

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI
FİNANS TEZSİZ YÜKSEK LİSANS (İ.Ö)**

**ENFLASYON MUHASEBESİNİN
VERGİ USUL KANUNU
VE
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDA İNCELENMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi

FULYA ELMAS

Ankara,2024

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİMDALI
FİNANS TEZSİZ YÜKSEK LİSANS (İ.Ö)**

**ENFLASYON MUHASEBESİNİN
VERGİ USUL KANUNU
VE
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDA İNCELENMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Tezsiz Yüksek Lisans Dönem Projesi

FULYA ELMAS

**PROJE DANIŞMANI
PROF.DR YALÇIN KARATEPE**

Ankara,2024

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

PROF.DR YALÇIN KARATEPE danışmanlığında hazırladığım “Enflasyon Muhasebesinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısında İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi” (Ankara.2024) ” adlı dönem projesindeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih: 23.01.2024
Fulya ELMAS

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ

ENFLASYON TANIMI VE GENEL EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

1.1 Enflasyon	
Tanımı.....	2
1.2 Enflasyonun Genel Ekonomi Üzerindeki Etkileri.....	2-3

VERGİ USUL KANUNU GÖRE ENFLASYON UYGULAMALARI

2.1 Uygulama Genel Esaslar.....	5
2.2 Düzeltmeye Esas Mali Tablolar.....	6
2.3 Enflasyon Düzeltmesinde İzlenecek Adımlar.....	6
2.3.1. Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Ayrıştırılması ve Sınıflandırılması.....	6
2.3.2. Parasal Olmayan Kıymetlerin Enflasyon Düzeltmesinde Dikkate Alınacak Tutarlarının Belirlenmesi.....	7
2.3.3. Düzeltmeye Esas Tarihler ve Bu Tarihlere Göre Düzeltme Katsayılarının Belirlenmesi.....	8-9
2.3.4. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltmiş Değerlerinin Hesaplanması.....	9
2.4. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi.....	10
2.4.1. Stoklar.....	10-15
2.4.2. Sabit Kıymetler (Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar).....	16-17
2.4.3. Birikmiş Amortismanlar.....	17-19
2.4.4. Yapılmakta Olan Yatırımlar.....	20-21
2.4.5. Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetler.....	21
2.4.6. Özkaynak Hesapları.....	22-23
2.4.7. Özellikli Konular.....	23

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE ENFLASYON UYGULAMALARI

3.1 TMS 29 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama.....	25
3.2. Enflasyona Göre Düzeltilecek Finansal Tablolar.....	25
3.3. Düzeltme Katsayısının Hesaplanması.....	26
3.4. Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi.....	26
3.4.1. Finansal Durum Tablosu.....	26-28
3.4.1.1 Ertelenmiş Vergi.....	28-30
3.4.1.2. Diğer Hususlar.....	31
3.4.2. Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu.....	31-32
3.4.3. Özkaynak Değişim Tablosu.....	32
3.4.4. Nakit Akış Tablosu.....	33

TABLolar LİSTESİ

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

ÖZET

İşletmelerin yüksek enflasyonlu dönemlerdeki karlılığı finansal tablo kullanıcıları için yanıltıcı olabilmektedir. Bu nedenle yüksek enflasyonu dönemlerde işletmeler mali verilerinin cari değere getirilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada ülkemizde son yıllardaki enflasyonist dönem sebebiyle en son 2003-2005 yıllarında uygulamada olan, enflasyon muhasebesinin yeniden uygulamaya konulması üzerine yüksek enflasyonlu dönemlerde muhasebe uygulamalarının detaylı incelemesi üzerine hazırlanmıştır. Yüksek enflasyonlu dönemlerde işletmelerin yerel vergi kanunları ve uluslararası finansal raporlama çerçevelerince uygulanmasına ilişkin temel bilgilere yer verilmiştir.

Birinci bölümde enflasyon kavramı ve genel ekonomi üzerindeki etkilerine yer verilmiştir. İkinci bölümde Vergi Usul Kanunu ve ilgili tebliğlerce işletmelerin finansal tablolarının enflasyonun etkilerine göre düzeltilmesi ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde ise Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre enflasyon muhasebesinin uygulamasına ve VUK hükümleriyle karşılaştırması yer verilmiştir.

ABSTRACT

The profitability of businesses in periods of high inflation can be misleading for users of financial statements. For this reason, in times of high inflation, it is necessary to bring the financial data of businesses to the current value.

In this study, it has been prepared on the detailed examination of accounting practices in high inflation periods upon the reintroduction of inflation accounting, which was last implemented in 2003-2005 due to the inflationary period in our country in recent years. Basic information on the implementation of local tax laws and international financial reporting frameworks by businesses in periods of high inflation is included.

In the first part, the concept of inflation and its effects on the general economy are included. In the second part, the Tax Procedure Law and related communiqués focus on the correction and accounting of the financial statements of the enterprises according to the effects of inflation. In the third part, the application of inflation accounting according to Turkish Financial Reporting Standards and its comparison with the provisions of the Tax Procedure Law (TPL) are included.

GİRİŞ

Finansal tablolar, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmak amacıyla hazırlanmaktadır. Bu belgeler, genellikle şirketin finansal yapısını değerlendirmek, yatırım yapmak veya iş ortaklığı kurmak isteyen paydaşların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere düzenlenir.

Bu açıdan, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru, anlaşılır ve güvenilir olması kritiktir. Finansal bilgilerin, finansal tablo kullanıcılarının geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olması beklenir. Aynı zamanda, bu bilgiler geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle kullanıcıların geleceğe dönük kararlarını etkileme potansiyeline sahiptir.

Ancak, yüksek enflasyonlu bir ekonominin söz konusu olduğu durumlarda, finansal tablolarda sunulan kalemlere ilişkin tutarlar raporlama dönemi sonundaki cari fiyat seviyelerinden ifade edilmediği takdirde, sunulan finansal bilgilerin ihtiyaca uygun olma özelliği zedelenecektir. Enflasyonun etkileri göz önüne alınmadığında, finansal bilgilerin gerçek değerini anlamak ve doğru bir şekilde yorumlamak zorlaşabilir.

Bu nedenle, işletmeler yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteriyorsa, finansal tablolarını hazırlarken enflasyonun etkilerini dikkate almalı ve finansal bilgileri cari fiyat seviyelerine uygun bir şekilde ifade etmelidir. Bu yaklaşım, finansal tablo kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgilere erişmelerini sağlar, bu da alacakları kararlarda daha bilinçli ve etkili olmalarına katkıda bulunur.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON TANIMI VE GENEL EKONOMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

1.1 Enflasyon Tanımı

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artışı olarak ifade edilmektedir. Fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artma eğilimi göstermesi, enflasyonun işletmelerin tüm politik ve stratejik kararlarında dikkate alınması gereken bir parametre olarak değerlendirilmesi gerçeğini ortaya koymaktadır. (1)

Bu artış, bir ülkedeki mal ve hizmetlerin ortalama fiyatlarının zaman içinde yükselmesine neden olur. Enflasyonun temel nedeni, talebin, mal ve hizmet arzını aştığı durumlar olabilir. Bu durumda, talep karşısında kısıtlı olan mal ve hizmetlerin fiyatları yükselir.(1)

Enflasyon, bir ekonominin genel fiyat seviyelerindeki artışın yanı sıra, para biriminin satın alma gücünün azalması anlamına da gelir. Enflasyonun ölçüldüğü endeksler aracılığıyla belirlendiği bir dönemde, genellikle tüketici fiyatları endeksi (TÜFE) veya toptan eşya fiyat endeksi (TEFE) gibi göstergeler kullanılır. (2)

1.2 Enflasyonun Genel Ekonomi Üzerindeki Etkileri

Enflasyon, bir ekonominin genel fiyat düzeyindeki sürekli bir artışı temsil eder. Bu ekonomik olgu, tüketiciler, işletmeler ve devlet politikaları üzerinde geniş kapsamlı etkilere sahiptir. Enflasyonun genel ekonomik etkilerini anlamak, bir ülkenin ekonomik sağlığı ve istikrarı için kritik önem taşır.

(1) YÜKÇÜ ,Prof. Dr. Süleyman ÖZKAN ,Yrd. Doç. Dr. Serdar, Enflasyon Muhasebesi

(2) HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları

Enflasyon, para biriminin değer kaybetmesine neden olur. Bu durum, tüketicilerin satın alma gücünü azaltır. Aynı miktar parayla daha az mal veya hizmet alabilirler. Tüketicilerin satın alma gücündeki bu azalma, yaşam standartlarını etkileyebilir ve gelir dağılımındaki dengesizlikleri artırabilir.

Genellikle enflasyonla mücadele etmek için merkez bankaları faiz oranlarını artırabilir. Yüksek faiz oranları, kredi maliyetlerini artırırken, tasarrufları teşvik edebilir. Ancak, aynı zamanda işletmelerin yatırım yapma isteğini düşürebilir, bu da ekonomik büyümeyi sınırlayabilir.

Enflasyon, işletmelerin maliyetlerini artırabilir. Girdi maliyetlerindeki yükseliş, üretim maliyetlerini etkiler ve bu da ürün ve hizmet fiyatlarının artmasına neden olabilir. İşletmelerin rekabet gücünü azaltabilir ve kar marjlarını olumsuz etkileyebilir.

Enflasyon, genellikle gelir dağılımında değişikliklere yol açabilir. Sabit gelirli bireyler, emekliler ve düşük gelir grupları, enflasyonun getirdiği mali baskılar nedeniyle daha fazla etkilenebilir. Bu durum, sosyal eşitsizlikleri artırabilir.(16)

(16)Dursun Keleş, TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri

VERGİ USUL KANUNUA GÖRE ENFLASYON UYGULAMALARI

Ülkemizde mali tabloların uzun yıllar süren yüksek enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesini teminen, enflasyon düzeltmesi uygulaması, 5024 sayılı kanunla 30 Aralık 2003 tarihinde Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklik ve kanuna eklenen geçici 25. madde ile vergi sistemimizdeki yerini almıştır. (3)

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesine göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında yer alan kazançlarını bilanço esasına göre tespit edenlerin mali tabloları, fiyat endeksindeki artışın içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmaktadır. Ayrıca, bu uygulamanın devam edebilmesi için her iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ülkemizde, 2003 ve 2004 yıllarında kanun şartları sağlanmış ve bu yıllara ait mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Ancak, 2005 yılından itibaren şartların oluşmaması nedeniyle uygulama sona ermiştir.

2021 yılında şartların yeniden oluşmasıyla birlikte ilgili enflasyon muhasebesi uygulaması tekrar yürürlüğe girmiştir ve taslak tebliğ yayınlanmıştır. Yapılan tartışmalar üzerine, 7352 sayılı Kanunla eklenen ve 29 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe giren geçici 33. madde ile; 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298. madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır.

(3) 298 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu

Ancak, 31 Aralık 2023 tarihli mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Ayrıca, 2024 yılında kanunda belirtilen şartların sağlanması durumunda uygulamanın devam edebileceği ifade edilmiştir.

30 Aralık 2023 tarihinde 555 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve 2023 hesap dönemi sonunda ve sonraki dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesi işlemleri hakkında açıklamalar yer vermiştir. (4)

2.1 Uygulama Genel Esaslar

Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler VUK hükümlerine göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır. 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 yapılır.

(4) 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

2.2 Düzeltmeye Esas Mali Tablolar

Vergi Usul Kanunu Tebliği'ne göre sadece Bilançolar düzeltmeye tabi tutulacaktır. Bu kapsamda raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçüm birimine göre ifade edilmemiş Finansal Durum Tablosu kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

2.3 Enflasyon Düzeltmesinde İzlenecek Adımlar

Enflasyon düzeltmesinde izlenecek adımlar aşağıdaki gibidir;

1. Parasal ve parasal olmayan kalemlerin ayrıştırılması ve sınıflandırılması
2. Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının belirlenmesi
3. Düzeltmeye esas tarihler ve bu tarihlere göre düzeltme katsayılarının belirlenmesi
4. Parasal olmayan kalemlerinde düzeltilmiş değerlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi

2.3.1 Parasal ve Parasal olmayan kalemlerin ayrıştırılması ve sınıflandırılması

Parasal kalemler Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir. Parasal kalem dışındaki diğer tüm aktif ve pasif kalemler ise parasal olmayan kalemlerdir. (5)

Parasal kalemleri Tablo -1'de yer almıştır.

(5) İSMMMO Türmob, Sürgem, Enflasyon Muhasebesi Eğitim Sunumu 16.12.2023

2.3.2 Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının belirlenmesi

Parasal kalemler dışındaki tüm aktif ve pasif hesaplar ise parasal olmayan kalem niteliğinde olup düzeltmeye tabi tutulacak hesaplardır. (7) Bu kalemler özellikle Stoklar, Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Peşin Ödenen Giderler ve Özkaynak kalemleridir.

“Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu ve 555 sayılı tebliğde yer alan değerlendirme hükümlerine göre, Tebliğin ilgili maddesi de dikkate alınmak suretiyle, tespit edilen tutarları/değeri esas alınır. 31/12/2023 tarihli bilanço düzeltilirken parasal olmayan kıymetlerin, 555 sayılı tebliğ değerlendirme hükümlerine göre olması gereken değerleri üzerinden bilançoda yer almış olmalarına dikkat edilmelidir.” denilmektedir. (4)

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları belirlerken, bazı değerler, parasal olmayan kıymetlerin 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre hesaplanan tutarlarından düşülmekte ve bu işlemin ardından elde edilen miktarlar düzeltmeye esas olarak kullanılmaktadır.

Düzeltilmeye esas alınacak tutara ulaşılırken; Reel Olmayan Finansman Maliyetiyle (ROFM) ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılır. Çünkü ROFM finansman giderlerinin içindeki enflasyon ürünüdür. (7)

(7) Toroslu M.Vefa, VUK Kapsamında Enflasyon Muhasebesi 20.12.2023

(4) Tebliği, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu

Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerleme sonrası değerler dikkate alınır.

2.3.3 Düzeltmeye esas tarihler ve bu tarihlere göre düzeltme katsayılarının belirlenmesi

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. (4)

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Mali tabloların ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{\text{Düzeltilmeye esas alınan tarihi içeren aya ilişkin Yİ-ÜFE}}$$

Düzeltilme işleminde esas alınabilecek en eski "Düzeltilmeye Esas Tarih" 2005 yılından (2004 takvim yılında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş olması gereken en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, 31/12/2004 tarihinden) itibaren başlar. (7)

(7) Toroslu M.Vefa, VUK Kapsamında Enflasyon Muhasebesi 20.12.2023

(4) Tebliği, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu

Devir, nev'i değişikliği ile tam ve kısmi bölünme işlemlerinde iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi; devir tarihi değil, söz konusu kıymetlerin ilk defa şirketin kayıtlarına intikal ettiği tarih olacaktır. (4)

213 sayılı Kanunun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (c) alt bendi, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belirlenen ancak ay olarak belirlenemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarihi belirleme yetkisi vermektedir. Bu çerçevede, ilgili kıymetin işletmeye girdiği yılın ilk ayı, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler için ise işletmenin kurulduğu yılın ilk ayı (işletme 2005 yılından önce kurulmuşsa 2005 yılının Ocak ayı), düzeltmeye esas tarih olarak belirlenmiştir. Kayıtlara giriş tarihi belli edilemeyen iktisadi kıymetler, 31 Aralık 2023 tarihinden önce gerçekleşen devir, nev'i değişikliği, tam ve kısmi bölünme işlemlerinden kaynaklanıyorsa, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak bu kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir, nev'i değişikliği veya bölünme tarihi dikkate alınabilir. (4)

2.3.4 Parasal olmayan kalemlerin düzeltilmiş değerlerinin hesaplanması

Parasal olmayan kalemlerin düzeltilmiş değerlerinin hesaplanmasında ilgili hesap kalemleri bazından incelenecektir.

2.4 Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

2.4.1 Stoklar

213 sayılı Kanunun değerlendirme ölçütlerine göre stoklar, maliyet bedeli ile değerlendirilmekte olup, 2023 hesap dönemi sonu itibarıyla maliyet bedelleri üzerinden defterlere kayıt tarihlerine göre bulunan düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısının çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır. Ancak, işletmeler, çeşit ve miktar itibarıyla önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak, düzeltme işleminde gerçek yöntemi uygulayabilecekleri gibi toplulaştırılmış yöntemlerden herhangi birini de gibi tercih edebileceklerdir. Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayırma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemleri seçenler ise mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibarıyla diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler. (8) Stokların toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltilmesi ihtiyarı olup, tercihin bu yönde kullanılması durumunda seçilen yöntemden 3 hesap dönemi dönmemeleri gerekir. (9)

Gerçek Yöntem

Stokların gerçek yöntemle göre enflasyon düzeltilmesi işlemi, düzeltmeye esas tutarın aşağıda belirtilen düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilir.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Mali tabloların ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{\text{Düzeltilmeye esas alınan tarihi içeren aya ilişkin Yİ-ÜFE}}$$

(8) Vural İrfan YMM, Enflasyon Düzeltmesi

(9) Ülgen Soner YMM, Enflasyon Düzeltmesine Hazırlık Çalışmaları Ve Düzeltmenin Bilançolar Üzerine Etkisi

Örnek Uygulama-1

İşletmenin 31.12.2023 tarihli bilançosunda 1.000.000.-TL tutarında ticari malları bulunmaktadır. Bu stokların aktife giriş tarihleri aşağıda gösterilmiştir. İşletme, stokların enflasyon düzeltmesini gerçek yönetime göre yapmaya karar vermiştir.

Aktife giriş tarihi	Tutar
25.10.2022	150.000,00
15.06.2023	225.000,00
10.08.2023	300.000,00
20.10.2023	325.000,00
Toplam	1.000.000,00

Düzeltilmeye Esas Tarihlerin ve Fiyat Endekslerinin Belirlenmesi

Düzeltilmeye Esas Tarih	İlgili Dönem	Yİ-ÜFE
25.10.2022	Eki.22	2011,13
15.06.2023	Haz.23	2320,72
10.08.2023	Ağu.23	2659,60
20.10.2023	Eki.23	2803,29

Düzeltilme Katsayılarının hesaplanması

Dönem	Yi-Üfe	İşlem	Düzeltilme Katsayısı
Eki.22	2011,13	2915,02 / 2011,13	1,44944
Haz.23	2320,72	2915,02 / 2320,72	1,25608
Ağu.23	2659,60	2915,02 / 2659,60	1,09604
Eki.23	2803,29	2915,02 / 2803,29	1,03986

Düzeltilmiş Tutarın Hesaplanması

Düzeltilmeye Esas Tarih	Düzeltilmeye Esas Tutar	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş tutar	Enflasyon Farkı
25.10.2022	150.000	1,44944	217.417	67.417
15.06.2023	225.000	1,25608	282.619	57.619
10.08.2023	300.000	1,09604	328.811	28.811
20.10.2023	325.000	1,03986	337.953	12.953
	1.000.000		1.166.800	166.800

Muhasebe Kaydı;

153 Ticari Mallar	166.800
153.1 Ticari Mallar Enf. Muh. Farkı	
689 Enflasyon Düzeltme Hesabı	166.800

Toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltme katsayıları

213 Sayılı kanunda mükelleflere Basit ortalama yöntem ve stok deviz hızı yöntemi olmak üzere iki tür toplulaştırılmış yönteme izin verilmiştir. İşletmeler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebileceklerdir.

Basit ortalama yöntem;

$$\begin{array}{l} \text{Dönem} \\ \text{Ortalama} \\ \text{Düzeltilme} \\ \text{Katsayısı} \end{array} = \frac{\text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{(\text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Bilanço günü itibariyle bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki Yİ-ÜFE})/2}$$

Stok Devir Hızı Yöntemi;

İşletmeler öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır. Stokların hangi aydan kaldığı bulunduktan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısını bulmak ve bu katsayıyla 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpmaktır. (4)

Dönem içinde Satılan Toplam Mal Maliyeti

Stok Devir Hızı =

(Dönem Başı Stok Tutarı+ D.Sonu Stok tutarı)/2

Ortalama Stokta Kalma Süresi

=

Dönem Gün Sayısı

Stok Devir Hızı

(4) Tebliği, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu

2.4.2 Sabit Kıymetler (Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar);

Sabit kıymetlerde enflasyon düzeltmesi yasal kayıtlara alım tarihine göre hesaplanır. Düzeltmeye esas değer hesaplanırken yine ROFM maliyetleri ve VUK 298 Geçici maddelere istinaden yapılan yeniden değerlendirme işlemleri iptal edilerek düzeltmeler yapılır. (10)

Düzelme kat sayısı aşağıdaki formülle hesaplanır;

$$\text{Düzelme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2023 Yİ-ÜFE}}{\text{Sabit Kıymetin Alındığı Ay Yİ-ÜFE}}$$

Örnek Uygulama-3

İşletme 11.10.2020 tarihinde 1.000.000 değerinde makine satın almıştır. Makinenin satın alınmasında 200.000 TL finansman maliyetine (ROFM) katlanmış ve bunu makinanın maliyetine dahil etmiştir.

31 Aralık 2023 tarihli bilançolarında enflasyon düzeltmesi aşağıdaki şekilde olacaktır.

Makinanın net değeri 1.000.000-200.000 = 800.000 TL

$$\text{Düzelme Katsayısı} = \frac{2915,02}{533,44} \cdot 5,46457$$

(10) Kartal Ahmet, Baş Erhan, Enflasyon Muhasebesi 24.01.2023

Düzeltilmeye	Düzeltilmeye	Düzeltilme	Düzeltilmiş	Enflasyon
Esas Tarih	Esas Tutar	Katsayısı	tutar	Farkı
11.10.2020	800.000	5,46457	4.371.656	3.571.656

Muhasebe Kaydı

253 Tesis Makine ve Cihazlar	3.571.656
253.1 Tesis Makine ve Cihazlar Enf. Muh. Farkı	
689 Enflasyon Düzeltme Hesabı	3.571.656

2.4.3 Birikmiş Amortismanlar;

Amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. (4) Ancak 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinde 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.

(4) Tebliği, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu

Örnek Uygulama-4

İşletme 11.10.2020 tarihinde 1.000.000 değerinde makine satın almıştır. Makinanın faydalı ömrü 10 yıldır.

31 Aralık 2023 tarihi itibarıyla birikmiş amortismanı 400.000 TL. (4 yıl *100.000 TL)

Aralık 2023 Yİ-ÜFE

Düzeltilme

=

Katsayısı

Sabit Kıymetin Alındığı Ay Yİ-ÜFE

2915,02

Düzeltilme Katsayısı =

5,46457

533,44

Makinanın enflasyon düzeltmesinin değeri;

Düzeltilmeye	Düzeltilmeye	Düzeltilme	Düzeltilmiş	Enflasyon
Esas Tarih	Esas Tutar	Katsayısı	tutar	Farkı
11.10.2020	800.000	5,46457	4.371.656	3.571.656

Makinanın değer artış oranı;

2.771.656

Makinanın değer artış oranı =

3,46457

800.000

Birikmiş Amortisman Düzeltme Katsayısı : (1+ Makinanın değer artış oranı)

Birikmiş Amortisman Düzeltme Katsayısı : (1+ 3,46457) = 4.46457

Düzeltilmeye Esas Tutar	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş tutar	Enflasyon Farkı
400.000	4,46457	1.785.828	1.385.828

Muhasebe Kaydı

253 Tesis Makine ve Cihazlar	3.571.656
253.1 Tesis Makine ve Cihazlar Enf. Muh. Farkı	
689 Enflasyon Düzeltme Hesabı	3.571.656
<hr/>	
689 Enflasyon Düzeltme Hesabı	1.385.828
257. Birikmiş Amortismanlar Enf Düzeltmesi	1.385.828
257.01 Tesis Makine B.Amortism Enf Düzeltmesi	

2.4.4 Yapılmakta Olan Yatırımlar;

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. (4)

Örnek Uygulama-5

İşletmenin yapılmakta olan yatırımlar hesabına ilişkin harcama tarihleri ve tutarları aşağıdaki gibidir;

Tarih	Yapılan Harcama Tutarları
11.10.2022	1.000.000
22.12.2022	1.200.000
3.05.2023	3.100.000

Tarih	Yİ-ÜFE	İşlem	Düzeltilme Katsayı
Eki.22	2011,13	2915,02/2011,13	1,44944
Ara.22	2021,19	2915,02/2021,19	1,44223
May.23	2179,02	2915,02/2179,02	1,33777

(4) Tebliği, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu

	Düzeltilmeye	Düzeltilme	Düzeltilmiş	Enflasyon
Tarih	Esas Tutar	Katsayısı	tutar	Farkı
11.10.2022	1.000.000	1,44944	1.449.444	449.444
22.12.2022	1.200.000	1,44223	1.730.675	530.675
3.05.2023	3.100.000	1,33777	4.147.076	1.047.076
Toplam	5.300.000		7.327.196	2.027.196

Muhasebe Kaydı

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	3.571.656
258.1 Yapılmakta Olan Yatırımlar Enf. Muh. Farkı	
689 Enflasyon Düzeltme Hesabı	3.571.656

2.4.5 Finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetler

213 sayılı Kanunun 4842 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 290ıncı maddesinin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortismanına tabi tutulmaktadır. Bu çerçevede, mezkûr madde kapsamındaki finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, kiracılar tarafından enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

(4)

(4) Tebliği, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu

2.4.6 Özkaynak Hesapları

Aşağıdaki hesaplar da parasal olmayan kalem niteliğinde olup enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

- Sermaye
- Sermaye düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları
- Hisse Senetleri İhraç Primleri
- Hisse Senedi İptal Karları
- Yasal Yedekler
- Statü Yedekleri
- Olağanüstü Yedekler

Özel Fonlar hesabı da bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır. Düzeltme öncesi geçmiş yıl karları ve zararları ile dönem net kar ve zararı hesabı da enflasyon düzeltme hesabına alınarak kapatılırlar. Hesap dönemi sonu itibariyle enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl karlarının dağıtılması kar dağıtımı sayılmaz ve vergiye tabi tutulmaz.

Sermaye hesaplarının düzeltilmesinde sermaye artırımını yapılan tarih ve tutarları tespit edilerek bu tarihler itibariyle kat sayı hesaplanır ve düzeltme yapılır. Sermayeye eklenen ve düzeltmeye tabi olan hesapların katsayı hesaplamasında tescil tarihleri dikkate alınır.

VUK 280/A maddesinin birinci fıkrası kapsamında oluşturulan fon hesabına ilişkin olarak Mükerrer 298 (Ç) / Geçici 31 ve 32 kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları, varlık barışı ile işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan tutarlar ve Parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlar enflasyon düzeltmesine tabii tutulmayacak ve sermayeden düşülecektir. (4)

2.4.7 Özellikli Konular

Avans Hesapları;

Avanslar esas itibarıyla parasal bir mahiyet taşımakla birlikte, ilgili olduğu kıymete bağlı olarak parasal olmayan kıymet de olabilmekte, parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda da düzeltmeye tabi tutulmaları gerekmektedir. (4)

Benzer şekilde enflasyon düzeltmesi yapmak durumunda olmayanlarca verilen veya alınan avanslar da parasal olmayan kıymet mahiyeti taşımaları durumunda, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır.

(4) Tebliği, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARLARINDA ENFLASYON

UYGULAMALARI

Vergi Usul Kanunu (VUK) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde malî tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması zorunlu tutulmuştur. (11)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanuna göre Bağımsız Denetime tabi işletmeler finansal tablolarını Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlamak zorundadır. Bu nedenle de yüksek Enflasyonlu dönemlerde Kurumun yayınladığı TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardına göre ilgili mali tablolarının tamamına enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadır.

Kurum tarafından bu amaçla TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (12)

Ülkemizde de VUK 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması sebebiyle enflasyon muhasebesi uygulaması gündeme gelmiştir. VUK uygulamalarından farklı olarak Türkiye Muhasebe Standartlarına göre enflasyon düzeltmesi uygulaması nasıl yapılmalıdır ve VUK'tan nasıl farklılıklar bulunmaktadır bunları inceleyeceğiz.

(11) 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer 298/Ç

(12) TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

3.1 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmenin finansal tabloları, ister tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımıyla hazırlanmış olsun, raporlama dönemi (bilanço tarihi) sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilir.

(12)

Bu kapsamda işletme enflasyonist dönemlerde mali tablolarını cari maliyet esasına göre düzenlemişse bir düzeltme yapması gerekmemektedir. Fakat tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolarını genel bir fiyat endeksi kullanarak düzeltmek zorundadır.

3.2 Enflasyona Göre Düzeltilecek Finansal Tablolar

Finansal Raporlama standartlarını uygulayan işletmeler Finansal Durum Tablosu (Bilanço), Kar veya Zarar ve Diğer kapsamlı Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu, Özkaynak Değişim tablosu ve ilgili dipnot kalemlerini enflasyona göre düzeltir. Bu kapsamda tarihi maliyet esasına göre gösterilen parasal olmayan kalemler genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

Karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablolar enflasyonun başladığı en erken dönemin başlangıcına kadar düzeltilir. Bu kapsamda ülkemizdeki enflasyonist dönem 2021 yılında başladığından düzeltme yapılacak finansal tablolar 01.01.2022 tarihli açılış bilançosuyla başlayıp, 31 Aralık 2022 ve 31 Aralık 2023 olmak üzere üç sütunda sunulacaktır.

(12)TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

3.3 Düzeltme Katsayısının Hesaplaması

VUK hükümlerine göre İşletmeler Finansal Tablolarını düzeltirken Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi(Yİ-ÜFE) endeksini kullanmaktadır.

Türkiye Finansal Raporlama Standartına göre ise işletmeler TÜİK tarafından yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi(TÜFE)'ne göre düzeltme yapacaklardır. Söz konusu düzeltme kat sayısı düzeltmenin yapıldığı tarihteki endeksin işlem veya kayıt tarihindeki endekse bölünmesiyle bulunacaktır. (13)

Aralık 2023 TÜFE

Düzeltilme Katsayısı =

İşlem Tarihi TÜFE

3.4 Finansal Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

3.4.1 Finansal Durum Tablosunun Düzeltilmesi

Finansal durum tablosu düzeltilirken öncelikle parasal ve parasal olmayan kalemler ayrılır. Parasal kalemler cari ölçüm biriminde raporlandığı için düzeltme gerektirmezler. Tarihi maliyetle izlenen parasal olmayan kalemler ise kayıt tarihlerinden itibaren endekslenerek raporlama dönemi sonundaki cari değerlerine getirilerek düzeltmeye tabi tutulurlar.

(13)KGGK, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulama Rehberi S,3

Maddi Duran varlıklar, Maddi Olmayan Duran varlıklar, ilk madde malzemeler ve ticari mallar, yapılmakta olan yatırımlar, şerefiye, patent vb. varlıklar alım tarihleri itibariyle endekslenerek düzeltilirler.

Stokların değerlemesinde yine toplulaştırılmış yöntemler kullanılabilir. Yarı Mamül ve Mamüleri ise üretim maliyetlerinin oluştuğu tarih dikkate alınarak düzeltmeye tabi tutulmaktadır. (13)

Maddi duran varlıklarda alım tarihleri belli olmayan çok geriye dönük kıymetler olabilir. Böyle ender durumlarda bağımsız bir değerlendirme şirketine değer tespiti yaptırılarak ilgili düzeltme kayıtları yaptırılır.

Standardın uygulamasında önceki dönemlerde tarihi maliyet yerine yeniden değerlendirme yapılmışsa ve ilgili değer artışları özkaynaklarda raporlanmışsa bu yeniden değerlendirme değer artışları iptal edilir. Sonraki yıllarda da bu yöntemi uygulayan işletmeler bilanço dönemi sonunda ilgili değer artışını dikkate alır ve karşılaştırmalı dönemlere ilişkin değer artışlarını ilgili dönem katsayılarıyla yeniden düzeltmeye tabi tutar.

Reel olmayan finansman maliyetlerinin ilgili maddi duran varlık kalemlerinden çıkarılmasında reel faiz formülü kullanılarak hesaplanır.

$$\text{Reel Faiz} = [(1 + \text{faiz oranı}) / (1 + \text{enflasyon oranı}) - 1]$$

(13) KGK, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulama Rehberi

Örnek Uygulama – 6

İşletme 1.000.000 TL değerinde bir makinayı % 25 faiz oranıyla 12 ay vadeli kredi ile satın almıştır. 250.000 TL değerindeki faiz maliyetinin tamamını makinanın maliyetine eklemiştir.

Makinanın yasal kayıtlardaki itfa değeri 1.250.000 TL olmuştur. 250.000 TL faiz gideri içerisindeki ROFM aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır;

Makinanın alındığı yıldaki enflasyon oranı oranının % 10 olduğu varsayımı altında;

$$\text{ROFM} = 1.000.000 \times 0,10 = 100.000 \text{ TL}$$

$$\text{Reel Faiz} = ((1+0,25)/(1+0,10))-1 = 0,136$$

$$\text{Reel Olmayan Finansman Gideri} = 1.000.000 \times 0,136 = 136.363 \text{ TL}$$

Özkaynak kalemleri VUK'da olduğu gibi işlem tarihleri itibariyle endekslenerek düzeltme işlemine tabi tutulur ve düzeltme önceki geçmiş yıl kar/zararı ile dönem net kar/zararı kapatılarak sermayeye ilave edilir.

3.4.1.1 Ertelenmiş Vergi

Finansal Tablolar hazırlanırken vergiye esas değer ve geçici farklar üzerinden hesaplanan vergidir. (14)

(14) Yorum, TFRS 7

Ertelenmiş Vergi Varlıkları: Geçici farklar nedeniyle gelecekteki vergi avantajlarına yol açan kalemlerdir. Örneğin, bir varlık değer kaybına uğradığında, bu değer kaybı muhasebe standartlarına göre hemen düşülürken, vergi yasalarına göre değer kaybının bir kısmının gelecekteki yıllarda düşülebileceği durumda erişimli bir vergi varlığı ortaya çıkabilir. (15)

Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri: Geçici farklar nedeniyle gelecekteki vergi ödemelerine yol açan kalemlerdir. Örneğin, bir varlık değer kazandığında, bu değer kazancı muhasebe standartlarına göre hemen yansıtılırken, vergi yasalarına göre bu değer kazancının bir kısmının gelecekteki yıllarda vergilendirilebileceği durumda erişimli bir vergi yükümlülüğü ortaya çıkabilir.

Finansal Tablolar enflasyonun etkisine göre endekslenirken ertelenen vergide oluşan geçici farklara ilişkin tüm kıymetler tek tek ele alınmalıdır. İlk uygulama sırasında açılış bilançosunda enflasyon düzeltmesi yapılmış değer ile vergiye esas değer kıyaslanarak temel fark geçici farkı oluşturur ve bu fark kayıtlara alınır. Açılış ertelenmiş vergi düzeltildikten sonraki raporlanan dönemde her iki dönem arasındaki değişim endeksi yeniden hesaplanarak düzeltme yapılmaya devam edilir. Açılış bakiyesi ile kapanış bakiyesi arasındaki ertelenmiş vergi farkı da yine dönem vergi geliri /gideri hesabına yansıtılır. (14)

(14) Yorum, TFRS 7

(15) TMS 12 Gelir Vergileri Standardı

Örnek Uygulama-6

İşletmenin defter değeri 850.000 TL olan ve vergiye esas değeri 650.000 TL olan duran varlığı bulunmaktadır. Vergiye esas değeri ve defter değerinde oluşan geçici fark ise 200.000 TL'dir İşletme bu geçici fark için 31 Aralık 2023 tarihli bilançosunda 40.000 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğünü kayıtlara almıştır. (Vergi oranı % 20 alınmıştır.)

İlgili maddi Duran Varlık için düzeltme katsayısının 5,46457 olduğu varsayılmıştır.

Maddi Duran Varlığın Enflasyon Düzeltmesi ve oluşa Geçici farklar;

Düzeltilmeye	Düzeltilme	Düzeltilmiş	Vergiye Esas	Geçici	Ertelenmiş
Esas Tutar	Katsayısı	tutar	Değeri	Fark	Vergi
850.000	5,46457	4.644.885	650.000	3.994.885	798.977

Ertelenmiş vergi açılış bakiyesi endekslemesi;

Düzeltilmeye Esas Tutar	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş tutar
40.000	5,46457	218.583

31 Aralık 2023 tarihi itibariyle enflasyon düzeltmesi yapılmış Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü hesabı **1.017.560 TL**'dir (218.583 TL + 798.977 TL)

3.4.1.2 Diğer Hususlar;

Endekse bağılı tahviller ve krediler gibi çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış olan aktif ve pasifler, raporlama dönemi sonundaki değerlerine getirilmelerini sağlamak amacıyla anlaşma şartları çerçevesinde düzeltilir. Bu kalemler, düzeltilmiş finansal durum tablosunda (bilançoda) düzeltilmiş değerleri üzerinden taşınır. (12)

3.4.2 Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alan tüm gelir ve gider hesapları işlem tarihleri baz alınarak ilgili olduğu aya ve raporlama dönemi sonundaki orana göre endekslenir. (13)

$$\begin{array}{l} \text{Düzeltilme} \\ \text{Katsayısı} \end{array} = \frac{\text{Raporlama Dönemi Sonundaki TÜFE}}{\text{İşlem Tarihindeki Aya Ait TÜFE}}$$

(12) Raporlama, TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal

(13) KGGK, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulama Rehberi S,3

Gelir ve gider kalemlerinin düzeltmesinde bazı hesapların cari değere getirilmesi mümkün olmayabilir. Bu gelir ve gider hesaplarının düzeltilmesi öncelikle finansal durum tablosundaki enflasyon düzeltmesi farklarına bağlıdır. (13)

Bu gelir gider hesaplarından bazıları aşağıdaki gibidir;

- Satışların Maliyeti
- Amortisman ve itfa Giderleri
- Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen parasal olmayan kalemlerdeki kazanç ve kayıplar
- Ertelenmiş Vergi Gelir veya Gideri
- Net parasal pozisyon kazanç ya da kayıpları

3.4.3 Özkaynak Değişim Tablosu

Parasal olmayan kalemlerden oluşan özkaynak değişim tablosu ilgili özkaynak hesaplarının işlem tarihleri itibariyle endekslenerek düzeltmeye tabi tutulur. İstisna olarak geçmiş yıl kar zararları ve yeniden değerlendirme artışları düzeltmeye tabi tutulmaz. Önceki yıllarda tarihi maliyet yerine yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden sunulan varlıklara ilişkin özkaynak hesabında takip edilen yeniden değerlendirme değer artışları öncelikli olarak iptal edilir. Raporlama dönemi sonundaki yeniden değerlendirilmiş değerle açılış finansal durum tablosundaki düzeltilmiş değer ile yeniden endekslenerek düzeltme işlemi devam ettirilir. (13)

(13) KGG, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulama Rehberi S,3

3.4.4 Nakit Akış Tablosu

TMS 29’da Nakit akış tablosunda yer alan tüm kalemlerin raporlama dönemi sonundaki cari değere getirileceği belirtilmektedir. İlgili standart düzeltme işlemlerine ilişkin detaylı bir açıklama getirmemiştir. Kamu Gözetimi Kurumu(KGK) tarafından tarafından yayınlanan enflasyon muhasebesi uygulama rehberinde nakit akış tablosuna ilişkin düzeltmeler için üç yaklaşım önerilmiştir. (13)

1. Enflasyonun işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları üzerindeki etkisinin bu faaliyetlerin her biri için ayrı ayrı sunulması ve net parasal pozisyon kazanç veya kaybının nakit ve nakit benzerlerinin mutabakatında mutabakat kalemi olarak sunulması.
2. Nakit ve nakit benzerleri üzerindeki parasal kazanç veya kaybın ve enflasyonun işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına etkisinin tek bir tutar olarak sunulması.
3. Enflasyonun işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları üzerindeki etkisinin ilgili kaleme atfedilmesi ve nakit ve nakit benzerleri üzerindeki parasal kazanç veya kaybın ayrı olarak sunulması.

(13) KGK, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulama Rehberi S,3

Tablo-1 Enflasyon Düzeltmesi-Parasal Kıymetler (6)

Hazır Değerler	102, 103 108 hesaplar
Alış Bedeliyle Değerlenmeyen Menkul Kıymetler	111, 112 hesaplar
Ticari Alacaklar	120, 121, 122, 124, 126, 128, 129, 222, 224, 226, 228, 229 hesaplar
Diğer Alacaklar	131, 132, 133, 135, 137, 138, 139, 231, 232, 233, 235, 237, 238, 239 hesaplar
Peşin ödenen, devreden iade Vergilerler	190, 191 ,192, 193, 195, 196, 197, 291, 292, 295 hesaplar
Sermaye Tahahhütleri ve Avanslar	179, 243, 246, 269, 279, 281 hesaplar
Finansal Borçlar	302, 303, 304, 305, 308, 309, 402, 405, 407, 408 hesaplar
Ticari Borçlar	320, 321, 322, 323, 326, 420, 421, 422, 426 hesaplar
Diğer Kısa ve Uzun Vadeli Borçlar	331, 332, 333, 335, 337, 431, 432, 433, 437, 438 hesaplar
Gelir ve Gider Tahakkukları/ödenecek vergiler	360, 361, 368, 370, 371, 373, 381, 391, 392, 393, 397, 481, 492, 493 hesaplar

(6)Ferit, Taş YMM, Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi S,17

Tablo-2 Düzeltme İşlemine Esas Tarihler

Alış Bedeli ile Değerlenen Menkul Kıymetler	Satın Alma Tarihi		
Alış Bedeli ile Değerlenen Mali Duran Varlıklar			
İlk Madde ve Malzeme Stokları	Maliyetine Dahil Edilen Unsurlar	Defter Kayıt Tarihi	Bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir
Ticari Mallar Stokları			
Yarı Mamül Stokları			
Mamül Stokları			
Yıllar Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyeti Oluşturan Unsurlar			
Gelecek Aylar ve Yıllara Ait Giderler			
Maddi Duran Varlık	Bu Varlıkları		
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Oluşturan		
Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	Unsurlar		
Yıllar Sari İnşaat ve Onarım Hakedişleri			
Haklar			
Şerefiyeler			
Özel Fonlar			
Kar Yedekleri			

(7) Toroslu M.Vefa, VUK Kapsamında Enflasyon Muhasebesi 20.12.2023

Tablo-2 Düzeltme İşlemine Esas Tarihler

Parasal Olmayan Alınan Depozito ve Teminatlar	Tahsil Tarihi
Parasal Olmayan Alınan Avanslar	
Nakit Olarak Ödenmiş Sermaye	
Hisse Senetleri İhraç Primleri	
Hisse Senedi İptal Karları	
Parasal Olmayan Verilen Depozito ve Teminatlar	Ödeme Tarihi
Parasal Olmayan Verilen Avanslar	
Aynı Sermaye Olarak Konulan Kıymetler	Mülkiyetin intikal Ettiği Tarihi
Kar Yedekleri, Geçmiş yıl Karları ve Net Dönem Karının, Parsal Olmayan Kıymet Olarak Kabul Edilecek Fonların, Özsermaye Kalemlerine Ait Fark Hesaplarının Sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye	Tescil Tarihi
Nakdi Sermaye Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	Ödeme Tarihi
Aynı Sermaye Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	Sermaye Olarak Konulan Kıymetlerin Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih
Temettü Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	İştirak Edilen Şirket Sermayesinin Tescil
Parasal Olmayan Karşılıklar	Bağlı Oldukları İktisadi Kıymet İçin Belirlenen Tarihleri

Tablo-3 VUK 555 Sayılı Tebliğ İle TMS 29 Karşılaştırma Tablosu

DÜZELTİMLER	VUK 555 SAYILI TEBLİĞ	TMS 29
Endeksin belirlenmesi ve düzeltme katsayısının hesaplanması	Yİ-ÜFE	TÜFE
Parasal ve Parasal olmayan kalemlerin ayrıştırılması	Tebliğe göre düzeltme yapılı	İlgili Tebliğe göre düzeltme yapılır. Finansa raporlamada VUK uygulamalarında yer almayan karşılıklarda da düzeltmeye tabi tutulur. 8 Örn: kıdem tazminatı karşılıkları
Parasal Olmayan kalemlerin değerinin düzeltilmesi her iki uygulamada da aynıdır.	Parasal Olmayan kalemlerin değerinin düzeltilmesi her iki uygulamada da aynıdır.	Parasal Olmayan kalemlerin değerinin düzeltilmesi her iki uygulamada da aynıdır.
Fiyat değişikliklerine bağlanmış olan parasal kalemlerin değerinin düzeltilmesi,	yok	Var
Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen varlıklar	Önceki yeniden değerlemeler kaldığı yerden düzeltilecek	Gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen varlıklar düzeltmeye tabi tutulmayacak

Parasal pozisyon kayıp veya kazancının hesaplanması,	yok	var
Vergiler	enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan karlar 2023 yılına vergiye tabi değildir	Ertelenmiş vergi geliri ya da gideri hesaplanır
Enflasyonun etkine göre düzeltilmiş açılış finansal durum tablosunun hazırlanması	yok	Geriye doğru açılış bilançoları düzeltilecek. 31 Aralık 2023 tarihli raporlamalarda 01.01.2021 tarihi açılış bilançosu olacak.
Enflasyonun etkisine göre düzeltilmiş önceki döneme/dönemlere ait karşılaştırılmalı finansal tabloların hazırlanması	yok	Önceki dönem finansal tablolar karşılaştırmalı olarak düzeltilecekler
Enflasyonun etkisine göre düzelecek finansal tablolar	2023 yılında sadece bilanço hazırlanacak	Finansal durum Tablosu, Kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, Özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve ilgili dipnotlar düzeltilecek
2024 yıl sonunda düzeltme yapılacak	2024 yılında geçici vergi dönemlerinde düzeltme yapılacak	2024 yıl sonunda düzeltme yapılacak

Tablo-4. 2003-2023 Tarihleri Arası Yİ-ÜFE

Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Year	Jan.	Feb.	March	April	May	June	July	August	Sep.	Oct.	Nov.	Dec.
Endeks-Index												
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2020	462,42	464,64	468,69	474,69	482,02	485,37	490,33	501,85	515,13	533,44	555,18	568,27
2021	583,38	590,52	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45	858,43	1022,25
2022	1129,03	1210,60	1321,90	1423,27	1548,01	1652,75	1738,21	1780,05	1865,09	2011,13	2026,08	2021,19
2023	2105,17	2138,04	2147,44	2164,94	2179,02	2320,72	2511,75	2659,60	2749,98	2803,29	2882,04	2915,02

Tablo-5. 2003-2023 Tarihleri Arası TÜFE

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
	January	February	March	April	May	June	July	August	September	October	November	December
2003	94,77	96,23	98,12	99,09	100,04	100,12	99,93	100,09	101,44	102,38	103,68	104,12
2004	104,81	105,35	106,36	106,89	107,35	107,21	107,72	108,54	109,57	112,03	113,50	113,86
2005	114,49	114,51	114,81	115,63	116,69	116,81	116,14	117,13	118,33	120,45	122,14	122,65
2006	123,57	123,84	124,18	125,84	128,20	128,63	129,72	129,15	130,81	132,47	134,18	134,49
2007	135,84	136,42	137,67	139,33	140,03	139,69	138,67	138,70	140,13	142,67	145,45	145,77
2008	146,94	148,84	150,27	152,79	155,07	154,51	155,40	155,02	155,72	159,77	161,10	160,44
2009	160,90	160,35	162,12	162,15	163,19	163,37	163,78	163,29	163,93	167,88	170,01	170,91
2010	174,07	176,59	177,62	178,68	178,04	177,04	176,19	176,90	179,07	182,35	182,40	181,85
2011	182,60	183,93	184,70	186,30	190,81	188,08	187,31	188,67	190,09	196,31	199,70	200,85
2012	201,98	203,12	203,96	207,05	206,61	204,76	204,29	205,43	207,55	211,62	212,42	213,23
2013	216,74	217,39	218,83	219,75	220,07	221,75	222,44	222,21	223,91	227,94	227,96	229,01
2014	233,54	234,54	237,18	240,37	241,32	242,07	243,17	243,40	243,74	248,37	248,82	247,72
2015	250,45	252,24	255,23	259,39	260,85	259,51	259,74	260,78	263,11	267,20	268,98	269,54
2016	274,44	274,38	274,27	276,42	278,02	279,33	282,58	281,76	282,27	286,33	287,81	292,54
2017	299,74	302,17	305,24	309,23	310,61	309,78	310,24	311,85	313,88	320,40	325,18	327,41
2018	330,75	333,17	336,48	342,78	348,34	357,44	359,41	367,66	390,84	401,27	395,48	393,88
2019	398,07	398,71	402,81	409,63	413,52	413,63	419,24	422,84	427,04	435,59	437,25	440,50
2020	446,45	448,02	450,58	454,43	460,62	465,84	468,56	472,61	477,21	487,38	498,58	504,81
2021	513,30	517,96	523,53	532,32	537,05	547,48	557,36	563,60	570,66	584,32	604,84	686,95
2022	763,23	799,93	843,64	904,79	931,76	977,90	1001,03	1015,65	1046,89	1084,00	1115,26	1128,45
2023	1203,48	1241,33	1269,75	1300,04	1300,60	1351,59	1479,84	1614,31	1691,04	1749,11	1806,50	1859,38

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yayımlanan 555 sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Enflasyon Düzeltmesine ilişkin tüm ayrıntılara yer vermiştir. İşletmeler 2023 yılında tebliğe istinaden finansal tablolarını değiştirip karşılaştırılabilirliği sağlayacaklardır. Ancak TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Dönemlerde Finansal Raporlama Standardı oldukça eski bir standart olması yanında açıklamalar ve uygulama konusunda yeterince açıklayıcı değildir. TFRS 7 Yorumunda da açıklamalar sınırlı kalmıştır. Kamu Gözetimi Kurumu Tarafından ilgili standardın yeterli görülmemesi sebebiyle “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulama Rehberini” yayınlamıştır. İlgili Rehber doğrultusunda finansal tablolarını enflasyona göre hazırlayan işletmeler için bir yol gösterici olmuş ve tüm özellikli durumlara açıklama getirmiştir. (16)

Kaynakça

1. **YÜKÇÜ, Prof. Dr. Süleyman,ÖZKAN, Yrd. Doç. Dr. Serdar.** *Enf Muhasebesi - 1.*
2. **Rüstem, Hacırüstemoğlu.** *Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları .*
3. **VUK.** *298 Sayılı Vergi Usul.*
4. **Tebliği, 555 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu.** *vuk 555.*
5. **İSMMMÖ Türmob Sürgem.** *Enflasyon Muhasebesi Eğitim Sunumu.*
6. **Ferit, Taş YMM.,.** *Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi S,17.*
7. **Toroslu M.Vefa, VUK Kapsamında Enflasyon Muhasebesi.** *Makale.*
8. **Vural İrfan YMM, Enflasyon Düzeltmesi.** *Enflasyon Düzeltmesi .*
9. **Ülgen Soner YMM.** *Enflasyon Düzeltmesine Hazırlık Çalışmaları Ve Düzeltmenin Bilançolar Üzerine Etkisi.*
10. **Kartal Ahmet, Baş Erhan,.** *Enflasyon Muhasebesi 24.01.2023.*
11. **213, VUK.** *298/Ç, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Mükerrer.*
12. **KGK.** *TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal.*
13. —. *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulama Rehberi S,3.*
14. **Yorum, TFRS 7.** *TFRS 7.*
15. **TMS 12, Gelir Vergileri Standardı.** *TMS 12.*
16. **DURSUN, KELEŞ.** *TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri .*



T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
DÖNEM PROJESİ DEĞERLENDİRME FORMU



Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Enstitünüz işletme/Finans Anabilim Dalı 22962203 numaralı tezsiz yüksek lisans öğrencisi Fulya ELMAS'ın "Enflasyon Muhasebesinin Vergi Usul Kanunu Ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısında İncelenmesi Ve Muhasebeleştirilmesi" adlı (İngilizce Başlığı "Examination and Accounting of Inflation Accounting in Terms of Tax Procedure Law and Turkish Accounting Standards") tezsiz yüksek lisans dönem projesi tarafımda değerlendirilmiş olup,

BAŞARILI

BAŞARISIZ

bulunmuştur.

Dönem projesi danışmanı olarak, adı geçen öğrencinin notunun, dönem projesinin Enstitünüz Müdürlüğü'ne tesliminden önce *Öğrenci İşleri Bilgi Sistemi*'ne (OİBS) tarafımdan işlendiğini beyan ederim.

DÖNEM PROJESİ DANIŞMANI ONAYI

TARİH: 09.02.2024

UNVANI/ADI-SOYADI VE İMZASI

Prof. Dr. Yalçın KARATEPE

UYARI: Değerlendirme Formu'na, 1 adet proje CD'si (PDF formatında), 1 adet ciltlenmiş proje, 1 adet Turnitin Raporunun CD'si ve turnitin intihal yazılım programının danışman onaylı raporu da eklenecektir.