

ENFLASYON DÜZELTMESİNE YÖNELİK VUK VE TMS 29 YAKLAŞIM FARKLILIKLARI

DIFFERENCES BETWEEN TPL AND TAS 29 APPROACH TO INFLATION ADJUSTMENT



Emrah İNCİ*

ÖZ

Ülkemizde son yıllarda kendini belirgin biçimde gösteren yüksek enflasyonun vergi alanında en önemli etkisi, bilanço usulüne tabi mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapması zorunluluğudur. Bu zorunluluk bir yandan Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde enflasyon düzeltmesi yapılmasını bir yandan da TFRS raporlaması yapanlar için TMS 29 standardına göre düzeltme işlemlerini yürütülmesini gerekli kılmaktadır. Çalışmamızda, hem VUK hem de TMS 29 standardında enflasyon düzeltmesi yapmakla mükellef olan ekonomik birimler açısından her iki yaklaşım arasındaki bazı farklılıklara ve bu farklılıklar neticesinde ortaya çıkan uyumsuzlukları gidermeye yönelik ertelenmiş vergi etkisine değinilmiştir. İlaveten firmalar için önemli bir problem haline

ABSTRACT

The most important impact of the high inflation rate, which has been evident in Turkey in recent years, is the obligation to make inflation adjustments for the taxpayers subject to the balance sheet method. This obligation necessitates inflation adjustment within the framework of Tax Procedure Law (TPL) on the one hand and TAS 29 for those who make TFRS reporting on the other hand. In our study, some of the differences between the two approaches in terms of economic units that are obliged to make inflation adjustments under both TPL and TAS 29 and the deferred tax effect to eliminate the inconsistencies arising as a result of these differences are discussed. In addition, explanations have also been made regarding

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, emrah.inci@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-1132-5949.

İnci, E. (Aralık 2024). Enflasyon Düzeltmesine Yönelik Vuk ve Tms 29 Yaklaşım Farklılıkları, *Vergi Raporu*, 303, (7-39).

gelen kar dağıtımını veya zarar mahsubuna yönelik de açıklamalarda bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Enflasyon Muhasebesi, Enflasyon Düzeltmesi, TMS 29 Standardı

JEL Sınıflandırma Kodları: H2, K34, M40, M41.

GİRİŞ

Mal veya hizmetlere yönelik ortaya çıkan piyasa fiyatlarının istikrarlı bir biçimde artması olarak bilinen enflasyon kavramı en yalın tabiriyle cepte tutulan paranın satın alma gücünün gün geçtikte düşmesi olarak tanımlanabilmektedir. Enflasyon sorunu, ortaya çıkardığı sosyo-ekonomik problemler yanında ekonomik faktörlerin piyasadaki faaliyetleri ve karar alma süreçlerini de etkilemektedir.

Belirli bir dönem aralığında yapmış olduğu faaliyetlerle kar elde etme amacı güden işletmeler açısından, bu faaliyetlerin sonuçlarını yansıtan finansal tabloların doğru ve güvenilir veriler sunması önem arz etmektedir. İşletmelerin hazırlamış olduğu bu finansal tabloların enflasyonist koşullarda güvenilir sonuçlar ortaya koyması mümkün olamamaktadır. Bu sorunların giderilmesi için ve muhasebe temel kavramlarından para ile ölçülme, maliyet esasları gibi kavramların enflasyon dönemlerinde doğru veriler yansıtması nedeni ile enflasyon muhasebesi kavramı ortaya çıkmaktadır. (Saraç, 2024, s. 1921)

Çalışmamızın konusu, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan enflasyon düzeltmesi ve "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardının Uygulanması" standardına göre getirilen raporlama ilkeleri çerçevesinde enflasyon düzeltmesi uygulamalarındaki yaklaşım farklılıklarını ele almak ve VUK-TFRS sonuçlarını bir biri ile uyumlaştıracak ertelenmiş vergi etkisine değinmektedir.

profit distribution or loss offsetting, which has become an important problem for companies.

Keywords: Inflation Accounting, Inflation Adjustment, TAS 29 Standard

JEL Classification Codes: H2, K34, M40, M41.

1- VUK VE TMS 29 KAPSAMINDA ENFLASYON DÜZELTMESİ VE BAZI YAKLAŞIM FARKLILIKLARI

Mükerrer 298/A maddesi, kapsama giren bilanço esasına tabi mükelleflerin madde bendinde belirtilen enflasyonist şartların olduğu dönemlerde bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu kapsamda maddede belirtilen enflasyon şartlarının 2021 ve 2022 dönemlerinde oluşmuş olmasına rağmen geçici 33. Madde ile sadece 2023 dönem sonu bilançolarının ve (mkr. 298/A kapsamındaki şartların devamı halinde müteakip yıl bilançolarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulması zorunlu kılınmıştır.

1.1- Yüksek Enflasyon Şartlarının Tespiti

Geçici 33. Madde ve mükerrer 298/A maddesi çerçevesinde enflasyon düzeltmesinin yapılması zorunluluğu, fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan hesap dönemi dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunan hesap döneminde %10'dan fazla olması şartının gerçekleşmesine bağlıdır. Fiyat endeksi kavramı ise maddenin A-2/f bendinde TÜİK tarafından hesaplanan üretici fiyatları genel endeksi (Yİ-ÜFE) şeklinde tanımlanmıştır.

TMS 29 standardı açısından ise yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamakta, bu husus işletmelerin takdirine bırakılmaktadır. Bununla birlikte aşağıda yer alan eko-

nomik özelliklere göre de yüksek enflasyonun varlığının belirlenmesine olanak tanınmaktadır.

- Nüfusun çoğunluğunun servetini *gayri nakdi varlıklara, yatırıma veya istikrarlı para birimlerine* yönlendirmesi,

- Nüfusun çoğunluğunun parasal tutarları yerel para biriminden değil *istikrarlı bir döviz cinsinden* dikkate alması ve fiyatların bu döviz cinsinden belirlenmesi,

- Kredili işlemlerde fiyatların (kısa süreli bile olsa) *enflasyon etkisi* dikkate alınarak belirlenmesi,

- Faiz oranları, ücretler ve fiyatların bir *fiyat endeksine* bağlı olması ve

- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşmakta olması veya aşması.

Dolayısıyla TMS 29 standardına göre bir ekonominin hiper-enflasyon ortamında olup olmadığının tespiti sadece belli bir dönemdeki kümülatif enflasyonun varlığı ile sınırlandırılmamakta, bu hususta işletmeler veya karar vericiler açısından bir muhakemenin yapılmasını gerekli görmektedir. İlaveten, konu ile ilgili IFRS 31. Modül'de verilen örneklerden görüleceği üzere, *piyasa aktörlerinin* ilgili ülkedeki *belirsiz ekonomi politikaları* ve gevşek para politikalarına yol açan *siyasi istikrarsızlık koşullarını* da yukarıda yer alan indikatörlere ilaveten yüksek enflasyon ortamının tespitinde göz önünde bulundurabileceği anlaşılmaktadır (IFRS Foundation, 2015, ss. 6-7).

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, yüksek enflasyon veya enflasyonist ekonomi kavramlarına VUK ve TMS 29 standartları çerçevesinde farklı yaklaşımın olması nedeniyle, VUK'a göre yapılmaması gereken enflasyon düzeltme işlemlerinin TMS 29'a göre yapılabileceği (örneğin VUK'ta %100'den fazla olması şartı aranırken TMS 29'a göre son üç yılın kümülatif enflasyon oranlarının örneğin %90 gerçekleşerek %100 oranına yaklaşması, kredi faizlerinin enflasyon etkisini yansıtacak şekilde fiyatlandırılması, halkın servetini konut, araba gibi gayrinakdi unsur-

larda koruması gibi etkenler nedeniyle TMS 29'a göre düzeltme yapılması) görülmektedir. Bu minvalde, söz konusu durum düzeltmenin yapılacağı dönem sonu itibarıyla parasal olmayan kıymetlerin VUK'a göre belirlenen vergiye esas değerleri ile TMS 29'a göre belirlenen defter değerleri arasında farklılaşmaya sebep olmakta ve neticesinde ertelenmiş vergi etkisi ortaya çıkabilmektedir.

1.2- Endeksin Belirlenmesi

VUK Mükerrer 298/A maddesine göre enflasyon düzeltmesine dikkate alınacak endeks, üretici endeksi olan Yİ-ÜFE endeksidir. Düzeltme işlemlerine esas katsayılar bu endeks verileri üzerinden tespit edilir. Ancak TMS 29 standardına göre yapılacak düzeltme işlemlerinde dikkate alınacak endeks satın alma gücünü en iyi yansıttığı düşünülen TÜFE tüketici fiyat endeksidir (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 3). Söz konusu endeksin seçilmesinin nedeni TÜFE endeksinin 12 farklı sektörü ve ithal malları içine alan daha kapsamlı bir endeks olması ve yurt dışı uygulamalar incelendiğinde de "consumer price indeks-CPI" denilen endekslerin bu hesaplamalarda dikkate alınması gerekçe gösterilmektedir (Kaya, Kurtuluş ve Kaplan, 2023).

Mükerrer 298/A maddesine göre düzeltme katsayısı mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesi ile elde edilen katsayıyı ifade etmektedir. TMS 29'a göre de benzer bir uygulama söz konusu olup düzeltme katsayısı, raporlama dönemi sonundaki TÜFE'nin işlem /kayıt anındaki TÜFE'ye bölünmesi sonucu elde edilen katsayı olduğu belirtilmektedir. Bununla birlikte TMS 29'da bir uygulama kolaylığı olarak ortaya konan husus ise, endekste önemli ölçüde dalgalanma olmaması ve döneme ilişkin işlem tutarının döneme orantılı bir şekilde dağıtılması kaydıyla dönemsel ortalama (örneğin 3 aylık) endeksin kullanılmasına izin verilmektedir

(Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 3). Söz konusu husus, özellikle *kar veya zarar ile diğer kapsamlı gelir tablosu* kalemlerine sık aralıklarla hasılat ve gider kaydı yansıtan işletmeler için bu tablonun düzeltilmesi aşamasında kolaylık sağlamaktadır.

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sırasında, VUK ve TMS 29 uygulamaları açısından ilkinde kullanılan endeks Yİ-ÜFE endeksi iken, diğerinde kullanılan endeks TÜFE endeksidir. Bu kapsamdaki endeks farklılığı nedeniyle parasal kıymetlerin hem (VUK) vergiye esas değeri ile TMS 29 düzeltme sonrası defter değerleri hem de endeks farklılaşmasından ötürü VUK enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değeri ile TMS 29 düzeltme sonrası değerleri arasında farklılıklar oluşmaktadır. TMS 29'un uygulandığı raporlama dönemlerinde vergi mevzuatı uyarınca uygulanan enflasyon muhasebesi nedeniyle vergiye esas değerde meydana gelen değişimlerden kaynaklanan ertelenmiş vergi etkisi ilgili olduğu yılın kar veya zararına yansılır. Dolayısıyla bir parasal olmayan kıymetin TMS 29 kapsamındaki endekslemesi ile VUK kapsamındaki endekslemesi sonucu oluşan değer farkına isabet eden kısmının ilgili dönem kar veya zararına aktarılması gerekmektedir (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, ss. 30–31).

1.3- Düzeltme İşlemine Tabi Tutulacak Finansal Tablolar

VUK geçici 33. Madde kapsamında düzeltme işlemine tabi tutulacak finansal tablo tebliğin 11. Maddesine istinaden sadece bilançodur. Ancak TMS 29 standardı açısından ele alındığında, standardın birinci paragrafında değinildiği üzere tüm finansal tabloların düzeltilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla VUK kapsamında yapılacak düzeltme sadece bilanço kalemleri ile sınırlandırılmışken, TMS 29 kapsamında finansal durum tablosu (bi-

lanço), Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Özkaynak Değişim Tablosu'dur.

Geçici 33. Maddeye istinaden yapılacak düzeltmede, 31.12.2023 tarihli bilançonun dönem sonundaki halinin düzeltilmiş olması yeterli görülürken, TMS 29 standardında, karşılaştırmalı finansal tabloların da düzeltilmesi zorunluluktur. Dolayısıyla örneğin önceki dönemlerde yüksek enflasyon şartları olmasa bile, cari raporlama döneminde yüksek enflasyon şartları oluşmuşsa, her zaman yüksek enflasyonun olduğu varsayılarak karşılaştırmalı tabloların da geriye doğru düzeltilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, finansal tabloların düzeltmeye tabi tutulduğu ilk raporlama döneminde (örneğin 2023 dönem sonu) bu dönemle birlikte, karşılaştırmalı en erken dönem başına ilişkin bir açılış finansal durum tablosu (01.01.2022 açılış bilançosu) hazırlanması, bunun kapanış tarihindeki satın alma gücünü gösterecek şekilde düzeltilmesi (31.12.2022 düzeltilmiş bilanço) ve bu tablonun da cari döneme ait satın alma gücünü yansıtabilecek şekilde (31.12.2023 kapanış bilançosu) düzeltilmesi zorunluluktur (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, ss. 21–23).

1.4- Parasal/Parasal Olmayan Kıymetlerin Belirlenmesi

VUK Mükerrer 298/A kapsamında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak bilanço kalemleri parasal olmayan kıymetler (parasal olmayan varlık ve kaynaklar) olarak tanımlanmaktadır. Parasal kıymet/parasal olmayan kıymet ayrımı noktasında ise, enflasyon karşısında satın alma güçleri düşen, kıymetler parasal kıymet olarak tanımlanmakta, enflasyon karşısında satın alma gücünü koruyabilen kıymetler ise parasal olmayan kıymet olarak tanımlanmaktadır.

VUK kapsamında parasal kıymet atfedilen bilanço kalemleri aşağıdaki gibidir.

VUK Mkr 298	
Aktif	Nakit ve Nakit Benzerleri (Kasa, Banka, Çek, Yoldaki Paralar)
	Finansal Yatırımlar (Tahvil, Senet ve Bonolar)
	Ticari Alacaklar (Senetli/Senetsiz) ve Diğer Alacaklar
	Alacak Senetleri Reeskontları
	Finansal Kiralama Alacakları ile Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri Arasındaki Farklar
	Verilen Depozito ve Teminatlar *
	Şüpheli Ticari Alacaklar
	Ortaklardan, İştiraklerden ve Bağlı Ortaklardan Alacaklar
	Personelden Alacaklar
	Verilen Avanslar (iş avansları, personel avansları, MDV veya özel tükenmeye tabi varlıklar için verilen avanslar)
	Gelir Tahakkukları
	Devreden/İndirilecek/Ertelenen KDV
	Peşin Ödenen Vergiler ve fonlar
	Sayım ve tesellüm noksanları
	İştiraklere ve bağlı ortaklıklara sermaye tahahhütleri (Karşılığında Hisse Senedi Alınmaması Şartıyla)
Pasif	Finansal Yükümlükler (Krediler, Satıcılara Borçlar, Borç Senetleri)
	Borç Senetleri Reeskontları
	Finansal Kiralama Borçları ile Kira Ödemelerinin Bugünkü Değeri Arasındaki Fark
	Tahvil Anapara Borç Taksit ve Faizleri
	Çıkarılan Bonolar ve Senetler Karşılığı Elde Edilen Finansman
	Menkul Kıymet İhraç Farkları
	Alınan Depozito ve Teminatlar *
	Ortaklara, İştiraklere ve Bağlı Ortaklıklara (sermaye tahahhüdünden kaynaklananlar hariç) Borçlar
	Personele Borçlar
	Ödenecek Vergi ve Fonlar, Ödenecek SGK Kesintileri
	Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri
	Gider Tahakkukları
	Hesaplanan, Ertelenen/Terkin Edilen KDV
	Sayım ve Tesellüm Fazlaları

Tablodan görüleceği üzere bu aktif ve pasif hesaplara atılan tutarlar açısından enflasyonun aşındırıcı bir etkisi bulunmaktadır. Ancak nevi itibarıyla taşıdığı nominal değerler enflasyon karşısında düşen ve bu nedenle parasal kıymet atfedilen bazı kıymetler VUK'na göre alış bedeli

(tarihi maliyet) ile değerlendirilmemektedir. Bu minvalde esasen tahvil özellikleri taşıyan ancak faiz unsuru nedeniyle tahvilden ayrılan kar-zarar ortaklığı belgeleri (Vergi Müfettişleri Derneği, 2022, s. 457), VUK 279. Maddeye istinaden borsası olmadığından ve getirisi elde edilecek kar-zarara

bağlı olduğundan tarihi maliyetle (alış bedeli) değerlendirilmektedir. Bu türden olup da tarihi maliyetle veya alış bedeli ile değerlendirilen kıymetler (555 seri no.lu tebliğin Ek-1 dipnot açıklamalarında değinildiği üzere) parasal olmayan kıymet olarak addolunacaktır.

Bir başka husus ise, yukarıda yer alan *avanslar ve depozitoların* parasal olmayan nitelikte olmaları durumunda parasal olmayan kıymet olarak sınıflandırılacak olmalarıdır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024a, s. 23). Örneğin geri ödemek üzere alınan bir avansın bir kıymete endekslenmiş olması veyahut geri ödemenin bir mal karşılığı takas yolu ile ifa edilebilmesi gibi durumlarda bu varlıkların enflasyon karşısındaki satın alma güçleri korunacağından parasal olmayan kıymet sınıflandırmasına tabi olacaklardır. Dolayısıyla parasal kıymet olarak sınıflandırılan kalemler açısından bunların taşıdığı gerçek mahiyetin değerlendirilmesi mükelleflerce yerine getirilmeli ve parasal olmayan kalem sınıflandırılmasına ka-

rar verilmelidir. Dönem sonu endekslemesi yapılan ve endeksleme farkları 698 numaralı hesaba atılan depozitoların ve gelecek dönemlere ait giderlerin ertesi dönem geri alınması veya geri verilmesi veya kapatılması halinde, önceki dönemde 698 numaralı hesabında bu işlemler nedeniyle oluşan bakiyelerin ters kayıtlı gelir/gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2024b, ss. 6–9).

TMS 29 standardı açısından parasal olmayan kıymetlerin belirlenmesi, mükerrer 298 hükümleri ile paralel bir durum arz etmektedir. Nakit ve nakit benzerleri, finansal yatırımlar, gelir/gider tahakkukları, ticari alacaklar, finansal yükümlülükler gibi parasal mahiyet taşıyan unsurlar da bu standarda göre parasal olmayan kıymet olarak sınıflandırılmaktadır. Bu standartta da avanslara ilişkin tahsilat ve ödemelerin parasal olarak iade edilme yükümlülüğü yoksa bunlar da parasal kıymet olarak atfedilecektir (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 5).

VARLIKLAR	Parasal	Par. Olm.	YÜKÜMLÜLÜKLER	Parasal	Par. Olm.
Nakit ve Nakit Benzerleri	√		Finansal Yükümlülükler	√	
Finansal Yatırımlar	√		Gider Tahakkukları	√	
Gelir Tahakkukları	√		Kiralama İşlem. Kay. Yükümlülükler	√	
Özkaynak Araçlarına Yapılan Finansal Yatırımlar		√	Ticari ve Diğer Borçlar	√	
Ticari ve Diğer Alacaklar	√		Çalışanlara Sağlanan Faydalar	√	
Sözleşme Varlıkları	√		Sözleşme Yükümlülükleri		√
Stoklar		√	Devlet Teşvik ve Yardımları		√
Canlı Varlıklar		√	Ertelenmiş Gelirler		√
Peşin Ödenmiş Giderler*		√	Alınan Avanslar*		√
Verilen Avanslar*		√	Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	√	
İştirakler, İş Ort.ve Bağlı Ort. Yatırımlar		√	Karşılıklar**	√	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller		√			
Maddi Duran Varlıklar		√			
Kullanım Hakkı Varlıkları		√			
Şerefiye		√			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar		√			

* Bu kalemler genellikle parasal olmayan kalem niteliğinde olmakla birlikte bu kalemlere ilişkin tahsilat ya da ödemelerin, parasal olarak iade edilme yükümlülüğünün bulunması durumunda bunlar parasal kalem olarak değerlendirilecektir.

** Karşılıklar genellikle parasal bir ödeme yapma yükümlülüğünü temsil ettiğinden parasal kalem olarak değerlendirilmekte birlikte parasal olmayan bir varlıkla ödeme yapılacak olması durumunda ilgili karşılık parasal olmayan kalem olarak değerlendirilecektir.

Alınan veya verilen depozitolar açısından ise bu kalemlerin TFRS standardı kapsamında gösterildiği finansal durum tablosu kalemleri verilen depozito ve teminatlar için diğer alacaklar, alınan depozito ve teminatlar için ise diğer borçlar kalemidir (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, y.y., ss. 2–3). Burada TMS 29 kapsamında ve parasal kıymet olarak ticari ve diğer alacaklar ile ticari ve diğer borçlar kalemi altında sınıflandırılması gereken verilen ve alınan depozito ve teminat kalemlerine ilişkin bir dipnot açıklaması bulunmamakla birlikte, tıpkı 555 seri no.lu VUK Genel Tebliği'nin parasal kıymetlere ilişkin EK-1 dipnotlarında olduğu gibi bunların da parasal mahiyet taşıyamaları durumunda parasal olmayan kıymet olarak sınıflandırılma-

sı doğru olacaktır. Zira TMS 29 standardının 13. Paragrafında açıklandığı üzere endekse bağlı ve yahut çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış (yani enflasyon karşısında korunmuş) olan aktif ve pasiflerin finansal durum tablolarına düzeltilmiş değerleri ile taşınması gerekmektedir. Örneğin abonelerden tahsil edilen ve bilanço pasifinde 326/426 numaralı hesaplarda izlenen elektrik aboneliği güvence bedellerinin iadesi TÜFE gibi bir endekse bağlanarak gerçekleştiriliyorsa düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir(Turan, 2024, s. 6).

Hem mükerrer 298 hem de TMS 29 açısından parasal kıymetlerin bilanço tarihi itibarıyla ait oldukları kıymetlerin satın alma gücünü gösterdiklerinden ötürü enflasyon düzeltmesine tabi

tutulmaması gerekmektedir. Bu kapsamda geçici süre ile elde tutulan hisse senetlerinin, stok kalemlerinin, yapılmakta olan yatırımların, peşin ödenen giderlerin, maddi/maddi olmayan duran varlıkların ve bunlara ilişkin amortismanların, yıllara yaygın inşaat hesaplarının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

TMS 29 standardı çerçevesinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak bazı parasal olmayan kalemler, ilgili oldukları standartlar uyarınca satın alma tarihinden veya raporlama tarihinden farklı bir tarihteki cari değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtılabilmektedir. Bu tür kalemlere ilişkin tutarlar, yeniden değerlemeye tabi tutuldukları veya gerçeğe uygun değerleri tespit edildiği tarihten raporlama tarihine kadar geçen süredeki genel fiyat endeksi dikkate alınarak düzeltilirler (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 6). Örneğin TMS 16 standardının 31. Paragrafı çerçevesinde bir maddi duran varlığın yeniden değerlemesi yapılmışsa, ilgili varlığın defter değeri değerlendirme tarihinde gerçeğe uygun değerine getirilecektir. İlgili standart uyarınca yeniden değerlemenin illa ki dönem sonlarında yapılması şartı bulunmamaktadır. Dolayısıyla dönem içinde örneğin Mart ayında yapılan bir değerlendirme sonucu maddi duran varlığın gerçeğe uygun değeri tespit ediliyorsa, dönem sonu enflasyon düzeltmesinde, bu tarihteki endeks değeri ile yeniden değerlendirme tarihindeki (Mart) endeks değeri düzeltme katsayısının hesaplanmasında dikkate alınacaktır. TMS 29 standardının 18. Paragrafı da benzer şekilde daha önceki tarihlerde yeniden değerlendirilmiş maddi duran varlıklara ilişkin defter değerlerinin yeniden değerlendirme tarihinden itibaren düzenleneceğini belirtmektedir.

İlaveten, *raporlama dönemi sonundaki* cari değerleri üzerinden finansal tablolara yansıtılmış parasal olmayan kalemlere ilişkin düzeltme işlemi yapılmasına gerek yoktur. Çünkü bu kıymetler dönem sonu itibarıyla zaten cari satın alma gücünü gösteren değerlerine taşınmış olacaktırlar

(Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 6). Örneğin TMS2 stoklar standardının 9. paragrafına göre stok kalemlerinin dönem sonu değerlemesi maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanı üzerinden ölçülür. 28. Paragrafta değinildiği üzere stok kalemlerinin değeri teknolojik gelişmeler, fiyat değişiklikleri, tahmini satış maliyetlerinin artması gibi nedenlerle maliyet değerlerinin altına inebilmektedir. Bu durumlarda her bir stok kaleminin dönem sonunda *net gerçekleştirilebilir değerine indirgenmesi* (cari fiyatlama) gerekmektedir. TMS 29 standardı, bu durumda zaten ilgili varlık kaleminin dönem sonu cari satın alma gücü bağlı olduğu standart uyarınca düzeltildiği için ayrıca bir enflasyon düzeltmesini gerekli görmemektedir.

Mkr. 298 madde kapsamında, VUK 323. Madde kapsamında karşılık ayrılan şüpheli ticari alacaklar parasal kıymet kapsamında değerlendirilmekte ve bilançoda yer alan 128-Şüpheli Ticari Alacaklar hesabı enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamaktadır. Benzer bir yaklaşım TMS 29 standardında da yer almaktadır. Bu standarda göre de karşılıklar parasal kıymet mahiyetindedir. Ancak karşılıklarla ilgili TMS 37 standardı incelendiğinde, TFRS'nin karşılık ayırma mantığı sadece ticari alacakları kapsamamakta, 14. Paragrafta değinildiği üzere geçmiş olaylardan kaynaklanan ve ekonomik fayda içeren kaynakların işletmeden çıkmasının muhtemel olduğu tüm yükümlülüklerle uygulanabilmektedir. Dolayısıyla sadece ticari borçlara değil, işletme ile ilgili mevcut bir olay sonucu ekonomik fayda çıkışı doğuracak muhtemel yükümlülükler için de karşılık ayrılabilir. Bu kaynak çıkışlarının bir kısmı nakit şeklinde olabileceği gibi bir kısmı da (örneğin garantiye tabi ürünler gibi) gayri nakdi şekilde olabilmektedir. Bu durumda (yani yükümlülük ifasının parasal olmayan mahiyet taşıması) TMS29 standardı, parasal olmayan varlıkla yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda karşılıkları parasal olmayan kıymet mahiyetinde

de değerlendirerek enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasını ifade etmektedir. Söz konusu husus VUK kapsamında karşılık ayırlamayacak bir kalemin TMS 29 kapsamında enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasına ve dönem sonunda ertelenmiş vergi etkisi doğmasına sebep olabilecektir.

2- VUK KAPSAMINDA ENFLASYON DÜZELTMESİ

2.1- Sermayenin Düzeltilmiş Değerinin Tespiti

555 Seri No.lu VUK Genel Tebliği'nin 9. Maddesinde aksine bir hüküm olmaması ve Tebliğde bir belirleme yapılmamış olması şartıyla öz sermaye kalemlerinin parasal olmayan kıymet olarak addolunması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğin 13. Maddesinde ise parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işleminde dikkate alınacak tutarları belirlenirken 01.01.2024 tarihinden önce ayrılmış ve sermayeye ilave edilmiş olan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışlarının enflasyon düzeltilmesine tabi olmayacağı belirtilmiştir.

Bununla birlikte, Tebliğin 15. maddesinde belirtildiği üzere, öz kaynak grubu içinde yer alan bazı fonların ayrılmasına kaynak olan iktisadi kıymetlerin parasal kıymet olup olmadığı değerlendirilecek ve bu iktisadi kıymetler parasal olmayan kıymet mahiyetinde ise söz konusu fonların sermayeye ilavesi nedeniyle gerçekleşen sermaye artışları da 31.12.2023 dönem sonu itibarıyla enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır. Bu minvalde 31.12.2023 tarihi itibarıyla sermaye hesabının düzeltilmesi sırasında **sermayeye ilave edilmiş bulunan**,

- VUK 280/A maddesine istinaden yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım yapacak tam mükellef sermaye şirketlerine yurt dışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paraların belge kapsamında sarf olunan kısmı nedeniyle oluşacak kur farklarının atıldığı fon hesabı,

- VUK mkr. 298/Ç kapsamında (enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı dönemlerde) yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışları
- VUK geçici 31. ve geçici 32. maddeler kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı değer artışları
- 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 sermayenin düzeltmeye esas değerine dâhil edilmeyecektir.

Yeniden değerlendirme kapsamında ortaya çıkan değer artışlarının sermayeye ilave edilmeyerek diğer öz sermaye kalemleri içinde izlenmesi durumunda ise, tebliğin 16/2 maddesi kapsamında bu tutarların 2023 dönem sonu itibarıyla bakiyeleri (mukayyet değerleri) 698- Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılmak suretiyle Geçmiş Yıl Karları/Zararları hesabıyla ilişkilendirilecektir. Dolayısıyla bu fonların sermayeye eklenmiş veya eklenmemiş olmasının bir farkı olmamakta, bu durum da sermayeye eklenmemiş değer artış fonlarının 698 numaralı hesaba aktarılmasının bir enflasyon düzeltmesi işlemi olduğunu teyit etmektedir (Sağlam, 2024).

Yukarıda detaylandırılan öz kaynak kalemlerine ilişkin hükümleri incelendiğinde, öncelikle VUK geçici 31, geçici 32 ve mkr.298/Ç bendi kapsamında yapılan yeniden değerlemeden kaynaklı değer artışlarının **sermayeye ilave edilmiş olması durumunda** bu tutarlar sanki parasal kalemmiş gibi enflasyon düzeltilmesi dışında bırakılacak ve kayıtlı değerleri ile düzeltme sonrası bilançoda sermaye kalemi içinde yer almaya devam edecektir. Bu maddeler kapsamında yapılan yeniden değerlemeler esasen söz konusu maddelerin kaynağı olan maddi duran varlıkların (kaynak kıymetler) maliyet ve amortisman tutarlarını, değerlemenin yapıldığı tarihteki cari

değerlerine getirmektedir. Oluşan değer artışları da sermaye yedeği olarak öz kaynağa ilave edilmektedir. Mkr. 298/A kapsamında yapılacak olan enflasyon düzeltmesinde de bu tarihten 31.12.2023 dönem sona kadar geçen süredeki enflasyon etkisi göz önünde bulundurularak söz konusu kaynak kıymetler dönem sonu cari tutarlarına taşınacaktır. Dolayısıyla bunlara ilişkin olarak yapılan yeniden değerlendirilmede, daha önce sermayeye ilave edilen değer artışlarının tekrar enflasyon düzeltmesine tabi tutulması mükerrerliğe sebep olacaktır.

Sermayenin düzeltmeye esas tutarına ulaştırırken dikkate alınacak bir başka husus ise, *parasal kalemlerden kaynaklı fon hesaplarının* enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmamasıdır. Bu sebeple VUK 280/A kapsamında yabancı para kaynaklı özel fonlar veya 193 sayılı kanunun geçici 85,90 ve 93. Maddeleri ile 5520 sayılı kanunun geçici 15. maddesine istinaden *varlık barışı kapsamında oluşturulan fonlardan* parasal kaynaklı olanları için enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken konu varlık barışı kapsamında oluşturulan fonlardan düzeltme yapılmayacak olanların parasal kaynaklı fonlar olmalarıdır. Örneğin 193 sayılı kanunun geçici 85. Maddesi kapsamında yurt dışında bulunan

para, altın döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile belge ile ispat edilebilen taşınmazların kanuni defterleri kaydı sırasında bilanço pasifinde özel fon oluşturulmaktadır. Bu özel fonun kaynağı para, döviz gibi parasal kıymet ise sermaye düzeltmesine esas tutarın tespitinde bu fonlar dikkate alınmayacaktır. Ancak özel fonun kaynağı altın, taşınmaz ise bu kıymet parasal olmayan kıymet olduğundan söz konusu özel fon sermayenin düzeltmeye esas değerinin belirlenmesinde dikkate alınacak ve bilançoda düzeltilmiş değerleri ile yer alacaktır (555 Seri No.lu Tebliğ mad. 16).

555 seri No.lu VUK Genel Tebliğinin 16. maddesinde değinildiği üzere bilançoda düzeltilmiş değerleri ile yer alacak öz sermaye kalemleri “Sermaye”, “Sermaye Düzeltmesi Olumlu ve Olumsuz Farkları”, “Hisse Senedi İhraç Primleri”, “Hisse Senedi İptal Karları”, “Yasal Yedekler”, “Statü Yedekleri”, “Olağanüstü Yedekler” ve “Özel Fonlar” olarak tanımlanmıştır. Bu minvalde öz kaynaklar içindeki özel fonların bir kısmı parasal kalem olarak düzeltmeye tabi tutulmazken bir kısmının ise parasal olmayan kalem olarak düzeltmeye tabi tutulacağı görülmektedir. Bu kapsamda düzeltmeye tabi tutulacak ve tutulmayacak fonların ayrımı aşağıdaki gibi şekillenmektedir.

Özel Fonlar	Fonun Kaynağı Olan İktisadi Kıymet			555 S.N VUK Genel Teb.
	Parasal Kıymet	Parasal Olmayan kıymet		
Sabit Kıymet Yenileme Fonu (VUK 328,329)		√	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	Md.16/1-g
Girişim Sermayesi Yatırım Fonu (VUK 325/A)		√	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	Md.16/1-g
Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e kapsamındaki istisna kazançlar nedeniyle oluşturulan Fonlar		√	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	Md.16/1-g
Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-j kapsamındaki istisna kazançlar nedeniyle oluşturulan Fonlar		√	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	Md.16/1-g
Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-k kapsamındaki istisna kazançlar nedeniyle oluşturulan Fonlar		√	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	Md.16/1-g
Yapılandırma Kanunları Kapsamında İşletmede Mevcut Olduğu Halde Kayıtlarda Yer Almayan Emtianın Kayda Alınması Suretiyle Oluşturulan Karşılık Hesapları (6111, 6736, 7143, 7326 ve 7440 sayılı Kanunlar)		√	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	Md.16/1-g
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren ve 4691 sayılı kanunun geçici 2. md. Kapsamında bölgedeki yazılım tasarım ve Ar-Ge faaliyetleri nedeniyle vergiden istisna edilen kazanç tutarları 1.000.000-TL (1 Ocak 2024'ten itibaren 2.000.00-TL) ve üzeri olan GV ve KV mükelleflerinin <i>girişim sermayesi yatırım fonlarına veya ortaklıklarına</i> veya kuluçka merkezlerindeki diğer girişimcilere yatırım veya sermaye olarak koymak üzere bu istisna tutarlarının %2'si (1 Ocak 2024'ten itibaren %3) oranında pasifte geçici hesaba aktardıkları tutarlar (4691/geçici 3. md)		√	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	Md.16/1-g
5746 sayılı Kanunun 3. maddesi kapsamında Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarları (Ar-Ge ve Tasarım İndirimi/Siparişe Dayalı Ar-Ge ve Tasarım İndirimi, Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi, Girişim Sermayesi Desteği indirimi) 1.000.000 (1 Ocak 2024'ten itibaren 2.000.00-TL) ve üzeri olan Kurumlar Vergisi Mükellefleri tarafından bu tutarın %2'si (1 Ocak 2024'ten itibaren %3) oranında girişim sermayesi yatırım ortaklıkları veya fonları ile kuluçka merkezlerindeki girişimcilere yatırım için ayrılacak özel fon (5746 Sk md-3/14)		√	Enflasyon Düzeltmesi Yapılacak	

Özel Fonlar	Fonun Kaynağı Olan İktisadi Kıymet		555 S.N VUK Genel Teb.
	Parasal Kıymet	Parasal Olmayan kıymet	
193 Sayılı Kanunun geçici 85., 90. ve 93. md. ile 5520 sayılı Kanunun geçici 15. maddesi ve 5811 sayılı kanun Kapsamında varlık barışı çerçevesinde oluşturulan fonlar	√	√	Md 16/1 2. bent
Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında yatırım Yapacak Tam Mükellef Sermaye Şirketlerine yurt Dışından Getirilerek Sermaye Olarak Konan Yabancı Paraların Kur Farklarından Kaynaklı Özel Fonlar (VUK 280/A)	√		Md 16/1 3. bent
(5746 Sk md-3/7) Ar-Ge, Yenilik faaliyetleri ve tasarım faaliyetlerinde Bulunanların Projelerini Desteklemek amacıyla temin ettikleri ve vergiye tabi kazancın tespitinde (gelir olarak) dikkate alınmayan fon ve desteklerin izlendiği Özel Fonlar	√		Md 16/1 3. bent
AB organları ile yapılan anlaşmalar çerçevesinde Proje karşılığı sağlanan ve gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmayan hibeler nedeniyle oluşturulan fonlar (193 Sk geçici 84. md)	√		Md 16/1 3. bent
VUK Mkr. 298/Ç, Geçici 31 ve Geçici 32. maddeler kapsamında yeniden değerlendirme sonucu oluşan değerlendirme farkları	-	-	Md 16/2

Tablodan görüleceği üzere VUK yeniden değerlendirme hükümleri kapsamında diğer öz sermaye kalemleri arasında gösterilen veya sermayeye ilave edilmiş olan değer artışları düzeltilmiş bilançoda gösterilmemektedir. İlaveten, sermayeye ilave edilen fonların mahiyetinin parasal kıymet olması/parasal kıymet kabul edilmesi halinde (md.15/2) sermayenin düzeltmeye esas değerlerinden düşülerek düzeltme işlemine tabi tutulmaması gerekmektedir. Örneğin menkul kıymet sayılan ve 555 seri no.lu VUK Genel Tebliği kapsamında da parasal olmayan kıymet sınıfında bulunan girişim sermayesi yatırım fonlarına katılma belgesi karşılığı yapılacak yatırım-

lar nedeniyle tabloda sayılan mevzuat hükümleri çerçevesinde ayrılacak özel fonlar da (fonun kaynağı parasal olmayan kıymet olduğu için) enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.

2.2- Geçmiş Yıl Karlarının/Zararlarının Durumu

555 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğinin 16/3. Maddesinde belirtildiği üzere 2023 hesap dönemi sonuna ait bilançonun enflasyon düzeltmesi sonrasında ortaya çıkan kar veya zarar, *düzeltilmiş bilançoda* öz kaynaklar içinde Geçmiş Yıl Karlar/Zararları hesabının alt hesabında izlenir.

Mezkûr tebliğin 30. Maddesinde ise *düzeltilme öncesi* 2023 dönem sonu bilançosunda yer alan geçmiş yıl karları/zararları mukayyet değeri ile önce 698 numaralı hesaba aktarılacak daha sonrada düzeltme sonrası bilançoda 570/580 numaralı hesaplar içinde yer alacaktır. Aynı durum *düzeltilme öncesi bilançoda* gösterilen (vergi sonrası) *dönem net karı* kalemi için de geçerli olacak, bu kalem de düzeltilmiş bilançoda (müstakil olarak değil) 570-Geçmiş Yıl Karları hesabında gösterilecektir. Bilançodaki parasal olmayan aktif ve pasif kalemlerinin *enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan* kar veya zararlar da düzeltilmiş bilançoda geçmiş yıl kar/zararları hesabında gösterilecektir. Bu sebeple 2023 hesap dönemi düzeltme sonrası bilançoda 570 Geçmiş Yıl Karları hesabında yer alan

- Enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkan karlar
- Enflasyon düzeltmesi öncesi mukayyet değeri ile gösterilen geçmiş yıl karları
- Düzeltme öncesi bilançoda yer alan dönem net karı vergiye tabi tutulmayacaktır.

2023 düzeltme işlemi sonunda Geçmiş Yıl Karları içinde yer alan bu tutar daha sonraki dö-

nemlerde (enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak) VUK mükerrer 298. Md. Kapsamında düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

2023 düzeltme öncesinde bilançoda yer alan geçmiş yıl zararları da mukayyet değeri üzerinden düzeltme sonrası bilançooya taşınacaktır. Bu şekilde oluşan geçmiş yıl zararları ile *düzeltilmeden kaynaklı geçmiş yıl zararları zarar olarak kabul edilmeyecektir*. Bu kapsamda, 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 (555 Sıra No.lu Tebliğ Md 30/5).

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde 31.12.2023 tarihi itibarıyla düzeltilmiş bilançoda yer alan Geçmiş Yıl Karları/Zararları açısından ikili bir ayırım söz konusudur. Bunlardan ilki bu kar/zarar durumunun mkr.298/A kapsamında enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kısmı, diğeri de bunun haricindeki tutarları oluşturan düzeltme öncesi geçmiş yıl kar/zararları kısmıdır.

570 Geçmiş Yıl Karları (698 Numaralı Hesabın Alacak Kalanı Vermesi)	300.000	a) Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı Vergiye Tabi Tutulmayacaktır (Md 30/1) b) Sonraki Dönemlerde mkr 298/A düzeltmesine tabi (md. 30/3 ve md. 41/1)	Bu tutarın Sermayeye İlave Edilmesi Mümkün Olup bu işlem Kar Dağıtımı Sayılmayacaktır. (Md.55/2)
<i>2023 Aktif/Pasif Parasal Olm. Kıymet Düzeltmesinden Kaynaklanan</i>	<i>100.000</i>		Herhangi bir suretle başka bir hesaba nakli veya işletmeden çekilmesi halinde (işlemlerin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin) GV veya KV'ne tabi (md 55/1)
<i>Düzeltilme Öncesi (mukayyet değerli) Geçmiş Yıl Karları ve Dönem Net Karından Kaynaklanan</i>	<i>150.000</i>	30/1 kapsamında mukayyet değerleri üzerinden bu hesaba (570) aktarılacaktır.	1/1/2024 sonrası kar dağıtımına konu edilmesi halinde GV ve KV'ne tabi tutulmayacak, elde edenin statüsüne göre kar payı stopajına tabi tutulacak (Md 55/3)
<i>VUK mkr.298/Ç, geçici 31 ve geçici 32. md. Yeniden değer artış fonları (sermayeye ilave edilsin edilmesin 698 Numaralı Hesap Üzerinden)</i>	<i>50.000</i>	698 hesap üzerinden mukayyet değerleri ile 570 numaralı hesaba atılan bu fonlar dönem sonunda düzeltilmiş bilançoda 570 hesabın içinde yedirilmiş halde bulunacaktır. Bunlara ilişkin ayrı bir hüküm bulunmadığından 30/1 madde ve 55/2. madde çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.	

555 Sıra No.lu Tebliğin 30/1. Maddeden anlaşılacağı üzere 570 Geçmiş Yıl Karları hesabında gösterilecek kar tutarları **eski dönemlerden gelen** ve mukayyet değeri ile enflasyon düzeltme hesabına (698) kaydedilerek 570 numaralı hesaba aktarılacak geçmiş yıl karları ile enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan karlar olarak ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Dolayısıyla Enflasyon Düzeltmesi sonrası oluşan 570 numaralı hesapta (300.000) düzeltme öncesi geçmiş yıl karları (150.000) ve bu kar dışında kalan enflasyon düzeltmesi karlarının ayrı ayrı gösterilmesi gelecek dönemlerdeki kar

dağıtımı açısından kolaylık sağlayacaktır. İlâveten, tebliğin Md. 35/4. fıkrası gereği bilançoda görünen ve 2023 hesap dönemi sonuna ait **bilançonun düzeltilmesi neticesinde** oluşan geçmiş yıllar karları (300.000) da taşıma katsayısı kullanılarak 2024 geçici dönem ve dönem sonu bilançolarına taşınacaktır. Yukarıdaki tabloda yer alan örnekte, 2023 dönem sonu bilançosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması neticesinde düzeltme öncesi geçmiş yıl karlarını da (150.000) ihtiva edecek tutarda 570 Geçmiş yıllar karları hesabı (300.000) şekillenmiştir.

570 Geçmiş Yıl Karları (698 Numaralı Hesabın Alacak Kalanı Vermesi)	50.000	a) Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı Vergiye Tabi Tutulmayacaktır (Md 30/1) b) Sonraki Dönemlerde mkr 298/A düzeltmesine tabi (md. 30/3 ve md. 41/1, md 35/4)	Bu tutarın Sermayeye İlave Edilmesi Mümkün Olup bu işlem Kar Dağıtımını Sayılmayacaktır. (Md.55/2)
<i>2023 Aktif/Pasif Parasal Olm. Kıymet Düzeltmesinden Kaynaklanan</i>	<i>-100.000</i>		-
<i>Düzeltilme Öncesi (mukayyet değerli) Geçmiş Yıl Karları ve Dönem Net Karından Kaynaklanan</i>	<i>150.000</i>	30/1 kapsamında mukayyet değerleri üzerinden bu hesaba (570) aktarılacaktır.	1/1/2024 sonrası kar dağıtımına konu edilmesi halinde GV ve KV'ne tabi tutulmayacak, elde edenin statüsüne göre kar payı stopajına tabi tutulacak (Md 55/3)
<i>VUK mkr.298/Ç, geçici 31 ve geçici 32. md. Yeniden değer artış fonları (sermayeye ilave edilmemiş 698 Numaralı Hesap Üzerinden)</i>	<i>0</i>	-.	

Aşağıda yer alan örnekte ise, 2023 dönem sonunda parasal olmayan aktif kalemler ve pasif kalemlerin düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi sonucunda salt bu işlemten kaynaklanan 100.000-TL zarar oluşmuş ve 2023 düzeltme öncesinde 150.000-TL geçmiş yıl karları ile 20.000-TL sermayeye ilave edilmemiş yeniden değer artış fonu olduğu görülmektedir.

Örnekten görüleceği üzere 698 hesaba atılan (düzeltme öncesi) geçmiş yıl karlarının aktif/pasif parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesinden kaynaklı zararları (-100.000) elimine ettiği ve düzeltme sonucu oluşan bilançodaki nihai geçmiş yıl karları (50.000) kalemini düzeltme öncesi tutarından daha düşük hale getirdiği görülmektedir. Bu uygulamanın *ortaklarına maksimum kar dağıtmayı hedefleyen işletmeler* için beklenen sonuçlar doğurmayacağı ortadadır. Zira düzeltme öncesi dağıtılabılır 150.000-TL kar, düzeltme sonrası 50.000'e düşmüştür. Tebliğin 55/3. Fıkrasında belirtildiği üzere, 2023 yılı bilançosunun düzeltilmesi sonucu oluşan ve 2023 yılı geçmiş yıllar karları hesabında takip edilen **düzeltilme öncesi geçmiş yıl karının** 1/1/2024 tarihinden

sonra kar dağıtımına konu edilmesi durumunda dağıtılan tutar GV ve KV'ne tabi tutulmadan sadece stopaja tabi tutulabilecektir. Dolayısıyla, ortaya bu 150.000-TL'nin bilançoda (düzeltme sonrası 50.000 kar olmasına rağmen) nasıl aktarılacağıdır. İlaveten, bu 150.000-TL'nin 100.000-TL tutarındaki kısmı zaten enflasyon düzeltmesine tabi parasal kıymetlerden kaynaklı zararlara mahsup edilmiş olarak 570 hesabına aktarılmış olup ertesi yıl tekrar aynı tutarda dağıtımına konu edilmesi mantıklı olmamaktadır.

Bu kapsamda ortaya çıkabilecek çözüm, salt olarak aktif ve pasif parasal kıymetlerin enflasyon düzeltmesinden kaynaklı ortaya çıkacak zararların (Geçmiş yıl karları hariç 698 hesap borç bakiyesinin) öz sermaye farklarına (sermaye düzeltmesi olumlu fark tutarlarına) da mahsup edilebilmesini sağlamaktır. Tebliğin 30/4 ve 54/1 maddeleri gereğince, "*öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir*" ifadesindeki geçmiş yıl zararlarının 698 borç bakiyesini de kapsayacak şekilde ve aşağıda örneklendirildiği üzere geniş yorumlanması faydalı olacaktır.

570 Geçmiş Yıl Karları (698 Numaralı Hesabın Alacak Kalanı Vermesi)	50.000	a) Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı Vergiye Tabi Tutulmayacaktır (Md 30/1) b) Sonraki Dönemlerde mkr 298/A düzeltmesine tabi (md. 30/3 ve md. 41/1, md 35/4)	Bu tutarın Sermayeye İlave Edilmesi Mümkün Olup bu işlem Kar Dağıtımı Sayılmayacaktır. (Md.55/2)
<i>2023 Aktif/Pasif Parasal Olm. Kıymet Düzeltmesinden Kaynaklanan</i>	<i>-100.000</i>	2023 hesap dönemi bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararları düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edilebilecek ve nihai kar ya da zarar rakamına ulaşılabilir. (Md.30/4 ve Md. 54/1)	-
<i>Düzeltilme Öncesi (mukayyet değerli) Geçmiş Yıl Karları ve Dönem Net Karından Kaynaklanan</i>	<i>150.000</i>	30/1 kapsamında mukayyet değerleri üzerinden bu hesaba (570) aktarılacaktır.	1/1/2024 sonrası kar dağıtımına konu edilmesi halinde GV ve KV'ne tabi tutulmayacak, elde edenin statüsüne göre kar payı stopajına tabi tutulacak (Md 55/3)
<i>VUK mkr.298/Ç, geçici 31 ve geçici 32. md. Yeniden değer artış fonları (sermayeye ilave edilmemiş 698 Numaralı Hesap Üzerinden)</i>	<i>0</i>	698 hesap üzerinden mukayyet değerleri ile 570 numaralı hesaba atılan bu fonlar dönem sonunda düzeltilmiş bilançoda 570 hesabın içinde yedirilmiş halde bulunacaktır. Bunlara ilişkin ayrı bir hüküm bulunmadığından 30/1 madde 41/1. madde ve 55/2. madde çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.	

689	
100.000 (Enf. Düz. Olumsuz Farkları)	150.000 (GYK)
	100.000
	150.000

502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	100.000	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		100.000

Böylelikle, düzeltme öncesi geçmiş yıl karlarını dağıtmayı planlarken düzeltme sonrası zarara geçen veya daha az kar ortaya çıkan mükellefler açısından daha avantajlı bir uygulama ortaya çıkacaktır.

Bir başka örnek ise, aktif ve pasif parasal olmayan kıymetlerin düzeltme katsayısı ile çarpılmaları neticesinde 698 hesapta 100.000 düzeltme zararı, düzeltme öncesi bilançoda 50.000

geçmiş yıl zararları bulunması ve bununla birlikte sermayeye ilave edilmemiş 200.000 tutarında MDV yeniden değerlendirme değer artış fon tutarı ile birlikte 698 hesap bakiyesinin 50.000 alacak kalanı vermesi ve bu tutarın 570 Geçmiş Yıl karlarına atılmasıdır. Kısaca düzeltme öncesi zararlı iken düzeltme sonrası kara geçme durumu vardır. Söz konusu senaryoya aşağıda değinilmiştir.

570 Geçmiş Yıl Karları (698 Numaralı Hesabın Alacak Kalanı Vermesi)	50.000	a) Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı Vergiye Tabi Tutulmayacaktır (Md 30/1) b) Sonraki Dönemlerde mkr 298/A düzeltmesine tabi (md. 30/3 ve md. 41/1)	Bu tutarın Sermayeye İlave Edilmesi Mümkün Olup bu işlem Kar Dağıtımı Sayılmayacaktır. (Md.55/2)
<i>2023 Aktif/Pasif Parasal Olm. Kıymet Düzeltmesinden Kaynaklanan</i>	<i>-100.000</i>	2023 hesap dönemi bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararları, düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edilebilecek ve nihai kar ya da zarar rakamına ulaşılacaktır. (Md.30/4 ve Md. 54/1)	-
<i>Düzeltilme Öncesi (mukayyet değerli) Geçmiş Yıl Zararı ve Dönem Net Zararından Kaynaklanan</i>	<i>-50.000</i>	Bu zararlar 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık ve geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen matrahın tespitinde mukayyet değeri ile dikkate alınacaktır. (md.30/5) Bu zararların enflasyon düzeltmesi neticesinde öz sermaye olumlu farklarından mahsup edilmemesi gerekmektedir. Çünkü 30/5 'e göre sonraki dönemlerde mukayyet değeri ile dikkate alınacaktır. *	-
<i>VUK mkr.298/Ç, geçici 31 ve geçici 32. md. Yeniden değer artış fonları (sermayeye ilave edilsin edilmesin 698 Numaralı Hesap Üzerinden)</i>	<i>200.000</i>	698 hesap üzerinden mukayyet değerleri ile 570 numaralı hesaba atılan bu fonlar dönem sonunda düzeltilmiş bilançoda 570 hesabın içinde yedirilmiş halde bulunacaktır. Bunlara ilişkin ayrı bir hüküm bulunmadığından 30/1 madde 41/1. madde ve 55/2. madde çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.	

Bu örnekten görüleceği üzere, (yukarıdaki geniş yorumlama örneğinden hareketle) tebliğin 30/4 ve 54/1 maddeleri gereğince, aktif ve pasif parasal olmayan kalemlerin düzeltmesinden kaynaklı zararlar (-100.000) öz sermaye farklarına (sermaye düzeltmesi olumlu fark tutarlarına) mahsup edilebilecektir (Böyle yapılması durumunda 50.000 geçmiş yıl karı tutarı 150.000 olarak şekillenecektir). Düzeltme öncesi mukayyet değeri ile düzeltme sonrası bilançooya aktarılacak geçmiş yıl zararları (-50.000) ise, tebliğin 30/5. Maddesi gereği 1/1/2024 sonrası yıllık ve geçici vergi beyannamelerindeki

matrah tespitinde mukayyet değeri ile dikkate alınacaktır. * Bu zararların enflasyon düzeltmesi neticesinde öz sermaye olumlu farklarından mahsup edilmemesi gerekmektedir. Bu hususla ilgili bir örnek olması açısından 2004 enflasyon düzeltmesi kapsamında **Maliye Bakanlığının 04/07/2013 tarih ve 41931384-105[298-2012-16]-25 sayılı özelgesinde** 31.12.2003 tarihli bilançoda bulunan **enflasyon düzeltmesi kaynaklı olmayan geçmiş yıl zararlarının** sermaye düzeltmesi olumlu farkından mahsup edilmesinin mümkün olmadığını belirtmiştir (Güleç, 2024).

Düzeltilmiş bilançoda geçmiş yıl zararları oluşması durumuna bir örnek ise aşağıdaki gibidir.

580 Geçmiş Yıl Zararları (698 Numaralı Hesabın Borç Kalanı Vermesi)	-250.000	a) Bu Şekilde Oluşan Geçmiş Yıl Zararları Zarar Olarak Kabul Edilmez. (md 30/1) b) Sonraki Dönemlerde mkr 298/A düzeltmesine tabi (md 30/3 ve md. 41/1)
<i>2023 Aktif/Pasif Parasal Olm. Kıymet Düzeltmesinden Kaynaklanan</i>	-100.000	2023 hesap dönemi bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararları düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edilebilecek ve nihai kar ya da zarar rakamına ulaşılacaktır. (Md.30/4 ve Md. 54/1)
<i>Düzeltilme Öncesi (mukayyet değerli) Geçmiş Yıl Zararları ve Dönem Net Zararı</i>	-150.000	Bu zararlar 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık ve geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen matrahın tespitinde mukayyet değeri ile dikkate alınacaktır. (md.30/5) Bu zararların enflasyon düzeltmesi neticesinde öz sermaye olumlu farklarından mahsup edilmemesi gerekmektedir. Çünkü 30/5 'e göre sonraki dönemlerde mukayyet değeri ile dikkate alınacaktır.
<i>VUK mkr.298/Ç, geçici 31 ve geçici 32. md. Yeniden değer artış fonları (sermayeye ilave edilsin edilmesin 698 Numaralı Hesap Üzerinden)</i>	0	-

Öncelikle VUK geçici 33. Maddenin 3. Fıkrasında ve tebliğin 30/1. maddesinde değinildiği üzere bu şekilde oluşan geçmiş yıl zararları (250.000-TL) zarar olarak kabul edilmez. Yani 2023 yılına ilişkin enflasyon düzeltmesi uygulamasında elde edilen bu tutarları (-250.000) zarar olarak kabul ederek beyanname üzerinde karlardan mahsup edilme imkânı bulunmamaktadır. Bu vergisiz enflasyon düzeltmesi döneminden sonra ise 1/1/2024 sonrası verilecek beyannamelerde mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararları ise mukayyet değer ile izlenen 150.000-TL tutarı olacaktır. Zira yukarıda değinilen Maliye

Bakanlığı özelgesinden de görüleceği üzere bu tutarın sermaye düzeltmesi olumlu farklarından mahsubuna imkan verilmemektedir. 250.000 TL zarar tutarı 2024 döneminde (geçici vergi ihmal edilerek) dönem sonuna taşıma katsayısı ile endeksenerek 580 numaralı hesap bakiyesi borçlandırılırken, oluşacak endeksleme/taşıma farkı ise gelir etkisi yaratarak 698 numaralı hesabın alacağına atılacaktır. Bu hesabın nihai alacak kalanı vermesi durumunda ise borçlandırılarak 648-Enf. Düzeltme Karları hesabı alacağı üzerinden gelir tablosunda matrah artırıcı bir unsur olarak yer alacaktır.

580 Geçmiş Yıl Zararları (698 Numaralı Hesabın Borç Kalanı Vermesi)	-50.000	a) Bu Şekilde Oluşan Geçmiş Yıl Zararları Zarar Olarak Kabul Edilmez. b) Sonraki Dönemlerde mkr 298/A düzeltmesine tabi (md 30/3 ve md. 41/1)
<i>2023 Aktif/Pasif Parasal Olm. Kıymet Düzeltmesinden Kaynaklanan</i>	100.000	Herhangi bir suretle başka bir hesaba nakli veya işletmeden çekilmesi halinde (işlemlerin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin) GV veya KV'ne tabi (md 55/1)
<i>Düzeltilme Öncesi (mukayyet değerli) Geçmiş Yıl Zararları ve Dönem Net Zararı</i>	-200.000	Bu zararlar 1/1/2024 tarihinden sonra verilecek yıllık ve geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen matrahın tespitinde mukayyet değeri ile dikkate alınacaktır. (md.30/5) Bu zararların enflasyon düzeltmesi neticesinde öz sermaye olumlu farklarından mahsup edilmemesi gerekmektedir. Çünkü 30/5 'e göre sonraki dönemlerde mukayyet değeri ile dikkate alınacaktır.
<i>VUK mkr.298/Ç, geçici 31 ve geçici 32. md. Yeniden değer artış fonları (sermayeye ilave edilsin edilmesin 698 Numaralı Hesap Üzerinden)</i>	50.000	698 hesap üzerinden mukayyet değerleri ile 570 numaralı hesaba atılan bu fonlar dönem sonunda düzeltilmiş bilançoda 570 hesabın içinde yedirilmiş halde bulunacaktır. Bunlara ilişkin ayrı bir hüküm bulunmadığından 30/1 madde 41/1. madde ve 55/2. madde çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer bir örnek ise aşağıdaki gibidir.

580 Geçmiş Yıl Zararları (698 Numaralı Hesabın Borç Kalanı Vermesi)	-50.000	a) Bu Şekilde Oluşan Geçmiş Yıl Zararları Zarar Olarak Kabul Edilmez. b) Sonraki Dönemlerde mkr 298/A düzeltmesine tabi (md 30/3 ve md. 41/1)
<i>2023 Aktif/Pasif Parasal Olm. Kıymet Düzeltmesinden Kaynaklanan</i>	-250.000	2023 hesap dönemi bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararları düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edilebilecek ve nihai kar ya da zarar rakamına ulaşılacaktır. (Md.30/4 ve Md. 54/1)
<i>Düzeltilme Öncesi (mukayyet değerli) Geçmiş Yıl Karkarı ve Dönem Net Karı</i>	150.000	30/1 kapsamında mukayyet değerleri üzerinden bu hesaba (570) aktarılacaktır.
<i>VUK mkr.298/Ç, geçici 31 ve geçici 32. md. Yeniden değer artış fonları (sermayeye ilave edilsin edilmesin 698 Numaralı Hesap Üzerinden)</i>	50.000	698 hesap üzerinden mukayyet değerleri ile 570 numaralı hesaba atılan bu fonlar dönem sonunda düzeltilmiş bilançoda 570 hesabın içinde yedirilmiş halde bulunacaktır. Bunlara ilişkin ayrı bir hüküm bulunmadığından 30/1 madde 41/1. madde ve 55/2. madde çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan örnekte düzeltme öncesi kar dağıtılabilir (150.000) potansiyeline sahip bir işletmenin dönem sonu enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan düzeltilmiş bilançosunda zarar durumuna geçmesi senaryosuna değerlendirilmektedir. Burada öncelikle 2023 aktif ve pasif parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesinden kaynaklanan zararların (-250.000) öz sermaye farklarına mahsup yoluna gidilebileceği ve sonrasında da nihai kar/zarara ulaşabileceği görülmektedir. Dolayısıyla 250.000-TL zararın en az 50.000-TL'lik kısmının bu şekilde mahsup imkânı doğarsa nihai düzeltmenin 570 Geçmiş Yıl Karlarına döneceği (50.000 zararın kara dönüşebileceği) görülmektedir. Böyle bir imkân kullanılmıyorsa, düzeltme öncesi geçmiş yıl karları (150.000) md. 30/1 kapsamında mukayyet değer ile izlenmelidir. VUK Geçici 33. Maddeye istinaden vergilendirilmeyen bu tutarın 1/1/2024 sonrası dağıtımına konu edilmesi durumunda 55/3. Madde hükmü uygulanacaktır. Düzeltilmiş bilançoda yer alan nihai zarar (50.000) ise bir sonraki döneme düzeltme katsayısı ile taşınacaktır. Bu durumda ise oluşacak düzeltme farkları *gelir etkisi*

yaratacak (taşıma/endeksleme sonucu ortaya çıkan zarar artışı 580 hesabın borcu karşılığında 698 numaralı hesabın alacağına atılacaktır. 698 hesap alacak bakiyesi veriyorsa bu sefer bu bakiye bu hesabın borcu karşılığı 648 Enflasyon Düzeltme Karları hesabının alacağına ve oradan da gelir tablosunun Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar bölümüne aktarılarak dönem matrahını artırıcı etki yaratacaktır.

2023 dönem sonu düzeltilmiş bilançoda yer alan zararların mahsubuna ilişkin daha önceden değinildiği üzere 2024 dönem sonuna taşınan değerleri açısından ikili bir ayırım söz konusudur. Bunlardan (düzeltilmemiş) geçmiş yıl zararlarına dayanan kısmı 2024 enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan nihai ticari kardan mukayyet değeri ile indirilebilecektir. Kalan kısmı (2023 enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan zarar) ise tebliğin 30/1 hükmü gereği zarar sayılmadığından mahsup edilemeyecektir. Mahsup edilemeyen bu kısım ise (taşınmış/endekslenmiş tutarı dâhil) tebliğin 41/2. Maddesi çerçevesinde öz sermaye olumlu farklarına mahsup edilebilecektir. Buna ilişkin bir başka örnek ise aşağıdaki gibidir.

	2023 Dönem Sonu Düzeltilmiş Bilanço	31.12.2024 Dönem Sonu Taşınmış Değeri
580 Geçmiş Yıl Zararları	250.000	300.000
Mukayyet Değerli 2023 ve öncesi Geçmiş Yıl Zararları	100.000	100.000
2024 Enflasyon Düzeltmesi İşlemleri Dahil Oluşan Kar	-	500.000
Zarar Mahsup Edilebilecek Tutar (2023 Mukayyet Değerli Düzeltme Öncesi GYZ)	-	100.000
2024 Öz sermaye Olumlu Farklarından Mahsup Edilebilecek Zarar Tutarı		200.000

Örnekte, 2023 yılı enflasyon düzeltmesi neticesinde oluşan zarar (düzeltme öncesi mukayyet değerli 100.000-TL tutarındaki zarar dâhil) 250.000 TL'dir ve bu tutarın 2024 dönem sonuna endekslenmiş hali ise 300.000-TL'dir. 2024 dönem sonunda ise enflasyon düzeltmesi neticesinde 500.000-TL tutarında dönem karı oluştuğu varsayılmaktadır. 500.000-TL dönem karından

öncelikle mukayyet değer ile indirilecek (2023 düzeltme öncesi) geçmiş yıl zararı 100.000-TL'dir. Bu tutar indirildikten sonra, kalan indirilebilecek geçmiş yıl zararı 200.000-TL (300.000-100.000) olabilecektir. Kalan bu tutar ise (2023 enflasyon düzeltmesinden kaynaklandığı için) 2024 yılı öz sermaye olumlu farklarından mahsup edilebilecektir.

3- TMS 29 KAPSAMINDA ENFLASYON DÜZELTMESİ

3.1- TMS 29 Kapsamında Öz Kaynak Kalemleri

TMS 29 standardında da enflasyon düzeltmesinin yapılacağı dönem 31.12.2023 tarihi itibarıyla sonlanan hesap dönemidir. Ancak ilgili standart çerçevesinde yapılacak düzeltme işlemlerinden önce karşılaştırılabilir en erken döneme ilişkin bir açılış bilançosu (01.01.2022) hazırlanması gerekmektedir. Bu açılış dönemi finansal tablosu hazırlanırken tarihi maliyetle ölçülen parasal olmayan kıymetler (elde etme/yükümlülük tarihinden itibaren), cari parasal olmayan kıymetler (cari değerlerinin belirlendiği tarihten itibaren), endekslemeye tabi olan öz kaynak kalemleri (öz kaynağa dâhil edildikleri tarihten itibaren) 01.01.2022 tarihindeki değerlerine getirilirken, endeksleme işlemi dışında bırakılacak öz kaynak kalemlerine aşağıdaki paragraflarda değinilmiştir.

TMS 29 standardında, öz kaynak kalemlerine ilişkin genel yaklaşım, VUK'ta olduğu gibi bunların parasal olmayan nitelikte olanların tamamının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiğidir. Bu kapsamda öz kaynak kalemlerinin işletmeye konuldukları/oluştukları tarihten itibaren TÜFE endekslemesine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak tıpkı VUK'ta olduğu gibi, açılış finansal durum tablosu düzeltilirken bu tabloda yer alan yeniden değerlendirme değer artışları (MDV/MODV Yeniden Değerleme Artışları, Kullanım Hakkı Varlıkları Yeniden Değerleme Artışları ve Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları) iptal edilecek ve geçmiş yıl Karları/Zararları finansal durum tablosundaki diğer tüm kalemlere ilişkin tutarların düzeltilmesinden elde edilecektir (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 6).

Bilindiği üzere edinilen işletmenin önceden beri edinen işletmenin ortak kontrolü altında olması durumunda bu tür birleşmeler TFRS 3 standardı dışında bırakılmakta, bu tür işletme

birleşmesi nedeniyle şerefiye hesaplanmamaktadır. Bu kapsamdaki birleşmelerin pay değişimi dışında örneğin nakit olarak gerçekleşmesi durumunda, edinilen net varlıkların birleşme tarihindeki defter değerinin transfer edilen bedeli aşması durumunda söz konusu fark "*paylara ilişkin primler*" olarak öz kaynak kalemini artırırken, tersi durumda ise "*ortak kontrole tabi teşebbüs veya işletmeleri içeren birleşmelerin etkisi*" kalemi üzerinden öz kaynakları azaltıcı etki yaratır (Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 2018). TMS 29 kapsamında öz kaynaklara ilişkin enflasyon düzeltmesi sırasında bu iki kalem geçmiş yıl karları/zararlarına aktararak endeksleme dışı bırakılır.

İlaveten *kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler/giderler* unsurları da endeksleme işlemi dışında bırakılacaktır. Dolayısıyla, TFRS kapsamında yapılan değerlendirme neticesinde nitelik itibarıyla geçmiş yıl karları hesabına aktarılacak nitelikte olan bazı öz kaynak unsurlarının da endeksleme işlemi dışında bırakılacağı görülmektedir.

Bu minvalde 01.01.2022 tarihli açılış bilançosu hazırlanırken parasal olmayan kıymetlerin bu tarihteki cari değerleri üzerinden gerçekleştirilen *düzeltilme farkları* geçmiş yıllar karları kalemine atılırken, dönem net karı (veya 31.12.2021 geçmiş yıllar karları) kalemi mukayyet değeri ile bu tabloda yer almakta, yeniden değerlendirme değer artışları da bu tablo tutarından elimine edilmektedir. Böylece 01.01.2022 açılış tablosundaki geçmiş yıllar karları kalemi, tüm bu düzeltme işlemi sonucu elde edilen değerlerden müteşekkil olacaktır.

Yukarıda girişi yapılan TMS 29 Kapsamındaki enflasyon düzeltmesinde TFRS gereğince enflasyon düzeltmesinin yapılacağı dönem (2023) düzeltilmiş bilançonun yanında karşılaştırmalı dönem bilançosunun da (01.01.2022 açılış ve 31.12.2022 kapanış) düzeltilmesi gerekmektedir. Buradan hareketle 01.01.2022 tarihli açılış

bilançosunun düzeltilmesi neticesinde parasal olmayan kıymetlerin bu tarihte ifade ettiği cari değerleri düzeltilmiş olmakta ve düzeltme neticesinde oluşan farklar ise geçmiş yıllar karı hesabına atılmaktadır. Bu hesapta ayrıca yeniden değerlendirme değer artışları elimine edilmektedir. 01.01.2022 tarihi itibarıyla bu şekilde oluşturulan düzeltilmiş bilançodaki geçmiş yıl karları da 31.12.2022 tarihine endekslenerek taşınmaktadır.

3.2- Karşılaştırmalı Dönem Açılış Bilançosu Değerlerinin Kapanış Bilançosuna Taşınması

Yukarıda değinildiği üzere açılış dönemine ilişkin bilançoda parasal olmayan kıymetlerin (tarihi maliyetli veya cari değerli/yeniden değerlendirilmiş) 01.01.2022 tarihi itibarıyla düzeltilmiş değerlerine ulaşılmıştı. TMS 29 kapsamında yapılacak diğer düzeltme ise söz konusu kıymetlerin bu tarihteki değerlerinin dönem sonu (31.12.2022) tarihine taşınmasıdır. Bu taşıma işlemi yapılırken iktisadi kıymetlere ilişkin dönem içindeki yeni alış veya elden çıkarmaların da alış itibaren veya elden çıkarma tarihine kadar endekslenerek dönem sonuna getirilmesi işleminin de yapılması gerekmektedir.

TMS 29 enflasyon düzeltmesi çerçevesinde karşılaştırmalı dönem sonu bilançosu (31.12.2022) hazırlanırken, enflasyon düzeltme farkları ile birlikte dönem içi hasılat, maliyet ve gider unsurlarını içeren “*kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu*” kalemlerindeki endeksleme/düzeltilme farklarının hesaplanarak *parasal pozisyon kayıp ve kazancının* belirlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ilgili dönem enflasyon düzeltmesi nedeniyle oluşacak net parasal kayıp

veya kazanç, parasal olmayan kalemlerin (endekse bağlı varlık ve yükümlülükler dâhil) , öz kaynakların ve kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu kalemlerinin düzeltme farklarından oluşmaktadır (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 7).

Karşılaştırmalı dönem sonu düzeltilmiş bilanço hazırlanırken dikkate edilecek bir başka husus ise, dönem sonu itibarıyla yeniden değerlendirilmesi yapılmış veya cari değeri tespit edilmiş kalemler için endeksleme yapılmadan bu değerlerin dikkate alınması gerekeceğidir (TMS 29 18. Paragraf). Parasal olmayan aktif ve pasif kalemlerin açılış bilanço değerlerinin ve varsa dönem içi işlemlerin 31.12.2022 tarihine endekslenmesi neticesinde ortaya çıkan parasal pozisyon kayıp ve kazançları ile birlikte kısaca gelir tablosu diyebileceğimiz dönem içi kar/zarar ve diğer kapsamlı gelirler tablosu kalemlerinin (hasılat, maliyet, giderler gibi) de dönem sonuna endekslenerek oluşturulan *düzeltilmiş gelir tablosu* (K/Z ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu) o döneme ilişkin toplam enflasyon düzeltmesi etkisini (net parasal pozisyon kazanç veya kayıpları) içerecek şekilde toplulaştırılmaktadır. Dolayısıyla tıpkı VUK’taki enflasyon düzeltme farklarının geçmiş yıl karları/zararları ile ilişkilendirilmesine paralel olarak, TMS 29’a göre yapılan düzeltme işlemlerinde de karşılaştırmalı dönem düzeltilmiş dönem sonu bilançosunda bu döneme ilişkin enflasyon düzeltme etkileri geçmiş yıl kar/zararlarına taşınmaktadır. Örnek olarak yapılacak düzeltme işlemleri neticesindeki rakamları aşağıdaki gibi farz edersek dönem sonu tabloları da aşağıdaki gibi şekillenecektir.

Düzeltilmiş K/Z ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu		Tutarlar	
Endekslenmiş Hasılat		1.400.000	
Endekslenmiş Maliyet		(1.000.000)	
Endekslenmiş GYG		(100.000)	
Endekslenmiş PSDG		(100.000)	
Dönem içi MDV/MODV satışları gibi unsurların Düzeltilmiş Karı		200.000	
Parasal Pozisyon Kayıpları		(2.000.000)	
Dönem Net Zararı		(1.600.000)	

31.12.2022 Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu			
Aktif		Pasif	
Parasal Varlıklar	Mukayyet Değer	Parasal Yükümlülükler	Mukayyet Değer
Parasal Olm.Varlıklar	Düzeltilmiş Değer	Parasal Olm. Yükümlülükler	Düzeltilmiş Değer
		Öz Kaynak (Kalemlerin Parasal Sayılıp Sayılmamasına Göre)	Mukayyet Değer/ Düzeltilmiş Değer
		Yeniden Değerleme Değer Artışı	-
		Dönem Net Zararı	(1.600.000)
		Geçmiş Yıllar Karları	Düzeltilmiş Değer
Toplam Varlıklar	XXX	Toplam Kaynaklar	XXX

Burada dönem net zararına ulaşırken, aslında parasal pozisyon kayıpları kalemi (2.000.000) içinde zaten yer alan endekslenmiş gelir/gider ve maliyet unsurlarını (toplam 400.000 kazanç) bu kalemlerden çıkarttığımızda dönem sonu aktif/pasif enflasyon düzeltmesi etkisini dönem net zararı olarak görebilmekteyiz. Finansal durum tablosundaki geçmiş yıl karları kalemi ise karşılaştırmalı dönem başı (01.01.2022) finansal durum tablosunun düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl karlarınının 31.12.2022 itibarıyla düzeltilmiş değerini ifade etmektedir.

Dikkat edilmesi gereken bir başka husus ise ertelenmiş vergiye yönelik değerlendirmedir.

TMS 29 standardı, TMS 12 standardı kapsamında ele alınan ertelenmiş vergi kavramının kaynağı olan işlemlerin parasal/parasal olmayan ayrımının yapılmasının mümkün olmayacağından hareketle bu kaleme ilişkin düzeltme işlemlerini ayrı olarak ele almaktadır. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak defter değeri ile vergiye esas değer arasındaki farklar üzerinden hesaplanacak ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü işlemleri için karşılaştırmalı dönem açılış finansal durum tablosunda bu farklar ertelenmiş verginin konusunu oluşturmaktadır. Buna ilişkin örnek tablo aşağıdaki gibidir.

MDV		Tutar
01.01.2022 Düzeltme Sonrası DD	a	100.000
VED	b	80.000
Fark	c= (a-b)	20.000
01.01.2022 itibarıyla Düzeltilmiş Ertelemiş Vergi Borcu (Açılış Bakiyesi)	d= c * 0,20	4.000
31.12.2022 Tarihine Endekslenmiş DD	e= (a* 1,5)	150.000
VED	f	60.000
Fark	g= (e-f)	90.000
31.12.2022 İtibarıyla Düzeltilmiş Ertelemiş Vergi Borcu (Kapanış Bakiyesi)	h= (g * 0,20)	18.000
Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü Açılış Bakiyesinin 31.12.2022 Tarihine Endekslenmesi (taşıma katsayısı 1,5 varsayılmıştır)	i= (d * 1,5)	6.000
2022 Dönemi Ertelemiş Vergi Gideri	j= (h-i)	12.000
Parasal Pozisyon Kaybı	k= (i- d)	2.000

TMS 29 standardı (ve konuya ilişkin TFRS 7 Yorumu), karşılaştırmalı dönem açılış bilançosunda örneğin bir MDV'ın düzeltilmiş defter değeri ile vergiye esas değeri arasındaki fark için *ertelenmiş vergi açılış bakiyelerinin* oluşturulmasını, daha sonra da aynı maddi duran varlığın 31.12.2022 dönem sonu endekslenmiş cari defter değeri ile de o tarihteki vergiye esas değeri arasındaki farkın karşılaştırılması neticesinde *kapanış bakiyelerinin* tespit edilmesini istemektedir. Tablodan görüleceği üzere açılış bakiyelerinin dönem sonuna taşınması neticesinde oluşacak tutarlar ile kapanış bakiyesinin karşılaştırılması neticesinde aradaki farkı dönemin vergi gideri olarak kar/zarar veya diğer kapsamlı gelir hesapları ile ilişkilendirilmesini talep etmektedir.

3.3- 31.12.2023 Dönem Sonu Finansal Durum Tablosunun Düzeltilmesi

Bu bölüme kadar yapılan düzeltme işlemi esas itibarıyla karşılaştırmalı dönem açılış ve kapanış bilançolarının düzeltilmesi işlemidir. Dolayısıyla, 31.12.2022 tarihi itibarıyla, bilançonun parasal olmayan kıymetleri o günün cari değerine getirilmiş bulunmakta ve 01.01.2023 tarihi itibarıyla da açılış bilançosunu oluşturmaktadır.

Söz konusu bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerin açılış bakiyelerinin 31.12.2023 tarihindeki cari değerlerine taşıma işleminin yapılması ve bu işlemlerden kaynaklı net parasal pozisyon kazanç ve kayıplarının tespit edilmesi gerekmektedir. İlaveten tıpkı bir önceki bölümde açıklandığı üzere dönem içinde gerçekleştirilen ve K/Z ve diğer kapsamlı gelir tablosu ile ilişkilendirilen hasılat, maliyet ve gider kalemlerinin de düzeltme işlemine tabi tutularak nihai parasal kazanç ve kayıp tablosunun şekillendirilmesi gerekmektedir.

Değininilmesi gereken bir başka husus ise, TMS 29 standardında, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan değerler üzerinden ilgili standartlar çerçevesinde değer düşüklüğü hükümleri uygulanarak varsa varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün finansal tablolara yansıtılması gerekmektedir (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 22). Örneğin TMS 16 kapsamında maliyet modeli ile değerlendirilen bir maddi duran varlığın karşılaştırmalı dönem sonu (2022) bilançosunun endekslenmesi neticesinde düzeltilmiş bilanço değerinin 100.000-TL olduğunu varsayalım. TMS 16 standardının 63. Paragrafının yapmış olduğu atıf sonucu söz konusu varlığın dönem içinde değer

düşüklüğüne uğradığının tespiti neticesinde ayrı-
lacak değer düşüklüğü karşılığının tutarı, TMS 36
standardına göre yapılacaktır. TMS 36 standardı
çerçevesinde varlığın geri kazanılabilir değeri ile
defter değeri mukayesesinde dikkate alınacak
defter değeri, TMS 29 standardı sonucu endeks-
lenmiş defter değeri (100.000-TL) olacaktır.

Ertelenmiş vergi açısından, karşılaştırmalı
dönem sonunda (31.12.2022) düzeltilmiş defter
değeri ile vergiye esas değerler arasındaki fark
üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı/
yükümlülüğü kalemleri ne olacaktır? Öncelikle
TFRS yorum 7'nin 4. Paragrafında değinildiği
üzere raporlama dönemi sonunda (31.12.2023)
ertelenmiş vergi kalemleri TMS 12'ye göre mu-
hasebeleştirilir ve ölçülür. Raporlama dönemi
açılış bilançosunda (01.01.2023 tarihli) bu tarih-
teki parasal olmayan kalemlerin nominal defter
değerlerini o tarihteki ölçüm birimini kullanarak
düzeltiltikten sonra ertelenmiş vergi kalemleri
TMS 12'ye göre yeniden ölçülür. Yeniden ölçül-
müş bu kalemler bu tarihten raporlama dönemi
sonuna taşınacak şekilde düzeltilir. İlgili parag-
rafın son cümlesi, karşılaştırmalı dönemlere iliş-
kin açılış finansal durum tablosunda ertelenmiş
vergi kalemlerinin düzeltilmesinin de bu şekilde
yapılacağını söylemekte ve 2023 döneminde de
(bir önceki bölümde değinilen) düzeltme işlemlerinin yapılması gerektiğini belirtmektedir. Yo-
rumun 5. Paragrafında da bir sonraki raporlama
dönemindeki ertelenmiş vergi kalemleri dâhil
olmak üzere ilgili tüm tutarların sadece bir ön-
ceki raporlama dönemindeki düzeltilmiş finansal
tablolarla uygulanmak suretiyle düzeltileceğini
belirtmektedir.

Dolayısıyla TFRS yorum 7 ve TMS 29 kapsa-
mında karşılaştırmalı kapanış döneminde hesap-
lanan ertelenmiş vergi tutarlarının kesin olmasa
da 2023 hesap dönemi sonuna endekslenebile-
ceği yorumu ortaya çıkmaktadır. Gerçekten de
TMS 29 standardında, 01.01.2022 tarihinde dü-
zeltilmiş defter değeri (DD) ve vergiye esas de-

ğer (VED) arasındaki fark üzerinden hesaplanan
ertelenmiş vergi, 31.12.2022 dönem sonuna ta-
şınarak (örneğin yükümlülük çıkması durumun-
da düzeltilmiş bilançoda 489 Ertelenmiş Vergi
Yükümlülüğü hesabında bu düzeltilmiş değeri
üzerinden yer alacaktır.

Yorum 7'ye göre, 01.01.2023 tarihinde ilgili
varlığın açılış bilançosundaki düzeltilmiş defter
değeri esasında 31.12.2022 tarihli değeri olaca-
ğından bu değer ile vergiye esas değeri arasındaki
fark aslında 31.12.2022 tarihi itibarıyla hesaplan-
mış ve 01.01.2023 açılış bakiyesini oluşturacak
ertelenmiş vergi tutarı olacaktır. Bu tutarın da
31.12.2023 tarihine endekslenmesi neticesinde
elde edilen değer ile bu tarihteki düzeltilmiş DD
ile VED arasındaki fark üzerinden hesaplanan er-
telenmiş vergi değeri arasındaki fark 31.12.2023
kapanış bakiyesini şekillendirecektir.

4- 2023 DÖNEM SONU BİLANÇOLARININ HEM TMS 29 KAPSAMINDA HEM VUK GEÇİCİ 33. MADDE KAPSAMINDA ELE ALINMASI VE ERTELENMİŞ VERGİ ETKİSİ

Bir önceki bölümde değinildiği üzere TMS
29 standardında parasal olmayan kıymetlerin
31.12.2023 düzeltilmiş değerleri ile bunların
vergiye esas değerleri arasında oluşacak fark-
lar ertelenmiş verginin konusunu oluşturmak-
tadır. İlgili bölümdeki örnekte VUK kapsamında
enflasyon düzeltmesi 31.12.2023 itibarıyla ya-
pılacağı için maddi duran varlığın VED tutarları
endekslenmemiş tutar dikkate alınarak konu
örneklendirilmiştir. Konunun çeşitlendirilmesi
mümkün olmakla birlikte hem TMS 29 kapsa-
mında enflasyon düzeltmesi hem de VUK geçici
33 kapsamında enflasyon düzeltmesi yapılması
durumunda düzeltilmiş defter değerleri ile dü-
zeltilmiş vergiye esas değerler arasındaki farklar
nasıl değerlendirilecektir?

Konuyu maddi duran varlık kapsamında sı-
nırlandırsak, TMS 29 standardının uygulandığı

raporlama dönemlerinde vergi mevzuatı uyarınca uygulanan enflasyon muhasebesi nedeniyle vergiye esas değerde (VED) meydana gelen değişimlerden kaynaklanan ertelenmiş vergi etkisinin ilgili olduğu yılın kar veya zararına yansıtılacağı açıklanmıştır (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 30). TMS 29 uygulama rehberinin 30. Sayfasında yer alan örnekten ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere, hem TMS 29 hem de VUK kapsamında yapılan enflasyon düzeltilmesi neticesinde ortaya çıkan ertelenmiş vergi etkisi, *VUK enflasyon düzeltilmesinden kaynaklı etki ayrıştırılacak şekilde* ele alınmaktadır. Bu kapsamda değerlendirmeye esas alınacak dört farklı defter değerleri öne çıkmaktadır. Bunlar,

-Parasal olmayan kıymetin bağlı olduğu standart çerçevesinde dönem sonu değerlemesinden elde edilen defter değeri (TFRS standart defter değeri),

- İlgili varlığın bu sefer TMS 29 kapsamındaki düzeltilmiş defter değeri (TMS 29 Düzeltilmiş Defter Değeri)

- Düzeltilme öncesi vergiye esas değeri (DÖVED) ve

- Düzeltilmiş vergiye esas değeri (DVED) olarak sınıflandırılabilir.

Öncelikle, bir kıymetin dönem sonu yeniden değerlemesi yapıldığında oluşan değer, onun o tarih itibarıyla *cari değerini* ifade etmektedir. Varlığın bu şekilde tespit edilen yeniden değerlendirilmiş değeri ile açılış bilançosundaki defter değeri arasındaki farkın bir kısmı da enflasyon etkisinden (net parasal pozisyon kazanç/kaybında raporlanacak kısmı) kaynaklanmaktadır. Örneğin TMS 16 yeniden değerlendirme modelinin uygulandığı bir maddi duran varlığın açılış bakiyesi 100.000, TÜFE'deki dönem sonu artış oranı %64 ise, TMS 29 kapsamındaki enflasyon düzeltilmesi neticesinde oluşacak defter değeri 164.000'e çıkacaktır. Ancak bu varlığın dönem sonunda TMS 16 kapsamındaki yeniden değerlendirilmiş (cari) tutarı 180.000-TL ise, varlığın dönem sonu defter

değeri 80.000-TL artırılarak bu tutara getirilirken, bunun enflasyon etkisinden kaynaklanan 64.000-TL'lik kısmı net parasal pozisyon kazançında, kalan 16.000-TL tutarındaki kısmı da diğer kapsamlı gelirden izlenecektir. Zira cari değerleri ile ölçülen kalemler enflasyon etkisine göre düzeltilmeden bu değerleri üzerinden raporlanmaktadır (Kamu Gözetim Kurumu, 2024, s. 9)

TMS 29 tebliğinin 30. Sayfasında verilen örnekte de aynı mantık ele alınmış ve 31.12.2023 tarihi itibarıyla iktisadi kıymete ilişkin ertelenmiş vergi etkisi, *standart (TMS 16) defter değeri* (17.000.000) ile *düzeltilmiş vergiye esas değer* (13.800.000) arasındaki farktan hesaplanmıştır. (Maliyet modeli uygulanan maddi duran varlıklar için ise TMS 29 düzeltilmiş defter değeri ile düzeltilmiş VED arası farktan hesaplanacağı tabiidir.) Aradaki farka (3.200.000) uygulanan %25 vergi oranı neticesinde 31.12.2023 itibarıyla ertelenmiş vergi yükümlülüğü 800.000-TL olarak hesaplanmıştır. Ancak yukarıda da değinildiği üzere ertelenmiş vergi yükümlülüğünün bir kısmının (TMS 16 kapsamındaki değerlendirme farkına isabet eden) diğer kapsamlı gelir tablosunda ilgili standart çerçevesinde raporlanması gerekirken, net parasal pozisyon kalemine etki eden kısmı ise kar veya zarar tablosunda raporlanacaktır.

Örnekte TMS 16 kapsamındaki maddi duran varlığın 10.000.000-TL tutarındaki değeri TMS 29 kapsamında 31.12.2023 tarihine endekslediğinde 15.500.000-TL'ye çıkmakta, ancak TMS 16 kapsamında yeniden değerlendirilmiş cari değeri ise 17.000.000-TL olarak ölçümlenmektedir. Dolayısıyla bu maddi duran varlığın değeri enflasyon etkisine göre 1.500.000-TL daha fazla ölçülmüş olup, bu tutara isabet eden 375.000-TL (1.500.000 * 0,25) ertelenmiş vergi giderinin *diğer kapsamlı gelir tablosunda* değerlendirilmesi gerekmektedir. TMS 29 Düzeltilmiş Değeri (15.500.000) ile düzeltilmiş vergiye esas değer (13.800.000) arasındaki 1.700.000-TL farka isabet eden 425.000-TL (1.700.000 * %25) tu-

tarındaki ertelenmiş vergi giderin ise kar zarar tablosunda (net parasal pozisyon kaybı olarak) giderleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla

31.12.2023 dönem sonu itibarıyla 489- Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü bakiyesi aşağıdaki gibi şekillenmektedir.

489 Ert. Ver. Yük	6. Kar/Zarar	Diğer Kapsamlı Gelir
800.000	425.000	375.000

Ertesi dönem (31.12.2024) yapılacak enflasyon düzeltmesinde ise 489 hesapta açılış bakiyesi olarak izlenen tutarın dönem sonu endekslemesinin yapılması ve oluşacak düzeltme artış farkının (örnekte 320.000-TL olarak hesaplanmıştır) net parasal pozisyon kaybı olarak dönem karını etkilemesi sağlanacaktır. İlaveten, tıpkı 2023 döneminde yapıldığı üzere,

- TFRS Standart (TMS 16 Yeniden Değerlenmiş Cari Tutar) DD > DVED farkı üzerinden tekrar ertelenmiş vergi hesaplanacak ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü belirlenecektir. Örnekte ilgili duran varlığın TMS 16 standardı yeniden değerlendirilmiş değeri (28.000.000-TL) ile düzeltilmiş

VED (17.940.000) arasındaki 10.060.000-TL tutarındaki fark üzerinden dönem ertelenmiş vergi yükümlülüğü 2.515.000 (10.060.000 * %25) hesaplanmıştır.

- TFRS Standart DD (28.000.000) ile ilgili varlığın (dönem başı defter değerinin) TMS 29 kapsamındaki düzeltilmiş değeri (23.800.000) arasındaki 4.200.000-TL'ye isabet eden 1.050.000-TL (4.200.000 *%25) ertelenmiş vergi etkisi (yani varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarının enflasyon etkisinden daha yüksek tutardaki kısmı) diğer kapsamlı gelir tablosuna atılırken, kar veya zarar tablosunda gösterilecek ertelenmiş vergi etkisi ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

31.12.2024	Tutar
Dönem Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	2.515.000,00
Endekslenmiş Dönem Başı Ert. Vergi Yük.	-1.120.000,00*
Diğer Kapsamlı Gelirde İzlenen Ert. Vergi Yük.	-1.050.000,00
Kar ve Zararda İzlenecek Kısım	345.000,00

*01.01.2024 tarihindeki 800.000 açılış bakiyesinin 31.12.2024'e endeklenmesi neticesinde oluşan 320.000-TL fark dâhil toplam

Dolayısıyla 31.12.2024 itibarıyla 489 Hesap Bakiyesi aşağıdaki gibi şekillenecektir.

489	6'lı Kar/Zarar	Diğer Kap. Gelir
800.000	345.000	1.050.000
320.000	320.000	
1.050.000	665.000	1.050.000
345.000		
2.515.000		

Yukarıda TMS 29 uygulama rehberi kapsamında verilen örnekten de görüleceği üzere, bir iktisadi kıymetin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması neticesinde *vergiye esas değeri* ile *TFRS defter değeri* kaçınılmaz olarak birbirinden farklılaşacaktır. Bu farklılaşma neticesinde TFRS tablolarının VUK'a göre uyumlaştırılması neticesinde ertelenmiş vergi kavramı ortaya çıkacaktır. Sadece TMS 16 yeniden değerlendirme modeli uygulanan maddi duran varlık örneği ile konuyu sınırladığımızda, maddi duran varlığın bağlı olduğu standarda göre dönem sonu ölçüm değeri (TMS 16) ile enflasyona göre düzeltilmiş vergiye esas değeri (DVED) arasındaki farktan, ilgili dönemim toplam ertelenmiş vergi etkisi (örnekteki 2.515.000) hesaplanmaktadır. Bunun TMS 16 değeri ile TMS29 düzeltmesinden kaynaklı farka isabet eden tutarının diğer kapsamlı gelir olarak ele alınması icap ederken, TMS 29 ve VUK kapsamında enflasyona göre düzeltilmiş tutar (DVED) farklarına isabet eden kısmın ise net parasal kazanç kayıp tablosu ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Konunun her bir aktif/pasif kaleminin bağlı olduğu standartlar çerçevesinde çeşitlendirilmesi mümkün olmakla birlikte temel mantık olan TFRS DD ile VED farklılaşmasına dayalı ertelenmiş vergi mantığı TFRS/VUK uyumunu sağlayacaktır.

4.1- TMS 29 Kapsamında Geçmiş Yıl Karlarının ve Zararlarının Değerlendirilmesi

TMS 29 uygulama rehberinin 2.7.2. bölümünde değinildiği üzere, TMS/TFRS uyarınca finansal tablolarını enflasyonun etkisine göre düzelten şir-

ketlerin kar payı ödemelerinde, kar payı kararının alındığı genel kurul tarihi dikkate alınarak düzeltilmesi gerekmektedir ifadesi yer almaktadır.

Kar dağıtımı konusu, halka açık olmayan şirketlerde Türk Ticaret Kanunu'nun, halka açık şirketlerde ise Sermaye Piyasası Kanunu'nun alanına girmektedir. Dolayısıyla şirketlerin ne kadar kar dağıtımı yapabileceği konusu vergi hukukunun değil, ticaret ve sermaye piyasası hukukunun konusuna girmektedir (Ergin, 2024, ss. 2-3).

Dağıtılacak geçmiş yıl karları veya mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararları açısından VUK enflasyon düzeltme hükümlerinin ve TMS 29 raporlama hükümlerinin farklı olmasından kaynaklı olarak, bu tutarların farklılaşması doğaldır. Örneğin sadece düzeltme hesaplanacak endeksin TMS 29'da TÜFE, VUK'ta ise Yİ-ÜFE olmasından kaynaklı farklılık ele alındığında, Ocak 2005-Aralık 2023 dönemi ÜFE katsayı artışı "25,38" iken, aynı dönem TÜFE katsayı artışı "16,24" olarak gerçekleşmiştir. Aralık 2017 - Şubat 2024 dönemi ÜFE katsayı artışı "9,95" iken, TÜFE katsayı artışı "7,09" gerçekleşmiştir. Diğer bir deyişle arada yaklaşık 10 kat farklılık bulunmaktadır (Kahraman, 2025, s. 2).

Konu ile ilgili Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından çıkarılmış 15.06.2024 tarih ve 32577 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanmış tebliğ bulunmaktadır. İlave bu kapsamda 07.03.2024 tarih ve 2024/14 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Bülteni bulunmaktadır. Bu tebliğ ve bültenin enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkan kar/zarar durumu ile ilgili hükümlerinin 555 Sıra No. lu VUK Genel Tebliğ hükümleri ile karşılaştırması ve değerlendirmelere aşağıda değinilmiştir.

TMS 29 (SPK ve TTK Kararları)	VUK (555 Seri No.lu Tebliğ)	Açıklama
<p>1) Finansal durum tablolarının ilk defa düzeltilmesi sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarının endekslenmiş tutarının enflasyona göre düzeltilmiş dağıtılabilir kar rakamı bulunurken indirim kalemi olarak dikkate alınabileceği (SPK Bülten F/1-D-1)</p> <p>2) TMS 29 kapsamında ilk enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan geçmiş yıl zararlarının endekslenmiş tutarlarının sırasıyla dönem karı, dağıtılmamış geçmiş yıl karları, yasal yedek akçelerin düzeltilmiş tutarlarına ilk düzeltme yılı itibarıyla veya sonraki hesap dönemlerinde mahsup edilebilmesine (SPK Bülten F/1-D-4)</p> <p>3) İlk enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan geçmiş yıl zararları mahsup edilmeden daha sonraki dönemlerde oluşan dönem zararlarının mahsup işlemine tabi tutulmamasına (SPK Bülten F/1-D-5)</p>	<p>Geçmiş yıl zararlarının mahsubu 2023 öncesi bilançoda görülen ve düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararları olarak ikili ayrıma tabi tutulacaktır. 2023 düzeltme öncesi bilançoda görülen geçmiş yıl zararları 01.01.2024 tarihinden sonra verilecek yıllık/geçici vergi beyannamelerinde matrahın tespitinde mukayyet değeri ile dikkate alınacaktır. (30/5)</p> <p>31.12.2023 tarihi itibarıyla yapılan enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkan geçmiş yıl zararları zarar olarak kabul edilmemektedir (30/1) ve sonraki dönemlerde de enflasyon düzeltme şartlarının varlığına bağlı olarak endekslmeye tabi tutulmaktadır (30/3 ve 40/1). Bu zararlar beyanname üzerinde mahsuba konu edilmezler. Bu tutarlar 41/2 madde çerçevesinde enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkan öz sermaye olumlu farklarına mahsup edilebilecektir. 2024 ve müteakip yıl enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkacak zararlar ise doğrudan 698 numaralı hesap bakiyesine göre belirleneceğinden sonraki yıllarda zarar mahsubuna herhangi bir kısıtlama olmadan konu edilebilecektir.</p>	<p>Düzeltilme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarının endekslenmiş tutarı 555 sayılı tebliğin 30/3 ve 40/1. maddelerini kapsayan geçmiş yıl zararlarının endekslenmesini ifade etmektedir. SPK kararına istinaden, endekslenmiş bu tutarlar enflasyon düzeltmesi neticesinde ortaya çıkan dağıtılabilir kardan indirim olarak dikkate alınabilirken, bu tutarlar VUK'a göre sadece öz sermaye olumlu farklarından mahsup edilebilir. İlaveten SPK bültenine göre ilk enflasyon düzeltmesi olan 2023 dönem sonu itibarıyla düzeltme sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl zararlarının endekslenmiş tutarının VUK'ta dönem karı, dağıtılmamış geçmiş yıl karlarına mahsup imkânı bulunmamaktadır. Bu tutarlar VUK'a göre sadece (mevcut dönem veya gelecek dönemdeki) sermaye düzeltmesi olumlu farklarına mahsup edilebilecektir.</p>

TMS 29 (SPK ve TTK Kararları)	VUK (555 Seri No.lu Tebliğ)	Açıklama
<p>2023 yılı kar payı tespit edilirken 2023 yasal kayıtlarda yer alan düzeltilmemiş dönem karı ile geçmiş yıl zararları tutarının esas alınmasına (SPK Bülten F/1-D-2)</p>	<p>2023 yılına ilişkin kar payları açısından, düzeltme öncesi mukayyet değeri geçmiş yıl karları ve dönem net karının düzeltme sonrasında da mukayyet değerle izlenmesi gerekmektedir (30/1).</p> <p>Bu tutarların 1/1/2024 sonrası kar dağıtımına konu edilmesi halinde GV ve KV'ne tabi tutulmadan elde edilen statüsüne göre kar payı stopajına konu edilebileceği görülmektedir (55/3).</p>	<p>SPK kar payı tebliğinin 11. maddesinde değinildiği üzere ortaklıkların geçmiş yıl zararlarının, geçmiş yıl karları, kanuni yedek akçe, (sermaye hariç) öz kaynak kalemlerinin enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan tutarların toplamını aşan kısmı, net dağıtılabılır dönem karının hesaplanmasında indirim kalemi olarak dikkate alınabilecektir (Ergin, 2024, s. 4)</p> <p>İlgili SPK bülten kararı dağıtılabılır kar tespit edilirken düzeltilmemiş dönem karından geçmiş yıl zararları tutarının düşülmesini yeterli görmektedir. Esasen bu tutar da VUK çerçevesinde dönem net karı olarak geçmiş yıl karlarına atılacak tutarı ifade etmektedir. Dolayısıyla hem VUK Hem de SPK bülteni açısından bu kararın dağıtımına yönelik bir kısıtlama bulunmamaktadır.</p>
<p>1) Sermaye düzeltmesi olumlu farkları ile diğer öz sermaye kalemlerine ilişkin enflasyon farklarının sermayeye ilave edilebilmesine (SPK Bülten F/1-D-7)</p> <p>2) İlk defa enflasyon düzeltmesi yapılmasından ve bunun endekslenmesinden kaynaklı geçmiş yıllar karları ile üzerinde kar dağıtımını engelleyici herhangi bir kayıt bulunmayan yedek kalemlerinden kaynaklanan enflasyon düzeltme farklarının ise vergi düzenlemesi dâhil hukuki düzenleme ve değerlendirmeler saklı kalmak kaydıyla sermayeye eklenebilmesine ve kar dağıtımına konu edilebilmesine (SPK Bülten F/1-D-8)</p> <p>3) Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan sermaye düzeltmesi olumlu farkları, diğer öz sermaye kalemlerine ilişkin olumlu farklar ile bunların dışında kalan iç kaynakların, enflasyon düzeltmesinden kaynaklı zararlar dâhil zararlar ve olumsuz farkları aşan kısmı sermayeye ilave edilebilir (Tic. Bak. Tebliğ Md. 5/2)</p>	<p>Düzeltilmiş 2023 bilançosunda yer alan (vergi ödenmiş kardan ayrılmış) kar yedeklerinin ve bunların düzeltilmesi sonucunda meydana gelen enflasyon düzeltme farklarının sermayeye ilave edilebilmesi mümkündür. (md 24)</p> <p>Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya KV mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlemler kar dağıtımı sayılmaz. (md/54/1)</p> <p>Ancak 2023 enflasyon düzeltmesinden kaynaklı geçmiş yıl karlarının (sermayeye ilave dışında) başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi (kar dağıtımına konu edilmesi) durumunda bu işlemin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin GV ve KV'ne tabi tutulacaktır. (Md 55/2)</p>	<p>Hem SPK bülten kararında, hem de VUK tebliğinde düzeltilmiş öz sermaye kalemlerinin sermayeye ilave edilmesi hususunda uyum bulunmaktadır. 2. maddede belirtilen kar dağıtımını açısından SPK bülteni vergisel düzenlemeler saklı kalmak kaydıyla ifadesini belirterek tebliğin 55/1. maddesinde belirtilen kar dağıtımına konu geçmiş yıl karlarının vergilendirilmesi hususunu vergi mevzuatı çerçevesinde dikkate alınacağını belirtmektedir.</p> <p>Ticaret Bakanlığının ilgili tebliğ maddesi de, VUK tebliği ile uyumlu olarak, sermaye düzeltme olumlu farklarının enflasyon düzeltmesinden kaynaklı zararların mahsubundan sonra kalan bakiyesinin sermayeye eklenebileceğini belirtmektedir.</p>

TMS 29 (SPK ve TTK Kararları)	VUK (555 Seri No.lu Tebliğ)	Açıklama
<p>Bu madde kapsamındaki şirketlerde, dağıtılması öngörülen kâr payı tutarı, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolarda bulunan kâr dağıtımına konu kaynakların toplamını aşamaz. (Ticaret Bak. Tebliğ Md. 4/4)</p>	<p>2023 yılına ilişkin kar payları açısından, düzeltme öncesi mukayyet değeri geçmiş yıl karları ve dönem net karının düzeltme sonrasında da mukayyet değerle izlenmesi gerekmektedir (30/1).</p> <p>Bu tutarların 1/1/2024 sonrası kar dağıtımına konu edilmesi halinde GV ve KV'ne tabi tutulmadan elde edilen statüsüne göre kar payı stopajına konu edilebileceği görülmektedir (55/3).</p> <p>2023 düzeltme sonrası ortaya çıkan geçmiş yıl karlarının dağıtımına konu edilmesi durumunda söz konusu karların (vergiye tabi tutulmadığı için) GV ve KV'ne tabi tutulması ve elde edilen statüsüne göre stopaja tabi tutulması gerekmektedir (md 55/1)</p>	<p>Ticaret Bakanlığının söz konusu tebliğine istinaden dağıtılması gereken kar payı tutarının VUK enflasyon düzeltmesi kapsamında belirlenen tutarlar olduğu ve bu açıdan VUK ile uyumlu olduğu görülmektedir. Ancak dağıtılacak kar payları açısından 2023 düzeltme öncesi kar payı/2023 düzeltme sonrası kar payı ayırımına dikkat edilmesi gerekmektedir.</p>
<p>Enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan sermaye düzeltmesi olumsuz farkları ile enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan diğer olumsuz farklar ise genel kurulda alınacak karara istinaden, sermaye azaltımı yoluyla veya olumlu farklar yahut diğer iç kaynaklarla mahsup edilebilir. (Tic. Bak. Tebliğ Md 5/3)</p>	<p>Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemlerde vergiye tabi tutulacaktır. (md 54/1)</p>	<p>Ticaret Bakanlığının ilgili tebliğ maddesinde enflasyon düzeltmesi olumsuz farkları veya diğer olumsuz farkların sermaye azaltımı veya olumlu farklardan tenzili yolu ile mahsup edilebileceğini ifade etmektedir. Ancak VUK tebliğine göre bu işlemlerin gerçekleştirildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilmesi gerekmektedir.</p>

Yukarıda yer alan tablolardan görüleceği üzere, endeksleme sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl karlarının dağıtımını veya sermayeye ilavesi ile birlikte, yine endeksleme sonucu ortaya çıkan geçmiş yıl zararlarının mahsubu ve öz sermaye kalemlerinin ne şekilde değerlendirilebileceği hususunda VUK hükümleri ile Ticaret Bakanlığı Tebliği/SPK bülteni arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Dolayısıyla vergisel açıdan bu farklılıkların göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

SONUÇ

Enflasyon düzeltmesi uygulamaları uzunca bir aradan sonra tekrar vergi alanında gündeme

gelmiştir. Sadece VUK kapsamında yapılacak düzeltmelerin yanında, TFRS kapsamında finansal raporlama yapan şirketler açısından da söz konusu düzeltme işlemleri TMS 29 standardı kapsamında değerlendirmeye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla VUK kapsamında yapılan düzeltme işlemleri ile TMS 29 kapsamında yapılan düzeltme işlemleri açısından uygulama farklılıkları ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamızda, her iki düzeltme yaklaşımının ortaya çıkaracağı sonuçlara değinilmeye çalışılmıştır. Öncelikle hiç enflasyon düzeltmesi yapılmassa bile, bir dönemde TFRS kapsamında aktif ve pasiflere ilişkin standart hükümlerinin uygulanması ve VUK kapsamında ilgili mevzuat

hükümlerinin uygulanması neticesinde aktif ve pasif kalemlerin defter değerlerinin zaten farklılaşmakta olduğu tabiidir. Dolayısıyla işin içine bir de enflasyon düzeltmesi hükümlerinin girmesi durumunda bu değerlerin (en azından uygulanan endeks farkları nedeniyle) daha da farklılaşması kaçınılmaz olacaktır. Bu minvalde iktisadi kıymet değerlerinin farklılaşmasının, VUK ve TFRS ayrımını en özet şekilde yansıtan göstergesi ise ertelenmiş vergi kavramı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, her iki yaklaşımın aktif ve pasif kalemlere detaylı uygulama örneklerinin yerine, bunların nihai sonuçları olan ertelenmiş vergi, dönem net kar/zarar tutarları, bu karın dağıtımı, sermayeye ilavesi veya zararın mahsubu / sermaye azaltımı gibi sonuç hesapları üzerinden detaylı örneklerle ve muhtemel senaryolara daha çok yer verilmiştir.

TMS 29 enflasyon düzeltmesi uygulamasının cari dönemle birlikte karşılaştırmalı dönem bilançolarının ve bunlarla birlikte Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve Öz kaynak Değişim Tablolarının da bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması açısından firmalara daha meşakkatli bir süreç getirmekte olduğu görülmektedir. Bununla birlikte VUK kapsamındaki düzeltme işlemleri sonucu ortaya çıkacak bilanço farklılıklarının da değerlendirilmesi ve ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülük kalemlerinin tespiti önem arz etmektedir. Bu kapsamda hem 165 Seri No.lu Sirküler hem de TMS 29 uygulama rehberindeki örneklerin daha da çeşitlendirilmesi, uygulayıcılar açısından daha fazla kolaylık sağlayacak ve vergisel açıdan VUK- TFRS uyumunun sağlanması daha pratik hale gelecektir.

KAYNAKÇA

- ERGİN, N. E. (2024). Enflasyon düzeltmesi ve kar dağıtımı. *Ekonomim.com*. (<https://www.ekonomim.com/kose-yazisi/enflasyon-duzeltmesi-ve-kar-dagitimi/721891>). Erişim tarihi: 5 Kasım 2024.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. 165 Seri No.lu Sirküler (2024). (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/sirkuler/vuk_165_sirkuler.pdf). Erişim tarihi: 03 Ekim 2024.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. 176 Sıra No.lu VUK Sirküleri (2024). (<https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/176VUKSirkuler.pdf>). Erişim tarihi: 03 Ekim 2024.
- GÜLEÇ, E. (2024). “ Enflasyon düzeltmesi sonucunda zarar ortaya çıktı, kâr dağıtacak mıyım ?” *Linkedin*. (<https://www.linkedin.com/pulse/enflasyon-duzeltmesi-sonucunda-zarar-ortaya-çikti-kâr-erdal-güleç-jqfcf/>). Erişim tarihi: 14 Ekim 2024.
- IFRS Foundation. (2015). *Module 31 — Hyperinflation Supporting Material for the IFRS for SMEs® Standard*. London. (<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/supporting-implementation/smes/module-31.pdf>). Erişim tarihi: 08 Ekim 2024.
- KAHRAMAN, A. (2025). Enflasyon Düzeltmesine “Düzeltilme” Şart. *Ernst & Young*. (https://www.ey.com/tr_tr/insights/tax/enflasyon-duzeltmesine-duzeltme-sart). Erişim tarihi: 4 Ekim 2024.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2024). *TMS 29 Uygulama Rehberi*. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TMS_29_Uygulama_Rehberi.pdf). Erişim tarihi: 08 Ekim 2024.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (y.y.). *Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı*.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2018). TFRS Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararı. (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul_Kararlari/

- İlke Kararları/TMS İlke Kararları/Ortak Kontrole Tabi İşletme Birleşmeleri.pdf). Erişim tarihi: 1 Kasım 2024.
- KAYA, E., KURTULUŞ, M. E. ve KAPLAN, M. C. (2023). *Enflasyon Muhasebesi Eğitimi*. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (<https://www.youtube.com/live/nNMj8xSvyNU?si=LnXsJOU-eQp4Z61pY>). Erişim tarihi: 13 Ekim 2024.
 - SAĞLAM, E. (2024). Öz Sermaye Kalemlerine Ait Enflasyon Farklarını Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Geçmiş Yıl Zararlarına Mah Sup Ederken Dikkatli Olun ! T24. (<https://t24.com.tr/yazarlar/erdogan-saglam/oz-sermaye-kalemlerine-ait-enflasyon-farklarini-enflasyon-duzeltmesi-sonucu-olusan-gecmis-yil-zararlarina-mah-sup-ederken-dikkatli-olun,43924>). Erişim tarihi: 21 Ekim 2024.
 - SARAÇ, E. (2024). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standartının Uygulanması ve Sağlık İşletmesi Üzerine Analizi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 16(3), 1920–1934. (<https://www.isarder.org/index.php/isarder/article/view/2201/2122>). Erişim tarihi: 15 Ekim 2024.
 - TURAN, C. (2024). Güvence bedellerinin vuk enflasyon düzeltmesi karşısındaki durumu. *Vergi Dünyası*, 510. (<https://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/makaleler/DUYURU008.224.pdf>). Erişim tarihi: 20 Ekim 2024.
 - Vergi Müfettişleri Derneği. (2022). *Beyanname Düzenleme Rehberi (1. Kısım Gelir Vergisi Kanunu)*. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği.