



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, 21.03.2024

SİRKÜLER NO:2024/9

FİRMA YÖNETİCİLERİ VE MUHASEBE BİRİMLERİNİN DİKKATİNE!

Enflasyon Düzeltmesi Konusunda 165 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri Yayımlandı

Enflasyon düzeltmesi konusunda yayımladığımız 06.02.2024 tarih ve 2024/6 sayılı Sirkülerimizde enflasyon düzeltmesi uygulamasına ilişkin açıklamalarımıza yer verilmiş olup, düzeltme işlemlerine yardımcı olmak amacıyla excel hesap tabloları eklenmiş idi. Söz konusu Sirkülerimiz konusunda aşağıdaki açıklama ve düzeltmelerin yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

1- 180 nolu hesabın düzeltilmesine ilişkin muhasebe kaydında sehven **düzeltilmiş tutara** yer verilmiştir. Doğru işlem: 180 nolu hesaba enflasyon **düzeltilme farkı** borç, 698 nolu hesaba alacak kaydı şeklinde olmalıydı.

2- Söz konusu sirkülerimiz ekindeki sermaye hesabının düzeltilmesine ilişkin excel tablosunda, sermaye hesabı içindeki yeniden değerlendirme artış fonu (1) kat sayısı ile çarpılarak düzeltme dışında tutulmuştur. 165 nolu VUK Sirkülerinde verilen 12 nolu örnekte, düzeltme dışında tutulan yeniden değerlendirme artış fonunun hesaplanan 502 nolu hesabı aşan kısmının 503 nolu hesaba alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu konuya ilişkin açıklamalarımız bu sirkülerimizin aşağıdaki III. Bölümünde yer almaktadır. Tescil edilmiş sermaye içinde değer artış fonu bulunan işletmelerin bu konuya dikkat etmesi gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 20.02.2024 tarihinde yayımlanan 165 nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde 555 nolu VUK Genel Tebliğinde yeterince açıklanmayan ve tereddüt konusu edilen bazı konular hakkında açıklamalar yapılmış, Sirkülerin sonuna 2005-2023 yıllarına ait ortalama ticari kredi faiz oranları ile Yİ- ÜFE artış tabloları eklenmiştir.

Bu sirkülerimizde enflasyon düzeltmesi konusunda önemli gördüğümüz konulara yer verilmiştir.

I- REEL OLMAYAN FİNANSMAN GİDERİNİN AYRIŞTIRILMASI

Parasal olmayan kıymetlerin maliyet bedeli içinde yer alan reel olmayan finansman maliyetlerinin (ROFM) ayrıştırılması gerekmektedir. Düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşmak için ROFM'nin parasal olmayan kıymet maliyetinden düşülmesi gerekmektedir. Parasal olmayan kıymetin edinimi için alınan borç nedeniyle borç verenin kaybını önlemek amacıyla satıcıya veya kreditora ödenen faiz veya kur farkı finansman gideri ile kısmen veya tamamen telafi edilmiş olmaktadır. Diğer bir ifade ile maliyet bedeline eklenen finansman maliyetleri enflasyon nedeniyle oluşan değer kaybının bir kısmının veya tamamının telafisini sağlamış olmaktadır.

-Stoklar, (150,151,152,153, 157)

-Maddi duran varlıklar, (250,251,252,253,254, 255,258)

-Mali duran varlıklar, 240,242,245)

-Özel tükenmeye tabi varlıklar (271,272) maliyetleri içindeki ROFM ayrıştırılması yapılacaktır.

Kredilerle ilgili vergi ve harçlar gibi finansman gideri unsurları yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olmadığından enflasyon unsuru taşımadığından reel sayılacaktır. **Aşağıdaki durumlarda ROFM ayrıştırması yapılmayacaktır:**

-Geçici 31 ve geçici 32. Maddesi ve/veya mükerrer 298/Ç kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olan yeniden değerlendirme sonrası değerler için ROFM ayrıştırılması yapılmayacaktır. (Tebliğ Md.14)

-Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan **stoklarda** ROFM ayrıştırması yapılması ihtiyaridir. (Tebliğ Md.18)

-Yıllara yaygın inşaat işlerinde ROFM gider ayrıştırması yapılmayacaktır. (Tebliğ Md.27)

-Haklar hesabında takip edilen finansal kiralama işlemlerinden kaynaklananlar dahil maddi olmayan duran varlıklarda (260- Haklar H.) ROFM ayrıştırması yapılmayacaktır.

ROFM'nin ayrıştırılmasında iki yöntem kullanılmaktadır:

1) Borç tutarının esas alınması yöntemi

Borç tutarının esas alınması yönteminde, borç tutarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı uygulanmak suretiyle hesaplanır. Maddi ve mali duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve stoklar içinde ROFM bulunabilir. Yukarıdaki bölümde belirtildiği üzere maddi olmayan duran varlıklarda ROFM ayrıştırması yapılmayacaktır.

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

Formüldeki oranın 1'den büyük çıkması halinde, maliyete ilave edilen finansman giderinin tamamının reel olmadığı, küçük olması halinde maliyete eklenen finansman giderini aşan kısmın reel olduğu kabul edilmektedir. Enflasyon oranına isabet eden tutarı aşan kısım reel finansman gideri, enflasyon oranına denk gelen tutar ise reel olmayan finansman gideri olarak dikkate alınacaktır.

Örnek: 15.1.2022 tarihinde 100.000 TL'ye satın alınan makine için kullanılan kredi 15.8.2022 tarihinde kapatılmış ve bankaya ödenen 40.000 TL faiz makine maliyetine eklenmiştir.

$$\text{ROFM} = 100.000 \times 1.780,05 - 1.129,03 / 1.129,03 (1.780,05 / 1.129,03 = \%57,661)$$

$$\text{ROFM} = 100.000 \times 0,57661$$

$$\text{ROFM} = 57.661 \text{ TL}$$

Makinenin muhasebedeki kaydı: 140.000 TL

$$\text{ROFM üst sınırı} \quad : \quad 57.661 \text{ TL}$$

$$\text{Reel finansman maliyeti} \quad : \quad 40.000 - 57.661 = -17.661 \text{ TL}$$

Borç tutarının esas alınması yönteminde yukarıdaki formüle göre hesaplanan ROFM'nin altında kalan tutarın **tamamı** reel olmayan finansman gideri kabul edilmelidir. Reel finansman maliyetinin negatif çıkması halinde ödenen finansman giderinin tamamı reel olmayan finansman gideri sayılmalıdır. Örnek olayda 57.661 TL'ye kadar ödenen faiz tutarının ROFM olarak dikkate alınması aşan ödeme varsa reel finansman gideri olarak sayılması gerekir.

Bu yöntemin borç tutarının ve ödeme tutarının birebir takip edilebildiği durumlarda uygulanması önerilir. Diğer bir ifade ile finansman gideri ile ilgili iktisadi kıymet arasında, taşıt kredilerinde olduğu gibi birebir ilişki kurulabiliyorsa borç tutarı yönteminin uygulanması önerilir.

2) Toplam finansman maliyeti yöntemi

İlgili iktisadi kıymet ile maliyete ilave edilen finansman gideri arasında birebir ilişki kurulamayan durumlarda bu yöntemin uygulanması uygun olur. Bu yöntemde ROFM, toplam finansman maliyetlerine ilgili döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle hesaplanır.

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

Oranın 1'den büyük çıkması halinde finansman maliyetinin tamamının ROFM niteliğinde olduğu (reel olmadığı) kabul edilecek ve bu tutar düzeltilecek tutardan indirilecektir.

ÖRNEK: Ocak 2022 ayında 100.000 TL satın alınan arsa için alınan kredi için Ağustos 2022 ayında 20.000 TL faiz tahakkuk ettirilmiş ve bu tutar VUK'un 262. Maddesi uyarınca arsa maliyetine dahil edilmiştir.

$$\text{2022 Yılı ÜFE artış oranı} = \frac{\text{Aralık 2022 Yİ- ÜFE (2.021,19)}}{\text{Aralık 2021 Yİ- ÜFE (1.022,25)}} = 0,97720$$

Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı (Kredinin alındığı aya ait faiz oranı (Ocak 2022))= % 24,60

$$\text{Oran} = 0,97720 / 0,2460 = 3,97236$$

Oranın 1'den büyük çıkması nedeniyle toplam finansman maliyetinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.

ROFM'nin hesabında Toplam Finansman Maliyeti Yönteminin hesabı daha kolaydır. Ancak Sirkülerde verilen 7 nolu örnekte 2022 yılı ticari kredi faiz oranı yerine kredinin kullanıldığı Ocak 2022 ayına ait kredi faiz oranı dikkate alınmıştır. Yi- ÜFE artış oranının hesabında ise 2022 yılına ait Yİ-ÜFE artış oranı olan %97,72 oranı kullanılmıştır.

II- ROFM Ayrıştırması Yapılan İşlemlerde Birikmiş Amortismanın Düzeltilmesi

Amortismanına tabi iktisadi kıymet maliyetleri içinde yer alan ROFM ayrıştırması yapılınc bunlara ait birikmiş amortismanların düzeltilmesinde aktifteki artış oranı dikkate alınarak birikmiş amortismanda da aynı oran uygulanarak düzeltme yapılacaktır. Haziran 2023 ayında satın alınan makinenin faydalı ömrü 10 yıl olarak tespit edilmiş olup, 2023 yılında 1.500.000 TL amortisman ayrılmıştır. ROFM hesabında "borç tutarı yöntemi" kullanılmıştır.

Makinenin maliyeti	12.000.000
Faiz	3.000.000
Toplam Maliyet	15.000.000

Ayrılan Amortisman 1.500.000

Haziran 2023 Yİ-ÜFE	: 2.320,72 (Kredinin alış tarihi)
Kasım 2023 Yİ-ÜFE:	2.882,04 (Kredinin ödeme tarihi)
Aralık 2023 Yİ-ÜFE	: 2.915,02

Yİ-ÜFE Artış oranı :0,24187

$$\text{ROFM} = 12.000.000 * \%24,187 = 2.902.440$$

Reel Finansman Kısmı : (3.000.000- 2.902.440)=97.560

Düzeltmeye Esas Tutar :12.000.000 +97.560= 12.097.560

Düzeltilme katsayısı : 2.915,02/ 2.320,72=1,25608
Aktifteki Düzeltilmiş Tutar : 12.097.560*1,25608= 15.195.503

DÜZELTİLMİŞ DEĞERDEKİ ARTIŞ ORANI: 15.195.503/15.000.000= %1,30335

BİRİKMİŞ AMORTİSMANDAKİ ARTIŞ ORANI: 1.500.000*%1,30335= 1.519.550

Buna göre izleyen 9 yıl içinde ayrılacak amortisman tutarı (15.195.503*%90)= 13.675.953 TL olup, bu tutara düzeltilmiş amortisman tutarı olan 1.519.550 TL eklendiğinde birikmiş amortisman tutarı (13.675.953+ 1519.550)= 15.195.503 TL'ye ulaşılmış olacaktır.

İtfa olan ROFM Kısmı : 2.902.440*%10= 290.244

İtfa olmayan ROFM Kısmı :2.902.440-290.244= 2.612.196 (5 yıl içinde itfa olunacak)

Her yıl indirime konu amortisman: 2.612.196/5= 522.439,20 TL

Burada 2.902.440 TL nazım hesaplarda izlenecek ve 2.612.196 TL 5 yılda 5 eşit taksitte beyannamede “**diğer indirim**” olarak kazançtan indirilecektir.

Aynı işlemi **toplam finansman maliyeti yöntemine** göre çözdüğümüzde aşağıdaki sonuca ulaşmaktayız:

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

2023 yılı ÜFE artış oranı: 2.915,02/2021,19 : %44,2229

Haziran ayı ortalama kredi faiz oranı : %15,6

İlgili Hesap Dönemine Ait Yİ- ÜFE Artış Oranı

İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı

Katsayı: 0,442229/0,156= 2,8 (Katsayı 1'den büyük çıktığı için ödenen 3 milyon TL faizin tamamı reel olmayan finansman gideri olacaktır.

Haziran 2023 Yİ-ÜFE : 2.320,72
Aralık 2023 Yİ-ÜFE : 2.915,02
Yİ-ÜFE Artış Oranı : 1,25608
Düzeltilmiş aktif tutar : 12.000.000*1,25608= 15.072.960 TL
Aktifteki artış oranı : 15.072.960/15.000.000= % 04864
Düzeltilmiş B. Amortisman : 1.500.000* 0,004864= 1.507.296

5 yıl içinde itfa edilecek finansman gideri:

ROFM= 3.000.000/5= 600.000 TL

Bu yöntemle göre yapılan hesaplamada 3.000.000 TL nazım hesaplarda izlenecek ve bu tutar 5 yılda 5 eşit taksitte beyannamede “**diğer indirim**” olarak kazançtan indirilecektir.

III- YENİDEN DEĞERLEME FONUNDAN SAĞLANAN SERMAYE KISMININ VE SERMAYENİN DÜZELTİLMESİ

Sermayenin düzeltilmesinde nakit olarak konulan sermayede ödeme tarihi itibarıyla, iç kaynaklardan aktarılan kar yedekleri, geçmiş yıllar karları gibi fonların tescil tarihinden, aynı sermaye işlemlerinde mülkiyetin intikal ettiği tarih itibaren enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı belirtilmiştir. 1.1.2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme artış fonu gibi sermayeye ilave edilen fonların düzeltilmeyeceği ve geçmiş yıllar kar/zararları hesabına (enflasyon düzeltme hesabına) aktarılarak kapatılacağı belirtilmiştir. Ancak, 165 nolu VUK Sirkülerinde tescil edilen sermaye içinde yeniden değerlendirme artış fonunun bulunması halinde bu tutarların düzeltmeye tabi

tutulmayacağı, düzeltilen sermaye tutarının tescil edilen sermaye tutarının altına düşmesi halinde aradaki farkın 503- Sermaye Düz. Olumsuz Farkı hesabına kaydedilmesi gerektiği belirtilmiştir. Sirkülerde verilen 12 nolu örnek aşağıdaki gibidir:

- Tescil edilen sermaye tutarı	: 795.000
- Yeniden değer artış fonundan gelen kısım	: 435.000
- Düzeltilecek kısım	: 360.000
- Düzeltme farkı	: 410.313
- Düzeltmiş tutar	: 770.313
- Tescilli sermaye	: 795.000
- Fark (503 nolu hesap)	: - 24.687

Düzeltilme sonucunda hesaplanan ve tescil edilmiş sermayede meydana gelen azalma aşağıdaki gibi kaydedilecektir. 503 nolu hesaba kaydedilecek tutar, sermaye düzeltme olumlu farkından mahsup edilemeyen yeniden değerlendirme artış fonu tutarı olacaktır. (435.000- 410.313= 24.687 TL)

----- / -----		
503- Sermaye düzeltme olumsuz farkı	24.687	
698- Enflasyon düzeltme hesabı		24.687
----- / -----		

503 nolu hesabın daha sonra nasıl kapatılacağı konusunda 165 nolu Sirkülerde verilen 12 nolu örneğin devamında, 2024 yılında yapılan enflasyon düzeltmesi sırasında hesaplanan sermaye düzeltme olumlu farkından mahsup edilerek kapatılmıştır.

555 nolu Tebliğin 30/4'üncü maddesinde, “mükelleflerin 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan **geçmiş yıl zararlarını**, düzeltme işlemi neticesinde oluşan **öz sermaye farklarına mahsup** edebilecekleri” belirtilmiştir. Her ne kadar 503 nolu hesap geçmiş yıl zararı değil ise de, mahiyeti itibarıyla borç karakterli ve sermayeyi azaltıcı nitelikli bir hesaptır. Keza 503 nolu hesap 698- Enflasyon düzeltme hesabına alacak kaydedilerek enflasyon düzeltme karını artırmaktadır. Bu nedenle 503 nolu hesap bakiyesinin, işletmenin öz sermaye kalemlerinde (540, 541 ve 542) meydana gelen düzeltme farklarından karşılanarak mahsup işleminin yapılabileceği görüşündeyiz. Söz konusu mahsup işlemi toplam öz kaynak tutarını değiştirmedeği gibi, işletmeden çekilen bir işleme de neden olmamaktadır.

IV- AVANSLARIN DÜZELTİLMESİ

VUK'un mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (3/b) alt bendinin parantez içi hükmünde, parasal olmayan kıymetler için mahsuben verilen ve alınan avanslar parasal olmayan nitelikte iseler ödeme/tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilecektir” denilmektedir. Bu kapsamda, belli mal veya hizmet miktarına endekslenen avansların da parasal olmayan nitelikte olduğu kabul edilecek ve düzeltilecektir.

165 nolu sirkülerde alınan ve verilen avansların düzeltilmesi konusunda verilen örnekler incelendiğinde, verilen avanslar nedeniyle 2023 yılı sonunda hesaplanan farklar 2024 ve izleyen yıllarda ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline ilave edilerek, gelir tablosunda satılan mamul/ticari mal maliyetine kaydedilecek veya ilgili sabit kıymetin kıymetine maliyetine dahil edilecektir. Alınan avansların 2023 yılı sonunda düzeltilmesi halinde hesaplanan düzeltme farkı, 2024 ve izleyen yıllarda gelir tablosunda “diğer gelirler” hesabına kaydedilecek, ancak aynı tutar döneme ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde diğer indirim olarak dikkate alınacaktır. Bu durumda alınan avansların düzeltilmesi sonucunda işletmenin kar veya zararında bir değişiklik meydana gelmeyecektir. Ancak verilen avanslar nedeniyle hesaplanan farklar maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği için işletmenin vergi matrahını azaltacağı için lehine olacaktır. Bu durumda alınan ve verilen avansların düzeltilip düzeltilmemesi konusu mükelleflerin isteğine bırakılmalıdır.

1.) Alınan Avansların Düzeltilmesi

Sirkülerdeki **16 nolu Örnek** aşağıdaki gibidir: Hesap dönemi takvim yılı olan (M) Ltd. Şti. 10/9/2023 tarihinde 10 birimlik emtianın imal edilip 2.000.000,00 TL'ye satışı için (N) şirketinden 1.000.000,00 TL nakit avans almıştır. Söz konusu emtia 1/2/2024 tarihinde teslim edilmiştir. Alınan sipariş avansının 31.12.2023 tarihindeki düzeltme kaydı ve 1.2.2024 tarihindeki kapanış kaydı kaydı şu şekilde olacaktır.

Alınan sipariş avansının 31/12/2023 tarihli bilançoda enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu hesaplanması ve muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

Aralık 2023 Yİ-ÜFE: 2.915,02 (A)

Eylül 2023 Yİ-ÜFE: 2.749,98 (B)

Düzeltilme Katsayısı: (A / B) = 1,06001

Düzeltilmiş Tutar : 1.000.000,00 x 1,06001 = 1.060.010 TL

Enflasyon Düzeltme Farkı = 1.060.010,00 - 1.000.000,00 = 60.010 TL

----- 31.12.2023 -----

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	60.010	
340 Alınan Sipariş Avansları		60.010
----- / -----		

Parasal olmayan kıymet mahiyetindeki alınan avansların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkların avans kapatıldığında gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde gelir hesaplarına aktarılan farklar 2023 hesap döneminden kaynaklanıyorsa 60.010 TL 2024 yılında 649 nolu hesaba gelir kaydedilirken beyannamede **diğer indirimler kısmında** gösterilmek suretiyle vergiye tabi tutulmamış olacaktır.

Buna göre, örneğimizde malın teslimi sırasında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----01.02.2024 -----

102 Bankalar	1.000.000	
340 Alınan Sipariş Avansları	1.060.010	
	600 Yurtiçi Satışlar	2.000.000
	649 Diğer Olağan Gelir ve Karlar	60.010
----- / -----		

2.) Verilen Avansların Düzeltilmesi

Örnek 17: Örnek 16'da avansı veren ve perakende ticaretle iştirak eden (N) Ltd. Şti. tarafından yapılan enflasyon düzeltmesi ve muhasebe kayıt işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 10.09.2023 -----

159 Verilen Sipariş Avansları	1.000.000,00	
102 Bankalar		1.000.000,00
----- / -----		

Verilen sipariş avansının 31/12/2023 tarihli bilançoda enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu hesaplama ve muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

Aralık 2023 Yİ-ÜFE: 2.915,02 (A)

Eylül 2023 Yİ-ÜFE: 2.749,98 (B)

Düzeltilme Katsayısı: $(A / B) = 1,06001$

Düzeltilmiş Tutar : $1.000.000,00 \times 1,06001 = 1.060.010$ TL

Enflasyon Düzeltme Farkı = $1.060.010,00 - 1.000.000,00 = 60.010$ TL

----- 31.12.2023 -----
159 Verilen Sipariş Avansları 60.010,00
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı 60.010,00
----- / -----

Örneğimizde parasal olmayan kıymet mahiyetindeki verilen avansın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farkın, avans kapatıldığında "Ticari Mallar" hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, örneğimizde alıcı tarafın, malın teslim alınması sırasında yapacağı muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

----- / -----
153 Ticari Mallar 2.060.010
102 Bankalar 1.000.000
159 Verilen Sipariş Avansları 1.060.010
----- / -----

Söz konusu malın satış işleminin 31.03.2024 tarihinden sonra gerçekleşmesi halinde 153 nolu hesabın 31.03.2024 tarihinde (2024/1. Geçici vergi dönemi) düzeltilmesi gerekmektedir.

V- ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPMAYACAK İŞLETMELER

- 1- VUK geçici 33 üncü maddesinin 7491 sayılı Kanunla eklenen dördüncü fıkrasında;
- Bankalar,
 - 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,
 - Sigorta ve reasürans şirketleri,
 - Emeklilik şirketleri

tarafından geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkının, kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı, bu fıkra kapsamında belirlenen dönemleri geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere bir hesap dönemi kadar uzatmaya Cumhurbaşkanının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu Sirküler ile yukarıda belirtilen bankalar ve finans kurumları enflasyon düzeltmesi yapacaklar ancak, hesaplanan enflasyon düzeltme farklarını vergi matrahının tespitinde dikkate almayacaklardır.

Diğer taraftan, bahse konu mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini, geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde düzeltilmiş tutarlar üzerinden amortismanına tabi tutabilecek ve **düzeltilmiş tutarlar üzerinden ayırdıkları amortismanları ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alabileceklerdir.** Yine, bahse konu mükelleflerin düzeltmeye tabi tuttıkları kıymetlerini satmaları durumunda, **maliyet bedeli olarak bu kıymetlerin düzeltilmiş**

tutarlarını dikkate almaları mümkündür. Ayrıca, söz konusu dönemlere ilişkin olarak düzeltme işlemine tabi tutulmuş amortismanına tabi olmayan kıymetlerin, **düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde ise**, düzeltme sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararları mali kar/zararın hesabında diğer mükellefler gibi dikkate alamayacaklardır.

2-Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-d maddesinde belirtilen ve kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen yatırım fon ve ortaklıklarının enflasyon düzeltmesi yapmayacaklardır.

3-Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları ihtiyaridir. Bu kapsamda OSB Müdürlükleri tüzel kişilik olarak kurumlar vergisine tabi olmadığı için enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda değildir.

VI- ENFLASYON DÜZELTME ZARARININ DİĞER ÖZSERMAYE KALEMLERİNE İLİŞKİN DÜZELTME FARKLARINDAN MAHSUBU VE KAR DAĞITIMI KONUSUNDAKİ AÇIKLAMALAR

555 Nolu VUK Genel Tebliğinin 16/2. Maddesinde, düzeltme öncesi “Geçmiş Yıllar Kârları”, “Geçmiş Yıllar Zararları” ve “Dönem Net Kârı (Zararı)” hesaplarının Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacağı belirtildikten sonra, 16/3. Fıkrasında “ 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” denilmektedir.

Tebliğin 30/2 nci maddesinde ise, “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” denilmektedir. Tebliğin 30/3 ve 4. Fıkralarında ise, “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” denilmektedir. Öz sermayeden kasıt, öz kaynak grubundaki 522, 525, 540, 541, 542 nolu hesaplardır.

Öte yandan aynı Tebliğin 41/2 nci maddesinde, “213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istaden 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 kar dağıtımı sayılmayacaktır” açıklamasına yer verilmiştir.

VUK’un Mükerrer 298/A maddesinin 5. Fıkrası ve Tebliğin 54/1 nci maddesinde şu ifadelere yer verilmiştir: 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 tutulur. **Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir**; bu işlem kar dağıtımı sayılmaz.

Tebliğin 55/3 . maddesinde ise, “2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan 2023 yılı **geçmiş yıllar karları** hesabında takip edilen düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem ticari karının 1.1.2024 tarihinden sonra dağıtımına konu edilmesi durumunda, **dağıtılan tutar gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacak**, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kar payı

stopajına tabi tutulacak vekar paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir” denilmektedir.

555 nolu Tebliğde yapılan açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan 580- Geçmiş yıllar zararlarının öz kaynaklar hesap grubunda yapılan düzeltme işlemleri sonucunda 502, 520, 540, 541, 542, 549 nolu hesaplardaki enflasyon düzeltme farklarından mahsup işlemi yapılarak, söz konusu zararın kapatılması mümkün bulunmaktadır. Keza söz konusu hesapların düzeltilmesi sonucunda hesaplanan farklar 698 nolu hesabın borcuna kaydedilmekte ve enflasyon düzeltme zararı bu hesaplardaki artışlardan kaynaklanmaktadır.

Ancak, 2023 yılına ait düzeltme öncesi bilançoda işletmenin gerek geçmiş yıllar karları gerekse dönem karı bulunduğu halde bu hesapların enflasyon düzeltme işlemi nedeniyle 698 nolu hesaba aktarılarak kapatılmaları nedeniyle düzeltilmiş bilançoda karın ortadan kalkmış olması halinde TTK’ya göre ortaklara dağıtılacak kar kalmamaktadır. Düzeltilmiş olan ticari bilançoda kar görünmüyorsa hukuken ortaklara kar dağıtımı yapılması mümkün olmayacaktır. 555 nolu Tebliğin 55/3. Maddesinde, 2023 yılı hesap dönemine ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan 2023 yılı **geçmiş yıllar karları** hesabında takip edilen düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem ticari karının 1.1.2024 tarihinden sonra dağıtımına konu edilebileceği ve **dağıtılan tutarın gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacağı, genel hükümlere göre kar dağıtımına konu edilebileceği** belirtilmektedir. Bir işletmenin düzeltme öncesi ve sonrası öz kaynak kalemleri aşağıdaki gibi olsun:

	DÜZELTME ÖNCESİ ÖZ KAYNAK	DÜZELTME SONRASI ÖZKAYNAK	FARK	MAHSUP SONRASI ÖZ KAYNAK
ÖDENMİŞ SERMAYE	100.000.000	1.200.000.000	-1.100.000.000	100.000.000
a) Sermaye	100.000.000	100.000.000,00	0,00	100.000.000
b) Sermaye Enf. Düz. Olumlu farkı	0	1.100.000.000	1.100.000.000	
SERMAYE YEDEKLERİ	90.928.390	-	90.928.390	-
b) M.D.V. Yeniden Değ. Artışları	90.928.390	-	90.928.390	-
KAR YEDEKLERİ	84.981.691	336.417.906	-251.436.215	285.534.924
a) Yasal Yedekler	14.805.879	90.587.689	-75.781.810	39.704.707
b) Olağanüstü Yedekler	70.175.811	245.830.217	-175.654.405	245.830.217
GEÇMİŞ YIL KARLARI	7.522.764	0,00	7.522.764	0
a) Geçmiş Yıl Karları	7.522.764	0,00	7.522.764	0
GEÇMİŞ YIL ZARARLARI (-)	-	(1.150.882.982)	-1.150.882.982	0
a) Geçmiş Yıl Zararları/ Enf. Düz. Z.	-	(1.150.882.982)	-1.150.882.982	0
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	164.650.142	-	164.650.142	0
a) Dönem Net Karı veya Zararı	164.650.142	-	164.650.142	0
PASİF TOPLAMI	448.082.988	385.534.924	62.548.064	385.534.924

Enflasyon düzeltme sonrasında işletmenin öz kaynaklarında 62.548.064 TL kayıp ortaya çıkmış olmasına rağmen bilançoda 164.650.142 TL geçmiş yıllar karı ile 7.522.764 TL dönem karı sıfırlanmış, buna karşılık yasal ve olağanüstü yedeklerde artış olmuştur.

Enflasyon düzeltmesi sonrası hesaplanan 1.150.882.982 TL enflasyon düzeltme zararının 1.100.000.000 TL'lik kısmı 502- Enflasyon düzeltme olumlu farkından, 39.710.249 TL'lik kısmı ise 540- Yasal yedeklerdeki 75.781.810 TL enflasyon düzeltme artışından mahsup edilerek, enflasyon düzeltmesinden doğan (1.100.000.000 + 50.882.982)= 1.150.882.982 TL zarar ortadan kaldırılmıştır.

Enflasyon düzeltmesi sonrası bilançodaki “geçmiş yıllar zararlarının 502 ve 540 nolu hesaplardaki artışlardan karşılanması, yani mahsubu halinde zarar ortadan kalkmış, ancak bilançoda dağıtılacak geçmiş yıllar karları sıfır olacağı için işletme kar dağıtamayacaktır. Bu durumda şirketin TTK 'nın 523 üncü maddesine göre ihtiyari olarak geçmiş yıllarda genel kurul kararı ile ayırdığı 70.175.811 TL tutarındaki olağanüstü yedek akçeyi genel hükümlere göre dağıtması mümkündür. Şirketler ayrıca TTK'nın 519/3 üncü maddesine göre esas sermayenin yarısını aşan kanuni yedek akçe kısmını da dağıtabilir.

Kar dağıtımı konusunda, Ticaret Bakanlığı, SPK ve Gelir İdaresi Başkanlığının konuya ilişkin muhtemel açıklama ve düzenlemelerinin izlenmesi gerekmektedir.

Saygılarımızla.

Kanıt YMM A.Ş.
Sakıp ŞEKER