



KANIT YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

Sakıp ŞEKER Sicil No : 861 Mühür No: 898 Ankara YMM Odası
Adres : Ahlatlıbel Mah. 1822. Sok. No:70 Çankaya/ ANKARA Tel : (312) 417 05 96 - 489 20 18
Vergi Dairesi : Doğanbey Vergi Kimlik No : 4960640814 Fax: (312) 417 66 73
Web: www.kanitymm.com.tr E-mail : sakipseker@kanitymm.com.tr

Ankara, 07.12.2023

SİRKÜLER NO:2023/42

ENFLASYON DÜZELTMESİ HAZIRLIK ÇALIŞMALARINA BAŞLANMASI GEREKMEKTEDİR

Vergi Usul Kanununun Geçici 33 üncü maddesi uyarınca bilanço usulünde defter tutan gelir vergisi mükellefleri ile banka ve finans kurumları hariç kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.2023 tarihli bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmaları **zorunludur**. Konuyla ilgili olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca 24.11.2023 tarihinde internet ortamında yayımlanan Vergi Usul Kanununun Genel Tebliğ Taslağında enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Bu sirkülerimizde enflasyon düzeltmesi konusunda aşağıdaki açıklamaları hazırlık çerçevesinde yapmayı gerekli ve uygun gördük.

Bilindiği gibi enflasyon düzeltmesi, **paranın satın alma gücündeki değişimler** nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere mali tabloların düzeltme işlemine tabi tutulmasını ifade etmektedir. Bir ülkede son üç yıldaki kümülatif enflasyon oranı 100'ü ve son yıldaki enflasyon oranı %10'u aştığı takdirde finansal tabloların düzeltilmesi gerekmektedir. Yapılması gereken düzeltme işlemlerinde 31.12.2023 tarihli bilançolardaki parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Bilindiği gibi 31.12.2003 tarihinde 100 olan (Yİ-ÜFE) fiyat endeksi Kasım 2023 ayı sonu itibarıyla 2882,04'e ulaşmıştır. Aralık 2003'te ortalama TÜFE endeksi 100 iken Kasım 2023 ayında 1.806,50'ye yükselmiştir. Bunun anlamı 2003 yılı ile 2023 yılı arasında fiyatlar genel seviyesi yaklaşık ÜFE'ye göre 28,8 kat, TÜFE'ye göre 18 kat artmıştır. İki endeks serisi arasındaki yüksek fark TÜİK'in son üç yıldaki hesaplama yönteminden kaynaklanmaktadır. Hesaplanan enflasyon düzeltme farkları bilançoda geçmiş yıllar kar ve zararları hesabına aktarılacağından 2023 yılı sonunda yapılacak düzeltme işlemlerinin vergi matrahına etkisi olmamakla birlikte 2024 ve izleyen yıllarda yapılacak enflasyon düzeltmelerinde dönem kazancında meydana gelecek düzeltme farkları vergi matrahını ve dolayısıyla ödenecek vergiyi etkileyebilecektir.

Enflasyon düzeltmesi sonucunda bazı işletmeler düzeltme nedeniyle 2024 ve 2025 yılında normal durumda ödeyecekleri vergiden daha fazla vergi ödemek zorunda kalabilir. Genel olarak öz kaynakları güçlü olan işletmeler enflasyon düzeltmesi sonucunda normal duruma göre daha az vergi matrahı hesaplayabilecektir. Bununla birlikte, işletmelerin stoklarındaki malların devir hızının yüksek veya düşük olması, duran varlıklarının kalan faydalı ömürlerinin süresi, sermayelerinin ve diğer öz kaynak unsurlarının bilançoda yer aldığı süre düzeltme farkını etkileyecektir. Bu nedenle, hangi işletmenin enflasyon düzeltmesi sonucunda vergi avantajı elde edeceği hangisinin vergi avantajı elde edemeyeceğini baştan söylemek mümkün değildir. Ancak, öz kaynağı zayıf olan işletmelerin 31.12.2023 tarihine kadar dış kaynaktan sermaye koyması 2024 yılında yapılacak enflasyon düzeltmesinde avantaj sağlayacaktır. İç kaynaklardan yapılacak sermaye artırımlarının enflasyon düzeltmesinde işletmeye pozitif bir katkısı olmayacaktır.

31.12.2023 tarihli bilançoların en geç 30.04.2024 tarihine kadar düzeltilmesi ve düzeltilmiş bilançonun da 2023 yılına ait kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetime tabi şirketlerin 2021, 2022 ve 2023 yılı bilançolarını, kar/zarar tablolarını ve nakit akış tablolarını düzeltmeleri gerektiği halde, bağımsız denetime tabi olmayan

şirketler sadece 2023 yılı bilançolarını düzelteceklerdir. Bağımsız denetime tabi şirketler son üç yıla ait bilanço ve gelir tabloları ile nakit akış tablolarını düzeltilmesi gerektiğinden, bu kapsamdaki şirketlerin düzeltme işlemleri daha zor olacaktır. Bağımsız denetime tabi şirketler TÜFE endeksini kullanacağı halde diğer şirketler Yİ-ÜFE endeksini kullanacaktır. Bağımsız denetime tabi şirketlerin yapacağı düzeltme işlemleri TFRS kapsamında yer alan TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı esas alınacağı halde, diğer şirketler yayımlaması beklenen Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğini esas alacaktır. Dolayısıyla şirketlerin vergi mevzuatına göre yapacakları enflasyon düzeltmesi farkları ile TFRS'ye göre yapacakları düzeltme farkları birbirinden farklı olacaktır.

Öte yandan bazı işletmelerin Vergi Usul Kanununun Geçici 31 ve 32 nci maddeleri ile Mükerrer 298/Ç maddesine göre yaptıkları yeniden değerlendirme işlemleri sonucunda hesapladıkları fonları düzeltme sırasında kapatılarak, enflasyon düzeltme hesabı yoluyla geçmiş yıllar kar/zarar hesabına aktarılacaktır. Özellikle duran varlıklarını daha önce yeniden değerleyen mükelleflerin yapacakları düzeltme işlemleri daha karmaşık bir hal almaktadır. Bu durumda olan mükellefler daha önce yaptıkları yeniden değerlendirme işleminde kaldıkları yerden (tarihten) 31.12.2023 tarihine kadar geçen süre için enflasyon düzeltmesi yapacaktır. Örneğin 31.12.2022 tarihi itibarıyla Geçici 32 nci maddeye göre yeniden değerlendirme yapan mükellefler söz konusu iktisadi kıymetlerini 31.12.2022-31.12.2023 dönemi Yİ-ÜFE oranını uygulayarak düzeltme işlemini tamamlayacaktır.

30.09.2023 tarihi itibarıyla Mük. 298/Ç maddesine göre yeniden değerlendirme işlemi yapan işletmelerin 31.12.2023 tarihi itibarıyla da yeniden değerlendirme yapıp yapamayacağı konusunda tereddüt bulunmaktadır. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü beklenmektedir.

Muhasebe servislerinin en kısa sürede amortisman tablolarını gözden geçirmeleri, itfa olan ve olmayan varlıklarını ayırmaları ve bu tablolarda ilgili varlığın alış bedeli, alış tarihi, amortisman oranı, faydalı ömrü, maliyet bedeli içinde finansman giderinin bulunup bulunmadığı gibi bilgileri kontrol etmeleri yapılacak düzeltme işlemini kolaylaştıracak ve hataları en aza indirecektir. Ayrıca, bu tablolarda söz konusu iktisadi kıymet için daha önce yeniden değerlendirme yapılmış ise yapılan yeniden değerlendirme işleminin niteliği konusuna da yer verilmesi gerekmektedir. Enflasyon düzeltmesi sırasında, herhangi bir nedenle amortisman ayrılmamış ise enflasyon düzeltmesi mevcut durumdan hareketle yapılacaktır. Yani ayrılmayan amortisman için ayrılmış sayılan amortisman hesabı yapılmayacaktır. Ayrılmayan amortisman kısmı bir nev'i "kalıntı değer" olarak değerlendirilecektir. Sabit kıymet satıldığında ayrılmayan amortisman kadar tutar maliyet bedeli içinde değerlendirilecektir. 31.12.2023 tarihi itibarıyla itfa olan iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyari olmakla birlikte gereksizdir. Lehte veya aleyhte bir sonuç doğurmayacaktır.

Muhasebe servislerinin enflasyon düzeltmesine hazırlık çerçevesinde aşağıdaki işlemleri yapmaları gerekmektedir.

31.12.2023 tarihi itibarıyla bilanço hazırlandıktan sonra enflasyon düzeltmesi işlemine geçilecektir. Ancak 31.12.2023 tarihli düzeltme işlemlerine başlamadan önce aşağıdaki hazırlık çalışmalarının yapılmasında fayda bulunmaktadır.

1- Öncelikle 31.12.2023 tarihli bilançoda yer alacak parasal olmayan kıymetler tespit edilecektir. (Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, birikmiş amortismanlar, yapılmakta olan yatırımlar, stoklar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri maliyetleri ile hak ediş hesapları, mal veya hizmet sözleşmesine bağlanan ve fiyatı sabitlenen işler nedeniyle alınan ve verilen avanslar ile öz kaynak kalemleri -bazı istisnalar hariç- parasal olmayan kıymet olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır)

2- Parasal olmayan kıymetler içinde ROFM (finansman gideri) varsa bunların ayrıştırılması gerekmektedir. Örneğin makine ve teçhizat, taşıt, bina, arsa ve arazi gibi duran varlıkların maliyetine dahil edilen faiz ve kur farkı gideri varsa bu tutarların yıllar itibarıyla ayrıştırılması gerekmekte olup, reel olmayan kısımlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.)

3- Parasal olamayan kıymetlerin düzeltmeye esas tarihin tespit edilmesi gerekmektedir. (Düzeltilmeye esas tarih olarak; duruma göre düzeltilecek varlığın alış tarihi, kayıt tarihi, tescil tarihi, mülkiyetin intikal ettiği tarih esas alınacaktır.)

4- Düzeltilecek her bir varlık için düzeltmeye esas katsayı tespit edilecektir. Düzeltme işlemlerinde TÜİK tarafından yayımlanan Yİ-ÜFE artış oranı dikkate alınarak hesaplanacaktır. **Düzeltilme katsayısı formülü** olarak; **31.12.2023 Tarihli Yİ- ÜFE Endeksi/ düzeltmeye esas alınan iktisadi kıymetin aktifte girdiği aya ait Yİ-ÜFE endeksi** kullanılacaktır. Düzeltme katsayısı, yayımlanacak olan Tebliğ ekinde yer alacaktır. Bağımsız denetime şirketlerde TFRS'ye göre hazırlanacak bilançoların düzeltilmesinde TÜFE endeksi kullanılacaktır.

5- Düzeltme katsayıları kullanılarak, düzeltilmiş değer ile düzeltme öncesi değer arasındaki **fark** tespit edilecektir.

6- Enflasyon düzeltme farkı ilgili bilanço kaleminin altına açılacak muavin hesaba borç, enflasyon düzeltme hesabına alacak kaydedilecektir. Enflasyon Düzeltme hesabı olarak **698 no.lu Enflasyon Düzeltme Hesabı** (yıllara yaygın inşaat işlerinde **697 no.lu Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**) kullanılacaktır. Sermaye hesabının düzeltilmesinde düzeltme farkı sermaye hesabına ilave edilmeyip **502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları** hesabına kaydedilecektir. Sermayeye ilave edilmiş olan **yeniden değerlendirme artış fonları** düzeltilmeyecektir.

7- Bilançoda yer alan 522-Yeniden değerlendirme artış fonları 698 nolu hesaba aktarılacaktır. **Özel Fonlar** (213 sayılı Kanununun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanununun 325/A maddesi kapsamında ayrılan girişim sermayesi fonu; 5520 sayılı Kanununun 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; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi) **bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır. Bu tür fonlar da 698 nolu hesaba devredilecektir.** Hibeler ise parasal kıymet sayılacağından düzeltilmeyecektir.

8- 698 nolu Enflasyon Düzeltme hesabının farkı 570-Geçmiş Yıllar Karları veya 580-Önceki Dönem Zararları hesabına kaydedilecektir. 31.1.2023 tarihli bilanço esas alınarak hesaplanacak enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi 570 veya 580 nolu hesaba kaydedilecek olup, bu farklar mali karın hesabında dikkate alınmayacaktır. 570 ve 580 nolu hesaplar izleyen 2024 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla **taşınma katsayısı** uygulanarak düzeltmeye tabi tutulacaktır.

9- Yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşan işletmeler ise 170 ve 350 nolu hesapların düzeltme farklarının izlendiği **697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabına**, borç bakiyesi vermesi halinde, hesaplanan fark **178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabına**, alacak bakiyesi vermesi halinde **358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabına** kaydedilecektir. Hesaplanan fark hesapları ise 170 ve 350 nolu hesapların altında açılacak muavin hesaplarda projeler itibarıyla kaydedilecektir.

Önümüzdeki günlerde enflasyon düzeltmesi konusunda Müşavirliğimizce bir seminer düzenlemeyi ve müşteri firmalarımızın muhasebe servisinde çalışanları bu seminerimize davet etmeyi planlamaktayız.

Saygılarımızla.

KANIT YMM A.Ş.