



SİRKÜLER SAYI: 2023/208

23.10.2023

ENFLASYON DÜZELTMESİ YOL HARİTASI

1. Enflasyon Düzeltmesi

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

Bilindiği üzere, 31.12.2021 tarihi itibarıyla gerekli şartlar oluşmuş ve enflasyon düzeltmesi yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştı. Ancak, yapılan bir düzenleme ile enflasyon düzeltmesi uygulaması 31.12.2023 sonuna ertelenmişti.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bu konuya ilişkin bir uygulama tebliğ taslağı yayımlanmakla birlikte, söz konusu taslak henüz nihai halini kazanarak Resmi Gazete’de yayımlanmamıştır.

2. Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak Yıllar

31.12.2023 tarihli bilançolarda yer alan parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. 2024 yılında ise her bir geçici vergi dönemi itibarı ile enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılacak olup, şartların

oluşması halinde ise ilgili geçici vergi döneminden itibaren düzeltme işlemlerine başlanacaktır.

Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ise ilk olarak 2024 yılında biten hesap dönemlerinde bilanço düzeltmesini yapacaklardır. Dolayısıyla özel hesap dönemine tabi mükellefler 2023 yılında bu anlamda bir düzeltme yapmayacaklardır.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin öncelikle 2023 yılı bilanço kalemlerinin düzeltilmesi ile ilgili hazırlıkları yapmaları gerekmektedir.

3. 2023 Yılı Bilanço Düzeltmesi En Son Hangi Tarihe Kadar Yapılabilir?

31.12.2023 tarihli bilanço düzeltmesinin 2023 kurumlar vergisi beyannamesi verilme süresi olan 30 Nisan 2024 tarihine kadar yapılması mümkündür. Ancak düzeltilmiş bilançonun aynı zamanda 2024 yılı açılış bilançosu olduğu dikkate alındığında her mükellefin bu durumu kendi özel şartlarına göre değerlendirmesini tavsiye ederiz.

4. 2023 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi Ekinde Vergi Dairesine Verilecek Bilançolar

Mükellefler, 2023 yılı faaliyetleri ile ilgili olarak 31.12.2023 tarihli bilançolarını hazırladıktan sonra 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilançolarını hazırlayacaklardır. Dolayısıyla 2023 kurumlar vergisi beyannamesi ekinde olağan cari yıl bilançosu ile düzeltilmiş bilanço olmak üzere iki ayrı bilanço vergi dairesine verilecektir.

5. 31.12.2023 Tarihli Bilançonun Düzeltilmesinin Vergisel Bir Etkisi Olacak Mıdır?

31.12.2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinin 2023 yılına vergisel bir etkisi olmayacaktır. Ancak 2024 yılında yapılacak bilanço düzeltme işlemlerinin vergisel etkisinin olacağını belirtmek isteriz.

6. 31.12.2023 Tarihli Bilanço Düzeltme Yol Haritamız Nasıl Olmalıdır?

Enflasyon düzeltmesinde iş yükünün daha çok muhasebe ve bilgi işlem departmanlarında olduğunu belirtmek isteriz. Bu çerçevede 2023 hesap dönemi kapanmadan düzeltme işlemleri ile ilgili olarak aşağıdaki yol haritasının takip edilmesini tavsiye ederiz.

1. AŞAMA

Bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler tespit edilecektir.

2. AŞAMA

Parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tarihleri tespit edilecektir.

3. AŞAMA

Parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tutarları tespit edilecektir.

4. AŞAMA

Parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tutarları düzeltme katsayısı ile çarpılıp düzeltilmiş değerler bulunacaktır.

5. AŞAMA

Düzeltilme ile ilgili muhasebe kayıtları yapılacaktır.

6. AŞAMA

Enflasyon muhasebesi kayıtları tamamlandıktan sonra 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş bilanço düzenlenecektir.

7. Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulacak Bilanço Hesapları

31.12.2023 tarihli bilançonun parasal olmayan aktif ve pasif kalemleri enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) ise enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Zira mali tabloda görünen parasal kıymete ait değer, mali tablo tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü göstermektedir.

31.12.2023 Tarihli Bilanço	
Parasal Olmayan Dönen Varlıklar	Parasal Olmayan Kısa + Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar
Parasal Olmayan Duran Varlıklar	Parasal Olmayan Özkaynaklar

8. Parasal Olmayan Kıymetler

Taslak tebliğde herhangi bir değişiklik yapılmaz ise düzeltmeye konu parasal olmayan kıymetler aşağıdaki gibidir.

Parasal Olmayan Kıymetler ¹	
110	Geçici olarak elde tutulan hisse senetleri
150	Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulan hammadde ve malzemeler
151	Henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamuller
152	Üretim çalışmalarını sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamuller
153	Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar
157	Diğer stok kalemlerinin hiçbirinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurdalar
159	Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak verilen avanslar ²

¹ Listede yer alan iktisadi kıymetler, uygulayıcılar için kolaylık sağlamak üzere, "Tek Düzen Hesap Planı"nında izlendikleri hesap kodları ile gösterilmiştir. Bu listede yer almayan iktisadi kıymetler mahiyet itibarıyla listedeki kendilerine en yakın iktisadi kıymet gibi işleme tabi tutulurlar.

² Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

170	Hakediş maliyetleri
180	Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken, gelecek döneme ait giderler
240	İştiraklerdeki sermaye payları hesabında aranan asgari yüzdeleri taşımadığı için iştirakler hesabında izlenemeyen, ancak uzun vadede elde tutulması amaçlanan hisse senetleri ile hisse senetleri dışında kalan ve uzun vadeli amaçlarla veya yasal zorunluluklarla veya paraya dönüşme niteliği kayb olduğu için elde tutulan menkul kıymetler
242	İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık payları
245	İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye payları
250	İşletmeye ait her türlü arazi ve arsalar
251	Herhangi bir işin gerçekleşmesini sağlamak veya kolaylaştırmak için, yeraltında veya yerüstünde inşa edilmiş yeraltı ve yerüstü düzenleri
252	Her türlü binalar ve mütemmim cüzüleri
253	Üretimde kullanılan her türlü makine, tesis ve cihazlar
254	İşletme faaliyetlerinde kullanılan tüm taşıtlar
255	İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan her türlü büro makine ve cihazları ile döşeme, masa, koltuk, dolap, mobilya gibi maddi duran varlıklar
257	Maddi duran varlıklar içinde yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan amortismanlar
258	Yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı yatırımlar
259	Yurt içinden veya yurt dışından satın alınmak üzere sipariş edilen maddi duran varlıklarla ilgili olarak verilen avanslar ³
260	İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamalar
261	Bir işletme devralınırken katlanılan maliyet ile söz konusu işletmenin rayiç bedelle hesaplanan net varlıklarının değeri arasındaki olumlu fark olan peştamallıklar
262	İşletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen ve aktifleştirilmiş olan giderler
263	Yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan ve aktifleştirilmiş olan giderler
264	Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan özel maliyet bedelleri
268	Maddi olmayan duran varlıklar içinde amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan amortismanlar
271	Arama amacı ile yapılan işlerle ilgili arama giderleri
272	Açık işletmelerde, maden üstündeki örtüyü kaldırmak veya yeraltındaki maden yataklarına girmek, bu yatakla yerüstü arasında genel kütlenin tüketilmesine kadar sürekli bir bağlantı kurmak ve maden yataklarını üretime elverişli parçalara bölmek, gerek insanların gerekse araçların gidip gelme ve havalandırılmalarını ve cevherin taşınmasını sağlamak amacıyla açılacak olan düşey, yatay ve eğimli yol, meca ve benzeri faaliyetlerin gerektirdiği giderlerle; petrol işlemlerinden kuyu açma, temizleme, derinleştirme, bitirme veya bu işlemlere hazırlık için yapılan işçilik, yakıt, tamir ve bakım, nakliye, ikmal, malzeme vb. hazırlık ve geliştirme giderleri
278	Özel tükenmeye tabi varlıklar grubuna giren kalemler için ayrılan tükenme payları
280	Peşin ödenen ve cari dönem içinde ilgili gider hesaplarına kaydedilmemesi gereken gelecek yıllara ait giderler
294	Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılmaya ve satış olanaklarını yitiren ve elden çıkarılacak stoklar ve duran varlıklar

³ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

340	İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal teslimleri ve hizmet ifaları ile ilgili olarak peşin tahsil edilen sipariş avansları ⁴
350	Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşısında aldıkları hakedişler
380	Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan kısa süreye ait kısımları
440	İşletmenin satış sözleşmesine dayanarak mal teslimi ve hizmet ifasından önce tahsil ettiği bir yılı aşan avanslar ⁵
480	Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımları

Özsermaye Kalemleri

Özsermaye kalemleri arasında yer alan aşağıdaki kıymetler de parasal olmayan kıymet kabul edilerek düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Aşağıdaki öz sermaye kalemleri bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.

Düzeltilmeye Tabi Tutulacak Özsermaye Kalemleri
Sermaye
Sermaye düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları
Hisse Senetleri İhraç Primleri
Hisse Senedi İptal Karları
Yasal Yedekler
Statü Yedekleri
Olağanüstü Yedekler
Özel Fonlar (213 sayılı Kanunun 328 ve 329 uncu maddeleri kapsamında oluşturulan sabit kıymet yenileme fonu ile aynı Kanunun 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; 6491 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi)

193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93. maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15. maddesi ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından; mezkur Kanun hükümleri dahilinde işletmeye konulan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar da parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek ve bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.

9. Düzeltme Kapsamına Giren Varlıkların Düzeltmede Dikkate Alınacak Düzeltme Tarihlerinin Tespiti

Düzeltme işlemi için parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tarihlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak "Düzeltilmeye Esas Tarih" aşağıdaki gibi belirlenecektir.

a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetler ve mali duran varlıklar için: Satın Alma Tarihi

⁴ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

⁵ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım hakedişleri ile haklar ve şerefiyeler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi), kar yedekleri için: Defterlere Kayıt Tarihi

(Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir),

c) Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal karları için: Tahsil Tarihi

ç) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için: Ödeme Tarihi

d) Ayni sermaye olarak konulan kıymetler için: Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih

e) Kar yedekleri, geçmiş yıl karları ve net dönem karının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için: Tescil Tarihi

f) Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: Ödeme Tarihi

g) Ayni sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için: Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih

ğ) Temettü karşılığı alınan hisse senetleri için: İştirak Edilen Şirket Sermayesinin Tescil Tarihi

h) Parasal olmayan karşılıklar için: Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet İçin Belirlenen Tarihler.

Bilindiği üzere, en son 2004 yılı bilanço kalemleri enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştu. Bu kez, 1.1.2005 ila 31.12.2023 arasında olup 31.12.2023 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler düzeltmeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla bilanço kalemleri için kayıt tarihi itibarı ile en fazla 18 yıllık bir dönem için düzeltme çalışması yapılacağını hatırlatmak isteriz.

10. Düzeltme Katsayıları

Düzeltilme katsayılarının tespiti için öncelikle düzeltmeye esas alınacak tarihlerin doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Daha sonra Yİ-ÜFE değerleri dikkate alınarak düzeltme katsayıları belirlenecektir. 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi işlemi, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için hesaplanan ve aylar itibarıyla açıklanan Yİ- ÜFE değerleri göz önünde bulundurularak aşağıdaki formüle göre saptanacak olan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılacaktır.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ – ÜFE}}{\text{Düzeltilmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Yİ – ÜFE}}$$

11. Muhasebe Kayıtları

Mevcut düzenlemelere göre, 31.12.2023 tarihi itibarıyla mükellefler tüm envanter ve değerlendirme çalışmalarını tamamlayarak dönem sonu muhasebe kayıtlarını yapacak, yansıtma kayıtlarını gerçekleştirecek, vergiye tabi kazançlarını tespit edip vergi karşılığı kaydı yapacak ve gelir tablosu hesaplarını kapatarak dönem net kârını (veya dönem net zararını) tespit edeceklerdir. Bu şekilde ortaya çıkan kesin bilanço aynı zamanda 2023 yılı kurumlar vergisi beyannamesi eki olacak bilanço da dayanak teşkil edecektir. Sonrasında ise bu bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, hesaplanacak farklar ilgili kıymetlere ait ana hesaplar altında ayrı bir enflasyon düzeltmesi fark hesabına kaydedilecektir (698 no.lu Enflasyon Düzeltmesi Hesabı). Tüm hesaplama ve kayıtlar tamamlandıktan sonra 698 no.lu hesabın bakiyesi; borç bakiyesi veriyorsa 580 no.lu Geçmiş Yıl Zararları Hesabına, alacak bakiyesi veriyorsa 570 no.lu Geçmiş Yıl Karları Hesabına devredilecektir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir. Bu kayıtlardan sonra enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31.12.2023 bilançosu ortaya çıkacaktır.

12. Muhasebe Departmanları Tarafından Enflasyon Düzeltmesi İçin Yapılması Gereken Hazırlıklar

Yol haritamızda belirttiğimiz üzere, öncelikle bilançodaki parasal olmayan kıymetlerin belirlenmesi gerekmektedir. Daha sonraysa bu kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak tutar ve tarihlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede öncelikle 10. maddede bahsi geçen **kıymetlerin düzeltmeye esas tarih ve tutarlarının** tespit edilmesini ve muhasebe programlarının enflasyon düzeltmesi ile uyumlaştırılması için gerekli çalışmalara bir an önce başlanılmasını tavsiye ederiz.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER
YMM
Mazars Denge, Ortak

Tufan SEVİM
YMM
Mazars Denge, Ortak