



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe-Finans Bilim Dalı

**YASAL MEVZUAT VE ULUSLARARASI MUHASEBE
STANDARTLARINA GÖRE ENFLASYON MUHASEBESİ VE BİR
UYGULAMA**

Mehmet Emin KURTULUŞ

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

YASAL MEVZUAT VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
ENFLASYON MUHASEBESİ VE BİR UYGULAMA

Mehmet Emin KURTULUŞ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe-Finans Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

KABUL VE ONAY

Mehmet Emin Kurtuluş tarafından hazırlanan “Yasal Mevzuat ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Enflasyon Muhasebesi ve Bir Uygulama” başlıklı bu çalışma, 06.06.2024 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet Baha KARAN (Başkan)

Prof. Dr. Semra KARACAER (Danışman)

Prof. Dr. Ganite KURT (Üye)

Prof. Dr. Burak PİRGAİP (Üye)

Doç. Dr. Göknur BÜYÜKKARA (Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof.Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezimin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan “**Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge**” kapsamında tezimin aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. ⁽¹⁾
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ay ertelenmiştir. ⁽²⁾
- Tezimin ilgili gizlilik kararı verilmiştir. ⁽³⁾

...../...../.....

Mehmet Emin KURTULUŞ

¹ “Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

- (1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.
- (2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internetten paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.
- (3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir *. Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.
Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

* Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.

ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında zgn olduğunu, **Prof. Dr. Semra KARACAER** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

Mehmet Emin KURTULUŞ

TEŐEKKÖR

Çalışmanın hazırlanma sürecinde ilgi ve desteğini bir an olsun esirgemeyen kıymetli hocam ve tez danışmanım Sn. Prof. Dr. Semra KARACAER'e, canıma can katan canım annem TÖrkmen KURTULUŞ'a, yanımda hep bir çınar ağacı gibi gÖlgesinin dahi yettiği babam Kâzım KURTULUŞ'a, aynı bahçeden farklı çiçekler olan kız kardeőlerim Fatma Rabia ve Hatice Gül KURTULUŞ'a ve hayatımın her anında yanımda olan ve desteğini her zaman üzerimde hissettiğim canım eőim Seher KURTULUŞ'a teşekkür ederim.



ÖZET

KURTULUŞ, Mehmet Emin. *Yasal Mevzuat ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Enflasyon Muhasebesi ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans, Ankara, 2024

Enflasyon muhasebesi düzeltmesi enflasyonun yüksek olmadığı dönemlerde ve ekonomilerde gündeme gelen bir uygulama değildir. Türkiye’de özellikle 2021 yılının son çeyreğinden itibaren yüksek enflasyon oranlarının ortaya çıkması ile birlikte enflasyon muhasebesinin uygulanıp uygulanmayacağı en çok araştırılan konular arasında olmuştur.

Vergi mevzuatı açısından enflasyon muhasebesinin uygulanabilmesinin temel şartı Yurt içi Fiyat Endeksinin (Yİ-ÜFE) son üç yılda %100’ü; son yıl içinse %10’u aşmasıdır. 2021 yılının aralık ayı itibariyle vergi mevzuatına göre enflasyon muhasebesinin şartları sağlanmış olsa da Vergi Usul Kanunu’nun Geçici 33’üncü maddesi ile uygulama 31.12.2023’e ertelenmiştir. Uluslararası muhasebe standartlarını yayımlama yetkisini elinde bulunduran Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ise 23 Kasım 2023 tarihinde yayımladığı duyuru ile 31.12.2023 tarihli veya sonrasında sona eren finansal tablolarda, TMS/TFRS’lerde yer alan muhasebe ilkelerine uygun enflasyon düzeltmesinin yapılacağını açıklamıştır.

Bu iki mevzuata göre uygulanacak enflasyon muhasebesi uygulamaları birbirine benzemekte ancak büyük farklılıklar barındırmaktadır. Bu farklılıklara en büyük örnekler kullanılacak endekslerin farklılığı, uygulanacak finansal tabloların farklılığı ve uygulama kapsamının dönemleri verilebilir. Çalışmada bu farklılıklar ve etkileri hem teorik anlamda ifade edilmiş hem de uygulama üzerinde somut bir şekilde gösterilmiştir.

Anahtar Sözcükler

Muhasebe, Enflasyon Muhasebesi, TMS 29, Enflasyon

ABSTRACT

KURTULUŞ, Mehmet Emin. Inflation Accounting and an Application According to Legal Legislation and International Accounting Standards, Master's Thesis, Ankara, 2024.

Inflation accounting correction is not a practice that comes to the fore in periods and economies where inflation is not high. With the emergence of high inflation rates in Turkey, especially from the last quarter of 2021, whether inflation accounting will be applied or not has been among the most researched topics.

In terms of tax legislation, the main condition for the application of inflation accounting is 100% of the Domestic Price Index (D-PPI) in the last three years; For the last year, it exceeded 10%. Although the conditions for inflation accounting have been met according to the tax legislation as of December 2021, the implementation has been postponed to 31.12.2023 with the Provisional Article 33 of the Tax Procedure Law. The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, which has the authority to publish international accounting standards, announced with the announcement published on 23 November 2023 that inflation adjustments will be made in accordance with the accounting principles in TMS / TFRS in the financial statements dated 31.12.2023 or later.

Inflation accounting practices to be applied according to these two legislations are similar to each other, but have major differences. The biggest examples of these differences are the difference in the indices to be used, the difference in the financial statements to be applied and the periods of the scope of application. In the study, these differences and their effects are expressed both theoretically and concretely in practice.

Keywords

Accounting, Inflation Accounting, TMS 29, Inflation

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	i
YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI.....	ii
ETİK BEYAN.....	iii
TEŞEKKÜR	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
İÇİNDEKİLER	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
TABLolar DİZİNİ	xiv
ŞEKİLLER DİZİNİ	xv
GİRİŞ	1
1.BÖLÜM: ENFLASYON KAVRAMI, TÜRLERİ, ÖLÇÜLMESİ VE MALİ TABLOLAR ÜZERİNE OLAN ETKİLERİ.....	2
1.1. ENFLASYON KAVRAMI	2
1.2. ENFLASYON TÜRLERİ	2
1.2.1. Nedenlerine Göre Enflasyon Türleri.....	3
1.2.1.1. Talep Enflasyonu	3
1.2.1.2. Maliyet Enflasyonu	3
1.2.1.3. Yapısal Enflasyon	4
1.2.2. Artış Hızına Göre Enflasyon Türleri	4
1.2.2.1. İlmli Enflasyon.....	5
1.2.2.2. Yüksek Enflasyon	5
1.2.2.3. Hiperenflasyon	5
1.3. ENFLASYONUN ÖLÇÜLMESİ	6
1.4. ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ	7
1.4.1. Enflasyonun Finansal Durum Tablosu Üzerindeki Etkileri.....	8
1.4.1.1. Parasal Kalemler Üzerinde Yarattığı Etkiler.....	8
1.4.1.2. Parasal Olmayan Kalemler Üzerinde Yarattığı Etkiler.....	9
1.4.2. Enflasyonun Kapsamlı Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri.....	10
1.4.3. Halka Açık İşletmelerin Finansal Tablolarının İncelenmesi	10
1.4.3.1. Enerjisa Enerji A.Ş. Finansal Tabloları.....	12

2.BÖLÜM: ENFLASYON MUHASEBESİ VE ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ	17
2.1. ENFLASYON MUHASEBESİ KAVRAMI	17
2.2. ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ	17
2.2.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	17
2.2.2. Özel Fiyat Düzeyi Muhasebesi (İkame Maliyeti Muhasebesi-Cari Değer Muhasebesi)	18
2.2.3. Karma Muhasebe Yöntemi	19
3. BÖLÜM: YASAL MEVZUAT VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ENFLASYON MUHASEBESİ	20
3.1. YASAL MEVZUATA GÖRE ENFLASYON MUHASEBESİ	20
3.1.1. Düzeltilecek Finansal Tablolar ve Enflasyon Muhasebesi Kapsamına Giren Mükellefler.....	21
3.1.1.1. Düzeltilecek Finansal Tablolar	21
3.1.1.2. Enflasyon Muhasebesi Kapsamına Giren Mükellefler	22
3.1.2. Enflasyon Düzeltmesinde İzlenecek Adımlar.....	22
3.1.2.1. Düzeltilecek İktisadi Kıymetlerin Belirlenmesi.....	23
3.1.2.2. Düzeltmede Dikkate Alınacak Tutarlar	23
3.1.2.2.1. Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)	24
3.1.2.2.1.1. Borç Tutarın Esas Alınması Yöntemi	25
3.1.2.2.1.2. Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması	26
3.1.2.2.2. 01.01.2024 Tarihinden Önce Ayrılmış ve Sermayeye İlave Edilmiş Olan Fonlar	27
3.1.2.3. Uygulanacak Düzeltme Katsayıları.....	28
3.1.2.3.1. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi.....	30
3.1.2.3.2. Stokların Düzeltilmesi	31
3.1.2.3.2.1. Basit Ortalama Yöntemi	32
3.1.2.3.2.2. Stok Devir Hızı Yöntemi.....	33
3.1.2.3.2.3. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi	34
3.1.2.4. Düzeltilmiş Değerlerin Mali Tablolara Aktarımı.....	36
3.1.2.5. Enflasyon Düzeltmesinde Özellikli Hususlar	38
3.1.2.5.1. Faydalı Ömrünü Tamamlayan İktisadi Kıymetler	39
3.1.2.5.2. Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi.....	39
3.1.2.5.3. Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetler	41

3.1.2.5.4. Enflasyon Düzeltmesi Yapmak Durumunda Olmayanlarca Verilen veya Alınan Avanslar	41
3.1.2.5.5. Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Bilançoda Yer Alan Parasal Olmayan Kalemlerin Daha Sonra Elden Çıkarılması	42
3.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ENFLASYON MUHASEBESİ.....	43
3.2.1. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama.....	44
3.2.1.1. Standarda Genel Bakış ve Tarihçesi	44
3.2.1.2. Enflasyon Düzeltmesinde İzlenecek Adımlar	46
3.2.1.2.1. Endeksin Belirlenmesinin ve Düzeltme Katsayısının Hesaplanması .	46
3.2.1.2.2. Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Ayırıştırılması.....	49
3.2.1.2.3. Fiyat Değişikliklerine Bağlanmış Olan Parasal Kalemlerinin Değerinin Düzeltilmesi.....	50
3.2.1.2.4. Parasal Olmayan Kalemlerin Enflasyona Göre Değerinin Düzeltilmesi.....	50
3.2.1.2.5. Parasal Pozisyon Kazanç ve Kaybının Hesaplanması	52
3.2.1.2.6. Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması.....	55
3.2.1.2.7. Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş Önceki Döneme/Dönemlere Ait Karşılaştırmalı Finansal Tabloların Hazırlanması.....	57
3.2.1.2.8. Önceki Döneme/Dönemlere Ait Karşılaştırmalı Finansal Tablolardaki Tutarların Cari Ölçüm Birimine Taşınması	58
3.2.1.2.9. Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş Cari Döneme Ait Finansal Tabloların Hazırlanması	60
3.2.1.2.9.1. Finansal Durum Tablosunun Düzeltilmesi.....	60
3.2.1.2.9.2. Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzeltilmesi	62
3.2.1.2.9.3. Özkaynak Değişim Tablosu	66
3.2.1.2.9.4. Nakit Akış Tablosu.....	67
3.2.1.3. Muhasebe Standartlarına Göre Oluşturulan Finansal Tablolarda Tartışılmalı Konular	68
3.2.1.3.1. Parasal Olmayan ve Cari Değerleri Üzerinden Finansal Tablolarda Gösterilen Kalemler	69
3.2.1.3.2. Ertelenmiş Verginin Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş Finansal Tablolarda Hesaplanması ve Sunumu	70
3.2.1.3.3. Ana Ortaklığın Enflasyon Düzeltmesi Kapsamında Olması ve Bağlı Ortaklıkların Durumu	73

3.2.1.4. TMS 29 ile Yerel Vergi Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesinin Karşılaştırılması	73
4. BÖLÜM: UYGULAMA ÖRNEĞİ	77
4.1. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ	77
4.2. UYGULAMANIN YÖNTEMİ	77
4.3. TMS 29'A GÖRE ENFLASYON DÜZELTMESİ	78
4.3.1. İşletmenin 2021 Yılı İçinde Gerçekleştirdiği İşlemler	78
4.3.2. Enflasyon Düzeltmesi Kapsamında 1 Ocak 2022 Tarihli Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması	89
4.3.2.1. Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Ayrımının Yapılması	90
4.3.2.2. Parasal Olmayan Kalemlerin Tarihi Maliyet Esasına Göre İzlenen ve Cari Değeri ile İzlenenler Olmak Üzere Ayrıştırılması	91
4.3.2.3. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi	91
4.3.2.3.1. Ticari Malların Düzeltilmesi	92
4.3.2.3.2. Binaların Düzeltilmesi	92
4.3.2.3.3. Taşıtların Düzeltilmesi	93
4.3.2.3.4. Demirbaşların Düzeltilmesi	93
4.3.2.3.5. Kullanım Hakkı Varlığının Düzeltilmesi	93
4.3.2.3.6. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi	94
4.3.2.3.7. Sermayenin Düzeltilmesi	94
4.3.2.4. Net Parasal Pozisyon Kazanç/Kaybın Tespit Edilmesi	95
4.3.2.5. Düzeltilmiş Defter Değerleri Üzerinden Ertelenmiş Verginin Hesaplanması	95
4.3.2.6. Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Tutarının Tespit Edilmesi	96
4.3.2.7. Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması	96
4.3.3. İşletmenin 2022 Yılı İçinde Gerçekleştirdiği İşlemler	97
4.3.4. İşletmenin 2022 Yıl Sonu Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunun Enflasyon Muhasebesi İlkelerine Göre Düzeltilmesi	114
4.3.4.1. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi	114
4.3.4.1.1. Stokların Düzeltilmesi	115
4.3.4.1.2. Binaların Düzeltilmesi	115
4.3.4.1.3. Taşıtların Düzeltilmesi	116
4.3.4.1.4. Demirbaşların Düzeltilmesi	116
4.3.4.1.5. Kullanım Hakkı Varlığının Düzeltilmesi	117
4.3.4.1.6. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi	117

4.3.4.1.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Düzeltilmesi	118
4.3.4.1.8. Ertelemiş Vergi Varlığı ve Ertelemiş Vergi Yükümlülüğünün Düzeltilmesi.....	118
4.3.4.1.9. Sermayenin Düzeltilmesi.....	119
4.3.4.1.10. Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi	119
4.3.4.1.11. Geçmiş Yıllar Kârları/Zararlarının Düzeltilmesi.....	119
4.3.4.2. Kapsamlı Gelir Tablosunun Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmesi	120
4.3.4.2.1. Yurtiçi Satışların Düzeltilmesi.....	120
4.3.4.2.2. Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi	121
4.3.4.2.3. Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi.....	122
4.3.4.2.4. Finansman Giderleri ve Dönem Vergi Giderinin Düzeltilmesi	124
4.3.4.3. Parasal Kazanç veya Kayıp Tutarının Tespit Edilmesi.....	124
4.3.4.4. Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu ve Düzeltilmiş Kapsamlı Gelir Tablosu.....	125
4.3.5. İşletmenin 2023 Yılı İçinde Gerçekleştirdiği İşlemler	126
4.3.6. İşletmenin 2023 Yıl Sonu Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunun Enflasyon Muhasebesi İlkelerine Göre Düzeltilmesi	138
4.3.6.1. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi	138
4.3.6.1.1. Stokların Düzeltilmesi	139
4.3.6.1.2. Binaların Düzeltilmesi	139
4.3.6.1.3. Taşıtların Düzeltilmesi.....	140
4.3.6.1.4. Demirbaşların Düzeltilmesi	140
4.3.6.1.5. Kullanım Hakkı Varlığının Düzeltilmesi.....	140
4.3.6.1.6. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi.....	141
4.3.6.1.7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Düzeltilmesi	141
4.3.6.1.8. Ertelemiş Vergi Varlığı ve Ertelemiş Vergi Yükümlülüğünün Düzeltilmesi.....	142
4.3.6.1.9. Sermayenin Düzeltilmesi.....	142
4.3.6.1.10. Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi	143
4.3.6.1.11. Geçmiş Yıllar Kârları/Zararlarının Düzeltilmesi.....	143
4.3.6.2. Kapsamlı Gelir Tablosunun Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmesi	143
4.3.6.2.1. Yurtiçi Satışların Düzeltilmesi.....	144
4.3.6.2.2. Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi	144
4.3.6.2.3. Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi.....	145
4.3.6.2.4. Finansman Giderleri ve Dönem Vergi Giderinin Düzeltilmesi	146

4.3.6.3. Parasal Kazanç veya Kayıp Tutarının Tespit Edilmesi.....	147
4.3.6.4. Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu ve Düzeltilmiş Kapsamlı Gelir Tablosu.....	147
4.4. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE ENFLASYON DÜZELTMESİ	149
4.4.1. Stokların Düzeltilmesi	150
4.4.2. Duran Varlıkların Düzeltilmesi	150
4.4.3. Sermayenin Düzeltilmesi.....	151
4.4.4. Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi	152
SONUÇ.....	155
KAYNAKÇA	159
EK 1. ORJİNALLİK RAPORU	163
EK 2. ETİK KURUL / KOMİSYON İZİNİ YA DA MUAFİYET FORMU.....	165

KISALTMALAR DİZİNİ

BOBİ FRS	Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
IAS	International Accounting Standard (Uluslararası Muhasebe Standardı)
IASB	International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kamu Gözetimi Kurumu)
KİT	Kamu İktisadi Teşebbüsü
KÜMİ FRS	Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
SGP	Satın Alma Gücü Paritesi
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TL	Türk Lirası
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜFE	Tüketici Fiyat Endeksi
TÜİK	Türkiye İstatistik Kurumu
UFRS	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	Uluslararası Muhasebe Standartları
ÜFE	Üretici Fiyat Endeksi
VUK	Vergi Usul Kanunu
Yİ-ÜFE	Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi

TABLolar DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 1: Enerjisa Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltilmiş Değerleri	13
Tablo 2: Enerjisa Parasal Olmayan Kaynakların Düzeltilmiş Değerleri	14
Tablo 3: Enerjisa Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemlerinin Düzeltilmiş Değerleri	15
Tablo 4: VUK'a Göre Enflasyon Muhasebesi Kronolojik Gelişmeler	21
Tablo 5: Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltmeye Esas Alınacağı Tarihler	29
Tablo 6: TMS 29'da Meydana Gelen Değişim	44
Tablo 7: Nakit Akış Tablosunun Düzeltilmesine İlişkin Alternatif Yöntemler	67
Tablo 8: TMS 29 ve VUK'a Göre Enflasyon Muhasebesi Karşılaştırılması	74

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 1: Talep Enflasyonunun Ortaya Çıkışı	3
Şekil 2: TÜFE ve ÜFE'nin Yıllara Göre Değişimi	7
Şekil 3: 2023 Yılı Sonunda Bilançoda Yer Alan Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi	39
Şekil 4: 2023 Yılı Sonundan Önce Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Kapatılması	40
Şekil 5: TMS 29'a Göre Sunulacak Finansal Tablo Dönemleri	58

GİRİŞ

Muhasebe, işletmenin gerçekleştirmiş olduğu işlemlerin, finansal sonuçlarının takip edildiği, kredi veren ve işletmeye yatırım yapmak isteyen taraflara işletme hakkında finansal bilgi sunulabilmesi için gerekli kayıt, sınıflandırma, özetlemelerin yapıldığı bilimsel bir sistemdir. Muhasebenin bir sonucu olan temel finansal tablolar ise finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosudur.

Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal tabloların taşınması gereken temel niteliksel özelliklerden olan gerçeğe uygun sunum ve ihtiyaca uygunluk, finansal tabloların taşınması gereken özelliklerdir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde özellikle tarihi maliyetiyle izlenen bu tablolar önemini kaybedebilir, gerçeğe uygun bir sunum sağlamaktan uzaklaşabilir ve ihtiyaca uygun bilgi sağlayamayabilir. Gerçeğe uygun sunum sağlanabilmesi için enflasyon muhasebesi uygulamasıyla finansal tablolar düzeltilmektedir. Diğer bir ifadeyle finansal tablolar enflasyonun etkisinden arındırılarak tekrar hazırlanmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde teorik olarak enflasyon kavramına değinilmiş, ortaya çıkış sebepleri ele alınmış; halka açık bir işletmenin finansal tabloları incelenmek suretiyle enflasyonun finansal tablolarda yaratmış olduğu etki hem teorik olarak hem de uygulamalı olarak analiz edilmiştir. İkinci bölümde ise enflasyon muhasebesi kavramı ve yöntemleri üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde Vergi Usul Kanunu'nda ve Türkiye Muhasebe Standartları'nda yer alan enflasyon muhasebesine ilişkin ilkeler ele alınmış ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Çalışmanın son bölümünde Türkiye'de uygulanan iki farklı raporlama çerçevesine göre hazırlanacak enflasyon muhasebesine göre düzeltilmiş finansal tablolar hazırlanmış ve söz konusu farklılıkların sonucu somut bir şekilde ortaya konulmuştur.

1. BÖLÜM

ENFLASYON KAVRAMI, TÜRLERİ, ÖLÇÜLMESİ VE MALİ TABLOLAR ÜZERİNE OLAN ETKİLERİ

1.1. ENFLASYON KAVRAMI

İnsanın varoluşuyla birlikte ekonomilerin üstesinden gelmeye çalıştığı en önemli problemlerden biri enflasyondur. Enflasyon, geniş bir mal ve hizmet fiyatları seviyesinde yaşanan sürekli artıştır (TCMB, 2013). Tanımdan da anlaşılacağı üzere fiyatların artışına enflasyon denilebilmesi için özellikle birkaç mal veya hizmetin fiyatının değil bir tüketicinin yıl içinde kullandığı tüm mal veya hizmetlerin fiyatında meydana gelen genel bir artışın olması gerekmektedir. Bir takım malların fiyatının azalması veya sabit kalması bu durumu değiştirmeyecektir. İlgili tanımdan yola çıkarak enflasyon olgusundan bahsedebilmek için fiyat artışlarının dönem içinde belirli bir zaman diliminde değil, sürekli olarak meydana gelmesi gerekmektedir.

Enflasyon üzerine yapılacak değerlendirmeler aşağıdaki gibidir (Turhan, 2007):

- Fiyat yükselişleri farklı düzeylerde olsa dahi, mal veya hizmetlerin fiyat seviyelerinin geneline yansımalıdır. Diğer bir ifadeyle; bir ekonomideki fiyat artışının enflasyon olabilmesi için, bir ya da birkaç mal ve hizmet fiyat seviyesinin değil, genel bir mal ve hizmet sepetinin fiyat seviyesinin artış miktarının ortalaması olmalıdır.
- Bir ülkedeki fiyat yükselişleri genel bir mal ve hizmet sepeti için geçerli olsa dahi sürekli olmayıp bir kez gerçekleşmiş ve sonra tekrar durağan hale gelmişse, bu durumun enflasyon olarak kabul edilmemesi gerekmektedir.

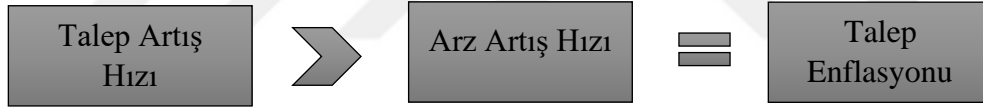
1.2. ENFLASYON TÜRLERİ

1.2.1. Nedenlerine Göre Enflasyon Türleri

Nedenlerine göre enflasyon türleri kendi içinde üç farklı alt kısma ayrılabilir. Bunlar talep enflasyonu, maliyet enflasyonu ve yapısal enflasyondur.

1.2.1.1. Talep Enflasyonu

Talepte meydana gelen artışın arzda meydana gelen artıştan fazla olması durumunda ortaya çıkar. Özellikle ekonomik refahın arttığı dönemlerde insanların geleceğe yönelik beklentileri daha olumlu olur ve bu durumun bir sonucu olarak talepte artış meydana gelmektedir. Ancak meydana gelen bu talep artışını üreticiler aynı dönemde karşılayamamaktadırlar. Bu durumun bir sonucu olarak fiyatlar genel seviyesinde bir artış görülmektedir. Talep enflasyonunu ifade eden bu durum aşağıdaki şekil üzerinden de ifade edilmektedir (TCMB, 2013):



Şekil 1: Talep Enflasyonunun Ortaya Çıkışı (TCMB, 2013)

1.2.1.2. Maliyet Enflasyonu

Bir ülkede veya ekonomide meydana gelen emtia fiyatlarındaki (petrol veya gıda) artışın üretim maliyetlerini arttırması ve dolayısıyla toplam arzın düşmesine neden olması sonucu fiyatlar genel seviyesinin yükselmesidir (TCMB, 2013). Maliyet enflasyonun ortaya çıkmasının ana sebebi üretim maliyetlerinin artması olduğundan bu duruma arz enflasyonu adı da verilmektedir. Dolayısıyla talep (arz) enflasyonun ortaya çıkma sebepleri aşağıdakiler gibi sıralanabilir (Thornton, 2007):

- Hammadde ve malzeme fiyatlarındaki artış,
- Enerji giriş maliyetlerindeki artış,
- Kamunun sunduğu hizmet ve malların fiyatlarındaki artış,

- Vergi oranlarındaki artış (gümrük vergisi, katma değer vergisi),
- Tekelci işletmelerin fiyatlarını yükseltmesi.

1.2.1.3. Yapısal Enflasyon

Tarımda oluşan olumsuz iklim değişiklikleri, ulaştırma yapısında ortaya çıkan problemler, döviz sıkışıklığı gibi olumsuz sebeplerin ortaya çıkması sonucu yapısal enflasyon meydana gelir ve bu enflasyon türü, maliyet enflasyonu altında da değerlendirilebilmektedir (Eğilmez, 2024).

Genel itibarıyla bu enflasyon türünün ortaya çıkma sebepleri aşağıdaki gibidir (Akın, 2022):

- a. Ekonomi içinde Kamu İktisadi Teşebbüslerinin (KİT) ağırlıklarının fazla olması,
- b. Başta KİT'ler olmak üzere zarar eden kamu kurumlarının, Hazine kaynaklarıyla sübvansede edilmesi,
- c. Parasal ve mali disiplinin düşük seviyede olması,
- d. Faiz oranlarının yüksek olması,
- e. Kronikleşen bütçe açıkları,
- f. İş gücü verimsizlikleri,
- g. Yetersiz teknolojik gelişmelerin varlığı,
- h. Eksik rekabet piyasaları.

1.2.2. Artış Hızına Göre Enflasyon Türleri

Artış hızına göre enflasyon türleri üç farklı alt başlığa ayrılabilir. Bunlar ılımlı enflasyon, yüksek enflasyon ve hiperenflasyondur.

1.2.2.1. İlimli Enflasyon

Enflasyon kavramı, ülke ekonomileri açısından olumsuz etkiler yarattığı için makroekonomik bir sorundur. Ancak her ülkenin gelişmişlik düzeyine göre değişebilen ve normal olarak karşılanabilen enflasyon oranları bulunmaktadır. Enflasyon oranının yüzde onu geçmediği, ancak enflasyonun piyasalarda az da olsa hissedildiği ve enflasyonist beklentilerin oluşabileceği enflasyon türü, ılımlı (sürünen, yumuşak) enflasyon olarak tanımlanmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde yıllık %6 olarak gerçekleşen ılımlı enflasyon oranı, gelişmiş ülkelerde ise %4'ün altında gerçekleşmektedir (Coleman, 2007). Bu tür enflasyonun görüldüğü ekonomilerde, tüketicilerin yerel para birimine güveni yüksektir, piyasada işlemler yerel para birimi cinsinden gerçekleştirilir, finansal yatırımlar yabancı paralara diğer bir ifadeyle döviz yerine hisse senedi, tahvil veya bono gibi enstrümanlara yapılmaktadır.

1.2.2.2. Yüksek Enflasyon

Yıllık enflasyon oranının iki ya da üç haneli rakamlara ulaştığı enflasyon türüdür. Dört haneli enflasyon olarak da bilinen, bu tip enflasyonun görüldüğü ekonomilerde, ticari işlemleri gerçekleştirmek adına yapılan sözleşmeler genellikle bir yıl, hatta bazı durumlarda daha kısa süreli olmaktadır. Ayrıca sözleşmeler ülke içinde bilinen ve ilan edilen genel bir fiyat endeksine (ÜFE, TÜFE vb.) veya güvenilir yabancı bir para birimine (ABD doları, Euro) endekslenmektedir (Parasız, 1998). Yüksek enflasyonun gözlemlendiği ekonomilerde yerel para değer saklama fonksiyonunu kaybetmekte ve vatandaşlar değerini nispeten daha az kaybeden diğer para birimlerini tercih etmektedir. Ulusal para biriminin yerine yabancı para birimlerine olan bu talebe “dolarizasyon” denir. Bazı ülkelerde yüksek enflasyon ortamı çok uzun yıllar devam edebilir ve yaşanan bu ekonomik bozukluğa kronik enflasyon adı verilir (Aksu, 2023).

1.2.2.3. Hiperenflasyon

Hiperenflasyon, artış hızına göre enflasyon sınıflandırmasında en yüksek enflasyon oranlarının görüldüğü türdür. Aylık ortalama %50 dolaylarında görülen bu enflasyon türünde ekonomi ciddi bir yara almaktadır (Aksu, 2023). Dünya tarihinde

hiperenflasyona, 1922 ile 1924 yılları arasında Almanya’da görülen ve 2 yıl için yaklaşık %10 Milyar olan; 1980 ve 2000 yılları arasında Brezilya ve Arjantin’de %1000’den fazla olarak gerçekleşen enflasyonist dönemler örnek olarak verilebilmektedir. Hiperenflasyonun ekonomik konjonktürde yaratacağı en büyük problem, gelir dağılımındaki adaletsizliğin artması ve halkın orta kesiminin büyük bir şiddetle fakirleşmesidir (Kırıtöğlü, 2006).

Bu enflasyonun görüldüğü ekonomilerde ulusal para değişim aracı olma, hesap birimi olma ve değer biriktirme fonksiyonlarını büyük ölçüde kaybetmekte ve halk değer kaybetmeyen diğer para birimlerini tercih etmektedir.

Hiperenflasyonun ayırt edici bir takım özellikleri aşağıdaki gibidir (Mahdi & Masood, 2011):

- Mal veya hizmet fiyatları ile ücretlerin duyarlılığı çok yüksektir diğer bir ifadeyle tam esnekliğe sahiptir,
- Yükselen enflasyon oranı ile birlikte ekonomik anlamda parasal hesaplamalar yapılamaz duruma gelir ve dolayısıyla ekonomik sistem tahrip olur.

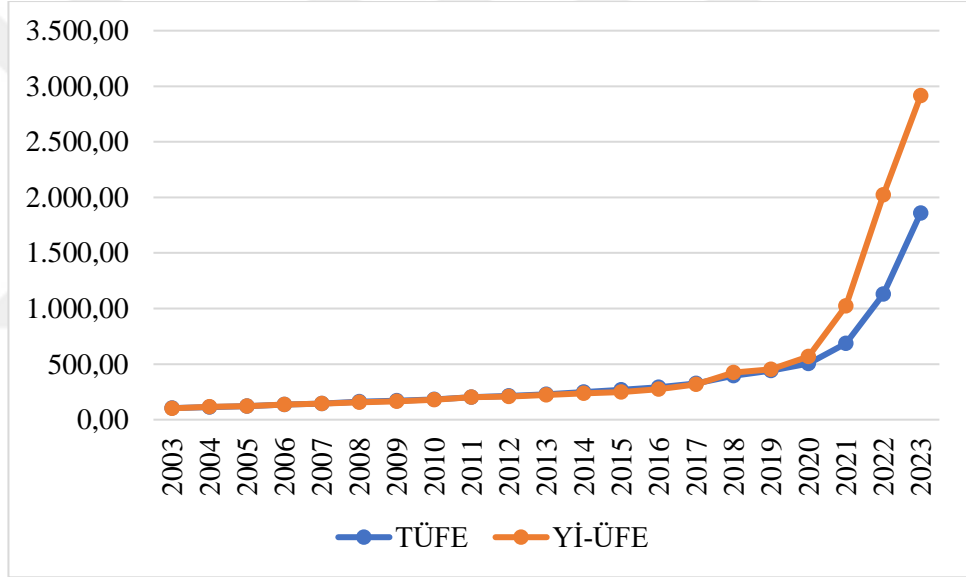
1.3. ENFLASYONUN ÖLÇÜLMESİ

Enflasyon fiyatlar genel seviyelerindeki sürekli artış olarak tanımlandığından, enflasyonun ölçülmesi de fiyatlar genel seviyesindeki artışın seyrine bakılarak ölçülür. Türkiye’de enflasyonun ölçülmesine yönelik çeşitli araştırmalar yapılıyor olsa da en çok kabul gören ölçüm Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından ölçülen ve ilan edilen enflasyon endeksleridir (Şavlı, 2023).

TÜİK tarafından düzenli aralıklarla ilan edilen fiyat endeksleri; Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE), Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksi (Tarım ÜFE), Tarımsal Girdi Fiyat Endeksi (TGFE), Hizmet Üretici Fiyat Endeksi (H-ÜFE), Satın Alma Gücü Paritesi (SGP), Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) ve Yurt Dışı Üretici Fiyat Endeksi (YD-ÜFE) vb. şeklinde olsa da en kapsamlı ve en çok kabul gören iki adet endeks yer almakta olup bunlar TÜFE ve Yİ-ÜFE’dir.

Söz konusu iki endeksin de ölçümü için 2003 yılı 100 olarak kabul edilir ve endekste meydana gelen değişimler ilan edilir. Örneğin 2022 yılı aralık ayı Yİ-ÜFE endeksi 2.021,19'dur ve bunun anlamı 2003 yılında fiyatı 100 TL olarak kabul edilen bir malın 2022 yılının son ayında fiyatı 2.021,19 TL'dir.

TÜFE, belirli bir mal sepetinin aylar itibariyle ölçülmesi ve mal sepetindeki yüzdesel değişimi ortaya koyan bir endeks iken Yİ-ÜFE, ülke ekonomisinde üretimi yapılan ve yurt içine satışa konu olan ürünlerin üretici fiyatlarını zaman içinde karşılaştırarak fiyat değişimlerini ölçen endekstir. Söz konusu iki endeksin 2003 yılında 2024 yılına geçirdiği değişim aşağıdaki şekil yardımıyla gösterilmeye çalışılmıştır:



Şekil 2: TÜFE ve ÜFE'nin Yıllara Göre Değişimi (TÜİK, <https://www.tuik.gov.tr/>)

1.4. ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİ

Yüksek enflasyonun finansal tablolarda yer alan kalemlerde meydana getireceği etkilere, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri ve TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standartları uyarınca parasal ve parasal olmayan kalem ayrımı da yapılarak, aşağıda detaylıca yer verilmiştir.

1.4.1. Enflasyonun Finansal Durum Tablosu Üzerindeki Etkileri

Finansal durum tablosu, bir işletmenin belli bir tarihteki varlıklarını, yükümlülüklerini ve özkaynaklarını gösteren mali tablodur. Enflasyonun bu tablo üzerinde yarattığı etkiler, ilgili kalemin parasal olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

1.4.1.1. Parasal Kalemler Üzerinde Yarattığı Etkiler

Parasal kalemler, elde olan para ile belli veya belirlenebilir bir miktarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır (TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, P8). Bu kalemler dönem sonlarında cari satın alım gücünü yansıttığından enflasyon muhasebesinin uygulanması kapsamında düzeltilmemektedir. Enflasyonist dönemlerde değerini kaybeden bu kalemlere somut olarak örnek, 2022 yılı sonunda bir işletmenin 100.000 TL ticari alacağı, 2023 yılı haziran ayında alacağın vadesinin dolmasıyla tahsil edilecek ancak ilgili 100.000 TL'nin 2022 dönem sonunda satın alım gücüyle 2023 haziran ayında satın alım gücü aynı olmayacaktır. Bu kalemlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilmektedir (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023, s. 6):

- Nakit ve nakit benzerleri,
- Finansal yatırımlar,
- Ticari alacaklar,
- Diğer alacaklar,
- Sözleşme varlıkları,
- Finansal yükümlülükler,
- Ticari borçlar,
- Diğer borçlar,
- Dönem kârı vergi yükümlülüğü vb.

Yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde, finansal durum tablosunda parasal varlığının ağırlığı parasal yükümlülüğüne göre daha fazla olan işletmeler paranın satın alım gücünde yaşanan düşüşlerden dolayı parasal zarara uğramakta; tam tersi durumda ise parasal kazanç ortaya çıkmaktadır.

1.4.1.2. Parasal Olmayan Kalemler Üzerinde Yarattığı Etkiler

Parasal kalemin tanımını yapan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, parasal olmayan kalemler için genel bir tanım yapmamış ancak parasal kalem tanımından hareketle parasal olmayan kalemler, sabit ya da belirlenebilir tutarda paranın alınması hakkının veya ödenmesi yükümlülüğünün mevcut olmaması olarak ifade etmektedir. Bu kalemler enflasyon karşısında satın alma güçlerini kaybetmediğinden enflasyon muhasebesinin uygulandığı dönemlerde düzeltilmektedir. Dolayısıyla değerinde ki değişimi de korurlar. Bu kalemlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilmektedir (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023, s. 6):

- Özkaynak araçlarına yapılan finansal yatırımlar,
- Stoklar,
- Canlı varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkul,
- İştirakler, bağlı ortaklıklardaki yatırımlar,
- Maddi duran varlıklar,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Kullanım hakkı varlıkları,
- Şerefiye,
- Özkaynaklar vb.

Yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde, finansal durum tablosunda parasal olmayan varlığının ağırlığı parasal olmayan yükümlülüğüne göre daha fazla olan işletmeler için parasal kazanç; tam tersi durumda ise parasal kayıp ortaya çıkmaktadır.

1.4.2. Enflasyonun Kapsamlı Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Kapsamlı gelir tablosu, işletmenin belli bir dönem boyunca gerçekleşen gelirlerini ve bu gelirlerini elde edebilmek için katlandığı giderleri gösteren ve sonucunda ilgili döneme ait net kâr rakamını veren finansal tablodur. Yüksek enflasyona ait dönemlerde tabloya ait kalemler dönem sonlarında düzeltilmekte ve düzeltilmiş dönem net kârı tutarına ulaşılmaktadır.

Kapsamlı gelir tablosunun geneline bakıldığında bazı gelir kalemlerinin (satışlar, faiz gelirleri vb.) cari değerini yansıttığı; ancak ilk giren ilk çıkar yöntemine göre satışların maliyetini hesaplayan veya tarihi maliyetiyle izlenen maddi duran varlıklara ait amortisman giderleri oluşturan işletmeler için gider kalemleri için cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilemeyeceği açıktır. Bu durumun bir sonucu olarak kapsamlı gelir tablosunda yer alan kâr kalemler (brüt satış kâr/zararı, vergi öncesi kâr/zarar, dönem net kârı vb.) daha yüksek çıkmakta ve bu durum finansal tablo kullanıcılarını da yanıltabilmektedir.

1.4.3. Halka Açık İşletmelerin Finansal Tablolarının İncelenmesi

Ülkemizde özellikle 2021 yılının Aralık ile başlayan ve hala etkisini devam ettiren enflasyonun yükselmesi, enflasyon muhasebesinin uygulanmasını gündeme getirmiştir. Vergi düzenlemelerine uygun bir şekilde hazırlanan finansal tablolarda enflasyon muhasebesinin ne zaman uygulanacağı kanun hükümlerine bağlanmıştır. Bu doğrultuda Vergi Usul Kanunu (VUK) mükerrer 298'inci maddesine göre son üç yılın Üretici Fiyatları Genel Endeksine (ÜFE) göre bulunan fiyat artışlarının %100'ü aşması ve içinde bulunan yılın %10'u aşması durumunda mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi gerekmektedir (Vergi Usul Kanunu, Mükerrer Madde 298). Ancak 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2021, 2022 ve 2023 yılı geçici vergi dönemlerinde VUK mükerrer madde 298'e ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon muhasebesi ertelenmiştir ve aynı Kanunda 31.12.2023 tarihli mali tabloların VUK mükerrer madde 298 şartlarını sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacağı hüküm altına

alınmıştır (Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Madde 1).

Enflasyon muhasebesinin uygulanıp uygulanmayacağı noktasında yerel mevzuat kadar keskin olmayan uluslararası muhasebe standartlarında dikkate alınması gereken düzenleme TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama'dır. Bu standartta yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran belirtilmemekte ancak yüksek enflasyonun var olup olmadığına ilişkin aşağıdakilerle sınırlı kalmamak üzere bir takım kriterler doğrultusunda takdir edileceği ifade edilmektedir (TMS 29, P3):

- a) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmektedir. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb. suretiyle değerlendirilmektedir;
- b) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate almaktadır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir niteliktedir;
- c) Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatlar; süre kısa olsa bile, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenebilmektedir;
- d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir fiyat endeksine bağlanmaktadır ve
- e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

Yukarıda sayılan kriterler arasında yer alan son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya aşması durumu, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) verilerine göre (kümülatif bir şekilde son 3 yıl için) 31 Mart 2022 tarihinde %109,4'e ulaşmasıyla gerçekleşmiştir.

KGK tarafından 20 Ocak 2022 tarihinde yapılan duyuruda, TFRS uygulayan işletmelerin 2021 yılı finansal raporlama döneminde TMS 29'u uygulayıp uygulamayacakları konusunda oluşan tereddütleri gidermek üzere açıklamada bulunulmuş ve 2021 yılı finansal raporlarında TMS 29'un uygulanmayacağı duyurulmuştur. 2022 yılı finansal raporlama dönemine ilişkin ayrıca bir duyuru yapılmamıştır. Daha sonra 23 Kasım 2023

tarihinde yapılan duyuru ile TFRS uygulayan işletmelerin 31 Aralık 2023 tarihli veya daha sonra sona eren yıllık finansal raporlarında TMS 29'da yer alan ilgili muhasebe ilkelerine uygun olarak enflasyon etkisine göre düzeltilerek sunulması gerektiği ifade edilmiştir (Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Finansal Tablolarının Enflasyona Göre Düzeltilmesi Hakkında Duyuru, 2023).

2022 yılı raporlama dönemi sonunda TMS 29'a göre enflasyon muhasebesi şartlarının gerçekleşmiş olmasına rağmen Türkiye'de yasal otorite tarafından herhangi bir duyurunun yapılmamış olması başta yurt dışında ana ortaklığı olan işletmeler olmak üzere bir takım işletmeleri enflasyon muhasebesi uygulanmış finansal tabloları hazırlayıp yayımlamaya sevk etmiştir. Bu tür işletmelere örnek olarak Enerjisa Enerji A.Ş. ve SASA Polyester Sanayi A.Ş. verilebilmektedir. Söz konusu bu işletmeler 2022 yıl sonu finansal tablolarını Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) enflasyon muhasebesi uygulamadan yayımlamış ve daha sonra özel durum açıklaması yaparak enflasyon muhasebesi uyguladıkları finansal tablolarını ise ayrıca asli kullanıcılara sunmuşlardır. Çalışmanın bu bölümünde Enerjisa Enerji A.Ş.'nin aynı yıla ait enflasyon muhasebesi uyguladığı ve uygulamadığı finansal tablolar esas alınarak belirli kalemler üzerinden enflasyon muhasebesinin yaratmış olduğu etkiler gösterilmeye çalışılmaktadır.

1.4.3.1. Enerjisa Enerji A.Ş. Finansal Tabloları¹

Enerjisa Enerji A.Ş. (Enerjisa), 1996 yılında kurulmuş ve 8 Şubat 2018 tarihi itibarıyla Borsa İstanbul'da işlem görmeye başlamıştır. Bünyesinde çeşitli elektrik dağıtım ve perakende şirketlerini barındıran Enerjisa 31 Aralık 2022 tarihi itibarıyla 11.685 çalışanı yer almaktadır. Aşağıda finansal tabloda yer alan temel kalem gruplarında meydana gelen değişiklikler incelenmektedir.

Dönen Varlıklar: 2022 yılı sonu itibarıyla enflasyon muhasebesi uygulanmamış tabloda yer alan dönen varlıklar bakiyesi 21.990.411.000 TL iken enflasyon muhasebesi uygulanmış tabloda yer alan bakiye 22.330.828.000 TL'dir. Oluşan bu farklılığın tamamı

¹ Bu bölüm içinde yer alan bilgiler www.kap.org.tr adresinde, işletmenin kamuya açıklamış olduğu bağımsız denetim raporlarından alınmıştır.

stoklardan gelmektedir. Bunun sebebi dönen varlıklar içinde stoklar dışında başka bir parasal olmayan kalemin var olmayışdır.

Duran Varlıklar: Enflasyon etkisine göre düzeltilmeyen finansal tablolarda yer alan duran varlık bakiyesi 37.198.186.000 iken enflasyon muhasebesi uygulanmış tabloda yer alan bakiye 54.213.097.000 TL'dir. Aradaki farkın oluşmasına sebep olan parasal olmayan kalemlerin detayları aşağıdaki gibidir:

Tablo 1: Enerjisa Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltilmiş Değerleri

İlgili Kalem	Düzeltilmiş Tutarlar (milyon TL)	Düzeltilmemiş Tutarlar (milyon TL)
Kullanım Hakkı Varlıklar	571.754	387.317
Maddi Duran Varlıklar	3.568.337	1.634.005
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	21.482.906	6.097.098
Peşin Ödenmiş Giderler	15.754	15.327
Ertelenmiş Vergi Varlığı	11.873.823	12.371.412
Diğer Duran Varlıklar	12.709	5.213
Toplam Parasal Olmayan Kalemler	37.525.103	20.510.372
Toplam Fark	17.014.731	

Duran varlıklarda enflasyon muhasebesi uygulanması sonucu oluşan 17.014.731.000 TL'lik artışın, büyük bir çoğunluğunun (15.385.808.000 TL) maddi olmayan duran varlıklarından (MODV) geldiği görülmüştür. MODV içinde de en büyük artış parasal kazanç sağlanan kalem, "müşteri sözleşmeleri ve ilişkileri" olmuştur. İlgili kalemin değerinde ki net değişim tutarı 11.577.948.000 TL'dir.

Kısa Vadeli Yükümlülükler (KVY): 2022 yılı sonu itibariyle enflasyon muhasebesinin uygulanmadığı finansal tabloda 31.253.840.000 TL olan bakiye enflasyon muhasebesinin uygulandığı finansal tabloda 31.255.892.000 TL'dir. Oluşan farklılığın tamamı ertelenmiş gelirlere gelmektedir.

Uzun Vadeli Yükümlülükler (UVY): Enflasyon muhasebesi uygulanan finansal tabloda yer alan yükümlülük tutar ile enflasyon muhasebesi uygulanmayan yükümlülük arasında 3.216.934.000 TL'lik farkın tamamı ertelenmiş vergi yükümlülüğünden gelmektedir. Bu

farkın oluşmasının en büyük sebebi ise duran varlıklar içinde yer alan “müşteri sözleşmeleri ve ilişkileri” kaleminden gelmiştir.

Özkaynaklar: Enflasyon muhasebesi uygulanan finansal tablolarda yer alan özkaynak bakiyesi 35.708.589.000 TL iken enflasyon muhasebesi uygulanmayan finansal tablolarda yer alan özkaynak bakiyesi 21.572.246.000 TL’dir. Aradaki farkın oluşmasına sebep olan kalemler ve etkileri aşağıdaki gibidir:

Tablo 2: Enerjisa Parasal Olmayan Kaynakların Düzeltilmiş Değerleri

İlgili Kalem	Düzeltilmiş Tutarlar (milyon TL)	Düzeltilmemiş Tutarlar (milyon TL)
Ödenmiş Sermaye ve Sermaye Düzeltme Farkları ²	6.166.250	1.181.069
Paylara İlişkin Primler	13.519.923	1.775.976
Kapsamlı Gelir Unsurları	1.001.633	170.880
Geçmiş Yıl Kârları	1.796.706	3.245.180
Dönem Net Kârı	12.523.029	14.498.093
Toplam Parasal Olmayan Kalemler	35.007.541	20.871.198
Toplam Fark	14.136.343	

Özkaynaklarda meydana gelen artışın büyük çoğunluğunun ödenmiş sermaye ve paylara ilişkin primler kaleminden geldiği görülmektedir. Burada dikkat çekilecek en önemli hususlardan biri dönem net kârındaki azalıştır.

Kapsamlı Gelir Tablosu: Bu tabloda yer alan kalemlerin enflasyon muhasebesi kapsamında düzeltilmesi işlemi, kalemler itibariyle parasal parasal olmayan ayrımı yapılmayıp, gerçekleştiği tarihten tablo tarihine kadar düzeltilmesi gerekmektedir. Aşağıda düzeltilmiş ve düzeltilmemiş kapsamlı gelir bakiyelerine tek bir tabloda yer verilmiştir:

² Ödenmiş sermayenin endekslenmesi sonucu bulunan düzeltilmiş bakiye tescilli sermaye tutarının üzerine çıkarılmadığından, sermayenin endeksleme farkları ayrı bir kalem olan sermaye düzeltmesi olumlu farklarında gösterilmiştir.

Tablo 3: Enerjisa Kapsamlı Gelir Tablosu Kalemlerinin Düzeltilmiş Değerleri

Tüm tutarlar bin TL'dir.	Düzeltilmiş	Düzeltilmemiş	Değişim
Hasılat	99.113.564	84.449.031	17,4%
Satışların Maliyeti (-)	-80.461.601	-68.620.850	17,3%
Brüt Kâr	18.651.963	15.828.181	17,8%
Genel Yönetim Giderleri (-)	-10.142.753	-7.734.051	31,1%
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	5.225.188	4.483.924	16,5%
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-2.948.016	-4.230.047	-30,3%
Finansman Gelirleri / (Giderleri) Öncesi Faaliyet Kârı	10.786.382	8.348.007	29,2%
Finansman Gelirleri	303.433	310.657	-2,3%
Finansman Giderleri (-)	-4.952.019	-4.212.040	17,6%
Parasal Kazanç/Kayıp	-3.607.565	-	
Vergi Öncesi Kâr	2.530.231	4.446.624	-43,1%
Vergi Gideri	9.992.798	10.051.469	-0,6%
Dönem Vergi Gideri (-)	-2.748.335	-2.483.504	10,7%
Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	12.741.133	12.534.973	1,6%
Dönem Kârı	12.523.029	14.498.093	-13,6%

Kapsamlı gelir tablosunda en dikkat çeken hususlardan birisi Parasal Kazanç/Kayıp kalemidir. Bu kalem enflasyon muhasebesinin uygulanması ile birlikte ortaya çıkan ve işletmenin cari döneme ilişkin enflasyon muhasebesinin etkilerini izlediği hesaptır. Diğer bir ifadeyle parasal kazanç ve kayıp tutarını izleyerek net parasal kazanç kayıp tutarına ulaşılabilmektedir. Yukarıdaki tabloda yer alan bilgiler ışığında, Enerjisa'da 2022 döneminde 3.607.565.000 TL parasal kayıp meydana gelmiştir. Buradan anlaşılacağı üzere, işletmenin parasal olmayan varlıklarından çok parasal olmayan kaynakları bulunmaktadır.

Yukarıdaki tablodan yola çıkarak, hasılat ve satışların maliyeti kalemlerinin %17,3-%17,4 seviyesinde bir artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Genel yönetim giderleri diğer kalemlerden biraz daha yüksek arttığı (%31,1) görülmektedir. Bunun sebebi ilgili kalem içerisinde yer alan ve tarihi maliyetiyle izlenen parasal olmayan kıymetlere ait amortisman giderlerinin düzeltilmiş kıymetler üzerinden ayrılması sonucu ortalamadan daha fazla artmasıdır.

Esas faaliyetlerden diğer giderlerin artmadığı ve hatta %30,3 azaldığı görülmektedir. Sebebi incelendiğinde “depozito değerlendirme farkları” tutarında yer alan bakiyenin

(1.681.034.000 TL) tamamının sıfırlandığı görülmektedir. Depozito değerleme farkları, Enerjisa'nın bağlı ortaklıklarından konsolide edilmektedir. Elektrik dağıtım şirketlerinde müşterilerden tahsil edilen güvence bedelleri, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından çıkarılan ilgili mevzuatlar uyarınca her yıl TÜFE nispetinde endekslenerek oluşan endeksleme farklarının izlendiği bir gider kalemi niteliğindedir. Söz konusu bu artışların enflasyon muhasebesi uygulandığı dönemlerde parasal pozisyon kaybında gösterilmesi gerektiğinden ilgili bakiye sıfırlanmıştır.



2. BÖLÜM

ENFLASYON MUHASEBESİ VE ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ

2.1. ENFLASYON MUHASEBESİ KAVRAMI

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre bilançoda yer alan kıymetler genellikle maliyet bedeli ile ölçülür. Ancak maliyet bedeli ile izlenen bilanço kalemleri paranın satın alım gücündeki etkiyi gösterememektedir. Örneğin, ABC İşletmesi tarafından 2010 yılında 100.000 TL'ye satın alınan arsa maliyet bedeli ile bilançoda izlenmektedir. Amortisman tabii olmayan söz konusu iktisadi kıymetin 2023 tarihli bilançoda değeri yine 100.000 TL olarak görünmektedir. Bu durumda paranın değer ölçme fonksiyonunu tam olarak yerine getiremediği bu durumda bazı düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Enflasyon muhasebesinin uygulanmasıyla işletmelerin bilançolarında yer alan parasal olmayan iktisadi kıymetlerin matematiksel işlemlerle yapılan düzeltmeler sonucu enflasyon etkisi ortadan kaldırılmaya çalışılır. Enflasyon muhasebesinin uygulanma amacı aşağıdaki gibi ifade edilebilmektedir (Karapınar & Eflatun, 2022):

- Finansal tabloların gerçeğe uygun hale getirilmesi ve
- Sermayenin gerçek değeri ile korunması.

2.2. ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ

Geleneksel muhasebenin enflasyonist dönemlerde eksik kalması sonucunda literatürde çeşitli enflasyon muhasebesi yöntemleri ortaya çıkmıştır. Bunlar; genel fiyat düzeyi muhasebesi, özel fiyat düzeyi muhasebesi ve karma muhasebe yöntemleri şeklindedir.

2.2.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, TÜFE veya Yİ-ÜFE gibi genel kabul gören bir fiyat endeksi dikkate alınmak suretiyle, mali tablolara farklı tarihlerde giren iktisadi

kıymetlerin, genellikle finansal tablo tarihindeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi esasına dayanmaktadır.

Bu durumda mali tabloların genel görünümü gerçeğe uygun sunuma yaklaştığı gibi, sermayenin konulduğu tarih değil, finansal tablo tarihi itibariyle satın alma gücü cinsinden korunmuş olmaktadır. Ayrıca işletmelerin parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı ortaya çıkan parasal kayıpların mali tablolara yansımaları da amaçlanmaktadır.

Genel fiyat muhasebesi yöntemi uygulanırken, işletmenin bilançosunda yer alan iktisadi kıymetlerin parasal ve parasal olmayan kalem olarak ayrılması gerekmektedir. Parasal kalemler (nakit, ticari alacak vb.) hali hazırda cari değerini yansıttığı için, parasal olmayan kalemlerin cari değeri ile ifade edilebilmesi için genel bir endeks ile belirlenecek şekilde düzeltme katsayısı yardımıyla düzeltilmeleri gerekmektedir (Işıl, 2005).

Türkiye’de enflasyon muhasebesinin uygulanmasında gerek yasal mevzuat gerekse uluslararası muhasebe standartları (TMS 29) genel fiyat düzeyi muhasebesi yaklaşımını benimsemiştir.

2.2.2. Özel Fiyat Düzeyi Muhasebesi (İkame Maliyeti Muhasebesi-Cari Değer Muhasebesi)

Enflasyon sepetleri her ne kadar genel bir sepet birimindeki ortalama değişimi ölçüyor olsa da, tüm mal ve hizmetlerin değeri sepet ile aynı oranda değişmemektedir (Hatiboğlu, 1974). Dolayısıyla genel fiyatlar seviyesi yükselirken, bu yükseliş oranı ve yükselişin zamanı, her bir mal ve hizmet için eş zamanda ve aynı oranda olmamaktadır. Belirli bir zaman diliminde bazı mal ve hizmetlerin fiyatları daha çok; bazı mal ve hizmetlerin fiyatları daha az yükselmektedir (Şahin, 1997).

İktisadi kıymetlerin özel fiyat değişmelerini finansal tablolara yansıtmayı amaçlayan cari değer muhasebesi (özel fiyat düzeyi muhasebesi, ikame maliyet muhasebesi) yönteminde, finansal tablolarda bulunan varlıklar ve kaynakları yerine koymak için gerekli olan cari maliyet ile gösterildiğinden dolayı genel fiyat düzeyi muhasebesinden farklıdır (Demir, 2006). Böylelikle özel fiyat muhasebesi, genel fiyat seviyesindeki değişmelerin yerine

belirli bir mal veya hizmetin fiyatındaki değişmelerin etkisini göstermektedir (Walter B. & Robert F., 1990).

Söz konusu bu muhasebe yönteminin en sakıncalı yanı cari değerin ölçülebilmesindeki güçlüktür. Cari değerin belirlenebilmesi için genellikle işletmenin kendi geçmiş deneyimleri, satıcılardan elde edilen aynı veya benzer iktisadi kıymetin satışlarına ilişkin bilgiler, değerleme uzmanlarının değer tespitleri vb. gibi ölçü birimleri kullanılmaktadır. Doğal olarak, tespit edilen cari değerler (ikame maliyetler) öznel-sübjektif bir nitelik taşımaktadır. Uygulanabilmesinin zorluğu ve sübjektif yargılara dayanması nedeniyle enflasyon muhasebesinin uygulanmasında bir yöntem olan cari değer muhasebesi uygulaması pek yaygın değildir. Dahası, bu yöntemin uygulanmasında aynı iktisadi kıymetler için dahi farklı cari maliyet belirlenebileceğinden, farklı işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği zarar görmektedir.

2.2.3. Karma Muhasebe Yöntemi

Genel fiyat düzeyi muhasebesi ile özel maliyet muhasebesinin birlikte kullanılmasına dayanan yöntemin amacı, enflasyonun getirdiği tüm etkileri finansal tablolara yansıtmaktır. Hem genel fiyat düzeyi muhasebesi hem de özel fiyat düzeyi muhasebesinin üstün yönlerini bünyesinde toplar. Karma muhasebe yönteminin, en iyi enflasyon muhasebesi yöntemi olduğu ileri sürülmekte ancak uygulanması çok zordur (Uman, 2002).

3. BÖLÜM

YASAL MEVZUAT VE ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ENFLASYON MUHASEBESİ

3.1. YASAL MEVZUATA GÖRE ENFLASYON MUHASEBESİ

Türkiye’de vergi düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda enflasyon muhasebesinin uygulanabilme şartları kanun hükümlerine bağlanmıştır. İlgili kanun hükmü, VUK mükerrer 298’inci maddeye göre enflasyon muhasebesinin uygulanabilme şartları aşağıda belirtildiği şekildedir (VUK, Mükerrer Madde 298):

- ÜFE artışının, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100’ü aşması,
- ÜFE artışının, içinde bulunulan hesap döneminde %10’dan fazla olması.

Aynı kanun maddesine göre Cumhurbaşkanı, yukarıda belirtilen %100’ü aşma şartını %35’e kadar indirmeye ve %10’u aşma şartını ise %25’e kadar çıkartmaya yetkilidir. Belirtilen enflasyon muhasebesi şartlarından en az biri sağlanmaya devam ettikçe, finansal tablolar enflasyonun etkisine göre düzeltilir (VUK, Mükerrer Madde 298).

Enflasyon düzeltilmesi uygulanmaya başlandıktan sonra her geçici vergilendirme döneminde şartların sağlanıp sağlanmadığı incelenmektedir. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılmaktadır. Geçici vergilendirme dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların belirlenmesinde, son üç hesap dönemi yerine son otuzaltı ay; son hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınmaktadır. Aşağıdaki tabloda son dönemlerde yasal mevzuata göre enflasyon muhasebesi konusunda önemli gelişmeler kronolojik bir şekilde ele alınmıştır:

Tablo 4: VUK'a Göre Enflasyon Muhasebesi Kronolojik Gelişmeler

Tarih	Önemli Olay
4 Ocak 2022	2021 yılı VUK mükerrer 298'inci maddesine göre enflasyon düzeltmesinin şartları sağlanmıştır.
13 Ocak 2022	Enflasyon muhasebesinin ertelenmesini öngören kanun teklifi Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM) sunulmuştur.
29 Ocak 2022	Enflasyon düzeltmesinin 2021 ve 2022 yılı hesap dönemlerinde uygulanmayacağı; 2023 yılı sonunda uygulanacağına ilişkin 7352 sayılı Kanun yürürlüğe girmiştir.
18 Ekim 2023	Enflasyon düzeltmesine ilişkin taslak tebliğ yayımlanmıştır.
24 Kasım 2023	Taslak enflasyon düzeltmesi tebliğinde bir takım değişiklikler yapılarak revize edilmiştir.
30 Aralık 2023	Taslak enflasyon düzeltmesi tebliğinin nihai hali yayımlanmıştır.

3.1.1. Düzeltilecek Finansal Tablolar ve Enflasyon Muhasebesi Kapsamına Giren Mükellefler

3.1.1.1. Düzeltilecek Finansal Tablolar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine (MSGUT) göre mali tablolar aşağıda yer aldığı şekildedir:

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

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları ifade etmektedir.

Her ne kadar MSGUT'ta mali tablo olarak yukarıda sayılan yedi tablo, temel mali tablo olarak ise iki tablo sayılmış olsa da 555 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliğinin (Tebliğ) 7'nci maddesine göre enflasyon muhasebesine göre düzeltilecek finansal tablo sadece bilançodur (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 7).

3.1.1.2. Enflasyon Muhasebesi Kapsamına Giren Mükellefler

Tebliğ'in 8'inci maddesine göre, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri (şirket türü kolektif, adi komandit, adi olanlar dahil) 2023 yılına ait bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutacaktır.

Kazançlarını bilanço esasına göre tutmayan diğer bir ifadeyle işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler, serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler, kayıtlarını Türk Lirası dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilen mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapmayacakları aynı madde de hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar vergisinden muaf olup da bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bulunmayıp, ihtiyari olarak düzeltme yapabilecekleri ifade edilmiştir.

3.1.2. Enflasyon Düzeltmesinde İzlenecek Adımlar

Enflasyon düzeltmesinde işletmeler aşağıdaki adımları/işlemleri sırasıyla yerine getirerek bilançolarını oluştururlar (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 4):

1. Bilançoda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal-parasal olmayan kıymet olduğu tespit edilmektedir.
2. İlk adıma göre tespit edilen parasal olmayan kıymetler için enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlar (düzeltmeye esas tutarları) hesaplanmaktadır.
3. Parasal olmayan kıymetlerin, düzeltmeye esas tarihleri ve düzeltme/taşıma katsayıları belirlenmektedir.

4. Düzeltmeye esas tutarlar ile ait oldukları düzeltme/taşıma katsayıları çarpılarak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş tutarları hesaplanarak, düzeltilmiş değerler ile düzeltme öncesi değerler arasındaki enflasyon farkları kayıtlara alınmaktadır.
5. Parasal olmayan kıymetler düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetler ise düzeltmeye tabi tutulmaksızın mali tabloda gösterilmektedir.

3.1.2.1. Düzeltilecek İktisadi Kıymetlerin Belirlenmesi

Mali tablolarda yer alan kıymetler enflasyon düzeltmesi açısından ikiye ayrılır (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 9):

- a) Parasal Kıymetler: Yerel para birimi değerindeki değişmelere karşı nominal değeri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat değişimlerine göre ters yönde değişen kıymetler.
- b) Parasal Olmayan Kıymetler: Yerel para birimi değerindeki değişmelere karşı satın alma güçleri değişmeyen kıymetler.

Enflasyon düzeltmesi uygulanacak kalemler, parasal olmayan kıymetlerdir. Diğer bir ifadeyle parasal kıymetler enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır. Bu durumun sebebi parasal kıymetler, finansal tablo tarihlerinde satın alma gücünü göstermektedir. Tebliğ'in sonunda parasal ve parasal olmayan kıymetlerin listesini içeren iki adet eke yer verilmiştir. Tebliğin ekinde yer almayan özkaynak kalemleri için tebliğde ayrıca bir hüküm belirlenmediyse parasal olmayan kıymet olarak addolunması ifade edilmiştir.

3.1.2.2. Düzeltmede Dikkate Alınacak Tutarlar

Parasal olmayan kıymetler özelinde yapılacak enflasyon düzeltmesi işleminde düzeltilecek tutarları tespit edilmesi gerekmektedir. Tebliğe göre kalemlerin düzeltilmesinde dikkate alınacak tutar, düzeltmeye esas tarih itibariyle 213 sayılı VUK'un değerlendirme hükümlerine göre sahip olmaları gereken değerlerdir (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 13).

Parasal olmayan varlıkların enflasyona göre düzeltilmesinde esas alınacak tutarların tespiti yapılırken bir kısım değerlerin, değerlendirme hükümlerine göre bulunan ve bilançoda izlenen tutarlardan düşülmesi gerekmektedir. Bu işlemlerden sonra bulunan yeni değerler üzerinden düzeltme işlemleri yapılmalıdır. İndirilmesi gereken değerler aşağıda ele alınmıştır (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 13).

3.1.2.2.1 Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM)

Bilançoda yer alan bazı iktisadi varlıkların edinilmesi için kredi kullanılmakta ve katlanılan finansman giderleri VUK'a uygun bir şekilde maliyetin bir parçasını oluşturmaktadır. Reel olmayan finansman maliyeti (ROFM) ise, edinilen bir varlığın maliyetine dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısmıdır. Düzeltmeye esas tutarın doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için çeşitli hesaplamalar sonucu bulunan ROFM, ilgili varlığın maliyeti veya maliyet yerine geçen diğer değerlerinden ayrıştırılması gerekmektedir. Bu tutarın tespit edilerek indirilmesinin gerekçesi, alınan borç tutarının geri ödenmesinde enflasyon etkisinin olmasıdır (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 13).

Tebliğ'e göre ROFM içeren iktisadi kıymetlerin listesi aşağıdaki gibi olup, liste dışında olan diğer parasal olmayan varlıklar için ROFM düzeltmesi yapılamamaktadır:

- Stoklar,
- Mali Duran Varlıklar,
- Maddi Duran Varlıklar ve
- Özel tükenmeye tabi varlıklar.

Tebliğ'de ROFM'un hesaplanmasına yönelik "Borç Tutarının Esas Alınması" ve "Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması" isimli iki farklı uygulama yer almaktadır. İşletmeler herhangi bir yöntemi seçerek ROFM'u tespit edebileceklerdir.

3.1.2.2.1.1 Borç Tutarın Esas Alınması Yöntemi

Tebliğ'e göre ROFM'un bulunması için bu yöntemde, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ilişkin Yİ-ÜFE artış oranı uygulanır.

$$\text{ROFM} = \text{Borç Tutarı} \times \frac{(\text{Borcun kapatıldığı aya ait Yİ-ÜFE}) - (\text{Borcun alındığı aya ait Yİ-ÜFE})}{\text{Borcun alındığı aya ait Yİ-ÜFE}}$$

Yabancı para üzerinden borçlanmalarda, ROFM hesaplanırken Yİ-ÜFE artış oranının uygulanacağı borç tutarı, yabancı para üzerinden alınan borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılığıdır.

Formüle göre hesaplanan ROFM tutarının, maliyetle ilişkilendirilen finansman maliyetlerinden daha büyük olması durumunda, aktifleştirilen tüm finansman giderlerinin reel olmayan finansman maliyeti olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Diğer bir ifadeyle aktifleştirilen finansman giderlerinden daha yüksek bir bedel ilgili varlığın değerinden düşürülmemekte, maliyete yansıtılan finansman giderlerinin tamamı düzeltmeye esas alınacak tutarın tespitinde ilgili varlığın değerinden indirilmektedir.

Formüldeki oranın negatif çıkması, borcun kapatıldığı tarihteki Yİ-ÜFE'nin borcun alındığı tarihteki Yİ-ÜFE'den düşük olması, durumunda aktifleştirilen finansman maliyetlerinin tamamının reel olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Örnek: 5 Şubat 2022 tarihinde ABC Bankasından 2.500.000 TL kredi çekilerek bir makine alınmıştır. Kredi aynı yılın haziran ayında kapatılmış ve anapara ile 3.500.000 TL bankaya ödenmiştir. Kredi faizi ilgili makinenin maliyet bedeline eklenmiştir. Enflasyon düzeltmesinin yapıldığı tarihte, VUK'un ilgili hükümlerine göre 2.800.000 TL defter değerine sahip olan makinenin düzeltmeye esas tutarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

TÜİK tarafından ilan edilen endeksler aşağıdaki gibidir:

Şubat 2022 Yİ-ÜFE: 1.210,60

Haziran 2023 Yİ-ÜFE: 1.652,75

$$\text{a) ROFM} = 2.500.000 \times \frac{(1.652,75) - (1.210,60)}{1.210,60}$$

ROFM= 913.080

b) Düzeltmeye esas tutar = Defter değeri – ROFM

Düzeltmeye esas tutar = 2.800.000 – 913.080

Düzeltmeye esas tutar = 1.886.920

3.1.2.2.1.2 Toplam Finansman Maliyetinin Esas Alınması

Tebliğ'e göre bu yöntemde aktifleştirilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları diğer bir ifadeyle ROFM'un tespit edilebilmesi için finansman maliyetlerine, dönemde ortaya çıkan Yİ-ÜFE artış oranının ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmek suretiyle çıkan sonucun uygulanmasıyla bulunmaktadır.

$$\text{ROFM} = \text{Toplam Finansman Maliyeti} \times \frac{\text{İlgili hesap dönemine ait Yİ-ÜFE artış oranı}}{\text{İlgili hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranı}}$$

İşletmeler tarafından bu yöntemin tercih edilmesi durumunda ilgili hesap dönemine ait ortalama ticari kredi faiz oranı "*Vergi Usul Kanunu Sirküleri / 165*" (Sirküler) ekinde yer alan ilgili tabloya göre hesaplanmaktadır.

ROFM tutarının negatif çıkması durumunda, aktifleştirilen tüm tutarın reel olduğu kabul edilmektedir. Dolayısıyla maliyet tutarından herhangi bir ROFM ayrıştırması yapılmaması gerekmektedir.

Mevzuatlara dayanılarak yeniden değerlemeye tabii tutulmuş kıymetlerin değerinin düzeltilmesinde, düzeltmeye esas değer olacak olan yeniden değerlendirme sonrası tutarlar için ROFM hesaplanmamaktadır.

Örnek: ABC İşletmesi 2023 yılında banka kredi kullanarak bir fabrika binası yapmıştır. Söz konusu binanın 31.12.2023 tarihli bilançodaki değeri 240.000.000 TL'dir. 2023 yılı içinde söz konusu kredi için 95.000.000 TL faiz ödenmiş ve ilgili tutarın tamamı aktifleştirilmiştir. Düzeltmeye esas alınacak tutar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

TÜİK tarafından ilan edilen endeks ve Sirkülerde ilan edilen ortalama ticari kredi faiz oranı aşağıdaki gibidir:

- Aralık 2023 Yİ-ÜFE: 2.915,02
- Aralık 2022 Yİ-ÜFE: 2.021,19

- 2022 yılı ortalama ticari kredi faiz oranı: %24,60

$$a) \text{ ROFM} = 95.000.000 \times \frac{(2.915,02) - (2.021,19)}{2.021,19 \times \%24,60}$$

Formülün sağ tarafında yer alan oranın birden yüksek çıkması nedeniyle, toplam finansman maliyetinin tamamının reel olmayan finansman maliyeti olduğu kabul edilmektedir.

$$b) \text{ Düzeltmeye esas tutar} = \text{Defter değeri} - \text{ROFM}$$

$$\text{Düzeltmeye esas tutar} = 240.000.000 - 95.000.000$$

$$\text{Düzeltmeye esas tutar} = 145.000.000$$

Stoklar için uygulanacak düzeltme katsayılarının tespitinde toplulaştırılmış yöntemlerin tercih edilmesi durumunda ilgili stoklarla sınırlı olmak üzere ROFM düzeltmesi yapılması ihtiyaridir.

3.1.2.2.2 01.01.2024 Tarihinden Önce Ayrılmış ve Sermayeye İlave Edilmiş Olan Fonlar

Sermayenin endekslenmesinde dikkate alınacak tutarların tespit edilmesinde bir takım özellikli durum yer almaktadır. Tebliğin 15'inci maddesinde ele alınan duruma göre, 1 Ocak 2024 tarihinden önce ayrılmış olan ve sermayeye eklenen yeniden değerlendirme artış fonu gibi fonların sermayenin düzeltmeye esas tutarı tespit edilirken düşülmesi gerekmektedir. Düşülmesinin sebebi ise bu fonların bir kısmının (genellikle yeniden değerlemeden gelenler) 2023 yılı enflasyon düzeltmesinde defter değeri üzerinden geçmiş yıllar kârları/zararları kalemi ile ilişkilendirilerek kapatılacak olması veya ilgili fonların özünün parasal kaleme dayanması nedeniyle 2023 yılı enflasyon düzeltmesi kapsamında düzeltilmeden parasal kalem olarak dikkate alınmasından kaynaklıdır. Sermayeden düşülecek fonların listesi aşağıdaki gibidir (Gökmen, 2024):

- VUK 280/A uyarınca oluşan fon hesabın bakiyesi,
- VUK Mükerrer 298(Ç), geçici 31 ve geçici 32'nci maddeleri kapsamında yapılan yeniden değerlemelerden kaynaklı değer artışları,

- Varlık barışı çerçevesinde işletmeye konulan nakit varlıklar gibi parasal kıymetlerden kaynaklanan tutarlar,
- Parasal nitelikli olan benzer diğer fon hesaplarından kaynaklı tutarlardır.

3.1.2.3. Uygulanacak Düzeltme Katsayıları

Türkiye’de 2005 yılı öncesinde enflasyon düzeltmesi yapılırken kullanılan iki farklı endeks yer almaktaydı. Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından açıklanan bu endeksler; Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) ve Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE). 2005 yılı öncesinde uygulanan enflasyon düzeltmesi işlemlerinde kullanılan endeks TEFE’dir. 2006 yılından itibaren Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından TEFE’nin hesaplanmasına son verilmiştir. Aynı yıldan itibaren ÜFE ve TÜFE olmak üzere iki farklı endeks yayımlanmaya başlamıştır. 2014 yılından itibaren ÜFE yerine, Yİ-ÜFE (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) yayımlanmasına geçilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda TEFE’ye yapılan tüm atıflar 2006 yılında ÜFE; 2014 yılında Yİ-ÜFE olarak değiştirilmiştir. Sonuç olarak VUK’a uygun enflasyon düzeltmesinin gerekli olup olmadığına yönelik değerlendirmeler yapılırken ve enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçildikten sonra yapılacak düzeltmeler için esas alınacak endeks Yİ-ÜFE’dir (Şavlı, 2023).

Parasal olmayan kalemlerin vergi mevzuatına göre düzeltilmesinde esas alınacak katsayısı aşağıdaki gibidir (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 17):

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

Tebliğin aynı maddesine göre, düzeltme katsayısının hesabında, virgülden sonraki kısım beş hane olarak dikkate alınması gerekmektedir. Katsayısının birden düşük çıkması durumunda da düzeltme yapılacaktır. Düzeltmeye esas en eski tarih 31.12.2004 olabilir. Bunun sebebi 2004 yılı sonunda enflasyon düzeltmesinin yapılmış olmasıdır.

İşletmelerin 2023 yılı hesap dönemi sonunda bilançolarında yer alan parasal olmayan kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarih aşağıda yer alan esaslara göre belirlenmesi gerekmektedir (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 17):

Tablo 5: Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltmeye Esas Alınacağı Tarihler

İlgili Parasal Olmayan İktisadi Kıymet	Düzeltmeye Esas Alınacak Tarih
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetler, ➤ Mali duran varlıklar 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Satın alma tarihi.
<ul style="list-style-type: none"> ➤ İlk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar ve bunların maliyetine dahil edilen unsurlar, ➤ Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin maliyeti ve hakedişleri, ➤ Gelecek aylara/yıllara ait giderler/gelirler, ➤ Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, haklar, şerefiye ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, ➤ Özel fonlar. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Defterlere kayıt tarihi.
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, ➤ Nakit olarak ödenmiş sermaye, ➤ Hisse senetleri ihraç primleri, ➤ Hisse senedi iptal kârları. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Tahsil tarihi.
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Ödeme tarihi.
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Aynı sermaye olarak konulan kıymetler. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Mülkiyetin intikal ettiği tarih.
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları, net dönem kârı. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Tescil tarihi.
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Ödeme tarihi.
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Aynı sermaye karşılığı alınan hisse senetleri. 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Mülkiyetin intikal ettiği tarih.

➤ Temettü karşılığı alınan hisse senetleri.	❖ İştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.
➤ Parasal olmayan karşılıklar.	❖ Bağlı oldukları iktisadi kıymet için belirlenen tarihler.

3.1.2.3.1 Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) için önceki yıllarda ayrılmış olan birikmiş amortismanlar parasal olmayan kıymet niteliğinde olup enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. 2023 yılı hesap döneminin sonuna ait bilançonun düzeltilmesinde; birikmiş amortismanlar, ait oldukları ATİK'lerin enflasyon düzeltmesi sonucunda ulaştığı değerin enflasyon düzeltmesi öncesi değerine göre oransal olarak arttığı kadar arttırılması ile düzeltilir (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 19).

Örneğin, işletmenin envanterine 01.01.2016 tarihinde, 4.000.000 TL'ye almış olduğu bir ATİK'in, 2023 yılı sonunda birikmiş amortismanı 2.200.000 TL'dir. TÜİK tarafından ilan edilen endeksler aşağıdaki gibidir:

Ocak 2016 Yİ-ÜFE: 250,67

Aralık 2023 Yİ-ÜFE: 2.915,02

- a) Yukarıda yer alan bilgilere göre ilgili ATİK'in düzeltme sonrası oluşan birikmiş amortismanın tespiti için öncelikle düzeltme katsayısının bulunması gerekmektedir:

$$\text{Düzeltilme katsayısı} : \frac{2.915,02}{250,67} = 11,62891$$

- b) Daha sonra ilgili ATİK'in düzeltilmiş değerinin bulunması gerekmektedir:

$$\text{Düzeltilme Sonrası Değer} : 4.000.000 \text{ TL} \times 11,62891 = 46.515.658$$

- c) İlgili ATİK'in enflasyon düzeltme farkı hesaplanır:

$$\text{İlgili ATİK'in Artış Tutarı} : 46.515.656 - 4.000.000 = 42.515.656$$

d) İlgili ATİK'in düzeltme sonucu değerindeki artış oranı bulunur:

$$\text{Artış Oranı : } \frac{(46.515.658-4.000.000)}{4.000.000} = \%1062,89$$

e) Düzeltilmiş birikmiş amortismanın tutarı hesaplanır:

$$\text{Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman : } 2.200.000 \times 10,6289 = 23.383.612$$

f) Birikmiş amortismanın enflasyon düzeltme farkı hesaplanır:

$$\text{Birikmiş Amortisman Artış Tutarı : } 23.383.612 - 2.200.000 = 21.183.612$$

g) Yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

31.12.2023		
25X İlgili ATİK Hesabı (Bina, TMC vb.)	42.515.656	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		42.515.656

31.12.2023		
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	21.183.612	
257 Birikmiş Amortisman Hesabı		21.183.612

3.1.2.3.2 Stokların Düzeltilmesi

Sadece stokların düzeltilmesinde kullanılmak üzere tebliğde toplulaştırılmış olarak isimlendirilen ve aslında kolaylaştırıcı olan bir takım düzeltme yaklaşımları yer almaktadır. Bu yaklaşımları uygulamayı tercih etmeyen işletmeler gerçek yöntemi de (hesap dönemi sonunda maliyet bedelleri üzerinden deftere kayıt tarihine göre bulunan düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısının çarpılması) uygulayabilmektedir. Bu düzeltme yaklaşımları aşağıda belirtildiği şekildedir (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 18):

1. Basit ortalama yöntemi,

2. Stok devir hızı yöntemi (sadece 2023 yılı düzeltmesinde),
3. Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi (2024 yılı ve sonraki yılların düzeltmesinde).

3.1.2.3.2.1 Basit Ortalama Yöntemi

Bu yöntemde, düzeltme katsayısı tespit edilirken, stokların alış tarihlerine bakılmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısıyla çarpılarak düzeltilir (Şavlı, 2023):

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

Örneğin, 31.12.2023 tarihi itibariyle bilançosunda 25.000.000 TL ticari malı bulunan A İşletmesi, gerçek yöntemle göre stoklarının düzeltilmesini fiili imkânsızlıklardan dolayı gerçekleştirememiş ve bu nedenle stoklarının düzeltilmesinde toplulaştırılmış yöntemler arasında sayılan basit ortalama tercih etmiştir.

Stokların dönem sonunda düzeltilmiş değeri tespit edilirken öncelikle ortalama düzeltme katsayısının tespit edilmesi gerekmektedir:

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı: } \frac{2023 \text{ Aralık ayına ait Yİ-ÜFE endeksi}}{(2023 \text{ Aralık ayına ait Yİ-ÜFE endeksi} + 2023 \text{ Eylül ayına ait Yİ-ÜFE endeksi}) / 2}$$

$$\text{Dönem Ortalama Düzeltme Katsayısı: } \frac{2.915,02}{(2.915,02 + 2.749,98) / 2} = 1,02913$$

Düzeltilme katsayısı tespit edildikten sonra düzeltilmiş tutar aşağıdaki şekilde bulunur:

$$\text{Düzeltilmiş Tutar: } 25.000.000 \times 1,02913 = 25.728.332 \text{ TL}$$

Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan fark tespit edilerek ilgili kayıtlar yapılır:

$$\text{Fark : } 25.728.332 - 25.000.000 = 728.332 \text{ TL}$$

31.12.2023		
153 Ticari Mallar Hesabı	728.332	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		728.332

3.1.2.3.2.2 Stok Devir Hızı Yöntemi

Bu yönteme göre öncelikle stok devir hızı daha sonra da stokta kalma süresi hesaplanmak suretiyle 2023 dönemi sonunda bilançoda yer alan stokların hangi aydan kaldığı bilgisine ulaşılmaktadır. Bu yöntem sadece açılış bilançosunun (2023 dönemine ait) düzeltilmesinde kullanılabilir (Şavlı, 2023).

Örneğin (555 Sıra Nolu VUK Tebliğinin 18'inci maddesinde yer alan örnek esas alınmıştır.), 31.12.2023 tarihli dönem sonuna ait bilançosunu stok devir hızı yöntemine göre düzeltmeyi seçen bir işletme için, önemli bilgiler aşağıdaki gibidir:

- 31.12.2023 tarihi itibarıyla toplam stok tutarı : 18.000.000 TL
- 31.12.2022 tarihi itibarıyla toplam stok tutarı : 17.000.000 TL
- 2023 yılına ait satılan malların maliyeti tutarı : 60.000.000 TL

İlk olarak stok devir hızı tespit edilmelidir:

$$\text{Stok Devir Hızı: } \frac{\text{Döneme ait satılan mal maliyeti}}{(\text{Dönem sonu stok tutarı} + \text{Dönem başı stok tutarı}) / 2}$$

$$\text{Stok Devir Hızı: } \frac{60.000.000}{(18.000.000 + 17.000.000) / 2} = 3,4286$$

3,4286 olarak bulunan stok devir hızından sonra, ortalama stokta kalma süresinin tespit edilmesi ve sonuç olarak da stokların aktife hangi ay girdiklerinin bulunması gerekmektedir.

$$\text{Stokta Kalma Süresi: } \frac{\text{Dönem gün sayısı}}{\text{Stok devir hızı}} = \frac{365}{3,4286} = 106,45$$

Dönem sonunda 17.000.000 TL olarak gözüken stokların, 106 gün öncesinden kaldığı, dolayısıyla eylül ayından kalan stoklar olduğu anlaşılmaktadır. Düzeltme katsayısının hesaplanmasında ilgili stokların eylül ayından kaldığı varsayımı ile düzeltilmesi gerekmektedir.

$$\text{Düzeltme Katsayısı: } \frac{\text{2023 Aralık ayına ait Yİ-ÜFE endeksi}}{\text{2023 Eylül ayına ait Yİ-ÜFE endeksi}} = \frac{2.915,02}{2.749,98} = 1,06$$

Düzeltilmiş Stok Bakiyesi: $18.000.000 \times 1,06000 = 19.080.270$ TL

Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan fark tespit edilerek ilgili kayıtlar aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir:

Fark : $19.080.270 - 18.000.000 = 1.080.270$ TL

31.12.2023		
153 Ticari Mallar Hesabı	1.080.270	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		1.080.270

3.1.2.3.2.3 Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

Enflasyon düzeltmesinin şartlarının sağlandığı varsayımı ile 2024 yılı ve devam eden hesap dönemlerinde kullanılabilen bir yöntemdir. Diğer bir ifadeyle 2023 yılına ait bilançonun düzeltilmesinde bu yöntem kullanılamamaktadır. Bu yöntemle göre bulunacak ağırlıklı ortalama aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 37):

$$\text{HAO: } \frac{\text{Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Dönem Başı Stoğun} + \text{Dönem İçi Alış ve Giderlerin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Değeri}}{\text{İlgili Dönemin Sonuna Taşınmış Değeri} + \text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem İçi Alış ve Giderler}}$$

Örneğin, A İşletmesinin 01.01.2024 ile 31.12.2024 tarihleri arasında ticari mal hareketleri aşağıdaki gibi olup dönem sonu ticari mal tutar 60.000.000 TL'dir (Güleç, 2023):

Dönem (Ay bazında)	Tutar (TL)
Dönem başı düzeltilmiş ticari mallar	50.000.000
Ocak ayında gerçekleşen alımlar	20.000.000

Şubat ayında gerçekleşen alımlar	22.000.000
Mart ayında gerçekleşen alımlar	19.000.000
Nisan ayında gerçekleşen alımlar	21.000.000
Mayıs ayında gerçekleşen alımlar	12.000.000
Haziran ayında gerçekleşen alımlar	15.000.000
Temmuz ayında gerçekleşen alımlar	20.000.000
Ağustos ayında gerçekleşen alımlar	30.000.000
Eylül ayında gerçekleşen alımlar	34.000.000
Ekim ayında gerçekleşen alımlar	22.000.000
Kasım ayında gerçekleşen alımlar	27.500.000
Aralık ayında gerçekleşen alımlar	28.500.000
Toplam	321.000.000

Dönem başı oluşan bakiye dahil, dönem içi alışlar dönem sonuna taşınır:

Dönem	Tutar (TL)	Düzeltilme Katsayıları	Düzeltilmiş Değer
Dönem Başı	50.000.000	1,44223	72.111.479
Ocak	20.000.000	1,38470	27.693.915
Şubat	22.000.000	1,36341	29.994.967
Mart	19.000.000	1,35744	25.791.352
Nisan	21.000.000	1,34647	28.275.804
Mayıs	12.000.000	1,33777	16.053.198
Haziran	15.000.000	1,25608	18.841.265
Temmuz	20.000.000	1,16055	23.211.068
Ağustos	30.000.000	1,09604	32.881.110
Eylül	34.000.000	1,06001	36.040.509
Ekim	22.000.000	1,03986	22.876.848
Kasım	27.500.000	1,01144	27.814.690
Aralık	28.500.000	1,00000	28.500.000
Toplam	321.000.000		390.086.207

$$\text{Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı: } \frac{390.086.207}{321.000.000} = 1,21522$$

2024 yılı sonuna ait stoklar bakiyesi, hareketli ağırlıklı ortalama yöntemine göre bulunan düzeltme katsayısı ile çarpılır:

$$2024 \text{ Yılı sonu stoklar bakiyesi: } 60.000.000 \times 1,21522 = 72.913.310$$

Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan fark tespit edilerek ilgili kayıtların aşağıdaki gibi yapılması gerekmektedir:

$$\text{Fark : } 72.913.310 - 60.000.000 = 12.913.310 \text{ TL}$$

31.12.2024		
153 Ticari Mallar Hesabı	12.913.310	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		12.913.310

3.1.2.4. Düzeltilmiş Değerlerin Mali Tablolara Aktarımı

Düzeltilmeye esas alınacak tutarlar ile düzeltme katsayılarının tespitini müteakip söz konusu iki değer çarpılarak bilanço tarihi itibarıyla düzeltilmiş değerler ve düzeltme farkları tespit edilmesi gerekmektedir. Düzeltilmiş değerler ile düzeltme farklarının kayıtlar altına alınmasında kullanılacak hesaplar 12 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olarak aşağıdaki gibidir (Güleç, 2023):

- 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklar
- 503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farklar (-)
- 648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları
- 658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)
- 698 Enflasyon Düzeltmesi Hesabı

698 Enflasyon Düzeltmesi Hesabı, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlendiği toplu bir hesap niteliğindedir. Parasal olmayan varlıkların

düzeltilmesiyle ortaya çıkan artışlar bu hesabın alacağına; parasal olmayan kaynakların düzeltilmesiyle ortaya çıkan artışlar ise bu hesabın borcuna yazılması gerekmektedir. Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan artış ve azalış ilgili kalemin üzerinde izlenirken sermayenin düzeltilmesi sonucu meydana gelen farklılıklar yukarıda ifade edilen 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları ve 503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Örneğin, 100.000 TL değeri olan ticari malların enflasyon düzeltmesi sonucu değerinin 150.000 TL olması; 110.000 TL değeri olan yasal yedeklerin enflasyon düzeltmesi sonucu değerinin 170.000 TL olması ve 1.000.000 TL sermayesinin enflasyon düzeltmesi sonucu değerinin 2.000.000 TL olması durumunda yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibidir:

xx.xx.202x		
153 Ticari Mallar Hesabı	50.000	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		50.000
Stokların düzeltilmesine ilişkin kayıt		
xx.xx.202x		
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	60.000	
540 Yasal Yedekler		60.000
Yasal yedeklerin düzeltilmesine ilişkin kayıt		
xx.xx.202x		
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	1.000.000	
502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklar		1.000.000
Sermayenin düzeltilmesine ilişkin kayıt		

Dönem sonlarında yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu 698 nolu Enflasyon Düzeltme Hesabının alacak kalanı vermesi durumunda;

- 2023 yılı sonunda doğrudan 570 Geçmiş Yıllar Kârları hesabına,

- 2024 ve devam eden yıllarda 648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları hesabına aktarılarak kapatılması gerekmektedir.

698 nolu hesabın borç kalanı vermesi durumunda;

- 2023 yılı sonunda doğrudan 580 Geçmiş Yıllar Zararları hesabına,
- 2024 ve devam eden yıllarda 658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları hesabına aktarılarak kapatılması gerekmektedir.

Örneğin, enflasyon düzeltmesi sonucunda 698 nolu hesap 1.000.000 TL alacak kalanı verirse yapılması gereken kayıtları aşağıdaki gibi olması gerekmektedir:

31.12.2024		
648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları	12.913.310	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		1.000.000
2024 yılı ve devam eden yıllarda yapılması gereken kayıt		

31.12.2024		
570 Geçmiş Yıllar Kârları	12.913.310	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		1.000.000
2023 yılında yapılması gereken kayıt		

3.1.2.5. Enflasyon Düzeltmesinde Özellikli Hususlar

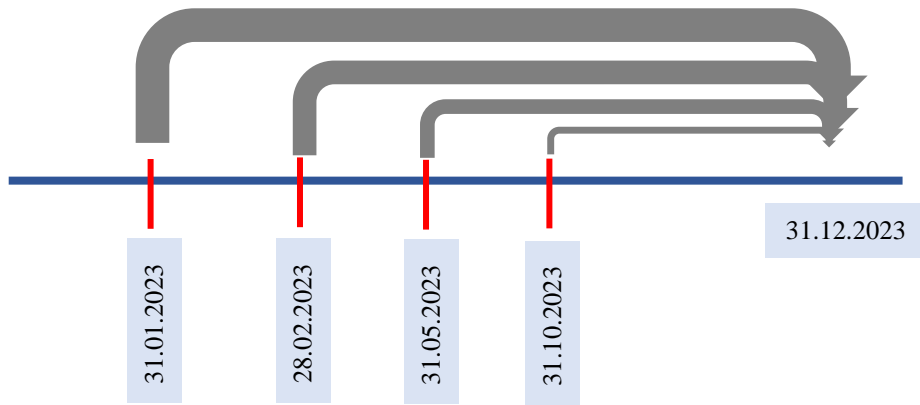
Enflasyon muhasebesine ilişkin genel çerçevenin çizildiği Tebliğ’de bazı hususlar ilgili başlıkları altında ifade edilmektedir. Bir takım konular ise Tebliğ içinde birbirinden farklı yerlerde verilmiştir. İlgili bu konular özellikli hususlar adı altında ayrı olarak değerlendirilebilmektedir.

3.1.2.5.1 Faydalı Ömrünü Tamamlayan İktisadi Kıymetler

Amortismanına tabi olmakla birlikte faydalı ömrünü tamamlayan ve amortisman yoluyla net defter değeri tamamen bitirilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için enflasyon düzeltmesi uygulaması ihtiyari bırakılmıştır (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 19). Fakat faydalı ömrü bitmiş olan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin net defter değerlerinin pozitif olması durumunda, diğer bir ifadeyle bazı dönemlerde amortismanına ayrılmaması durumunda, ilgili iktisadi kıymetler için amortisman düzeltmesi yapılması zorunlu olmaktadır. Bu durumun bir sonucu olarak geçmiş dönemlerde amortisman ayrılmayan ve faydalı ömrünü bitiren iktisadi kıymetler için enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde gelir etkisi daha fazla olacak ve vergiye esas matrahın artmasına sebebiyet verecektir.

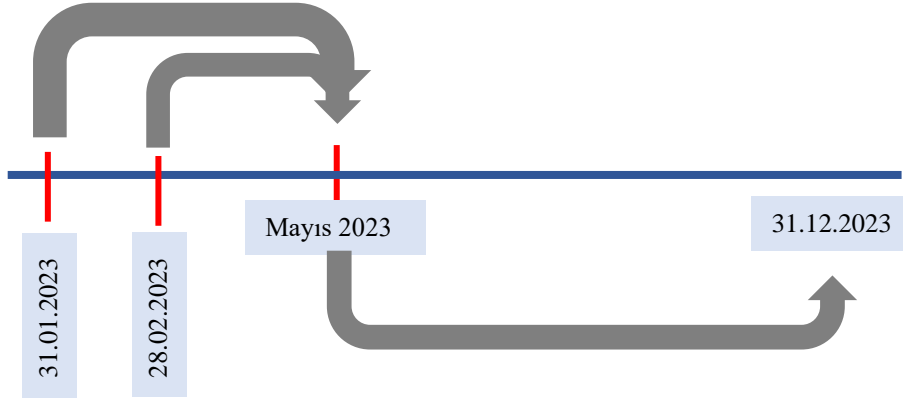
3.1.2.5.2 Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi

2023 yılı sonuna ait bilançoda yer alan yapılmakta olan yatırımlar hesabının düzeltilmesinde, yatırımlara ait geçmiş aylarda yapılan harcamaların ilgili aylardan itibaren bilanço tarihine kadar getirilmesi gerekmektedir.



Şekil 3: 2023 Yılı Sonunda Bilançoda Yer Alan Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi

2023 yılı sonuna ait bilançoda yapılmakta olan yatırımlar hesabı olarak yer almayan ancak ilgili aktif hesaba aktarılmış olan yatırımlara ait iktisadi kıymetlerin düzeltilmeleri iki aşamalı gerçekleştirilmektedir. İlk her bir aya ilişkin yatırım harcaması, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibariyle aktifleştirme tarihine kadar düzeltilmektedir. Daha sonra bu tutar kül halinde aktifleştirme tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar düzeltilmektedir.



Şekil 4: 2023 Yılı Sonundan Önce Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabının Kapatılması

Örnek: Bir bina inşa etmek için ABC İşletmesi 2022 ve 2023 yılında aşağıda tabloda gösterilen harcamaları yapmış ve ilgili varlık 5 Ağustos 2023 tarihinde aktifleştirilmiştir (ROFM'nin olmadığı varsayılmıştır).

Tarih	Tutar
Mart 2022	2.500.000
Mayıs 2022	4.500.000
Temmuz 2022	7.000.000
Aralık 2022	6.500.000
Mart 2023	11.000.000
Toplam	31.500.000

Söz konusu bu harcamaların aktifleştirme tarihi olan 2023 Ağustos ayına, ilgili aylarından itibaren düzeltilerek getirilmesi gerekmektedir.

Tarih	Tutar	Yİ-ÜFE	Ağustos 2023 Yİ-ÜFE	Katsayı	Düzeltilmiş Değer
Mart 2022	2.500.000	1321,9	2659,6	2,01195	5.029.881
Mayıs 2022	4.500.000	1548,01	2659,6	1,71808	7.731.345
Temmuz 2022	7.000.000	1738,21	2659,6	1,53008	10.710.559
Aralık 2022	6.500.000	2021,19	2659,6	1,31586	8.553.080
Mart 2023	11.000.000	2147,44	2659,6	1,23850	13.623.477
Toplam	31.500.000				45.648.343

Daha sonra kül halinde 45.648.343 TL, 2023 Ağustos ayından, 31 Aralık 2023 tarihine getirilerek ilgili binanın düzeltilmiş değerinin bulunması gerekmektedir.

$$\text{Binanın Düzeltilmiş Değeri} = 45.648.343 \times \frac{2023 \text{ Aralık Yİ-ÜFE}}{2023 \text{ Ağustos Yİ-ÜFE}}$$

$$\text{Binanın Düzeltilmiş Değeri} = 45.648.343 \times \frac{2.915,02}{2.659,6}$$

$$\text{Binanın Düzeltilmiş Değeri} = 50.032.772 \text{ TL}$$

$$\text{Enflasyon Düzeltmesi Farkı} = 50.032.772 \text{ TL} - 31.500.000 \text{ TL}$$

$$\text{Enflasyon Düzeltmesi Farkı} = 18.532.272 \text{ TL}$$

31.12.2023		
252 Binalar Hesabı	18.532.272	
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		18.532.272

3.1.2.5.3 Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetler

VUK'un mükerrer 290'ıncı maddesi kapsamında, 01.07.2003 tarihinden sonra finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetler için imzalanan sözleşmelere istinaden kiralanan varlıklara kiracılar amortisman ayırmaktadır. Tebliğin 23'üncü maddesinde belirtildiği üzere kiracılar tarafından bu kapsamda kiralanan varlıklar enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir.

3.1.2.5.4 Enflasyon Düzeltmesi Yapmak Durumunda Olmayanlarca Verilen veya Alınan Avanslar

Alınan veya verilen avanslar özleri itibarıyla parasal bir kalem olmakla birlikte, ilgili olduğu kıymet dikkate alınarak parasal olmayan kalem de olabilmekte, parasal olmayan

bir kalem olarak değerlendirilmesi gereken durumlarda da düzeltmeye tabi tutulmaları gerekmektedir. Enflasyon düzeltmesi yapmak durumunda olmayan işletmeler içinde (örneğin, genel ve özel bütçeli kuruluşlar gibi) verilen veya alınan avanslardan parasal olmayan kıymet mahiyeti taşımaları durumunda, enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaktadır (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 22).

3.1.2.5.5 Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmuş Bilançoda Yer Alan Parasal Olmayan Kalemlerin Daha Sonra Elden Çıkarılması

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan parasal olmayan kıymetlerin elden çıkarılması durumunda, enflasyon düzeltmesi uygulanan yeni değerleri maliyet olarak kabul edilmektedir. Ancak enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olan ve 2023 yıl sonu itibariyle bilançoda yer alan amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin (stok, arsa vb.) düzeltilmiş değerlerinin altında satılması durumunda, enflasyon düzeltmesine isabet eden zarar, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmamaktadır (555 Sıra Nolu VUK Tebliği, Madde 53).

Örnek (VUK SİRKÜLERİ / 165, 2024): ABC İşletmesi 30.04.2023 tarihinde 250.000 TL'ye satın aldığı bir arsayı 10.02.2024 tarihinde 300.000 TL'ye satmıştır.

Amortismanına Tabi Olmayan İktisadi Kıymetin Düzeltme Öncesi 31.12.2023 Değeri	250.000
Düzeltme Katsayısı	1,34647
31.12.2023 Tarihli Düzeltilmiş Değeri	336.617,5
10.02.2024 Tarihinde Satış Tutarı	300.000
10.02.2024 Tarihinde Arsanın Düzeltilmiş Değeri	363.640
Satış Zararı	63.640
İndirim Konusu Yapılamayacak Zarar	36.617,5

Örneğe göre toplam satış zararı olan 63.640 TL'nin; arsanın 31.12.2023 tarihli düzeltilmiş değerinin altında kalan kısmına tekabül eden 36.617,5 TL'lik zarar beyannamede kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Aynı tarihte satış tutarının 350.000 TL olması durumunda, oluşan 13.640 TL'lik zararın tamamının beyannamede kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

3.2. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE ENFLASYON MUHASEBESİ

Türkiye’de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Muhasebesi Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UMS/UFRS) birebir Türkçe tercümeleridir (KGK - Sıkça Sorulan Sorular, 2024).

TFRS setinin parçasını oluşturan ancak bir standart niteliği taşımayan Kavramsal Çerçeve, işletmeler tarafından yapılacak genel amaçlı finansal raporlamanın amacı *“mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara (asli kullanıcılar), raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır”* şeklinde ifade edilmiştir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2024). İşletmeler tarafından sunulacak genel amaçlı finansal tabloların asli kullanıcılara faydalı finansal bilgi sunabilmesi için taşınması gereken temel iki özelliği barındırması gerekmektedir. Bu özellikler ise ihtiyaca uygun bilgi ve gerçeğe uygun sunumdur (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2024).

Yüksek enflasyonun var olduğu ancak enflasyon muhasebesinin uygulanmadığı durumlarda, finansal tabloların gerçeğe uygun ve ihtiyaca uygun bilgiyi sağlayamayacağı açıktır.

Bu amaçla, Türkiye’de UMS/UFRS’lerin tercümesini gerçekleştirerek TMS/TFRS adıyla yayımlayan KGK, 23 Kasım 2023 tarihinde yayımlanmış olduğu duyuru metni ile 2023 yıl sonu tablolarında enflasyon düzeltmesinin yapılacağını ilan etmiştir (Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Finansal Tablolarının Enflasyona Göre Düzeltmesi Hakkında Duyuru, 2023).

3.2.1. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

3.2.1.1. Standarda Genel Bakış ve Tarihçesi

TMS 29, geçerli para birimi (fonksiyonel para birimi) yüksek enflasyonlu olan bir ekonomide faaliyet gösteren bir işletme için uygulanır. Standart, konsolide finansal tablolarda olmak üzere tüm temel finansal tablolarda uygulanır (TMS 29, P1). Tüm temel finansal tabloların nelerden oluştuğu konusu söz konusu bu standartta dile getirilmemekte olup TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1) Standardında ifade edilmektedir. TMS 1'e göre tam bir finansal tablolar seti (dolayısıyla TMS 29'un uygulanacağı tüm finansal tablolar) aşağıdaki finansal tablolardan oluşmaktadır (TMS 1, P10):

- Dönem sonuna ait finansal durum tablosu,
- Döneme ait kapsamlı gelir tablosu,
- Döneme ait nakit akış tablosu,
- Döneme ait özkaynak değişim tablosu ve
- Muhasebe politikaları ve açıklayıcı bilgiler içeren dipnotlar.

Aşağıda detaylarına yer verilen standardın ilk düzenlemeleri daha geçmiş tarihlere dayanıyor olsa da son gözden geçirilmesi ve yayımlanması 2008 yılında meydana gelmiştir.

Tablo 6: TMS 29'da Meydana Gelen Değişim

Tarih	Meydana Gelen Düzenleme
Kasım 1987	E31 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama taslağı yayımlandı.
Temmuz 1989	UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama nihai hali yayımlandı.
1 Ocak 1990	UMS 29 yürürlüğe girdi.
1994	UMS 29 revize edilerek tekrar yayımlandı.
22 Mayıs 2008	UMS 29 revize edilerek tekrar yayımlandı.
1 Ocak 2009	Mayıs 2008'de revize edilen standart yürürlüğe girdi.
2024	Aynı standart hala uygulanmaktadır.

Kaynak: (IAS PLUS, Deloitte)

Yüksek enflasyonun meydana geldiği bir ekonominin para biriminde, kâr veya zarar tablosu ya da nakit akış tablosu ile faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun gerekli düzeltmeler yapılmaksızın raporlanması gerçeğe uygun sunumu ortaya koymadığı gibi finansal tablo okuyucuları için ihtiyaca uygun bilgi sağlamamaktadır. Paranın satın alım gücü o kadar çok değerini kaybetmiştir aynı yıl içerisinde farklı zamanlarda meydana gelen aynı tutarlı işlemlerin finansal sonuçlarının düzeltme yapılmaksızın ortaya konulması dahi anlamlı değildir (TMS 29, P2).

Standardın uygulanabilmesi için ülke içinde yetkili otorite tarafından bir karar alınması gerekmektedir. Her ne kadar bu şekilde bir cümle Standartta geçmiyor olsa da Standardın dördüncü paragrafında ifade edilen -yüksek enflasyonlu ekonominin geçerli olduğu para biriminde faaliyet gösteren tüm işletmelerin bu Standardı aynı tarihten itibaren uygulaması- gerekliliği yetkili otorite tarafından böyle bir karar almayı zorunlu kılmaktadır. Nitekim KGK, 23 Kasım 2023 tarihinde yayımlanmış olduğu duyuruyla TMS ve BOBİ FRS uygulayan işletmeler için 31 Aralık tarihinde veya daha sonrasında sona eren yıllık finansal tablolarda, TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama’da yer alan ilgili muhasebe ilkelerine uygun olarak enflasyon düzeltmesi yapılması gerektiğini belirtmiştir (Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Finansal Tablolarının Enflasyona Göre Düzeltilmesi Hakkında Duyuru, 2023).

Raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre sunulacak finansal tabloların, enflasyon düzeltmesi uygulanmayan finansal bilgilere ek olarak sunulması uygun değildir. Dahası düzeltme öncesi finansal tabloların ayrıca yayımlanması da uygun değildir (TMS 29, P7).

KGK tarafından 23 Kasım 2023 tarihinde yayımlanan enflasyon muhasebesinin uygulanmasına ilişkin Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Finansal Tablolarının Enflasyona Göre Düzeltilmesi Hakkında Duyuru’da sadece bağımsız denetime tabi işletmelerin enflasyon düzeltmesi yapacağı anlaşılmaktadır. Ancak KGK tarafından 10 Ocak 2024 tarihinde Youtube üzerinden canlı olarak gerçekleştirilen “Enflasyon Muhasebesi - Özellikli Hususlar” başlıklı eğitimde, işletmelerin ister ihtiyari ister zorunlu olarak TFRS, BOBİ FRS veya KÜMİ FRS uygulaması durumunda ilgili bölümler uyarınca enflasyon düzeltmesinin yapılacağı ifade edilmektedir.

3.2.1.2. Enflasyon Düzeltmesinde İzlenecek Adımlar

Standardın içinde enflasyon düzeltmesine ilişkin izlenecek adımlar yer almamaktadır. Ancak KGK tarafından 24 Kasım 2023 tarihinde yayımlanan Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberinde, finansal tabloların enflasyon düzeltmesine ilk defa tabi tutulmasında izlenecek aşağıdaki adımlara yer verilmiştir (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023, s. 2):

1. Endeksin belirlenmesi ve düzeltme katsayısının hesaplanması,
2. Parasal ve parasal olmayan kalemlerin ayrıştırılması,
3. Fiyat değişikliklerine bağlanmış olan parasal kalemlerinin değerinin düzeltilmesi,
4. Parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre değerinin düzeltilmesi,
5. Parasal pozisyon kazanç ve kaybının hesaplanması,
6. Enflasyon etkisine göre düzeltilmiş açılış finansal durum tablosunun hazırlanması,
7. Enflasyon etkisine göre düzeltilmiş önceki döneme/dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tabloların hazırlanması,
8. Önceki döneme/dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolardaki tutarların cari ölçüm birimine taşınması,
9. Enflasyon etkisine göre düzeltilmiş cari döneme ait finansal tabloların hazırlanması.

3.2.1.2.1 Endeksin Belirlenmesin ve Düzeltme Katsayısının Hesaplanması

Finansal tabloların enflasyon etkisine göre düzeltilmesinde, genel satın alım gücündeki değişiklikleri en iyi yansıtan endeksin kullanılması ve aynı para birimini kullanan tüm işletmelerin aynı endeksi kullanmaları gerekmektedir (E&Y, 2018, s. 1144). Standardın hangi endeksin kullanılacağına karar vermemesi ancak fiyatlar genel seviyesindeki en iyi değişimi yansıtan endeksin kullanılması gerektiğini belirtmesi KGK tarafından

kullanılacak endeksin belirlenmesi ihtiyacını doğurmuştur. KGK tarafından kullanılacak endekse ilişkin bir duyuru yayımlanmamış olsa da enflasyon muhasebesine ilişkin yayımlanan rehberde TÜİK tarafından yayımlanan TÜFE'nin kullanılmasına karar verildiği anlaşılmaktadır (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023, s. 3).

Düzeltilme katsayısı, parasal olmayan kalemler ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alan ilgili gelir ve gider kalemlerinin enflasyon etkisine göre düzeltilmesinde çarpan olarak kullanılacak katsayıdır. Bu katsayı finansal tablo tarihinde yer alan TÜFE endeksinin işlem tarihindeki TÜFE endeksinde bölünmesi suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir. Aşağıda düzeltilme katsayısının tespitine ilişkin formül yer almaktadır:

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Raporlama Dönemi Sonundaki TÜFE}}{\text{İşlem/Kayıt Anındaki TÜFE}}$$

Türkiye’de yasal kayıtların Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca tutulmaması, üçer aylık dönem sonlarında veya yıl sonunda düzeltilme kayıtları ile TFRS tutarlarına ulaşıyor olması işlem/kayıt anındaki endeksin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Nitekim KGK bu durumu da dikkate alarak gelir ve gider kalemlerinin düzeltilmesinde kolaylaştırıcı bir uygulama olarak dönemsel ortalama endekslerin (üç aylık, altı aylık veya yıllık) kullanılabileceğini açıklamıştır. Ancak dönemsel ortalama endekslerin kullanılabilmesi için endekste önemli ölçüde dalgalanma olmaması ve dönem içindeki ilgili aylarda (üç ay, altı ay veya yıl) işlem tutarlarının orantılı bir şekilde dağıldığından makul ölçüde emin olunması gerekmektedir (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023, s. 6).

Örnek: ABC İşletmesi üçer aylık TFRS finansal tabloları hazırlamaktadır. İşletme aylar itibariyle gelir ve gider kalemlerinin tutarlarını bilmemekte ancak üçer aylık dönemler içinde aylara tutarların orantılı bir şekilde dağıldığından makul ölçüde emin olmuştur. İşletmenin üçer aylık dönemler itibariyle hasılat tutarları aşağıdaki gibidir:

Aylar	Mart Sonu	Haziran Sonu	Eylül Sonu	Aralık Sonu
Tutar	12.000.000	21.000.000	30.000.000	40.000.000

Aylara ait endeks aşağıdaki gibidir (virgülden sonraki rakamlar ihmal edilmiştir):

	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Endeks	1203	1241	1269	1300	1300	1351	1479	1614	1691	1749	1806	1859

Üçer aylık dönemsel endeks aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

- İlk çeyreğe ilişkin dönemsel endeks = $\frac{1203 + 1241 + 1269}{3} = 1238$
- İkinci çeyreğe ilişkin dönemsel endeks = $\frac{1300 + 1300 + 1351}{3} = 1317$
- Üçüncü çeyreğe ilişkin dönemsel endeks = $\frac{1479 + 1614 + 1691}{3} = 1595$
- Son çeyreğe ilişkin dönemsel endeks = $\frac{1749 + 1806 + 1859}{3} = 1804$

İşletmenin hasılat kaleminin finansal tablo tarihi olan 31 Aralık 2023'de düzeltilmiş tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Ay	Hasılat Tutarı (TL)	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Hasılat Tutarı (TL)
Mart Sonu	12.000.000	$\frac{1859}{1238} = 1,50161$	18.019.320
Haziran Sonu	21.000.000	$\frac{1859}{1317} = 1,41154$	29.642.340
Eylül Sonu	30.000.000	$\frac{1859}{1595} = 1,16552$	34.965.600
Aralık Sonu	40.000.000	$\frac{1859}{1804} = 1,03049$	41.219.600
Toplam	103.000.000		123.846.660

Sonuç olarak 2023 yılı sonu itibariyle düzeltme öncesi 103.000.000 TL olan hasılat tutarı, gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra 123.846.660 TL olarak raporlanacaktır.

3.2.1.2.2 Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Ayırıştırılması

Parasal kalemler, elde olan para ile belli veya belirlenebilir bir miktarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır (TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, P8). Parasal kalemlere örnek olarak, nakit ve nakit benzerleri, ticari alacaklar, sözleşme varlıkları, diğer borçlar verilebilir. Söz konusu bu kalemlerin cari ölçüm birimi değişmediğinden enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamaktadır (TMS 29, P12).

Enflasyon düzeltmesi kapsamında olmayan parasal kalemlerin birtakım anlaşmalar ile fiyat değişikliklerine bağlı olarak düzeltilmeleri enflasyon düzeltmesi kapsamında yer almamaktadır. Ancak fiyat değişikliklerine bağlanmış olan bu parasal kalemler düzeltilmiş finansal tablolarda düzeltilmiş değerleri üzerinden gösterilir (TMS 29, P13)

Parasal kalem dışındaki finansal durum tablosu kalemleri parasal olmayan kalemler olup TÜFE esas alınarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaktadır. Bazı parasal olmayan kalemler raporlama dönemi sonunda cari ölçüm biriminden ifade edilmektedir. Sonraki ölçüm yöntemi olarak yeniden değerlendirme modeli ile izlenen maddi duran varlıklar veya gerçeğe uygun değeri ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller örnek olarak verilmektedir. Bu kalemler raporlama dönemi sonunda cari ölçüm birimi cinsinden ifade edildiğinden ayrıca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamaktadır. Ancak gerçeğe uygun değer raporlama tarihinden daha erken bir tarihte belirlenmesi durumunda, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihten raporlama tarihine kadar geçen dönemin enflasyon etkisini yansıtmak amacıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaktadır.

TMS 12 Gelir Vergileri kapsamında ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü kalemi için doğrudan parasal veya parasal olmayan kalem ayrımı yapmak doğru değildir. Bunun sebebi, ertelenmiş vergi doğuran varlığa veya yükümlülüğe göre ertelenmiş vergi kaleminin niteliğinin değişmesidir.

Parasal ve parasal olmayan kalem ayrımı finansal durum tablosunda yer alan kalemler için yapılmakta olup kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu kalemlerinin tamamı raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre düzeltilerek sunulması gerekmektedir.

3.2.1.2.3 Fiyat Değişikliklerine Bağlanmış Olan Parasal Kalemlerinin Değerinin Düzeltilmesi

Parasal olmayan kalemler enflasyon etkisine göre düzeltilmezken ilgili parasal kalemin fiyat değişikliğine bağlı olması durumunda, anlaşma şartları çerçevesinde düzeltilir. Oluşan değer değişimleri döneme ilişkin net parasal pozisyon kazanç/kayıp ile netleştirilmesi gerekmektedir. Bu kalemlere örnek olarak endekse bağlı tahviller, krediler ve enerji dağıtım şirketlerinin tahsil ettiği ve mevzuatları gereğince değeri TÜFE'ye göre düzeltilen güvence bedelleri verilebilir (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023).

Örneğin, TÜFE + %3 oranı ile bir krediye sahip ABC İşletmesi, söz konusu kredinin TÜFE kısmına isabet eden faiz giderini net parasal pozisyon kazanç/kayıp ile netleştirmesi, endeks dışından kalan "+ %3" kısmın ise netleştirilmemesi gerekmektedir (Karapınar & Eflatun, 2022).

3.2.1.2.4 Parasal Olmayan Kalemlerin Enflasyona Göre Değerinin Düzeltilmesi

Parasal olmayan kalemler, fiyatlar genel seviyesindeki değişim karşısında değerini genellikle korurlar. İşletmeler finansal durum tablosunda her ne kadar tarihi maliyetiyle izliyor olsa da gerçek değerlerinin finansal tabloda yazan tutar olmadığını bilirler. Örneğin, 2018 yılında 100.000 TL maliyetle alınan bir taşıt 2023 yılı sonunda işletmenin aktifinde 20.000 TL değer ile izleniyor olabilir. Ancak söz konusu taşıtın 20.000 TL'den çok daha fazla bir değerinin olduğu işletme tarafından bilinmektedir.

Raporlama tarihinde sunulacak finansal tablolarda yer alan tutarların cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilmeleri gerektiğinden, enflasyon düzeltmesi kapsamında parasal olmayan kalemlerin değerinin fiyatlarda meydana gelen artışı yansıtacak şekilde düzeltilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte bazı parasal olmayan kalemler tarihi maliyetiyle finansal tablolarda yer almamaktadır. Söz konusu parasal olmayan varlıklar kapsamına girdiği standartlara (TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, TMS 41 Tarımsal Faaliyetler vb.) uygun olarak cari değerlerinden finansal tablolarda izleniyor olabilir. Böylesi durumların söz konusu olması durumunda, ilgili varlıkların defter

değerleri en son cari değerinin belirlendiği tarihten itibaren düzeltilmesi gerekmektedir (Özçimen, 2023, s. 4).

Standarda göre parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre düzeltilerek bulunana değerleri geri kazanılabilir tutarı aşması durumunda varlığın değer ilgili standartlar uyarınca azaltılması gerekmektedir. Örneğin, kullanım hakkı varlıklarının, şerefiyenin, maddi olmayan duran varlıkların düzeltilmiş değerleri geri kazanılabilir tutarının üzerindeyse ilgili varlık ile geri kazanılabilir tutarı arasında oluşan fark kadar bir değer düşüklüğünün meydana geldiği ve ilgili düzeltmeler yapılarak finansal tablolarda geri kazanılabilir tutar kadar gösteriminin sağlanması; stokların düzeltilmiş değeri net gerçekleştirilebilir değeri aşıyorsa ilgili stokların düzeltilmiş değeri ile net gerçekleştirilebilir değeri arasındaki fark kadar değer düşüklüğünün kayda alınması gerekmektedir.

Örneğin, 1 Ocak 2022 tarihinde düzeltilmiş değeri 1.000 TL olan bir ticari malın 2022 sonunda enflasyona göre düzeltilmiş değeri 1.643 TL'dir. İlgili ticari malın 2022 yılı sonunda TMS 2 Stoklar Standardına göre net gerçekleştirilebilir değeri 1.500 TL ise yapılacak kayıtlar ve finansal tablolarda gösterimi aşağıdaki gibi olacaktır:

31.12.2022		
153 Ticari Mallar Hesabı	643	
6XX Parasal Kazanç		643

31.12.2022		
621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti 621.01.Değeri Düşen Stoklar	143	
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)		143

- Finansal durum tablosunda stoklar 1.500 TL olarak,
- Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda 643 TL parasal kazanç kaleminde,

- Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda 143 TL satışların maliyeti kaleminde değer düşüklüğü olarak raporlanması gerekmektedir.

3.2.1.2.5 Parasal Pozisyon Kazanç ve Kaybının Hesaplanması

Enflasyon düzeltmesi sonucunda elde tutulan parasal olmayan varlıklardan ötürü parasal kazanç; parasal olmayan kaynaklardan ötürü parasal kayıp ortaya çıkmaktadır. Oluşan net parasal pozisyon kazanç veya kayıp, kâr veya zarara dahil edilmekle birlikte ayrıca gösterilmesi gerekmektedir (TMS 29, P9). Dolayısıyla enflasyon düzeltmesine göre raporlama tarihi itibarıyla cari değerlerine getirilen parasal olmayan varlıkların parasal olmayan kaynaklardan fazla olması durumunda kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda parasal kazanç; tam tersi durumda ise parasal kayıp meydana gelmektedir. İfade edilen durum aşağıda yer alan örnekler üzerinden daha somut gösterilmeye çalışılmıştır:

Örnek 1: Parasal Olmayan Kaynakların Parasal Olmayan Varlıklardan Fazla Olması Durumu

ABC İşletmesi 1 Nisan 2022 tarihinde 250.000 TL sermaye ile kurulmuştur. İlgili sermayenin 100.000 TL'si arsa olarak, 150.000 TL'si nakit olarak işletmeye getirilmiştir. Dolayısıyla kuruluşa ilişkin oluşan finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

1 Nisan 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Nakit ve nakit benzerleri	150.000	Sermaye	250.000
Arsa ve Araziler	100.000		
Toplam Varlık	250.000	Toplam Kaynak	250.000

Yıl sonuna kadar herhangi bir işlem tesis etmeyen işletmenin kuruluşundan yıl sonuna kadar gerçekleşen TÜFE artış oranı %24,71'dir. Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak parasal kazanç/kayıp tutarının bulunması aşağıdaki gibi olacaktır:

- Arsa için, $100.000 \text{ TL} \times 0,2471 = 24.710 \text{ TL}$ parasal kazanç,
- Sermaye için, $250.000 \text{ TL} \times 0,2471 = 61.775 \text{ TL}$ parasal kayıp.

Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak finansal durum tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

31 Aralık 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Nakit ve nakit benzerleri	150.000	Sermaye	311.775
Arsa ve Araziler	124.710	Parasal Kazanç/(Kayıp)	(37.065)
Toplam Varlık	274.710	Toplam Kaynak	274.710

Yukarıda yer alan finansal durum tablosu ve ilgili hesaplarda görüleceği üzere dönemde 37.065 TL parasal kayıp meydana gelmiştir.

Örnek 2: Parasal Olmayan Kaynakların Parasal Olmayan Varlıklara Eşit Olması Durumu

ABC İşletmesi 1 Nisan 2022 tarihinde 250.000 TL sermaye ile kurulmuştur. İlgili sermayenin tamamı arsa olarak işletmeye getirilmiştir. Dolayısıyla kuruluşa ilişkin oluşan finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

1 Nisan 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Arsa ve Araziler	250.000	Sermaye	250.000
Toplam Varlık	250.000	Toplam Kaynak	250.000

Yıl sonuna kadar herhangi bir işlem tesis etmeyen işletmenin kuruluşundan yıl sonuna kadar gerçekleşen TÜFE artış oranı %24,71'dir. Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak parasal kazanç/kayıp tutarının bulunması aşağıdaki gibi olacaktır:

- Arsa için, $250.000 \text{ TL} \times 0,2471 = 61.775 \text{ TL}$ parasal kazanç,
- Sermaye için, $250.000 \text{ TL} \times 0,2471 = 61.775 \text{ TL}$ parasal kayıp.

Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak finansal durum tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

31 Aralık 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Arsa ve Araziler	311.775	Sermaye	311.775
Toplam Varlık	311.775	Toplam Kaynak	311.775

Yukarıda yer alan finansal durum tablosu ve ilgili hesaplarda görüleceği üzere dönemde herhangi bir parasal kazanç/kayıp meydana gelmemiştir.

Örnek 3: Parasal Olmayan Kaynakların Parasal Olmayan Varlıklardan Daha Az Olması Durumu

ABC İşletmesi 1 Nisan 2022 tarihinde 250.000 TL sermaye ile kurulmuştur. İlgili sermayenin tamamı arsa olarak işletmeye getirilmiştir. İşletme aynı tarihte 500.000 TL tutarında kredi kullanarak taşıt satın almıştır. Krediyeye ilişkin TFRS 9 Finansal Araçlar kapsamında yapılması gereken hesaplamalar ihmal edilmiştir. Kuruluşun 1 Nisan 2022 tarihinde oluşan finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

1 Nisan 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Arsa ve Araziler	250.000	Banka Kredileri	500.000
Taşıtlar	500.000	Sermaye	250.000
Toplam Varlık	750.000	Toplam Kaynak	750.000

Yıl sonuna kadar herhangi bir işlem tesis etmeyen işletmenin kuruluşundan yıl sonuna kadar gerçekleşen TÜFE artış oranı %24,71'dir. Enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşacak parasal kazanç/kayıp tutarının bulunması aşağıdaki gibi olacaktır:

- Arsa için, $250.000 \text{ TL} \times 0,2471 = 61.775 \text{ TL}$ parasal kazanç,
- Taşıtlar için, $500.000 \text{ TL} \times 0,2471 = 123.550 \text{ TL}$ parasal kazanç,
- Sermaye için, $250.000 \text{ TL} \times 0,2471 = 61.775 \text{ TL}$ parasal kayıp.

Enflasyon düzeltilmesi sonucu oluşacak finansal durum tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

31 Aralık 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu

Arsa ve Araziler	311.775	Banka Kredileri	500.000
Taşıtlar	623.550	Sermaye	311.775
		Parasal Kazanç/(Kayıp)	123.550

Toplam Varlık	935.325	Toplam Kaynak	935.325
---------------	---------	---------------	---------

Yukarıda yer alan finansal durum tablosu ve ilgili hesaplarda görüleceği üzere dönemde 123.550 TL parasal kazanç meydana gelmiştir.

Döneme ilişkin oluşan parasal kazanç/kayıp tutarı yukarıda yer alan örneklerde sadece finansal durum tablosunda yer alan parasal olmayan kalemlerden (durumların daha iyi anlaşılabilmesi için) hesaplanmış olsa da teorik olarak doğru bir parasal kazanç/kayıp tutarının bulunması için aşağıda yer alan kalemlerden kaynaklanan parasal kazanç/kayıp tutarlarının tespit edilerek toplanması gerekmektedir (TMS 29, P27):

- Parasal olmayan varlık/kaynaklardan kaynaklanan parasal kazanç/kayıp,
- Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu kalemlerden kaynaklanan parasal kazanç/kayıp,
- Endekse bağlı varlık ve yükümlülüklerin düzeltme farkları.

Döneme ilişkin parasal kazanç/kayıbın hesaplanması yukarıda belirtilen şekilde yapılabileceği gibi parasal aktifler ve parasal borçlar arasındaki dönem içi ağırlıklı ortalama farkın genel fiyat endeksindeki değişim ile çarpılması yoluyla da tahmin edilebilir (TMS 29, P27). KGK tarafından yayımlanan enflasyon muhasebesine ilişkin rehberde iki yöntemle göre bulunacak parasal kazanç/kayıp tutarlarının mukayese edilerek kontrol amaçlı kullanılabileceği ifade edilmiştir (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023, s. 7).

3.2.1.2.6 Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması

Enflasyon muhasebesine göre düzeltilecek yıllık finansal tabloların hazırlanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla karşılaştırmalı dönemin başına ait bir finansal durum tablosu (açılış finansal durum tablosu) çıkarılması gerekmektedir. Literatürde “karşılaştırmalı dönemin başlangıcı” kafa karışıklığına sebep olabilmektedir. Örneğin, 31 Aralık 2023 tarihinde ilk defa finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacak ABC İşletmesi karşılaştırmalı bir dönem finansal tablo hazırlıyorsa karşılaştırmalı

dönemin tarihi 31 Aralık 2022'dir. Dolayısıyla karşılaştırmalı dönemin başlangıcı 1 Ocak 2022 olacaktır. ABC İşletmesi karşılaştırmalı iki dönem hazırlıyorsa karşılaştırmalı en erken dönem 31 Aralık 2021'dir ve karşılaştırmalı dönemin başlangıcı 1 Ocak 2021 olacaktır.

Tarihi maliyetiyle izlenen parasal olmayan varlıklar edinim tarihinden, yükümlülükler ise üstlenildiği tarihten itibaren açılış finansal durum tablosuna kadar enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Tarihi maliyetiyle izlenmeyen, diğer bir ifadeyle cari değerleriyle (gerçeğe uygun değer vb.) finansal durum tablosunda yer alan parasal olmayan varlıklar en son cari değer ölçüldüğü tarihten itibaren enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Oluşan net parasal kazanç/kayıp, geçmiş yıllar kârları/zararları kaleminde sınıflandırılacaktır (TMS 29, P24).

Maddi duran varlıkların edinim tarihlerini barındıran ayrıntılı bilgiler işletme tarafından tutulmuyor olabilir ya da herhangi bir şekilde tahmin edilemiyor olabilir. Böylesi nadir durumlarda, TMS 29'un ilk defa uygulandığı dönemde, diğer bir ifadeyle açılış finansal durum tablosu tarihinde, varlıkların cari değerlerini bulabilmek için bağımsız ve profesyonel bir değerlendirmeye tespit edilen değerleri düzeltmeye esas olarak almak gerekebilir (TMS 29, P16).

Açılış finansal durum tablosunda parasal olmayan, standardın istisna getirmediği veya KGK tarafından kolaylaştırıcı uygulamalar kapsamında olmayan tüm özkaynak kalemleri enflasyon etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Standart tarafından enflasyon etkisine göre düzeltilmemesi gereken iki özkaynak unsuru yer almakta olup bunlar yeniden değerlendirme değer artışları ve geçmiş yıllar kârları/zararlarıdır (TMS 29, P24).

TMS 29'a göre yeniden değerlendirme artışlarının iptal edilmesi ifade edilmiş olsa da çeşitli standartlar uyarınca özkaynaklar altında raporlanan değerlendirme artışı yer almaktadır. KGK 10 Ocak 2024 tarihinde yapmış olduğu online eğitimde bu duruma açıklık getirmiştir. Yapılan eğitimde, *2022 TFRS Taksonomisi Finansal Tablo Çıktıları*'na (taksonomi) uygun olarak yeniden değerlendirme artışları hesabının altında yer alan dört çeşit yeniden değerlendirme artışının açılış finansal durum tablosunda sıfırlanmak suretiyle geçmiş yıllar kârları/zararları hesabına atılacağı ifade edilmiştir (Kamu Gözetimi Kurumu Webinar Eğitimi, 2024). Taksonomide geçen ve iptal edilecek dört çeşit yeniden değerlendirme artışı aşağıdaki gibidir (TFRS Taksonomileri, 2022):

- Maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışları (azalışları),
- Maddi olmayan duran varlık yeniden değerlendirme artışları (azalışları),
- Kullanım hakkı varlıkları yeniden değerlendirme artışları (azalışları),
- Tanımlanmış fayda planları yeniden ölçüm kazançları (kayıpları).

Açılış finansal durum tablosunda yer alan geçmiş yıllar kârları/zararları kalemi, diğer finansal tablo kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan parasal kazanç ve kayıp tutarlarının yansıtıldığı hesaptır (TMS 29, P24).

Hazırlanacak açılış finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi düzeltilmiş defter değerleri üzerinden tespit edilir (TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması, P4).

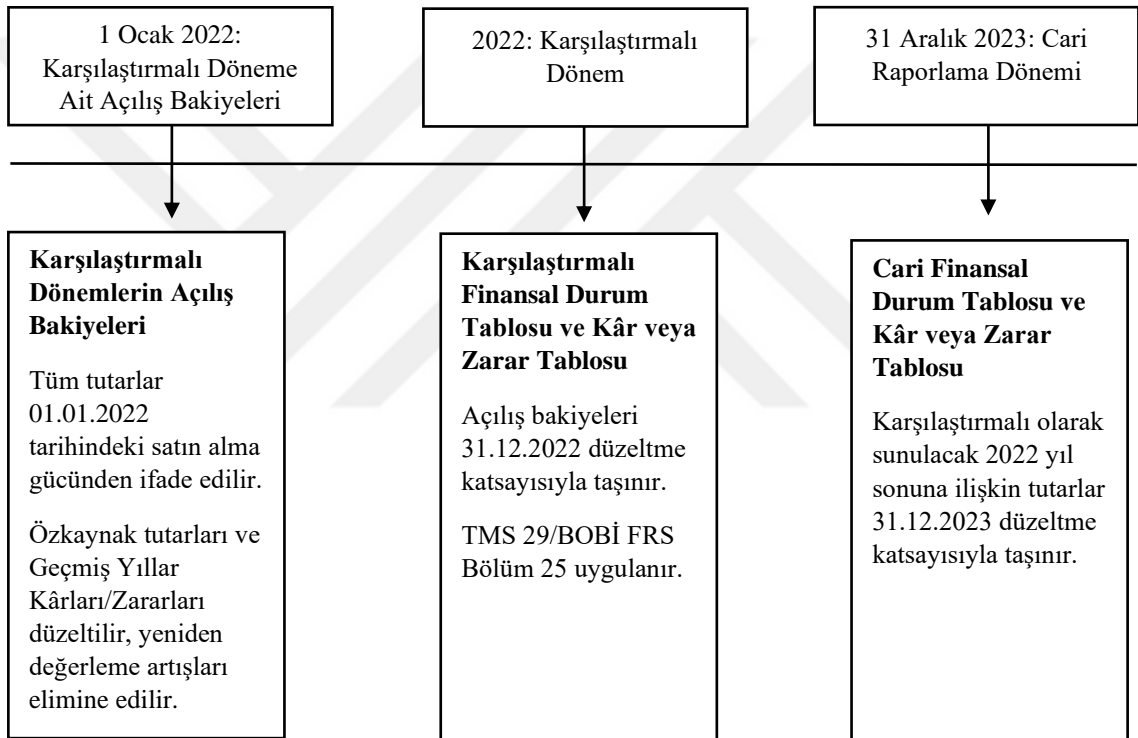
Enflasyon etkisine göre düzeltilerek bulunan yeni değerler ilgili oldukları standartlar uyarınca değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadıkları tespit edilecektir (TMS 29, P19).

3.2.1.2.7 Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş Önceki Döneme/Dönemlere Ait Karşılaştırmalı Finansal Tabloların Hazırlanması

İşletmelerin, Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre (TMS 29) enflasyon düzeltmesine uygun hazırlayacakları finansal tabloların (karşılaştırmalı tutarlar ve dipnotlar dahil) tümünü kapsayacak şekilde enflasyon düzeltmesi yapmaları gerekmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak ekonomide her zaman yüksek enflasyonun var olduğu kabulüyle üç adet finansal durum tablosu, iki adet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, iki adet özkaynak değişim tablosu, iki adet nakit akış tablosu ve tüm bu tablolarda yer alan tutarları açıklayacak nitelikte dipnotlar hazırlanması gerekmektedir. Örneğin, enflasyon düzeltmesine 31 Aralık 2023 tarihli finansal tablolar ile geçiliyorsa karşılaştırmalı finansal tabloların hazırlanması aşağıdaki gibi olacaktır (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023):

- Açılış finansal durum tablosunda (1 Ocak 2022 tarihli) yer alan tutarlar yıla ilişkin kapanış tarihindeki (31 Aralık 2022 tarihli) satın alım gücünü ifade edecek şekilde düzeltilenektir.
- Karşılaştırmalı dönemin sonuna ait satın alım gücü cinsinden ölçülen tutarlar (31 Aralık 2022 tarihli) cari yıl sonuna ilişkin (31 Aralık 2023 tarihli) satın alım gücünü ifade edecek şekilde düzeltilenektir.

Söz konusu durum aşağıda yer alan şekilde ifade edilebilir (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023):



Şekil 5: TMS 29'a Göre Sunulacak Finansal Tablo Dönemleri

3.2.1.2.8 Önceki Döneme/Dönemlere Ait Karşılaştırmalı Finansal Tablolardaki Tutarların Cari Ölçüm Birimine Taşınması

İster tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış olsun isterse cari değerleriyle gösterilsin karşılaştırmalı dönem/dönemlere ait tutarlar cari satın alım gücü cinsinden ifade edilmesi gerekmektedir. Bunu sağlayabilmek için karşılaştırmalı dönemde yer alan tüm tutarların genel bir fiyat endeksi ile çarpılması gerekmektedir (TMS 29, P34). Standart genel bir

fiyat endeksi ile çarpılması gerektiğini ifade etmiş olsa da KGK'nın genel fiyat endeksini TÜFE olarak belirlemesinden dolayı, karşılaştırmalı dönemlerin TÜFE'de meydana gelen değişim oranıyla çarpılması gerekmektedir.

Enflasyon düzeltilmesi kapsamında sadece parasal olmayan kıymetlerin cari satın alım gücüne getirileceğinden diğer bir ifadeyle parasal kalemlere ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmayacağından karşılaştırmalı dönemlerin cari satın alım gücünü ifade etmek adına taşıma katsayısı ile çarpılması bazı durumlarda kafa karışıklığına yol açabilmektedir.

Aşağıda 31 Aralık 2023 tarihinde karşılaştırmalı dönem sonu olan 31 Aralık 2022 satın alım gücüne göre bulunmuş finansal durum tablosuna ait tutarların 31 Aralık 2023 tarihli finansal durum tablosunun yanına karşılaştırmalı dönem olarak nasıl yazılacağı gösterilmektedir:

Finansal Durum Tablosu	2022 (2022 Satın Alma Gücüne Göre Düzeltilmiş) (TL)	2022 (2023 Satın Alma Gücüne Göre Düzeltilmiş Karşılaştırmalı Dönem)	Taşıma Katsayısı (2023 TÜFE/2022 TÜFE)
Dönen Varlıklar	2.300.000	3.772.000	
Nakit ve Nakit Benzerleri	1.500.000	2.460.000	1,64
Stoklar	800.000	1.312.000	1,64
Duran Varlıklar	4.250.000	6.970.000	
Finansal Yatırımlar	750.000	1.230.000	1,64
Maddi Duran Varlıklar	3.500.000	5.740.000	1,64
Toplam Varlıklar	6.550.000	10.742.000	

3.2.1.2.9 Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş Cari Döneme Ait Finansal Tabloların Hazırlanması

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu'na göre tam bir finansal tablolar seti; finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosundan oluşmaktadır. Söz konusu tablolar, cari dönemde enflasyon etkisine göre düzeltilerek sunulması gerekmektedir.

3.2.1.2.9.1 Finansal Durum Tablosunun Düzeltilmesi

Cari döneme ait finansal durum tablosunda yer alan kalemlerin enflasyon etkisine göre düzeltilmeden önce parasal ve parasal olmayan kalem ayrımı yapılması gerekmektedir. Parasal kalemler için herhangi bir düzeltme yapılmaz iken parasal olmayan kalemler raporlama dönemi sonunda cari satın alım gücünü ifade edecek şekilde gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir. Örneğin, maddi duran varlıklar, ticari mallar, şerefiye ve benzeri varlıklar satın alma tarihinden itibaren düzeltilmesi gerekmektedir (TMS 29, P15). Yeniden değerlemeye tabi tutulan parasal olmayan varlık veya yükümlülükler, gerçeğe uygun değer belirlenmesinin yapıldığı tarihten itibaren enflasyon etkisine göre düzeltilir (TMS 29, P18).

Endekse bağlı parasal varlık ve yükümlülükler (örneğin, endekse bağlı tahvil ve krediler) sözleşme şartları çerçevesinde düzeltilir (TMS 29, P13).

Enflasyon düzeltilmesinin uygulandığı tarihlerde aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin reel olmayan kısmının ilgili varlıktan arındırılarak ilgili dönem itibariyle giderleştirilmesi, reel finansman maliyetinin ise enflasyon düzeltilmesi kapsamında maliyetin bir unsuru olarak endekslenmesi gerekmektedir (TMS 29, P21). Standart reel olmayan finansman maliyetlerinin ayrıştırılarak ilgili dönemlerde giderleştirilmesi gerektiğini ifade etmiş olsa da söz konusu maliyetlerinin nasıl ayrıştırılacağına veya ayrıştırılarak gider yazılacak kısmının hangi gider kaleminde gösterilmesi gerektiğine değinmemiştir.

KGK, 10 Ocak 2024 tarihinde yapmış olduğu eğitimde, reel olmayan borçlanma maliyetinin finansman giderlerinde raporlanması gerektiğini somut şekilde ortaya koymuştur (Kamu Gözetimi Kurumu, 2024).

Aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin reel olmayan kısmının ayrıştırılmasında kullanılabilir yöntemler ve açıklamaları ise KGK tarafından 24 Kasım 2023 tarihinde yayımlanan Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberinde aşağıda belirtildiği şekildedir:

- a) **Reel Faiz Formülü:** Bu yöntemin tercih edilmesi durumunda borçlanılan nominal faiz oranı gerçekleşen enflasyon artışından arındırılarak reel bir faiz oranı hesaplanır ve daha sonra borçlanılan anapara ile çarpılmak suretiyle reel aktifleştirme maliyeti tespit edilir. Reel faiz formülü aşağıdaki gibidir (Coşkun & Ertuğrul, 2019):

$$\text{Reel Faiz} = \frac{1 + \text{Nominal Faiz Oranı}}{1 + \text{Gerçekleşen Enflasyon Oranı}} - 1$$

Örnek: ABC İşletmesi özellikli varlık tanımını karşılayan bir bina için 1 Nisan 2020 tarihinde yapıma başlamış ve 1 Mayıs 2021 tarihinde ilgili binanın inşası bitmiştir. Söz konusu binanın yapımı için kredi kullanılmıştır. Toplamda 10.000.000 TL kullanılan kredi için toplamda 2.400.000 TL faiz bankaya ödenmiş ve ilgili varlık üzerinde aktifleştirilmiştir.

Reel faizin tespit edilmesinde öncelikle nominal faiz oranı tespit edilmek istenirse;

$$\text{Nominal Faiz} = \frac{2.400.000}{10.000.000} = \%24$$

Bulunan faizin 13 aylık olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Aynı döneme ilişkin gerçekleşen enflasyon oranı TÜFE yardımı ile bulunmak istenirse;

$$\text{Enflasyon Oranı} = \frac{532,32}{446,45} - 1 = \%19,23$$

Bulunan oranlar reel faiz formülünde yerine yazılması durumunda bulunacak reel faiz:

$$\text{Reel Faiz} = \frac{1 + 0,24}{1 + 0,1923} - 1 = 0,04$$

$$\text{Reel Faiz: } 10.000.000 \times 0,04 = 400.000$$

$$\text{Reel Olmayan Faiz: } 2.400.000 - 400.000 = 2.000.000$$

Dolayısıyla ilgili varlık düzeltmeye tabi tutulduğunda 12.400.000 TL üzerinden değil, 10.400.000 TL üzerinden enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak ve 2.000.000 TL finansman giderlerinde sınıflandırılacaktır (her ne kadar teorik olarak finansman giderleri denmiş olsa da 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin kapsamlı gelir tabloları kapandığı için, sınıflandırma geçmiş yıllar kârları/zararları kaleminde yapılacaktır.) .

b) Doğrudan Enflasyon Oranının Kullanılması: Borçlanılan tutar ile enflasyon oranının çarpılması suretiyle reel olmayan finansman maliyeti tespit edilir.

c) Ortalama Borçlanma Maliyetinin Kullanılması: Döneme ilişkin enflasyon oranı, ortalama borçlanma maliyet oranına bölündükten sonra aktifleştirilen borçlanma maliyeti ile çarpılarak reel olmayan finansman maliyeti bulunur.

Örnek: ABC İşletmesinin aktifinde, borçlanma maliyetinin 800.000 TL olduğu bir makine yer almaktadır. İşletmenin borçlanma maliyetinin aktifleştirildiği dönem itibariyle katlandığı ortalama kredi borçlanma oranı %45'tir. Aynı dönemde gerçekleşen enflasyon oranıysa %40'tır. Reel olmayan finansman maliyeti:

$$ROFM = \frac{0,40}{0,45} \times 800.000 = 711.111 \text{ TL}$$

Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan parasal olmayan varlıklar, tabi oldukları değer düşüklüğüne ilişkin hükümler esas alınarak geri kazanılabilir tutarı veya net gerçekleştirilebilir değerine tekrar indirilecektir (TMS 29, P19).

3.2.1.2.9.2 Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzeltilmesi

Kapsamlı gelir tablosunda yer alan tüm gelir ve gider hesaplarının, finansal tablo unsuru olduğu tarihten itibaren düzeltilmesi gerekmektedir (TMS 29, P26). İfade edilen bu durum aşağıdaki şekilde formüle edilebilir:

$$\text{Düzeltilmiş Tutarı} = \text{İlgili Gelir veya Gider Kalemi} \times \frac{\text{Raporlama Tarihindeki TÜFE Endeksi}}{\text{İşlem Tarihindeki TÜFE Endeksi}}$$

Bazı durumlarda ilgili gelir veya gider kaleminin hangi ayda gerçekleştiğini tam olarak belirlemek mümkün olmayabilir. Böylesi durumlarda dönemsel ortalama (örneğin üç aylık veya altı aylık) endeksin kullanılması da mümkündür.

Bazı gelir veya gider kalemlerinin kayıt tarihinden itibaren düzeltilmesi uygun olmayabilir. Bu durum genellikle, ilgili gelir veya gider hesabının düzeltilmiş finansal durum tablosu üzerinden hesaplanmasından kaynaklanmaktadır (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023). Söz konusu gelir ve gider hesaplarına aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- a) Satışların Maliyeti:** Satılan stokların finansal tablo tarihinde cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilebilmesi için kayıt tarihinden itibaren endekslenerek düzeltilmesi doğru sonuçlar vermeyecektir. Bunun sebebi satışların maliyetinin dönem başı, dönem sonu ve dönem içinde gerçekleşen alışlardan hesaplanarak bulunmasıdır. Aynı şekilde raporlama dönemi sonundaki cari satın alım gücüne göre ölçülmüş satışların maliyetinin doğru şekilde tespitinin yapılması için dönem başında yer alan stokların, dönem içinde alınan stokların dönem sonuna doğru bir şekilde endekslenmesi ve dönem sonunda finansal tabloda yer alan stokların hangi tarihlerden kaldığının bulunmasına yönelik çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Örnek: 2023 yılı dönem başında 12.000.000 TL ticari mala sahip ABC İşletmesinin, dönem içinde almış olduğu ticari mallarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

İlgili Ay	Alım Tutarı (TL)
Ocak	2.100.000
Şubat	1.950.000
Mart	2.000.000
Nisan	1.450.000
Mayıs	1.800.000
Haziran	1.700.000
Temmuz	1.500.000
Ağustos	1.400.000
Eylül	1.300.000
Ekim	2.800.000
Kasım	2.900.000
Aralık	3.100.000

Dönem sonunda 6.000.000 TL ticari malı bulunan ABC İşletmesinin, düzeltilmemiş satılan ticari mal maliyeti hesabının 27.900.000 TL olduğu aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

153 Ticari Mallar

12.000.000 TL (Dönem Başı)	6.000.000 TL (Dönem Sonu)
21.900.000 TL (Dönem İçi Alış)	
	27.900.000 (Satışların Maliyeti)*

* 12.000.000 TL + 21.900.000 – 6.000.000 = 27.900.000 TL

Dönem sonunda kalan ticari malların düzeltilmiş tutarı stok devir hızı yöntemine göre tespit edilmiştir. Düzeltilmiş satılan ticari malların maliyetinin tespiti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Dönem başında yer alan ticari malların dönem sonuna taşınması	<ul style="list-style-type: none"> • $12.000.000 \times \frac{1.859,38}{1.128,45} = 19.772.750$
Dönem içi ticari mal girişlerinin dönem sonuna endekslenmesi	<ul style="list-style-type: none"> • Ocak = $2.100.000 \times \frac{1.859,38}{1.203,48} = 3.244.506$ • Şubat = $1.950.000 \times \frac{1.859,38}{1.241,33} = 2.920.892$ • Mart = $2.000.000 \times \frac{1.859,38}{1.269,75} = 2.928.734$ • Nisan = $1.450.000 \times \frac{1.859,38}{1.300,04} = 2.073.860$ • Mayıs = $1.800.000 \times \frac{1.859,38}{1.300,06} = 2.573.338$ • Haziran = $1.700.000 \times \frac{1.859,38}{1.351,59} = 2.338.687$ • Temmuz = $1.500.000 \times \frac{1.859,38}{1.479,84} = 1.884.711$ • Ağustos = $1.400.000 \times \frac{1.859,38}{1.614,31} = 1.612.535$ • Eylül = $1.300.000 \times \frac{1.859,38}{1.691,48} = 1.429.413$ • Ekim = $2.800.000 \times \frac{1.859,38}{1.749,11} = 2.976.522$ • Kasım = $2.900.000 \times \frac{1.859,38}{1.806,50} = 2.984.889$ • Aralık = $3.100.000 \times \frac{1.859,38}{1.859,38} = 3.100.000$ • Toplam = 30.068.087

Dönem sonu ticari malların endekslenmesi	<ul style="list-style-type: none"> $\frac{27.900.000}{(6.000.000+12.000.000)/2} = 3,1$ $\frac{365}{3,1} = 118$ gün $6.000.000 \times \frac{1.859,38}{1.691,48} = 6.597.289$
--	---

153 Ticari Mallar (Düzeltilmiş)

19.772.750 TL (Dönem Başı)	6.597.289 TL (Dönem Sonu)
30.068.087 TL (Dönem İçi Alış)	
	43.243.548 (Satışların Maliyeti)*

* 19.772.750 TL + 30.068.087 TL – 6.597.289 = 43.243.548 TL

b) Amortisman ve İtfa Giderleri: Satılan mamul maliyeti, genel yönetim giderleri veya diğer gider yerlerinde sınıflandırılan amortisman ve itfa giderleri düzeltilmiş maddi duran varlık veya düzeltilmiş maddi olmayan duran varlıkların değerinden bulunması gerekmektedir.

c) Parasal Olmayan Kalemlerin Gerçeğe Uygun Değerindeki Değişim: Enflasyon muhasebesinin uygulanmadığı dönemlerde, gerçeğe uygun değerde meydana gelen artışlar ve azalışlar doğrudan döneme ilişkin kapsamlı gelir tablosunda sınıflandırılır. Ancak enflasyon muhasebesinin uygulandığı finansal tablolarda gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişimden enflasyon etkisinin ayrıştırılması gerekmektedir. Bu ayrıştırma işlemi için en son gerçeğe uygun değer belirlendiğinde tarihten raporlama tarihine kadar ilgili varlık endekslenmesi gerekmektedir. Raporlama tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değer ile endeksli tutar mukayese edilerek bir değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Endeksli tutarın ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinden az olması durumunda; endekslenen tutar ile endeksli tutar arasındaki fark parasal pozisyon kazanç/kaybında gösterilmeli; endeksli tutar ile gerçeğe uygun değer arasındaki fark ise fonksiyonuna göre ilgili gelir hesabında gösterilmelidir. Tam tersi durumda endeksli tutarın ilgili varlığın gerçeğe uygun değerinden fazla olması durumunda; endekslenen tutar ile endeksli tutar arasındaki fark parasal pozisyon kazanç/kaybında gösterilmeli; endeksli tutar ile gerçeğe

uygun değer arasındaki fark ise fonksiyonuna göre ilgili gider hesabında (değer düşüklüğüne ilişkin hükümler ile paralel olmak üzere) gösterilmelidir.

Örnek: ABC İşletmesi, yatırım amaçlı gayrimenkullerini, sonraki ölçüm yöntemi olarak gerçeğe uygun değerleriyle izlemektedir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişimleri oluştuğu dönemde kâr veya zarar olarak finansal tablolara yansıtmaktadır (TMS 40, P35).

İşletmenin elinde bulundurduğu yatırım amaçlı gayrimenkulün 31 Aralık 2022 tarihindeki değeri 1.200.000 TL, 31 Aralık 2023 tarihindeki değeri ise 2.500.000 TL'dir. Gayrimenkulün endeksli tutar aşağıdaki gibi tespit edilir:

İlgili Varlık Değeri (a)	Düzeltilmeye Esas Tarih (b)	Düzeltilme Katsayısı (c)	Düzeltilmiş Tutar (axc)
1.200.000	31.12.2022	1.859,38/1.128,45= 1,64773	1.977.275

Düzeltilmiş kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak parasal kazanç/kayıp tutarı ile gerçeğe uygun değer kazancı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Enflasyon Düzeltmesi Öncesi Değer (a)	Endeksli Tutar (b)	Gerçeğe Uygun Değer (c)	Parasal Kazanç (b-a)	Gerçeğe Uygun Değer Kazancı (c-b)
1.200.000	1.977.275	2.500.000	777.275	522.725

Örnek üzerinden de görüleceği üzere 1.300.000 TL (2.500.000 – 1.200.000) olan yatırım amaçlı gayrimenkul değer artış kazancı enflasyon düzeltmesi sonrası 522.725 TL'ye düşmüştür. 777.275 TL'lik kazanç ise enflasyonun etkisi olduğundan parasal kazanç içerisinde gösterilmiştir.

3.2.1.2.9.3 Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu karşılaştırmalı dönemin başlangıcından itibaren işletmenin özkaynaklarının hareketlerini gösteren bir tablodur. Özkaynaklar içinde yer alan hesaplar

genel itibariyle parasal olmayan niteliktedir ve enflasyon muhasebesi uygulamasında düzeltilmesi gerekmektedir. Karşılaştırmalı dönemin başlangıcı dahil tabloda sunulan tüm bilgilerin cari satın alım gücü cinsinden ifade edilmesi gerekir.

3.2.1.2.9.4 Nakit Akış Tablosu

TMS 7 Nakit Akış Tablosu'na göre döneme ilişkin nakit akışları; esas (işletme), yatırım ve finansman faaliyetleri olarak sınıflandırılarak raporlanır (TMS 7, P10). Standartta göre nakit akış tablosundaki tüm kalemlerin raporlama dönemi sonunda cari değerleri üzerinden gösterilmesi gerekmektedir (TMS 29, P33). Standart nakit akış tablosunda yer alan tüm kalemlerin düzeltilmesi gerektiğini ifade etmiş olsa da nasıl düzeltileceğine ilişkin bir açıklık getirmemiştir. Uluslararası literatürde nakit akışların düzeltilmesine ilişkin üç farklı yaklaşım yer almaktadır (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023, s. 14):

1. Enflasyonun esas, yatırım ve finansman faaliyetleri için etkisinin ayrı ayrı sunulması ve tablonun en sonunda bir mutabakat olarak nakit üzerindeki enflasyon etkisine yer verilmesi.
2. Nakitteki enflasyon etkisi dahil olmak üzere esas, yatırım ve finansman faaliyetlerindeki etkinin tabloda tek bir tutar olarak sunulması.
3. Enflasyonun esas, yatırım ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan kalemler üzerindeki etkisinin ilgili kalemlerde gösterilmesi ve nakitteki enflasyon etkisinin ayrı olarak sunulması.

Söz konusu üç farklı yaklaşım aşağıdaki tabloda özetlenmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2024):

Tablo 7: Nakit Akış Tablosunun Düzeltilmesine İlişkin Alternatif Yöntemler

İlgili Kalem	Birinci Yaklaşım	İkinci Yaklaşım	Üçüncü Yaklaşım
Esas Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışlarına İlişkin Kalemler	Düzeltilmez	Düzeltilmez	Düzeltilir
Esas Faaliyetlerdeki Enflasyon Etkisi	XXX		

Yatırım Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışlarına İlişkin Kalemler	Düzeltilmez	Düzeltilmez	Düzeltilir
Yatırım Faaliyetlerindeki Enflasyon Etkisi	XXX		
Finansman Faaliyetlerden Kaynaklanan Nakit Akışlarına İlişkin Kalemler	Düzeltilmez	Düzeltilmez	Düzeltilir
Finansman Faaliyetlerindeki Enflasyon Etkisi	XXX		
Enflasyon Etkisi		XXX	
Dönem Başı Nakit ve Nakit Benzerleri			
Nakit ve Nakit Benzerlerindeki Net Artış (Azalış)			
Nakitteki Enflasyon Etkisi	XXX		XXX
Dönem Sonu Nakit ve Nakit Benzerleri			

Kaynak: (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, 2023)

KGK söz konusu bu üç yöntemden üçüncü yaklaşımın uygulanmasını teşvik ettiğini 10 Ocak 2024 tarihinde yapmış olduğu eğitim ile duyurmuştur (Kamu Gözetimi Kurumu, 2024).

3.2.1.3. Muhasebe Standartlarına Göre Oluşturulan Finansal Tablolarda Tartışmalı Konular

Nihai hali 2008 yılında yayımlanan TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 5 sayfa ve 40 paragraftan oluşan bir standarttır. Bu Standart yayımlandıktan sonra UMS'lerde köklü değişiklikler olmuş ve önemli yeni standartlar yayımlanmıştır (örneğin TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 16 Kiralamalar). Dolayısıyla enflasyon muhasebesine ilişkin düzeltmelerin yapıldığı bir ekonomide Standart her soruya cevap verememektedir. KGK'da bu eksikliği dikkate alarak enflasyon düzeltmesine ilişkin 2023 yılının son aylarında kapsamlı bir rehber yayımlamış, 2024 yılının ilk aylarında bu

rehberde bir takım güncellemeler gerçekleştirmiş ve enflasyon düzeltmesine ilişkin duyurunun yayımlandığı 23 Kasım 2023 tarihinden itibaren çeşitli eğitimler düzenlemiştir. Ancak halka açık şirket raporlarının incelenmesi, enflasyon düzeltmesi uygulayan işletmelerin raporlama çalışanlarının sosyal platformlar veya eğitimlerde dile getirmiş olduğu konular incelendiğinde muğlaklığın devam ettiği bir takım konu başlıklarının olduğu görülmüştür. Söz konusu bu başlıklar aşağıda sıralanmış ve çözüm önerileri getirilmiştir.

3.2.1.3.1 Parasal Olmayan ve Cari Değerleri Üzerinden Finansal Tablolarda Gösterilen Kalemler

TMS 29'un 14'üncü Paragrafında bazı parasal olmayan kalemlerin dönem sonunda cari değerleri üzerinden gösterildiğini (örneğin, gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen parasal olmayan kalemler) ve bu sebeple enflasyon etkisine göre düzeltilmeyeceği ifade edilmiştir. Standarttan anlaşılan dönem sonunda gerçeğe uygun değeri üzerinden parasal olmayan varlıklar için herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Bilindiği üzere varlık, finansal durum tablosunda yer bulan bir olgudur. Nitekim KGK'nın yaptığı eğitimlerde gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen ve dönem sonunda gerçeğe uygun değeri tespit edilen varlıklar, finansal durum tablosunda yine gerçeğe uygun değeri üzerinden gösterilecek yani herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Bu noktada dikkate edilmesi gereken husus söz konusu bu varlıklardan dolayı meydana gelen ve kapsamlı gelir tablosunda/özkaynaklarda raporlanan gerçeğe uygun değer artışının içinden enflasyon etkisinin arındırılarak net parasal pozisyon kazanç veya kaybı kaleminde gösterilmesi gerekmektedir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2024).

Örneğin, ABC İşletmesi kullanmış olduğu arsalar için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar'a uygun bir şekilde sonraki ölçüm yöntemi olarak yeniden değerlendirme modelini seçmiştir. İşletmenin envanterinde kayıtlı bir adet arsası mevcuttur. Arsanın 1 Nisan 2023 tarihinde alış değeri 20.000.000 TL olup 31 Aralık 2023 tarihinden gerçeğe uygun değeri 30.000.000 TL'dir.

Enflasyon muhasebesi uygulanmayan bir dönemde yukarıda belirtilen bu değer artışı için 10.000.000 TL özkaynaklar altında raporlanacaktır. Ancak enflasyon muhasebesinin uygulandığı dönemde 10.000.000 TL'lik değer artışının içinden enflasyon kazancının

ayrıştırılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle giriş tarihinden dönem sonuna kadar 20.000.000 TL düzeltilecek; düzeltilmiş değere kadara olan kısım parasal kazanç olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak ve düzeltilmiş değer ile gerçeğe uygun değer arasındaki farkı özkaynaklar altında raporlanacaktır.

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a	GUD Değer Artışı (e)	Enflasyon Arındırılmış GUD Değer Artışı f = (e-d)
20.000.000	Nisan 2023	1,43025*	28.604.966	8.604.966	10.000.000	1.395.034
*2023 Aralık TÜFE'nin 2023 Nisan TÜFE'ye bölünmesiyle elde edilmiştir.						

Sonuç olarak enflasyondan arındırılmış gerçeğe uygun değer artışı 1.395.034 TL olacak ve bu artış özkaynaklar altında maddi duran varlık yeniden değerlendirme artışı olarak raporlanacaktır.

Düzeltilmiş değer gerçeğe uygun değerden daha fazla olması durumunda ise öncelikle ilgili arsa için daha önce ayrılan bir yeniden değerlendirme yedeği varsa söz konusu o yedekten düşüş yapılacaktır. Daha sonra üstünde kalan bir değer düşüşü varsa kâr veya zararda sınıflandırılacak şekilde TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü uyarınca değer düşüklüğü ayrılması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle 31 Aralık 2023 tarihinde arsanın gerçeğe uygun değerinin 25.000.000 TL olduğu varsayılırsa, ilgili arsa için 8.604.966 TL parasal kazanç kapsamlı gelir tablosunda raporlanacak ve 3.604.966 TL kâr veya zararda sınıflandırılacak şekilde değer düşüklüğü kayıtlara alınacaktır.

3.2.1.3.2 Ertelenmiş Verginin Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş Finansal Tablolarda Hesaplanması ve Sunumu

TMS 12 Gelir Vergileri'ne göre vergi gideri (geliri), dönem vergisi ile ertelenmiş verginin toplamından oluşmaktadır. Dönem vergisi, o döneme ait mali kâr üzerinden hesaplanan gelir vergisi iken ertelenmiş vergi, gelecek dönemlerde daha fazla/az vergi ödeneceği için cari yılda kayıt altına alınan ertelenmiş vergi gideri/geliridir.

Ertelenmiş vergi varlıkları, gelecek dönemlerde vergi ödemesi yapılırken vergi matrahından indirilebilecek tutarlardır. Ertelenmiş vergi yükümlülüğü ise gelecek dönemlerde vergi ödemesi yapılırken vergi matrahına ilave edilecek tutarlardır.

Ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü tespit edilirken vergiye esas değer ile defter değerinin mukayese edilmesi gerekmektedir.

TMS'lere göre uygulanan enflasyon muhasebesinde düzeltmenin karşılaştırmalı dönemin başlangıcından beri (genellikle 1 Ocak 2022) yapılacak olması ve VUK uyarınca yapılacak enflasyon düzeltmesinin cari dönemin sonu olan 31 Aralık 2023 tarihinde yapılacak olması açılış finansal durum tablosunda ve karşılaştırmalı döneme ait finansal tablolarda ertelenmiş verginin nasıl tespit edileceği sorusunu gündeme getirmiştir.

Ertelenmiş verginin doğru şekilde tespit edilebilmesi için izlenecek adımlar aşağıdaki gibi olacaktır:

1. Açılış finansal durum tablosunda TMS'lere göre hesaplanan düzeltilmiş değerler tespit edilecektir.
2. Açılış finansal durum tablosunda düzeltilmiş defter değerleri ile açılış finansal durum tablosu tarihindeki vergiye esas değerleri mukayese edilerek düzeltilmiş ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tespit edilecektir.
3. Açılışta bulunan düzeltilmiş ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğünü oluşturan indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farkların özü dikkate alınarak ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün parasal ve parasal olmayan olarak ayrıştırılması gerekmektedir. Parasal olmayan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü dönem sonuna kadar endekslenmeli ve açılış finansal durum tablosundaki değerleri ile arasındaki farklar net parasal pozisyon kazancı/kaybı kaleminde gösterilmelidir.
4. Karşılaştırmalı dönemin sonunda, açılış finansal durum tablosunda hesaplanan düzeltilmiş değerler dönem sonuna kadar enflasyon muhasebesinde yer alan ilkelere göre düzeltilir ve tekrardan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü tespit edilir (düzeltilmiş defter değeri ile karşılaştırmalı finansal tablo tarihinde ilgili varlıkların vergiye esas değerleri mukayese edilmek suretiyle.)
5. Karşılaştırmalı dönemin sonunda hesaplanan düzeltilmiş ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünü oluşturan indirilebilir ve vergilendirilebilir geçici farkların özü dikkate alınarak ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğünün parasal ve parasal olmayan olarak ayrıştırılması gerekmektedir. Parasal olmayan ertelenmiş vergi varlığı ve yükümlülüğü dönem sonuna kadar endekslenmeli ve karşılaştırmalı

dönemde yer alan değerleri ile arasındaki farklar net parasal pozisyon kazancı/kaybı kaleminde gösterilmelidir.

6. Cari dönemin sonuna ait enflasyon muhasebesine ilişkin ilkeler dikkate alınarak tespit edilen defter değerleri ile vergiye esas değerleri mukayese edilmek suretiyle tekrardan bir ertelenmiş vergi hesaplanacaktır. Ancak bu tarihte VUK uyarınca enflasyon düzeltilmesi yapıldığı için dikkat edilmesi gereken konu vergiye esas değerler tespit edilirken VUK uyarınca gerçekleştirilen enflasyon düzeltilmesi sonucu ulaşılan rakamların dikkate alınması gerekliliğidir.

Örneğin³, 1 Ocak 2021 tarihinde yatırım amacıyla 100.000 TL'ye alınan bir arsa TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul'e uygun bir şekilde maliyet bedeliyle ölçülmektedir. Açılış finansal durum tablosunda arsanın düzeltilmiş değeri 133.830 TL olacak ve vergi değeri değişmeyen arsa için 33.830 TL vergilendirilebilir geçici fark ortaya çıkacaktır. 33.830 TL'nin %25 olan kurumlar vergisi oranı ile çarpılması sonucu 8.458 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü ortaya çıkacaktır. 31 Aralık 2022 tarihinde ilgili arsanın düzeltilmiş değeri 219.842 TL olacaktır. Dönem başında 8.458 TL olan ertelenmiş vergi yükümlülüğünün endekslenmesi sonucu bulunacak değer 13.894 TL olacak ve 5.436 TL (13.894 TL – 8.458 TL) parasal kayıp olarak kapsamlı gelir tablosunda yerini alacaktır. 219.842 TL'den 100.000 TL çıkarıldığında 119.842 TL vergilendirilebilir geçici fark olacaktır. 119.842 TL'lik vergilendirilebilir geçici fark %25 olan kurumlar vergisi ile çarpıldığında 29.960 TL düzeltilmiş ertelenmiş vergi yükümlülüğü bakiyesi bulunacaktır. 29.960 TL'den 13.894 TL çıkarıldığında 16.066 TL döneme ilişkin ertelenmiş vergi gideri kapsamlı gelir tablosunda raporlanacaktır. 31 Aralık 2023 tarihinde ilgili arsanın TMS'lere göre düzeltilmiş değeri 362.240 TL ve vergi değeri 499.678 TL olacaktır. Dolayısıyla 2023 yılı sonunda 137.438 TL indirilebilir geçici fark ortaya çıkacaktır. Önceki dönem sonunda 29.960 TL olarak raporlanan ertelenmiş vergi yükümlülüğünün endekslenmesi sonucu bulunacak değer 49.366 TL olacak ve aradaki fark olan 19.406 TL parasal kayıp olarak kapsamlı gelir tablosunda raporlanacaktır. 137.438 TL'lik indirilebilir geçici fark %25 olan kurumlar vergisi oranıyla çarpılmak suretiyle toplam 34.360 TL ertelenmiş vergi varlığı bakiyesi bulunacaktır. 34.360 TL olan ertelenmiş vergi

³ Örnek içinde bulunan düzeltilmiş değerler için TÜİK tarafından açıklanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) dikkate alınmıştır. Yani 133.830 TL, Aralık 2021 TÜFE'nin Ocak 2021 TÜFE'ye bölünmesi sonucu çıkan düzeltme katsayısı ile 100.000 TL'nin çarpılması sonucu bulunmuştur.

varlığı bakiyesiyle, endekslenerek bulunan 49.366 TL'lik ertelenmiş vergi yükümlülüğü bakiyesinin toplanması sonucu döneme ilişkin 83.726 TL ertelenmiş vergi geliri kapsamlı gelir tablosunda raporlanacaktır.

3.2.1.3.3 Ana Ortaklığın Enflasyon Düzeltmesi Kapsamında Olması ve Bağlı Ortaklıkların Durumu

23 Kasım 2023 tarihinde KGK tarafından yayımlanan duyuru ile enflasyon düzeltmesine göre finansal tablolarını düzeltecek işletmeler belirlenmiş ve 2023 yıl sonunda düzenlenecek finansal tablolarında kendi alanlarında düzenleme ve denetleme yetkisi olan kurum ya da kuruluşların farklı bir geçiş tarihi belirleyebileceği ifade edilmiştir. Daha sonra Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu (SEEDK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) 2023 yıl sonunda kendi alanlarında yer alan başta banka ve sigorta şirketleri için enflasyon düzeltmesi yapılmayacağını duyurmuştur. Özellikle bağlı ortaklık konumunda yer alan banka ve sigorta şirketlerinin enflasyona göre düzeltilmemiş finansal tabloları mı yoksa konsolidasyon amacıyla enflasyona göre düzeltilmiş finansal tabloları mı konsolide edeceği tartışma konusu olmuştur.

Belirsizliğin olabildiği bu durum TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar'ın B87 Paragrafına uygun olarak değerlendirildiğinde, ana ortaklığın uygulamış olduğu muhasebe politikalarının bağlı ortaklıklar tarafından da uygulanmış olması veya gruba dahil bağlı ortaklıkların finansal tablolarında gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla ana ortaklığın konsolide finansal tablolarında enflasyon düzeltmesi yapıyor olması durumunda, bağlı ortaklıklarında enflasyon muhasebesi ilkelerine göre finansal tabloların konsolide edilmesi gerekmektedir.

3.2.1.4. TMS 29 ile Yerel Vergi Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesinin Karşılaştırılması

Her iki düzenlemenin de amacı finansal tablolarda yer alan tutarların cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilmesi olsa da aralarında bir çok fark yer almaktadır. Söz konusu bu farklar aşağıdaki tabloda konularına göre ifade edilmiştir:

Tablo 8: TMS 29 ve VUK'a Göre Enflasyon Muhasebesi Karşılaştırılması

	TMS 29 Uluslararası Düzenleme	VUK Yerel Mevzuat
Düzeltilecek Finansal Tablolar	<ul style="list-style-type: none"> • Finansal durum tablosu • Kapsamlı gelir tablosu • Özkaynak değişim tablosu • Nakit akış tablosu ve • Dipnotlar 	<ul style="list-style-type: none"> • Bilanço
Kapsamına Giren İşletmeler	<ul style="list-style-type: none"> • İhtiyari veya zorunlu olarak TMS/TFRS uygulamayı seçen tüm işletmeler. 	<ul style="list-style-type: none"> • Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri.
Kullanılacak Endeks	<ul style="list-style-type: none"> • Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) 	<ul style="list-style-type: none"> • Yurt-İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE)
Birikmiş Enflasyon Etkisinin Yansıtılacağı Dönem	<ul style="list-style-type: none"> • Karşılaştırmalı dönemin başlangıcı (31 Aralık 2023 tarihinde biten yıllık dönem için 1 Ocak 2022) 	<ul style="list-style-type: none"> • Raporlama tarihi (31 Aralık 2023)
Uygulanmasına İlişkin Kriterler	<ul style="list-style-type: none"> • Nüfusun çoğunluğu servetini yerel para biriminden ziyade parasal olmayan varlıklarda veya istikrarlı bir döviz kurunda tutar, • Fiyatlar döviz cinsinden ifade edilir, • Satışlar ve alışların vadeli ve peşin fiyatları farklıdır, • Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir fiyat endeksine bağlıdır, • Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşma veya aşmaktadır. 	<ul style="list-style-type: none"> • Cari yılın enflasyon oranının %10'u geçmesi ve • Son üç yılın enflasyon oranının kümülatif %100'ü geçmesi.

<p>Olağanüstü Yedekler</p>	<ul style="list-style-type: none"> TMS'ye göre olağanüstü yedekler, geçmiş yıllar kârları/zararları içinde sınıflandırılır ve serbest yedek olarak görülür. Bundan dolayı açılış finansal durum tablosuna kadar herhangi bir düzeltme yapılmaz. 	<ul style="list-style-type: none"> Düzeltemeye tabi tutulur.
<p>Sermayenin Endekslenmesi</p>	<ul style="list-style-type: none"> Tescil tarihinden itibaren endekslenir. 	<ul style="list-style-type: none"> Sermayeye eklenme türüne göre nakit, tescil, mülkiyetin intikal ettiği tarih gibi çeşitli tarihlerden itibaren endekslenir.
<p>ROFM</p>	<ul style="list-style-type: none"> Özellikli varlık olarak adlandırılan varlıklarda olabilecek aktifleştirilen finansman giderleri için herhangi bir varlık sınırlaması yoktur. Uygulanacak yöntem standart tarafından net bir şekilde çizilmemiştir. 	<ul style="list-style-type: none"> Reel olmayan finansman maliyeti oluşabilecek hesaplar sınırlı olmakla birlikte uygulanacak yöntemlerde tebliğ ile belirlenmiştir.
<p>Stokların Endekslenmesi</p>	<ul style="list-style-type: none"> Satın alma tarihlerinden itibaren endekslenir. Kolaylaştırıcı bir yöntem standart tarafından veya KGK tarafından getirilmemiştir. Ancak KGK'nın yayımlanmış olduğu rehberde stokların enflasyon etkisine göre düzeltilmesinde stok devir hızı yönteminin uygulanmıştır. 	<ul style="list-style-type: none"> Deftere kayıt tarihinden itibaren düzeltilir. Toplulaştırılmış (kolaylaştırıcı) uygulamalar kullanılabilir: <ul style="list-style-type: none"> Stok devir hızı (sadece 31 Aralık 2023 tarihli finansal tablo için), Basit ortalama (31 Aralık 2023 tarihli ve devam eden dönemlerde kullanılabilir), Hareketli ağırlıklı ortalama (31 Aralık 2023

		tarihli finansal tabloda uygulanmayacak olup devam eden yıllarda uygulanabilir).
Değer Düşüklüğüne İlişkin Hükümler	<ul style="list-style-type: none"> Enflasyon düzeltilmesi uygulandıktan sonra kapsamına girdiği değer düşüklüğü hükümlerine göre ilgili varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığına bakılır. Örneğin stoklar için net gerçekleşebilir değer, maddi duran varlıklar için geri kazanılabilir tutar gibi. 	<ul style="list-style-type: none"> Değer düşüklüğüne ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Ancak enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş olan ve 2023 yıl sonu itibariyle bilançoda yer alan amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetlerin (stok, arsa vb.) devam eden dönemlerde düzeltilmiş değerlerinin altında satılması durumunda, enflasyon düzeltilmesine isabet eden zarar, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.
Kiralanan Varlığın Endekslenmesi	<ul style="list-style-type: none"> Kiracı açısından finansal veya faaliyet kiralaması ayrımı söz konusu değildir. Dayanak varlığın düşük değerli olmadığı veya kısa süreli olmadığı tüm kiralamalar için finansal tablolara kullanım hakkı varlığı alınır ve parasal olmayan söz konusu bu kalem enflasyon etkisine göre düzeltilir. 	<ul style="list-style-type: none"> Sadece 4842 sayılı Kanun kapsamında yer alan finansal kiralama sözleşmelerine ilişkin, kiralanan varlıklar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulur.

4. BÖLÜM

UYGULAMA ÖRNEĞİ

4.1. UYGULAMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Enflasyon muhasebesi 2023 yılı içinde hem vergi temelli hazırlanan finansal tablolarda hem de uluslararası düzenlemelere uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda zorunlu hale gelmiştir. Türkiye’de en son 2004 yılında uygulanmış olması, gelişmiş ekonomilerde yüksek enflasyonun olmamasından kaynaklı olarak enflasyon muhasebesi konusunda yapılan çalışmalar hem Türkiye’de hem de uluslararası literatürde yetersizdir. Özellikle TMS 29’a göre enflasyon muhasebesi düzeltmeleri yapacak işletmeler için; üç adet finansal durum tablosu, iki adet kapsamlı gelir tablosu, iki adet nakit akış tablosu ve iki döneme ilişkin özkaynak değişim tablosu bilgilerinin hazırlanacak olması düzeltme işlemlerini zorlaştırmaktadır. Uygulama örneğinin amaçlarından birisi de hazırlanması zor olan söz konusu bu tabloların nasıl hazırlanacağına ilişkin rehberlik sağlamaktır. Diğer bir amacı ise aynı olay ve işlemlere karşı hem yerel mevzuat hem de TMS 29’da yer alan enflasyon düzeltmesi işlemlerinin uygulanması ile farklılaşacak finansal tabloların gözlerin önüne serilmesi olacaktır.

4.2. UYGULAMANIN YÖNTEMİ

Bilanço esasına göre defter tutan ve finansal tablolarını ayrıca TMS/TFRS’lere uygun olarak hazırlayan ABC Mağazaları ve Perakende Ticaret A.Ş. (İşletme) 1 Ocak 2021 tarihinde kurulmuştur. Söz konusu İşletmenin 2023 yılı sonuna kadar gerçekleştirdiği işlemler esas alınarak 31 Aralık 2023 tarihli finansal tabloları hazırlanacaktır. Söz konusu bu tablolar hazırlanırken vergi mevzuatına uygun bir şekilde enflasyon düzeltmesi sadece 31 Aralık 2023 tarihli bilançoda yapılacaktır. Ayrıca, TMS 29’da yer alan muhasebe ilkelerine uyum sağlayabilmek için açılış finansal durum tablosu ve 31 Aralık 2022 ve 31 Aralık 2023 tarihli finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu hazırlanacaktır.

4.3. TMS 29'A GÖRE ENFLASYON DÜZELTMESİ

4.3.1. İşletmenin 2021 Yılı İçinde Gerçekleştirdiği İşlemler

1. İşletme 1 Ocak 2021 tarihinde 20.000.000 TL sermaye ile kurulmuştur. Söz konusu sermaye aynı tarihte tescil edilmiştir. Söz konusu sermayenin 15.000.000 TL'si kuruluş anında işletmenin banka hesabına nakit olarak getirilmiş, geriye kalan 5.000.000 TL ise 15 Ekim 2021 tarihinde 3 adet taşıt olarak işletmeye konulacaktır.
2. 1 Ocak 2021 tarihinde, 20.000.000 TL'ye bir yönetim binası alınmıştır. Söz konusu bina için 10 yıl vadeli banka kredi kullanılmıştır. Banka kredisi yılda bir taksit ödemeli olup, sene sonlarında yapılacak, yıllık %25 faiz oranına sahiptir. Binanın faydalı ömrü Vergi Usul Kanunu ilgili tebliğlerine göre 50 yıl iken TMS 16 Maddi Duran Varlıklar uyarınca 20 yıl olarak belirlenmiştir.
3. 10 Ocak 2021 tarihinde yönetim binasında kullanılmak üzere 3.000.000 TL değerinde demirbaş alınmıştır. Söz konusu bedel satıcıya 6 ay vadeli olarak borçlanılmıştır. Demirbaşın faydalı ömrü hem Vergi Usul Kanunu ilgili tebliğlerine göre hem de TMS 16 Maddi Duran Varlıklar uyarınca 4 yıl olarak belirlenmiştir.
4. 20 Ocak 2021 tarihinde 8.000.000 TL peşin bedelle ticari mal alınmıştır.
5. 5 Şubat 2021 tarihinde 2.000.000 TL'lik daha ticari mal alınmıştır. Söz konusu bedel satıcıya 3 ay sonra ödenecektir. Önemli bir finansman bileşenin olmadığı varsayılmıştır.
6. 10 Şubat 2021 tarihinde 12.000.000 TL'lik mal satılmıştır. Malın bedelinin 6.000.000 TL'si satış anında tahsil edilmiş geriye kalanı için 3 ay vadeli senet alınmıştır.
7. 5 Mayıs 2021 tarihinde, 5 Şubat 2021 tarihinde alınan ticari mal için borç ödenmiştir.
8. 10 Mayıs 2021 tarihinde, 10 Şubat 2021 tarihinde yapılan satış için alınan senet tahsil edilmiştir.

9. 1 Temmuz tarihinde yıllık kira bedeli 400.000 TL olan bir mağaza, 4 yıllığına kiralanmıştır. Kira bedeli banka yoluyla peşin ödenmiştir. Kiralanan mağaza pazarlama faaliyetlerinde kullanılacaktır.
10. 10 Temmuz 2021 tarihinde, 10 Ocak 2021 tarihinde alınan demirbaşlar için borç ödenmiştir.
11. 21 Ağustos tarihinde 9.000.000 TL'lik satış yapılmıştır. Söz konusu satış işlemi 6 ay vadeli olarak gerçekleşmiştir.
12. 15 Ekim 2021 tarihinde işletme ortağı kuruluştan kalan ödenmemiş 5.000.000 TL tutarında sermaye için, 3 adet taşıt getirmiş ve işletme adına devir işlemleri aynı gün yerine getirilmiştir. Taşıtların değerleri, kullanım yeri, faydalı ömürleri vb. bilgileri aşağıdaki gibidir:

Taşıtlar	Edinim Bedeli (TL)	Amortisman Süresi (VUK)	Faydalı Ömür (TMS 16)	Kullanım Yeri
Taşıt 1	1.200.000	60 Ay	24 Ay	Pazarlama
Taşıt 2	1.800.000	60 Ay	96 Ay	Yönetim
Taşıt 3	2.000.000	60 Ay	96 Ay	Yönetim

13. 11 Kasım 2021 tarihinde işletmenin ortağına 250.000 TL borç verilmiştir.
14. Yıl sonunda işletmenin 20 çalışanı için 150.000 TL kıdem tazminatı karşılığı hesaplanmıştır. Çalışanlardan 5 kişinin yönetim binasında, 15 kişinin ise pazarlama bölümünde çalıştığı varsayılmıştır.
15. İşletme, 20.000.000 TL maliyetli binası için, sonraki ölçüm yöntemi olarak yeniden değerlendirme modelini benimsemiştir. 31 Aralık 2021 tarihinde yapılan yeniden değerlendirme sonucunda ilgili binanın gerçeğe uygun değeri 25.000.000 TL olduğu varsayılmıştır. Yeniden değerlendirme artışlarının finansal tablolarda gösterimi brüt yönteme göre yapılmıştır.
16. Satışlarının maliyetini aralıklı envanter yöntemine göre tutan işletmenin dönem sonunda kalan stok bakiyesi 1.500.000 TL'dir.
17. Yıllık gelir vergisi oranı %25'tir.

Gerçekleşen işlemlerin muhasebe kayıtları, hesaplamaları; dönem sonuna ait gelir tablosu ve finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

	01.01.2021		
1	501 Ödenmemiş Sermaye Hesabı	20.000.000	
	500 Sermaye Hesabı		20.000.000
1	102 Bankalar	15.000.000	
	501 Ödenmemiş Sermaye		15.000.000

	01.01.2021		
2	252 Binalar	20.000.000	
	400 Banka Kredileri		14.398.549
	300 Banka Kredileri*		5.601.451
* 20.000.000 TL tutarındaki uzun dönemli kredinin dönemde ödenecek kısmı 5.601.451 TL olarak bulunmuştur. Söz konusu kredinin itfa tablosu muhasebe kayıtlarından sonra verilmiştir.			

	10.01.2021		
3	255 Demirbaşlar	3.000.000	
	336 Diğer Çeşitli Borçlar		3.000.000

	20.01.2021		
4	153 Ticari Mallar	8.000.000	
	102 Bankalar		8.000.000

5	_____05.02.2021_____		
	153 Ticari Mallar	2.000.000	
	320 Satıcılar		2.000.000

6	_____10.02.2021_____		
	102 Bankalar	6.000.000	
	121 Alacak Senetleri	6.000.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		12.000.000

7	_____05.05.2021_____		
	320 Satıcılar	2.000.000	
	102 Bankalar		2.000.000

8	_____10.05.2021_____		
	102 Bankalar	6.000.000	
	121 Alacak Senetleri		6.000.000

9	_____01.07.2021_____		
	25X.01 Kullanım Hakkı Varlıkları	1.600.000	
	102 Bankalar		1.600.000

10	_____10.07.2021_____		
	336 Diğer Çeşitli Borçlar	3.000.000	

	102 Bankalar		3.000.000
--	--------------	--	-----------

	21.08.2021		
11	120 Alıcılar	9.000.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		9.000.000

	15.10.2021		
12	254 Taşıtlar	5.000.000	
	501 Ödenmemiş Sermaye		5.000.000

	15.10.2021		
13	131 Ortaklardan Alacaklar	250.000	
	102 Bankalar		250.000

Dönem sonu kayıtları:

	31.12.2021		
14	631* Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	112.500**	
	632 Genel Yönetim Giderleri	37.500***	
	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		150.000

* Gider hesapları kullanılmaksızın doğrudan gelir tablosu hesapları kullanılmıştır.

** 150.000 TL olarak hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı 20 çalışan için hesaplanmıştır. Çalışanların 15'i pazarlama bölümünde olduğundan $150.000 \times 15/20 = 112.500$ TL'si Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerine atılmıştır.

*** 150.000 TL olarak hesaplanan kıdem tazminatı karşılığı 20 çalışan için hesaplanmıştır. Çalışanların 5'i yönetim bölümünde olduğundan $150.000 \times 5/20 = 37.500$ TL'si Genel Yönetim Giderlerine atılmıştır.

	31.12.2021		
2	66X Finansman Giderleri	5.000.000	
	400 Banka Kredileri		5.000.000
2	300 Banka Kredileri	5.601.451	
	102 Bankalar		5.601.451
2	400 Banka Kredileri	5.601.451	
	300 Banka Kredileri		5.601.451

	31.12.2021		
3	632 Genel Yönetim Giderleri	750.000*	
	258 Birikmiş Amortismanlar		200.000
* 3.000.000 TL olan demirbaşın döneme ilişkin amortisman gideri = $3.000.000 / 4 = 750.000$ TL olarak bulunmuştur.			

	31.12.2021		
2	632 Genel Yönetim Giderleri	1.000.000*	
	258 Birikmiş Amortismanlar		1.000.000
* 20.000.000 TL olan binanın döneme ilişkin amortisman gideri = $20.000.000 / 20 = 1.000.000$ TL olarak bulunmuştur.			

	31.12.2021		
9	631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	200.000*	
	258.01 Birikmiş Amortismanlar		200.000
* 1.600.000 TL olan kullanım hakkı varlığının döneme ilişkin amortisman gideri = $1.600.000 / 4 \times 1/2 = 200.000$ TL olarak bulunmuştur.			

	31.12.2021		
12	631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	150.000*	
	258 Birikmiş Amortismanlar		150.000
* 1.200.000 TL olan taşıtın döneme ilişkin amortisman gideri = $1.200.000 / 24 \times 3 = 150.000$ TL olarak bulunmuştur.			
12	632 Genel Yönetim Giderleri	118.750*	
	258 Birikmiş Amortismanlar		118.750
* 1.800.000 TL olan taşıtın döneme ilişkin amortisman gideri = $1.800.000 / 96 \times 3 = 56.250$ TL + 2.000.000 olan taşıtın döneme ilişkin amortisman gideri = $2.000.000 / 96 \times 3 = 62.500$ TL Taşıtlardan genel yönetim giderleri içinde sınıflandırılması gereken amortisman giderleri = $56.250 + 62.500 = 118.750$ TL			

	31.12.2021*		
16	252 Binalar	6.315.789	
	5XX Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları		6.000.000
	258 Birikmiş Amortismanlar		315.789
* Yeniden değerlendirme sonrası değeri 25.000.000 TL'ye çıkan binalar için;			
<ul style="list-style-type: none"> • Değerleme öncesi ilgili binanın net değeri = $20.000.000 - 1.000.000 = 19.000.000$ TL'dir. • Söz konusu binada meydana gelen değer artışı oransal olarak $(25.000.000/19.000.000) - 1 = \%31,5789$; tutar olarak $25.000.000 - 19.000.000 = 6.000.000$ TL • İşletme tarafından yeniden değerlemeye tabi varlıklar için TMS 16'ya uygun olarak brüt yöntemin uygulanmasından binanın ve birikmiş amortismanın defter değerleri $\%31,5789$ oranında arttırılması gerekmektedir. • Binanın değerinde meydana gelen artış : $20.000.000 \times 0,3158 = 6.315.789$ TL • Birikmiş amortismanında meydana gelen artış : $1.000.000 \times 0,3158 = 315.789$ TL 			

Çekilen Krediyeye İlişkin Ödeme Planı:

Dönem	Dönem Başı Kredi Tutarı	Döneme İlişkin Kredi Faizi	Taksit Ödemeleri	Dönem Sonu Kalan Bakiyeler
2021	20.000.000	5.000.000*	-5.601.451**	19.398.549***
2022	19.398.549	4.849.637	-5.601.451	18.646.735
2023	18.646.735	4.661.684	-5.601.451	17.706.967
2023	17.706.967	4.426.742	-5.601.451	16.532.258
2024	16.532.258	4.133.064	-5.601.451	15.063.871
2025	15.063.871	3.765.968	-5.601.451	13.228.387
2026	13.228.387	3.307.097	-5.601.451	10.934.033
2027	10.934.033	2.733.508	-5.601.451	8.066.090
2028	8.066.090	2.016.522	-5.601.451	4.481.161
2029	4.481.161	1.120.290	-5.601.451	0

* Döneme ilişkin kredi faizi = Dönem başı kredi tutarı x 0,25

** 10 yıl boyunca ödenecek sabit kredi tutarı anüitenin bugünkü değer formülü ile aşağıdaki gibi bulunmuştur:

$$20.000.000 = \text{Taksit Ödemeleri} \times \frac{(1+0,25)^{10}-1}{(1+0,25)^{10} \times 0,25}$$

*** Dönem sonu kalan toplam kredi bakiyesi, dönem başı kredi toplamına döneme ilişkin faiz giderinin eklenmesiyle bulunan tutardan döneme ilişkin sabit ödemelerin çıkarılması suretiyle bulunmuştur.

2021 yılının sonunda finansal durum tablosunda yer alması gereken ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü; kâr ve zararlar ile ilişkilendirilmesi gereken ertelenmiş vergi geliri ve gideri; özkaynaklarla ilişkilendirilmesi gereken ertelenmiş vergi geliri ve ertelenmiş vergi gideri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Ertelenmiş Vergi Etkisi Doğuran Unsurlar	Raporlanması Gereken Bölüm	
	Kâr veya Zarar	Özkaynaklar
Bina	x	x
Taşıtlar	x	o
Kıdem Tazminatı Karşılığı	x	o

x: Kapsamına girdiğini göstermektedir.
o: Kapsamına girmediğini göstermektedir.

Her bir finansal tablo unsuru için ertelenmiş vergi hesaplanmasının detayları:

Taahhütler için:

	Taahhüt 1	Taahhüt 2	Taahhüt 3
VUK Net Değer	1.140.000	1.710.000	1.900.000
TFRS Değer	1.050.000	1.743.750	1.937.500
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	90.000	(33.750)	(37.500)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	22.500	(8.438)	(9.375)

Kıdem tazminatı karşılığı için:

	Kıdem Tazminatı Karşılığı
VUK Net Değer	0
TFRS Değer	150.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	150.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	37.500

Binanın kâr veya zarar ile ilişkilendirilen kısmı için (faydalı ömürlerin farklı olmasından kaynaklanan kısım):

	Bina
VUK Net Değer	19.600.000
TFRS Değer	19.000.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	600.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	150.000

Binanın özkaynaklar ile ilişkilendirilen kısmı için (yeniden değerlemeden kaynaklanan kısım):

	Kıdem Tazminatı Karşılığı
VUK Net Değer	19.000.000
TFRS Değer	25.000.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	(6.000.000)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	(1.500.000)

Toplam kâr veya zararda sınıflandırılan ertelenmiş vergi geliri/(gideri):

İlgili Finansal Tablo Unsuru	Tutar (TL)
Taşıtlar	4.688 = 22.500 + (8.438) + (9.375)
Kıdem Tazminatı Karşılığı	37.500
Bina	150.000
Toplam Ertelenmiş Geliri/(Gideri)	192.188

Toplam özkaynaklarda/kapsamlı gelirden sınıflandırılan ertelenmiş vergi geliri/(gideri):

İlgili Finansal Tablo Unsuru	Tutar (TL)
Bina	(1.500.000)
Toplam Ertelenmiş Geliri/(Gideri)	(1.500.000)

Finansal durum tablosunda yer alması gereken ertelenmiş vergi varlığı/yükümlülüğü tutarı:

İlgili Finansal Tablo Unsuru	Tutar (TL)
Ertelenmiş Vergi Varlığı	60.000 = 22.500 + 37.500
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.367.813 = (1.500.000 – 150.000)* + 9.375 + 8.438
* Yeniden değerlemeden kaynaklı oluşan 1.500.000 TL ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile faydalı ömür tahminlerinden ötürü ortaya çıkan 150.000 TL ertelenmiş vergi varlığı; aynı	

varlığa (binaya) ilişkin olarak ortaya çıktığından söz konusu tutarlar arasındaki fark doğrudan ertelenmiş vergi yükümlülüğü ile ilişkilendirilmiştir.

Aralıklı envanter yöntemini benimseyen İşletmenin döneme ilişkin satışlarının maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

153 Ticari Mallar	
Dönem Başı Bakiye (a)	0
Dönem İçi Girişler (b)	10.000.000
Dönem Sonu Bakiye (c)	1.500.000
Satışların Maliyeti (a+b-c)	8.500.000

Döneme ilişkin TFRS uyarınca hazırlanması gereken kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

Kalemler	Tutar (TL)
Yurtiçi Satışlar (a)	21.000.000
Satışların Maliyeti (b)	(8.500.000)
Brüt Kâr/Zarar (c = (a-b))	12.500.000
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (d)	(462.500)
Genel Yönetim Giderleri (e)	(1.906.250)
Faaliyet Kârı (f = c - (d + e))	10.131.250
Finansman Giderleri (g)	(5.000.000)
Vergi Öncesi Dönem Kârı (h= (f - g))	5.131.250
Vergi Gideri (k = (i + j))	(1.282.813)
Dönem Vergisi (i)	(1.475.000)*
Ertelenmiş Vergi Geliri (j)	192.188
Dönem Net Kârı (l = (h+k))	3.848.438
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (m)	6.000.000
Yeniden Değerleme Artışları Vergi Etkisi (n)	(1.500.000)
Toplam Kapsamlı Gelir (o = (l + m + n))	8.348.438

* VUK'a göre bulunması gereken dönem net kârı 5.900.000 TL'dir. Söz konusu bu matrah tutarı %25 vergi oranı ile çarpılarak dönem vergisi tespit edilmiştir.

Yukarıda yapılan kayıtlar ve hesaplamalara uygun olarak, 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosu aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2021 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
Dönen Varlıklar	17.298.549	Kısa Vadeli Yükümlülük	7.076.451
Nakit ve Nakit Benzerleri	6.548.549	Kısa Vadeli Borçlanmalar	5.601.451
Ticari Alacaklar	9.000.000	Dönem Kârı Vergi	1.475.000
Diğer Alacaklar	250.000	Yükümlülüğü	
Stoklar	1.500.000	Uzun Vadeli Yükümlülük	15.314.910
		Uzun Vadeli Borçlanmalar	13.797.098
Duran Varlıklar	33.441.250	Uzun Vadeli Karşılıklar	150.000
Maddi Duran Varlıklar	33.381.250	Ertenmiş Vergi	1.367.813
Binalar	26.315.789	Yükümlülüğü	
Taşıtlar	5.000.000	Özkaynaklar	28.348.438
Demirbaşlar	3.000.000	Ödenmiş Sermaye	20.000.000
Kullanım Hakkı Varlığı	1.600.000	Maddi Duran Varlık	4.500.000*
		Yeniden Değerleme Artışları	
Birikmiş Amortismanlar	(2.534.539)	Dönem Net Kârı	3.848.438
Ertenmiş Vergi Varlığı	60.000		
Toplam Varlıklar	50.739.399	Toplam Kaynaklar	50.739.399
* 6.000.000 TL olan yeniden değerlendirme artışı etkisinden oluşan 1.500.000 TL'lik ertelenmiş vergi gideri çıkarılarak bulunmuştur.			

4.3.2. Enflasyon Düzeltmesi Kapsamında 1 Ocak 2022 Tarihli Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması

Açılış finansal durum tablosunun hazırlanması aşağıdaki belirtilen sırada olacaktır:

1. 31.12.2021 tarihli finansal durum tablosunda yer alan parasal ve parasal olmayan kalemler ayrıştırılacaktır.

2. Parasal olmayan kalemler, tarihi maliyet esasına göre izlenen ve cari değeri ile izlenenler olmak üzere ayrıştırılacaktır.
3. Parasal olmayan kalemler düzeltilecektir.
4. Net parasal pozisyon kazanç/kayıp tespit edilecektir.
5. Düzeltilmiş defter değerleri üzerinden ertelenmiş vergi tekrar hesaplanacaktır.
6. Yeniden değerleme artışları geçmiş yıl kârlarına atılmak suretiyle iptal edilecektir.
7. 2021 yılına ait dönem kârı, geçmiş yıl kârlarına atılarak yeniden sınıflandırılacaktır
8. Düzeltilmiş geçmiş yıllar kâr/zararı tespit edilecektir.
9. Düzeltilmiş finansal durum tablosu hazırlanacaktır.

4.3.2.1. Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Ayrımının Yapılması

31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosunda yer alan kalemler parasal veya parasal olmayan olarak aşağıda tasnif edilmiştir:

Finansal Durum Tablosunda Yer Alan Kalemler	Parasal	Parasal Olmayan
Bankalar	x	
Alicılar	x	
İlişkili Taraflardan Alacaklar	x	
Ticari Mallar		x
Binalar		x
Taşıtlar		x
Demirbaşlar		x
Kullanım Hakkı Varlığı		x
Birikmiş Amortismanlar		x
Ertelenmiş Vergi Varlığı	Düzeltilmiş tutarlar üzerinden tekrar hesaplanacaktır.	
Kısa Vadeli Banka Kredileri	x	
Ödenecek Vergi ve Fonlar	x	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	x	

Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	Düzeltilmiş tutarlar üzerinden tekrar hesaplanacaktır.	
Ödenmiş Sermaye		x
MDV Yeniden Değerleme Artışları	Geçmiş yıllar kârları/zararları tutarına atılmak suretiyle kapatılacaktır.	
Dönem Net Kârı	Geçmiş yıllar kârları/zararları tutarına atılmak suretiyle yeniden sınıflandırılacaktır.	

4.3.2.2. Parasal Olmayan Kalemlerin Tarihi Maliyet Esasına Göre İzlenen ve Cari Değeri ile İzlenenler Olmak Üzere Ayrıştırılması

Parasal Olmayan Kalemler	Tarihi Maliyet	Cari Değer
Ticari Mallar	x	
Binalar		x
Taşıtlar	x	
Demirbaşlar	x	
Kullanım Hakkı Varlığı	x	
Birikmiş Amortismanlar	x	
Ödenmiş Sermaye	x	

Cari değeriyle izlenen tek varlık binalardır. Binaların en son yeniden değerlemesi 31 Aralık 2021 tarihinde yapıldığı için açılış finansal durum tablosunda herhangi düzeltme işlemine tabi tutulmayacaktır.

4.3.2.3. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

4.3.2.1 nolu başlıkta parasal olmayan kalemlerin neler olduğu tespit edilmiştir. Aşağıda sırasıyla bu parasal olmayan kalemler enflasyon etkisine göre düzeltilecektir:

4.3.2.3.1 Ticari Malların Düzeltilmesi

2021 yılının dönem başında herhangi bir stok yer almamaktadır. Aynı yıl içinde 10.000.000 TL tutarında stok girişi olmuştur. Dönem sonunda finansal durum tablosunda 1.500.000 TL tutarında stok kalmıştır. İşletme döneminde satışı gerçekleştirilen 8.500.000 TL tutarında stokların hangi tarihli stok girişlerinden kaynaklandığı tespit edememektedir. İşletme dönem başı 1 Ocak 2021 tarihinde kurulduğundan stok devir hızı yönteminin de doğru bir sonuç vermeyeceği değerlendirilmiştir. Yıl sonunda 1.500.000 TL olan ticari mallar yıl içinde gerçekleştirilen alımlara ağırlıklı ortalama ile dağıtılarak enflasyon etkisine göre aşağıdaki düzeltilmiştir:

Dönem İçinde Gerçekleştirilen Alışlar	Tutar (TL)	Toplam İçindeki Oranı (Ağırlığı)
Ocak 2021	8.000.000	% 80
Şubat 2021	2.000.000	% 20

Dönem Sonu Bakiyenin Dağıtım	Alımlara Dağıtım	Oranı (Ağırlığı)
Ocak 2021	$1.200.000 = 1.500.000 \times 0,80$	% 80
Şubat 2021	$300.000 = 1.500.000 \times 0,20$	% 20

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
1.200.000	Ocak 2021	1,33830	1.605.961	405.961
300.000	Şubat 2021	1,32626	397.878	97.878
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				503.839

4.3.2.3.2 Binaların Düzeltilmesi

İşletmenin 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosunda bir adet binası yer almaktadır. Söz konusu binanın 31 Aralık 2021 tarihinde gerçeğe uygun değeri tespit edilmiştir. Dolayısıyla enflasyon etkisine göre düzeltilmemesi gerekmektedir.

4.3.2.3.3 Taşıtların Düzeltilmesi

Yıl sonunda 5.000.000 TL olan taşıtların tamamı 15 Ekim 2021 tarihinde işletmenin ortağı tarafından işletmeye konulmuştur. Dolayısıyla bu tarihten itibaren enflasyon etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
5.000.000	Ekim 2021	1,17564	5.878.200	878.200
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				878.200

4.3.2.3.4 Demirbaşların Düzeltilmesi

Yıl sonunda 3.000.000 TL olan demirbaşların tamamı 10 Ocak 2021 tarihinde satın alınarak finansal tablo unsuru haline gelmiştir. Dolayısıyla bu tarihten itibaren enflasyon etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
3.000.000	Ocak 2021	1,33880	4.014.904	1.014.904
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				1.014.904

4.3.2.3.5 Kullanım Hakkı Varlığının Düzeltilmesi

Yıl sonunda 1.600.000 TL olan kullanım hakkı varlığı 1 Temmuz 2021 tarihinde kiralanın mağazaya ait olup aynı tarihte kayıtlar altına alınmıştır. Dolayısıyla bu tarihten itibaren enflasyon etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
1.600.000	Temmuz 2021	1,23251	1.972.011	372.011
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				372.011

4.3.2.3.6 Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Birikmiş amortismanların enflasyona göre düzeltilmesi, ilgili oldukları maddi duran varlıkların enflasyon etkisine göre düzeltilmesi ile paralel şekilde olacaktır. Örneğin, taşıtların dönem sonu bakiyesi ekim ayından beri endekslenmiştir. Dolayısıyla taşıtlar ile ilgili birikmiş amortismanlarda ekim ayından itibaren enflasyon etkisine göre düzeltilcektir:

İlgili Oldukları MDV	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = a - c
Taşıtlar	268.750	Ekim 2021	1,17564	315.953	(47.203)
Demirbaşlar	750.000	Ocak 2021	1,33880	1.003.726	(253.726)
Kullanım Hakkı Varlığı	200.000	Temmuz 2021	1,23251	246.501	(46.501)
Toplam	1.218.750			1.566.181	(347.431)

4.3.2.3.7 Sermayenin Düzeltilmesi

İşletme 1 Ocak 2021 tarihinde 20.000.000 TL sermaye ile kurulmuştur. Söz konusu sermayenin 15.000.000 TL'si kuruluş anında ödenmiş geriye kalan 5.000.000 TL ise 15 Ekim 2021 tarihinde aynı kıymet niteliğinde olan taşıtlar ile işletmeye konulmuştur. Dolayısıyla 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosunda sermaye 20.000.000 TL'dir. Sermaye için düzeltme esas tarih ise TFRS'ye göre tescil tarihidir. Diğer bir ifadeyle sermayenin enflasyon etkisine göre düzeltilmesinde, düzeltme işlemi tescil tarihinden itibaren düzeltilcektir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = a - c
20.000.000	Ocak 2021	1,33830	26.766.024	(6.766.024)*
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				(6.766.02)

*Sermayenin enflasyon etkisine göre düzeltilmesi sonucu oluşan artış sermaye düzeltme farkları hesabında raporlanacaktır.

4.3.2.4. Net Parasal Pozisyon Kazanç/Kayıbın Tespit Edilmesi

Açılış finansal durum tablosunda parasal olmayan kalemlerden dolayı oluşan parasal pozisyon kazanç ve kayıplarının hesaplanması aşağıdaki gibidir:

İlgili Parasal Olmayan Kalem	Parasal Kazanç/(Kayıp)
Ticari Mallar	503.839
Taşıtlar	878.200
Kullanım Hakkı Varlığı	372.011
Birikmiş Amortismanlar	(347.431)
Sermaye	(6.766.024)
Toplam Net Parasal Kazanç/(Kayıp)	(5.359.4040)

4.3.2.5. Düzeltilmiş Defter Değerleri Üzerinden Ertelenmiş Verginin Hesaplanması

Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak enflasyon düzeltmesi 31 Aralık 2023 tarihli bilançoda yapılacağından, 1 Ocak 2022 tarihinde varlıkların VUK değerlerinde herhangi bir değişim olmayacaktır. Açılış finansal durum tablosunda yer alması gereken ertelenmiş verginin yeniden hesaplanmasında TFRS değerlerinde meydana gelen artışlar esas alınacaktır:

İlgili Kalemler	Düzeltilme Öncesi Değer	Düzeltilme Sonrası Değer	İndirilebilir Geçici Fark/ (Vergilendirilebilir Geçici Fark)	Ertelenmiş Vergi Varlığı/ (Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)
Ticari Mal	1.500.000	2.003.839	(503.839)	(125.960)
Taşıtlar	4.731.250	5.562.247	(830.997)	(207.749)
Demirbaş	2.250.000	3.011.178	(761.178)	(190.294)

Kullanım Hakkı Varlığı	1.400.00	1.725.510	(325.510)	(81.377)
Toplam				(605.381)

Sonuç olarak açılış finansal durum tablosunda ertelenmiş vergi yükümlülüğü bakiyesi 605.381 TL artış gösterecektir.

4.3.2.6. Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Tutarının Tespit Edilmesi

Açılış finansal durum tablosunda geçmiş yıllar kârları/zararları kalemi endekslenmez. Ancak bu hesap diğer tüm enflasyon düzeltmelerin farkının izlendiği torba bir hesap niteliğindedir. Ayrıca bu hesapta yeniden sınıflandırılmak üzere varsa yeniden değerlendirme değer artışları hesabı sıfırlanır.

Açılış finansal durum tablosunda gösterilecek düzeltilmiş geçmiş yıllar kârları zararları hesabının gösterimi aşağıdaki gibidir:

Geçmiş Yıl Kârları/Zararları Etkileyen Kalem	Tutar (TL)
Yeniden Değerleme Artışının İptali	4.500.000
Dönem Net Kârının Transferi	3.848.438
Enflasyon Etkisinden Gelen Düzeltmeler	(5.964.785)
Ticari Mallar	503.839
Taşıtlar	878.200
Kullanım Hakkı Varlığı	372.011
Birikmiş Amortismanlar	(347.431)
Sermaye	(6.766.024)
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	(605.381)
Toplam Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları Bakiyesi	2.383.653

4.3.2.7. Açılış Finansal Durum Tablosunun Hazırlanması

Yukarıda yapılan tüm hesaplamalar, düzeltmeler ve yeniden sınıflandırmalar sonucu bulunacak açılış finansal durum tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

1 Ocak 2022 Tarihli Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu			
Dönen Varlıklar	17.802.388	Kısa Vadeli Yükümlülük	7.076.451
Nakit ve Nakit Benzerleri	6.548.549	Kısa Vadeli Borçlanmalar	5.601.451
Ticari Alacaklar	9.000.000	Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	1.475.000
Diğer Alacaklar	250.000		
Stoklar	2.003.839	Uzun Vadeli Yükümlülük	15.920.292
		Uzun Vadeli Borçlanmalar	13.797.098
Duran Varlıklar	33.441.250	Uzun Vadeli Karşılıklar	150.000
Maddi Duran Varlıklar	35.298.934	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	1.973.194
Binalar	26.315.789		
Taşıtlar	5.878.200	Özkaynaklar	30.164.581
Demirbaşlar	4.014.904	Ödenmiş Sermaye	20.000.000
Kullanım Hakkı Varlığı	1.972.011	Sermaye Düzeltme Farkları	6.766.024
Birikmiş Amortismanlar	(2.881.970)	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	0
Ertelenmiş Vergi Varlığı	60.000	Geçmiş Yıllar Kârları/(Zararları)	3.398.557
Toplam Varlıklar	53.161.323	Toplam Kaynaklar	53.161.323

4.3.3. İşletmenin 2022 Yılı İçinde Gerçekleştirdiği İşlemler

1. İşletme 7 Ocak 2022 tarihinde toplam bedeli 4.000.000 TL olan ticari mal almıştır. Söz konusu bedelin tamamı peşin olarak ödenmiştir.
2. İşletme 9 Şubat 2022 tarihinde 2.000.000 TL'lik ticari malını 4.100.000 TL'ye satmıştır. Bedelin 2.100.000 TL'si peşin tahsil edilmiş, geriye kalanı 6 ay sonra tahsil edilmiştir.
3. İşletme bir önceki yıl 21 Ağustos tarihinde gerçekleştirmiş olduğu satış sonucu almaya hak kazandığı 9.000.000 TL'lik alacağını 21 Şubat 2022 tarihinde tahsil etmiştir.

4. İşletme 12 Nisan 2022 tarihinde genel kurul gerçekleştirmiş ve bir önceki dönem kârından 100.000 TL yasal yedek ayırmış ve geçmiş yıl kârlarından olmak üzere sermayesini 250.000 TL arttırmış ve aynı gün ilgili işlemleri yerine getirerek sermaye artışını tescil ettirmiştir.
5. İşletme 15 Nisan 2022 tarihinde 1.000.000 TL'lik ticari malını 2.500.000 TL'ye peşin bedelle satmıştır.
6. İşletme 20 Nisan 2022 tarihinde 2.000.000 TL'lik ticari mal satın almıştır. Söz konusu bedeli tamamı nakit olarak ödenmiştir.
7. İşletme önceki dönem 11 Kasım tarihinde ortağına verilen 250.000 TL tutarında alacağını 25 Nisan 2022 tarihinde tahsil etmiştir.
8. İşletme 30 Nisan 2022 tarihinde bir önceki dönem tahakkuk eden 1.475.000 TL vergisini ödemiştir.
9. İşletme 1 Temmuz 2022 tarihinde 2.000.000 TL'ye peşin bedelle bir arazi almıştır. İşletme yönetimi söz konusu arazinin nasıl kullanılacağına henüz karar vermemiştir.
10. İşletme 17 Temmuz 2022 tarihinde 4.000.000 TL'lik ticari malı, 7.500.000 TL'ye satmıştır söz konusu bedelin 1.500.000 TL'si tahsil edilmiş geri kalanı 4 ay sonra tahsil edilecektir.
11. İşletme 9 Şubat 2022 tarihinde satmış olduğu ürünlerden kalan 2.000.000 TL alacağını, 9 Ağustos 2022 tarihinde tahsil etmiştir.
12. İşletme 12 Ağustos 2022 tarihinde 1.000.000 TL'lik ticari malını, 3.000.000 TL'ye satmıştır, bedel tahsil edilmiştir.
13. İşletme 20 Ağustos 2022 tarihinde 5.000.000 TL bedelle ticari mal satın almış, bedelin 1.000.000 TL'si alış anında ödenmiş geriye kalanı ise 4 ay sonra ödenmek üzere senet vermiştir.
14. İşletme 17 Temmuz 2022 tarihinde satmış olduğu ürünlerden kalan 6.000.000 TL alacağını, 17 Kasım 2022 tarihinde tahsil etmiştir.

15. İşletme 4.000.000 TL'lik ticari malını 30 Kasım 2022 tarihinde 8.000.000 TL'ye satmıştır. Söz konusu satışın bedeli işletmeye 6 ay vadeli senet ile ödenmiştir.
16. İşletme 3 Aralık 2022 tarihinde 2.000.000 TL'ye ticari mal almış ve söz konusu bedel 3 ay vadeli olmak üzere satıcı işletmeye borçlanılmıştır.
17. İşletme 20 Ağustos 2022 tarihinde almış olduğu ticari malların karşılığında vermiş olduğu 4.000.000 TL'lik senedi 20 Aralık 2022 tarihinde ödemiştir.
18. Yıl sonunda işletmenin 55 çalışanı vardır. Söz konusu çalışanlar için cari dönemde 650.000 TL kıdem tazminatı karşılığı hesaplayan işletme hesaplanan giderlerini yıl sonunda bir seferde kayıtlarına almıştır. Dönemde gerçekleşen TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar uyarınca hesaplanan aktüeryal kazanç tutarı 90.000 TL'dir. Çalışan personellerin dağılımı ve toplam kıdem tazminatından aldıkları pay aşağıdaki gibidir:

Kıdem Tazminatının Gider Yeri	Çalışan Sayısı	Tutar (TL)
Yönetim Bölümü	35	413.636
Pazarlama Bölümü	13	153.636
Araştırma Bölümü	7	82.728

19. 1 Temmuz 2022 tarihinden alınan arazinin nasıl kullanılacağı işletme yönetimi tarafından henüz belirlenmemiştir. Söz konusu arazinin yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırılması gerektiğine karar veren işletme yatırım amaçlı gayrimenkullerinin sonraki ölçüm yöntemi olarak gerçeğe uygun değer yöntemi uygulamaya karar vermiş ve 31 Aralık 2022 tarihinde gerçeğe uygun değerini 6.500.000 TL olarak tahmin etmiştir.
20. Satışlarının maliyetini aralıklı maliyet yöntemine göre tutan işletmenin üçer aylar itibarıyla gerçekleşen maliyeti aşağıdaki gibi olup dönem sonunda 3.003.839 TL ticari malı kalmıştır.

Satışların Maliyeti	Tutar (TL)
Birinci çeyreğin sonunda maliyet	2.000.000
İkinci çeyreğin sonunda maliyet	1.000.000
Üçüncü çeyreğin sonunda maliyet	5.000.000
Dördüncü çeyreğin sonunda maliyet	4.000.000

21. İşletme kıdem tazminatı ve amortisman giderleri hariç dönemde gerçekleşen maliyetlerini üçer aylık dönem sonlarında atmaktadır. İlgili maliyetlerin peşin gerçekleştiği varsayılmıştır. Söz konusu maliyetler, muhasebeleştirme tarihleri ve tutarları aşağıdaki gibidir:

İlgili Maliyet Hesabı	Tutar (TL)	
770 Genel Yönetim Giderleri	400.000	Birinci Çeyreğin Sonunda Gerçekleşen Maliyet
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	220.000	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	110.000	
770 Genel Yönetim Giderleri	500.000	İkinci Çeyreğin Sonunda Gerçekleşen Maliyet
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	160.000	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	90.000	
770 Genel Yönetim Giderleri	350.000	Üçüncü Çeyreğin Sonunda Gerçekleşen Maliyet
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	220.000	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	75.000	
770 Genel Yönetim Giderleri	600.000	Dördüncü Çeyreğin Sonunda Gerçekleşen Maliyet
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	400.000	
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	250.000	

İşletmenin dönem içinde gerçekleştirdiği işlemlerin muhasebe kayıtları ve hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

_____07.01.2022_____			
1	153 Ticari Mallar	4.000.000	
	102 Bankalar		4.000.000

_____09.02.2022_____			
2	102 Bankalar	2.100.000	
	120 Alıcılar	2.000.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		4.100.000

	21.02.2022		
3	102 Bankalar	9.000.000	
	120 Alıcılar		9.000.000

	21.02.2022		
3	102 Bankalar	9.000.000	
	120 Alıcılar		9.000.000

	30.03.2022		
20	621 Satılan Ticari Malların Maliyeti	2.000.000	
	153 Ticari Mallar		2.000.000

	30.03.2022		
21	770 Genel Yönetim Giderleri	400.000	
	760 PSDG	220.000	
	750 ARGE	110.000	
	102 Bankalar		730.000

	12.04.2022		
4	570 Geçmiş Yıllar Kârları	350.000	
	540 Yasal Yedekler		100.000
	500 Sermaye		250.000

	_____15.04.2022_____			
5	102 Bankalar		2.500.000	
	600 Yurtiçi Satışlar			2.500.000

	_____20.04.2022_____			
6	153 Ticari Mallar		2.000.000	
	102 Bankalar			2.000.000

	_____25.04.2022_____			
7	102 Bankalar		250.000	
	131 Ortaklardan Alacaklar			250.000

	_____30.04.2022_____			
8	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		1.475.000	
	102 Bankalar			1.475.000

	_____30.06.2022_____			
20	621 Satılan Ticari Malların Maliyeti		1.000.000	
	153 Ticari Mallar			1.000.000

	_____30.06.2022_____			
21	770 Genel Yönetim Giderleri		500.000	
	760 PSDG		160.000	
	750 ARGE		90.000	

	102 Bankalar		750.000
--	--------------	--	---------

	_____01.07.2022_____		
9	25X Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2.000.000	
	102 Bankalar		2.000.000

	_____17.07.2022_____		
10	102 Bankalar	1.500.000	
	120 Alıcılar	6.000.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		7.500.000

	_____09.08.2022_____		
11	102 Bankalar	2.000.000	
	120 Alıcılar		2.000.000

	_____12.08.2022_____		
12	102 Bankalar	3.000.000	
	600 Yurtiçi Satışlar		3.000.000

	_____20.08.2022_____		
13	153 Ticari Mallar	5.000.000	
	102 Bankalar		1.000.000
	321 Borç Senetleri		4.000.000

	_____30.09.2022_____			
20	621	Satılan Ticari Malların Maliyeti	5.000.000	
		153 Ticari Mallar		5.000.000

	_____30.09.2022_____			
21	770	Genel Yönetim Giderleri	350.000	
	760	PSDG	220.000	
	750	ARGE	75.000	
		102 Bankalar		645.000

	_____17.11.2022_____			
14	102	Bankalar	6.000.000	
		120 Alıcılar		6.000.000

	_____30.11.2022_____			
15	121	Alacak Senetleri	8.000.000	
		600 Yurtiçi Satışlar		8.000.000

	_____03.12.2022_____			
16	153	Ticari Mallar	2.000.000	
		320 Satıcılar		2.000.000

	_____20.12.2022_____			
17	321	Borç Senetleri	4.000.000	

	102 Bankalar		4.000.000
--	--------------	--	-----------

	31.12.2022		
18	770 Genel Yönetim Giderleri	413.636	
	760 PSDG	153.636	
	750 ARGE	82.728	
	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		650.000

	31.12.2022		
18	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı	90.000	
	5XX Aktüeryal Kazanç		90.000

	31.12.2022		
18	25X Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	4.500.000	
	64X YAG Değer Artış Kazançları		4.500.000

	31.12.2022		
20	621 Satılan Ticari Malların Maliyeti	4.000.000	
	153 Ticari Mallar		4.000.000

	31.12.2022		
21	770 Genel Yönetim Giderleri	600.000	
	760 PSDG	400.000	
	750 ARGE	250.000	
	102 Bankalar		1.250.000

22. İşletmenin 2022 yılı sonunda gerçekleştirdiği diğer işlemlere (amortisman giderlerinin kaydı, banka kredi ödemesi kaydı vb.) ait kayıtlar aşağıdaki gibidir:

	_____31.12.2021_____		
22	780 Finansman Giderleri	4.849.637*	
	400 Banka Kredileri		4.849.637
22	300 Banka Kredileri	5.601.451	
	102 Bankalar		5.601.451
22	400 Banka Kredileri	5.601.451	
	300 Banka Kredileri		5.601.451
*2021 yılında banka kredisinin ödeme planına ilişkin kredi itfa tablosunda, kredinin ikinci yılına ilişkin faiz giderleri tutarıdır.			
**2021 yılında çekilen krediye ilişkin faiz tahakkuku ve ikinci taksitin ödenmesine ilişkin kayıt.			

	_____31.12.2022_____		
22	770 Genel Yönetim Giderleri	1.315.789**	
	258 Birikmiş Amortismanlar		1.315.789
*Önceki dönem yönetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan binanın cari dönem amortisman kaydı.			
**Önceki dönem yeniden değerlendirilen binanın yeniden değerlendirilmiş tutarı 25.000.000 TL'dir. Söz konusu değerın kalan faydalı ömre (19 yıl) bölünmesi ile bulunmuştur.			

	_____31.12.2022_____		
22	770 Genel Yönetim Giderleri	750.000	
	258 Birikmiş Amortismanlar		750.000
*Önceki dönem yönetim binasında kullanılmak üzere alınan demirbaşların cari dönem amortisman kaydı.			

	31.12.2022		
22	760 PSDG	400.000	
	258 Birikmiş Amortismanlar		750.000
*Önceki dönem pazarlama faaliyetlerinde kullanılmak üzere kiralanana mağazanın cari dönem amortisman kaydı.			

	31.12.2022		
22	760 PSDG	600.000	
	258 Birikmiş Amortismanlar		600.000
*Önceki dönem pazarlama faaliyetlerinde kullanılmak üzere işletme ortağı tarafından işletmeye konulan Taşit 1'in amortisman kaydı.			

	31.12.2022		
22	770 GYG	625.000	
	258 Birikmiş Amortismanlar		625.000
*Önceki dönem yönetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere işletme ortağı tarafından işletmeye konulan Taşit 2 ve Taşit 3'ün amortisman kaydı.			

23. Maliyet ve kapsamlı gelir tablosu hesaplarının kapatılmasına ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

	31.12.2022		
23	632 GYG	4.954.425	
	631 PSDG	2.153.636	
	630 ARGE	607.728	
	661 UVBG	4.849.637	
	771 GYG Yns. Hs.		4.954.425
	761 PSDG Yns. Hs.		2.153.636
	751 ARGE Yns. Hs.		607.728
	781 FG Yns. Hs.		4.849.637

*Dönemde ortaya çıkan giderlerin yansıtma hesaplarıyla gelir tablosuna hesaplarına aktarılması.			

	31.12.2022		
23	771 GYG Yns. Hs. 761 PSDG Yns. Hs. 751 ARGE Yns. Hs. 781 FG Yns. Hs.	4.954.425 2.153.636 607.728 4.849.637	
	770 GYG 760 PSDG. 750 ARGE 780 FG		4.954.425 2.153.636 607.728 4.849.637
*Gider yansıtma hesaplarıyla gider hesaplarının kapatılması.			

	31.12.2022		
23	600 Yurtiçi Satışlar 64X YAG Değer Artış Kazançları	25.100.000 4.500.000	
	621 STMM 630 ARGE 631 PSDG 632 GYG 661 UVBG 690 Dönem Kârı veya Zararı		12.000.000 607.728 2.153.636 4.954.425 4.849.637 5.034.573
*Gelir tablosu hesaplarının kapatılması			

24. 2022 yılının sonunda finansal durum tablosunda yer alması gereken ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü; kâr ve zararlar ilişkilendirilmesi gereken ertelenmiş vergi geliri ve gideri; özkaynaklarla ilişkilendirilmesi gereken ertelenmiş vergi geliri ve ertelenmiş vergi gideri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Ertelenmiş Vergi Etkisi Doğuran Unsurlar	Raporlanması Gereken Bölüm	
	Kâr veya Zarar	Özkaynaklar
Bina	x	x
Taşıtlar	x	o
Kıdem Tazminatı Karşılığı	x	o
Aktüeryal Kazanç	o	x
YAG Değer Artış Kazancı	x	o
x: Kapsamına girdiğini göstermektedir. o: Kapsamına girmediğini göstermedir.		

Yukarıda tabloda yer alan her bir finansal tablo unsuru için ertelenmiş verginin hesaplanmasına dair detaylı açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Taşıtlar için;

	Taşıtlar 1	Taşıtlar 2	Taşıtlar 3
VUK Net Değer	900.000	1.350.000	1.500.000
TFRS Değer	450.000	1.518.750	1.687.500
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	450.000	(168.750)	(187.500)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	112.500	(42.188)	(46.875)

Kıdem tazminatı karşılığı için:

	Kıdem Tazminatı Karşılığı
VUK Net Değer	0
TFRS Değer	800.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	800.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	200.000

Binanın kâr veya zarar ile ilişkilendirilen kısmı için (faydalı ömürlerin farklı olmasından kaynaklanan kısım):

	Bina
VUK Net Değer	19.200.000
TFRS Değer	18.000.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	1.200.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	300.000

Binanın özkaynaklar ile ilişkilendirilen kısmı için (yeniden değerlemeden kaynaklanan kısım):

	Bina
Hesaplamaya Alınacak TFRS Değeri	18.000.000
TFRS Değer	23.684.211*
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	(5.684.211)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	(1.421.053)
*Bir önceki dönem değerlendirme tutarı olan 25.000.000 TL'den bir yıllık amortisman (25.000.000 TL / 19) tutarı düşülerek bulunmuştur.	

Özkaynaklar altında gösterilecek aktüeryal kazanç/kayıp için:

	Aktüeryal Kazanç/Kayıp
VUK Net Değer	0
TFRS Değer	90.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	(90.000)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	(22.500)

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kâr veya zarar ile ilişkilendirilen değer artış kazancı için:

	Bina
VUK Net Değer	2.000.000
TFRS Değer	6.500.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	(4.500.000)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	(1.125.000)

2022 yılı sonunda finansal durum tablosunda raporlanacak toplam ertelenmiş vergi varlığı/ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı:

Ertelenmiş Vergi Unsuru	TL
Ertelenmiş Vergi Varlığı	612.500 (112.500 + 200.000 + 300.000)
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	2.657.615 (42.188 + 46.875 + 1.421.053 + 22.500 + 1.125.000)

Toplam kâr veya zararda sınıflandırılan ertelenmiş vergi geliri/(gideri):

	Tutar (TL)
2021 Dönemi Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü) Net	192.188*
2022 Dönemi Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü) Net	(601.563)**
2022 Dönemi Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	(793.750)***
*2021 yılı kapsamlı gelir tablosunda raporlanmış ertelenmiş vergi geliri	
**112.500 + (42.188) + (46.875) + 200.000 + (1.125.000) + 300.000 + 200.000	
***192.188 – (601.563)	

Toplam özkaynaklarda sınıflandırılan ertelenmiş vergi geliri/(gideri):

	Tutar (TL)
2021 Dönemi Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü) Net	(1.500.000)*
2022 Dönemi Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü) Net	(1.443.553)**
2022 Dönemi Ertelenmiş Vergi Geliri / (Gideri)	56.447***

*2021 yılı özkaynaklarda raporlanmış ertelenmiş vergi gideri

** $(1.421.053) + (22.500)$

*** $(1.500.000) - (1.443.553)$

25. Dönemde yasal kayıtlara göre tutulan defterlere uygun olarak ortaya çıkan dönem vergisinin 1.100.000 TL olduğu varsayılmış ve 24'üncü maddede yer alan ertelenmiş vergiye ilişkin hesaplamalarda dikkate alınarak aşağıdaki kayıtlar atılmak suretiyle gelir tablosu hesapları kapatılmıştır:

31.12.2021			
25	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	1.100.000	
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		1.100.000
25	289 Ertelenmiş Vergi Varlığı 69X Ertelenmiş Vergi Gideri 5XX Aktüeryal Kazanç Ertelenmiş Vergi Etkisi	552.500 793.750 22.500	
	5XX MDV Yeniden Değerleme Ertelenmiş Vergi Etkisi		78.947
	489 Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü		1.289.803
25	690 Dönem Kârı veya Zararı	5.034.573	
	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		1.100.000
	69X Ertelenmiş Vergi Etkisi		793.750
	692 Dönem Net Kârı veya Zararı		3.140.823
25	692 Dönem Net Kârı veya Zararı	3.140.823	
	590 Dönem Net Kârı		3.140.823

Enflasyon muhasebesine ilişkin hükümler uygulanmadan önce ortaya çıkan finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

Finansal Durum Tablosu;

31 Aralık 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
Dönen Varlıklar	19.947.098	Kısa Vadeli Yükümlülük	8.701.451
Nakit ve Nakit Benzerleri	9.447.098	Kısa Vadeli Borçlanmalar	5.601.451
Ticari Alacaklar	8.000.000	Ticari Borçlar	2.000.000
Stoklar	2.500.000	Dönem Kârı Vergi	1.100.000
		Yükümlülüğü	
		Uzun Vadeli Yükümlülük	16.412.899
Duran Varlıklar	36.802.960	Uzun Vadeli Borçlanmalar	13.045.283
Maddi Duran Varlıklar	36.190.460	Uzun Vadeli Karşılıklar	710.000
Binalar	26.315.789	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	2.657.615
Taşıtlar	5.000.000	Özkaynaklar	31.635.709
Demirbaşlar	3.000.000	Ödenmiş Sermaye	20.250.000
Kullanım Hakkı Varlığı	1.600.000	Maddi Duran Varlık Yeniden	4.578.948
		Değerleme Artışları	
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6.500.000	Aktüeryal Kazançlar/(Kayıplar)	67.500
Birikmiş Amortismanlar	(6.225.329)	Kârdan Ayrılmış Kısıtlanmış	100.000
		Yedekler	
		Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	3.498.438
Ertelenmiş Vergi Varlığı	612.500	Dönem Net Kârı	3.140.823
Toplam Varlıklar	56.750.059	Toplam Kaynaklar	56.750.059

Kapsamlı Gelir Tablosu;

Kalemler	Tutar (TL)
Yurtiçi Satışlar (a)	25.100.000
Satışların Maliyeti (b)	(12.000.000)
Brüt Kâr/Zarar (c = (a-b))	13.100.000
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (d)	(2.153.636)
Genel Yönetim Giderleri (e)	(4.954.425)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (r)	(607.728)
Faaliyet Kârı (f = c - (d + e + r))	5.384.211
YAG Değer Artış Kazancı (p)	4.500.000
Finansman Giderleri (g)	(4.849.637)

Vergi Öncesi Dönem Kârı (h= (f + p + g))	5.034.573
Vergi Gideri (k = (ı + j))	(1.893.750)
Dönem Vergisi (ı)	(1.100.000)
Ertelenmiş Vergi Geliri (j)	(793.750)
Dönem Net Kârı (l = (h+k))	3.140.823
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (m)	-
Yeniden Değerleme Artışları Vergi Etkisi (n)	78.947
Aktüeryal Kazanç (s)	90.000
Aktüeryal Kazanç Vergi Etkisi (ş)	(22.500)
Toplam Kapsamlı Gelir (o = (l + m + n + s + ş))	3.287.271

4.3.4. İşletmenin 2022 Yıl Sonu Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunun Enflasyon Muhasebesi İlkelerine Göre Düzeltilmesi

Finansal tabloların enflasyon muhasebesi kapsamında düzeltilmesi aşağıda belirtilen sırada olacaktır:

1. Finansal durum tablosunda yer alan parasal olmayan kalemler enflasyon düzeltmesin kapsamında düzeltilecektir (özkaynak kalemleri dahil).
2. Kapsamlı gelir tablosu enflasyon düzeltmesi kapsamında düzeltilecektir.
3. Net parasal pozisyon kazanç/kayıp tespit edilecektir.
4. Düzeltilmiş finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu hazırlanacaktır.

4.3.4.1. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

Düzeltilme öncesi finansal durum tablosunda yer alan parasal olmayan kalemler; stoklar, binalar taşıtlar, demirbaşlar, kullanım hakkı varlığı, yatırım amaçlı gayrimenkuller, birikmiş amortismanlar, ertelenmiş vergi varlığı, ertelenmiş vergi yükümlülüğü, sermaye, yasal yedekler, geçmiş yıllar kârları/zararları şeklindedir. Sırasıyla aşağıda her bir kalem enflasyon etkisine göre düzeltilecek ve parasal kazanç/kayıp tutarları bulunacaktır:

4.3.4.1.1 Stokların Düzeltilmesi

Dönem sonunda enflasyon düzeltme öncesinde yer alan stoklar sınıfının bakiyesi 2.500.000 TL'dir. Söz konusu bakiyenin hangi aylarda gerçekleşen alımlar sonucu işletmede kaldığı tespit edilememektedir. Dolayısıyla kolaylaştırıcı bir uygulama olarak stok devir hızı yöntemine göre düzeltilecektir.

Stok Devir Hızı Formülü = Satışların Maliyeti / Ortalama Stoklar	
Ortalama Stoklar = (Dönem Başı Stoklar + Dönem Sonu Stoklar) / 2	
Dönem Başı stoklar	1.500.000
Dönem Sonu stoklar	2.500.000
Satışların Maliyeti	12.000.000
Ortalama Stoklar	2.000.000
Stok Devir Hızı	6
Stok Devir Süresi	60

Düzeltilcek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
2.500.000	Kasım 2022	1,04100	2.602.514	102.514
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				102.514

4.3.4.1.2 Binaların Düzeltilmesi

İşletmenin envanterinde bir adet binası yer almaktadır. Söz konusu binanın sonraki ölçüm yöntemi yeniden değerlendirme yöntemidir ancak en son gerçeğe uygun değer belirlenmesi 31 Aralık 2021 tarihinde yapılmıştır. Dolayısıyla en son gerçeğe uygun değerden cari yıl sonuna kadar ilgili binanın enflasyon muhasebesi kapsamında düzeltilmesi gerekmektedir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
26.315.789	Aralık 2021	1,64270	43.228.841	16.193.052
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				16.193.052

4.3.4.1.3 Taşıtların Düzeltilmesi

Dönem için işletmenin herhangi bir taşıt alışı veya satışı olmadığı için düzeltilmiş açılış finansal durum tablosunda yer alan taşıtların dönem sonuna endekslenmesi gerekmektedir.

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
5.878.200	Aralık 2021	1,64270	9.656.096	3.777.896
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				3.777.896

4.3.4.1.4 Demirbaşların Düzeltilmesi

Açılış finansal durum tablosunda 4.014.904 TL olan demirbaşlar için dönem içinde herhangi bir giriş veya çıkış olmamıştır. Dolayısıyla açılış finansal durum tablosunda yer alan demirbaşların dönem sonuna endekslenmesi gerekmektedir.

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
4.014.904	Aralık 2021	1,64270	6.595.266	2.580.632
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				2.580.632

4.3.4.1.5 Kullanım Hakkı Varlığının Düzeltilmesi

Açılış finansal durum tablosunda 1.972.011 TL olan kullanım hakkı varlığı için dönem içinde herhangi bir giriş veya çıkış olmamıştır. Dolayısıyla açılış finansal durum tablosunda yer alan kullanım hakkı varlığının dönem sonuna endekslenmesi gerekmektedir.

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
1.972.011	Aralık 2021	1,64270	3.239.414	1.267.403
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				1.267.403

4.3.4.1.6 Birikmiş Amortismanların Düzeltmesi

Birikmiş amortismanların enflasyon düzeltmesi, varlıkların düzeltilmesine göre daha karmaşıktır. Bunun sebeplerinden birisi, her bir varlığa ilişkin (örneğin demirbaş) düzeltme öncesi değer ile düzeltme sonrası değer tek bir hesapta olmasına karşın birikmiş amortismanlar kaleminin torba bir hesap olmasıdır. Diğer bir sebep ise her yıl düzeltilmiş varlığın değerinden tekrardan bir amortisman ayrılması ve hesaplanan bu amortisman ile düzeltme öncesi değeri üzerinden ayrılan amortisman arasındaki farkın parasal kaybı oluşturmasıdır. Varlıkların düzeltilmesine göre daha zor düzeltme işlemlerine tabi olan birikmiş amortismanların 2022 yılı sonu itibarıyla düzeltilmesi ve cari döneme isabet eden parasal kayıp tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

İlgili MDV	Maliyet Değerine Göre Bir Yıllık Amorts.	31.12.2021 Düzeltilmiş Amorts.	2022 Sonu Düzeltilmiş Bakiye	2022 Düzeltilmiş Amorts.	Düzeltilmiş Değerden Amorts.	Düzeltilmiş Değerden Birikmiş Amorts.	Parasal Kayıp
Taşıt 1	600.000	176.346	2.317.463	289.683	1.158.732	1.448.414	672.068
Taşıt 2	225.000	66.130	3.476.195	108.631	434.524	543.155	252.026
Taşıt 3	250.000	73.478	3.862.438	120.701	482.805	603.506	280.028
Demirbaş	750.000	1.003.726	6.595.266	1.648.816	1.648.816	3.297.633	1.543.907
KHV	400.000	246.501	3.239.414	404.927	809.854	1.214.780	568.279

Bina	1.000.000	1.315.789	43.228.841	2.161.442	2.161.442	4.322.884	2.007.095
Toplam						11.430.373	5.323.403

4.3.4.1.7 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Düzeltilmesi

Dönem içinde 1 Temmuz 2022 yılında 2.000.000 TL'ye alınan yatırım amaçlı gayrimenkullerin 31 Aralık 2022 tarihinde ki gerçeğe uygun değeri 6.500.000 TL'dir. Söz konusu 4.500.000 değer artışının içinde 1 Temmuz 2022 ile 31 Aralık 2022 tarihleri arasında gerçekleşen enflasyon kazancının (parasal kazancın) ayrıştırılması gerekmektedir. Bu durumun sebebi söz konusu değer artışının içinde enflasyon etkisini barındırmasıdır. Enflasyona isabet eden parasal kazancın ayrıştırılmasına ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a	GUD Değer Artışı (e)	Enflasyon Arındırılmış GUD Değer Artışı f = (e-d)
2.000.000	Temmuz 2022	1,12729	2.254.578	254.578	4.500.000	4.245.222
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				254.578		

4.3.4.1.8 Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Düzeltilmesi

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
Ert. Vergi Varlığı	60.000	Aralık 2021	1,64270	98.562	38.562
Ert. Vergi Yükümlülüğü	1.973.194	Aralık 2021	1,64270	3.241.358	(1.735.425)

4.3.4.1.9 Sermayenin Düzeltilmesi

İşletmenin kuruluşuyla konulan 20.000.000 TL'nin yanı sıra işletme geçmiş yıllar kârından karşılanmak üzere 12 Nisan 2022 tarihinde 250.000 TL sermayesini arttırmıştır. Söz konusu sermaye artırımını aynı tarihten itibaren dönem sonuna kadar aşağıda görüldüğü gibi enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur:

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
Sermaye	20.000.000	Aralık 2021	1,64270	43.968.440	(17.202.416)
Sermaye	250.000	Nisan 2022	1,24720	311.799	(61.799)
Toplam Parasal Kazanç (Kayıp)					17.264.215*
*Söz konusu parasal kayıp etkisi sermayenin üstünde değil sermaye düzeltme farkı hesabında gösterilecektir.					

4.3.4.1.10 Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi

Yasal yedeklerin ilgili genel kurul tarihinden itibaren endekslenerek düzeltilmesi gerekmektedir. İşletme 12 Nisan 2022 tarihi itibarıyla 100.000 TL yasal yedek ayırmıştır. Söz konusu hesabın enflasyon etkisine göre düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
Yasal Yedekler	100.000	Nisan 2022	1,24720	124.720	(24.720)
Toplam Parasal Kazanç (Kayıp)					(24.720)

4.3.4.1.11 Geçmiş Yıllar Kârları/Zararlarının Düzeltilmesi

Geçmiş yıllar kârları/zararları kalemin her ne kadar açılış finansal durum tablosu tarihinde enflasyon etkisine göre düzeltilmiyor olsa da devam eden yıllarda enflasyon

etkisine göre düzeltilmesi gerekmektedir. İlgili kaleme ilişkin 2022 döneminde yapılması gereken düzeltme aşağıdaki gibidir:

Gerçekleşen Durum	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
Dönem Başı Bakiye	3.398.557	Aralık 2021	1,64270	5.582.795	(2.184.239)
Yasal Yedeklere Transfer	(100.000)	Nisan 2022	1,24720	(124.720)	24.720
Sermayeye Transfer	(250.000)	Nisan 2022	1,24720	(311.799)	61.799
Toplam Parasal Kazanç (Kayıp)					(2.097.720)

4.3.4.2. Kapsamlı Gelir Tablosunun Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmesi

Finansal durum tablosundan etkilenen kalemler dışında kalan gelir ve gider kalemlerinin ilk kaydedildikleri tarihten itibaren düzeltilmesi gerekmektedir. Satışların maliyeti veya amortisman giderleri gibi finansal durum tablosundan etkilenen kalemlerin ise tekrardan hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu kalemlerin tekrardan hesaplanması ise finansal durum tablosunda yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan tutarlar dikkate alınarak yapılacaktır.

4.3.4.2.1 Yurtiçi Satışların Düzeltilmesi

Dönem içinde gerçekleşen yurtiçi satışların tarihleri belli olup aşağıdaki gibi düzeltilmesi gerekmektedir:

Düzeltililecek Tutar	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Giriş Tarihinin Ait Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kazanç (Kayıp)
----------------------	-------------------------------	----------------------------	----------------------	-------------------	------------------------

4.100.000	9.02.2022	799,93	1,41069	5.783.812	(1.683.812)
2.500.000	15.04.2022	904,79	1,24720	3.117.989	(617.989)
7.500.000	17.07.2022	1001,03	1,12729	8.454.667	(954.667)
3.000.000	12.08.2022	1015,65	1,11106	3.333.186	(333.186)
8.000.000	30.11.2022	1115,26	1,01183	8.094.615	(94.615)
25.100.000				28.784.268	(3.684.268)

4.3.4.2.2 Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi

İşletme her satış itibarıyla gerçekleşen maliyetini tespit edebiliyor olsa dahi maliyet kaydına esas teşkil eden stokların işletmeye giriş tarihi satış tarihinden daha öncedir. Dolayısıyla işletme satışların maliyetine ilişkin enflasyon düzeltmesini hesaplarken düzeltme esas tarihi stokların giriş tarihlerini esas alması gerekmektedir. Aşağıda satışların maliyetinin düzeltilmesine ilişkin gerekli hesaplama ve açıklamalar yapılmıştır:

İlgili İşlem		Tutar (TL)
Dönem Başı Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri	a	3.291.698*
Dönem İçi Girişlerin Düzeltilmiş Değeri	b	15.963.776**
Dönem Sonu Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri	c	2.602.514***
Düzeltilmiş Satılan Ticari Malların Maliyeti	a+b-c	16.652.960
*Açılış finansal durum tablosunda 2.003.839 TL olan ticari mallar yıllık endeks ile dönem sonuna taşınmıştır.		
*** Stokların dönem sonu bakiyesinin düzeltilmesinde nasıl bulunduğu ifade edilmiştir.		

Düzeltililecek Tutar	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Yıl	Ay	Aya Ait Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar
4.000.000	7.01.2022	2022	1	763,23	1,47852	5.914.076
2.000.000	20.04.2022	2022	4	904,79	1,24720	2.494.391
5.000.000	20.08.2022	2022	8	1.015,65	1,11106	5.555.309
2.000.000	3.12.2022	2022	12	1.128,45	1,00000	2.000.000
Toplam						15.963.776**

4.3.4.2.3 Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi

Amortisman giderleri ve kıdem tazminatına ilişkin giderler dışında işletme faaliyet giderlerini üçer aylık olarak tutmaktadır. Dolayısıyla amortisman giderleri ve kıdem tazminatına ilişkin giderler hariç oluşan giderlerin üçer aylık ortalama endeks ile düzeltilmesi gerekmektedir. Aşağıda üçer aylık ortalama endeks ile düzeltilecek giderlere ve düzeltilmiş değerlerine yer verilmiştir:

Genel Yönetim Giderleri					
Düzeltililecek Tutar	İlgili Olduğu Çeyrek	Çeyreğe İlişkin Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kayıp
400.000	İlk Çeyrek	802,27	1,406577	562.631	(162.631)
500.000	İkinci Çeyrek	938,15	1,202846	601.423	(101.423)
350.000	Üçüncü Çeyrek	1021,19	1,105034	386.762	(36.762)
600.000	Dördüncü Çeyrek	1109,24	1,017321	610.393	(10.393)
Toplam				2.161.209	(311.209)

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri					
Düzeltililecek Tutar	İlgili Olduğu Çeyrek	Çeyreğe İlişkin Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kayıp
220.000	İlk Çeyrek	802,27	1,406577	309.447	(89.447)
160.000	İkinci Çeyrek	938,15	1,202846	192.455	(32.455)
220.000	Üçüncü Çeyrek	1021,19	1,105034	243.108	(23.108)
400.000	Dördüncü Çeyrek	1109,24	1,017321	406.928	(6.928)
Toplam				1.151.938	(151.938)

Araştırma ve Geliştirme Giderleri					
Düzeltililecek Tutar	İlgili Olduğu Çeyrek	Çeyreğe İlişkin Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kayıp
110.000	İlk Çeyrek	802,27	1,406577	154.723	(44.723)
90.000	İkinci Çeyrek	938,15	1,202846	108.256	(18.256)
75.000	Üçüncü Çeyrek	1021,19	1,105034	82.878	(7.878)
250.000	Dördüncü Çeyrek	1109,24	1,017321	254.330	(4.330)
Toplam				600.188	(75.188)

Kıdem tazminatına ilişkin gerçekleşen gider yıllık ortalama endeks ile aşağıdaki gibi düzeltilmiştir:

Kıdem Tazminatı Giderleri					
Gider Yeri	Düzeltililecek Tutar	Ortalama Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kayıp
GYG	413.636	967,71	1,16610	482.342	(68.706)
PSDG	153.636	967,71	1,16610	179.155	(25.519)
ARGE	82.728	967,71	1,16610	96.469	(13.741)
Toplam				757.967	(107.967)

Faaliyet giderlerinde sınıflandırılan amortisman giderlerinin finansal durum tablosunda yer alan düzeltilmiş değerlere göre yeniden hesaplanması gerekmektedir. İlgili hesaplama sonucu düzeltilmiş amortisman giderleri ve ortaya çıkan parasal kayıp aşağıdaki gibidir:

İlgili Maddi Duran Varlık	Düzeltilme Öncesi Amortisman	Düzeltilmiş Değerden Amortisman	Parasal Kayıp	Gider Yeri
Taşıt 1	600.000	1.158.732	(558.732)	PSDG
Taşıt 2	225.000	434.524	(209.524)	GYG
Taşıt 3	250.000	482.805	(232.805)	GYG
Demirbaş	750.000	1.648.816	(898.816)	GYG
Kullanım Hakkı Varlığı	400.000	809.854	(409.854)	PSDG
Bina	1.315.789	2.161.442	(845.653)	GYG
Toplam	3.540.789	6.696.173	(3.155.384)	

Düzeltilmiş faaliyet giderleri ve ortaya çıkan parasal kazanç aşağıdaki gibidir:

İlgili Gider	Düzeltilme Öncesi	Düzeltilme Sonrası	Parasal Kazanç
GYG	4.954.425	7.371.138	2.416.713
PSDG	2.153.636	3.299.679	1.146.043
ARGE	607.728	696.657	88.929
Toplam	7.715.789	11.367.474	3.651.684

4.3.4.2.4 Finansman Giderleri ve Dönem Vergi Giderinin Düzeltilmesi

Dönemde gerçekleşen finansman giderleri 4.849.637 TL; vergi giderleri ise 1.100.000 TL'dir. Söz konusu giderler yıl sonunda kayıtlar altına alınmış olsa da dönemin tamamına sirayet ettiğinden yıllık ortalama endeks ile aşağıdaki gibi düzeltilmiştir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Ortalama Endeks	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
4.849.637	967,71	1,16610	5.655.174	805.537
1.100.000	967,71	1,16610	1.282.712	182.713

4.3.4.3. Parasal Kazanç veya Kayıp Tutarının Tespit Edilmesi

Enflasyon düzeltmesine ilişkin ilk iki adımda hesaplanan tüm parasal kazanç/kayıplar ve toplam tutarı aşağıdaki gibidir:

İlgili Kalem	Tutar (TL)
Stok	102.514
Bina	16.913.052
Taşıt	3.777.896
Demirbaş	2.580.362
Kullanım Hakkı Varlığı	1.267.403
Birikmiş Amortisman	(5.323.403)
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul	254.578
Ertelenmiş Vergi Varlığı	38.562
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	(1.735.425)
Sermaye	(17.264.215)
Yasal Yedek	(24.720)
GYK	(2.097.720)
Yurtiçi Satışlar	(3.684.268)
Satışların Maliyeti	4.652.960
PSDG	1.146.043
GYG	2.416.713
ARGE	88.929
Finansman Giderleri	805.537
Dönem Vergi Gideri	182.713
Toplam	4.097.511

4.3.4.4. Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu ve Düzeltilmiş Kapsamlı Gelir Tablosu

Yapılan tüm hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan düzeltilmiş finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Durum Tablosu;

Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmiş 31 Aralık 2022 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
Dönen Varlıklar	20.049.611	Kısa Vadeli Yükümlülük	8.701.451
Nakit ve Nakit Benzerleri	9.447.098	Kısa Vadeli Borçlanmalar	5.601.451
Ticari Alacaklar	8.000.000	Ticari Borçlar	2.000.000
Stoklar	2.602.514	Dönem Kârı Vergi	1.100.000
		Yükümlülüğü	
		Uzun Vadeli Yükümlülük	20.960.662
Duran Varlıklar	58.353.430	Uzun Vadeli Borçlanmalar	13.045.283
Maddi Duran Varlıklar	57.789.244	Uzun Vadeli Karşılıklar	710.000
Binalar	43.228.841	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	7.205.378
Taşıtlar	9.656.096	Özkaynaklar	48.740.928
Demirbaşlar	6.595.266	Ödenmiş Sermaye	20.250.000
Kullanım Hakkı Varlığı	3.239.414	Sermaye Düzeltme Farkı	24.030.239
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6.500.000	Aktüeryal Kazançlar/(Kayıplar)	67.500
Birikmiş Amortismanlar	(11.430.373)	Kârdan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekler	124.720
		Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	5.146.277
Ertelenmiş Vergi Varlığı	564.185	Dönem Net Kârı	(877.807)
Toplam Varlıklar	78.403.041	Toplam Kaynaklar	78.403.041

Kapsamlı Gelir Tablosu;

Kalemler	Tutar (TL)
Yurtiçi Satışlar (a)	28.784.268
Satışların Maliyeti (b)	(16.652.960)
Brüt Kâr/Zarar (c = (a-b))	12.131.308
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (d)	(3.299.679)
Genel Yönetim Giderleri (e)	(7.371.138)

Araştırma ve Geliştirme Giderleri (r)	(696.657)
Faaliyet Kârı (f = c - (d + e + r))	763.834
YAG Değer Artış Kazancı (p)	4.245.422
Finansman Giderleri (g)	(5.655.174)
Parasal Kazanç (Kayıp) (r)	4.097.511
Vergi Öncesi Dönem Kârı (h = (f + p + g + r))	3.451.593
Vergi Gideri (k = (ı + j))	(4.329.400)
Dönem Vergisi (ı)	(1.282.712)
Ertelenmiş Vergi Geliri (j)	(3.046.688)
Dönem Net Kârı (l = (h+k))	(877.807)

4.3.5. İşletmenin 2023 Yılı İçinde Gerçekleştirdiği İşlemler

- İşletme 17 Ocak 2023 tarihinde toplam bedeli 12.000.000 TL olan ticari mal almıştır. Söz konusu bedelin yarısı peşin olarak ödenmiş geriye kalanı için 3 aylık senet verilmiştir.
- İşletme önceki dönem gerçekleştirmiş işlemler sonucu oluşan 2.000.000 TL ticari borcunu 3 Mart 2023 tarihinde ödemiştir.
- İşletme 15 Nisan 2023 tarihinde 8.000.000 TL'lik ticari malını 18.100.000 TL'ye satmıştır. Bedelin tamamı satış anında tahsil edilmiş.
- İşletme 17 Ocak 2023 tarihinde aldığı ticari mallar için verilen senedi 17 Nisan 2023 tarihinde ödemiştir.
- İşletme 30 Nisan 2022 tarihinde bir önceki dönem tahakkuk eden 1.100.000 TL vergisini ödemiştir.
- İşletme bir önceki yıl 30 Kasım tarihinde gerçekleştirmiş olduğu satış sonucu almaya hak kazandığı 8.000.000 TL'lik alacağını 30 Mayıs 2023 tarihinde tahsil etmiştir.
- İşletme kıdem tazminatları ve amortisman giderleri hariç dönemde gerçekleşen maliyetlerini üçer aylık dönem sonlarında atmaktadır. İlgili maliyetlerin peşin

gerçekleştirdiği varsayılmıştır. Söz konusu maliyetler, muhasebeleştirme tarihleri ve tutarları aşağıdaki gibidir:

İlgili Maliyet Hesabı	Tutar (TL)	
770 Genel Yönetim Giderleri	100.000	Birinci Çeyreğin
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	120.000	Sonunda Gerçekleşen
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	10.000	Maliyet
770 Genel Yönetim Giderleri	150.000	İkinci Çeyreğin
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	100.000	Sonunda Gerçekleşen
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	40.000	Maliyet
770 Genel Yönetim Giderleri	250.000	Üçüncü Çeyreğin
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	120.000	Sonunda Gerçekleşen
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	65.000	Maliyet
770 Genel Yönetim Giderleri	500.000	Dördüncü Çeyreğin
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	200.000	Sonunda Gerçekleşen
750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri	150.000	Maliyet

İşletmenin dönem içinde gerçekleştirdiği işlemlerin muhasebe kayıtları ve hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

_____07.01.2023_____			
1	153 Ticari Mallar	12.000.000	
	102 Bankalar		6.000.000
	321 Borç Senetleri		6.000.000

_____07.01.2023_____			
2	320 Ticari Mallar	12.000.000	
	102 Bankalar		6.000.000
	321 Borç Senetleri		6.000.000

	_____15.04.2023_____		
2	102 Satıcılar	2.000.000	
	102 Bankalar		2.000.000

	_____15.04.2023_____		
2	621 Satılan Ticari Mal Maliyeti	8.000.000	
	153 Ticari Mallar		8.000.000

	_____17.04.2023_____		
3	321 Borç Senetleri	6.000.000	
	102 Bankalar		6.000.000

	_____30.04.2023_____		
4	360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	1.100.000	
	102 Bankalar		1.100.000

	_____30.05.2023_____		
5	102 Bankalar	8.000.000	
	121 Alacak Senetleri		8.000.000

	_____30.03.2023_____		
6	770 Genel Yönetim Giderleri	100.000	
	760 PSDG	120.000	
	750 ARGE	10.000	
	102 Bankalar		230.000

--	--	--	--

	_____30.06.2023_____		
6	770 Genel Yönetim Giderleri	150.000	
	760 PSDG	100.000	
	750 ARGE	40.000	
	102 Bankalar		290.000

	_____30.09.2023_____		
6	770 Genel Yönetim Giderleri	250.000	
	760 PSDG	120.000	
	750 ARGE	65.000	
	102 Bankalar		435.000

	_____31.12.2023_____		
6	770 Genel Yönetim Giderleri	500.000	
	760 PSDG	200.000	
	750 ARGE	150.000	
	102 Bankalar		850.000

8. Cari dönemde 150.000 TL kıdem tazminatı karşılığı hesaplayan işletme hesaplanan giderlerini yıl sonunda bir seferde kayıtlarına almıştır. Dönemde gerçekleşen TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar uyarınca hesaplanan aktüeryal kazanç/kayıp ortaya çıkmamıştır. Toplam kıdem tazminatından ilgili gider yerlerine paylar aşağıdaki gibidir:

Kıdem Tazminatının Gider Yeri	Tutar (TL)
Yönetim Bölümü	80.000
Pazarlama Bölümü	60.000
Araştırma Bölümü	10.000

	31.12.2022		
7	770 Genel Yönetim Giderleri	80.000	
	760 PSDG	60.000	
	750 ARGE	10.000	
	472 Kıdem Tazminatı Karşılığı		150.000

9. İşletmenin 2023 yılı sonunda gerçekleştirdiği diğer işlemlere (amortisman giderlerinin kaydı, banka kredi ödemesi kaydı vb.) ait kayıtlar aşağıdaki gibidir:

	31.12.2023		
8	780 Finansman Giderleri	4.661.684*	
	400 Banka Kredileri		4.661.684
8	300 Banka Kredileri	5.601.451	
	102 Bankalar		5.601.451
8	400 Banka Kredileri	5.601.451	
	300 Banka Kredileri		5.601.451
*2021 yılında banka kredisinin ödeme planına ilişkin kredi itfa tablosunda, kredinin üçüncü yılına ilişkin faiz giderleri tutarıdır.			

	31.12.2023		
8	770 Genel Yönetim Giderleri	1.315.789**	
	258 Birikmiş Amortismanlar		1.315.789
*2021 yılında yönetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan binanın cari dönem amortisman kaydı.			
**Önceki dönem ilgili varlığın net defter değeri olan 23.684.211 TL'nin kalan faydalı ömre (18 yıl) bölünmesi ile bulunmuştur.			

	31.12.2023		
8	770 Genel Yönetim Giderleri	750.000	
	258 Birikmiş Amortismanlar		750.000
*Demirbaşların cari dönem amortisman kaydı.			

	31.12.2023		
8	760 PSDG	400.000	
	258 Birikmiş Amortismanlar		400.000
*Kiralanan mağazanın cari dönem amortisman kaydı.			

	31.12.2023		
8	760 PSDG	225.000	
	258 Birikmiş Amortismanlar		225.000
*Önceki dönem sonunda net değeri 450.000 TL kalan Taşıtların faydalı ömür tahmini 24 aya çıkarılmıştır.			

	31.12.2022		
8	770 GYG	475.000	
	258 Birikmiş Amortismanlar		475.000
*Yönetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere işletme ortağı tarafından işletmeye konulan Taşıtların ve Taşıtların 2 ve Taşıtların 3'ün amortisman kaydı.			

10. Maliyet ve kapsamlı gelir tablosu hesaplarının kapatılmasına ilişkin kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

	31.12.2022		
--	------------	--	--

9	632 GYG 631 PSDG 630 ARGE 661 UVBG	3.620.789 1.225.000 275.000 4.661.684	
	771 GYG Yns. Hs. 761 PSDG Yns. Hs. 751 ARGE Yns. Hs. 781 FG Yns. Hs.		3.620.789 1.225.000 275.000 4.661.684
*Dönemde ortaya çıkan giderlerin yansıtma hesaplarıyla gelir tablosuna hesaplarına aktarılması.			

	_____31.12.2022_____		
9	771 GYG Yns. Hs. 761 PSDG Yns. Hs. 751 ARGE Yns. Hs. 781 FG Yns. Hs.	3.620.789 1.225.000 275.000 4.661.684	
	770 GYG 760 PSDG. 750 ARGE 780 FG		3.620.789 1.225.000 275.000 4.661.684
*Gider yansıtma hesaplarıyla gider hesaplarının kapatılması.			

	_____31.12.2022_____		
9	600 Yurtiçi Satışlar	18.100.000	
	621 STMM 630 ARGE 631 PSDG 632 GYG 661 UVBG 690 Dönem Kârı veya Zararı		8.000.000 275.000 1.225.000 3.620.789 4.661.684 317.527
*Gelir tablosu hesaplarının kapatılması			

11. 2023 yılının sonunda finansal durum tablosunda yer alması gereken ertelenmiş vergi varlığı ve ertelenmiş vergi yükümlülüğü; kâr ve zararlar ilişkilendirilmesi

gereken ertelenmiş vergi geliri ve gideri; özkaynaklarla ilişkilendirilmesi gereken ertelenmiş vergi geliri ve gideri aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Ertelenmiş Vergi Etkisi Doğuran Unsurlar	Raporlanması Gereken Bölüm	
	Kâr veya Zarar	Özkaynaklar
Bina	x	x
Taşıtlar	x	o
Kıdem Tazminatı Karşılığı	x	o
Aktüeryal Kazanç (Kayıp)	o	x
YAG Değer Artışı	x	o
x: Kapsamına girdiğini göstermektedir. o: Kapsamına girmediğini göstermedir.		

Yukarıda tabloda yer alan her bir finansal tablo unsuru için ertelenmiş verginin hesaplanmasına dair detaylı açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Taşıtlar için;

	Taşıtlar 1	Taşıtlar 2	Taşıtlar 3
VUK Net Değer	660.000	990.000	1.100.000
TFRS Değer	225.000	1.293.750	1.437.500
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	435.000	(303.750)	(337.500)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	108.750	(75.938)	(84.375)

Kıdem tazminatı karşılığı için:

	Kıdem Tazminatı Karşılığı
VUK Net Değer	0
TFRS Değer	950.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	950.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	237.500

Binanın kâr veya zarar ile ilişkilendirilen kısmı için (faydalı ömürlerin farklı olmasından kaynaklanan kısım):

	Bina
VUK Net Değer	18.800.000
TFRS Değer	17.000.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	1.800.000
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	450.000

Binanın özkaynaklar ile ilişkilendirilen kısmı için (yeniden değerlemeden kaynaklanan kısım):

	Bina
Hesaplamaya Alınacak TFRS Değeri	17.000.000
TFRS Değer	22.368.421*
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	(5.368.421)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	(1.342.105)
*2021 yılı sonunda yeniden değerlendirilmiş tutarı olan 25.000.000 TL'den iki yıllık amortisman (25.000.000 TL / 19 x 2) tutarı düşülerek bulunmuştur.	

Özkaynaklar altında gösterilecek aktüeryal kazanç/kayıp için:

	Aktüeryal Kazanç/Kayıp
VUK Net Değer	0
TFRS Değer	90.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	(90.000)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	(22.500)

Yatırım amaçlı gayrimenkulün kâr veya zarar ile ilişkilendirilen değer artış kazancı için:

	Bina
VUK Net Değer	2.000.000
TFRS Değer	6.500.000
İndirilebilir Geçici Fark/(Vergilendirilebilir Geçici Fark)	(4.500.000)
Ertelenmiş Vergi Varlığı/(Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü)	(1.125.000)

2023 yılı sonunda finansal durum tablosunda raporlanacak toplam ertelenmiş vergi varlığı/ertelenmiş vergi yükümlülüğü tutarı:

Ertelenmiş Vergi Unsuru	TL
Ertelenmiş Vergi Varlığı	796.250 (450.000 + 237.500 + 108.750)
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	2.649.918 (84.375 + 75.398 + 1.342.105 + 22.500 + 1.125.000)

Toplam kâr veya zararda sınıflandırılan ertelenmiş vergi geliri/(gideri):

Ertelenmiş Vergi Unsuru	TL
2022 Yılı Net Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü)	(2.045.115) = 612.500 – 2.657.615
2023 Yılı Net Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü)	(1.853.668) = 796.250 – 2.649.918
Dönemde Ortaya Çıkan ve Özkaynaklarla İlişkilendirilmesi Gereken Ertelenmiş Vergi	-
Kâr veya Zararda Raporlanması Gereken Dönem Ertelenmiş Vergi Geliri (Gideri)	191.447 = 1.853.668 – 2.45.115

Toplam özkaynaklarda sınıflandırılan ertelenmiş vergi geliri/(gideri):

	Tutar (TL)
2022 Dönemi Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü) Net	(-1.443.553)

2023 Dönemi Ertelemiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü) Net	(1.304.665)**
2022 Dönemi Ertelemiş Vergi Geliri / (Gideri)	78.947***
*2022 yılı özkaynaklarda raporlanmış ertelenmiş vergi gideri	
**(1.342.105) + (22.500)	
***(1.304.665) - (1.443.553)	

12. Dönemde yasal kayıtlara göre tutulan defterlere uygun olarak ortaya çıkan dönem vergisinin 42.500 TL olduğu varsayılmış ve 10'uncu maddede yer alan ertelenmiş vergiye ilişkin hesaplamalarda dikkate alınarak aşağıdaki kayıtlar atılmak suretiyle gelir tablosu hesapları kapatılmıştır:

		31.12.2021	
11	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları	42.500	
	370 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		42.500
11	289 Ertelemiş Vergi Varlığı 489 Ertelemiş Vergi Yükümlülüğü	183.750 7.697	
	69X Ertelemiş Vergi Geliri		191.447
11	690 Dönem Kârı veya Zararı 69X Ertelemiş Vergi Geliri	317.527 191.447	
	691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları		42.500
	692 Dönem Net Kârı veya Zararı		463.974
11	692 Dönem Net Kârı veya Zararı	466.574	
	590 Dönem Net Kârı		466.574

Enflasyon muhasebesine ilişkin hükümler uygulanmadan önce ortaya çıkan finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

Finansal Durum Tablosu;

31 Aralık 2023 Tarihli Finansal Durum Tablosu
--

Dönen Varlıklar	19.540.646	Kısa Vadeli Yükümlülük	5.643.951
Nakit ve Nakit Benzerleri	13.040.646	Kısa Vadeli Borçlanmalar	5.601.451
Stoklar	6.500.000	Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	42.500
		Uzun Vadeli Yükümlülük	15.615.434
Duran Varlıklar	33.821.171	Uzun Vadeli Borçlanmalar	12.105.516
Maddi Duran Varlıklar	33.024.671	Uzun Vadeli Karşılıklar	860.000
Binalar	26.315.789	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	2.649.918
Taşıtlar	5.000.000	Özkaynaklar	32.102.182
Demirbaşlar	3.000.000	Ödenmiş Sermaye	20.250.000
Kullanım Hakkı Varlığı	1.600.000	Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları	4.578.948
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	6.500.000	Aktüeryal Kazançlar/(Kayıplar)	67.500
Birikmiş Amortismanlar	(9.391.118)	Kârdan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekler	100.000
		Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	6.639.261
Ertelenmiş Vergi Varlığı	796.250	Dönem Net Kârı	466.474
Toplam Varlıklar	53.361.567	Toplam Kaynaklar	53.361.567

Kapsamlı Gelir Tablosu;

Kalemler	Tutar (TL)
Yurtiçi Satışlar (a)	18.100.000
Satışların Maliyeti (b)	(8.000.000)
Brüt Kâr/Zarar (c = (a-b))	10.100.000
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (d)	(1.225.000)
Genel Yönetim Giderleri (e)	(3.620.789)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (r)	(275.000)
Faaliyet Kârı (f = c - (d + e + r))	4.979.211
YAG Değer Artış Kazancı (p)	-
Finansman Giderleri (g)	(4.661.684)
Vergi Öncesi Dönem Kârı (h= (f + p + g))	317.527
Vergi Gideri (k = (i + j))	148.947

Dönem Vergisi (i)	(42.500)
Ertelenmiş Vergi Geliri (j)	191.447
Dönem Net Kârı (l = (h+k))	466.474
Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları (m)	-
Yeniden Değerleme Artışları Vergi Etkisi (n)	-
Aktüeryal Kazanç (s)	-
Aktüeryal Kazanç Vergi Etkisi (ş)	-
Toplam Kapsamlı Gelir (o = (l + m + n + s + ş))	466.474

4.3.6. İşletmenin 2023 Yıl Sonu Finansal Durum Tablosu ve Kapsamlı Gelir Tablosunun Enflasyon Muhasebesi İlkelerine Göre Düzeltilmesi

Finansal tabloların enflasyon muhasebesi kapsamında düzeltilmesi aşağıda belirtilen sırada olacaktır:

1. Finansal durum tablosunda yer alan parasal olmayan kalemler enflasyon düzeltmesin kapsamında düzeltilecektir (özkaynak kalemleri dahil).
2. Kapsamlı gelir tablosu enflasyon düzeltmesi kapsamında düzeltilecektir.
3. Net parasal pozisyon kazanç/kayıp tespit edilecektir.
4. Düzeltilmiş finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu hazırlanacaktır.

4.3.6.1. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

Düzeltilme öncesi finansal durum tablosunda yer alan parasal olmayan kalemler; stoklar, binalar taşıtlar, demirbaşlar, kullanım hakkı varlığı, yatırım amaçlı gayrimenkuller, birikmiş amortismanlar, ertelenmiş vergi varlığı, ertelenmiş vergi yükümlülüğü, sermaye, yasal yedekler, geçmiş yıllar kârları/zararları şeklindedir Sırasıyla aşağıda her bir kalem enflasyon etkisine göre düzeltilecek ve parasal kazanç/kayıp tutarları bulunacaktır:

4.3.6.1.1 Stokların Düzeltilmesi

Dönem sonunda enflasyon düzeltmesi yapılmadan önce stoklar sınıfının bakiyesi 6.500.000 TL'dir. İşletme stoklarını bir önceki yıl stok devir hızına göre düzeltmiş ve aynı uygulamayı 2023 yılında da devam ettirmektedir:

Stok Devir Hızı Formülü = Satışların Maliyeti / Ortalama Stoklar	
Ortalama Stoklar = (Dönem Başı Stoklar + Dönem Sonu Stoklar) / 2	
Dönem Başı stoklar	2.500.000
Dönem Sonu stoklar	6.500.000
Satışların Maliyeti	8.000.000
Ortalama Stoklar	4.500.000
Stok Devir Hızı	1,77778
Stok Devir Süresi	205

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
6.500.000	Haziran 2023	1,37569	8.942.038	2.442.039
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				2.442.039

4.3.6.1.2 Binaların Düzeltilmesi

İşletmenin envanterinde bir adet binası yer almaktadır. Söz konusu binanın sonraki ölçüm yöntemi yeniden değerlendirme yöntemidir ancak en son gerçeğe uygun değer belirlemesi 31 Aralık 2021 tarihinde yapılmıştır. Gerçeğe uygun değer belirlemesi yapıldıktan sonra 31 Aralık 2022 tarihinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulan bina için, düzeltmeye esas tarih olarak 31 Aralık 2022 esas alınacaktır:

Düzeltililecek Tutar	Düzeltemeye Esas Tarih	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kazanç/(Kayıp)
----------------------	------------------------	----------------------	-------------------	------------------------

(a)		(b)	(c) = a x b	(d) = c -a
43.228.841	Aralık 2022	1,64773	71.229.424	28.000.582
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				28.000.582

4.3.6.1.3 Taşıtların Düzeltilmesi

Dönem içinde işletmenin herhangi bir taşıt alışı veya satışı olmamıştır. 31 Aralık 2022 tarihinde enflasyon düzeltmesine tabi tutulan kalem için, düzeltmeye esas tarih 31 Aralık 2022 olarak kabul edilecektir.

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
9.656.096	Aralık 2022	1,64773	15.910.631	6.254.535
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				6.254.535

4.3.6.1.4 Demirbaşların Düzeltilmesi

2022 yılında sunulan finansal durum tablosunda 6.595.266TL demirbaşlar için dönem içinde herhangi bir giriş veya çıkış olmamıştır. Dolayısıyla önceki dönem sonunda yer alan demirbaşların 2023 dönem sonuna endekslenmesi gerekmektedir.

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
6.595.266	Aralık 2022	1,64773	10.867.212	4.271.946
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				4.271.946

4.3.6.1.5 Kullanım Hakkı Varlığının Düzeltilmesi

2022 yılı sonundan 2023 yılı sonuna kadar herhangi bir giriş-çıkış olmayan hesap sınıfı için düzeltme esas tarih 2022 yılı sonu kabul edilecektir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
3.239.414	Aralık 2022	1,64773	5.337.677	2.098.263
Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)				2.098.263

4.3.6.1.6 Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Varlıkların düzeltilmesine göre daha zor düzeltme işlemlerine tabi olan birikmiş amortismanların 2023 yılı sonu itibariyle düzeltilmesi ve cari döneme isabet eden parasal kayıp tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

İlgili MDV	Maliyet Değerine Göre Ayrılması Gereken Amorts.	31.12.2022 Düzeltilmiş Amorts.	2023 Sonu Düzeltilmiş Bakiye	2023 Düzeltilmiş Amorts.	Düzeltilmiş Değerden Amorts.	Düzeltilmiş Değerden Birikmiş Amorts.	Parasal Kayıp
Taşıt 1	450.000*	1.448.414	3.818.551	2.386.595	1.431.957	3.818.551	1.770.137
Taşıt 2	225.000	543.155	5.710.331	894.973	711.058	1.606.031	837.875
Taşıt 3	250.000	603.506	6.344.812	994.414	790.064	1.784.478	930.972
Demirbaş	750.000	3.297.633	10.834.017	5.433.606	2.691.907	8.125.513	4.077.880
KHV	400.000	1.214.780	5.321.373	2.001.629	1.324.229	3.325.858	1.711.078
Bina	1.000.000	4.322.884	71.011.844	7.122.942	3.528.834	10.651.777	5.328.892
Toplam						29.312.208	14.656.834

4.3.6.1.7 Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Düzeltilmesi

Dönemde herhangi gerçeğe uygun değer belirlemesi yapılmayan yatırım amaçlı gayrimenkul için düzeltmeye esas tarih 31 Aralık 2022 olacaktır. İlgili hesaplama aşağıdaki gibidir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
6.500.000	Aralık 2022	1,64773	10.710.240	4.210.240

Toplam Parasal Kazanç/(Kayıp)	4.210.240
--------------------------------------	------------------

4.3.6.1.8 Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğünün Düzeltilmesi

İlgili Kalem	Düzeltilcek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
Ert. Vergi Varlığı	564.185	Aralık 2022	1,64773	929.624	365.439
Ert. Vergi Yükümlülüğü	7.205.378	Aralık 2022	1,64773	12.339.773	(5.134.395)

4.3.6.1.9 Sermayenin Düzeltilmesi

İşletmenin kuruluşuyla konulan 20.000.000 TL'nin yanı sıra işletme geçmiş yıllar kârından karşılanmak üzere 12 Nisan 2022 tarihinde 250.000 TL sermayesini arttırmıştır. Nominal tutarı üzerinden finansal durum tablosunda izlenen kalemde meydana gelen artış sermaye düzeltme farkında izlenecektir. Sermayenin düzeltilmesine ilişkin hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır:

İlgili Kalem	Düzeltilcek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
Sermaye	20.250.000	Aralık 2022	1,64773	33.366.516	(13.116.516)
Sermaye Düzeltme Farkı	24.030.239	Aralık 2022	1,64773	39.595.326	(15.565.087)
Toplam Parasal Kazanç (Kayıp)					28.681.603*
*Söz konusu parasal kayıp etkisi sermayenin üstünde değil sermaye düzeltme farkı hesabında gösterilecektir.					

4.3.6.1.10 Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi

Yasal yedeklerin ilgili genel kurul tarihinden itibaren endeksenerek düzeltilmesi gerekmektedir. İşletme 12 Nisan 2022 tarihi itibarıyla 100.000 TL yasal yedek ayırmıştır. Söz konusu hesabın bir önceki düzeltme tarihinden itibaren enflasyon etkisine göre düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
Yasal Yedekler	124.720	Aralık 2022	1,64773	205.505	(80.785)
Toplam Parasal Kazanç (Kayıp)					(80.785)

4.3.6.1.11 Geçmiş Yıllar Kârları/Zararlarının Düzeltilmesi

Düzeltililecek geçmiş yıl kâr zararı hesap bakiyesi, 2022 dönemi sonunda düzeltilen geçmiş yıl kâr zararı ve 2022 dönemine ait dönem net kârını içerecektir. İlgili kaleme ilişkin 2023 döneminde yapılması gereken düzeltme aşağıdaki gibidir:

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
Geçmiş Yıl Kârları	4.268.470	Aralık 2022	1,64773	7.033.283	(2.764.813)
Toplam Parasal Kazanç (Kayıp)					(2.764.813)

4.3.6.2. Kapsamlı Gelir Tablosunun Enflasyon Etkisine Göre Düzeltilmesi

İlgili bölümlerde de ifade edildiği üzere finansal durum tablosundan etkilenen kalemler dışında kalan gelir ve gider kalemlerinin ilk kaydedildikleri tarihten itibaren düzeltilmesi

gerekmektedir. Satışların maliyeti veya amortisman giderleri gibi finansal durum tablosundan etkilenen kalemlerin ise tekrardan hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu kalemlerin tekrardan hesaplanması ise finansal durum tablosunda yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan tutarlar dikkate alınarak yapılacaktır.

4.3.6.2.1 Yurtiçi Satışların Düzeltilmesi

Dönem içinde gerçekleşen yurtiçi satışların tarihleri belli olup aşağıdaki gibi düzeltilmesi gerekmektedir:

Düzeltililecek Tutar	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kazanç (Kayıp)
18.100.000	15.04.2023	1,43025	25.887.494	(7.787.494)
18.100.000			25.887.494	(7.787.494)

4.3.6.2.2 Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi

Satışların maliyetinin düzeltilmesine ilişkin gerekli hesaplama ve açıklamalar aşağıda yapılmıştır:

İlgili İşlem		Tutar (TL)
Dönem Başı Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri	a	4.288.238*
Dönem İçi Girişlerin Düzeltilmiş Değeri	b	18.540.034**
Dönem Sonu Ticari Malların Düzeltilmiş Değeri	c	8.942.039***
Düzeltilmiş Satılan Ticari Malların Maliyeti	a+b-c	13.886.234
*2022 yıl sonu finansal durum tablosunda 2.602.514 TL olan ticari mallar yıllık endeks ile dönem sonuna taşınmıştır.		
*** Stokların dönem sonu bakiyesinin düzeltilmesinde nasıl bulunduğu ifade edilmiştir.		

Düzeltililecek Tutar	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Yıl	Ay	Aya Ait Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar
12.000.000	17.01.2022	2023	1	1203,48	1,54500	18.540.034
Toplam						18.540.034**

4.3.6.2.3 Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi

Amortisman giderleri ve kıdem tazminatına ilişkin giderler dışında işletme faaliyet giderlerini üçer aylık olarak tutmaktadır. Dolayısıyla amortisman giderleri ve kıdem tazminatına ilişkin giderler hariç oluşan giderlerin üçer aylık ortalama endeks ile düzeltilmesi gerekmektedir. Aşağıda üçer aylık ortalama endeks ile düzeltilecek giderlere ve düzeltilmiş değerlerine yer verilmiştir:

Genel Yönetim Giderleri					
Düzeltililecek Tutar	İlgili Olduğu Çeyrek	Çeyreğe İlişkin Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kayıp
100.000	İlk Çeyrek	1238,19	1,501696	150.170	(50.170)
150.000	İkinci Çeyrek	1317,41	1,411391	211.709	(61.709)
250.000	Üçüncü Çeyrek	1595,06	1,165709	291.427	(41.427)
500.000	Dördüncü Çeyrek	1805,00	1,030129	515.065	(15.065)
Toplam				1.168.370	(168.370)

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri					
Düzeltililecek Tutar	İlgili Olduğu Çeyrek	Çeyreğe İlişkin Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kayıp
120.000	İlk Çeyrek	1238,19	1,501696	180.204	(60.204)
100.000	İkinci Çeyrek	1317,41	1,411391	141.139	(41.139)
120.000	Üçüncü Çeyrek	1595,06	1,165709	139.885	(19.885)
200.000	Dördüncü Çeyrek	1805,00	1,030129	206.026	(6.026)
Toplam				667.254	(127.254)

Araştırma ve Geliştirme Giderleri					
Düzeltililecek Tutar	İlgili Olduğu Çeyrek	Çeyreğe İlişkin Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kayıp
10.000	İlk Çeyrek	1238,19	1,501696	15.017	(5.017)
40.000	İkinci Çeyrek	1317,41	1,411391	56.456	(16.456)
65.000	Üçüncü Çeyrek	1595,06	1,165709	75.771	(10.771)
150.000	Dördüncü Çeyrek	1805,00	1,030129	154.519	(4.519)
Toplam				301.763	(36.763)

Kıdem tazminatına ilişkin gerçekleşen gider yıllık ortalama endeks ile aşağıdaki gibi düzeltilmiştir:

Kıdem Tazminatı Giderleri					
Gider Yeri	Düzeltililecek Tutar	Ortalama Endeks	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar	Parasal Kayıp
GYG	80.000	1488,91	1,24882	99.905	(19.905)
PSDG	60.000	1488,91	1,24882	74.929	(14.929)
ARGE	10.000	1488,91	1,24882	12.488	(2.488)
Toplam				187.322	(37.322)

Faaliyet giderlerinde sınıflandırılan amortisman giderlerinin finansal durum tablosunda yer alan düzeltilmiş değerlere göre yeniden hesaplanması gerekmektedir. İlgili hesaplama sonucu düzeltilmiş amortisman giderleri ve ortaya çıkan parasal kayıp aşağıdaki gibidir:

İlgili Maddi Duran Varlık	Düzeltilme Öncesi Amortisman	Düzeltilmiş Değerden Amortisman	Parasal Kayıp	Gider Yeri
Taşıt 1	225.000	536.983	(311.983)	PSDG
Taşıt 2	225.000	711.058	(486.058)	GYG
Taşıt 3	250.000	790.064	(540.064)	GYG
Demirbaş	750.000	2.691.907	(1.941.907)	GYG
Kullanım Hakkı Varlığı	400.000	1.324.229	(924.229)	PSDG
Bina	1.315.789	3.528.834	(2.213.045)	GYG
Toplam	3.165.789	9.583.074	(6.417.285)	

Düzeltilmiş faaliyet giderleri ve ortaya çıkan parasal kayıp aşağıdaki gibidir:

İlgili Gider	Düzeltilme Öncesi	Düzeltilme Sonrası	Parasal Kazanç
GYG	3.620.789	8.990.138	5.369.349
PSDG	1.225.000	2.603.395	1.378.395
ARGE	275.000	314.251	39.251
Toplam	5.120.789	11.367.474	6.786.994

4.3.6.2.4 Finansman Giderleri ve Dönem Vergi Giderinin Düzeltilmesi

Dönemde gerçekleşen finansman giderleri 4.661.684 TL; vergi giderleri ise 42.500 TL'dir. Söz konusu giderler yıl sonunda kayıtlar altına alınmış olsa da dönemin tamamına sirayet ettiğinden yıllık ortalama endeks ile aşağıdaki gibi düzeltilmiştir:

Düzeltililecek Tutar (a)	Ortalama Endeks	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
4.661.684	1.489,91	1,24882	5.821.585	1.159.902
42.500	1.489,91	1,24882	56.197	11.197

4.3.6.3. Parasal Kazanç veya Kayıp Tutarının Tespit Edilmesi

Enflasyon düzeltmesine ilişkin ilk iki adımda hesaplanan tüm parasal kazanç/kayıplar ve toplam tutarı aşağıdaki gibidir:

İlgili Kalem	Tutar (TL)
Stok	2.442.039
Bina	28.000.582
Taşıt	6.254.535
Demirbaş	4.271.946
Kullanım Hakkı Varlığı	2.098.263
Birikmiş Amortisman	(14.656.834)
Yatırım Amaçlı Gayrimenkul	4.210.240
Ertelenmiş Vergi Varlığı	365.439
Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	(5.134.395)
Sermaye	(28.681.603)
Yasal Yedek	(80.785)
GYK	(2.764.813)
Yurtiçi Satışlar	(7.787.494)
Satışların Maliyeti	5.886.234
PSDG	1.378.395
GYG	5.369.349
ARGE	39.251
Finansman Giderleri	1.159.902
Dönem Vergi Gideri	11.197
Toplam	2.381.447

4.3.6.4. Düzeltilmiş Finansal Durum Tablosu ve Düzeltilmiş Kapsamlı Gelir Tablosu

Yapılan tüm hesaplamalar sonucunda ortaya çıkan düzeltilmiş finansal durum tablosu ve kapsamlı gelir tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Durum Tablosu;

31 Aralık 2023 Tarihli Finansal Durum Tablosu			
Dönen Varlıklar	21.982.684	Kısa Vadeli Yükümlülük	5.643.951
Nakit ve Nakit Benzerleri	13.040.646	Kısa Vadeli Borçlanmalar	5.601.451
Stoklar	8.942.039	Dönem Kârı Vergi	42.500
		Yükümlülüğü	
		Uzun Vadeli Yükümlülük	25.256.272
Duran Varlıklar	85.672.601	Uzun Vadeli Borçlanmalar	12.105.516
Maddi Duran Varlıklar	84.742.976	Uzun Vadeli Karşılıklar	860.000
Binalar	71.229.424	Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü	12.290.756
Taşıtlar	15.910.631	Özkaynaklar	76.755.063
Demirbaşlar	10.867.212	Ödenmiş Sermaye	20.250.000
Kullanım Hakkı Varlığı	5.337.677	Sermaye Düzeltme Farkları	52.711.842
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	10.710.240	Aktüeryal Kazançlar/(Kayıplar)	67.500
Birikmiş Amortismanlar	(29.312.208)	Kârdan Ayrılmış Kısıtlanmış Yedekler	205.505
		Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	7.033.283
Ertelenmiş Vergi Varlığı	929.624	Dönem Net Kârı	(3.513.066)
Toplam Varlıklar	107.655.286	Toplam Kaynaklar	107.655.286

Kapsamlı Gelir Tablosu;

Kalemler	Tutar (TL)
Yurtiçi Satışlar (a)	25.887.494
Satışların Maliyeti (b)	(13.886.234)
Brüt Kâr/Zarar (c = (a-b))	12.001.261
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (d)	(2.603.395)
Genel Yönetim Giderleri (e)	(8.990.138)
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (r)	(314.251)
Faaliyet Kârı (f = c - (d + e + r))	93.477
Finansman Giderleri (g)	(4.661.684)
Parasal Kazanç (Kayıp) (r)	2.381.447
Vergi Öncesi Dönem Kârı (h= (f + g + r))	(2.186.759)

Vergi Gideri (k = (i + j))	(1.326.307)
Dönem Vergisi (i)	(56.197)
Ertelenmiş Vergi Geliri (j)	(1.270.111)
Dönem Net Kârı (l = (h+k))	(3.513.066)

4.4. VERGİ USUL KANUNU'NA GÖRE ENFLASYON DÜZELTMESİ

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan ve daha sonra TMS 29'da yer alan muhasebe ilkelerine göre düzeltilen finansal tablolardan ayrı olarak aynı işlemlerin sonucunda yasal mevzuata göre hazırlanan 2023 yıl sonuna ait bilanço aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2023 Tarihli Bilanço (VUK)			
Dönen Varlıklar	19.940.646	Kısa Vadeli Yükümlülük	2.042.500
Nakit ve Nakit Benzerleri	13.040.646	Kısa Vadeli Borçlanmalar	2.000.000
Stoklar	6.500.000	Dönem Kârı Vergi	42.500
		Yükümlülüğü	
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	400.000	Uzun Vadeli Yükümlülük	12.000.000
Duran Varlıklar	24.500.000	Uzun Vadeli Borçlanmalar	12.000.000
Maddi Duran Varlıklar	24.300.000	Özkaynaklar	30.398.148
Arsa ve Araziler	2.000.000	Ödenmiş Sermaye	20.250.000
Binalar	20.000.000	Kâr Yedekleri	100.000
Taşıtlar	5.000.000	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	7.547.099
Demirbaşlar	3.000.000	Dönem Net Kârı	2.501.049
Birikmiş Amortismanlar	(5.700.000)		
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	200.000		
Toplam Varlıklar	44.440.646	Toplam Kaynaklar	44.440.646

Enflasyon düzeltmesi uygulanmadan önce bilinmesi gereken ek bilgiler:

- İşletme stokları için yapacağı enflasyon düzeltme işlemlerini toplulaştırılmış yöntemlerden birisi olan Basit Ortalama Yönteme göre yapacaktır.

- Gelecek aylara ve yıllara ait giderlerin parasal kalem olduğu varsayılmıştır.

İşletmenin bilançosunda yer alan parasal olmayan kalemler enflasyon düzeltmesi kapsamında aşağıda yer alan şekilde düzeltilecektir.

4.4.1. Stokların Düzeltilmesi

İşletme stoklarını toplulaştırılmış yöntemlerden birisi olan basit ortalama yöntemine göre düzeltmeyi tercih etmiştir. Basit ortalama yöntemine göre düzeltme katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$\text{Düzeltmeye Esas Katsayı: } \frac{2.915,02}{(2.915,02 + 2.749,98) / 2} = 1,02913$$

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
Stoklar	6.500.000	-	1,02913	6.689.345	189.345
Geçmiş Yıllar Kârı/Zararı Kalemi Üzerindeki Toplu Etki					189.345

4.4.2. Duran Varlıkların Düzeltilmesi

İşletme envanterinde yer alan duran varlıkların bir çoğu 2021 yılından beri bilançoda yer almaktadır. Duran varlıklarına ilişkin liste, düzeltme esas tarih ve tutar bilgisini içerecek şekilde aşağıdaki tablo üzerinden bir hesaplama yapılmıştır:

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c -a
Arazi ve Arsalar	2.000.000	01.01.2022	1,67702	3.354.048	1.354.048
Bina	20.000.000	01.01.2021	4,99677	99.935.548	79.935.548
Taşıtlar	5.000.000	15.10.2021	3,73505	18.675.251	13.675.251

Demirbaş	3.000.000	10.01.2021	4,99677	14.990.332	11.990.332
Geçmiş Yıllar Kârı/Zararı Kalemi Üzerindeki Toplu Etki					106.955.180

Düzeltilmiş birikmiş amortismanlar, enflasyon öncesinde yer aldığı tutar ile ilgili iktisadi kıymette meydana gelen artış oranı çarpılmak suretiyle hesaplanmaktadır. Söz konusu hesaplama aşağıda yer aldığı şekilde yapılmaktadır:

İlgili Maddi Duran Varlık	Artış Oranı	Düzeltilme Öncesi Birikmiş Amortisman	Düzeltilme Sonrası Birikmiş Amortisman	Meydana gelen parasal kayıp
Arazi ve Arsalar	1,67702	0	0	0
Bina	4,99677	1.200.000	5.996.133	(4.796.133)
Taşıtlar	3,73505	2.250.000	8.403.863	(6.153.863)
Demirbaş	4,99680	2.250.000	11.242.749	(8.992.749)
Geçmiş Yıllar Kârı/Zararı Kalemi Üzerindeki Toplu Etki				(19.942.745)

4.4.3. Sermayenin Düzeltilmesi

İşletmenin 31.12.2023 tarihi itibarıyla ödenmiş sermaye 20.250.000 TL'dir. Söz konusu sermayenin işletmeye konulma biçimleri ve düzeltmeye esas alınacak tarih bilgileri aşağıdaki gibidir:

İlgili Kalem	İşletmeye Konulma Şekilleri	Düzeltilmeye Esas Alınacak Tarih	Tarih
Sermaye	Nakit	Ödenme Tarihi	01.01.2021
Sermaye	Ayni	Mülkiyetin intikal ettiği tarih	15.10.2021
Sermaye	Geçmiş Yıllar Kârında	Tescil tarihi	12.04.2022

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
Sermaye	1.500.000	01.01.2021	4,99678	74.951.661	(59.951.661)
Sermaye	500.000	15.10.2021	3,73505	18.675.251	(13.675.251)

Sermaye	250.000	12.04.2022	2,04811	512.029	(262.029)
Geçmiş Yıllar Kârı/Zararı Kalemi Üzerindeki Toplu Etki					(73.888.941)

4.4.4. Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi

Vergi mevzuatına uygun enflasyon düzeltmesi kapsamında yasal yedeklerin defterlere kayıt tarihinden itibaren düzeltilmesi gerekmektedir. Söz konusu yasal yedeğin deftere kayıt tarihi 12 Nisan 2022 tarihidir. İlgili düzeltme aşağıdaki gibi yapılmıştır:

İlgili Kalem	Düzeltililecek Tutar (a)	Finansal Tabloya Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı (b)	Düzeltilmiş Tutar (c) = a x b	Parasal Kazanç/(Kayıp) (d) = c - a
Yasal Yedekler	100.000	12.04.2022	2,04811	204.811	(104.811)
Geçmiş Yıllar Kârı/Zararı Kalemi Üzerindeki Toplu Etki					(104.811)

Yukarıda yer alan hesaplamalar doğrultusunda yapılacak kayıtlar aşağıda belirtildiği şekilde olacaktır:

_____31.12.2023_____			
153 Ticari Mallar		189.345	
570 Geçmiş Yıllar Kârları			189.345

_____31.12.2023_____			
250 Arazi ve Arsalar		1.354.048	
252 Binalar		79.935.548	
254 Taşıtlar		13.675.251	
255 Demirbaşlar		11.990.332	
570 Geçmiş Yıllar Kârları			106.955.180

	31.12.2023		
	570 Geçmiş Yıllar Kârları	19.942.745	
	258 Birikmiş Amortismanlar		19.942.745

	31.12.2023		
	570 Geçmiş Yıllar Kârları	73.888.941	
	502 Sermaye Olumlu Düzeltme Farkları		73.888.941

	31.12.2023		
	570 Geçmiş Yıllar Kârları	104.811	
	540 Yasal Yedekler		104.811

Enflasyon düzeltmesi sonrasında bilanço aşağıdaki gibi olmuştur:

31 Aralık 2023 Tarihli Düzeltilmiş Bilanço (VUK)			
Dönen Varlıklar	20.129.991	Kısa Vadeli Yükümlülük	2.042.500
Nakit ve Nakit Benzerleri	13.040.646	Kısa Vadeli Borçlanmalar	2.000.000
Stoklar	6.689.345	Dönem Kârı Vergi	42.500
		Yükümlülüğü	
Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	400.000	Uzun Vadeli Yükümlülük	12.000.000
Duran Varlıklar	111.512.435	Uzun Vadeli Borçlanmalar	12.000.000
Maddi Duran Varlıklar	111.312.435	Özkaynaklar	117.599.927
Arsa ve Araziler	3.354.048	Ödenmiş Sermaye	20.250.000
Binalar		Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları	73.888.941
	99.935.548		
Taşıtlar	18.675.251	Kâr Yedekleri	204.811
Demirbaşlar	14.990.332	Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	23.256.175

Birikmiş Amortismanlar	(25.642.745)	Dönem Net Kârı	-
Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	200.000		
Toplam Varlıklar	131.642.426	Toplam Kaynaklar	131.642.426



SONUÇ

Ülke ekonomilerinin üstesinden gelmeye çalıştığı en önemli ekonomik problemlerden birisi enflasyondur. Ortaya çıkmasının bir çok sebebi olsa da enflasyon oranlarının yükselmesiyle doğru orantılı olarak yarattığı etki artmaktadır. Söz konusu etkilerden bir tanesi finansal tabloların yanıltıcı olmasına yol açmasıdır. Özellikle yüksek enflasyonun yaşanmasıyla, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olmaktadır. Bu yanıltıcı etkinin üstesinden gelebilmek için enflasyon muhasebesi uygulamasıyla finansal tablolar düzeltilmektedir. Diğer bir ifadeyle finansal tablolar enflasyonun etkisinden arındırılarak tekrar hazırlanmaktadır.

VUK mükerrer 298'inci maddeye göre son üç yılın ÜFE'ye göre bulunan fiyat artışlarının %100'ü aşması ve içinde bulunan yılın %10'u aşması durumunda mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 2021, 2022 ve 2023 yılı geçici vergi dönemlerinde VUK mükerrer madde 298'e ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon muhasebesinin uygulanması ertelenmiştir. Aynı Kanunda 31.12.2023 tarihli mali tabloların VUK mükerrer madde 298 şartlarını sağlayıp sağlamadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Böylelikle VUK'a göre hazırlanan finansal tablolar için enflasyon düzeltilmesi şartları 2021 yılında sağlanmasına karşın 2023 yılı sonunda ilk defa düzeltilmiştir.

Enflasyon muhasebesinin uygulanıp uygulanmayacağı noktasında yerel mevzuat kadar belirgin olmayan TMS'lerde yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran belirtilmemekte ancak yüksek enflasyonun var olup olmadığına ilişkin belirli kriterler yer almaktadır. Kriterlerden bir tanesi son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşması veya aşmasıdır. TÜİK tarafından açıklanan veriler doğrultusunda 31 Mart 2022 tarihinde TÜFE'nin %109,4'e ulaşmasıyla bu şart gerçekleşmiştir. KGK tarafından 23 Kasım 2023 tarihinde yapılan duyuruyla TFRS uygulayan işletmelerin 31 Aralık 2023 tarihinde sona eren finansal tablolarında TMS 29'da yer alan ilgili muhasebe ilkelerine uygun olarak enflasyon etkisine göre düzeltilerek sunulması gerektiği ifade edilmiştir.

Türkiye’de uygulanan iki farklı muhasebe çerçevesiyle finansal tablolar ciddi ölçüde farklılaşmaktadır. Enflasyon düzeltmesi işlemlerinin de bu farklılığı arttıracığı tahmin edilmektedir. İki raporlama çerçevesine göre uygulanacak enflasyon düzeltmesi kapsamında en temel farklılıklara aşağıda yer verilmiştir:

1. VUK’ta enflasyon düzeltmesi sadece bilançoya uygulanmasına karşın, TMS 29’da gelir tablosuna da uygulanmaktadır.
2. VUK’ta kullanılan endeks Yİ-ÜFE olmasına karşın, TMS 29’dan anlaşılan ve KGK tarafından duyurulan endeks TÜFE’dir.
3. VUK’ta 31 Aralık 2023 tarihli finansal tablolar için ilk uygulama daha kolay olmasına karşın, TMS 29’a göre karşılaştırmalı dönemin başlangıcından itibaren düzeltilerek finansal tabloların düzeltilmesi uygulamayı zorlaştırmaktadır.

VUK’a göre hazırlanan finansal tablolarda gelir tablosunun düzeltilmemesinin bir sonucu verginin adil bir şekilde dağıtılmamasıdır. Diğer bir ifadeyle enflasyon muhasebesinin gelir tablosuna uygulanmamasıyla yüksek enflasyon dönemlerinde maliyetlerde gerçekleşen artışlar gelir tablosuna yansıtılmayacak ve vergi matrahı olması gerektiğinden daha yüksek gözükecektir. Dolayısıyla vergi mevzuatında bir güncelleme yapılmak suretiyle gelir tablosunun da enflasyon muhasebesi kapsamında düzeltilmesi gerektiği önerilmektedir. TMS 29’da gelir tablosunun da düzeltilmesi ile işletmeler enflasyon karşısındaki güçlerini görebilmekte ve performansını enflasyonist ortamda değerlendirebilmektedir. Nitekim uygulama örneğinin 2023 yılına ilişkin döneminde, işletme 2.381.447 TL parasal kazanç elde etmiş ve enflasyonist ortamda parasal kıymetlerini parasal olmayan kaynaklara kanalize etmek suretiyle kârlı çıktığı görülmüştür.

İkinci farklılık olan enflasyon düzeltmesinde kullanılacak endekslerin birbirinden uzaklaşmasıyla iki farklı raporlama çerçevesine göre hazırlanan finansal tablolar arasındaki farklılık artmaktadır. Uygulama örneğinde ele alınan işletmenin 2023 yılı sonunda enflasyon düzeltmesi yapmadan önce toplam aktifleri 53.361.567 TL; TMS 29’da yer alan muhasebe ilkelerine göre düzeltilen toplam aktif tutarları 107.655.286 TL; VUK’a göre enflasyon düzeltmesinin uygulanmasıyla toplam aktif tutarı 131.642.426 TL olmuştur. VUK’a göre yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu ulaşılan aktif toplamının

TMS 29'a göre ulaşılan aktif toplamından yaklaşık %23 fazla olmasının sebebi Türkiye'de özellikle son yıllarda gerçekleşen Yİ-ÜFE'nin TÜFE'den daha yüksek bir seyir izlemesidir.

Diğer bir farklılık ise TMS 29'da yer alan muhasebe ilkelerine uygun gerçekleştirilecek enflasyon düzeltilmesinin zorluğudur. Söz konusu zorluğun sebepleri; finansal tabloların karşılaştırmalı dönemin başlangıcından itibaren 3 dönem boyunca enflasyon etkisine göre düzeltilmesi, TMS 29'un eski bir standart olmasıyla birlikte ulusal ve uluslararası literatürde yeterli kaynağın olmaması, TMS 29'da yer alan muhasebe ilkeleriyle uyumlu enflasyon muhasebesi çalışmasını gerçekleştirecek yeterli sayıda çalışanın işletme bünyesinde olmamasıdır. Söz konusu bu zorluklar için Türkiye'de bu alanda faaliyet gösteren sivil toplum kuruluşları ve KGK tarafından daha fazla eğitimler düzenlenmeli, üniversitelerin ilgili bölümlerinde yüksek lisans ve lisans düzeyinde eğitim programlarına özellikle enflasyon muhasebesine yönelik dersler eklenmeli, yetkili otoriteler tarafından net parasal pozisyon kazançları (kayıpları) kalemine ilişkin dipnotlarda açıklamalar yapılması zorunlu kılınmalı ve son olarak yetkili kurumlar tarafından yapılacak incelemeler arttırılmalıdır.

TMS 29'un uygulanmasıyla birlikte tartışmalı bir takım konu ortaya ıkmiştır. Bu konular ve bu konulara çözümler aşağıda ifade edildiği şekildedir:

1. Parasal olmayan ve cari değerleri üzerinden finansal tablolarda gösterilen kalemlerin, tarihi maliyetiyle enflasyona göre düzeltilmiş değerleri tespit edilmeli ve cari değerleriyle enflasyona göre düzeltilmiş değerleri arasındaki farkın net parasal kazançları (kayıpları) kaleminde gösterilmesi gerekmektedir.
2. TMS 12 Gelir Vergileri'ne göre hesaplanan ertelenmiş verginin enflasyon etkisine göre düzeltilmiş finansal tablolarda hesaplanması ve sunumu her bir dönem için ayrı ayrı tespit edilmelidir. Açılış finansal durum tablosu ve 2022 yıl sonuna ilişkin vergiye esas değer VUK uyarınca yapılacak enflasyon düzeltilmesi etkisini barındırmamalı ancak 2023 yıl sonuna ilişkin vergiye esas değer VUK uyarınca yapılacak enflasyon düzeltilmesinin etkisini barındıracak şekilde dikkate alınmalıdır.
3. Ana ortaklığın enflasyon muhasebesi kapsamında bir şirket olmasına karşın bağlı ortaklıkların enflasyon muhasebesi kapsamında olmayan bir şirket olması durumunda konsolide finansal tabloları hazırlayan ana ortaklığın muhasebe

politikalarıyla uyumlu olması gereken bağı ortaklıkların finansal tabloları enflasyon etkisine göre düzeltilerek konsolide edilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, Türkiye’de yaşanan enflasyonun finansal tablolarda yaratmış olduğu yanıltıcı etkiyi ortadan kaldırabilmek için 2023 yılı sonunda işletmeler tarafından hazırlanacak finansal tabloların enflasyon muhasebesine uygun bir şekilde düzeltilmesi kararı yetkili otoriteler tarafından alınmıştır. Özellikle TMS 29’da yer alan enflasyon muhasebesi ilkelerine uygun hazırlanacak finansal tabloların, işletmelerin gerçek durumlarını daha doğru göstereceği; yatırımcılar ve kredi veren bankalar vb. kuruluşlar tarafından işletme üzerinde değerlendirmelerde bulunurken daha şeffaf bilgiler sağlayacağı değerlendirilmektedir.



KAYNAKÇA

- Akın, A. (2022). *Türkiye'de Enflasyon ve Enflasyon Belirsizliğinin İktisadi Büyüme Üzerine Asimetrik Etkileri: Eşik Değer Analizi*. Tekirdağ: Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksu, İ. (2023). *Merkez Bankası Bağımsızlığının Enflasyon ve Enflasyon Belirsizliği Üzerine Etkisi: BRICS-T Ülkeleri Örneği*. Tekirdağ: Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Coleman, W. O. (2007). *The Causes, Costs and Compensations of Inflation: An Investigation of Three Problems in Monetary Theory*. Amerika: Edward Elgar Publishing Limited.
- Coşkun, M., & Ertuğrul, M. (2019). *Finans Matematiği*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Deloitte - IAS PLUS. (2023). *IAS 29 — Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*.
- Demir, Ö. (2006). *Enflasyon Muhasebesine Geçiş Sürecinde Ortaya Çıkan Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kuramsal ve Uygulamalı Bir Çalışma*. Malatya: İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
- E&Y. (2018). *International GAAP 2018*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- Eğilmez, M. (2024, 01 25). *Kendime Yazılar*. 01 30, 2024 tarihinde [https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/12/20231230M2-13.pdf](https://www.mahfiegilmez.com: https://www.mahfiegilmez.com/2024/01/enflasyon-rehberi.html#:~:text=Yap%C4%B1sal%20enflasyon%20(structural%20inflation)%3A,e nflasyonunun%20alt%C4%B1nda%20da%20ele%20al%C4%B1nabiliyor. adresinden alındı</p>
<p>Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023, 12 30). VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (Sıra No: 555). <a href=) adresinden alındı
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2024, 2 20). VUK SİRKÜLERİ / 165. <https://www.turmob.org.tr/arsiv/mbs/resmigazete/-VUK-165-Enflasyon.pdf> adresinden alındı
- Gökmen, S. (2024, 1 16). *Enflasyon Düzeltmesi Özellikli Konular Vergi Etkisi Eğitimi*. Kocaeli.
- Güleç, E. (2023). *Vergisel Açından Enflasyon Düzeltmesi Konulu Eğitim*. 15 Aralık 2023. Ankara.

Hatiboğlu, Z. (1974). Enflasyon ve işletmede Kullanılan Değer Ölçüleri. *Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri Semineri(6)*. İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enflasyon Yayınları.

Işıl, İ. (2005). Enflasyon Düzeltmesi. Yaklaşım Yayıncılık.

Kamu Gözetimi Kurumu. (2022, 10 4). *TFRS Taksonomileri*. Kamu Gözetimi Kurumu Web Sitesi: <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5159/TFRS-Taksonomileri> adresinden alındı

Kamu Gözetimi Kurumu. (2023, 11 23). Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Finansal Tablolarının Enflasyona Göre Düzeltilmesi Hakkında Duyuru. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/Enf_%20Muh_%20Duyuru_ESEB.pdf adresinden alındı

Kamu Gözetimi Kurumu. (2023). *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi*. Ankara.

Kamu Gözetimi Kurumu. (2024). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. Ankara. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/Finansal_Raporlamaya_Iliskin_Kavramsal_Cerceve_\(2018_Surumu\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/Finansal_Raporlamaya_Iliskin_Kavramsal_Cerceve_(2018_Surumu).pdf) adresinden alındı

Kamu Gözetimi Kurumu. (2024, Ocak 10). <https://www.youtube.com/@kamugozetimikurumu>. www.youtube.com. adresinden alındı

Kamu Gözetimi Kurumu. (2024, 2 19). Sıkça Sorulan Sorular. Ankara. <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetailPage/6542/1/S%c4%b1kc%cc%a7a-Sorulan-Sorular> adresinden alındı

Kamu Gözetimi Kurumu. (2024). TFRS Yorum 7 TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması. KGK.

Kamu Gözetimi Kurumu. (2024). TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2021.pdf adresinden alındı

Kamu Gözetimi Kurumu. (2024). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2029.pdf adresinden alındı

- Kamu Gözetimi Kurumu. (2024). TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Mavi_Kitap/TMS/TMS%2040.pdf adresinden alındı
- Karapınar, A., & Eflatun, A. (2022). Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Enflasyon Muhasebesi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Kırıtöglü, C. (2006). *Enflasyon Muhasebesi Uygulaması ve Mersin İlinde Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma*. Mersin: Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Mahdi, S., & Masood, S. (2011). The Long Run Relationship Between Interest Rates and Inflation in Iran: Revisiting Fisher's Hypothesis. *Journal of Economics and*, 3(4), 705-712.
- Özçimen, E. (2023). *TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*.
- Parasız, İ. (1998). *İktisada Giriş: Prensipler ve Politika* (5 b.). Ezgi Kitabevi.
- PricewaterhouseCoopers (PWC). (tarih yok). *Alerte Technique*. PWC.
- Şahin, H. (1997). *İktisada Giriş*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Şavlı, T. (2023). *Uygulama Örnekleriyle UMS/TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Çerçevesinde Enflasyon Düzeltmesi*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- T.C. Resmi Gazete. (1961). Vergi Usul Kanunu. (Sayı: 10705). <https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10705.pdf> adresinden alındı
- T.C. Resmi Gazete. (2022). Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. (Sayı: 31734).
- TCMB. (2013). Enflasyon ve Fiyat İstikrarı. Ankara, Çankaya, Türkiye. 01 29, 2024 tarihinde https://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/06084069-3751-44a3-ba98-fc5a65b908ba/Enflasyon_FiyatIstikrari.pdf?MOD=AJPERES#:~:text=Enflasyon%2C%20mal%20ve%20hizmet%20fiyatlar%C4%B1n%C4%B1n,ge%2D%20len%20fiyat%20de%C4%9Fi%C5%9Fikli%C4%9Fini%20kapsamaktad%C4%B1r adresinden alındı
- Thornton, J. (2007). The Relationship Between Inflation and Inflation Uncertainty In Emerging Market Economies. *Southern Economic Journal*, 73(4), 858-870.
- Turhan, S. E. (2007, Şubat). *Enflasyon ve Ekonomik Büyüme İlişkisi: Türkiye Örneği (Yüksek Lisans Tezi)*. Kahramanmaraş: Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uman, N. (2002). *Enflasyon Muhasebesi*. İstanbul: Denet Yayıncılık.

Walter B. , M., & Robert F., M. (1990). *Accounting the Basis for Business Decisions*. Newyork:
Mc.Graw-Hill Publications Co.



EK 1. ORJİNALLİK RAPORU

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-15
		Yayın Tarihi Date of Pub.	04.12.2023
	FRM-YL-15 Yüksek Lisans Tezi Orjinallik Raporu <i>Master's Thesis Dissertation Originality Report</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev. Date	25.01.2024

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA	
Tarih: 03/07/2024	
Tez Başlığı: Yasal Mevzuat ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Enflasyon Muhasebesi ve Bir Uygulama	
Yukarıda başlığı verilen tezin a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 178 sayfalık kısmına ilişkin, 02/07/2024 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda işaretlenmiş filtrelemeler uygulanarak alınmış olan orjinallik raporuna göre, tezin benzerlik oranı % 17 'dir.	
Uygulanan filtrelemeler*:	
1.	<input checked="" type="checkbox"/> Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç
2.	<input checked="" type="checkbox"/> Kaynakça hariç
3.	<input type="checkbox"/> Alıntılar hariç
4.	<input checked="" type="checkbox"/> Alıntılar dâhil
5.	<input checked="" type="checkbox"/> 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç
Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tezin herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.	
Gereğini saygılarımla arz ederim.	
Ad-Soyad/İmza	

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Mehmet Emin KURTULUŞ
	Öğrenci No	N21138852
	Enstitü Anabilim Dalı	İşletme
	Programı	Muhasebe ve Finans

DANISMAN ONAYI

UYGUNDUR.
Prof. Dr. Semra KARACAER

* Tez **Almanca** veya **Fransızca** yazılıyor ise bu kısımda tez başlığı **Tez Yazım Dilinde** yazılmalıdır.

**Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları İkinci bölüm madde (4)'te de belirtildiği üzere: Kaynakça hariç, Alıntılar hariç/dâhil, 5 kelimeden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç (Limit match size to 5 words) filtreleme yapılmalıdır.

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-15
		Yayın Tarihi Date of Pub.	04.12.2023
	FRM-YL-15 Yüksek Lisans Tezi Orijinallik Raporu <i>Master's Thesis Dissertation Originality Report</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev. Date	25.01.2024

TO HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION

Date: 03/07/2024

Thesis Title (In English): Inflation Accounting and an Application According to Legal Legislation and International Accounting Standards

According to the originality report obtained by myself/my thesis advisor by using the Turnitin plagiarism detection software and by applying the filtering options checked below on 02/07/2024 for the total of 178 pages including the a) Title Page, b) Introduction, c) Main Chapters, and d) Conclusion sections of my thesis entitled above, the similarity index of my thesis is 17 %.

Filtering options applied**:

1. Approval and Declaration sections excluded
2. References cited excluded
3. Quotes excluded
4. Quotes included
5. Match size up to 5 words excluded

I hereby declare that I have carefully read Hacettepe University Graduate School of Social Sciences Guidelines for Obtaining and Using Thesis Originality Reports that according to the maximum similarity index values specified in the Guidelines, my thesis does not include any form of plagiarism; that in any future detection of possible infringement of the regulations I accept all legal responsibility; and that all the information I have provided is correct to the best of my knowledge.

Kindly submitted for the necessary actions.

Name-Surname/Signature

Student Information	Name-Surname	Mehmet Emin KURTULUŞ
	Student Number	N21138852
	Department	Business Administration
	Programme	Accounting and Finance

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Prof. Dr. Semra KARACAER

**As mentioned in the second part [article (4)/3] of the Thesis Dissertation Originality Report's Codes of Practice of Hacettepe University Graduate School of Social Sciences, filtering should be done as following: excluding reference, quotation excluded/included, Match size up to 5 words excluded.

EK 2. ETİK KURUL / KOMİSYON İZİNİ YA DA MUAFİYET FORMU

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-09
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-YL-09 Yüksek Lisans Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for Master's Thesis</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev. Date	25.01.2024

HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞINA	
Tarih: 27/06/2024	
Tez Başlığı (Türkçe): Yasal Mevzuat ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Enflasyon Muhasebesi ve Bir Uygulama	
Yukarıda başlığı verilen tez çalışmam:	
<ol style="list-style-type: none"> 1. İnsan ve hayvan üzerinde deney niteliği taşımamaktadır. 2. Biyolojik materyal (kan, idrar vb. biyolojik sıvılar ve numuneler) kullanılmasını gerektirmemektedir. 3. Beden bütünlüğüne veya ruh sağlığına müdahale içermemektedir. 4. Anket, ölçek (test), mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme gibi teknikler kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen araştırma niteliğinde değildir. 5. Diğer kişi ve kurumlardan temin edilen veri kullanımını (kitap, belge vs.) gerektirmektedir. Ancak bu kullanım, diğer kişi ve kurumların izin verdiği ölçüde Kişisel Bilgilerin Korunması Kanuna dayet edilerek gerçekleştirilecektir. 	
Hacettepe Üniversitesi Etik Kurullarının Yönergelerini inceledim ve bunlara göre çalışmamın yürütülebilmesi için herhangi bir Etik Kuruldan izin alınmasına gerek olmadığını; aksi durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.	
Gereğini saygılarımla arz ederim.	
Mehmet Emin KURTULUŞ	

Öğrenci Bilgileri	Ad-Soyad	Mehmet Emin KURTULUŞ
	Öğrenci No	N21138852
	Enstitü Anabilim Dalı	İşletme
	Programı	Muhasebe-Finans

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.
Prof. Dr. Semra KARACAER

* Tez Almanca veya Fransızca yazılıyor ise bu kısımda tez başlığı Tez Yazım Dilinde yazılmalıdır.

	HACETTEPE ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	Doküman Kodu Form No.	FRM-YL-09
		Yayın Tarihi Date of Pub.	22.11.2023
	FRM-YL-09 Yüksek Lisans Tezi Etik Kurul Muafiyeti Formu <i>Ethics Board Form for Master's Thesis</i>	Revizyon No Rev. No.	02
		Revizyon Tarihi Rev. Date	25.01.2024

HACETTEPE UNIVERSITY
GRADUATE SCHOOL OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION

Date: 27/06/2024

Thesis Title (In English): Inflation Accounting and an Application According to Legal Legislation and International Accounting Standards

My thesis work with the title given above:

- Does not perform experimentation on people or animals.
- Does not necessitate the use of biological material (blood, urine, biological fluids and samples, etc.).
- Does not involve any interference of the body's integrity.
- Is not a research conducted with qualitative or quantitative approaches that require data collection from the participants by using techniques such as survey, scale (test), interview, focus group work, observation, experiment, interview.
- Requires the use of data (books, documents, etc.) obtained from other people and institutions. However, this use will be carried out in accordance with the Personal Information Protection Law to the extent permitted by other persons and institutions.

I hereby declare that I reviewed the Directives of Ethics Boards of Hacettepe University and in regard to these directives it is not necessary to obtain permission from any Ethics Board in order to carry out my thesis study; I accept all legal responsibilities that may arise in any infringement of the directives and that the information I have given above is correct.

I respectfully submit this for approval.

Mehmet Emin KURTULUŞ

Student Information	Name-Surname	Mehmet Emin KURTULUŞ
	Student Number	N21138852
	Department	Business Administration
	Programme	Accounting and Finance

SUPERVISOR'S APPROVAL

APPROVED
Prof. Dr. Semra KARACAER