

VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ TASLAĞI
(SIRA NO: ...)

BİRİNCİ BÖLÜM
Başlangıç Hükümleri

Amaç ve kapsam

Madde 1- (1) Mali tabloların uzun yıllar süren yüksek enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesini teminen, 17/12/2003 tarihli ve 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile; 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin değiştirilerek yeniden düzenlenmesi ve aynı Kanuna geçici 25 inci maddenin eklenmesiyle enflasyon düzeltilmesi müessesesi/uygulaması 30/12/2003 tarihinden itibaren vergi sistemimizdeki yerini almıştır. Enflasyon düzeltilmesi ile ilgili olarak 5024 sayılı Kanun ikili bir yaklaşım getirmiştir. 1/1/2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloların düzeltilmesine ilişkin süreklilik arz eden ve düzeltme işlemine ilişkin ana esasların belirlendiği hükümlere 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında; 31/12/2003 tarihli bilançonun düzeltilmesine ilişkin hükümlere ise aynı Kanunun geçici 25 inci maddesinde yer verilmiştir.

213 sayılı Kanunun geçici 25 inci maddesinin uygulamasına ilişkin olarak 328 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının uygulamasına ilişkin olarak ise 338 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca söz konusu maddelerin uygulamasına ilişkin olarak 333, 337, 345 ve 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde de düzenlemeler ve açıklamalar yapılmıştır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltilmesi, aynı fıkranın (9) numaralı bendinde belirtilenler hariç, kapsam dâhilindeki mükelleflerden hesap dönemi takvim yılı olanlar tarafından en son 2004 takvim yılı itibarıyla yapılmıştır. Müteakip takvim yıllarında ise 2020 takvim yılına kadar gerekli koşulların oluşmaması nedeniyle, 2021 ve 2022 takvim yıllarında da aynı Kanunun geçici 33 üncü maddesiyle enflasyon düzeltilmesi 2023 takvim yılı sonuna kadar ertelendiğinden 2005 ila 2022 takvim yıllarında (18 yıl) enflasyon düzeltilmesi yapılmamıştır. 2023 takvim yılı (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi) sonu itibarıyla ise, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü madde gereğince, 2023 hesap dönemine ilişkin mali tabloların mezkûr madde ve aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekmektedir.

(2) 2023 hesap dönemi ve düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin olarak enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak mali tabloların ve 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ile geçici 33 üncü maddesine göre yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esaslarının belirlenmesi bu Tebliğin amacını ve kapsamını oluşturmaktadır.

Yasal dayanak

Madde 2- (1) 213 sayılı Kanunun;

- 174 üncü maddesinde, “*Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır.*”

Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır.

Şu kadar ki, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.

Yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.

Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır.”,

- Mükerrer 298 inci maddesinde, “A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur:

1. 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 otuzaltı 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.

Cumhurbaşkanı; bu maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,

d) Düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayısı,

e) Ortalama düzeltme katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayısı,

f) Fiyat endeksi (ÜFE); Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksini,

g) Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFİ artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutarı,

h) Toplulaştırılmış yöntemler;

aa) Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını,

ab) Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi; dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır. Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.),

i) Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıyı,

j) Taşıma; malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemi,

k) Taşıma katsayısı; malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı,

l) Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesapları,

m) Enflasyon düzeltme hesabı; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı (Bu hesap enflasyon fark hesapları ile karşılıklı olarak çalışır. Parasal olmayan aktif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan pasif kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. Enflasyon düzeltme hesabının bakiyesi gelir tablosuna aktarılmak suretiyle kapatılır.),

n) Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farkı, ifade eder.

3. Düzeltme işleminde aşağıdaki tarihler esas alınır:

a) Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle malî duran varlıklar için; satın alma tarihi.

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddî duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddî olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tâbi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sarî inşaat ve onarım hakedişleri, haklar ve şerefîyeler 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 kârları için; tahsil tarihi.

d) Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.

e) Aynî sermaye olarak konulan kıymetler için; mülkiyetin intikal ettiği tarih.

f) Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için; tescil tarihi.

g) Nakdî sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynı sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.

h) Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.

4. Düzeltme işleminde bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak stokların, satılan malın ve maddî duran varlıkların maliyet bedeline ve malî duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tâbi tutulur. Topplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tâbi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

Mükellefler; reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile üç aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tâbi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasınca uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel olmayan kısımları bu madde hükümlerine tâbi tutulur.

5. Mükellefler düzeltme işleminde Maliye Bakanlığınca belirlenen toplulaştırılmış yöntemleri uygulayabilirler. Ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir.

Yıllara sarî inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sarî inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir. Bu hesap için bitiminde kâr/zarar hesabına intikal ettirilir.

Düzeltilme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapılmıyorsa bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işlemeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

Enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.

Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.

6. Amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanır.

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabilirler.

7. Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları için (5) numaralı bendin beşinci paragraf hükmü uygulanır.

8. Maliye Bakanlığı;

a) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla; enflasyon düzeltmesinde toplulaştırılmış yöntemler kullanılmasına izin vermeye, toplulaştırılmış yöntem uygulanabilecek kalemleri belirlemeye,

b) Mükellef veya meslek grupları ya da mükelleflerin aktif toplamları veya ciroları itibarıyla hangi tür malî tabloların; enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmayacağını ve geçici vergi dönemlerinde düzeltilip düzeltilmeyeceğini belirlemeye,

c) (3) numaralı bentte yer almayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirlemeye,

d) Ortalama ticarî kredi faiz oranının tespitine ilişkin usul ve esasları tespit etmeye,

e) Bölgeler, sektörler, iş grupları, iş neveleri veya parasal olmayan kıymetler itibarıyla döviz, altın ve benzeri değerleri esas alarak düzeltme yaptırmaya ve günlük olarak belirlenen endeks veya değerleri kullandırmaya,

f) Parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirlemeye,

g) Net parasal pozisyon kâr/zarar hesabı yaptırmaya,

h) Enflasyon düzeltmesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye,

Yetkilidir.

9. Mühürsüz sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işigal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar.

...

C) Vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresi "ÜFE" olarak uygulanır.

Ç) Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (kollektif, adî komandit ve adî şirketler dahil, (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında söz konusu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapanlar ile kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç), (A) fıkrasında yer alan enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinin sonu itibarıyla, bilançolarına dahil bulunan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilenler hariç) ve bunlar üzerinden ayrılmış olup

bilançolarının pasifinde gösterilen amortismanları aşağıda belirtilen şartlar doğrultusunda yeniden değerleyebilirler.

1. İktisadi kıymetlerin maliyet bedellerine eklenmiş bulunan (iktisadi kıymetlerin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin olanlar hariç) kur farkları ve kredi faizleri (bunlara isabet eden amortismanlar dahil) yeniden değerlendirme kapsamına girmez.

2. Yeniden değerlemede, iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve değerlemenin yapılacağı hesap dönemi sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

...

4. Yeniden değerlendirme neticesinde iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelen değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışı ayrıntılı olarak görünecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. ...

5. İktisadi kıymetlerini bu fıkra kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler. Yeniden değerlemeye tabi tutulanların her birine isabet eden değer artışları ile bunların hesap şekilleri amortisman kayıtlarında ayrıntılı olarak gösterilir.

6. Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Sermayeye eklenen değer artışları, ortaklar tarafından işletmeye ilave edilmiş kıymetler olarak kabul edilir. Bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

7. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması (satış, devir, işletmeden çekiş, tasfiye gibi) halinde, bunlara isabet eden pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları aynen amortismanlar gibi muameleye tabi tutulur.

...

10. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce (A) fıkrasında belirtilen enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, anılan fıkranın (7) numaralı bendi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır. Söz konusu bent gereği öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde bu madde kapsamındaki yeniden değerlendirme değer artış fonu öz sermayeden düşülür. Ayrıca mezkûr değer artış fonunun sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

11. (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluştuğu dönemlerde, bu fıkra uyarınca yeniden değerlendirme yapılmaz. Anılan fıkrada belirtilen enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşmadığı ilk hesap döneminden itibaren, bu fıkra hükümleri uyarınca yeniden değerlendirme uygulamasına devam olunabilir. Bu durumda iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesine esas değerler olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş son bilançoda yer alan değerler dikkate alınır. Bu değerlerin tespitinde, iktisadi kıymetler için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılır.

12. Bu fıkra kapsamında yeniden değerlendirme yapılan hesap döneminden sonra (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluşması durumunda, bu fıkra hükümlerine

göre yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan iktisadi kıymetler ile bunlara ilişkin amortismanlar düzeltilmiş son değerleri dikkate alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

...”,

- Geçici 31 inci maddesinde, “*Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanununun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 30/9/2018 tarihine kadar aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.*

a) *Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanına tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.*

...

c) *Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. ...*

Taşınmazlarını bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

...

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

Birinci fıkrada sayılan mükellefler bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 31/12/2021 tarihine kadar yukarıda yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebilirler. Şu kadar ki;

...

dikkate alınır. ...”,

- Geçici 32 nci maddesinde, “*Bu maddeyi ihdas eden Kanunla mükerrer 298 inci maddeye eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirme yapabilecek olan mükellefler,*

anılan fıkra uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapacakları hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini (bu niteliklerini korudukları müddetçe sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

a) Yeniden değerlemede, taşınmazlar ile amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca ilk kez yeniden değerlendirme yapılacak hesap döneminden önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda, yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

...

c) Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. ...

Taşınmaz ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bunları, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

...

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmaz ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

...

Bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca yeniden değerlendirme yapılmadan mezkûr maddenin (A) fıkrası gereğince enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu öz sermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

...”

- Geçici 33 üncü maddesinde, “Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması açısından, birinci fıkrada enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemler enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilir.

31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümleri, mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler bakımından geçerli değildir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükümleri yer almaktadır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin ve geçici 33 üncü maddesinin beşinci fıkrasının verdiği yetkiye dayanılarak, 2023 hesap dönemi ve şartların oluşmasına ve devamına bağlı olarak (geçici vergi dönemleri dâhil) izleyen hesap dönemlerine ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemlerinin usul ve esasları bu Tebliğle belirlenmektedir.

Tanım ve kısaltmalar

Madde 3- (1) Bu Tebliğ uygulamasında;

- a) 193 sayılı Kanun: 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununu,
 - b) 213 sayılı Kanun: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununu,
 - c) 5520 sayılı Kanun: 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu,
 - ç) Bilanço esasına göre defter tutan mükellef: 213 sayılı Kanunun 177 nci maddesinde sayılan mükellefleri,
 - d) ROFM: Reel olmayan finansman maliyetini,
 - e) Yİ-ÜFE: Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 2004 yılı Aralık ayı bakımından toptan eşya fiyat endeksi (TEFE) değerini, 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini,
- ifade eder.

İKİNCİ BÖLÜM

Enflasyon Düzeltmesinin Mahiyeti ve Genel Esasları

Enflasyon düzeltmesinin mahiyeti

Madde 4- (1) 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.

213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında enflasyon düzeltmesi, "mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması" şeklinde tanımlanmıştır. 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.

(2) Enflasyon düzeltmesinde mükellefler aşağıdaki işlemleri/adımları sırasıyla yerine getireceklerdir.

a) Mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilecektir.

b) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları (düzeltmeye esas tutarları) bulunacaktır.

c) Tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenecektir.

ç) Tespit edilmiş düzeltmeye esas tutarlar ait oldukları düzeltme/taşıma katsayılarıyla çarpılacak ve parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanacak ve düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınacaktır.

d) Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilecektir.

Düzeltilme sırasında göz önünde bulundurulacak temel ilkeler

Madde 5- (1) Enflasyon düzeltmesi yapılırken, Tebliğin ilerleyen bölümlerinde yer alan esaslarla birlikte aşağıdaki ilkeler de göz önünde bulundurulacaktır.

a) Tebliğ ekinde yer alan parasal ve parasal olmayan kıymetlerin gösterilmiş olduğu listeler, işletmelerde para olarak yalnızca Türk Lirasının kullanıldığı prensibine dayanılarak hazırlanmıştır.

b) Mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır. Bu Tebliğ uygulamasında yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetler parasal kıymet olarak addedilecektir.

c) İktisadi işletmeye dâhil (karşılıklar gibi) bir takım iktisadi kıymetler asli bir kıymet mahiyeti taşımamakta ve belli bir iktisadi kıymete bağlı olarak hesaben mali tabloda kendilerine yer bulmaktadırlar. Bu tür kıymetler bağlı oldukları iktisadi kıymete göre parasal ya da parasal olmayan ayrımına tabi tutulacaktır. Bir başka ifadeyle, bunların karşılık olarak ayrıldığı kaynağın, parasal olan veya olmayan kıymet olup olmamasına göre, enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekir. Düzeltme işlemine tabi olacak karşılıklar da 213 sayılı Kanun hükümlerine göre ayrılması mümkün olan karşılıklardır. Buna göre, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre ayrılması mümkün olmayan bir karşılık, bilançoda yer alsa bile enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Örneğin, kıdem tazminatı karşılığı, garanti gider karşılığı gibi karşılıklar 213 sayılı Kanunda sayılan karşılıklar arasında yer almadığından enflasyon düzeltmesinde de dikkate alınmayacaktır. 213 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak ayrılmış olan şüpheli alacak karşılığı ise parasal mahiyet taşıdığından enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

ç) Hisse senetleri esas itibarıyla parasal olmayan bir iktisadi kıymettir ve düzeltme/taşıma katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir.

Ancak, işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 nci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye istinaden, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür.

d) İktisadi işletmeye dâhil olup düzeltme işlemine konu olan parasal olmayan kıymetlerin, işletme ile aidiyeti, düzeltmeye esas tarih ve bedellerinin tevsiki zorunludur.

Enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü

Madde 6- (1) 1/1/2004 tarihinden sonrasına ait mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasına ilişkin ana esaslar 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında yer almaktadır:

a) Mükellefler fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Cumhurbaşkanınca bu oranların değiştirilmesi halinde yeni oranlar dikkate alınacaktır. Enflasyon düzeltmesine başlanılan bir hesap döneminden sonra, söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi halinde de enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü devam edecektir.

Enflasyon düzeltmesi, her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona erecektir. Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi yapılan bir hesap döneminden sonra Yİ-ÜFE'deki artışın;

- İçinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den

ve

- İçinde bulunulan hesap döneminde %10'dan

az olması halinde enflasyon düzeltmesi sona erecektir.

b) Mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınacaktır.

c) 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 yapılacaktır.

(2) 2021 takvim yılı sonu itibarıyla söz konusu enflasyon düzeltme şartları oluşmakla birlikte, mezkûr Kanuna 7352 sayılı Kanunla eklenen geçici 33 üncü maddeyle; geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması, ancak 2023 hesap dönemi sonuna ait mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulması öngörülmüş, diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi 2023 hesap dönemi sonuna kadar ertelenmiştir.

Sonuç olarak, mükellefler 31/12/2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) mali tablolarını 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince düzelterek, daha sonraki dönemlere ait mali tabloların düzeltme işlemleri ise aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak yapılacaktır.

Düzeltilme işlemine tabi tutulacak mali tablolar

Madde 7- (1) 213 sayılı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak;

a) Muhasebenin Temel Kavramları,

b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,

c) Mali Tablolar İlkeleri,

- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi

ile ilgili düzenlemelerin/açıklamaların yapıldığı 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin “III- Mali Tablolar İlkeleri” başlıklı ekine göre mali tablolar aşağıdaki tabloları içerir:

- 1) Bilanço,
- 2) Gelir Tablosu,
- 3) Satışların Maliyeti Tablosu,
- 4) Fon Akım Tabloları,
- 5) Nakit Akım Tablosu,
- 6) Kâr Dağıtım Tablosu,
- 7) Öz Kaynaklar Değişim Tablosu.

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturmaktadır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (b) alt bendinin verdiği yetkiye dayanılarak, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerce, mali tablolardan sadece bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması uygun görülmüştür.

Enflasyon düzeltmesi yapacak olanlar

Madde 8- (1) Enflasyon düzeltmesi, kolektif, adî komandit ve adî şirketler dâhil kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yapılır. Bilanço esasına göre defter tutan kolektif, adî komandit ve adî şirketlerde enflasyon düzeltmesi bu şirketlerin bilançoları nezdinde yapılır. Kurumlar vergisi mükellefi olan iş ortaklıklarının da bilançoları enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

Örnek: Bilanço esasına göre defter tutan iki ortaklı (A) Adi Ortaklığı inşaat işleriyle iştigal etmektedir. Ortaklar gelir vergisi mükellefi olup, adi ortaklığın stopaj ve katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır. Adi ortaklıkların ortaya çıkan kâr veya zararı, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dâhil edilerek vergilenmektedir.

Bu durumda, enflasyon düzeltmesi adi ortaklığın bilançosu üzerinden yapılacak ve düzeltme sonucu tespit edilen kar zarar ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilecek, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesinden kaynaklanan kar veya zarar vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınmayacak izleyen dönemlerde yapılan düzeltme işleminden kaynaklanan kar veya zararlar ise vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

(2) 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince 31/12/2023 tarihli (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2024 yılında biten özel hesap dönemi sonuna ait) bilançonun, izleyen geçici vergi ve hesap dönemlerinde ise düzeltme şartlarının gerçekleşmesine/varlığına bağlı olarak aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası gereğince geçici vergi ve hesap dönemleri sonuna ait bilançoların mezkûr madde ile bu Tebliğe göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması, anılan mükellefler (Tebliğin bu maddesinde enflasyon düzeltmesi yapamayacakları belirtilenler hariç) için zorunluluk olup, uygulama açısından mükelleflerin herhangi bir seçimlik hakları bulunmamaktadır.

(3) Kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi devlet teşekkülleri ve kamu iktisadi kuruluşları ile bunların bünyesindeki işletmeler ve imtiyazlı işletmelerin, enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

(4) Kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı kurumlar vergisi mükellefi olan ve bilanço esasına göre defter tutan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerin de enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

(5) Yeni işe başlayan mükelleflerin enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadıkları da genel esaslara göre belirlenir. Bu mükelleflerde enflasyon düzeltmesi hükümlerinin uygulanmasında işe başlanılan tarihin bir önemi bulunmamaktadır.

1/1/2024 tarihinden sonraki dönemlerde enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bakımından, son üç ve son bir hesap dönemi, bu mükelleflerin işe başladıkları tarihten önceki dönemleri kapsıyor olsa dahi şartların gerçekleşip gerçekleşmediğinin hesabında dikkate alınır.

(6) Kazançlarını işletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Ancak, amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerini bu Tebliğe göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanına tâbi tutabilirler.

(7) Aşağıda yer alan mükellefler de, enflasyon düzeltmesi yapamazlar:

a) Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükellefler,

b) Kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen, ancak Türk para birimiyle kayıt yapmaya dönen mükelleflerden, Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi geçmemiş olanlar.

(8) Bilanço esasına göre defter tutmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri bu Tebliğe göre enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır.

Ancak, 31/12/2023 tarihi itibarıyla faal olup, 2024 takvim yılı veya sonrasında ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler ilk düzeltme işlemlerini bilanço esasına geçtikleri tarih itibarıyla geçici 33 üncü madde ve bu Tebliğin üçüncü bölümüne göre; daha sonraki düzeltme işlemlerini de mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası ve bu Tebliğin dördüncü bölümüne göre yapacaklardır.

Ayrıca, 31/12/2023 tarihi itibarıyla bilanço esasında defter tutmakta iken 1/1/2024 tarihi itibarıyla işletme hesabı esasında defter tutmaya başlayan mükellefler 31/12/2023 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapmak için gereken şartları taşıdığından, 31/12/2023 tarihli bilançoyu düzelterek 1/1/2024 tarihi itibarıyla işletme hesabı kayıtlarını ve envanterini düzeltilmiş bilançoadaki değerlere dayandırmak zorundadır.

(9) Gelir/kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmakla birlikte kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna olan, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler de enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltme yapmak zorundadırlar.

(10) Kurumlar vergisinden muaf olan ve bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunluluğu bulunmayıp, ihtiyari olarak düzeltme yapmaları mümkündür.

Bilançoda düzeltme işlemine tabi tutulacak kıymetler

Madde 9- (1) Satın alma gücü ile ulusal para değerindeki değişmeler arasındaki ilişki göz önünde bulundurulduğunda, mali tablolarda yer alan kıymetler iki gruba ayrılır:

a) Parasal Kıymetler: Ulusal para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler.

b) Parasal Olmayan Kıymetler: Parasal kıymetler dışında kalan kıymetler, diğer bir ifade ile ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler.

Bu durum bilanço açısından aşağıdaki gibi şematize edilebilir.

Aktif	BİLANÇO	Pasif
Parasal Varlıklar		Parasal Kaynaklar
Parasal Olmayan Varlıklar		Parasal Olmayan Kaynaklar

Parasal kıymetler (parasal varlıklar ve parasal kaynaklar) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Zira bilançoda görünen parasal kıymete ait değer, bilanço tarihi itibarıyla o kıymetin satın alma gücünü de göstermektedir. Ancak bilançoda görünen parasal olmayan kıymetlere (parasal olmayan varlıklar ve parasal olmayan kaynaklar) ait değerler, bilanço tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançonun enflasyonun etkilerinden arındırılmasını teminen parasal olmayan kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulur.

(2) Nevi itibarıyla iktisadi işletmelere dâhil bulunan kıymetlerden parasal ve parasal olmayan kıymetler bu Tebliğ eki listelerde (EK 1 ve EK 2) yer almaktadır. Söz konusu listelerde öz sermaye kalemlerine yer verilmemekle birlikte, aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla, bu Tebliğ uygulamasında öz sermaye kalemleri "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

Özel hesap dönemine tabi olan mükelleflerde enflasyon düzeltmesi

Madde 10- (1) 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesinde, geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı, ancak 31/12/2023 tarihli mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, özel hesap dönemine tabi mükellefler, 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemlerine ilişkin bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmayacaklar, 2024 yılında biten hesap dönemine ilişkin bilançolarını ise geçici 33 üncü madde kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

Bu bağlamda, 213 sayılı Kanunun 174 üncü maddesi kapsamında kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler bakımından, bu Tebliğ uygulamasında;

- 31/12/2023 tarihli bilanço, 2024 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço,;
- 2023 yılı hesap dönemi, 2024 yılı içinde biten hesap dönemini,
- 1/1/2024 tarihi, 2024 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi

ifade edecektir.

(2) Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, 2024 ve izleyen dönemlerde kullandıkları özel hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine bakarak enflasyon düzeltmesi yapip yapmayacaklarına karar vereceklerdir.

Dolayısıyla, özel hesap dönemine tabi olan mükellefler 2024 ve izleyen dönemlerde enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleştiği ilk geçici vergi dönemi ve aynı hesap dönemi içindeki izleyen geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonunda bilançolarını bu Tebliğin dördüncü bölümü kapsamında enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

(3) Kendisine özel hesap dönemi tayin edilmiş mükelleflerin, bu Tebliğle yapılan açıklamaları, anılan tarihleri göz önünde bulundurarak değerlendirmeleri gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

2023 Hesap Dönemi Sonuna Ait Bilançonun Düzeltmesi

Düzeltilme işlemine tabi tutulacak bilanço

Madde 11- (1) Hesap dönemi takvim yılı olanlar 31/12/2023 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilançoju düzeltme işlemine tabi tutacaktır.

(2) Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici 33 üncü maddeye göre düzeltilecek bilanço, 2024 yılı içinde biten hesap dönemi sonunda düzenleyecekleri bilanço olacaktır.

Örnek: Bilanço esasına göre defter tutan (B) işletmesinin hesap dönemi takvim yılı olmayıp 1 Haziran'da başlamakta ve 31 Mayıs'ta sona ermektedir. Buna göre (B) işletmesi, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesine göre yapması gereken düzeltme işlemini 31/5/2024 tarihli dönem sonu bilançosu üzerinde yapacaktır.

Düzeltilme işlemi

Madde 12- (1) Kapsam dâhilindeki mükelleflerce;

a) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço, enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler göz önünde bulundurulmaksızın düzenlenecektir.

b) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço için geçerli olmak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacak ve 2023 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilen kârlar üzerinden hesaplanacaktır.

c) 2023 hesap dönemi sonunda düzenlenen bilanço her halükarda enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (7) numaralı bendine göre;

a) Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltmesi şartlarının yeniden oluşması halinde, enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır.

b) Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Ancak, matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

c) Birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir.

ç) Bu işlemlerden doğan 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 tâbi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımını sayılmaz.

Ayrıca, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi; 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri, geçici 33 üncü madde hükümleri ve bu Tebliğde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yapılır.

(4) 2023 hesap dönemine ait vergi matrahının, düzeltme öncesi mali tablolara göre tespit edilmesi gerektiğinden, 2023 hesap dönemi amortisman gideri de enflasyon düzeltmesi öncesi değerler üzerinden hesaplanacaktır.

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları

Madde 13- (1) Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde, düzeltmeye esas tarih itibarıyla sahip olduğu ve 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre, Tebliğin bu maddesi de dikkate alınmak suretiyle, tespit edilen tutarları/değeri esas alınır. 31/12/2023 tarihli bilanço düzeltilirken parasal olmayan kıymetlerin, 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre olması gereken değerleri üzerinden bilançoda yer almış olmalarına dikkat edilmelidir.

(2) Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarları belirlenirken bir kısım değerler, parasal olmayan kıymetlerin 213 sayılı Kanunun değerlendirme hükümlerine göre bulunan tutarlarından düşülür ve bu işlemde sonra bulunan miktarlar düzeltmeye esas alınır.

Bu kapsamda;

a) Düzeltmeye esas alınacak tutara ulaşılırken; ROFM, ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılır.

b) 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmaz ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Bu kapsamda, Tebliğin 15 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, geçmiş yıl kârları ve zararları hesabına aktararak kapatılacağı belirtilen fon hesaplarındaki tutarların 1/1/2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmiş olması halinde, bu değerler sermayenin, düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülür ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.

(3) Düzeltmeye esas tutar olarak;

a) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, söz konusu bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler,

b) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için, en son yapılan yeniden değerlendirme sonrası değerler

dikkate alınır.

Reel olmayan finansman maliyeti

Madde 14- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço üzerinde yapılacak düzeltme işleminde; bilançoda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutar düzeltmeye esas alınır.

Buna göre, mükelleflerin yapmış oldukları borçlanmalarda katlanmış oldukları ve parasal olmayan varlıkların maliyet veya alış bedeline ekledikleri finansman giderlerinin içerisinde, borç tutarında ilgili dönemdeki enflasyon nedeniyle oluşan değer kaybının telafisine yönelik bir unsur da bulunduğundan, yani alınan borcun geri ödenmesinde borç verenin enflasyon nedeniyle uğrayacağı kayıp tutarı da finansman gideri içerisinde yer aldığından, maliyet veya alış bedeline eklenen finansman gideri içerisindeki anaparaya ait enflasyon kaybının ayrıştırılmasından sonra kalan kısmın (finansman giderinin sadece reel kısmının) enflasyon düzeltmesinde dikkate alınması gerekmektedir.

(2) Maliyet veya alış bedellerine intikal ettirilmiş ve düzeltmeye esas tutara ulaşılırken düşülecek reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıklar aşağıda gösterilmiştir.

1. Stoklar,
2. Maddi duran varlıklar,
3. Mali duran varlıklar,
4. Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Maliyet veya alış bedelleri içerisinde ROFM ihtiva edebilen, iktisadi işletmeye dâhil kıymetler Tebliğe ekli listede (EK 3) yer almaktadır.

(3) Düzeltme işleminde, ROFM, “Borç Tutarının Esas Alınması” ve “Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması” yöntemlerinden biri seçilerek hesaplanabilir.

a) Borç tutarının esas alınması yönteminde, ROFM; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanır.

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

Formüldeki oranın birden büyük çıkması hali, formüle göre bulunan değer borç tutarına uygulanması suretiyle ROFM'nin hesaplanmasına engel teşkil etmemektedir. Hesaplanan oranın borç tutarına uygulanması suretiyle bulunan tutarın (ROFM), formülde dikkate alınan borç tutarı nedeniyle ilgili dönemde maliyetle/alış bedeliyle ilişkilendirilen finansman giderleri toplamından büyük olması halinde, bahse konu finansman giderlerinin tamamının reel olmadığı, küçük olması halinde ise aşan kısmın reel olduğu kabul edilecektir.

Aylar itibariyle Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın negatif çıkması halinde, formülde dikkate alınan döneme ilişkin olarak maliyete/alış bedeline intikal ettirilen finansman giderinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanır. Dolayısıyla yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalarda ROFM hesaplanırken Yİ-ÜFE artış oranının uygulanacağı borç tutarı, yabancı para üzerinden alınan borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılığıdır.

Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan borçlanmalarda, ROFM hesaplanması, her hesap dönemi itibariyle ayrı ayrı borç tutarının borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanır. Aynı hesap dönemi içinde, borç geri ödemesinin (kapamanın) birden fazla ayda yapılması durumunda, her geçici vergi döneminin sonunda geçerli olan Yİ-ÜFE oranı kullanılabilir.

Birden fazla hesap dönemine yayılan ve finansman gideri her hesap döneminde maliyete atılan yabancı para üzerinden borçlanmalarda, reel olmayan finansman maliyetinin hesaplanması, her hesap dönemi itibariyle ayrı ayrı borç tutarının borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

b) Toplam finansman maliyetinin esas alınması yönteminde, maliyet veya alış bedeline dâhil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları, diğer bir ifade ile ROFM; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanır.

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

Normal şartlar altında, söz konusu formüldeki oranın, (0) ile (1) arasında gerçekleşmesi gerekir. Oranın (1)'den büyük çıkması, kredi faiz oranlarının, gerçekleşen Yİ-ÜFE artış oranlarının gerisinde kaldığını ifade etmektedir. Bu durumda, formüldeki oran (1) olarak alınacak ve toplam finansman maliyetinin tamamının reel olmadığı kabul edilecektir.

Aylar itibariyle Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle formüldeki oranın negatif çıkması halinde ise toplam finansman maliyetinin tamamının reel olduğu kabul edilecektir.

(4) Kredilerle ilgili (vergi ve harçlar gibi) bazı finansman giderleri, kullanılan yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak oluşmadığından enflasyon unsuru içermez. Bu nedenle enflasyon düzeltmesi uygulamasında bu giderler reel olarak kabul edilir ve bunlar için ayrıca ROFM ayrıştırması yapılmaz.

(5) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olan yeniden değerlendirme sonrası değerler için ROFM hesabı yapılmaz.

(6) Reel olmayan finansman maliyetinin tevsikine ilişkin kayıt ve belgelerin açık ve kesin bilgiler içermesi gerekmektedir.

(7) Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar

Madde 15- (1) 1/1/2024 tarihinden önce ayrılmış olan ve sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Ayrıca, bilançoda özkaynaklar grubunda yer alan bazı fonların, bu fonların ayrılmasına kaynak teşkil eden iktisadi kıymetlerin parasal ya da parasal olmayan kıymet olma durumuna göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulup tutulmayacağı belirlenecektir.

Bu çerçevede parasal kıymet mahiyetinde olan fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları da, 31/12/2023 tarihli bilançonun düzeltilmesi sırasında artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

(2) Sermayenin, düzeltmeye esas tutarına ulaşılrken (sermayeye ilave edilmiş olan);

a) 213 sayılı Kanunun;

- 280/A maddesinin birinci fıkrası kapsamında oluşturulan fon hesabına ilişkin olarak, işe başlanılan hesap dönemini takip eden hesap dönemi sonu itibarıyla ortaya çıkmış alacak bakiyesi tutarı,

- Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları,

- Geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı değer artışları,

b) 13/11/2008 tarihli ve 5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun ile 193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ve 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi kapsamında oluşturulan fon hesaplarından işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan tutarlar,

c) Parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlar düşülür.

Düzeltilme sonrası bilançoda yer alacak öz sermaye kalemleri

Madde 16- (1) Öz sermaye kalemlerinden;

a) Sermaye,

b) Sermaye düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları,

c) Hisse Senetleri İhraç Primleri,

ç) Hisse Senedi İptal Karları,

d) Yasal Yedekler,

e) Statü Yedekleri,

f) Olağanüstü Yedekler,

g) 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; 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun ek 3 üncü maddesi ile 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında oluşturulan fon hesapları gibi)

bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alır.

193 sayılı Kanunun geçici 85, 90 ve 93 üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından; mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan altın, taşınmaz gibi parasal olmayan kıymetlerden kaynaklı olanlar da parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek ve bilançoda düzeltilmiş değerleriyle yer alacaktır.

213 sayılı Kanunun 280/A maddesinin birinci fıkrası uyarınca oluşturulan fon hesabı; 193 sayılı Kanunun geçici 84 üncü maddesi, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında olan hibeler gibi gelir/kurumlar vergisi kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayan hibeler nedeniyle ilgili mevzuat dâhilinde oluşturulan fon hesapları; 193 sayılı Kanunun geçici

85, 90 ve 93 üncü maddeleri ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15 inci maddesi ve 5811 sayılı Kanun kapsamında oluşturulan fon hesaplarından mezkûr Kanun hükümleri dâhilinde işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklı fon hesapları parasal kıymet olarak kabul edilecek ve düzeltmeye tabi tutulmayacaktır, diğer bir ifade ile bilançoda düzeltilmemiş değerleriyle yer alacaktır.

(2) Diğer öz sermaye kalemleri düzeltilmiş bilançoda gösterilmez. Bu kapsamda 213 sayılı Kanunun;

- Mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,

- Geçici 31 inci ve geçici 32 nci maddeleri uyarınca oluşturulan yeniden değerlendirme değer artış fonu hesabı,

gibi hesapların bakiyesi Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılmak suretiyle geçmiş yıllar karları veya zararları hesabıyla ilişkilendirilir.

Düzeltilme öncesi “Geçmiş Yıllar Karları”, “Geçmiş Yıllar Zararları” ve “Dönem Net Karı (Zararı)” hesapları da aynı şekilde işleme tabi tutulur.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan kar/zarar farkı, diğer bir ifade ile düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl kâr veya zararı düzeltilmiş bilançoda öz kaynaklar içinde, Geçmiş Yıllar Karları/Zararları hesabının alt hesabında izlenir.

(4) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasından kaynaklanan (düzeltme sonrası tespit edilen) geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmez.

Uygulanacak düzeltme katsayıları

Madde 17- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi işlemi, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için hesaplanan ve aylar itibariyle açıklanan Yİ-ÜFE değerleri göz önünde bulundurularak aşağıdaki formüle göre saptanacak olan düzeltme katsayıları kullanılarak yapılacaktır.

Düzeltilme Katsayısı	=	Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin Yİ-ÜFE
		Düzeltilmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Yİ-ÜFE

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

Özel hesap dönemine sahip olanlarla 2024 yılından itibaren ilk defa bilanço esasına göre defter tutacak olan mükelleflerin ilk düzeltme işleminde kullanacakları düzeltme katsayıları da yukarıdaki formüle göre bulunacaktır.

Yukarıdaki formüle göre bulunacak ve düzeltmeye esas olacak katsayının hesabında, kesirli (virgülden sonraki) kısım 5 (beş) hane olarak (altıncı hane dikkate alınarak beşinci hane yuvarlanarak) dikkate alınacaktır.

(2) Aylar itibariyle Yİ-ÜFE'de oluşan farklılıklar nedeniyle düzeltme katsayısının birden küçük çıkması hali, ilgili kıymetlerin düzeltme sonrası değerinde düşüklüğe sebep olmakla birlikte bu durum, yukarıdaki formüle göre bulunan değerlerin düzeltme katsayısı olarak dikkate alınmasına engel teşkil etmemektedir.

(3) Düzeltme işlemini yapmak için mükellefler bir kısım işlemleri adım adım gerçekleştirecektir. Bunlardan birisi de parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tutarlarının ait oldukları düzeltme katsayıları ile çarpılmasıdır.

Düzeltme işlemini yapabilmek için kullanılması zorunlu olan "Düzeltme Katsayısı"nı belirlemek amacıyla; 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak "Düzeltilmeye Esas Tarih" aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir:

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

b) İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dâhil edilen unsurlar, yıllara sâri 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 sâri inşaat ve onarım hakedişleri ile haklar ve şerefîyeler, özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu, 5520 sayılı Kanunun 5/1-e bendi gereğince oluşturulan fon gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar), kâr 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) Aynı sermaye olarak konulan kıymetler için: Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih

e) Kâr yedekleri, geçmiş yıl karları ve net dönem karının, parasal olmayan kıymet olarak kabul edilecek fonların, öz sermaye kalemlerine ait fark hesaplarının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla artırılan sermaye için: Tescil Tarihi

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

g) Aynı 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.

(4) 31/12/2023 tarihinden öncesine rastlayan (5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir, nev'i değişikliği ile tam ve kısmi bölünme işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil söz konusu kıymetlerin devir alınan veya bölünen işletmenin envanterine alındığı; birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği (Tebliğ'in bu maddesinde ayrıntıları gösterilen) tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (c) alt bendinin verdiği yetkiye istinaden, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli olan ancak ay olarak belli edilemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayının, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler için ise işletmenin kurulduğu yılın ilk ayının (işletmenin 2005 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 2005 yılının Ocak ayı) düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması uygun bulunmuştur. Kayıtlara giriş tarihi belli edilemeyen iktisadi kıymetler,

31/12/2023 tarihinden önce meydana gelen (5520 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir, nev'i değışikliği, tam ve kısmi bölünme işlemlerinden geliyor ise enflasyon düzeltilmesine tabi bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir veya bölünme tarihi dikkate alınabilecektir.

(6) Söz konusu yetkiye dayanılarak, düzeltme katsayısının belirlenmesinde;

a) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan en son bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için, düzeltmeye esas tarih olarak 31/12/2004 tarihinin (özel hesap dönemine sahip mükelleflerde 2004 takvim yılında başlayan hesap döneminin son gününün),

b) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesi, geçici 32 nci maddesi ve/veya mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmuş iktisadi kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak; geçici 32 ve mükerrer 298 inci maddesinin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmemiş ancak geçici 31 inci madde kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda yeniden değerlendirilmesi için esas alınan aktife kayıtlı olma şartının arandığı tarihten önceki ayın son gününün, geçici 32 ve/veya mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerlendirilmiş olanlarda, yeniden değerlemenin ilgili olduğu dönemin son gününün,

c) Şahıs işletmelerinde sermaye tescile tabi olmadığından, sermaye hesabında yer alan tutarın defter kayıt tarihinin, sonraki yıllarda ise dönem sonunda meydana gelen artış ve azalışlarda (oluşan karın/zararın sermaye ile ilişkilendirilmesi gibi) hesap dönemi sonunun,

dikkate alınması uygun bulunmuştur.

Toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltme katsayıları

Madde 18- (1) Enflasyon düzeltilmesinde mükelleflerce, bu maddede yer alan toplulaştırılmış yöntemlere göre bulunan katsayılar kullanılarak düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir. Toplulaştırılmış yöntemler tercih ediliyorsa, bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir.

Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltililebilecek parasal olmayan kıymetler, stoklarla sınırlıdır. 213 sayılı Kanunun değerlendirilmesine göre stoklar, maliyet bedeli ile değerlendirilmekte olup, 2023 hesap dönemi sonu itibariyle maliyet bedelleri üzerinden defterlere kayıt tarihlerine göre bulunan düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısının çarpılması suretiyle enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaklardır. Ancak, işletmeler, çeşit ve miktar itibariyle önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak, düzeltme işleminde gerçek yöntemi (Tebliğ'in 17 nci maddesinin 1 inci fıkrasındaki formüle göre hesaplanan katsayısı kullanılarak yapılan düzeltme yöntemini) uygulayabilecekleri gibi aşağıda (2) numaralı fıkrada belirtilen toplulaştırılmış yöntemlerden herhangi birini de tercih edebileceklerdir. Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayrıma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemleri seçenler ise mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibariyle diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) ve (8) numaralı bentleriyle Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden;

1. Basit ortalama yöntemi,
2. Stok devir hızı yöntemi

olmak üzere iki tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebileceklerdir.

Toplulaştırılmış yöntemlerin tercih edilmesi halinde mükellefler stokların düzeltmeye esas tutarlarını, düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, dönem ortalama düzeltme katsayısı ile veya stok devir hızına göre bulunan düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemleri uygulamak istemeyenler, uyguladıkları stok değerlendirme yöntemlerine göre tespit ettikleri düzeltmeye esas tutara, düzeltme katsayılarını uygulamak suretiyle enflasyon düzeltmesi yapacaklardır.

a) “Basit Ortalama Yöntemi”nde düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır.

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{(\text{Bilançonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Bilanço günü itibarıyla bir önceki geçici vergi döneminin}^1 \text{ sonundaki Yİ-ÜFE}) / 2}$$

b) “Stok devir hızı yöntemi”nde mükellefler; 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.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan, bilanço esasına göre defter tutan ve gelir vergisi mükellefi olan Bay (G) süper market işletmeciliği yapmaktadır. Hesap dönemi içinde çok çeşitli mal aktife girmekte ve çıkmaktadır. Bay (G) 31/12/2023 tarihli dönem sonu bilançosunu düzeltirken bilançoda görünen stoklarını toplulaştırılmış yöntemlerden stok devir hızı yöntemini tercih etmek suretiyle düzeltmeye karar vermiştir.

Stoklara ilişkin veriler aşağıdaki gibidir.

31/12/2022 tarihinde toplam stok tutarı: 5.000.000 TL

31/12/2023 tarihinde toplam stok tutarı: 6.000.000 TL

2023 yılında satılan malların maliyeti: 30.000.000 TL

** Birinci adım stok devir hızını bulmaktır.*

Stok Devir Hızı	=	Dönem içinde satılan toplam mal maliyeti		
		$(\text{Dönem başı stok tutarı} + \text{Dönem sonu stok tutarı}) / 2$		
	=	$30.000.000 / [(5.000.000 + 6.000.000) / 2]$		
	=	5,45		

** İkinci adım ortalama stokta kalma süresini ve dolayısıyla stokların aktife hangi ayda girdiklerini bulmaktır.*

¹ 1 Ocak-30 Eylül 3. Geçici Vergi Dönemi

<i>Ortalama Stokta Kalma Süresi</i>	=	<i>Dönem gün sayısı</i>
		<i>Stok devir hızı</i>
	=	365 / 5,45
	=	67 gün

31/12/2023 tarihi itibarıyla işletmenin aktifinde görünen stoklar, ortalama 67 gün öncesinden yani Ekim ayından kalan stoklardır. Bu durumda stoklar, 2023 yılının Ekim ayına ait düzeltme katsayısı ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

* Son adım 31/12/2023 tarihli bilançoda görünen stokların düzeltilmiş tutarlarını bulmaktır.

Buna göre düzeltilmiş yılsonu stok tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

<i>Düzeltilmiş Yıl Sonu Stokları</i>	=	<i>Düzeltilmeye esas tutar x Ekim 2023 için düzeltme katsayısı</i>
--------------------------------------	---	--

Toplaştırılmış yöntemlerden "stok devir hızı yöntemi"ni seçen mükelleflerin bu yöntemi sağlıklı olarak uygulayabilmeleri için stok devir hızlarının yüksek olması ve stok devir hızlarını doğru olarak tespit etmeleri gerekmektedir. Buna rağmen düzeltme sonrasında bulunan rakamın iktisadi ve teknik icaplara uygun olmayacak şekilde orantısız çıkması durumunda, (toplaştırılmış yöntem kullanılmak isteniyor ise) basit ortalama yönteminin tercih edilmesi uygun olacaktır.

Birikmiş amortismanların düzeltilmesi

Madde 19- (1) Amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Ancak 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (7) numaralı bendinde 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.

213 sayılı Kanunun 320 nci maddesi gereği amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin üzerinden, daha önceki yıllarda ayrılmamış amortisman tutarları ayrılmış gibi kabul edilmeyecek ve enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmayacaktır. Bu tutarların enflasyon düzeltmesi sonrasında da gider olarak dikkate alınmayacağı tabiidir.

(2) Amortismanına tabi olup faydalı ömür süresini tamamlayan ve amortisman yoluyla değeri tamamen yok edilmiş iktisadi kıymetlerin (işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler dahil) ve birikmiş amortismanlarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması ihtiyaridir.

Yapılmakta olan yatırımlar

Madde 20- (1) 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.

(2) 2023 hesap dönemi sonu itibariyle bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerekmektedir. Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibariyle aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde aktifleştirme tarihinden 2023 hesap dönemi sonuna kadar düzeltilenecektir.

Fiyatı devletçe belirlenen mallar

Madde 21- (1) Kamu kurum ve kuruluşlarınca bazı malların piyasa fiyatlarının belirlendiği durumlarda, stokta bulunan ürünlerin fiyatında ilgili firmalar tarafından bir değişiklik yapılmaması (yani ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından belirlenen yeni fiyatın, stokta yer alan emtiaya yansıtılmaması) veya paralel biçimde bir değişiklik yapılması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda da enflasyon düzeltilmesi yapılması gerekmektedir.

Enflasyon düzeltilmesi yapmak durumunda olmayanlarca verilen veya alınan avanslar

Madde 22- (1) Avanslar esas itibariyle 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.

Benzer şekilde enflasyon düzeltilmesi yapmak durumunda olmayanlarca (genel ve özel bütçeli kuruluşlar gibi) verilen veya alınan avanslar da parasal olmayan kıymet mahiyeti taşımaları durumunda, enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaklardır.

Finansal kiralamaya konu iktisadi kıymetler

Madde 23- (1) 213 sayılı Kanunun 4842 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 290 ıncı maddesinin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanmış iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortisman tabi tutulmaktadır.

Bu çerçevede, mezkûr madde kapsamındaki finansal kiralama işlemlerinde, kiraya verilen iktisadi kıymetlerin, kiracılar tarafından enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekmektedir.

Yedek akçeler

Madde 24- (1) Belli bir dönemde sermaye şirketlerinin öz varlığında meydana gelen artışın (karın) bir kısmının kanun, ana sözleşme veya genel kurul kararıyla ortaklara dağıtılmayarak işletmenin bünyesinde bırakılması anlamını taşıyan yedek akçeler, parasal olmayan kıymetlerden olup enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaklardır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sırasında sermaye yedekleri arasında yer alan yeniden değerlendirme artış fonu gibi fonlar sıfırlanacak; hisse senedi ihraç primleri, hisse senedi iptal karları ile kâr yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi parasal olmayan kıymet olarak kabul edilen fonlar) ise düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (vergisi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Birleşme primi (Ortaklık ilişkisi içinde olunan kurumların vergisiz olarak devralınması neticesinde oluşan müspet veya menfi farklar)

Madde 25- (1) 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin “19.1. Devir” başlıklı bölümünde, bir kurumun kendisinde iştiraki bulunan veya iştirak ettiği başka bir kurumu kül halinde devralması nedeniyle kurum bünyesinde yapacağı sermaye artışının söz konusu iştirak paylarına isabet eden tutardan daha az gerçekleşmesinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilen şartların ihlali anlamına gelmeyeceği; iştirakler hesabında yer alan değer, iştirak hisselerinin itibari değerine eşit olmaması halinde aradaki müspet veya menfi farkın kurumun vergiye tabi kazancının tespiti ile ilgilendirilmeksizin geçici hesaplarda izlenebileceği ve bu geçici hesapların vergiye tabi kurum kazancının tespiti ile ilişkilendirilmeksizin kurum kayıtlarında sona erdirilmesinin de mümkün olacağı belirtilmiştir.

Bu çerçevede, vergi kanunlarına göre bir aktif veya pasif kalem olmayan birleşme primi; aktif ve pasifi dengeleyici, geçici bir hesap olup, hangi hesapta izlenirse izlensin bu niteliği değişmeyecektir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin birinci fıkrası kapsamında yapılan devir işlemleri sonucu ortaya çıkan birleşme priminin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmaması gerekmektedir.

Enflasyon düzeltmesine ilişkin muhasebe kayıtları

Madde 26- (1) Enflasyon düzeltmeleri, ilgili kıymetlere ait fark hesaplarına ve enflasyon düzeltme hesabına kaydedilecektir.

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak Tekdüzen Muhasebe Sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar/düzenlemeler 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer almaktadır.

(2) Enflasyon fark hesapları, parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği tali hesaplardır ve enflasyon düzeltme hesabı ile karşılıklı olarak çalışırlar. Öte yandan, 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu/olumsuz farkların izlenmesinde kullanılmak üzere “502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” ve “503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)” hesapları ihdas edilmiştir.

Enflasyon düzeltme hesabı ise, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesabı ifade eder. Parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynakların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucu oluşan farklar ise borcuna kaydedilir. 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlenmesinde kullanılmak üzere “698- Enflasyon Düzeltme Hesabı” ihdas edilmiştir.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve sıfırlanması gereken özkaynak kalemleri "Enflasyon Düzeltme Hesabı"na aktarılır. "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın kalanı gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp "Geçmiş Yıllar Karları Hesabı"na veya "Geçmiş Yıllar Zararları Hesabı"na aktarılarak kapatılır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerin düzeltilmesi ile ilgili muhasebe kayıtları

Madde 27- (1) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden yıllara sâri inşaat ve onarma işleri hususunda, "Birden fazla takvim

yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar." denilmektedir.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler ise, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinin üçüncü paragrafında yer almakta, ayrıca 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de söz konusu işlere ilişkin hesapların düzeltilmesinde kullanılacak hesaplara ait açıklamalar bulunmaktadır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ilişkin, Tebliğ ekindeki "Parasal Olmayan Kıymetler" listesinde (EK 2) yer verilen yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile hakedişler, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası uyarınca deftere kayıt tarihi esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Şu kadar ki; bu hesaplara ilişkin mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde, yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmelerin "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedileceği ve bu hesabın işin bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlerine ilişkin düzeltmeler, "Enflasyon Düzeltme Hesabı" yerine "Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedilecektir.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesinde, Tekdüzen Hesap Planında "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara sâri inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltmesinden ortaya çıkan farklar, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"nda izlenir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"na devredilerek kapatılır.

(3) Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 2023 hesap dönemi sonu itibariyle düzeltme sonucu oluşan düzeltme farkları işin bitiminde (2023 hesap dönemi sonundan önce başlayan işlerde) mali kar/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bir başka ifade ile 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.

(4) Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre söz konusu işlerle ilgili maliyetler, yansıtma hesapları yoluyla 170-177 numaralı hesaplara intikal ettirilecek, düzeltmeye esas tarih olarak da ilgili maliyet hesaplarına kayıt tarihi esas alınacaktır.

Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, verilen sipariş avansları, taşeronlara verilen avanslar ve alınan sipariş avansları gibi yıllara sâri inşaat işi ile ilgili değerler de 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında belirtilen düzeltmeye esas tarihler baz alınmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulacak; söz konusu hesapların, yıllara sâri inşaat ve onarma işi ile ilgili olan kısımlarının 2023 hesap dönemi sonu itibariyle hesaplanan enflasyon

düzeltilme farkları da “697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” ile ilişkilendirilecektir.

Yıllara sâri inşaat ve onarma maliyetleri ile ilgili olmayan ilk madde malzeme/yarı mamul/mamul/diğer stokların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, “697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” ile ilişkilendirilmemesi; ancak söz konusu kıymetlerin inşaat maliyetlerine aktarılması halinde, bu tarih itibariyle düzeltilme sonucu oluşan farkların, “697- Yıllara Sâri İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

(5) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına göre düzeltilme işlemi; mali tabloda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutarın düzeltmeye esas tutar olarak alınması gerekmekte olup, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler anılan maddelerde sayılmış durumdadır. Buna göre, 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 ayırıştırma yapılmaksızın düzeltilme işlemine tabi tutulacaklardır.

(6) Yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen kıymetler parasal kıymet olarak kabul edildiğinden; yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinde mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini 213 sayılı Kanunun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

2023 hesap döneminden sonra işi bırakma, tasfiye, devir, birleşme, nev'i değiştirme hallerinde 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi

Madde 28- (1) 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesinde, şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi öngörülmüştür. Diğer taraftan, süreklilik arz eden ve düzeltilme işlemine ilişkin ana esaslar, aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında yer almaktadır. Buna göre, şartların gerçekleşmesine bağlı olarak, mükellefler 2024 hesap dönemine ait düzeltilme işlemlerini, farklı bir düzenleme olmaması kaydıyla, enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden yapacaklardır.

(2) 2023 hesap dönemi sonundan önce tasfiye kararı alınarak bu tarihten önce tasfiyenin sonuçlandırıldığı durumlarda, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, tasfiyenin 2023 hesap döneminden sonra sonuçlanması halinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço düzeltilen olacaktır.

(3) 2024 hesap dönemi içerisinde işin bırakılması halinde, yeni hesap dönemine ilişkin olarak ortaya çıkan ve kıst dönem için beyanname verilmesini gerektiren bir durumun oluşması nedeniyle 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır.

(4) 2023 hesap dönemi sonundan sonra 5520 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde gerçekleşen devir, tam bölünme ve birleşme hallerinde, devir, bölünme veya birleşmenin bünyesinde gerçekleştiği kurum, ortadan kalkan şirketin 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançosunu enflasyon düzeltilmesine tabi tutacaktır.

(5) 2023 hesap dönemi sonundan sonra gerçekleşen nev'i değişikliği hallerinde, nev'i değişikliği nedeniyle tüzel kişiliği sona eren kurumun, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançosu da düzeltilen olacaktır.

İzleyen dönem başlangıç değerleri

Madde 29- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu hesaplanan tutarlar, izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapılp yapılmayacağına bakılmaksızın, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır.

(2) Enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak, 1/1/2024 tarihinden sonraki (1/1/2024 tarihinden itibaren başlayan) döneme ait düzeltme işlemleri, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31/12/2023 tarihli bilançoda yer alan düzeltilmiş değerler üzerinden, bu Tebliğin dördüncü bölümü dikkate alınarak yapılır.

(3) İzleyen hesap döneminde amortismanlar ve itfa payları, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmaya başlanır.

Geçmiş yıl karları ve zararları

Madde 30- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesaplarında gösterilecektir. Kayıtlarda yer alan eski dönemlerden gelen kâr veya zararlar da mukayyet değerleri üzerinden enflasyon düzeltme hesabına kaydedilmek suretiyle bu hesaba aktarılacaktır. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilmeyecektir.

(2) 2023 hesap dönemi sonuna ait düzeltilmiş bilançoda dönem net karı/zararı gösterilmeyecek, düzeltme sonrası hesaplanan geçmiş yıl karı veya zararı bilançoda öz kaynaklar içinde yer alacaktır.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar karları veya zararları, kaydedildiği “Geçmiş Yıllar Karları/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.

(4) 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.

(5) 2023 yılı hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları ile cari dönem mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır. Diğer bir ifade ile 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen vergi matrahlarının tespitinde, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 yılı mali zararı ve önceki yıllara ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

2024 Hesap Dönemi ve Sonraki Dönemlerde Enflasyon Düzeltmesi İşlemleri

2024 hesap döneminde enflasyon düzeltmesi

Madde 31- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin verdiği yetkiye dayanılarak, şartların oluşmasına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi (kendisine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2025 yılında biten hesap dönemi) ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemleri) ilişkin enflasyon düzeltmesi işlemlerinin usul ve esasları Tebliğin bu bölümünde belirlenmektedir.

Enflasyon düzeltmesinin koşulları

Madde 32- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi gereğince düzeltilecek, daha sonraki dönemlere (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine) ait bilançoların düzeltme işlemleri ise aynı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasında öngörülen şartların varlığına bağlı olarak düzeltilecektir.

Söz konusu fıkranın (1) numaralı bendine göre, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Türkiye geneli için ilan edilen fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın; içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Geçici vergi dönemlerinde bu oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son on iki ay dikkate alınır. Cumhurbaşkanınca söz konusu oranların değiştirilmesi halinde yeni oranlar dikkate alınır.

Enflasyon düzeltmesi, her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona erecektir. Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesine başlanılan bir hesap döneminden sonra, söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi halinde de enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğü devam edecektir.

Bu çerçevede, söz konusu şartların oluşmasına bağlı olarak şartların olduğu geçici vergi döneminden itibaren 2024 hesap dönemi ve şartların devamına bağlı olarak izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri dâhil) enflasyon düzeltmesi işlemleri 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

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.

(2) Tebliğin 8 inci maddesinde belirtilen ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin, 2024 hesap dönemi ve sonraki hesap dönemleri bakımından, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan şartların gerçekleşmiş olması halinde, geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmaları zorunludur.

(3) Enflasyon düzeltmesi yapma şartları oluşuktan sonra fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, mali tablo tarihi itibarıyla içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den (%100 dâhil) ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan (%10 dâhil) daha az olması halinde mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacak ve enflasyon düzeltmesi yapma şartları sona ermiş olacaktır.

Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükellefler takvim yılı geçici vergi dönemleri itibarıyla, özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler ise kullandıkları özel hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla söz konusu şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakacaklardır. Ancak, 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 yapılacaktır.

Özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler ise kullandıkları özel hesap dönemine ait geçici vergi dönemleri itibarıyla söz konusu şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bakarak enflasyon düzeltmesi yapıp yapmayacaklarına karar verirler. Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, özel hesap döneminin enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleştiği ilk geçici vergi dönemi ve takip eden geçici vergi dönemleri ile aynı hesap dönemi sonunda bilançolarını düzeltir. Düzeltme şartlarının devam etmesi halinde izleyen hesap dönemlerinde de geçici vergi ve hesap dönemleri sonu bilançoları düzeltme işlemine tabi tutulur.

(4) 2023 hesap dönemi sonu itibariyle bilanço esasına göre defter tutan ve Tebliğin bu bölümüne göre enflasyon düzeltilmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarını Tebliğin üçüncü bölümünde yer alan esaslara göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutmuş olmalıdırlar.

Düzeltilme işlemi

Madde 33- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoların düzeltilmesine ilişkin esasların gösterilmiş olduğu bu Tebliğin üçüncü bölümü ile getirilen usul ve esaslar Tebliğin bu bölümüne göre yapılacak düzeltilme işlemi için de geçerlidir.

Ancak, Tebliğin üçüncü bölümü, sadece belli tarihteki bir bilançonun (31/12/2023 tarihli bilançonun) düzeltilmesine ilişkin esaslar ihtiva etmektedir. Bu nedenle düzeltilme işlemine ilişkin olarak söz konusu bölümden farklılık arz eden hususlar Tebliğin bu bölümünün ilerleyen maddelerinde gösterilmiştir.

Reel olmayan finansman maliyetlerinin hesaplanması

Madde 34- (1) Mükellefler, reel olmayan finansman maliyetlerini aşağıda belirtilen iki yöntemden istedikleri birini seçerek hesaplayabileceklerdir.

- a) Borç tutarının esas alınması,
- b) Toplam finansman maliyetinin esas alınması.

(2) "Borç tutarının esas alınması" yönteminde ROFM; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Yabancı para üzerinden borçlanmalarda borcun kullanıldığı döneme ait Yİ-ÜFE artış oranı, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına uygulanacaktır.

(3) "Toplam finansman maliyetinin esas alınması" yönteminde ROFM; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme² ait Yİ-ÜFE artış oranının hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle bulunan tutarın, maliyet veya alış bedelinden düşülmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri bu yöntemden, seçimi yaptıkları hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir.

Taşıma katsayısı

Madde 35- (1) Düzeltilme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan iktisadi kıymetlerden bazılarının düzeltmeye esas tarihleri, düzeltilme yapılmış bir tarihten öncesine gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için yeniden düzeltmeye esas tarihe kadar inerek, uygun düzeltme katsayısını bulmaya gerek yoktur; düzeltilme yapılan en son bilançoda, bu iktisadi kıymete ait değerlerin uygun bir katsayı ile çarpılması düzeltilme 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 endeksinin (Yİ-ÜFE) bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. Parasal kıymetler için taşıma katsayısı bir olarak uygulanır.

² Finansman maliyetinin oluştuğu hesap dönemi kapanmamış ise reel olmayan finansman maliyetinin hesaplamasında, mali tablonun ait olduğu aya ilişkin Yİ-ÜFE esas alınacaktır.

(2) Taşıma katsayısı kullanılarak parasal olmayan kıymetlerle ilgili olarak yapılacak düzeltme işlemi, aşağıdaki formüle göre hesaplanan taşıma katsayıları ile yapılacaktır.

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

(3) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasındaki taşıma katsayısına ilişkin tanımda yer alan, “bir önceki dönemin sonundaki Yİ-ÜFE” ifadesindeki “bir önceki dönem” kavramından; enflasyon düzeltmesi hesap dönemi olarak yapılıyorsa enflasyon düzeltmesi yapılmış bir önceki hesap dönemi, geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak yapılıyor ise enflasyon düzeltmesi yapılmış bir önceki geçici vergi dönemi (birinci geçici vergi dönemine ilişkin yapılıyorsa bir önceki hesap dönemi) anlaşılmalıdır.

Örneğin, hesap döneminin takvim yılı olması durumunda, 31/12/2024 tarihli bilançonun düzeltilmesinde, 31/12/2023 tarihli bilançoda da bulunan parasal olmayan kıymetlerin taşınmasında kullanılacak taşıma katsayısı, bilançonun ait olduğu aya (Aralık 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'nin, bir önceki hesap döneminin sonundaki aya (Aralık 2023) ilişkin Yİ-ÜFE'ye bölünmesiyle elde edilen katsayı olacaktır.

(4) Bilançoda görünen ve 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıllar karları/zararları da taşıma katsayısı kullanılarak düzeltilecektir.

Düzeltilme katsayısı

Madde 36- (1) Düzeltilme işlemine tabi tutulacak bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden bazılarının düzeltilmeye esas tarihleri, düzeltilme yapılmış bir tarihten sonrasına gidebilir. Bu takdirde bu tür iktisadi kıymetler için düzeltilmeye esas tarihe kadar inmek, uygun düzeltilme katsayısını bulmak ve düzeltilmeye esas tutar ile düzeltilme katsayısını çarparak düzeltilme işlemi gerçekleştirmek gerekecektir.

Düzeltilme katsayısının hesabına ilişkin açıklamalar, Tebliğin üçüncü bölümünde yer almakta olup, düzeltilme işlemi aşağıdaki formüle göre hesaplanan düzeltilme katsayıları kullanılarak yapılır.

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

Örneğin, hesap döneminin takvim yılı olması durumunda, 31/12/2023 tarihli düzeltilmiş bilançoda bulunmayan ancak 16/3/2024 tarihinde yasal deftere kaydedilen parasal olmayan kıymet mahiyetindeki makinenin 31/12/2024 tarihli bilançonun düzeltilmesinde kullanılacak düzeltilme katsayısı, bilançonun ait olduğu aya (Aralık 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'nin, makinenin deftere kaydedildiği aya (Mart 2024) ilişkin Yİ-ÜFE'ye bölünmesiyle elde edilen katsayı olacaktır.

Toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltilme katsayıları

Madde 37- (1) Enflasyon düzeltilmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih ediyorlarsa bir önceki maddelerde yer alan formüllere göre bulunacak düzeltilme/taşıma katsayıları yerine, bu maddede yer alan toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin esaslara göre bulunan katsayıları kullanarak düzeltilme işlemi gerçekleştireceklerdir.

(2) Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltililebilecek parasal olmayan kıymetler, stoklarla sınırlıdır. Stoklarını toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltilmeyi tercih eden mükellefler stokların düzeltilmeye esas tutarlarını, düzeltilmede esas alınacak tarihlere bağlı kalmaksızın, “basit ortalama yöntemi” dâhilinde belirlenen dönem ortalama düzeltilme katsayısı

ile veya “hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi” dâhilinde belirlenen hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpmak suretiyle düzeltme işlemini gerçekleştirir. Mükellefler belirtilen bu yöntemlerden herhangi birini seçebilir.

a) “Basit Ortalama Yöntemi”nde düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin (Yİ-ÜFE), bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak hesaplanır ve düzeltmeye esas tutar olarak da düzeltme işlemine tabi tutulan bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınır.

$$\begin{array}{l} \text{Dönem} \\ \text{Ortalama} \\ \text{Düzeltilme} \\ \text{Katsayısı} \end{array} = \frac{\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE}}{(\text{Mali tablonun ait olduğu aya ait Yİ-ÜFE} + \text{Mali tablo günü itibarıyla bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki}^3 \text{ Yİ-ÜFE}) / 2}$$

Stokların düzeltilmesinde dönem ortalama düzeltme katsayısının kullanılması durumunda, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (2/d) bendinde (mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksinin bölünmesiyle elde edilen katsayı şeklinde) tanımlanan düzeltme katsayısı kullanılmayacaktır. Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olanlarda, 31/12/2024 tarihli bilançoda yer alan stokların düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı, 2024 yılının Aralık ayına ilişkin Yİ-ÜFE'nin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki (Eylül 2024) Yİ-ÜFE toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen dönem ortalama düzeltme katsayısıdır. Düzeltmeye esas tutar olarak da 31/12/2024 tarihli bilançoda yer alan stoklara ait değerler esas alınacaktır.

b) “Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi”nde düzeltme katsayısı, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş dönem başı stokun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile hesaplanır. Düzeltmeye esas tutar olarak da dönem sonu stokun enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarı alınır. Bu hesaplamada amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.

$$\begin{array}{l} \text{Hareketli} \\ \text{Ağırlıklı} \\ \text{Ortalama} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Enflasyon Düzeltilmesine Tabi} \\ \text{Tutulmuş Dönem Başı Stokun İlgili} \\ \text{Dönemin Sonuna Taşınmış Değeri} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dönem İçi Alış ve Giderlerin}^4 \\ \text{Enflasyon Düzeltilmesine Tabi} \\ \text{Tutulmuş Değerleri} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Dönem Başı Stok} \\ + \\ \text{Dönem İçi Alış ve Giderler}^5 \end{array}}$$

Stokların düzeltilmesinde mümkün olduğunca alt ayrıma giderek düzeltme işleminin gerçekleştirilmesi esastır. Ancak, hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı kullanarak düzeltme işlemini gerçekleştirecek olan mükellefler, diledikleri takdirde defteri kebir hesabı bazında da anılan düzeltme işlemini gerçekleştirebilirler. Düzeltme işleminde alt ayırım yerine defteri kebir hesabı bazında düzeltme yapmayı tercih edenler, seçtikleri bu yöntemden 3 yıl boyunca dönemezler.

³ Birinci geçici vergi dönemine ilişkin yapıyorsa bir önceki hesap dönemi sonu dikkate alınır.

⁴ Dönem İçi Alış ve Stok Maliyetine Dâhil Edilmiş Olan Giderler

⁵ Dönem İçi Alış ve Stok Maliyetine Dâhil Edilmiş Olan Giderler

(3) Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan stokların maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

(4) Enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançolarını düzeltirken toplulaştırılmış yöntemleri kullanmış olsun ya da olmasınlar, 2024 hesap dönemi geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibariyle düzenlenecek olan bilançolarında yer alan stoklarını, toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltmek istedikleri takdirde, ikinci fıkrada belirtilen toplulaştırılmış yöntemlerden arzu ettiklerini seçebilecekler, ancak seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları geçici vergi döneminden sonraki geçici vergi dönemleri ile içinde bulunulan hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar (bu dönem dâhil) dönemeyeceklerdir.

Cari dönem karı/zararı

Madde 38- (1) 2024 hesap dönemine ait vergi matrahı, düzeltilmiş bilançoya göre tespit edilecektir.

(2) Geçici vergi dönemleri ve hesap dönemi sonu itibariyle oluşan kâr ya da zarar, “Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın bakiyesine göre bulunacaktır.

“Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın bakiyesi, “Enflasyon Düzeltmesi Karları/Zararları” hesapları aracılığıyla “Dönem Karı veya Zararı Hesabı”na devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kâr ya da zararı görülmüş olacaktır.

Yedek akçelerin düzeltilmesi

Madde 39- (1) Düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan (vergisi ödenmiş kazanç üzerinden ayrılmış) kâr yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

(2) 2024 hesap dönemine ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 hesap dönemi başından itibaren ayrılmış olan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi olarak, yedek akçe olarak ayrılmış olan tutarın ait olduğu hesap dönemi sonundaki ay dikkate alınacaktır. Buna göre, hesap dönemi takvim yılı olanlarda 1/1/2024 tarihinden sonraki dönemlere ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2024 yılı içerisinde ayrılan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi 2023 yılının Aralık ayı olacaktır.

Bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutan mükelleflerin beyanname üzerinde yapacakları işlemler

Madde 40- (1) Bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltme öncesi bilançolara dayanan) 2023 ve önceki hesap dönemlerine ait indirilemeyen geçmiş yıl mali zararlarını mukayyet değerleri ile dikkate alacaklardır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının, (5) numaralı bendinin son paragrafı, “Matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl malî zararları enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.” hükmüne amirdir.

Söz konusu bent hükmü uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri;

a) 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoya dayanan) 2024 ve sonraki hesap

dönemlerine ait geçmiş yıl mali zararlarını, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının varlığına/devamına bağlı olarak, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır.

b) 2024 hesap dönemi başından itibaren verilecek geçici vergi beyannameleri ile yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, 2024 hesap dönemi başından itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklar, beyanname üzerinde ayrıca bir düzeltme yapmayacaklardır.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan ve bilanço esasına göre defter tutan (M), ticari işletmesinde kullanılmak üzere 15/7/2022 tarihinde katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dahil alış bedeli 1.000.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almış ve binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergileri binek otomobilin maliyetine dahil edilmiştir. Mükellef normal amortisman usulünde yıllık amortismanlarını genel hükümlere göre ayırmakta ve safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman tutarını aşan kısmını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate almaktadır.

Mükellef 2023 yılı ve 2024 yılı bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak, 31/12/2024 tarihli dönem sonu işlemlerinde söz konusu binek otomobilin düzeltilmiş değeri üzerinden amortisman ayıracaktır. Ancak binek otomobilin Gelir Vergisi Kanununa göre belirlenen amortismanına esas bedelin üzerinde kalan maliyet kısmına tekabül eden amortisman tutarını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alacaktır.

Ayrıca 2024 yılı bilançosunda düzeltilmiş amortismanlar içerisinde daha önceki yıllarda ayrılmış ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan amortisman tutarları da bulunacağından 2024 yılı bilançosunun düzeltilmesi neticesinde birikmiş amortismanlar hesabında oluşan farkların söz konusu tutarlara isabet eden kısmının da kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyannameye dikkate alınması gerekecektir.

Böylelikle kanunen kabul edilmeyen giderler beyannameye düzeltilmiş tutarları ile dikkate alınmış olacaktır.

(3) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoaya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere, amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutar, 2024 ve sonraki hesap dönemlerinde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında, söz konusu reel olmayan finansman maliyetleri bilançoda gözükmeyeceği için, bunların mukayyet değerleri ile beyanname üzerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Ancak, amortismanına tabi bu iktisadi kıymetin 1/1/2024 tarihinden sonra satılması halinde, satış tarihi itibarıyla reel olmayan finansman maliyetinin itfa olunmayan kısmının, kıymetin satıldığı hesap döneminde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı

Madde 41- (1) 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıllar kârı veya zararı, kaydedildiği Geçmiş Yıllar Karları/Zararları Hesabının alt hesabında izlenmeye devam edilecek ve sonraki dönemlerde 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası ve bu Tebliğde yer alan esaslara göre düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

(2) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinde yer alan hükme istinaden, 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 kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

2024 hesap dönemi içinde işe başlayan ve kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri

Madde 42- (1) 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesi 31/12/2023 tarihli bilançonun (2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun) düzeltilmesine ilişkin olup 2024 hesap dönemi içinde işe başlayan ve kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dönem başı bilançoları üzerinde söz konusu maddeye istinaden düzeltme yapılmayacaktır.

(2) Anılan mükelleflerce, işe başlama tarihinden sonra (213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin A fıkrasında yer alan) enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmesi halinde, mezkûr fıkra uyarınca şartların gerçekleştiği geçici vergi dönemi sonu itibariyle enflasyon düzeltmesi yapılmaya başlanacaktır.

Örnek: 15/2/2024 tarihinde işe başlayan, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ve hesap dönemi takvim yılı olan tacir Bay (A), işe başladığı geçici vergi dönemi sonu olan 31/3/2024 tarihi itibariyle enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşması halinde, 31/3/2024 tarihli geçici vergi matrahını (enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlere göre) düzeltilen 31/3/2024 bilançosuna göre tespit etmesi ve izleyen geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da enflasyon düzeltmesi yapması gerekmektedir.

Tasfiye halinde düzeltme işlemleri

Madde 43- (1) 2024 hesap döneminden önce tasfiyeye giren şirketlerin tasfiyesinin 2024 veya sonraki bir hesap dönemi içinde sonuçlanması halinde, tasfiye durumundaki şirketlerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmaması sebebiyle, hem 2023 hesap dönemi sonuna ait bilanço hem de (enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak) sonraki hesap dönemlerine ait bilançolar bu Tebliğle belirlenen düzeltme süreleri içerisinde düzeltilerek ilgili oldukları dönemlere ait beyannameler ekinde verilecektir.

2024 hesap dönemini izleyen hesap dönemlerinde enflasyon düzeltmesi

Madde 44- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi ve bu Tebliğin 33 üncü maddesi dâhilinde, öngörülen şartların varlığına/devamına bağlı olarak geçici vergi dönemleri dâhil 2024 hesap dönemi ve izleyen dönemlerde (geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerinde) enflasyon düzeltmesi yapılması zorunlu olup, enflasyon düzeltmesi, mezkûr bentte belirtilen her iki şartın aynı anda birlikte gerçekleşmemesi halinde ise sona ermektedir.

Diğer bir ifade ile enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleştiği dönemi izleyen hesap dönemlerinde (geçici vergi dönemleri dâhil) söz konusu şartlardan sadece birinin gerçekleşmemesi enflasyon düzeltmesi yapma yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacak, 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 yapılacaktır.

(2) 2024 hesap dönemini müteakiben 2025 hesap döneminde de enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun ortaya çıkması durumunda, bu hesap dönemine ilişkin düzeltme işlemleri Tebliğin bu (dördüncü) bölümü kapsamında yapılacaktır.

(3) Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Bu durumda şartlarının yeniden oluştuğu söz konusu ilk döneme ilişkin enflasyon düzeltilmesi, Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında yapılacaktır. Bu şekilde belirlenen geçmiş yıl kârı vergiye tâbi tutulmayacak, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecek, ancak matrahın tespitinde geçmiş yıl malî zararları mukayyet değerleri ile dikkate alınacaktır. Birikmiş amortismanlar ise, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Münhasıran Sürekli Olarak İşlenmiş Altın, Gümüş Alım-Satımı ve İmali ile İştilgal Eden Mükelleflerde Enflasyon Düzeltmesi

Her dönem enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu

Madde 45- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacakları hükme bağlanmıştır.

Ancak, söz konusu fıkranın 5228 sayılı Kanunla eklenen (9) numaralı bendinde, "Münhasıran sürekli olarak işlenmiş; altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal eden mükellefler bu fıkranın (1) numaralı bendinde yer alan şartlara bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yaparlar." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 213 sayılı Kanunun geçici 33 üncü maddesinin dördüncü fıkrası da, "Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümleri, mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler bakımından geçerli değildir." hükmüne amirdir.

Dolayısıyla, mezkûr Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi uyarınca; enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bulunan mükelleflerden münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal edenlerin, enflasyon düzeltme şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, 2005 ve müteakip yıllarda her geçici vergi dönemi ve hesap dönemi sonu itibarıyla 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrası kapsamında (7 numaralı bent ve geçici 33 üncü madde dikkate alınmaksızın) enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

Kapsam

Madde 46- (1) Tebliğin 8 inci maddesinde belirtilen enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bulunanlar kapsamı dâhilinde; kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefi, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal eden mükellefler 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendine istinaden her geçici vergi ve hesap dönemi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapacaktır.

Dolayısıyla, 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendine istinaden her geçici vergi ve hesap dönemi itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılması için üç şart öngörülmüştür:

- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmak,
- Bilanço esasına göre defter tutmak,
- Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal etmek.

(2) Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal etmekle birlikte, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin 213 sayılı Kanunun

mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi gereğince enflasyon düzeltmesi yapmaları mümkün değildir.

(3) Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal eden ve 31/12/2023 tarihi itibariyle işletme hesabı esasına göre defter tutan, ancak müteakip dönemlerde bilanço esasına göre defter tutmaya başlayan mükellefler, bilanço esasına göre defter tutmaya başladıkları hesap döneminde öncelikle dönem başı bilançolarını bu Tebliğin üçüncü bölümü çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Bilanço esasına göre defter tutmaya başladıkları hesap dönemi ve sonrasında ise her geçici vergi ve hesap dönemi itibariyle Tebliğin bu bölümü kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın ve/veya gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal etme

Madde 47- (1) Esas faaliyeti altın ve/veya gümüş alım satımı ve imali olan mükelleflerin bu faaliyetleri sırasında platin veya kıymetli taş gibi, esasen bu faaliyetlerinin bir cüzünü teşkil eden, alım satım ve imal işleri de yapmaları 213 sayılı Kanunun 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Dolayısıyla, esas faaliyetleri olan kuyumculuk işi yanında bu faaliyetlerinin bir cüzü niteliğinde olan altın/gümüş, platin, kıymetli taş ihtiva eden takı (pırlantalı yüzük, pırlantalı küpe, pırlantalı kolye gibi) ürünlerin alım-satımı veya imali gibi faaliyetleri bulunan mükelleflerce enflasyon düzeltmesi yapılacaktır.

Aynı şekilde, kuyumculuk faaliyeti kapsamında, bu faaliyetlerinin bir cüzü niteliğinde olan saat, hediyeelik eşya alım-satımı gibi faaliyetleri bulunanlar da enflasyon düzeltmesi yapacaktır.

(2) Kuyumculuk faaliyetinin yanı sıra bu nitelikte olmayan market işletmesi, gıda ticareti, beyaz eşya alım-satımı, kafe işletmesi, cep telefonu ve aksesuarları, uydu sistemleri ve bunların aksesuarları, kontör alım-satım işleri, konfeksiyon, otobüs işletmesi, müteahhitlik, döviz büfesi gibi başka faaliyetlerin bulunması durumunda "münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali" faaliyetinden söz edilemeyeceğinden enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

Döviz alım satım faaliyetinde bulunulmasının yanı sıra bu faaliyete ek olarak darphanede basılı altınların (çeyrek altın, yarım altın, tam altın, gram altın, cumhuriyet altını) alım satım faaliyetinde bulunulması halinde de enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.

İşlenmiş ve işlenmemiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal edenler

Madde 48- (1) İşlenmiş altın ve/veya gümüş alım-satımı ve imali faaliyetlerinin yanı sıra, işlenmemiş altın ve/veya gümüş alım satımı ve imali faaliyetlerinde bulunanlarda, söz konusu durum "münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştilgal edenler" kapsamında değerlendirilmelerine engel teşkil etmeyecektir.

(2) İmalat yapılmaksızın münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın ve/veya gümüş alım-satımı ile iştilgal eden ya da münhasıran işlenmemiş altın ve/veya gümüş alımı/imali yaparak, işlenmiş altın ve/veya gümüş satımı faaliyeti ile iştilgal eden ve kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mezkûr bent kapsamında enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

(3) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi uygulamasında, işlenmiş/işlenmemiş altın ve gümüşün kapsamı, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar çerçevesinde belirlenir.

Faiz, kira ve benzeri mahiyette kazancı olanlar

Madde 49- (1) Yatırım amaçlı olarak iktisap edilen menkul ve/veya gayrimenkullerin satışından veya kiralanmasından kaynaklanan kazancın bulunması ilave faaliyet kapsamında değerlendirilmez.

Aynı şekilde, bankadaki mevduat hesabından kaynaklı faiz geliri, işletmedeki yabancı paraların değerlemesinden kaynaklı kambiyo geliri, menkul kıymetlerden kaynaklı gelir gibi kazançların bulunması da ilave faaliyet kapsamında değerlendirilmez.

Bu nedenle, söz konusu kazançları da bulunan mükelleflerin bu durumları 213 sayılı Kanunun 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi hükmü gereğince enflasyon düzeltmesi yapmalarına engel teşkil etmeyecektir.

(2) Gayrimenkul/menkul alım-satımı ve kiralama faaliyeti ile menkul kıymet alım-satımının; söz konusu iktisadi kıymetlerin ticareti ve/veya kiralanmasıyla uğraşan işletme vasfına haiz olunmasını sağlayacak/neden olacak mahiyette olması halinde, mezkûr bent kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılması mümkün değildir.

Hesap dönemi içerisinde ilave faaliyete başlanması

Madde 50- (1) Münhasıran altın ve/veya gümüş alım-satımı ve imali faaliyetinin yanı sıra içinde bulunulan hesap döneminin birinci geçici vergi döneminden sonra bu kapsamda değerlendirilmeyen ilave faaliyete başlanması nedeniyle enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğunun ortadan kalkması durumunda, bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da enflasyon düzeltmesi yapılması zorunludur.

Dolayısıyla, söz konusu durumda, ilave faaliyete başlanılan hesap dönemi (geçici vergi dönemleri dâhil) için enflasyon düzeltmesi yapılacak, izleyen hesap döneminden itibaren 213 sayılı Kanunun 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında düzeltme yapılmayacaktır.

ALTINCI BÖLÜM **Diğer Hususlar**

Enflasyon düzeltmesi yapma ve kayıt zamanı

Madde 51- (1) Enflasyon düzeltmesi yapılan geçici vergi dönemleri ve hesap dönemlerine ilişkin düzeltme işlemleri, tabi olunan vergi türü dikkate alınarak, söz konusu dönemlere ait geçici vergi/gelir/kurumlar vergisi beyannamelerinin (süre uzatımları dâhil kanuni süre içerisinde) verilme tarihine kadar yapılır, düzeltmenin yapıldığı tarih itibarıyla yasal defterlere kaydedilir.

(2) 2023 yılına ilişkin yapılan enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar 2023 yılı yasal defterlerine, 2024 ve izleyen dönemlerde yapılacak enflasyon düzeltmesine ait kayıtlar da ilgili dönem defterlerine intikal ettirilir.

Enflasyon düzeltmesi yapılan döneme ait gelir/kurumlar beyannamesine eklenecek bilanço

Madde 52- (1) Enflasyon düzeltmesi yapma ve geçici vergi beyannamesi verme zorunluluğu bulunan mükelleflerce, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı geçici vergi ve hesap dönemlerine ilişkin gelir/kurumlar beyannamelerine düzeltilmiş (düzeltme sonrası) bilanço eklenir.

(2) Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında enflasyon düzeltmesi yapan mükelleflerce, 2023 hesap dönemine ait gelir/kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun düzeltilmeden önceki hali ile düzeltme sonrasında oluşan haline birlikte yer verilir.

Enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş bilançoda yer alan parasal olmayan kalemlerin daha sonra elden çıkarılması

Madde 53- (1) 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendi hükmü uyarınca, enflasyon düzeltmesine tâbi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Ancak, düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerden amortisman 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 alınmayacaktır.

(2) Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca amortisman tabi iktisadi kıymetleri için bu maddede belirtilen hükümlere göre 2024 takvim yılı ve sonrasında kalan faydalı ömür süresinde düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayırabilecektir. Düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin geçmiş dönemlere ilişkin amortisman tutarları da düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Bu amortisman tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak kabul edilecektir. Ancak, bunun için Tebliğin dördüncü bölümü kapsamındaki dönemlere ilişkin yapılacak düzeltme işlemi neticesinde hesaplanan düzeltme farklarının, ilgili dönemde gelir olarak kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Aynı döneme ilişkin olarak amortismanın düzeltilmesinden kaynaklanan farkın gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesabında yer alan değerler

Madde 54- (1) 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 sayılmaz.

213 sayılı Kanunun 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 dağıtımını sayılmaz.

(2) Bilanço esasına göre defter tutmakta iken, 213 sayılı Kanunun 180 inci maddesi çerçevesinde işletme hesabı esasına göre defter tutmaya başlayan bir gelir vergisi mükellefinin işletme hesabı esasına geçmesi dolayısıyla kanun hükmünden kaynaklanan defter tutmayla ilgili bir değişikliğin oluşması mevzu bahis olduğundan, bu durum söz konusu enflasyon farklarının işletmeden çekilişi olarak değerlendirilmeyecektir.

Geçmiş yıl karlarında vergilendirme

Madde 55- (1) Tebliğin üçüncü bölümüne göre 2023 yılı hesap dönemine ilişkin yapılan hesaplama ve düzeltme sonucu oluşan 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. Ayrıca işletmeden çekilen değerler, elde edenlerin hukuki statüsüne göre kar payı stopajına tabi tutulacak ve kar paylarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler doğrultusunda vergilendirilecektir.

(2) Bu Tebliğin üçüncü bölümü kapsamında 2023 hesap dönemine ait düzeltme neticesinde oluşan geçmiş yıl karının kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilmesi mümkün olup, bu işlem kâr dağıtımını sayılmayacaktır.

(3) 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.

Enflasyon düzeltme işleminin yapılmamasının müeyyidesi

Madde 56- (1) 213 sayılı Kanunun enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri esas itibarıyla değerlendirme hükümleridir. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükelleflerin düzeltme işlemini yapmamaları, değerlendirme işleminin usulüne göre yapılmaması hükmünde olup cezai müeyyide de aynı yönde uygulanır.

(2) Enflasyon düzeltmesine ilişkin işlemlere paralel olarak Tekdüzen Hesap Planında yapılan düzenlemelerin yer aldığı 12 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uyulmaması durumunda, 213 sayılı Kanunun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanır.

Yürürlükten kaldırılan tebliğler

Madde 57- (1) 12/5/2005 tarihli ve 25813 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 348 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “3. Menkul Kıymet Yatırım Fonlarının Enflasyon Düzeltmesi Yapmaması” başlıklı bölümü yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

Madde 58- (1) Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 59- (1) Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

EKLER:

EK 1: PARASAL KIYMETLER

EK 2: PARASAL OLMAYAN KIYMETLER

EK 3: REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİ İHTİVA EDEBİLEN İKTİSADİ KIYMETLER

EK 1:

PARASAL KIYMETLER⁶

- 100 İşletmenin elinde bulunan ulusal paralar
- 101 Gerçek ve tüzel kişiler tarafından işletmeye verilmiş olup, henüz tahsil için bankaya verilmemiş veya ciro edilmemiş olan çekler
- 102 İşletmece yurt içi ve yurt dışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan ve çekilen mevduat
- 103 Bankalar ve özel finans kurumları üzerinden gerçekleştirilen çekler ve ödeme emirleri
- 108 İşletmenin ihtiyacı için satın alınan posta, damga ve harç pulları ile vadesi gelmiş kuponlar ve yoldaki paralar
- 111 Özel sektöre çıkarılan tahvil, senet ve bonolar⁷
- 112 Kamu kesimince çıkarılan tahvil, senet ve bonolar⁸
- 120 İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklar
- 121 İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senede bağlanmış alacaklar
- 122 Alacak senetleri için ayrılan reeskontlar
- 124 Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark
- 126 İşletmece üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi veya bir sözleşmenin ya da diğer işlemlerin karşılığı olarak geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatlar⁹
- 128 Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz şüpheli ticari alacaklar
- 131 İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından, olan alacakları
- 132 İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerinden olan alacakları
- 133 İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklarından olan alacakları
- 135 İşletmeye dâhil olan personel ve işçilerden olan alacaklar
- 137 Alacak senetleri için ayrılan reeskontlar
- 138 Ödeme süresi geçmiş bu nedenle vadesi bir kaç defa uzatılmış veya protesto edilmiş, yazı ile birden fazla istenmiş ya da dava veya icra safhasına aktarılmış senetli ve senetsiz şüpheli diğer alacaklar
- 179 Taşeronlara verilen avanslar¹⁰
- 181 Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı hesap döneminden sonra yapılacak gelirlerin, içinde bulunan dönemde tahakkuk eden kısımları
- 190 Devreden katma değer vergisi
- 191 İndirilecek katma değer vergisi
- 192 Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisi
- 193 Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar
- 195 İşletme adına mal ve hizmet satın alacak, işletme adına bir kısım gider ve ödemeleri yapacak personel ve personel dışındaki kişilere verilen avanslar
- 196 Personele maaş, ücret ve yolluklarına mahsuben önceden ödenen diğer avanslar
- 197 Tesellüm sırasında veya sayımlar sonucunda tespit edilen noksanlar

⁶ 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 itibariyle listedeki kendilerine en yakın iktisadi kıymet gibi işleme tabi tutulurlar.

⁷ Bu kıymetler, Vergi Usul Kanunu'nun 279 uncu maddesi kapsamında alış bedeli ile değerlendirilmeleri halinde, değerlendirildiği tarihten itibaren "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

⁸ Bu kıymetler, Vergi Usul Kanunu'nun 279 uncu maddesi kapsamında alış bedeli ile değerlendirilmeleri halinde, değerlendirildiği tarihten itibaren "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

⁹ Geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu verilen depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

¹⁰ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

- 220 İşletmenin faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmet satışlarından kaynaklanan senetsiz alacaklar
- 221 Her türlü senetli alacaklar
- 222 Senetli alacakların tasarruf değeriyle değerlendirilmesini sağlamak amacı ile alacak senetleri için ayrılan reeskontlar
- 224 Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan alacaklar ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark
- 226 Üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi ve bir akdin karşılığı olarak, geri alınmak üzere verilen, bir yıldan uzun süreli depozito ve teminatlar¹¹
- 231 Esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklardan olan alacaklar
- 232 Esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) iştiraklerden olan alacaklar
- 233 Esas faaliyet konusu dışındaki işlemler dolayısı ile (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) bağlı ortaklıklardan olan alacaklar
- 235 İşletme topluluğuna dâhil olan personelden alacaklar
- 237 Diğer alacaklar grubundaki senetli alacakların değerlendirilmesini sağlamak amacı ile alacak senetleri için ayrılan reeskontlar
- 243 İştiraklerle ilgili sermaye taahhütleri¹²
- 246 Bağlı ortaklıklarla ilgili sermaye taahhütleri¹³
- 269 Maddi olmayan duran varlıklarla ilgili olarak gerek yurt içi, gerekse yurt dışındaki kişi ve kuruluşlara verilen avanslar¹⁴
- 279 Özel tükenmeye tabi varlıklar için verilen avanslar¹⁵
- 281 Üçüncü kişilerden tahsili ya da bunlar hesabına kesin borç kaydı bir yıl veya daha sonraki yıllarda yapılacak gelirlerin içinde bulunulan dönemde tahakkuk eden kısımları
- 291 Satın alınan veya imal edilen, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerle ilgili bir yıldan daha uzun sürede indirilebilecek nitelikteki katma değer vergisi
- 292 Ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen ve çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer katma değer vergisi
- 295 Peşin ödenen vergiler ve fonlar
- 300 Banka ve diğer finans kuruluşlarından sağlanan krediler
- 301 Kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı geçmeyen borçları
- 302 Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark
- 303 Vadelerine bir yıldan fazla süre bulunmakla birlikte uzun vadeli kredilerin, bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek anapara taksitleri ile bunların tahakkuk ettiği halde henüz ödenmeyen faizleri
- 304 Bilanço tarihinden itibaren bir yıl içinde ödenecek tahvil anapara taksitleri ile tahakkuk edip de henüz ödenmeyen faizleri
- 305 Tedavüldeki finansman bonoları ve banka bonoları gibi kısa vadeli para ve sermaye piyasası araçları karşılığında sağlanan fonlar
- 308 Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet vs. diğer menkul kıymetlerin nominal değeri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek döneme ait olan kısmı
- 320 İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senetsiz borçları
- 321 İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan senede bağlanmış ticari borçları
- 322 Bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeri ile değerlemesini sağlamak üzere borç senetleri için ayrılan reeskontlar

¹¹ Geri alınmak üzere verilen depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu verilen depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

¹² Sermaye taahhüdünün ortaklık hakkı elde etmek için yapılan ödeme karşılığında hisse senedi alınmamış bir iştirak için yapılmış olması halinde bu kıymetler "parasal kıymet" addolunur.

¹³ Sermaye taahhüdünün ortaklık hakkı elde etmek için yapılan ödeme karşılığında hisse senedi alınmamış bir iştirak için yapılmış olması halinde bu kıymetler "parasal kıymet" addolunur.

¹⁴ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

¹⁵ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

- 326 Üçüncü kişilerin belli bir işi yapmalarını, aldıkları bir değeri geri vermelerini sağlamak amacıyla ve belli sözleşmeler nedeniyle gerçekleşecek bir alacağın karşılığı olarak alınan depozito ve teminatlar¹⁶
- 331 İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklarına olan borçları
- 332 İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine olan borçları
- 333 İşletmenin sermaye taahhüdünden borçları hariç olmak üzere faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına olan borçları
- 335 İşletmenin personeline olan çeşitli borçları
- 337 Bilanço gününde, diğer borçlar grubundaki senetli borçların değerlemesini sağlamak amacı ile borç senetleri için ayrılan reeskontlar
- 360 İşletmenin ekonomik faaliyetlerde bulunmasının sonucu ilgili mali mevzuat uyarınca mükellef veya sorumlu sıfatıyla işletmenin kendisine, personeline ve üçüncü kişilere ilişkin olarak ödenmesi gereken vergi, resim, harç ve fonlar
- 361 İşletmenin, personelin hakedişlerinden sosyal güvenlik mevzuatı hükümlerine göre kesintiye tabi tutmakla yükümlü bulunduğu, personele ait emeklilik keseneği ve sigorta primleri ile bunlara ilişkin işveren katılma payları gibi işverence sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenecek kesintiler
- 368 Kanuni süresi içerisinde ödenmeyen vergi ve yükümlülükler
- 371 Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir ve kurumlar vergisi ile diğer yükümlülükler
- 381 Gelecek aylarda ödemesi yapılacak belgeye dayalı gider tahakkukları
- 391 Teslim edilen mal veya ifa edilen hizmetler üzerinden hesaplanan katma değer vergisi ile işlemi gerçekleşmeyen ya da işlemden vazgeçilen mal ve hizmetlere ilişkin katma değer vergisi
- 392 Teşvikli yatırım mallarının ithalinden doğan ve ertelenen katma değer vergisi ve ihraç kaydıyla satış nedeniyle ertelenen ve terkin edilecek katma değer vergisi
- 393 Merkez ve şubeler cari hesabı
- 397 Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklardaki fazlalar
- 400 Banka ve diğer finans kuruluşlarından alınan uzun vadeli krediler
- 401 Kiracıların finansal kiralama yapanlara olan ve vadesi 1 yılı aşan borçları
- 402 Finansal kiralamanın yapıldığı tarihte kiralama işlemlerinden doğan ve vadesi bir yılı aşan borçlar ile kiralanan varlığa ilişkin kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki fark
- 405 İşletme tarafından çıkarılmış bulunan ve vadesi bir yılı aşan tahviller
- 407 İşletmece çıkarılmış katılma intifa senedi dışındaki vadeleri bir yıldan uzun olan diğer menkul değerler
- 408 Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil, senet ve diğer menkul kıymetlerin nominal değerleri ile satış fiyatı arasındaki farkın gelecek yıllara ait olan kısmı
- 420 İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetsiz borçlar
- 421 İşletmenin faaliyet konusu ile ilgili her türlü mal ve hizmet alımlarından kaynaklanan vadelerine bir yıldan fazla süre bulunan senetli borçlar
- 422 Bilanço gününde, senetli borçların tasarruf değeriyle değerlendirilmesini sağlamak üzere, borç senetleri için ayrılan reeskontlar
- 426 Alınan Depozito ve Teminatlar hesabında alış amaçları belirtilen depozito ve teminatların vadeleri bir yıldan fazla olan kısımları¹⁷
- 431 İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla ortaklarına olan vadeleri bir yıldan fazla süreli borçları
- 432 İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla iştiraklerine olan vadeleri bir yıldan fazla süreli borçları
- 433 İşletmenin sermaye taahhüdünden borçları hariç olmak üzere faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla bağlı ortaklıklarına vadeleri bir yıldan fazla süreli olan borçları
- 437 Bilanço gününde, uzun vadeli diğer borçlar grubunda yer alan senetli borçların değerlemesini sağlamak amacı ile borç senetleri için ayrılan reeskontlar

¹⁶ Geri verilmek üzere alınan depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu alınan depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

¹⁷ Geri verilmek üzere alınan depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu alınan depozito ve teminatlar "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

- 438 Kamuya olan vergi ve benzeri borçlardan vadesinde ödenmeyip ertelenmiş veya taksite bağlanmış olup bir yıldan daha uzun bir sürede ödenecek olan borçlar
- 481 Gelecek yıllarda ödenmesi yapılacak ve kesinlikle belgeye dayalı gider tahakkukları
- 492 Teşvikli yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gerektiği halde ödenmeyip, fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenen katma değer vergisi ile imalatçı teşebbüsler tarafından imal ettikleri mallardan ihraç edilmek kaydı ile ihracatçılara yapılan teslimler nedeniyle hesaplanan ve düzenlenen fatura ve fatura yerine geçen belgelerde mevzuat gereği ihracatçılardan tahsil edilmeyen ve tamamının indirim konusu yapılmaması nedeniyle gelecek bilanço devrelerine kadar tecil olunan katma değer vergisi
- 493 İşletmeye ait tesislerden yararlanmak amacıyla üçüncü kişilerin, tesis bedellerine katılma payları

EK 2: **PARASAL OLMAYAN KIYMETLER¹⁸**

- 110 Geçici olarak elde tutulan hisse senetleri
- 150 Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş 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 çalışmaları 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 hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurdalar
- 159 Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak verilen avanslar¹⁹
- 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 kaybaldığı 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 avanslar²⁰

¹⁸ 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.

¹⁹ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

²⁰ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

- 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 amortismanına 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 kütlelerin 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 eğilimli yol, mecra 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
- 293 Tedbirlili satın alma ve imal etme politikası gereği ve stok dönüş hızı düşüklüğü nedeniyle işletmede bulunan ve işletmenin bir yıllık dönem içinde kullanabileceğinden daha fazla olan stok kalemleri
- 294 Çeşitli nedenlerle işletmede kullanılmama ve satış olanaklarını yitiren ve elden çıkarılacak stoklar ve duran varlıklar
- 340 İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal teslimleri ve hizmet ifaları ile ilgili olarak peşin tahsil edilen sipariş avansları²¹
- 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 avanslar²²
- 480 Gelecek bilanço dönemlerine ait peşin tahsil olunan gelirlerin bir yıldan uzun süreye ait kısımları

EK 3:

REEL OLMAYAN FİNANSMAN MALİYETİ İHTİVA EDEBİLEN İKTİSADİ KİYMETLER

- 150 Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş 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 çalışmalarında 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 hiç birinin kapsamına alınmayan ürün, artık ve hurdalar
- 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 kaybaldığı 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

²¹ Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

²² Verilen avans, parasal olmayan bir mahiyet taşıyor ise "parasal olmayan kıymet" olarak addolunur.

- 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 işiraklerin 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
- 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
- 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 kütlelin 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 eğilimli yol, mecra 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