bulunmamaktadır**.

Tebliğe göre kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları ile bunların bünyesindeki işletmeler ve imtiyazlı işletmelerin, enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin de enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

Diğer taraftan yeni işe başlayan mükelleflerin enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadıkları da genel esaslara göre belirlenir. Bu mükelleflerde enflasyon düzeltmesi hükümlerinin uygulanmasında işe başlanılan tarihin bir önemi bulunmamaktadır. 1/1/2024 tarihinden sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bakımından, son üç ve son bir hesap dönemi, bu mükelleflerin işe başladıkları tarihten önceki dönemleri kapsıyor olsa dahi şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin hesabında dikkate alınır.

**- Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tespit eden mükellefler** ile

- **Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler** **enflasyon düzeltmesi yapamazlar**. Ancak, amortismana tâbi iktisadi kıymetlerini ilgili tebliğe göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismana tâbi tutabilirler.

Ayrıca tebliğe göre, aşağıda yer alan mükellefler de enflasyon düzeltmesi **yapamazlar**:

a) Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler,

b) 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 söz konusu tebliğe göre enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır.

Ancak, 31/12/2023 tarihi itibarıyla faal olup, 2024 takvim yılı veya sonrasında ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler ilk düzeltme işlemlerini bilanço esasına geçtikleri tarih itibarıyla geçici 33. madde ve 555 sıra no.lu tebliğin üçüncü bölümüne göre; daha sonraki düzeltme işlemlerini de mükerrer 298. maddenin (A) fıkrası ve ilgili tebliğin dördüncü bölümüne göre yapacaklardır.

Ayrıca, 31/12/2023 tarihi itibarıyla bilanço esasında defter tutmakta iken 1/1/2024 tarihi itibarıyla işletme hesabı esasında defter tutmaya başlayan mükellefler 31/12/2023 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmak için gereken şartları taşıdığından, 31/12/2023 tarihli bilançoyu düzelterek 1/1/2024 tarihi itibarıyla işletme hesabı kayıtlarını ve envanterini düzeltilmiş bilançodaki değerlere dayandırmak zorundadır.

Gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmakla birlikte kazançları **gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler de enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltme yapmak zorundadırlar**.

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

1. **Bilançoda Düzeltme İşlemine Tabi Tutulacak Kıymetler**

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

* **Parasal Kıymetler:** Ulusal para değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler.
* **Parasal Olmayan Kıymetler:** Parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifade ile ulusal para değerindeki değişmelere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler.

Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. 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 tutulur.

Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler 555 sıra no.lu VUK Tebliğinin eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır.

Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, söz konusu tebliğ uygulamasında **öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.**

1. **(2023 Hesap Dönemi) Enflasyon Düzeltmesi**
2. **Düzeltme İşlemi** **(2023 Hesap Dönemi)**

Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde, öncelikle 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço, enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmaksızın düzenlenecektir.

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. 2023 hesap dönemi sonunda düzenlenen bilanço her halükârda enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

**2023 Dönemi İçin Yapılacak Enflasyon Düzeltmesi İşlemlerinin Gelir/Kurumlar Vergisine Etkisi Olmayacak, 2024 Döneminde İse Gelir/Kurumlar Vergisine (Geçici Dahil) Vergisel Etkisi Olacaktır**

**2023 hesap dönemi** sonuna ait bilanço için geçerli olmak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacak 31/12/2023 tarihli mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu kaynaklanan kâr/zarar farkı, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında (570-580) gösterilecektir.

Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.

2023 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen kârlar üzerinden hesaplanacak, 2023 hesap dönemi amortisman gideri de enflasyon düzeltmesi öncesi değerler üzerinden hesaplanacaktır.

**2024 hesap dönemi**ne ait vergi matrahı, düzeltilmiş bilançoya göre tespit edilecektir. Geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibariyle 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.

1. **Parasal Olmayan Kıymetlerin Enflasyon Düzeltmesinde Dikkate Alınacak Tutarları**

Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu ve VUK’da yer alan değerleme hükümlerine göre, 555. Sıra no.lu VUK Tebliğinin 13. maddesi de dikkate alınmak suretiyle, tespit edilen tutarları/değeri esas alınır. 31/12/2023 tarihli bilanço düzeltilirken parasal olmayan kıymetlerin, VUK değerleme 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 değerleme hükümlerine göre bulunan tutarlarından düşülür ve bu işlemden sonra bulunan miktarlar düzeltmeye esas alınır.

Bu kapsamda;

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

b) 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerleme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmaz ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Bu kapsamda, Tebliğin 15/2 numaralı fıkrasında, geçmiş yıl kârları ve zararları hesabına aktarılarak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülür ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

**Düzeltmeye esas tutar olarak**;

a) VUK’un mükerrer 298. 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. maddesi, geçici 32. maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerleme sonrası değerler dikkate alınır.

1. **İktisadi Kıymetlerin Enflasyon Düzeltmesinde Düzeltme Tarihinin Belirlenmesi**

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin defter kayıt tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar enflasyon muhasebesine tabi tutulması gerekecektir.

Diğer taraftan bilançonun aktif tarafında yer alan 110 hesabı için alış tarihi; 159, 240, 242, 245, 259 hesapları için ödeme tarihi, bilançonun pasif tarafında yer alan 340,440 hesapları için tahsil tarihi; 350, 380, 480 hesapları için deftere kayıt tarihleri dikkate alınacaktır.

Kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli edilemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için ilgili kıymetin;

* İşletme 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 alınacağı belirtilmiş.

**Devir, Birleşme, Nevi Değişikliği, Tam/Kısmi Bölünmede Düzeltmeye Esas Tarihin Belirlenmesi**

Tebliğe göre 31/12/2023 tarihinden öncesine rastlayan

* **Devir, nev’i değişikliği ile tam ve kısmi bölünme** işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil, **söz konusu kıymetlerin devir alınan veya bölünen işletmenin envanterine alındığı**;
* **Birleşmede** ise b**irleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih** düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

Kayıtlara giriş tarihi belli edilemeyen iktisadi kıymetler, 1/12/2023 tarihinden önce meydana gelen devir, nev’i değişikliği, tam ve kısmi bölünme işlemlerinden geliyor ise enflasyon düzeltmesine tabi bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir veya bölünme tarihi dikkate alınabilecektir.

1. **Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)**

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.

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 555 sıra no.lu tebliğe ekli listede (EK 3) yer almaktadır.

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.

Formüldeki oranın birden büyük çıkması hali, formüle göre bulunan değerin 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 kullanılabilecektir.

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.

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.

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.

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

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**.

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

1. **1/1/2024 Tarihinden Önce Ayrılmış Ve Sermayeye İlave Edilmiş Olan Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu Gibi Fonlar**

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

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) 213 sayılı Kanunun;

* - 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. maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları,
* - Geçici 31. ve geçici 32. maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı değer artışları,

b) 13/11/2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93. 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, düşülür.

1. **Düzeltilme Sonrası Bilançoda Yer Alacak Öz Sermaye Kalemleri**

Öz sermaye kalemlerinden;

a) Sermaye,

b) Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları,

c) Hisse Senetleri İhraç Primleri,

ç) Hisse Senedi İptal Kârları,

d) Yasal Yedekler,

e) Statü Yedekleri,

f) Olağanüstü Yedekler,

g) Özel Fonlar

* VUK’un 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu,
* VUK’un 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu,
* 5520 sayılı Kanunun 5/1-e, j ve k bentleri gereğince oluşturulan fonlar,
* 6111, 6736, 7143, 7326, 7440 sayılı Kanunlar kapsamında, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtianın kayda alınmasına ilişkin olarak oluşturulan karşılık hesapları,
* 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

bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.

Ayrıca,

* 193 sayılı GVK’nın geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici

15 inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından; mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar da parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek ve bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.

Diğer taraftan,

* 213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşturulan fon hesabı;
* 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;
* 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklı fon hesapları parasal kıymet olarak kabul edilecek ve düzeltmeye tabi tutulmayacaktır, diğer bir ifade ile bilançoda düzeltilmemiş değerleriyle yer alacaktır.

**Diğer öz sermaye kalemleri düzeltilmiş bilançoda gösterilmez**. Bu kapsamda 213 sayılı Kanunun;

* - Mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca oluşturulan yeniden değerleme değer artış fonu hesabı,
* - Geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerleme değer artış fonu hesabı,

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

**Düzeltme öncesi “Geçmiş Yıllar Kârları”, “Geçmiş Yıllar Zararları” ve “Dönem Net Kârı (Zararı)” hesapları da aynı şekilde işleme tabi tutulur**.

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**.

1. **Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi**

Amortismana tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Ancak VUK’un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (7) numaralı bendinde enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde yapılacak 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 (1.000.000x2,45=) 2.450.000 TL, bu durumda iktisadi kıymetin değerinde ortaya çıkan artış oranı da, (2.450.000-1.000.000)/1.000.000=) %145 olacaktır. Amortisman tutarı bu oran dikkate alınarak düzeltilecek ve düzeltilmiş tutar (600.000+600.000x%145=) 1.470.000 TL olarak hesaplanacaktır.

VUK’un 320. maddesi gereği amortismana tabi iktisadi kıymetlerin üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Bu tutarların enflasyon düzeltmesi sonrasında da gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

Amortismana tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler dahil) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyaridir.

1. **Yapılmakta Olan Yatırımlarda Düzeltme**

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 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.

1. **Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetlerde Düzeltme**

VUK’un 4842 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 290. maddesinin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortismana tabi tutulmaktadır.

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

1. **Yedek Akçeler**

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

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sırasında **sermaye yedekleri arasında yer alan yeniden değerleme artış fonu gibi fonlar sıfırlanacak**;

* Hisse senedi ihraç primleri,
* Hisse senedi iptal kârları 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 (vergisi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının **sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır**.

1. **Birleşme Primi (Ortaklık İlişkisi İçinde Olunan Kurumların Vergisiz Olarak Devralınması Neticesinde Oluşan Müspet veya Menfi Farklar)**

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin “19.1. Devir” başlıklı bölümünde, bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutardan daha az gerçekleşmesinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmeyeceği; iştirakler hesabında yer alan değerin, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenebileceği ve bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesinin de mümkün olacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede, vergi kanunlarına göre bir aktif veya pasif kalem olmayan birleşme primi; aktif ve pasifi dengeleyici, geçici bir hesap olup, hangi hesapta izlenirse izlensin bu niteliği değişmeyecektir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında yapılan devir işlemleri sonucu ortaya çıkan **birleşme priminin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmaması gerekmektedir**.

1. **Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Muhasebe Kayıtları**

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

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar/düzenlemeler 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer almaktadır.

**Enflasyon fark hesapları**, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği tali hesaplardır ve enflasyon düzeltme hesabı ile karşılıklı olarak çalışırlar.

Öte yandan, 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu/ olumsuz farkların izlenmesinde kullanılmak üzere “**502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları**” ve “**503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)**” hesapları ihdas edilmiştir.

**Enflasyon düzeltme hesabı** ise, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı ifade eder. Parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynakların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlenmesinde kullanılmak üzere “**698- Enflasyon Düzeltme Hesabı**” ihdas edilmiştir.

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

1. **2023 Hesap Döneminden Sonra İşi Bırakma, Tasfiye, Devir, Birleşme, Nev'i Değiştirme Hallerinde 2023 Hesap Dönemi Sonuna Ait Bilançonun Düzeltilmesi**

VUK’un geçici 33. maddesinde, şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi öngörülmüştür. Diğer taraftan, süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esaslar, aynı Kanunun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, şartların gerçekleşmesine bağlı olarak, mükellefler 2024 hesap dönemine ait düzeltme işlemlerini, farklı bir düzenleme olmaması kaydıyla, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden yapacaklardır.

2023 hesap dönemi sonundan önce **tasfiye** kararı alınarak bu tarihten önce tasfiyenin sonuçlandırıldığı durumlarda, **2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi söz konusu olmayacaktır**. Ancak, **tasfiyenin 2023 hesap döneminden sonra sonuçlanması halinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço düzeltilecektir**.

2024 hesap dönemi içerisinde **işin bırakılması** halinde, yeni hesap dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan ve kıst dönem için beyanname verilmesini gerektiren bir durumun oluşması nedeniyle 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

(4) 2023 hesap dönemi sonundan sonra gerçekleşen **devir, nev’i değişikliği, tam bölünme ve birleşme** hallerinde, devir, bölünme veya birleşmenin bünyesinde gerçekleştiği kurum,ortadan kalkan şirket veya şahıs işletmesinin 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançosunu enflasyondüzeltmesine tabi tutacaktır.

1. **İzleyen Dönem (2024) Başlangıç Değerleri**

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapılıp 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, 555 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin dördüncü bölümü dikkate alınarak yapılacaktır.

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

1. **Geçmiş Yıl Kârları ve Zararları**

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin;

**Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar** 🡺 “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesaplarında gösterilecektir.

**Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar** 🡺 mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. **Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir**.

2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoda **dönem net kârı/zararı** gösterilmeyecek, **düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kârı veya zararı** bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır.

**2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları veya zararları**, kaydedildiği “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabının alt hesabında izlenir ve sonraki dönemlerde, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve bu Tebliğin dördüncü bölümünde yer alan esaslara göre **düzeltme işlemine tabi tutulur**.

Mükellefler 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının **düzeltilmesi neticesinde oluşan** geçmiş yıl **zararlarını**, **düzeltme işlemi neticesinde oluşan** **öz sermaye farklarına** **mahsup edebilecekler** ve **2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır**.

2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan **indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları** ile **cari dönem mali zararları** **matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır**. Diğer bir ifade ile 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen vergi matrahlarının tespitinde, (**düzeltme öncesi bilançolara dayanan**) 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

1. **(2024 Hesap Dönemi) Enflasyon Düzeltmesi**

VUK’un mükerrer 298/A maddesinin (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye dayanılarak, 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) ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemlerinin usul ve esasları 555 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin dördüncü bölümünde belirlenmiştir.

1. **Enflasyon Düzeltmesinin Koşulları**

Yukarıda detaylı olarak açıklandığı üzere, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço VUK’un geçici 33. maddesi gereğince düzeltilecek, daha sonraki dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine) ait bilançoların düzeltme işlemleri ise yine **VUK’un mükerrer 298/A fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak** düzeltilecektir.

Tebliğin 8. maddesinde belirtilen ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin, 2024 hesap dönemi ve sonraki hesap dönemleri bakımından, VUK’un mükerrer 298/A fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan şartların gerçekleşmiş olması halinde, geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmaları zorunludur.

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

1. **Düzeltme İşlemi (2024 Hesap Dönemi)**

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoların düzeltilmesine ilişkin esasların gösterilmiş olduğu usul ve esaslar 2024 ve sonrası için yapılacak düzeltme işlemi için de geçerli olacaktır.

Ancak, 2023 hesap dönemi için belirlenen usul ve esaslar, sadece belli tarihteki bir bilançonun (31/12/2023 tarihli bilançonun) düzeltilmesine ilişkin esaslar ihtiva etmektedir. Bu nedenle düzeltme işlemine ilişkin olarak söz konusu bölümden farklılık arz eden hususlar aşağıda belirtilmiştir.

1. **Taşıma Katsayısı**

Düzeltme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan iktisadi kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltme yapılmış bir tarihten öncesine gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için yeniden düzeltmeye esas tarihe kadar inerek, uygun düzeltme katsayısını bulmaya gerek yoktur; düzeltme yapılan en son bilançoda, bu iktisadi kıymete ait değerlerin uygun bir katsayı ile çarpılması düzeltme işlemi için yeterlidir.

Bu kapsamda, bilançodaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanmasına "taşıma" denilir ve hesaplama işlemi "taşıma katsayısı" kullanılarak yapılır.

Taşıma katsayısı, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine (YİÜFE) bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. Parasal kıymetler için taşıma katsayısı bir olarak uygulanır.

1. **Toplulaştırılmış Yöntemler**

2023 hesap döneminde olduğu gibi, toplulaştırılmış yöntemler sadece stokların enflasyon düzeltmesi hesabında kullanılacaktır. Ancak 2023’ten farklı olarak 2024 hesap dönemi için stokların düzeltme hesabında toplulaştırılmış yöntem olarak stok devir hızı yöntemi yerine “**hareketli ağırlık ortalama yöntemi**” kullanılacaktır.

1. **(2024 Hesap Dönemi) Cari Dönem Kârı/Zararı**

Tebliğe göre, 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 Kârları/Zararları” hesapları aracılığıyla “Dönem Kârı veya Zararı Hesabı”na devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır.

28/12/2023 tarihli ve 32413 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7491 Sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 17. maddesi ile, VUK’un geçici 33. maddesinde yapılan düzenlemeye göre bankalar, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring, Finansman ve Tasarruf Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki şirketler, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri tarafından geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

1. **Yedek Akçelerin Düzeltilmesi**

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.

2024 hesap dönemine ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 hesap dönemi başından itibaren ayrılmış olan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi olarak, yedek akçe olarak ayrılmış olan tutarın ait olduğu hesap dönemi sonundaki ay dikkate alınacaktır. Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olanlarda 1/1/2024 tarihinden sonraki dönemlere ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 yılı içerisinde ayrılan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi 2023 yılının Aralık ayı olacaktır.

1. **Bilançolarını Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutan Mükelleflerin Beyanname Üzerinde Yapacakları İşlemler**

Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (**düzeltme öncesi bilançolara dayanan**) **2023 ve önceki hesap dönemlerine ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarını mukayyet değerleri ile dikkate alacaklardır**.

VUK’un mükerrer 298/A fıkrasının (5) numaralı bendinin son paragrafı, “*Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.*” Hükmüne amirdir.

Söz konusu bent hükmü uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri;

a) 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya dayanan) 2024 ve sonraki hesap dönemlerine ait **geçmiş yıl mali zararlarını**, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır.

b) 2024 hesap dönemine ilişkin verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken;

- Bilanço üzerinde düzeltmeye tabi tutulan **parasal olmayan kıymetlerden kaynaklanan kanunen kabul edilmeyen giderleri düzeltilmiş tutarlarıyla**,

- **Vergiden istisna edilmiş olan kazançlarını** ise bu kazançların belirlenmesine esas bilançoların düzeltilmesi sonucu oluşan farkları da içerecek şekilde belirlenen tutarlarıyla dikkate alacaklar, **beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır**.

**🡺 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler Açısından;**

Bu kapsamda, ödenen trafik para cezası, binek otomobillere ilişkin akaryakıt gibi harcamaların gider olarak dikkate alınamayacak kısmı, gider olarak dikkate alınamayacak olan motorlu taşıtlar vergisi ödemeleri gibi harcamalar, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağından, beyannamede mevcut tutarları üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. **Fazladan ayrılmış amortisman tutarları gibi giderler**, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağından, **beyannamede düzeltilmiş tutarları üzerinden** kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

**Örneğin**, hesap dönemi takvim yılı olan ve bilanço esasına göre defter tutan (M), ticari işletmesinde kullanılmak üzere 15/7/2022 tarihinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dahil alış bedeli 1.000.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almış ve binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergilerini binek otomobilin maliyetine dahil etmiştir. Mükellef normal amortisman usulünde yıllık amortismanlarını genel hükümlere göre ayırmakta ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman tutarını aşan kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaktadır.

Mükellef 2023 yılı ve 2024 yılı bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, 31/12/2024 tarihli dönem sonu işlemlerinde söz konusu binek otomobilin düzeltilmiş değeri üzerinden amortisman ayıracaktır. Ancak binek otomobilin GVK’ya göre belirlenen amortismana esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına tekabül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaktır.

Ayrıca, **2024 yılı bilançosunda düzeltilmiş amortismanlar içerisinde daha önceki yıllarda ayrılmış ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan amortisman tutarları da bulunacağından** 2024 yılı bilançosunun düzeltilmesi neticesinde birikmiş amortismanlar hesabında oluşan farkların söz konusu tutarlara isabet eden kısmının da **kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannamede dikkate alınması gerekecektir**.

**Böylelikle kanunen kabul edilmeyen giderler beyannamede düzeltilmiş tutarları ile dikkate alınmış olacaktır**.

🡺 **Vergiden İstisna Edilen Kazançlar Açısından;**

Aynı şekilde, vergiden istisna edilen kazançlar da enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bilançolara göre tespit edilecek ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş kazanç tutarları **beyannamede indirim konusu yapılabilecektir**.

**Örneğin**, serbest bölgede faaliyette bulunan ve kazançlarının tamamı istisna kapsamında olan bir mükellef, 2024 yılı bilançosunu düzeltmeye tabi tutacak ve düzeltme sonucu oluşan kazanç tutarını beyannamede istisna olarak göstermek suretiyle matrahtan indirim konusu yapabilecektir.

**2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere**, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin **maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar**, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde **5 yılda ve eşit taksitler halinde** dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, **söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir**.

Ancak, amortismana tabi bu iktisadi kıymetin 1/1/2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla reel olmayan finansman maliyetinin itfa olunmayan kısmının, kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

1. **2023 Hesap Dönemi Sonuna Ait Bilançonun Düzeltilmesi Sonucu Oluşan Geçmiş Yıllar Kârı veya Zararı**

**2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı**, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve **sonraki dönemlerde** VUK’un mükerrer 298/A fıkrası ve 555 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde yer alan esaslara göre **düzeltme işlemine tabi tutulacaktır**.

VUK’un mükerrer 298/A fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, **öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları**, **düzeltme sonucu oluşan söz konusu geçmiş yıl zararlarına mahsup veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek** ve **bu işlemler kâr dağıtımı sayılmayacaktır**.

1. **2024 Hesap Dönemi İçinde İşe Başlayan ve Kazançları Bilanço Esasına Göre Tespit Edilen Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefleri**

VUK’un geçici 33. maddesi 31/12/2023 tarihli bilançonun (2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun) düzeltilmesine ilişkin olup 2024 hesap dönemi içinde işe başlayan ve kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dönem başı bilançoları üzerinde söz konusu maddeye istinaden düzeltme yapılmayacaktır.

İlgili mükelleflerce, işe başlama tarihinden sonra (VUK’un mükerrer 298/A fıkrasında yer alan) enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmesi halinde, mezkûr fıkra uyarınca şartların gerçekleştiği geçici vergi dönemi sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmaya başlanacaktır.

1. **Tasfiye Halinde Düzeltme İşlemleri**

2024 hesap döneminden önce tasfiyeye giren şirketlerin tasfiyesinin 2024 veya sonraki bir hesap dönemi içinde sonuçlanması halinde, tasfiye durumundaki şirketlerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmaması sebebiyle, hem 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço hem de (enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak) sonraki hesap dönemlerine ait bilançolar 555 sıra no.lu VUK Genel Tebliği ile belirlenen düzeltme süreleri içerisinde düzeltilerek ilgili oldukları dönemlere ait beyannameler ekinde verilecektir.

1. **2024 Hesap Dönemini İzleyen Hesap Dönemlerinde Enflasyon Düzeltmesi**

VUK’un mükerrer 298/A fıkrasının (1) numaralı bendi ve 555 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin 33. maddesi dâhilinde, öngörülen şartların varlığına/devamına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi ve izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerinde) enflasyon düzeltmesi yapılması zorunlu olup, enflasyon düzeltmesi, mezkûr bentte belirtilen her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona ermektedir.

2024 hesap dönemini müteakiben 2025 hesap döneminde de enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun ortaya çıkması durumunda, bu hesap dönemine ilişkin düzeltme işlemleri Tebliğin dördüncü bölümü kapsamında yapılacaktır.

Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Bu durumda şartlarının yeniden oluştuğu söz konusu ilk döneme ilişkin enflasyon düzeltmesi, Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında yapılacaktır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecek, ancak matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır. Birikmiş amortismanlar ise, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir.

1. **Diğer Hususlar**
2. **Enflasyon Düzeltmesi Yapma ve Kayıt Zamanı**

Enflasyon düzeltmesi yapılan geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine ilişkin düzeltme işlemleri, tabi olunan vergi türü dikkate alınarak, söz konusu dönemlere ait geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) verilme tarihine kadar yapılır, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defterlere kaydedilir.

2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar da ilgili dönem defterlerine intikal ettirilir.

1. **Enflasyon Düzeltmesi Yapılan Döneme Ait Gelir/Kurumlar Beyannamesine Eklenecek Bilanço**

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

Ancak tebliğin üçüncü bölümü kapsamında enflasyon düzeltmesi yapan mükelleflerce, 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 verilir.

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

VUK’un mükerrer 298/A fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü uyarınca, **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 **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**.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabları 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca amortismana tabi iktisadi kıymetleri için bu maddede belirtilen hükümlere göre 2024 takvim yılı ve sonrasında kalan faydalı ömür süresinde, 2023 yılında yapılan düzeltme de dahil olmak üzere, düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayırabilecektir. Düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin geçmiş dönemlere ilişkin amortisman tutarları da düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Bu amortismana tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak kabul edilecektir. Ancak, bunun için Tebliğin dördüncü bölümü kapsamındaki dönemlere ilişkin yapılacak düzeltme işlemi neticesinde hesaplanan düzeltme farklarının, ilgili dönemde gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Aynı döneme ilişkin olarak amortismanın düzeltilmesinden kaynaklanan farkın gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

1. **Pasif Kalemlere Ait Enflasyon Fark Hesabında Yer Alan Değerler**

**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 tabi tutulacaktır**.

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

VUK’un mükerrer 298/A fıkrasının (5) ve (7) numaralı bentleri uyarınca, 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.

Bilanço esasına göre defter tutmakta iken, 213 sayılı Kanunun 180. maddesi çerçevesinde işletme hesabı esasına göre defter tutmaya başlayan bir gelir vergisi mükellefinin işletme hesabı esasına geçmesi dolayısıyla kanun hükmünden kaynaklanan defter tutmayla ilgili bir değişikliğin oluşması mevzu bahis olduğundan, bu durum söz konusu enflasyon farklarının işletmeden çekilişi olarak değerlendirilmeyecektir.

1. **Geçmiş Yıl Kârlarında Vergilendirme**

Tebliğin üçüncü bölümüne göre **2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârları** hesabında takip edilen; 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl kârının herhangi bir suretle **başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi durumunda, nakledilen veya çekilen tutar bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kâr payı stopajına tabi tutulacak ve kâr paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir**.

Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan **geçmiş yıl kârının** kurumlar vergisi mükelleflerince **sermayeye ilave edilmesi mümkün** olup, **bu işlem kâr dağıtımı sayılmayacaktır**.

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

1. **Enflasyon Düzeltme İşleminin Yapılmamasının Müeyyidesi**

VUK’un enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri esas itibarıyla değerleme hükümleridir. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin düzeltme işlemini yapmamaları, değerleme işleminin usulüne göre yapılmaması hükmünde olup cezai müeyyide de aynı yönde uygulanır.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin işlemlere paralel olarak Tekdüzen Hesap Planında yapılan düzenlemelerin yer aldığı 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uyulmaması durumunda, 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanır.