

2024 ENFLASYON DÜZELTMESİNDE DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR VE ENFLASYON DÜZELTMESİNİN VERGİLEMEYE ETKİSİ

I-GİRİŞ

Bilindiği üzere 2023 yılı enflasyon düzeltmesinin vergisel boyutu olmamasına karşın 2024 yılında vergi etkisi bulunmaktadır. Dolayısıyla eksik veya yanlış hesaplamanın verginin de eksik ya da fazla hesaplanmasına sebep olacağı tabiidir.

Geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılmaması konusunda VUK 298/A ya göre bakanlığa yetki verilmektedir. Bu yetkiye dayanılarak ilk geçici vergi döneminde düzeltme işlemi yaptırılmadı, eğer tüm geçici vergi dönemlerinde yapılmamasına yönelik görüş verilmiş olsa idi sorunların çoğu ortadan kalkmış olacaktı.

Oysa ikinci geçici vergi dönemi beyannamesinin verilmesine çok az bir zaman kalmış iken yapılabilecek yanlışlıklar bir taraftan vergilerin eksik veya fazla hesaplanmasına sebebiyet verebileceği gibi meslek mensuplarının sorumluluğu açısından da sıkıntılar doğurabilecektir.

II- 2024 ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMLERİ

VUK 298/A maddesi uyarınca 2024 yılında düzeltme yapılması gerekmektedir. Zira uygulama için gerekli uygulama şartları gerçekleşmiştir. Bu konuda bakanlığın bir yetkisi de yoktur. 2024 yılı sonu itibariyle düzeltme işlemi yapılacaktır.

555 no.lu Tebliğ ile 2024 yılı bilançosunun düzeltme işlemine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Geçici vergi dönemlerinde bilanço çıkartılması söz konusu değildir. Bilanço yıl sonu itibariyle çıkartılır. Gerek tek Düzen hesap planında , gerekse Muhasebe Uygulama Tebliğinde ve TTK da VUK da bilançonun hesap dönemi sonu itibariyle düzenleneceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesinin bu gerekçe ile geçici vergi dönemlerinde uygulama yapılamayacağı sadece yıl sonu itibariyle yapılabileceği ileri sürülebilir.

2024 yılı enflasyon düzeltmesi ile ilgili hususlar 555 no.lu Tebliğin dördüncü bölümünde açıklanmıştır. Ancak bu bölümde yeterli bilgi bulunmadığı takdirde üçüncü bölümdeki açıklamalar dikkate alınacaktır.

2023 dönemi ile ilgili yapılan düzeltmede 698 Kod no.lu hesabın borç bakiyesi vermesi durumunda; geçmiş yıl zararları, alacak bakiyesi vermesi

durumunda ise geçmiş yıl kârları hesabına atılmak suretiyle 698 hesap kapatılmaktadır;

580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	XXX	
	698 ENFLASYON DÜZELTMESİ H.	XXX

698 ENFLASYON DÜZELTMESİ H.	XXX	
	570 GEÇMİŞ YIL KÂRLARI	XXX

01.01.2024 tarihi itibariyle bilançolarının parasal olmayan pasif toplamalarının parasal olmayan aktif toplamalarından fazla olan mükellefler için 2024 enflasyon düzeltmesi zarar etkisi yaratacaktır. Ayrıca düzeltilmiş stoğun satışı halinde maliyet etkisi ve artırılmış iktisadi kıymet değeri üzerinden ayrılacak amortismanın gider etkisi de karı azaltacaktır.

2024 yılında ise 698 hesabın borç bakiyesi vermesi durumunda enflasyon düzeltmesi zararları hesabı, alacak bakiyesi vermesi durumunda ise enflasyon düzeltme kârları hesabı kullanılacaktır.

658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI	XXX	
	698 ENFLASYON DÜZELTMESİ H.	XXX

698 ENFLASYON DÜZELTMESİ H.	XXX	
	648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KÂRLARI	XXX

Enflasyon Düzeltmesi Karları/Zararları Dönem Karı veya Zararı Hesabına devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır.

1.2024 yılı enflasyon düzeltmesinde uygulanacak safhalar

a) Öncelikle düzeltmeye tabi parasal olmayan kıymetler tespit edilir.

Aşağıda parasal olmayan kıymetler üç kategori halinde kod sayıları ile belirtilmiştir;

PARASAL OLMAYAN KIYMETLER	110 150 151 152 153 157 159 170 180 240
	242 245 250 251 252 253 254 255 257 258
	259 260 261 262 263 264 268 271 272 278
	280 294 340 350 380 440 480
ÖZ SERMAYE KALEMLERİNDE PARASAL OLMAYAN KIYMETLER	500 501 520 521 522 523 525 529 540 541
	542 548 549 570 580 590 591 592
DURUMA GÖRE PARASAL OLMAYAN KIYMETLE	111 112 126 179 226 243 269 279 326 426

b) İkinci olarak belirlenen kıymetlerin esas itibariyle VUK'un değerlendirme hükümlerine göre belirlenen tutarları düzeltme işleminde dikkate alınır.

• Stoklarda toplulaştırılmış yöntem kullanılmadığı takdirde stokların maliyetine kaydedilmiş reel olmayan finansman maliyetleri düşülecektir.

• Duran varlıkların maliyetine kaydedilmiş reel olmayan finansman maliyetleri her halde düşülecektir, zira duran varlıklar için toplulaştırılmış yöntem yoktur.

Reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar

- Stoklar (
- Mali duran varlıklar
- Maddi duran varlıklar
- Özel tükenmeye tabi varlıklar olarak karşımıza çıkabilir.

ROFM Hesaplanması

Aşağıda belirtilen iki yöntemden istenilen biri seçilerek ROFM hesaplanabilir

- Borç Tutarının esas alınması;

$$\text{ROFM} = \text{Borç tutarı X} \frac{\text{Borcun kapatıldığı aya ait Yİ-ÜFE} - \text{Borcun alındığı aya ait Yİ-ÜFE}}{\text{Borcun alındığı aya ait Yİ-ÜFE}}$$

- Toplam Finansman Maliyetinin esas alınması

$$\text{ROFM} = \text{Toplam Finansman maliyeti X} \frac{\text{İlgili hesap dönemine ait Yİ-ÜFE artış oranı}}{\text{İlgili hesap dönemine ait Ort. ticari kredi faiz oranı}}$$

Ancak toplam finansman maliyeti yönteminin seçilmesi durumunda bu yöntemden, seçimi yapılan hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönülemez.

Diğer yandan ROFM olarak ayrıştırılacak giderler ile ayrıştırılmayacak giderler de aşağıda belirtildiği şekilde tespit edilmiş bulunmaktadır;

Ayrıştırılacak giderler

-Finansman giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını

-Saticılar hesabına yönelik kur farkı unsurları,

-Kredi faizleri üzerinden hesaplanan BSMV

Ayrıştırılması söz konusu olmayan giderler;

-Teminat Mektubu Komisyonları,

-Tahvil İhracında baskı vb. giderler,

-İpotek Masrafları,

-Erken Ödeme İskontoları,

-Peşin Ödeme İskontoları,

-Kredi sözleşmelerine ilişkin damga vergisi,

-Banka Havale Ücreti, BSMV.

Diğer yandan vadeli emtia, duran varlık alımında faturanın vade içermesi halinde, vade farkı için reel olmayan finansman maliyeti hesabı yapıp yapılmaması gerçek yöntem uygulanan stoklar ve diğer iktisadi kıymetler için önemli bulunmaktadır. Bu kapsamda, bu tür hesaplar üzerinden Merkez Bankasınca uygulanan reeskont faiz oranı kullanılarak vade farkının bulunması, bu vade farkı üzerinden ROFM'un hesaplanması gerekecektir.

c) Üçüncü olarak taşıma/düzeltilme kat sayıları belirlenir.

Bu işlem için düzeltme yapılan en son bilançoda, 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 (Yİ-ÜFE) bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

$$\text{Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE}}{\text{Bir Önceki Dönemin Sonundaki Yİ-ÜFE}}$$

Düzeltilme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltme yapılmış bir tarihten sonrasına gidebilir.

Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarihe kadar inmek, uygun düzeltme katsayısını bulmak ve düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısını çarparak düzeltme işlemi gerçekleştirilmelidir.

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

d) Dördüncü olarak düzeltme işlemi yapılacaktır

Tespit edilmiş düzeltmeye esas tutarlar, ait oldukları düzeltme katsayılarıyla çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltme farkları (düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki farklar) kayıtlara alınacaktır.

III-ENFLASYON DÜZELTMESİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

• Yarı mamul-mamullerde düzeltmeye esas tarih ve değer tespiti

VUK mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (3/b) bendinde, ilk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurların, defterlere kayıt tarihi itibari ile düzeltileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla yarı mamul ve mamulün düzeltilmesinde düzeltmeye esas tarih olarak, bunların üretilerek aktife kaydedildikleri tarihler değil bu mamullerin maliyetine dâhil edilen ilk madde malzeme, işçilik, genel üretim giderleri gibi unsurların deftere kayıt tarihleri esas alınacaktır.(165 no.lu VUK Sirküleri)

• Alınan ve verilen avanslar hesabının düzeltilmesinde bakiyelerin kapanması

Alınan avanslarla ilgili avans bakiyesinde kalan düzeltme farkı 698 hesaba gelir olarak kaydedilir, oradan 648/658 hesaba aktarılarak gelir tablosunda 2024 matraha dahil edilir.

Verilen avanslarla ilgili avans bakiyesinde kalan düzeltme farkı 698 hesaba gider olarak kaydedilir, oradan 648/658 hesaba aktarılarak gelir tablosunda 2024 matraha dahil edilir. Bu tutar satın alınan mal ile ilgili ise satın alınan mal maliyetine eklenecek ve maliyet olarak kabul edilecektir.

•Yabancı para cinsinden işlemler

Hisse Senetleri parasal olmayan bir hesaptır, Ancak, işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avanslar için düzeltme katsayısı uygulaması yerine, «...düzeltme tarihindeki döviz kuru» ile düzeltilmesi gerekmektedir.

Yabancı para cinsinden olan bu hesaplar VUK değerlendirme hükümleri kapsamında ise önce değerlendirme yapılacak, kur farkı gelir ve gider olarak ilgili gelir tablosu hesaplarına gidecek, sonra düzeltme tarihindeki döviz alış kuruna göre düzeltilecektir.

•Ar-Ge Harcamalarının Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulması

263- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" hesabında takip edilen Ar-Ge harcamaları enflasyon düzeltmesine tabi tutulurken, her bir aya ilişkin harcamanın, gerçekleştiği ay sonu dikkate alınmak suretiyle düzeltme işlemi yapılacaktır.

2024 ve devamında projenin başarılı olmaması halinde gidere atılan Ar-Ge harcamalarının 2023 ten gelen enflasyon düzeltme farkı KKEG olacaktır.

•Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşleri

Yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetlerinin düzeltilmesi sırasında söz konusu kıymetler, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler arasında yer almadıkları için, bünyelerinde reel olmayan finansman maliyeti ihtiva etseler bile ayrıştırma yapılmaksızın düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.

2023 hesap dönemi sonuna kadar geçen süreye isabet eden kazanç düzeltme öncesi hükümlere, sonraki dönemlere isabet eden kazanç ise düzeltilmiş değerlere göre tespit edilecek ve bunların toplanması suretiyle oluşan kazanç tutarı beyan edilecektir.

•Amortismanına tabi olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde oluşan zararın KKEG durumu

Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Amortismanına 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 alınmayacağı belirtilmiştir.

Hisse senetleri, stoklar, iştirakler, bağı ortaklıklar, arsa-arazi için bu hüküm uygulanacak.

●Sabit Kıymet Yenileme Fonunun Durumu

VUK 555 no.lu Tebliğin 54'üncü maddesinde sabit kıymet yenileme fonu gibi işleyişi gereği ilgili olduğu hesaplara aktarılarak kapatılması mümkün olan hesapların kapatılması durumunda, bunlara ait enflasyon fark hesapları işletmeden çekilmiş sayılmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

Örneğin 2023/mart ayında ATİK satışından doğan 1.000.000 TL sabit kıymet yenileme fonuna alınmış. Bu hesap 31.12.2026 tarihine kadar kullanılmaz ise VUK 328 kapsamında 2026 hesap dönemi sonunda gelir olarak kazanca ilave edilmelidir.

●2024 ve devamında kanunen kabul edilmeyen tüm kalemler ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaksızın beyannameye yazılacaktır

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında,

“Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmü yer almaktadır. Buna göre 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklar, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır.

●Geçmiş yıl kar-zararlarının durumu

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 Tebliğin dördüncü bölümünde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulur.

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 bilançoaya ait nihai kâr ya da zarar rakamına ulaşacaklardır. Ayrıca özsermaye farklarının sermayeye de ekleyebileceklerdir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

•Parasal Olmayan Pasif Kalemlere Ait Enflasyon Fark Hesaplarının Durumu

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 sayılmayacaktır.

VUK mükerrer 298 inci maddesinin (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 dağıtım sayılmayacaktır.

Diğer yandan 2023 yılı geçmiş yıllar karları hesabında takip edilen; 2023 yılı enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karının 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.

Ancak 2023 hesap dönemine ait bulunan, düzeltilmiş yıl karının ise kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu takdirde işlem kâr dağıtım sayılmayacaktır.

Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kar payı stopajına tabi tutulacak ve kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

•Geçmiş yıl karlarının dağıtılması durumu

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