

**T.C
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİMDALI**

**ENFLASYON MUHASEBESİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE ORTAYA ÇIKAN
UYGULAMA SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: KURAMSAL
VE UYGULAMALI BİR ÇALIŞMA**

**Danışman
Prof. Dr. Recep GÜNEŞ**

**Hazırlayan
Özcan DEMİR**

**Lisansüstü Eğitim-Öğretim Sınav Yönergesi'nin İşletme Anabilim Dalı İçin
Öngördüğü
DOKTORA TEZİ
Olarak Hazırlanmıştır.**

MALATYA – 2006

ÖNSÖZ

Ülkemiz uzun yıllardır yüksek enflasyonla ve onun ortaya çıkardığı ekonomik tahribatlarla uğraşmak zorunda kalmıştır. Enflasyonun etkisiyle mali tablolar artık gerçek durumu yansıtmaz hale gelmiş olup, işletmelerin faaliyetlerinin sonucunu sağlıklı olarak tespit edebilme olanağı kalmamıştır.

Yüksek enflasyon içerisinde yaşayan işletmelerin finansal tablolarının enflasyona göre düzeltilmesi, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) Tebliğlerinde, 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda değişiklik yapılması hakkındaki kanun ile gelmiştir.

5024 sayılı kanunun (kanun ile ilgili tebliğler ve sirküler de dahil) yayınlanması yürürlüğe girmesi ve uygulanması pek çok tartışmayı, eleştiriyi ve sorunları da beraberinde getirmiştir.

Çalışmamız, enflasyon düzeltmesi uygulamalarında ortaya çıkan sorunları tespit etmek amacıyla yapılan araştırma ve sonuçlarını kapsamaktadır.

Bu çalışmanın her aşamasında yardımlarını esirgemeyen danışmanım Prof. Dr. Recep GÜNEŞ'e, İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğr. Üyelerinden Yrd.Doç.Dr. Fikret OTLU, Yrd.Doç. Dr Recep KARABULUT Yrd.Doç. Dr. Nihat AKBİYİK, Ar.Gör.Dr. Yusuf Cahit CUKACI, Ar.Gör.İbrahim Aksu nezdinde hocalarıma, yine Gazi Üniversitesi Öğretim Üyelerinden Yrd.Doç. Dr. Zeki YANIK hocama, çalışmamda gösterdiği sabır ve anlayış dolayısıyla eşim Melike DEMİR'e ve anketlerin uygulanmasına yardımcı olan Fırat Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Muhasebe Programı öğrencilerine teşekkür ederim.

Özcan DEMİR

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM ENFLASYON , ENFLASYONUN İŞLETME VE MUHASEBE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

1.GENEL OLARAK ENFLASYON.....	1
1.1.İKTİSAT FELSEFESİNDE ENFLASYON	2
1.1.1. Klasik Görüş ve Enflasyon	2
1.1.2. Neo-Klasik Görüş ve Enflasyon	3
1.1.3.Yeni Keynesyen ve Enflasyon.....	5
1.1.4. Liberal İktisat ve Enflasyon.....	7
1.2.ENFLASYON TÜRLERİ.....	9
1.2.1. Artış Hızına Göre Enflasyon.....	9
1.2.2. Nedenlerine Göre Enflasyon	9
1.3. ENFLASYON ORANININ HESAPLANMASI.....	10
1.4. ENFLASYON ENDEKSLERİ.....	10
1.4.1. Tüketici Fiyat Endeksi.....	11
1.4.2. Toptan Eşya Fiyat Endeksi.....	11
1.4.3. Gayri Safi Milli Hasıla Deflatörü.....	11
1.4.4 .Ülkemizdeki Enflasyon Endeksi Uygulamaları.....	12
1.5. ENFLASYONUN EKONOMİK ETKİLERİ.....	14
1.5.1. Enflasyonun Gelir Dağılımı, Tüketim ve Tasarruf Üzerindeki Etkileri.....	16
1.5.2. Kaynak Dağılımına Etkileri.....	18
1.5.3. Dış Dengeye Etkileri.....	19
1.5.4. Para ve Sermaye Piyasalarına Etkileri.....	20
1.6.ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİLERİ.....	23
1.6.1 İşletmelerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi.....	23
1.6.2. İşletmelerin Sermayeleri Üzerine Etkisi.....	25
1.6.3. İşletmelerin Faaliyet Sonuçları Üzerine Etkisi.....	27
1.7. ENFLASYONUN MUHASEBE ÜZERİNE ETKİSİ.....	28
1.7.1. Genel olarak Muhasebe.....	28
1.7.2. Muhasebenin Önemi.....	30
1.7.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri.....	31

1.7.4. Muhasebenin amacı.....	31
1.7.5. Enflasyonun Muhasebe Üzerine Etkisi.....	32
1.7.5.1. Enflasyonun Muhasebenin Temel Kavramlarına Etkileri.....	33
1.7.5.2. Tam Açıklama Kavramına Etkileri.....	34
1.7.5.3. Sosyal Sorumluluk Kavramına Etkileri.....	35
1.7.5.4. Süreklilik Kavramına Etkileri.....	36
1.7.5.5. Tutarlılık Kavramına Etkileri.....	36
1.7.5.6. İhtiyatlık Kavramına Etkileri.....	37
1.7.5.7. Parayla İfade Edilebilme Kavramı.....	38
1.8.ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİSİ	38
1.8.1. Enflasyonun Bilanço Üzerine Etkisi	40
1.8.1.1. Aktif Kalemler Üzerine Etkisi.....	40
1.81.1.1. Hazır Değerler.....	40
1.8.1.1.2. Menkul Kıymetler.....	41
1.8.1.1.3. Ticari Alacaklar.....	41
1.8.1.1.4. Diğer Ticari Alacaklar.....	41
1.8.1.1.5. Verilen Avanslar.....	42
1.8.1.1.6. Gelir Tahakkukları.....	42
1.8.1.1.7. Diğer Dönen Varlıklar.....	42
1.8.1.1.8. Diğer Duran Varlıklar.....	42
1.8.1.2. Enflasyonun Parasal Pasif Kalemlere Etkileri.....	43
1.8.1.2.1. Mali Borçlar.....	43
1.8.1.2.2. Ticari Borçlar.....	43
1.8.1.2.3. Diğer Borçlar.....	43
1.8.1.2.4. Alınan Avanslar.....	43
1.8.1.2.5. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler.....	44
1.8.1.2.6. Borç ve Gider Karşılıkları.....	44
1.8.1.2.7. Gider Tahakkukları.....	44
1.8.1.2.8. Diğer Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	44
1.8.1.3. Enflasyonun Parasal Olmayan Aktif Kalemlere Etkileri.....	44
1.8.1.3.1. Hisse Senetleri.....	44
1.8.1.3.2. Stoklar.....	45
1.8.1.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri.....	45
1.8.1.3.4. Gelecek Aylara Ait Giderler.....	46

1.8.1.3.5. Mali Duran Varlıklar.....	46
1.8.1.3.6. Maddi Duran Varlıklar.....	46
1.8.1.3.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....	47
1.8.1.3.8. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar.....	48
1.8.1.3.9. Diğer Duran Varlıklar.....	48
1.8.1.4. Enflasyonun Parasal Olmayan Pasif Kalemlere Etkileri.....	48
1.8.1.4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri.....	48
1.8.1.4.2. Gelecek Aylara Ait Gelirler.....	48
1.8.1.4.3. Öz Sermaye Kalemleri.....	48
1.8.1.4.4. Sermaye Yedekleri ve Kâr Yedekleri.....	49
1.8.2.Enflasyonun Gelir Tablosu Kalemlerine Etkileri.....	49
1.8.2.1. Enflasyonun Gelir Unsurları Üzerine Etkisi.....	50
1.8.2.2. Enflasyonun Gider Unsurları Üzerine Etkisi	50
1.9. ENFLASYON VE MUHASEBE	51
1.10.MALİ TABLOLAR ANALİZİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ	
GEREKLİLİĞİ.....	53
1.10.1. Karşılaştırmalı Analiz Yöntemi.....	54
1.10.2. Eğilim Yüzdeleri Yöntemi.....	57
1.10.3. Oranlar (Rasyolar).....	57
1.10.4. Likidite Oranları	57
1.10.5. Mali Oranlar.....	58
1.10.6. Faaliyet Oranları.....	59
1.10.7. Karlılık Oranları.....	60

İKİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ VE ENFLASYON ETKİSİNİ GİDERİCİ UYGULAMALAR

2.ENFLASYON MUHASEBESİ KAVRAMI.....	62
2.1. ENFLASYON MUHASEBESİ.....	64
2.1.1. Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri	65
2.1.1.1. Genel Fiyatlar Düzeyi Muhasebesi	65
2.1.1.2. Cari Değer (İkame Maliyeti) Muhasebesi.....	66

2.1.1.3. Genel Fiyat - İkame Maliyeti (Karma) Muhasebesi.	68
2.2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARI.....	69
2.3. ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARINA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ DÜZENLEMELER.....	76
2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 29.....	76
2.3.2. Türkiye'deki Muhasebe Standartları.....	79
2.3.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2	80
2.3.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları Taslak Metni (TMSK).....	83
2.3.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumundan (BDDK) Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ.....	84
2.3.2.4. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tablo Düzeltmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Seri:XI, 20, 23 ve 24 Sayılı Tebliğler ve Muhasebe Standartları Tebliğ Taslağı (SPK).....	87
2.4. 1984-2003 DÖNEMİNDE ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİ GİDERMEYE YÖNELİK UYGULAMALAR ...	92
2.4.1. Yeniden Değerleme.....	93
2.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre (Hızlandırılmış) Amortisman Uygulaması..	96
2.4.3. Duran Varlıkları Yenileme Fonu.....	98
2.4.4. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu.....	99
2.4.5. Finansman Fonu.....	101
2.4.6. Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası.....	101
2.4.7. Maliyet Bedeli Artırımı.....	102
2.4.8. Stok Değerlemede LIFO Yöntemi.....	105
2.4.9. Araştırma Geliştirme Fonu.....	106
2.4.10. Gider Artış Fonu.....	107
2.4.11. Yatırım İndiriminde Endeksleme.....	107
2.4.12. Enflasyon Etkilerini Gideren Yöntemlerin Genel Değerlendirilmesi.....	108
2.5. ENFLASYON MUHASEBESİ YASASI.....	109
2.5.1. Enflasyon Düzeltmesi Yasasının Amacı	110
2.5.2. Yasanın Uygulanmasındaki Aşamalar.....	110
2.5.2.1. Mali Tabloların Enflasyon Muhasebesine Göre Düzeltmesi	110
2.5.2.1.1. Düzeltme İşlemi	110

2.5.2.1.2. Bilanço Hesaplarında Parasal / Parasal Olmayan Hesapların	
Ayrıştırılması	112
2.5.2.1.3. Parasal Olmayan Hesapların Düzeltilmesi	113
2.5.3. Enflasyon Muhasebesi (Düzeltmesi) Kanun Tasarısının Getirdiği	
Düzeltilmeler.....	114
2.5.3.1. Enflasyon Düzeltmesine Tabi Olacak Mükellefler.....	114
2.5.3.2. Enflasyon Düzeltmesinin Yapılma Koşulları	114
2.5.4. Enflasyon Düzeltmesi İle İlgili Kavramlar.....	115
2.5.5. Enflasyon Düzeltmesinin Yapılma Usulü	117
2.5.5.1. Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tarihler	117
2.5.5.2. Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tutarlar.....	118
2.5.5.3. Reel Olmayan Finansman Giderlerinin Ayrıştırılması	118
2.5.6. Enflasyon Düzeltmesinde Muhasebe Uygulaması.....	119
2.5.7. Kanun İle Getirilen Diğer Hususlar.....	122
2.5.8. 5428 Sayılı Kanunla Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasında	
Yapılan Değişiklikler.....	124
2.5.9. 2004 ve Sonraki Yıllarda Yapılacak Enflasyon Düzeltmelerine İlişkin	
Değişiklikler.....	125
2.5.10. Yeni Düzenlemenin Vergi Mevzuatı İle İlgili Mevcut Uygulamalar	
Konusunda Getirdikleri / Götürdükleri.....	125
2.5.10.1. Stok Değerleme Yöntemlerinden LIFO Son Giren İlk Çıkar	
Yönteminin Uygulamadan Kaldırılması.....	125
2.5.10.2. Maliyet Arttırımı Uygulamasının Yürürlükten Kaldırılması.....	126
2.5.10.3. Amortisman Uygulamasında Yapılan Değişiklikler	130
2.5.10.4. Kur Farkı Gelirleri İstisnasının Kaldırılması.....	132
2.5.10.5. Yeniden Değerleme Uygulamaları Yerine Yeniden Değerleme	
Oranının Getirilmesi.....	134
2.5.10.6. Yatırım İndirimi Uygulaması İle İlgili Değişikliklerin Yapılması.....	134
2.5.10.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespitinde	
Değişikliklerin Yapılması.....	136
2.5.11. Yasanın Uygulanmasında İhtiyarilikten Yararlanılması.....	137
2.6. VUK 328 NOLU TEBLİĞ KAPSAMINDA 31 12 2003 TARİHLİ	
BİLANÇOLARIN DÜZELTİLMESİ UYGULAMALARI.....	138
2.6.1. Uygulama Örneği-1.....	138

2.6.2. Uygulama Örneği-2.....	143
2.6.3. Uygulama Örneği-3 (İhtiyarilikten Yararlanan Mükelleflerin 31 12 2004 Tarihli Bilançolarının Düzeltilmesi).....	146

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYON MUHASEBESİ YASASININ UYGULANMASI VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

3. SEÇİLEN ENDEKS ,TARİH VE UYGULAMA ŞARTLARINA YÖNELİK SORUNLAR.....	154
3.1. ENDEKS SEÇİMİ VE UYGULANMASI.....	154
3.1.1. Endekse Yönelik Sorunlar.....	154
3.2.YASANIN UYGULANMASI İÇİN GEREKLİ OLAN TEFE (ÜFE) YILLIK % 10 VE ÜÇ YILLIK TOPLAMI % 100'Ü GEÇMESİ ŞARTININ DOĞURACAĞI SORUNLAR.....	155
3.3. SİYASİ OTORİTENİN UYGULAMA ÜZERİNDEKİ ETKİSİ İLE İLGİLİ SORUNLAR.....	156
3.4. DÜZELTME TARİHİ İLE İLGİLİ SORUNLAR	156
3.5. 2005 YILINDA ENFLASYON MUHASEBESİNİN UYGULANMA DURUMU İLE İLGİLİ SORUNLAR.....	158
3.6. ENFLASYON MUHASEBESİNİN GEREKLİLİĞİNE VE ZAMANLAMASINA YÖNELİK SORUNLAR.....	159
3.7. VARLIK KALEMLERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR	160
3.7.1. Enflasyonun Parasal Varlıklara Etkileri.....	160
3.7.1.1. Hazır Değerler.....	161
3.7.1.2. Senetli ve Senetsiz Alacaklar.....	161
3.7.1.3. Tahviller.....	161
3.7.1.4. Depozito ve Teminatlar.....	162
3.7.1.5. Gelir Tahakkukları	163
3.7.1.6. İştirakler.....	163
3.7.1.7. Hisse senetleri.....	165
3.7.1.8. Taksitli Satışlardan Doğan Alacaklar.....	168
3.7.1.9. Şüpheli Ticari Alacaklar.....	170

3.7.2. Enflasyonun Parasal Olmayan Varlık Kalemlerine Etkileri.....	170
3.7.2.1. Maddi Duran Varlıklar.....	171
3.7.2.1.1. Maddi Duran Varlıkların Bilançoda Maliyet Değerlerinden Başka Bir Değerle Gösterilmesi Durumu.....	172
3.7.2.1.2. Reel Olmayan Finansal Maliyetler.....	173
3.7.2.1.2.1. Reel Olmayan Finansal Maliyetlerinin Tevsik Edilememesi.....	173
3.7.2.1.2.2. Yabancı Para Üzerinden Borçlanmalarda Kur Farkı Gelirleri	174
3.7.2.1.2.3.Reel Olmayan Finansman Maliyetinin Ayrıştırılmasında, Ödenen Kredi Komisyonlarının Durumu	175
3.7.2.1.2.4.Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranına Esas Alınması Gereken Tarih..	176
3.7.2.1.2.5.Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Tevsik Edilememesi Durumunda Kullanılan Formülün Sonucunun (1)'den Yüksek Çıkması Hali.....	177
3.7.2.1.3.Yatırım Hesaplarının Aktifleştirilmesi Suretiyle Edinilen Sabit Kıymetlerin Hangi Tarihte Düzeltileceği Sorunu	178
3.7.2.1.4. Binaların Durumu.....	179
3.7.2.2. Stokların Düzeltmesinde Defterlere Kayıt Tarihi Yerine Toplulaştırılmış Yöntemlerin Kullanılması.....	179
3.7.2.3. Parasal Bir Kalem Olmayan Sipariş Avansların Durumu.....	180
3.8.KAYNAK KALEMLERİNDE ETKİLERİ ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR.....	182
3.8.1. Enflasyonun Parasal Olmayan Kaynak Kalemlerine Etkileri.....	182
3.8.1.1. Öz Kaynak Hesapları.....	182
3.8.1.1.1.Bedelsiz Elde Edilen İştirak Hisseleri, Bilanço Düzeltme İşlemindeki Durumu	184
3.8.1.1.2. Kar Dağıtımı.....	184
3.8.1.1.3.Bilanço Düzeltmesi Yapılırken Geçmiş Yıl Kâr Zararları İle Dönem Kâr Zararının Durumları.....	185
3.8.1.2. Gelecek Aylara / Yıllara Ait Gelirler (Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler).....	185
3.8.1.3. Yabancı Para Birimi İle Ödenecek Borçlar.....	186
3.8.1.4. Alınan Avanslar.....	187
3.8.1.5.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetler İle Alınan Hakediş Bedelleri	188
3.8.1.6. Kıdem Tazminatı Gibi Karşılıklar.....	188
3.8.1.7. Amortismanlar.....	195

3.8.1.7.1.Amortismanların İlave Vergi Yükü Getirmesi.....	196
3.8.1.7.2.Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Düzeltmesinde Yeniden Değerleme Uygulamasının Çelişkileri.....	197
3.8.1.7.3.Ayrılmayan Amortismanlar.....	199
3.8.1.8.Parasal Olmayan Kıymetler Arasında Gösterilen ve Düzeltilecek Olan Sabit Kıymet Yenileme Fonlarının Durumu.....	200
3.8.1.8.1.Yeniden Değerleme Oranı ve Enflasyon Endeksi.....	201
3.8.1.8.2.Yeniden Değerlendirme Oranının TEFE' Den Küçük Yada Büyük Olması Durumunda Rasyoların Durumu.....	203
3.8.2. Enflasyonun Parasal Kaynak Kalemlerine Etkileri (Parasal Yükümlülükler Etkileri).....	205
3.8.2.1.Yabancı Kaynakla Finanse Edilmiş İşletmelerin Vergi Yükünün Artması.....	206
3.8.2.2.Gayri Faal Durumdaki İşletmelerin Vergi Yükü Altına Girebilmesi.....	210
3.8.2.3.Enflasyonun Yasal Düzenlemelerinin Vergi Matrahını Arttırıcı Etkileri.....	210
3.9. MEVZUAT VE UYGULAMA SORUNLARI.....	214
3.9.1.Vergisel Açından Enflasyon Düzeltmesi.....	214
3.9.2. Enflasyon Düzeltmesi Uygulamaları Sırasında Lehte Yada Aleyhte Yapılan Hatalı İşlemlerin Düzeltmesi.....	215
3.9.3. Enflasyon Düzeltmesi ve Ticaret Kanunu Uygulamaları.....	217
3.9.3.1. Dağıtılabılır Karın Tespiti.....	220
3.9.3.2. Geçmiş Yıl Zararları.....	220
3.9.3.3. Yedek Akçeler.....	220
3.9.4.Örtülü Sermaye Niteliği Taşıyan Cari Hesaplar Ve Ortaklar Cari Hesaplarının Enflasyon Düzeltmesi Karşısındaki Durumu.....	221
3.9.5. Yasanın Eğitimi ve Algılanışında Yaşanan Sorunlar.....	223
3.9.6. Yasal Düzenlemedeki Yetersizlikler.....	224
3.9.7. Yasanın Yapısındaki Eşitsizlikler.....	224

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
ARAŞTIRMA VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1 ARAŞTIRMAYA YÖNELİK BİLGİLER.....	225
4.1.1. Araştırmanın Konusu.....	225
4.1.2. Araştırmanın Amacı (Alana Sağlayacağı Katkılar).....	225
4.1.3. Araştırmanın Varsayımları(Hipotezleri).....	226
4.1.4. Araştırmanın Yöntemi.....	227
4.1.4.1. Araştırmanın Alanı (Sınırlılıkları).....	227
4.1.4.2. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemleri.....	227
4.1.4.3. Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler (Analiz Yöntemleri).....	228
4.2. ANAHTAR KELİMELER.....	229
4.3 ARAŞTIRMA VE DEĞERLENDİRMESİ.....	233
4.3.1. Vergi Mükellefiyeti Türleri.....	233
4.3.2. İşletmelerin Faaliyet Türleri.....	233
4.3.3. Enflasyon Muhasebesi Yasasını Uygulama Tarihi.....	234
4.3.4. Enflasyon Düzeltmesi Sonucunda Vergi Matrahı.....	235
4.3.5. İşletmede Muhasebe Kayıtlarını Tutanların Statüsü.....	235
4.3.6. Stok Düzeltmesinde Kullanılan Yöntemler.....	236
4.3.7. Enflasyon Düzeltmesinde Bilgisayar Programı Kullanımı.....	237
4.3.8. Örneklemi Oluşturan İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu İller.....	237
4.3.9. TEFE (ÜFE) Endeksi Tarih Ve Uygulama Koşullarına Yönelik Sorunlar.....	238
4.3.9.1. TEFE (ÜFE) Endeksine Yönelik Sorunlar.....	238
4.3.9.2. Yasanın Uygulanması İçin TEFE (ÜFE) Şartının Analizi.....	238
4.3.9.3. TEFE (ÜFE) Limit Oranlarında Siyasal Etki.....	239
4.3.9.4. Düzeltmeleri Esas Alınacak Tarihin Defterlere Kayıt Tarihi Olarak Belirlenmesi.....	239
4.3.9.5. Geçici Vergi Dönemlerinin Düzeltme Dönemi Olarak Kabul Edilmesinin Muhasebe Yoğunluğuna Etkisi.....	240
4.3.10. Parasal Kalemlerde Orataya Çıkan Sorunlar.....	242
4.3.10.1. Parasal Kalemlerin, Enflasyondan Etkilenmesi.....	242
4.3.10.2. Uzun Dönem Hareketsiz Kalan Parasal Kalemlerin Durumu.....	242
4.3.10.3. Enflasyona Göre Düşük Değerlenmiş Parasal Kalemlerin Durumu	243

4.3.10.4.Ticari Alacak ve Ticari Borç Kalemlerinin Düzeltmeye Tabi Tutulmaması.....	243
4.3.10.5. Enflasyonun Düşme Sürecinde Vade Farkı Alınmadan Yapılan Satışlardan Doğan Alacakların Durumu.....	243
4.3.10.6. Dövizin Yatay Ve Düşey Bir Seyir İzlemesinin Parasal Kalemler Üzerindeki Etkisi.....	244
4.3.10.7. IFRS 29'daki Parasal Kayıp / Kazancın Enflasyon Düzeltmesi Yasasıyla Bağlantısı.....	244
4.3.10.8. Taksitli Satışların Durumu.....	244
4.3.10.9.Parasal Kalemleri Parasal Olmayan Kalemlerden Fazla Olan İşletmelerin Durumu.....	245
4.3.10.10. Parasal Kalemlerin Nominal Değerleriyle Yer alması ve Düzeltme Kapsamı Dışında Tutulması.....	245
4.3.10.11. İşletmelerin Cari Hesap Yoluyla Finanse Edilmesi Durumu.....	246
4.3.11. Bilanço Düzeltmesinde Parasal Olmayan Kaynakların Durumu.....	248
4.3.11.1.Yeniden Değerleme Yapılmaması Bazı Durumlarda İşletmelerin Aleyhine Sonuçlar Çıkarması	248
4.3.11.2.Amortisman Sistemindeki Değişimlere İşletmelerin Adaptasyon Durumu.....	248
4.3.11.3. Sermaye Düzeltmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar.....	249
4.3.11.4. İlk Düzeltme İle Ortaya Çıkan Kar/Zararın Geçmiş Yıllar Karı Ya da Zararı Olarak Değerlendirilmesi.....	249
4.3.11.5. Sermaye Dışındaki Öz Kaynak Kalemlerinin Durumu.....	249
4.3.11.6. Karşılıklar Konusundaki Farklı Uygulamalar.....	250
4.3.12. Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltmesiyle İlgili Olarak Ortaya Çıkan Sorunlar.....	252
4.3.12.1.Menkul Kıymetlerin Değerlendirilmesi Bakımından Durum Tespiti.....	252
4.3.12.2.Stokların Değerlendirilmesinde LİFO Yönteminin Uygulamadan Kaldırılması.....	252
4.3.12.3. Reel Olmayan Finansal Maliyetlerin Durumu.....	253
4.3.12.4. Toplulaştırma Yöntemi ve Enflasyon Muhasebesinin Mantığı.....	253
4.3.12.5. Enflasyon Düzeltmesi İle Binaların Durumu.....	254
4.3.13. Gelir Tablosu Kalemlerinde Ortaya Çıkan Sorunlar	256

4.3.13.1. Gelir ve Giderlerin Tahakkuk ve Tahsil Süresi	
Arasındaki Farklılıklar.....	256
4.3.13.2. Gelir Tablosunun Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmaması	256
4.3.13.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Durumu.....	257
4.3.13.4. Gelir Tablosu Hesaplarının Düzeltmesi İşlemlerindeki Farklılık	257
4.3.14. Yasanın Uygulanmasında Eğitim ve Tanıtımından Kaynaklanan Sorunlar.....	259
4.3.14.1. Yasanın Algılanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar.....	259
4.3.14.2. Yasanın Tanıtım ve Anlatımına Önem Verilmemesi.....	260
4.3.14.3. Bilgisayar Programlarının Uygulamaya Etkisi.....	260
4.3.14.4. Yasanın Uygulayıcıları ve Deneticilerinin İş Yüklerinin Tanımayaya Etkisi.....	261
4.3.14.5. Yasanın Bir Kez Uygulanacak Olması Düşüncesinin Eğitim ve Öğrenmeye olan Etkisi.....	261
4.3.14.6. Maliye ve Muhasebe Meslek Örgütlerinin Yasanın Tanıtım ve Eğitiminde Yetersizliği	262
4.3.14.7. Yasanın Erteleneceği Beklentisinin Eğitim Çalışmalarına Olan Olumsuz Etkisi.....	262
4.3.15. Uygulamadan Kaynaklanan Sorunlar.....	264
4.3.15.1. Düzeltme İşlemlerindeki Tarihin IFRS 29. Maddeye Uygunluğu	264
4.3.15.2. İşletme Hesabına Göre Defter Tutanların Yasal Çerçeve Dışında Kalmaları.....	264
4.3.15.3. Yasanın Uygulama Alanı Bakımından İş Kolları Arasında Ayrım Yapması.....	265
4.3.15.4. Enflasyon Düzeltmesi Yasasıyla Uluslar Arası Muhasebe Standardı Arasındaki Farklılıklar.....	265
4.3.15.5. 5024 Sayılı Enflasyon Düzeltmesi Yasası İle BDDK ve SPK'nın Çıkarıldığı Düzenlemeler Arasındaki Farklılık.....	266
4.3.15.6. Enflasyon Muhasebesinin Beklentilere Cevap Vermemesi.....	266
4.3.15.7. Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununa Göre Hazırlanan Bilançolar Arasındaki Farklılıklar.....	267
4.3.15.8. Enflasyon Muhasebesi Yasasının Getirmiş Olduğu Vergi Yükü.....	267
4.3.16. Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar.....	270
4.3.16.1. Düzeltme İşlemlerinde Esas Alınacak Tarih Sorunu.....	270

4.3.16.2. Düzeltme İşlemlerine Esas Olan Tarihin Saptanamadığı	
Durumlardaki Mevzuat Yetersizliği.....	270
4.3.16.3.Enflasyon Düzeltme Yasasının Yeniden Değerlendirme Oranı	
Mantığı Çerçevesinde Düşünülmesi.....	271
4.3.16.4. SPK' ya Göre Düzeltme Yapanların Durumu	271
4.3.16.5. Enflasyon Muhasebesinde Uygulamaya Geçiş Zorluğu.....	272
4.3.16.6.Enflasyon Muhasebesi Yasasının Vergi Yasası Olmasının	
İşletmelerdeki Etkisi.....	272
4.3.17. Ankete Katılanların Enflasyon Düzeltmesine Yönelik İlave	
Düşünceleri.....	274
4.4. SONUÇLARVE ÖNERİLER.....	275
4.4.1. Sonuçlar.....	275
4.4.2. Öneriler.....	278
KAYNAKÇA.....	279
ANKET FORMU.....	292

TABLolar LİSTESİ

Tablo:1 TÜFE Temel Yılları ve Kapsamları.....	12
Tablo:2 ÜFE Temel Yılları ve Kapsamları.....	13
Tablo:3 TÜFE Ana Harcama,Alt Grupları ve Madde Sayısı.....	14
Tablo:4 ÜFE Ana Sektör, Firma ve Madde Sayısı	14
Tablo:5 Stok Hareketleri.....	105
Tablo:6 2004-2010 Yılları Arasındaki Yıllık ve Otuz Altı Aylık Hipotetik Enflasyon Artışları.....	155
Tablo:7 2005 Yılı TEFE Artış Tablosu.....	158
Tablo:8 Taksitli Satışlarda Alacak ve Hasılatın Düzeltilmesi.....	169
Tablo:9 Makinenin Enflasyon Düzeltmesi.....	211
Tablo:10 Yeniden Değerleme Oranının (YDO) Yıllar İtibariyle Gelişimi.....	200
Tablo:11 YDO < TEFE Olduğu Durumlar.....	202
Tablo:12 YDO > TEFE Olduğu Durumlar.....	203
Tablo:13 Vergi Mükellefiyet Türleri.....	233
Tablo:14 İşletmelerin Faaliyet Türleri.....	233
Tablo:15 5024 Sayılı Enflasyon Düzeltme Yasasının Uygulama Tarihi.....	233
Tablo:16 Enflasyon Düzeltmesinden Sonra Vergi Matrahının Artıp/ Azalma Durumu.	234
Tablo:17 Muhasebe Kayıtlarının Tutulma Şekli.....	235
Tablo:18 Stokların Düzeltmesinde Kullanılan Yöntemler.....	235
Tablo:19 Enflasyon Düzeltmesinde Bilgisayar Programı Kullanımı Oranı.....	236
Tablo:20 Faaliyette Bulunulan İl Merkezleri.....	236
Tablo:21 Enflasyon Muhasebesine Dayanak Teşkil Eden Tefe (ÜFE) Endeksine, Tarih ve Uygulama Koşullarına Yönelik Sorunlar.....	240
Tablo:22 Enflasyona Göre Bilânço Düzeltmesinde Parasal Varlıklarda ve Kaynaklarda Ortaya Çıkan Sorunlar.....	246
Tablo:23 Enflasyona Göre Bilanço Düzeltmesinde Parasal Olmayan Kaynaklarda Ortaya Çıkan Sorunlar.....	250
Tablo:24 Enflasyona Göre Bilânço Düzeltmesinde Parasal Olmayan Varlıklarda Ortaya Çıkan Sorunlar.....	254
Tablo:25 Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar.....	257
Tablo:26 Yasanın Uygulanmasında Eğitim ve Tanıtımından Kaynaklanan Sorunları....	263
Tablo:27 Uygulamadan Kaynaklanan Sorunlar.....	269
Tablo:28 Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar.....	273

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil:1 Çeşitli Ülkeler ve Enflasyon Muhasebesine Uygulamasına Geçiş Yılları..... 72

ENFLASYON MUHASEBESİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE ORTAYA ÇIKAN UYGULAMA SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: KURAMSAL VE UYGULAMALI BİR ÇALIŞMA

Özet:

Ülkemizde 1970’li yıllardan beri süregelen yüksek enflasyon tarihsel değerlere göre hazırlanan finansal tabloların gerçek durumu yansıtmalarına engel olmuştur. Bu nedenle enflasyon muhasebesini uygulamak iş hayatının bir beklentisi olmuştur. 5024 Sayılı yasayla getirilen enflasyon düzeltmesi bu beklentileri karşılamada yetersiz kalmıştır.

Bu çalışmada öncelikle enflasyonun işletme ve muhasebe üzerindeki etkileri açıklanmış, enflasyonun etkilerini giderici yöntemler anlatılmıştır. Sonrasında Yasanın uygulamaya geçmesiyle birlikte ortaya çıkan sorunlar; seçilen endeks, uygulama koşulları parasal olan-olmayan varlıklar ve kaynaklar, gelir tablosu kalemleri, mevzuat ve uygulama yönlerinden ele alınmıştır. Konuyla ilgili olarak, Elazığ, Malatya, Diyarbakır, Adıyaman, ve Şanlıurfa illerinde faaliyet gösteren Kobinet üyesi 118 işletmeye anket uygulanmış ve sonuçlar istatistiksel açıdan değerlendirilmiştir.

Çıkan sonuçları değerlendirdiğimizde; Enflasyon düzeltmesi ile ortaya çıkan sonuçların işlem dışı kalması, Yasanın sadece parasal olmayan kalemler üzerinde düzeltme işlemini getirmesi ve parasal kalemlerin bu düzenleme dışında tutulması, Enflasyon düzeltmesi ile getirilen hususların karışık olması, Getirilen uygulamaların uluslar arası uygulamalarla çelişmesi, Enflasyon muhasebesinin uygulanması için getirilen enflasyon oranının yıllık “% 10” ve üç yıllık toplamın ise “% 100”ü geçmesi koşullarının birlikte aranması, Düzeltme sonucunda ortaya çıkan bilançolarda Türk Ticaret Kanununa göre hazırlanan bilançolar arasında uyumsuzluklar bulunması, Enflasyon muhasebesini sağlıklı olarak uygulanabilmesi için gerekli eğitim ve tanıtım faaliyetlerine yeterince önem verilmemesi gibi sorunların ön plana çıktığı görülmektedir.

Enflasyon Muhasebesi Yasası; işletmelerin beklentilerini karşılamaktan uzak olup aynı zamanda çok geç kalınmış bir uygulamadır. Bu yasa uluslararası standartlara uygun olarak çıkarılmış olsaydı kendinden beklenenleri fazlasıyla yerine getirebilirdi, ancak yine de uygulamaya geçilmesi bir başarı sayılabilir.

EVALUATION OF APPLICATION PROBLEMS THAT EMERGED FROM THE TRANSITION PROCESS TO INFLATION ACCOUNTING: A THEORETICAL AND PRACTICAL STUDY

Summary:

Higher inflation that has been going on since 1970s prevented the real situation showed in financial schedule that prepared as to historical values. For that reason application of inflation accounting became an expectation for business world. Inflation correction that was given by 5024 numbered law was not enough to meet the expectations.

In this study we first introduced the effects of inflation on accounting and business and described methods that prevent the effects of inflation. Than we described the application problems of law, chosen index, application conditions, monetary and non monetary resources and wealth, and items of revenue schedule. And in the last section questionnaire form which was applied to 118 firms that were continued their activities in cites of Elazig, Diyarbakir, Malatya, Adiyaman, and Şanlıurfa and results of the questionnaire represented.

When we evaluate the results of application we can see problems that emerged from application as; revenue and loss are kept out of transaction, correction process can only be applied to non monetary items and monetary items excluded from correction process, complicated applications, applications that were in contradiction with international applications , conditions of 10% annual inflation and 100% third year inflation required together, there were contradictions between the balance sheet after the corrections made and balance sheet arranged according to Turkish Trade Law.

Inflation accounting law is far away from the expectations of business enterprises and it was late to apply it. If it was gotten out accordance with international standards it would realize the expectations.

GİRİŞ

Ülkemizde 1970'li yıllardan beri yaşanan yüksek enflasyon, işletmelerin faaliyet sonuçlarını gösteren mali tabloların gerçek durumu yansıtmasına engel olmuştur. Enflasyonist süreç içerisinde satın alma gücü açısından gerçek değerlerini yitiren mali tabloların düzeltilmesini gerektirmiştir. Çünkü, vergilendirme gerçek olmayan (fiktif) kazançlar üzerinden yapılacağından bu da işletme sermayesinin azalmasına neden olacaktır.

Enflasyon muhasebesi SPK ve BDDK düzenlemelerinin ardından 5024 sayılı Kanununun 17 12 2003 tarihinde TBMM tarafından kabul edilip, 30 12 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmasıyla yaygın bir uygulama alanı bulmuştur. İş dünyasının, muhasebe meslek elemanlarının, üniversite çevrelerinin gerçek olmayan karlardan vergi ödendiği ve bu nedenle enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmesinin şart olduğu yönündeki ifadeleri, bu kanunla karşılık bulabilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi, uzun yıllardan beri işletmeler açısından bir beklenti haline gelmiştir. Bu yasal düzenleme beklentileri ne ölçüde karşılayabildi? Bu düzenleme tüm iş dünyasının lehine sonuçlar mı doğurmuştur? Tezde gerek bu soruların yanıtlanması gerekse de 5024 sayılı kanunla getirilen enflasyon düzeltmesi uygulamasının Türk iş hayatı üzerindeki olumsuz etkileri üzerinde durulmaya çalışılmıştır.

Konuya ilişkin olarak bu güne kadar iki kanun, beş tebliğ ve on bir sirküler yayımlanmıştır. Bu kadar fazla düzenleme de enflasyon düzeltmesi konusunda yaşanan olumsuzlukların (sorunların) en önemli göstergesi niteliğindedir.

Dört bölümden meydana gelen tezi bölümlerin ana hatlarıyla şu şekilde sıralanabilir.

Birinci bölümde enflasyon ve enflasyonun işletme ve muhasebe üzerindeki etkileri anlatılmaya çalışılmıştır. İktisadi olarak enflasyon tanıtıldıktan sonra, enflasyonun işletme üzerindeki etkileri, muhasebede aktif ve pasif kalemlerine

yapmış olduğu etkiler anlatıldıktan sonra finansal tablolar üzerindeki genel etkiler üzerinde durulmuş ve konu ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde, Enflasyon muhasebesi kavram olarak açıklanmış, enflasyon muhasebesi yöntemleri uluslararası boyutta kanunun ele alınış biçimleri sunulmuştur. Enflasyon etkisini giderici yöntemlerin ülkemizde bu güne kadar gösterdiği seyir ve en sonunda 5024 sayılı kanunla gelen Enflasyon düzeltmesi örnekler yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde Enflasyon Muhasebesi Yasasının uygulanması ve ortaya çıkan sorunlar üzerinde durulmuştur. Yasanın kanunlaşması ve uygulanması sürecine kadar çıkan durumlar üzerinde durulmuştur. Bu bölümde sorunlar, seçilen endeks, uygulama şartları, parasal olan olmayan varlık ve kaynaklar, gelir tablosu kalemleri, mevzuat, eğitim ve uygulama yönlerinden ele alınmış olup teorik çerçeve örneklerle zenginleştirilerek anlatılmıştır.

Dördüncü bölüm araştırmaya ayrılmıştır. Araştırmanın konusu, amaçları, hipotezleri ve metodolojisinden bahsedilip sonrasında Elazığ, Malatya, Diyarbakır, Adıyaman ve Şanlıurfa illerinde faaliyet gösteren Kobinet üyesi 118 adet işletmeye uygulanan anket ve sonuçları değerlendirilmiştir.

Yaptığımız bu çalışma ile enflasyon düzeltmesine ilişkin 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve ilgili tebliğlerin uygulanmasında karşılaşılan sorunların nereden kaynaklandığını tespit etmek ve bunlara çözüm önerileri sunmak hedeflenmiştir.

Tezin Adı: Enflasyon Muhasebesine Geçiş Sürecinde Ortaya Çıkan Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kuramsal Ve Uygulamalı Bir Çalışma
Tezin Savunma Tarihi:18/10/2006
Tezin Danışmanı: Prof. Dr. Recep Güneş

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşbu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında DOKTORA TEZİ olarak kabul edilmiştir.

BAŐKAN

İmza

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

ÜYE

İmza

Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK

ÜYE

imza

Yrd. Doç. Dr. Fikret Otlu

ÜYE

imza

Yrd. Doç. Dr. Recep KARABULUT

ÜYE

imza

Yrd. Doç. Dr. Nihat AKBIYIK

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylıyorum.

/ / 2006

Prof. Dr. S.Kemal KARTAL
Enstitü Müdürü

EVALUATION OF APPLICATION PROBLEMS THAT EMERGED FROM THE TRANSITION PROCESS TO INFLATION ACCOUNTING: A THEORETICAL AND PRACTICAL STUDY

Summary:

Higher inflation that has been going on since 1970s prevented the real situation showed in financial schedule that prepared as to historical values. For that reason application of inflation accounting became an expectation for business world. Inflation correction that was given by 5024 numbered law was not enough to meet the expectations.

In this study we first introduced the effects of inflation on accounting and business and described methods that prevent the effects of inflation. Than we described the application problems of law, chosen index, application conditions, monetary and non monetary resources and wealth, and items of revenue schedule. And in the last section questionnaire form which was applied to 118 firms that were continued their activities in cites of Elazig, Diyarbakir, Malatya, Adıyaman, and Şanlıurfa and results of the questionnaire represented.

When we evaluate the results of application we can see problems that emerged from application as; revenue and loss are kept out of transaction, correction process can only be applied to non monetary items and monetary items excluded from correction process, complicated applications, applications that were in contradiction with international applications , conditions of 10% annual inflation and 100% third year inflation required together, there were contradictions between the balance sheet after the corrections made and balance sheet arranged according to Turkish Trade Law.

Inflation accounting law is far away from the expectations of business enterprises and it was late to apply it. If it was gotten out accordance with international standards it would realize the expectations.

ENFLASYON MUHASEBESİNE GEÇİŞ SÜRECİNDE ORTAYA ÇIKAN UYGULAMA SORUNLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ: KURAMSAL VE UYGULAMALI BİR ÇALIŞMA

Özet:

Ülkemizde 1970’li yıllardan beri süregelen yüksek enflasyon tarihsel değerlere göre hazırlanan finansal tabloların gerçek durumu yansıtmalarına engel olmuştur. Bu nedenle enflasyon muhasebesini uygulamak iş hayatının bir beklentisi olmuştur. 5024 Sayılı yasayla getirilen enflasyon düzeltmesi bu beklentileri karşılamada yetersiz kalmıştır.

Bu çalışmada öncelikle enflasyonun işletme ve muhasebe üzerindeki etkileri açıklanmış, enflasyonun etkilerini giderici yöntemler anlatılmıştır. Sonrasında Yasanın uygulamaya geçmesiyle birlikte ortaya çıkan sorunlar; seçilen endeks, uygulama koşulları parasal olan-olmayan varlıklar ve kaynaklar, gelir tablosu kalemleri, mevzuat ve uygulama yönlerinden ele alınmıştır. Konuyla ilgili olarak, Elazığ, Malatya, Diyarbakır, Adıyaman, ve Şanlıurfa illerinde faaliyet gösteren Kobinet üyesi 118 işletmeye anket uygulanmış ve sonuçlar istatistiksel açıdan değerlendirilmiştir.

Çıkan sonuçları değerlendirdiğimizde; Enflasyon düzeltmesi ile ortaya çıkan sonuçların işlem dışı kalması, Yasanın sadece parasal olmayan kalemler üzerinde düzeltme işlemini getirmesi ve parasal kalemlerin bu düzenleme dışında tutulması, Enflasyon düzeltmesi ile getirilen hususların karışık olması, Getirilen uygulamaların uluslararası uygulamalarla çelişmesi, Enflasyon muhasebesinin uygulanması için getirilen enflasyon oranının yıllık “% 10” ve üç yıllık toplamın ise “% 100”ü geçmesi koşullarının birlikte aranması, Düzeltme sonucunda ortaya çıkan bilançolarda Türk Ticaret Kanununa göre hazırlanan bilançolar arasında uyumsuzluklar bulunması, Enflasyon muhasebesini sağlıklı olarak uygulanabilmesi için gerekli eğitim ve tanıtım faaliyetlerine yeterince önem verilmemesi gibi sorunların ön plana çıktığı görülmektedir.

Enflasyon Muhasebesi Yasası; işletmelerin beklentilerini karşılamaktan uzak olup aynı zamanda çok geç kalınmış bir uygulamadır. Bu yasa uluslararası standartlara uygun olarak

Çıkarılmış olsaydı kendinden beklenenleri fazlasıyla yerine getirebilirdi, ancak yinede uygulamaya geçilmesi bir başarı sayılabilir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON, ENFLASYONUN İŞLETME VE MUHASEBE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

1.GENEL OLARAK ENFLASYON

Latince bir kelime olan enflasyon şişkinlik ya da genişleme anlamına gelir. Teorik açıklamalar ile günlük kullanımda enflasyon anlayışı bazı noktalarda farklılık göstermektedir. Günlük kullanımda fiyatların yükselmesi enflasyon olarak tanımlanırken, ekonomi bilimi, devamlılık gösteren ve belli bir oranın üzerine çıkan fiyat artışlarını enflasyon olarak tanımlamaktadır. Yani fiyatların devamlılık arz etmeksizin yükselmesine enflasyon değil fiyat artışı denir. En basit anlamıyla enflasyon, genel fiyat düzeyinin sürekli artması ve para değerinin düşmesidir.

Enflasyonla ilgili bir çok tanımlama yapılabilir. Örneğin enflasyon, fiyatların genel seviyesindeki artış olarak tanımlanmaktadır.¹ Enflasyonun bir başka tanımı, fiyatların sürekli az ya da çok önemli miktarda genel bir biçimde yükselmesidir.²

Enflasyonu fiyatlardaki sürekli yükselme eğilimi olarak tanımlarken;³ fiyatlar genel düzeyindeki devamlı bir artış sürecinin yanında paranın değerindeki sürekli bir düşmeyi de ifade etmektedir.

Bir malın değerindeki düşmenin sadece o malın üretimini ve satışını yapanları etkilediğini, oysa paranın değerindeki düşmenin bütün bir toplumu (hatta küreselleşen dünyada diğer toplumları da) olumsuz etkilemekte olduğunu ve böylece enflasyonun çok önemli bir sosyoekonomik sorun olarak karşımıza çıktığı görülmektedir.⁴

Bir başka enflasyon tanımı ise, enflasyonu toplam talebin toplam arzı aşması nedeniyle fiyatlar genel seviyesinde büyük ölçüde ve devamlı olarak meydana gelen

¹ SAMUELSON, P.A, ve W.D., NORDHAUS, **Economics**, McGaw-Hill Int. Editions, 1992, s.74

² **Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi**, 1986, 7. cilt, s.185

³ PARASIZ, İlker , **Para Banka ve Finansal Piyasalar**, Ezgi Kitabevi, Ekim 1997, s.144

⁴ ORHAN, Osman Z. , **Başlıca Enflasyon Teorileri ve İstikrar Politikaları**, Filiz Kitabevi, 1995, s.82

artış ve dolayısıyla para değerinin (satın alma gücünün) hızla düşmesi olarak ifade etmektedir.⁵

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinde (yani piyasada alım – satıma konu olan malların fiyatlarında) uzun süre devam eden fiyat artışları olarak açıklanabilir. Enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücünde azalma yaşandığı için, enflasyon paranın satın alma gücünün azalması olarak da ifade edilmektedir.

1.1. İKTİSAT FELSEFESİNDE ENFLASYON

Sanayi devrimi ile doğan klasik ekole göre enflasyonun asıl kaynağı paradır. Sanayi devrimi ile birlikte “homo economicus” niteliklerini taşıyan müteşebbisler ve dış piyasalardan ucuz sanayi hammaddesi ithal edilebilmesi için serbest dış ticaret uygulamalarını sağlayacak “laissez faire” anlayışı yerleşmeye başlamıştır. Klasik teoride para bir örtüdür. Servetin yaratılmasında hiç bir rolü yoktur.

1.1.1. Klasik Görüş ve Enflasyon

Klasiklerin asıl üzerinde durdukları konu iktisadi alanda önemli bir yeri olan, miktar teorisidir. Adam Smith bu görüş çerçevesinde para değeri kavramını genel teorisi içinde incelemiştir. Adam Smith altının yerini kağıt paranın almasını ve kağıt para miktarının altın miktarından fazla olmaması gerektiğini söylemiştir.⁶

Klasikler, ekonominin sürekli olarak tam çalışma halinde dengede olduğuna; dolaşımdaki para stokunun tamamen aktif paradan oluştuğuna ve paranın el değiştirme süratinin sabit olduğuna inanır. Bu nedenle dolaşım hacmindeki para artışları “Ceteris Paribus” şartları altında fiyatlar genel seviyesinde devamlı ve önemli ölçüde artışa sebep olur ki bu enflasyondur.

Klasiklere göre, ekonomi fiyat ve ücretlerin değişmesi kanalı ile para miktarı ne olursa olsun nispi fiyat değişmeleri yoluyla tam istihdam noktasında dengeye ulaşacaktır. Bu işi piyasa mekanizması başardığına göre devletin ayrıca tam istihdam düzeyinde denge sağlamak için, para politikası ve mali politika tedbirleri almasına gerek yoktur. Klasikler devletin paraya müdahalesine karşıdır.⁷

⁵ SEYİDOĞLU, Halil, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Güzem Yayınları No: 4 Ankara 1992, s.33

⁶ SMITH, Adam, **Wealth of Nation**, Modern Library, inc., New York, 1937, s.21

⁷ SERİN, Vildan, **Para Politikası**, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul 1987, s.58-59

Burada asıl dikkat çekilmesi gereken husus ekonominin içerisinde bulunduğu durumdur. Bu durum şu şekilde açıklanabilir; henüz ulus devletlerinin kurulmamış olması, ekonomideki kaynakların kıtlığının belirli ölçülerde aşılabilmesi (sömürgecilik), ticaretin derinlik kazanmaması ve henüz kapitalizmin yeni yeni yerleşmeye başlaması bu iktisat felsefesinin temel ilkelerini oluşturmuştur. Dolayısıyla bu ekolde aslında maliye ve maliyenin politika aracı olarak kullanılabilmesi derinliğine araştırılmayarak, göz ardı edilmiştir. Mübadele aracı olarak paraya fazla önem atfedilmemiştir. Adam Smith'e göre piyasadaki "görünmez bir el" her türlü ekonomik kurumu ve sistemi düzenleyebilecektir. Çağının şartlarına göre metafizik bir anlayış hakimdir.⁸

1870 -1920 yılları arasında toplumsal şartların değişmesi ve buna bağlı olarak yeni iktisadi gelişmelerin yaşanması düşünsel alanda da değişiklikler meydana getirmiştir. Özellikle bu yıllar arasında dünya, yeni siyasi belirlenmeler ile karşı karşıya kalmıştır. İktisadi hakimiyet sosyolojik gelişmeleri de beraberinde getirmiştir. Dünya ticaret yollarının Akdeniz'den okyanusa çevrilmesi ile birlikte Avrupa'da çok derin sosyolojik değişimler yaşanmıştır. Klasik metod bu gelişmelerin izdüşümündeyken yeni klasik ekol Avrupa'da yeni yaşanan değişmelerin –devlet bilinci, mutlakiyet rejimlerinin sarsılması, hızlı rekabet vb.– karşısında ortaya çıkmıştır. Özellikle bu devrede sigortacılık ve buna bağlı bankacılığın gelişmesi paranın niteliği üzerinde felsefecileri düşünmeye sevk etmiştir.⁹

1.1.2.Neo-Klasik Görüş ve Enflasyon

Klasik metodun bir anlamda revize edilmesi iktisat felsefesinde Neo-klasik görüş olarak oluşmuştur. Neo-klasik ekol;" rasyonelliğe, tündengelimciliğe ve matematiksel statik denge analizlerine dayanmaktadır. Neo-klasikler para sorunlarına önem vermişler ve para teorisini para-kredi mekanizmasına dayandırmışlardır. Bankacılığın gelişmesi ve paranın ticareti felsefi yönden de bir takım belirlemeler yapmayı gerektirmiştir.

⁸ SMİTH, Adam, **a.g.e.**, s.22

⁹ SERİN, Vildan, **a.g.e.**, s.60

Neo-klasik ekolün getirdiği bir diğer yenilik de arzın veri olarak alınması ve talebin incelenmesidir. Böylece para talebi öncelik kazanmıştır. Bu ekolün en önemli temsilcisi Fisher'e göre para miktarını, mübadele hacmini ve dolaşım hızını etkileyen faktörler birbirinden tamamen ayrıdır. Bu nedenle para miktarındaki değişmelerin dolaşım hızını ve muamele hacmini etkilemesine imkan yoktur. Para miktarındaki değişmeler doğrudan doğruya fiyatlar genel seviyesine yansıyacaktır.¹⁰

Neo Keynesyen görüşlerden Cambridge Ekolü de Fisher'den sonra onu takip etmekle birlikte genel fiyat seviyesinde halkın para talebinden doğan değişmelere, para miktarındaki değişmeler kadar açık yer vermemektedir. Bununla beraber Cambridge Ekolü de genel fiyat seviyesinin para miktarı ile aynı yönde ve aynı oranda değiştii sonucuna ulaşmaktadır. I. Dünya Savaşı ekonomik sınırların belirlenmesine ve dünyanın iki kutba bölünmesine yol açmıştır.¹¹ Bu dönemde sosyalizmin ve buna bağlı devlet rejimlerinin belirlenmesi dünyayı 1990'lara kadar ağır bir baskı altında tutacaktır. Ekonomik sınıfların keskin bir şekilde birbirinden ayrılması, dünya ticaret hacminin daralması, liberal politikalarda gecikmeler ve devletin ağırlığı yeni ekonomik kuramları da biçimlendirmiştir.

Aslında ekonomik kuramlar öngörü üzerine kurulmamakta, yaşanan ekonomik olayların ve konjonktürün tasnifi üzerine kurulmaktadır. Çağdaş bilim anlayışının empoze eden değil, sınıflandıran bir özelliği olmalıdır. Sosyalizm kuramı ve buna bağlı olarak yerleşen iktisadi kuram, empoze üzerine kurulduğu ve ekonomik gerçekleri dikkate almadığından dolayı iflas etmek zorunda kalmıştır...

Devletin özellikle bu gelişmeler ile artan savunma harcamaları merkezi-devlet otoritesinin güçlenmesi, kamudan beklentilerin çeşitlenmesi, kapitalizmin en sert biçimde ortaya çıkması, sosyal politikalarda gecikmeler dünyayı yeni bir buhranın tam ortasında bırakmıştır. Klasik iktisat görüşlerinden sapmalar esas olarak 1929 dünya ekonomik buhranı ile başlamıştır.

Birinci Dünya Savaşı'nın finansmanı nedeniyle ülkeler artan harcamaları borçlanma ile karşılamaya başlayınca klasikler buna karşı çıkmışlardır. Talep yetersizliği ve fiyatların yükselmesi ile üretimin düşüp milli gelirin azalması aslen en büyük ekonomik güç olan devletin müdahalesini kaçınılmaz kılmıştır. O yıllarda

¹⁰ MYRDALL, Gunner, **Monetary Equilibrium**, London 1939, s. 35

¹¹ MYRDALL, Gunner, **a.g.e.**, s.36

devletin harcama yapması daha sonra özel sektörün devreye girerek eskiden olduğu gibi ekonominin dengeye kendiliğinden gelmesi görüşü hakim olmaya başlamıştır. Bir anlamda gelir yaratan mekanizmanın devlet olduğuna ilişkin anlayışların güçlenmesi ve sermaye temerküzünün devlet yardımıyla meydana getirileceği düşünceleri hakim olmaya başlamıştır.¹²

Bu dönemde piyasa kendini yeniden dengeye getirememiş, ekonomide piyasa aksaklıkları görülmüş, buna bağlı olarak talep yetersizliği üretim ve milli gelir düzeyinin düşmesi ekonomiyi büyük bir bunalıma itmiştir. Bu dönemde 1932 yılında ABD hükümetinin ekonomiye müdahalesi, “New Deal” olarak anılan yasayla belirginlik kazanmıştır.

1.1.3. Yeni Keynesyen ve Enflasyon

Ekonomideki durgunluğu gidermek için ilk hareket, devletin kamu harcamalarını arttırması gerektiği düşüncesi ile başlamıştır. Böylece klasiklerin devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiği görüşü terk edilmiş ve yeni Keynesyen yaklaşım önem kazanmıştır.¹³

Keynes, buhranın efektif talepteki yetersizlikten kaynaklandığını ileri sürmüştür. Devletin ekonomik hayata müdahalesinin gerekli olduğu konusunda iktisadi görüşler bilimsel olarak ispatlanmış ve maliye politikasının önemi belirtilmiştir. J. M. Keynes, klasiklerin ileri sürdüğü gibi ekonominin her zaman tam istihdam halinde bulunmadığını, eksik istihdam veya aşırı istihdam hallerinin de söz konusu olabileceğini ortaya koymuştur.

Özet olarak, ilk Keynesyenler 1929 büyük buhranının etkisi ile, yetersiz talepten kaynaklanan ekonomik durgunluğun kritik ve uzun dönemli bir sorun olacağından korkmuşlardır. Onlara göre, zaman içinde gelir yükseldikçe, kişiler gelirlerinin daha çok miktarını tasarruf edecekler, böylece tüketim harcamaları azalacaktır. Yatırım harcamaları büyük ölçüde tüketicilerin nihai mal ve hizmetlere

¹² NOWOTNY, Ewald , **İnflation and Teaxation**, Journal of Economic Literature, Vol: XVIII Temmuz, 1986, s.30

¹³ SUSAM, Mustafa, **HUK Bilim Raporu**, 2000, s. 63-69

olan talebine bağlı olduğundan, tüketime harcamalarındaki bu azalış aynı zamanda yatırım harcamalarının da azalmasına neden olacaktır.¹⁴

Keynes genel teorisinde, klasiklerin değer teorisinde fiyatların arz ve talep tarafından belirlendiği, para teorisinde ise para miktarı artışlarının fiyatları arttırdığına ilişkin görüşlerine katılmayarak, fiyatlar genel seviyesinin kısmen üretim faktörlerinin marjinal maliyetlerinin yeniden düzenlenmesine, kısmen üretim ölçęine bağlı olduğunu ileri sürmüştür. Keynesyen yaklaşımda para balansları faize karşı esnektir. Bu bakımdan klasik teorinin aksine faiz haddi para talebinin önemli bir belirleyicisidir. Böylece Keynes likidite tercihi teorisinde tahvillerle para arasındaki ikame imkanlarını vurgulamıştır. Böylece tahvil sahipleri elde tutulmak istenen para miktarını etkileyecektir. Kişiler faiz haddi yüksek iken tahvil satın alarak para balanslarını azaltacaktır.

Faiz haddi düştükçe para talebi artacak, belirli bir faiz haddinde para talebi faize göre tamamen elastik bir yapı gösterecektir. Bu noktada ekonomi likidite tuzağına düşmüş olup bundan sonra para arzı ne kadar artarsa artsın faiz haddi düşmeyecek ve bu yolla yatırımları uyarmak mümkün olmayacaktır. Ayrıca Keynes'e göre ekonomi her zaman tam istihdam gelir seviyesinde dengeye gelmeyecek olup, bu da para stoklarındaki artışların üretim ve istihdam üzerinde arttırıcı etki yapmasını sağlayacaktır.¹⁵

Para miktarı artışları faiz oranını değiştirmeyerek, faiz oranı toplumun likidite tercihindeki yoğunluğa bağlı olarak düşecektir. Para miktarı artışı, faiz oranını düşürürse, toplam talep artacaktır. Mevcut atıl kaynaklar varsa, toplam üretimdeki artış maliyet şartlarını değiştirecek, marjinal maliyetler de artacak ve sonuçta fiyatlar yükselecektir.¹⁶

Keynesçi yaklaşımda para politikasının etkinliğinden söz etmek pek mümkün değildir. Çünkü para politikası faiz oranı aracılığı ile tam istihdamı otomatik olarak sağlayamayacaktır. Bunun nedeni de ekonominin likidite tuzağına düşmesidir.

¹⁴ SUSAM, Mustafa, **.a.g.e.**, s. 63-69

¹⁵ SUSAM, Mustafa, **a.g.e.**, s. 23

¹⁶ TANZI, Vito, **"Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue"**, IMF Staff Papers, Vol:24 Marc, 1977, s.48

1929'da ortaya çıkan ekonomik kriz sonucunda devletin harcamalar yaparak ekonomiye müdahale etmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır. Keynesci politikalarda, daha çok maliye politikası ele alınmakta bunun yanı sıra, para politikası sadece destekleyici olmaktadır.¹⁷

Keynesyen politikalar ve uygulamalarda ekonomide değişikliklere yeterli derece de cevap verememişler ülkeler katlanmak zorunda kaldıkları enflasyonu tanımakta zorluk çekmişlerdir. Bu dönemde tüm ekonomik sınıflar para ve maliye politikalarının güçsüz kaldığı, ekonomik genişlemenin ve enflasyonist gidişin durdurulamadığı kanısına varmıştır.

1.1.4. Liberal İktisat ve Enflasyon

1960'ların başlarında, Chicago Üniversitesinden Milton Friedman, Anna Schwartz ile birlikte 1963'te yayınladığı “ABD'deki Parasal Tarih 1887-1960” adlı kitapla, para politikasında reform yapmıştır. M. Friedman'la birlikte eski neo-klasik teoriyi yeniden canlandıran monetarist görüş doğmuştur.¹⁸

Liberal iktisat politikalarını savunan Friedman'a göre iktisadi kaynakların etkin kullanılması için piyasaya yönelmiş müdahalelerin azaltılması gerekmektedir. Friedman'a göre, belirli bir fiyat-ücret enflasyon oranı ekonomiye bir defa yerleşince, insanlar enflasyonun sürüp gitmesini beklerler. Bu defa da fiyatların istikrarlı olduğu zamanlardaki gibi, belirli fiyat-ücret enflasyon oranı üstünden aşırı ücret talebinde bulunmaya başlarlar. Eğer işsizlik geçici olarak, bu doğal oranının altına düşürülürse, Phillips eğrisi, sağa doğru kıvrılarak dikeyleşmeye yöneleceği için fiyat artışları sınırsızlaşır.¹⁹

Monetaristler; eskimiş kabul edilen Neo-klasik Teoriye yeniden canlılık kazandırmışlardır. Monetarist yaklaşım para politikası hedefi olarak, enflasyonu ön plana çıkarmıştır. Monetaristlere göre, işsizlik esas itibariyle enflasyonun sebep olduğu bir olaydır. Bu nedenle esas mücadele edilmesi gereken olay enflasyondur. Enflasyon sosyal ve ekonomik dengesizliklerin kaynağıdır.

¹⁷ TANZI, Vito, **a.g.e.**, s.48

¹⁸ MORELL, J. And A., RAYMOND, “**Inflation and Business Management**” London:Economic For Caters Publications. 1975, s.241

¹⁹ SUSAM, Mustafa, **a.g.e.**, s.63

Enflasyon hakkındaki M. Friedmans'ın görüşlerini şöyle özetlemek mümkündür.²⁰

· İnsan topluluklarının en büyük düşmanı, ekonomik ve sosyal kötülüklerin, kitle halinde işsizliklerin ekonomik gerileme, varlık içinde yokluk çekmenin en önemli kaynağı enflasyondur,

· Enflasyonun en önemli sebepleri ise, devlet müdahaleleri, insan özgürlüklerinin kısılması, bürokrasinin genişlemesi, devlet harcamaları ve bütçe açığı finansmanlarının yıldan yıla artırılarak genişletilmesidir,

· Enflasyonist süreçte; Parasal talep hacminin giderek kabarması, piyasada para ve diğer tedavül aracı arzının kontrolsüz bir biçimde yükseltilmesi, arzın zaman zaman çok fazla genişletmesi ve hemen arkasından kısılmasıyla enflasyonist etkilerin ağırlaştırılması, fiyat artışları ile birlikte işsizliğin, ekonomik durgunluk ve gerilemenin ağırlık kazandığı görülmektedir.²¹

Aslında bu yıllar yoğun bir bilgi ve teknoloji gelişmesine yol açmıştır. II. Dünya savaşı ile barışçı politikalar yönünde yoğun bir baskı kurulmuştur. Buna bağlı olarak uluslararası kurumlar teşekkül etmiştir. Ayrıca dünya ticaret hacmini artırılmasına yönelik ülkeler arası anlaşmalar ekonomiyi tek yönlü olmaktan çıkarmıştır. Dışa yönelik kalkınma politikası liberal politikalara önem veren ülkelerde gün geçtikçe artmış böyle bir baskı toplumun temel unsuru haline gelmiştir. Hak ve özgürlükler yönünde bireysel kişiliğin önem kazanması devletin boyutlarının ve müdahalelerinin anlamsızlığını ortaya koymuştur.²²

Değişen sosyolojik şartlar bir kez daha ekonominin felsefesini ve rotasını değiştirmiştir. Artık artan bir nüfus hacmi, savaşlarda yok olmayan insanlar vardır. Bireysel ekonominin dikkate alınması refah açısından temel hedeftir. İşsizliğin azaltılması gerekmekte bu da ancak dünya ile entegre olmaktan geçmektedir.²³

²⁰ SUSAM, Mustafa, **a.g.e.**, s.64

²¹ SUSAM, Mustafa, **a.g.e.**, s.65

²² ERTURK, Emin, “**Makro İktisat**”, Alfa Yayınları Bursa, 1999, s.141

²³ FERMAN, Cumhuriyet, “Enflasyon ve İşletme Yönetimi”, **Sevk ve İdare Dergisi**, S.84, Ağustos 1975, s.18-19

1.2. ENFLASYON TÜRLERİ

Enflasyonu, artış hızlarına ve nedenlerine göre başlıca iki kategoriye ayırabiliriz.

1.2.1. Artış Hızına Göre Enflasyon

a- Düşük Enflasyon (İlımlı Enflasyon) : Yıllık %10'un altındaki enflasyon oranları için kullanılan bir terimdir. Günümüzde özellikle gelişmiş Batılı ülkelerde görülen enflasyon türüdür.

b- Hızlı-Artan Enflasyon (Yüksek Enflasyon) : Genellikle % 10 ile % 1000 arasındaki enflasyon oranları için kullanılan bir terimdir.

c- Hiperenflasyon : % 1000'in üzerindeki enflasyon oranları için kullanılan bir terimdir. Savaş, ihtilal durumu veya anormal koşullarda ortaya çıkar.

1.2.2. Nedenlerine Göre Enflasyon

a- Talep Enflasyonu : Mal ve hizmetlere yönelik bir talep fazlasının sonucu olarak fiyatların genel düzeyinde görülen yükselmelere talep enflasyonu denilmektedir.

b- Maliyet Enflasyonu : Yüksek işsizliğin olduğu ve kaynakların yetersiz kullanıldığı dönemlerde maliyetlerin artmasından doğan enflasyona maliyet enflasyonu denilmektedir.

c- Stagflasyon : Fiyat artışlarının reel satın alma güçlerinin üzerinde seyretmesi ile piyasada talep noksanlığının da görülmesi şeklinde ortaya çıkan enflasyondur. Durgunluk içinde enflasyon olarak tanımlanır.

1.3. ENFLASYON ORANININ HESAPLANMASI

Enflasyonun ekonomide meydana getirdiği olumsuzlukları tespit etmek için, çeşitli yöntemler uygulanmış olup, bunlar içerisinde en basit şekliyle yer alan enflasyon oranı aşağıdaki şekilde hesaplanabilir:²⁴

$$\frac{\text{Fiyat Düzeyi (t dönemi)} - \text{Fiyat Düzeyi (t - 1 dönemi)}}{\text{Fiyat Düzeyi (t - 1 dönemi)}} \times 100$$

Bu formül yoluyla bir malın fiyatındaki bir önceki yıla göre meydana gelen değişmeyi yani o mal için bir yıl içindeki enflasyon oranını buluruz.

Örneğin, 2006 yılı Mart ayında ekmeğin fiyatı 0.25 YTL ve 2005 yılı Kasım ayında 0.20 YTL ise, ekmeğin için son bir yıl içindeki enflasyon oranı, yukarıdaki formül kullanılarak, %25 bulunur.

$$\frac{0.25-0.20}{0.20} \times 100 = \% 25$$

1.4. ENFLASYON ENDEKSLERİ

Enflasyon, bir piyasada seçilmiş mal ve hizmetlerin ortalama fiyatlarının dönemsel değişimini gösteren fiyat endeksleri ile hesaplanır. Fiyat endeksleri, seçilmiş madde ve madde gruplarının ortalama fiyatlarının değişimini belirli bir sürede gösteren oransal ifadeler olarak tanımlanmaktadır.²⁵

Endeks oluşturmak için ilgilenilen piyasaya göre (tüketici, üretici, ihracat, ithalat vb.) ve piyasayı temsil edecek bir mal ve hizmet sepeti oluşturulur ve seçilmiş maddelerin fiyatları dönemsel olarak izlenir.²⁶ Fiyat endeksleri, fiyatlarının izlendiği mal ve hizmet piyasasına göre isimlendirilir. Bunlara tüketici fiyatları endeksi,

²⁴ SAMUELSON, P.A. ve W. D., NORDHAUS, *Economics, McGaw-Hill Int. Editions*, 1992, s.31

²⁵T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, *Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi* Ankara 2005, s.141

²⁶ ERTURK, Emin, *a.g.e.* , s.142

üretici fiyatları endeksi, ihracat fiyatları endeksi, ithalat fiyatları endeksi örnek olarak gösterilebilir.

Enflasyonun hesaplanmasında en çok kullanılan fiyat endeksleri; Tüketici Fiyat Endeksi (Consumer's Price Index), Toptan Eşya Fiyat Endeksi (Wholesale Price Index) ve Gayri Safi Milli Hasıla Deflatörü (Gross National Product Deflator)'dür.²⁷

1.4.1. Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE)

Tüketici fiyat endeksi, belirli bir referans döneminde hane halkları tarafından satın alınan mal ve hizmetlerle belirlenen bir sepetin fiyat değişimini zaman içinde karşılaştırarak ölçer. Mal ve hizmet sepetindeki her bir madde için miktar ve kalite değişimleri göz önüne alınarak endeksin sadece fiyat hareketlerini yansıtması sağlanır.²⁸

1.4.2. Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE)

Toptan eşya fiyat endeksi, belirli bir referans döneminde toptan satışa konu olan ürünlerin fiyatlarını zaman içinde karşılaştırarak fiyat değişikliklerini ölçer. Endeks aynı maddeleri, aynı miktar ve kalitede içerdiğinden sadece fiyat değişimlerini yansıtır.²⁹

1.4.3. Gayri Safi Milli Hasıla Deflatörü

Gayri safi milli hasıla deflatörü, nominal gayri safi milli hasıla rakamının reel gayri safi milli hasıla rakamına bölünmesiyle elde edilir. Bir ekonomide fiyatlar genel düzeyindeki değişimleri gösteren en kapsamlı ve en güvenilir fiyat endeksi olarak kabul edilir. Çünkü çeşitli sektörlerdeki ayrı ayrı fiyat değişimlerinin ağırlıklı bir ortalaması olarak görülmektedir.³⁰

²⁷ SAMUELSON, P.A. ve W.D, NORDHAUS, **Economics, McGaw-Hill Int. Editions**, 1992, s.31

²⁸ T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü **Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi** Ankara 2005. s.141

²⁹ T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, **Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi** Ankara 2005. s.142

³⁰ SEYİDOĞLU, Halil, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Güzem Yayınları, No : 4 Ankara 1992, s.113

1.4.4 .Ülkemizdeki Enflasyon Endeksi Uygulamaları

Her ülkede enflasyonun hesaplanması için fiyat endeksleri kullanılmakta ve fiyat endeksleri uluslararası standartlarla belirlenmiş yöntemlerle kurulmaktadır. Ülkeler arasında kapsam farklılıkları olmakla birlikte genel standartlar açısından aynı yöntemler izlenmektedir.

Ülkemizde ilk olarak 1914 yılında Osmanlı döneminde İstanbul İl merkezinden derlenen 26 maddenin perakende fiyatlarıyla ağırlıksız olarak “Hayat Pahalılığı Endeksi” hesaplanmıştır. Daha sonra 1927 yılında İstanbul Ticaret Odası tarafından bir çalışma başlatılmış ve İstanbul Ticaret Odası 1929 yılında, İstanbul piyasasında toptan muamele gören 52 maddenin ağırlıklı geometrik ortalaması ile hesaplanmış "Toptan Eşya Fiyatları" endeksini yayınlamıştır. Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından hesaplanan tüketici ve üretici fiyatları endeksleri temel yılları ve kapsamına göre aşağıda sıralanmıştır.³¹

Tablo:1 TÜFE Temel Yılları ve Kapsamları

TEMEL YIL	TÜKETİCİ FİYATLARI ENDEKSİ (TÜFE)
1955 = 100	Ankara için TÜFE
1958 = 100	Ankara için TÜFE
1968 = 100	11 il, Türkiye için TÜFE
1978 – 1979 = 100	14 il, 5 bölge, Türkiye için Kentsel Yerler TÜFE
1987 = 100	16 il, 5 bölge, Türkiye için Kentsel Yerler TÜFE
1994 = 100	19 il, 7 bölge, Türkiye için Kentsel Yerler TÜFE
2003 = 100	81 il, 26 istatistiki bölge, Türkiye için TÜFE

Kaynak: T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi s.65

³¹ T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, **Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi** Ankara 2005, s.65

Tablo:2 ÜFE Temel Yılları ve Kapsamları

TEMEL YIL	ÜRETİCİ FİYATLARI ENDEKSİ (ÜFE)
1981= 100	Türkiye (Toptan Eşya Fiyatları Endeksi)
1987 = 100	Türkiye (Toptan Eşya Fiyatları Endeksi)
1994 =1 00	Türkiye (Toptan Eşya Fiyatları Endeksi)
2003 = 100	Türkiye (Üretici Fiyatları Endeksi)

Kaynak: T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi s.66

Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından hesaplanan son endeksler 2005 yılına kadar 1994 = 100, 2005 yılından itibaren ise 2003 temel yıllık Tüketici Fiyatları ve Üretici Fiyatları Endeksleridir. Üretici Fiyatları Endeksi ilk defa 2005 yılından itibaren yayınlanmaya başlanmıştır. 1994 yılındaki sektörel fiyat hareketlerinin ve sektörel üretim kompozisyonlarının değişimi nedeniyle Toptan Eşya Fiyatları Endeksi, Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) olarak güncel yapıya kavuşturulmuştur.

Üretici fiyatları endeksi, belirli bir referans döneminde ülke ekonomisinde üretimi yapılan ve yurtiçine satışa konu olan ürünlerin, üretici fiyatlarını zaman içinde karşılaştırarak fiyat değişikliklerini ölçen fiyat endeksidir.

Üretici Fiyatları Endeksi ile Toptan Eşya Fiyatları Endeksi arasındaki temel fark, fiyat derlenen birimlerde ortaya çıkmaktadır. Toptan eşya fiyat endeksinde fiyatlar, üreticilerin yanı sıra toptan satış noktalarından da (sebze, meyve ve balık hallerinden) derlenmektedir. Toptan eşya fiyatlarına KDV vb. vergiler dahil edilmektedir. Üretici fiyatları endeksinde, fiyatların özellikle üreticilerden derlenmesi esastır ve ürün fiyatları KDV vb. vergiler hariç, yurtiçi peşin satış fiyatlarıdır.

Türkiye’de Gayri Safi Milli Hasıla Deflatörü enflasyon hesaplanmasında çoğu kez dikkate alınmamakta, Tüketici Fiyatları Endeksi ya da Üretici Fiyatları Endeksi (Toptan Eşya Fiyatları Endeksi) kullanılmaktadır. Tüketici fiyatları endeksinde, 12 ana grup altında 44 alt grup ve 423 madde kapsamaktadır.³²

³² T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, **Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi** , Ankara 2005, s.88

Tablo:3 TÜFE Ana Harcama, Alt Grupları ve Madde Sayısı

ANA HARCAMA GRUPLARI	ALT GRUP SAYISI	MADDE SAYISI
Gıda ve alkolsüz içecekler	2	120
Alkollü içecekler ve tütün	2	12
Giyim ve ayakkabı	2	72
Konut ve kira	4	14
Ev eşyası	6	60
Sağlık	3	16
Ulaştırma	3	27
Haberleşme	3	10
Eğlence ve kültür	6	42
Eğitim	5	6
Lokanta ve oteller	2	13
Çeşitli mal ve hizmetler	6	31
TOPLAM	44	423

Kaynak: T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi s.67
Üretici fiyatları (toptan eşya fiyatları) endeksinde ise 5 ana sektör altında 1816 firma ve 752 madde kapsamaktadır.³³

Tablo:4 ÜFE Ana Sektör, Firma ve Madde Sayısı

ANA SEKTÖRLER	FİRMA SAYISI	MADDE SAYISI
Tarım,avcılık,ormancılık	295	81
Balıkçılık	25	29
Madencilik ve taşocakçılığı	71	16
İmalat sanayi	1404	623
Elektrik, gaz ve su	21	3
TOPLAM	1816	752

Kaynak: T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi, s.68

1.5. ENFLASYONUN EKONOMİK ETKİLERİ

Enflasyon, bir ekonomideki dolaşan para miktarının, o ekonomideki mal ve hizmet miktarına nispeten daha çok artması nedeniyle fiyatlar genel seviyesinde

³³ T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü ,Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi, Sorularla İstatistikler Dizisi , Ankara 2005, s.78

meydana gelen sürekli ve önemli artışlardır. Bir başka ifadeyle enflasyon, toplam talebin toplam arzı geçmesi nedeni ile fiyatlar genel düzeyinin önemli miktarlarda ve sürekli olarak artması, para değerinin veya paranın satın alma gücünün süratle düşmesidir. Enflasyon parasal ve aynı zamanda reel bir olaydır. Bununla enflasyonun kişilerin seçimleri sonucu oluştuğu ve reel ekonomi üzerinde etkisinin bulunduğu kastedilmektedir. Enflasyon genel ve devamlı bir fiyat artışı olup tüm fiyatlardaki artışları ifade etmektedir. Bu durum aynı zamanda fiyatların her zaman artmasını ifade etmez (bazen fiyatlar düşebilir) ancak genel trend yükseliş yönünde olup fiyat artışları süreklilik (bir kerelik fiyat artışı hariç) göstermelidir.

Ancak yüksek fiyat düzeyinin olduğu her durum enflasyon olarak nitelendirilmemelidir. Çünkü istikrar kazanmış bir fiyat düzeyi, her ne kadar yüksek olursa olsun, enflasyonla fazlaca alakalı değildir. Kısaca enflasyon, fiyatları yukarı çekerken paranın değerini düşüren bir olaydır.³⁴

Bir dengesizliğin ifadesi olan enflasyon, ekonominin işleyişindeki aksamayı gösteren en önemli gösterge olup, tıpkı çalışmakta olan bir makinenin sisteminde ortaya çıkan arızalar gibidir. Sorunun çözümü üretilen veya arz edilen karşı değer atfının yükselmesiyle giderilmekte, böylelikle üretime karşı olan ihtiyaçların çeşitlenmesi ve bazı kişilerin kendi ihtiyaçlarını ertelemesi veya ortadan kaldırmasıyla sorun giderilebilmektedir. Mal ve hizmet fiyatlarını ülkede tedavülde bulunan ulusal para cinsinden ölçtüğümüze göre, enflasyon aynı zamanda milli paranın değerinin mal ve hizmetler cinsinden zaman içerisinde düşmesi demektir.³⁵

Dengesizliğin ifadesi olan enflasyona hangi faktörler yol açmıştır? Temel sorun reel akımlarla nakdi akımların dengesizliğidir. Miktarla karşın atfedilen değer devamlı yükselmesi palyatif olarak sorunu çözmüş gözükse de ekonomik yapıda derin tahribatlara yol açabilmekte, yaratılan milli gelirden, üretimden bazı kişilerin vazgeçmesine veya az pay alabilmesine yol açmaktadır. İktisatçılar enflasyonu “kaynağında parasal gelirlerin önemli rol oynadığı genel fiyat düzeyindeki devamlı ve önemli yükselme hareketleri” olarak tarif ederler.³⁶

³⁴ MYRDAL, Gunner, **a.g.e.** , s.37

³⁵ KUMCU, Ercan, **İstikrar Arayışları**, İstanbul ,2000, s. 249

³⁶ FLAMANT, Maurice, **Théorie de l'inflation et Politiques Eitenflationisters**, Paris, Librairie Dalloz, 1998, s.20

Enflasyon her zaman genel fiyat düzeyinde meydana gelen yükselmenin bir ifadesidir. Bu tanımı yüksek fiyat düzeyleri ile karıştırmamak gerekmektedir. Fiyat yükselmeleri devamlılık karakterine büründüğünde ve önemlilik kazandığında enflasyonun varlığı söz konusudur. Yukarıda yer verdiğimiz tanımda en önemli dikkat çeken husus parasal gelirlerdir. Dengeyi bozan enflasyon gelirlerde de bir değişim sağlamaktadır. Eskiye göre geliri artan sektörlerin veya kişilerin analizi enflasyon tiplerini ortaya çıkarmaya yardımcı olacaktır. Bugüne kadar yapılan bilimsel çalışmalarda enflasyon talep, maliyet ve fiyat enflasyonu olarak üç ana başlıkta incelenmiştir.

1.5.1. Enflasyonun Gelir Dağılımı, Tüketim ve Tasarruf Üzerindeki Etkileri

Tüketim ve tasarruf ekonomik sistemin temel yapısını oluşturan kavramlardır. Tüketim ekonomik sirkülasyonda üretimi besleyen, teşvik eden büyümeye yol açan temel faktördür. Buna karşın tasarruf ekonomideki atıl fonları gösterir. Bireysel anlamda değerlendirildiğinde gelirin harcanmayan kısmını ifade eder. Makro düzeyde ekonomide yaratılan gelirin bir kısmı tüketime bir kısmı ise tasarrufa gider.³⁷

Bir ekonomide iç tasarruf hacmi, bireylerce oluşturulan zorunlu ve gönüllü tasarrufların toplamına eşittir. Enflasyon devamlı olarak yükselen genel fiyat düzeyi olması bakımından mahiyeti itibariyle zorunlu bir tasarruftur. Yükselen genel fiyat seviyesi oranında aynı gelire tüketiciler daha az mal ve hizmet satın alabileceklerdir. İlımlı bir enflasyon milli gelirin kişiler arasında dağılımını, genellikle, girişimci veya iş adamları sınıfı lehine değiştirir. Bu sınıfın tasarruf imkanı yükselir.³⁸

İktisadi bakımdan orta ve alt gelir grubuna dahil kişilerin tüketim eğilimi, buna karşın üst gelir sınıfının da tasarruf eğilimi yüksektir. Tüketim ve tasarruf eğilimlerinin bilinmesi, enflasyonun yaptığı tahribatın değerlendirilmesinde önemli bir araç olacaktır.

Enflasyon genellikle sabit gelirlilerin reel gelirlerini, dolayısıyla tasarruf eğilimlerini azaltır. Enflasyon devrelerinde memur maaşları enflasyonu

³⁷ FLAMANT, Maurice, **a.g.e.**, s.20

³⁸ TÜRK, İsmail, **Maliye Politikası**, Ankara 1994, s. 88

körüklememek için artırılmaz. Esasen enflasyon dönemlerinde bütçe gelirleri, gerçekte değil, görünüşte artış gösterir. İşçi ve memur ücretleri ile gayrimenkul sahiplerinin kira gelirleri dondurulmuşsa, fiyat hareketlerini takip etmez yada gecikerek takip eder. Buna karşın, imalatçının, tüccarın, serbest meslek erbabının gelirleri fiyat hareketlerini yakından takip eder. Enflasyon devrelerinde milli gelirin dağılımı genellikle zengin sınıf lehine, işçi, memur, esnafın aleyhine gelişir. Enflasyon zengini daha zengin, fakiri daha fakir hale getirdiğinden orta sınıf küçülür. Sınıflar arasında denge kaybolacağından sosyal gerginlik meydana gelir ve denge bozulur. ³⁹Sosyal sınıfların milli gelirden aldıkları payların yapısını değiştiren enflasyon, bu sınıfların tepkilerini de beraberinde getirir.

Yatırımların azalması, devalüasyon neticesinde ithalatta meydana gelen olumsuzluklar, yerli ve yabancı sermaye çıkışı, reel sektörün faaliyetlerini yavaşlatmasına hatta durdurmasına neden olabilir. Bu da ülkede istihdam düzeyini düşürerek milli gelir düzeyinin düşmesine neden olabilir.

Çeşitli sınıf ve tabakaların enflasyondan korunmak, yani kendi gelirlerini de fiyat artışlarına koşut olarak artırmak için verdikleri mücadele başarılı olduğu ölçüde, devam etmekte olan enflasyon şiddetlenir. Gelirlerle fiyat artışları arasındaki bu kovalamacaya enflasyon helezonu denir. ⁴⁰

Gönüllü ve zorunlu tasarruflarda yapılan tahribatın derecesi söz konusu bu tasarruflara sahip sosyal sınıfların enflasyondan etkilenme dereceleriyle ilişkilidir. Sabit gelirliler eski tasarruf düzeylerini muhafaza edemedikleri gibi, önceden yapmış oldukları küçük tasarruflarını da tüketmeye başlarlar. Gelirleri yaşam standartları için yapılması zorunlu harcamaları karşılamayacaktır. Gönüllü tasarruflar içinde küçük tasarruf sahiplerinin tasarrufları sıfır ve hatta menfi olur. Kendi tasarruflarını erittikleri gibi borçlanma suretiyle daha sonra yapacakları tasarrufları da kullanmış olurlar. ⁴¹ Toplam tasarruf hacmi içinde zorunlu tasarrufların payı artsa bile, bu artışlar gönüllü tasarruflardaki azalmayı gidermediği vakit yurt içi toplam tasarruf hacminde bir azalma ortaya çıkacaktır. Ekonominin yatırım yapma kapasitesi azalacaktır.

³⁹ TÜRK, İsmail, **a.g.e.**, s. 92

⁴⁰ AREN, Sadun, **İstihdam Para ve İktisadi Politika**, Ankara 1992, s. 224

⁴¹ KÖKLÜ, Aziz, **Makro İktisat**, "S" Yayınları, Ankara, 1984, s.362

Tasarrufların değerlendirilme biçimleri de enflasyon dönemlerinde artar. Geleceğe ilişkin yatırımlardan ziyade bireyler ve kurumlar spekülâtif yatırımlara ağırlık vereceklerdir. Nakdi elde tutmak daha önemli hale gelecektir. Vade yapıları değişecek orta ve uzun vadeli fon sağlayan kişi ve kurumlar olmayacaktır. Paranın sirkülasyonundaki bozukluk üretimi etkileyecektir.

1.5.2. Kaynak Dağılımına Etkileri

Piyasa ekonomisinin en önemli işlevi ekonomideki kaynak dağılımının fiyat mekanizması yoluyla optimize edilmesidir. Fiyat mekanizması bozukluğu ekonominin kaynak dağılımının da bozulmasına neden olur.

Yukarıda tüketim ve tasarruf dengelerinin bozulması halinde ne gibi gelişmelerin meydana geleceği gösterilmiştir. Enflasyonist dönemlerde tasarruf hacminin değişmesi ve farklılık göstermesi, buna karşın tüketimin artması kaynakların rasyonel kullanılmamasına neden olmaktadır.

Bu dönemde mali kesimin işletmelere orta ve uzun vadeli kredi verme imkanı azalmıştır. Zira mali sistemde tasarruflar birikemez; birikse dahi bankacılık kesiminin piyasaya olan güvensizliği, vadelerin düşmesi, faiz oranlarının paraya olan talepten dolayı artması nedeniyle yatırımlara aktarılamaz. İş dünyasında belirsizlik hakimdir. Geleceğe ümit azalmış, spekülâtif kazançlar çekici hale gelmiştir. Tevsii ve modernizasyon yatırımları azalmış, faaliyet gelirlerine kıyasla faaliyet dışı gelirler önem kazanmıştır.

Enflasyonist dönemlerde sermaye hasıla katsayısı yükselir (Sermaye hasıla katsayısı ile milli gelirden 1 birimlik artış sağlamak için kaç birim yatırım yapılması gerektiği kast olunur).

Enflasyon, ekonominin ticaret ve ödeme bilançolarını aleyhe çevirdiğinden, ödeme güçlükleri dolayısıyla ithal edilmeyen mallar, memleket içinde milletlerarası iş bölümü kurallarına göre değil, gelip geçici dönem kazançlarına göre kurulmuş enflasyon endüstrisi tarafından karşılanır ve ekonomi normal düzene geçerken bir geçiş devresi problemiyle karşılaşır.

Türkiye, bütün stabilizasyon kararlarından sonra, böyle bir durumla karşı karşıya gelmiş ve bu yüzden Türk ekonomisi ağır denebilecek iktisadi israflara katlanmak zorunda kalmıştır.⁴²

1.5.3. Dış Dengeye Etkileri

Paraya olan talebin artması milli para arzının da artmasına neden olacaktır. Bu durumda faiz oranları da buna paralel olarak yükselecek ve makro dengelerdeki bu değişiklik alt bir denge unsuru olan dış dengeyi de değiştirip, olumsuz yönde etkileyecektir.

Dış ticaret dengesi veya bilançosu bir ülkenin yerleşik kişilerinin bir yıl süresince dış ülkelerde yapmış oldukları ekonomik ilişkileri gösterir. Bu denge aynı zamanda uygulanan ekonomik politikaları göstermektedir.⁴³

Milli paranın değerlenmesi ve tüketimin artması sebebiyle ithalat ucuz hale gelerek artış gösterecektir. Ekonomide genel fiyat düzeyi yükselirken, milli paranın düşen satın alma gücünü karşılayacak ölçüde sık sık devalüasyon yapılmaz veya ihracata prim verilmezse, yabancı piyasalar bazında ithalatta bulunmak pahalı, enflasyonun hüküm sürdüğü ekonomi bakımından ithalatta bulunmak ucuz hale gelir. Enflasyon ekonominin ithalat meylini yükseltici niteliktedir.

Bunun dış ticaret açısından anlamı ticaret bilançosu açığının meydana gelmesi veya yapısal özellikleri gereği ticaret bilançoları açık gösteren ekonomilerin dış ticaret açıklarının artmasıdır. Dış ticaret açıklarının artması ülkede bir döviz sorununu ortaya çıkarmaktadır.

Dış ticaret açıklarının finansmanı konusunda geç kalınması veya alternatif araçların bulunmaması ülkeyi bir döviz darboğazına sokabilecek, bu durumda üretimin durması söz konusu olabilecektir. Hiperenflasyona giden bu durum karşısında iktisadi tercih devalüasyondan yana olacaktır. Yetersiz bir döviz rezervi ekonominin büyümesini engelleyecektir. Borç sorunu olan ekonomilerde bu durum daha da belirginleşir. Sonuçta artan dış ticaret açıkları ekonomiyi süratle tehdit etmeye başlar. Devalüasyonla milli paranın yabancı para karşısındaki değeri

⁴² TÜRK, İsmail, **a.g.e.**, s. 89

⁴³ ALPTEKİN, A. Ercan, "Dış Ticaret Gelişmeleri", **Finansal Forum**, 13 03 2002, s.74

düşürülerek ithalat pahalılaştırılmaya çalışılır. Fakat bunun antiinflasyonist diğer politikalarla desteklenmesi gerekmektedir.⁴⁴

Döviz varlıklarının net beklenen getirisi milli paranın net beklenen getirisinden yüksek olduğu durumda; küçük tasarruf sahipleri, tasarruflarının reel değerini koruyabilmek için bu varlıklara yönelecektir. Artan likidite talebi faizlerin çok büyük bir hızla yükselmesine ve hiper enflasyona yol açacaktır. Yerli ve yabancı sermaye dışarıya kaçmaya başlayacaktır.

Nitekim, 1958-1970, 1980 ve 1999 stabilizasyon kararlarından önce Türkiye’de bu durumlarla karşılaşmıştır. Uluslararası mali piyasalardaki uygun şartlardan yararlanılarak artırılan dış borçlar ülkenin döviz stokunu artırmış, döviz kuru ayarlamaları enflasyon hızının gerisinde kalmış, ihracat beklenen düzeyde artmamış, ithalatta patlama meydana gelmiş, devlet iç borçlanma ihalelerinde hazine bonusu ve devlet tahvili satılamaz hale gelmiş, yurtiçi tasarruflar dövize yöneldiğinden Merkez Bankası ve serbest piyasa kurlarında önemli yükselmeler meydana gelmiştir. Serbest piyasa ekonomisinde faiz hadleri ve döviz kurları piyasa koşullarına göre oluşacaktır. Faiz hadlerinin ve döviz kurlarının yükselmesini önlemenin yolu bunları baskı altına almak değil, enflasyonla mücadelede başarı sağlamaktır. Bunun için bütçe açıkları kapatılmalı kamu sektörü borçlanma gereksinmesi minimize edilmeli, vergi tahsilatı arttırılmalı, kamu harcamaları kontrol edilerek israf önlenmeli, Merkez Bankası kaynakları zorlanmamalı ve açıktan finansmana başvurulmamalıdır⁴⁵.

Türkiye’de büyümenin temel enstrümanı net sermaye girişi olmuştur. Dış ticaret açığı sermaye hareketleri ile kapatılabiliştir. Bu sermaye girişinin yüksek oranda olması ekonomik tahribatları daha da artırma durumunda olmuş, sermaye alınmadığı durumda ise kalkınma hızı düşmüştür⁴⁶.

1.5.4. Para ve Sermaye Piyasalarına Etkileri

Para sirkülasyonunda meydana gelen dengesizlik sonuçlarını ekonominin diğer alanlarında da göstermektedir. Paraya olan talebin yükselmesi paranın

⁴⁴ ÜSTÜNBEL, Besim, **Makro Ekonomi**, Ankara,1990, s.269

⁴⁵ TÜRK, İsmail, a.g.e., s. 90

⁴⁶ ALPTEKİN, A. Ercan, a.g.m.s.75

bedelinin de yükselmesi anlamına gelir. Faiz hadleri yükselir. Enflasyonist dönemlerde vade yapısı paranın sürekli değerinin düşmesinden dolayı azalır. Borç vermek, kredi sunmak alternatifleri bir anlamda ortadan kaybolur. Yukarıda yer verdiğimiz gibi milli para enflasyon dönemlerinde hesap birimi, mübadele ve tasarruf aracı olmaktan yavaş yavaş çıkacaktır. Bankacılık kesiminde mevduatın yapısı değişerek, milli para yerine, döviz egemen duruma geçecektir. Tasarruf sahipleri alım güçlerini koruma güdüsüyle hareket edeceklerdir. Kurumlar borçlarının artmaması veya kur değişmelerinden oluşan zararları minimize etmek amacıyla dövize yöneleceklerdir. Döviz aşırı talebin olması milli paraya olan talebi de yükseltecektir. Bu duruma en iyi örnek, bankacılık kesiminin döviz açık pozisyonlarını kapatmak amacıyla, dövize aşırı talep göstermesi sonucunda, Türkiye’de ardı ardına iki krizin oluşması gösterilebilir.⁴⁷ Dış ticaret açığının sıcak para girişi ile sağlanması mali sektörün pozisyonlarını daha da açmalarına yol açmış, bu da krizin meydana gelmesinde büyük rol oynamıştır. Milli paradan kaçış mali piyasaların yapısını bozmuş, iktisadi kalkınmaya önemli bir darbe vermiştir.

İlımlı bir enflasyon yurtiçi tasarrufları geliştirerek bankacılık sisteminin kaynaklarını artıracak, bankalar, iş hayatındaki canlılık sebebiyle ticari ve sınai plasmanlarda bulunacak ve Merkez Bankası kaynaklarından sağladıkları fonları da plasmanlarda kullanarak kârlı ve verimli bir şekilde çalışacaktır. Yüksek enflasyon dönemlerinde yurtiçi tasarruflar azaldığı için bankalar reel olarak topladıkları mevduatı artırmazlar. Topladıkları mevduatın maliyeti yükselen faiz hadleri sebebiyle artacak olup, bu durum Merkez Bankası kaynaklarının yükselen reeskont faizlerinin etkisiyle daha yüksek maliyetli hale gelmesine neden olur. Bundan dolayı enflasyon dönemlerinde kredi kısıtlamalarına başvurulur, kanuni karşılıklar artırılır ve dispoñibilite oranları yükseltilir. Enflasyon hızının yükseldiği dönemlerde bankaların açtıkları kredilerin de değeri yükselir, açılan kredilerin geri dönüş riski artar. Bankaların ödenmiş sermayeleri; açacakları yeni şubelere tahsis edecekleri sermayeler, açacakları krediler ve toplayacakları mevduat bakımından sınırlamalar getirir. Bu sebeple bankalar sermayelerini artırmak zorunda kalırlar.

⁴⁷ GÜNEŞ, Recep, Özcan, DEMİR, “Ekonomik Krizlerin Kobilerin Finansal Yapısına Etkileri: Elazığ’da Faaliyet Gösteren Kobilerde Yapılan Bir Araştırma”, **I.Doğru Anadolu Sempozyumu**, Elazığ, 2005, s.289

Hızlı enflasyon dönemlerinde bankaların gerçekleştirdikleri bilanço kârları ödenmiş sermayelerine göre yetersiz kalır ve bankacılık sistemi gelişemez⁴⁸.

Sermaye piyasası orta ve uzun vadeli yatırımların değerlendirildiği piyasalardır. Alt bir piyasa olan tahvil ve bono piyasasında faiz oranlarının enflasyonist ortamlarda sürekli artmasından dolayı işlem hacmi düşüktür. Zira tahvilin değeri faiz oranlarıyla ters bir ilişki içerisindedir. Sabit getirili senetler, tahviller, cazibelerini yitirmeye, faiz hadleri negatif olmaya başlar. Faiz oranları arttığında tahvilin değeri azalacaktır. Yatırımcılar reel gelir elde edemez duruma gelerek anaparalarını kaybetmeye başlarlar.

Enflasyon dönemlerinde yükselen faiz hadleri spekülâtif yatırımları cazip hale getirir. Fonlar uzun vadeli bir piyasaya arz edilmez. Şirketlerin dağıttıkları kârlar, görünüşte artsa bile, şirket ortaklarını enflasyona karşı korumakta yetersiz kalır. Şirketler halka açılmada başarısız olurlar. Çünkü yeterli talep yoktur. Paradan kaçışın hızlanması, elinde hisse senedi bulunan yatırımcıların da bu varlıklarını elden çıkarması sonucunu doğurur.

Sermaye piyasasında net nakit girişi yoksa, yabancı yatırımcılarda piyasaya güvensizlik duyacaklar ve ellerindeki varlıkları likit hale getirip piyasadan çıkma yolunu tercih edeceklerdir. Bunun sonucunda da döviz ve benzeri yatırım araçlarına yönelmesi kurdaki baskıyı artıracak ve piyasalar bundan olumsuz etkilenecektir. Sermaye piyasalarında yatırım yapanların sermaye ve temettü kazancı hakkındaki olumsuz düşünceleri ekonominin uzun vadeli fon havuzunu çürütecek, sermaye birikimini önleyecektir.⁴⁹

Sosyal güvenlik kurumu fonlarının işletilmesine hakim olan prensipler bu kurumların yaptıkları sosyal yardımların ve sosyal hizmetlerin enflasyon dönemlerinde reel değerlerini korumasına engel olur ve sosyal güvenlik kurumları kendilerine yasalarla verilmiş olan görevlerini yerine getiremez ve etkinliklerini kaybederler.

Bir kere devletin tahsil ettiği dolaysız vergiler tahsil usulü bakımından peşin vergiye dönüştürülmezse büyük değer kaybına uğrar ve bütçe açıkları gereken tedbirler alınmadığı takdirde büyüme eğilimi gösterir.

⁴⁸ TÜRK, İsmail, **a.g.e.**, s. 90

⁴⁹ TÜRK, İsmail, **a.g.e.**, s.91

Eğer yüksek enflasyonla, bir istikrar programı çerçevesinde mücadele edilmezse, ekonomide artan toplam para stoku, büyüyen bütçe ödemeler dengesi açıkları ve güçlenen enflasyonist beklentiler, fiyat mekanizmasını işlemez hale getirebilecektir. Bu durum piyasa ekonomisinin çökmesine ve yüksek enflasyonun hiper enflasyona dönüşmesine neden olur.

Sonuç, firmaların ve bireylerin mali aktiflerinin erimesi, yok olması demektir. Bu nedenle, mutlak suretle yüksek enflasyonla mücadele edilmelidir⁵⁰.

1.6. ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNE ETKİLERİ

Ülkemizde yıllardır yaşanan yüksek enflasyon, bir çok sosyal, siyasal ve ekonomik sorunlara ana kaynak teşkil ettiği gibi ülke ekonomisini taşıyan işletmelere de olumsuz etkiler yapmıştır. Bu olumsuz etkiler, bir taraftan işletmelerin geleceğe yönelik plan ve program yapmalarını zorlaştırırken, diğer taraftan da şişirilmiş fiktif kazançlar üzerinden devlete enflasyon vergisi vermeye neden olmaktadır.

Enflasyonun meydana getirdiği belirsizlik ortamının yarattığı risk (enflasyon riski, kâr riski, faiz riski), girişimcilerin büyük ve uzun vadeli yatırımlar yerine tesis süresi kısa ve kendini süratle geri ödeyen yatırımın yeğlenmesine neden olmaktadır.⁵¹ Ayrıca, geleneksel muhasebe sisteminde enflasyondan kaynaklanan kayıp ve / veya kazançların sonuç hesaplarına yansıtılma imkanı bulunmadığından, işletmeler de oluşan dönem kârı veya zararı da gerçek durumu göstermemektedir.

Öte yandan enflasyon dönemlerinde işletmelerin sermayelerinde zaman içinde reel olarak azalma meydana gelmekte ve bu durum işletmelerin geleceğini olumsuz yönde etkilemektedir.

Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkileri birkaç başlık altında aşağıda açıklanacaktır.

1.6.1. İşletmelerin Yatırım Kararları Üzerine Etkisi

Yatırım en geniş anlamı ile gelecekte gerçekleşmesi beklenen kârları elde etmek amacı ile kaynak kullanılması olarak tanımlanabilir. Yatırım kararları,

⁵⁰ TÜRK, İsmail, **a.g.e.**, s. 94

⁵¹ MORELL, J. and A. RAYMOND, **a.g.e.**, s.248

sermaye kaynaklarını akılcı olarak kullanmak amacıyla yatırıma konu tesislerin seçimidir.

Doğal olarak bu seçim yatırım projelerinin değerlendirilmesini gerektirir. Yatırım projesinin değerlendirilmesi ise, yatırımın maliyeti ile gelecekte elde edilmesi umulan verimin ve nakit akımlarının karşılaştırılması ilkesine dayanır.

Gelecekte elde edilmesi umulan nakit akımlarının tespitinde, “Paranın Zaman Değeri Kavramı” da dikkate alınmalıdır. Paranın zaman değeri enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücünün düşmesinden çok farklı bir kavramdır. Enflasyon olsun olmasın paranın bir değeri mevcuttur. Bunu en basit olarak ekonomideki reel faiz oranı olarak adlandırmak mümkündür.

Paranın zaman değeri, “Yatırımcının herhangi bir parayı bugün almaması karşılığında gelecekte almaya razı olduğu ek gelir” şeklinde açıklanabilir.⁵² Paranın zaman değeri hesaplamaları, farklı zaman dilimleri içinde elde edilen nakit girişlerinin belli bir iskonto (reel faiz) oranı üzerinden bugünkü değerinin bulunmasıdır. İskonto oranı ne kadar yüksek olursa, nakit girişlerinin bugünkü değeri o kadar küçülecektir.

Bu hesaplama, $\text{Net Nakit Girişi} / (1 + \text{İskonto oranı})^{\text{dönem sayısı}}$ şeklinde yapılır. Örneğin 5 yıl sonraki 1 000 000 TL'nin % 40 iskonto oranı üzerinden bugünkü değeri,

$$1000\ 000 / (1 + 0.40)^5 = 185\ 934.\text{TL olacaktır.}$$

İskonto oranının % 50 olarak belirlenmesi durumunda ise bugünkü değer, 131 687. TL olacaktır.

Yatırım projelerinde, fiyat ve maliyet değişmelerine konu olması nedeniyle enflasyonu özel bir risk türü olarak kabul etmek gerekir. Bu durumda bugünkü değer hesaplamalarında kullanılacak iskonto oranının daha yüksek bir değer alması doğaldır. Enflasyon riski, yatırılan sermayenin aynı değerde geri alınamamasından doğan risktir ve yatırım projelerinin hem nakit çıkışlarına hem de nakit girişlerine uygulanmalıdır.

⁵² Türkiye İş Bankası Eğitim Müdürlüğü, **Getiri Hesaplama Yöntemleri ve Bankacılıkta Kullanılan Formüller**, Şubat 2001, s.74

Enflasyonist bir ortamda, mal ve hizmet fiyatlarında meydana gelecek artışlar nakit girişlerini arttırabilecek ancak bu artış nominal bir artış olabileceğinden, kabul edilemeyecek bir projenin kabul edilme ihtimali de artacaktır.

Enflasyonun meydana getirdiği belirsizlik ortamında, işletmelerin uzun vadeli yatırım projelerinin gerçekleştirilmesinin zorlaşması veya yanlış yatırım kararlarının alınması ihtimali ortaya çıkabilmektedir. Enflasyon, gelişmekte olan ülkelerde yatırımların arttırılmasını sağlamak için getirilen teşvik tedbirlerini de etkisiz hale getirmektedir.

İşletmelerin uzun vadeli yatırım planlarından kaçınmaları, doğal olarak yatırımların azalması ve iktisadi kalkınma hızının düşmesi sonucunu doğurmaktadır. Enflasyon, işletmelerin büyük ve uzun vadeli yatırımlar yerine tesis süresi kısa ve kendini süratle geri ödeyen yatırımları tercih etmesine neden olmaktadır. Buna rağmen enflasyonun yarattığı belirsizlik ortamı, kısa vadeli de olsa bazı işletmelerin yatırım kararı almaktan çekinmelerine ya da yanlış yatırım kararları almalarına yol açmaktadır.

1.6.2. İşletmelerin Sermayeleri Üzerine Etkisi

Enflasyonun işletmelerin sermayesi üzerindeki etkisi, yatırılan sermayenin aynı değerde geri alınamaması yani işletmenin sermayesini korumasına imkan vermemesidir. Zaten bu nedenle enflasyon riski, “yatırılan sermayenin aynı değerde geri alınamamasından doğan risktir” şeklinde tanımlanmaktadır.

Sermayenin korunması kavramı genel olarak;⁵³

- a-) Sermayenin nominal olarak korunmasını,
 - b-) Sermayenin satın alma gücü olarak korunmasını,
 - c-) Sermayenin üretim gücü olarak korunmasını,
- ifade etmektedir.

Klasik muhasebe sistemi sermayenin nominal olarak korunmasını sağlamakta, fakat paranın değer kaybetmesi nedeniyle işletme reel olarak sermayesini koruyamamaktadır. Yani klasik muhasebe sisteminde, dönem sonu ve dönem başı sermaye karşılaştırılması sermayenin nominal değeri üzerinden

⁵³ AKDOĞAN, Nalan, H. AYDIN, **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No: 98 Ankara 1987,s.121

yapılmaktadır. Oysa, dönem sonu ve dönem başı bilançolarında yer alan nominal değerli sermaye, enflasyonist bir ortamda anlamını yitirmiştir. Karşılaştırması yapılan dönem sonundaki nominal sermaye ile dönem başındaki nominal sermaye arasında, satın alma gücü veya üretim gücü olarak büyük farklar vardır. Konunun daha iyi anlaşılabilmesini sağlamak amacıyla A işletmesinin dönem başı sermayesinin 100.000TL, dönem sonu sermayesinin 119.000 TL ve yıllık enflasyon oranının da % 70 olduğunu varsayalım. Bu bilgilere göre klasik muhasebe sisteminde, dönem sonu sermayesinin dönem başı sermayesini nominal olarak aşan kısmı (örneğinimizde 19.000 TL) kâr olarak ifade edilmektedir. Yani sermayenin nominal olarak korunması söz konusudur.

Oysa yıllık enflasyon oranı %70 olduğuna göre, karşılaştırması yapılan dönem sonundaki nominal sermaye ile dönem başındaki nominal sermaye arasında, satın alma gücü olarak fark vardır. Bu nedenle dönem sonundaki nominal sermaye ile dönem başındaki nominal sermayenin karşılaştırılması bizi yanlış bir sonuca götürecektir. Şöyle ki; herhangi bir X malının dönem başında 10.000 TL olduğunu varsayalım. Yıllık enflasyon oranı % 70 olduğuna göre dönem sonunda X malının fiyatı 17 000. TL olacaktır. Dönem başındaki sermaye tutarı olan 100.000 TL'ye (100.000 / 10.000) 10 adet X malından alınabilmesine rağmen dönem sonundaki sermaye tutarı olan 119.000. TL'ye (119.000 / 17.000) ancak 7 adet X malı alınabilecektir. Bunun anlamı, 3 adet X malı alınamaması yani % 30'luk bir kayıp (zarar) ortaya çıkmış olmasıdır.*

Görüldüğü gibi klasik muhasebe sistemi dönem başındaki sermayenin nominal olarak korunmasını sağlamakta fakat işletmenin sermayesinin reel olarak korunmasına imkan vermemektedir.

Sermayenin satın alma ve üretim gücü olarak korunması gerektiği düşüncesi enflasyon muhasebesi yöntemlerinin uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Sermayenin satın alma gücü olarak korunması Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesini, sermayenin üretim gücü olarak korunması ise İkame Maliyeti Muhasebesinin temelini oluşturmaktadır.⁵⁴

* Bu Hesaplama Pratik Olarak Şu Şekilde Yapılabilir (1+faiz oranı/1+enflasyon oranı)-1

⁵⁴ THOMSON, Grahame, "Inflation Accounting in a Theory of Calculation", **Organisation and Society**, Vol:12. Iss June 1987 , s.104

1.6.3. İşletmelerin Faaliyet Sonuçları Üzerine Etkisi

Bilindiği gibi işletmelerin faaliyet sonuçları, belli bir dönemde elde ettikleri tüm gelirleri ile aynı dönemde katlandıkları tüm maliyet ve giderler arasındaki fark (kâr ya da zarar) olarak ortaya çıkmaktadır.⁵⁵

Enflasyon dönemlerinde fiyatlar sürekli yükseldiği için, işletmelerin sattığı mal ve hizmetlerin piyasa fiyatı artış gösterecek dolayısıyla bu artış reel bir artış olmadığı sürece işletmenin gelirleri olduğundan fazla gözükecektir. Öte yandan gerek; hammadde, stok ve yarı mamul stokları maliyet değerleri üzerinden muhasebe kayıtlarına aktarıldığından gerekse ayrılan amortismanlar maddi duran varlıkların maliyet bedeli üzerinden hesaplandığından gerçek maliyetleri yansıtmayacaklardır.

Enflasyonun muhasebe bilgileri üzerindeki bozucu etkisi işletme faaliyet sonuçlarını da olumsuz etkilemektedir. Enflasyonist ortamda doğru bilgi vermekten uzaklaşan muhasebe verilerine dayanılarak işletme hakkında doğru olmayan kararlar verilebilir. En önemlisi ise, enflasyonun hesaplanan kâr rakamı üzerindeki etkisidir. Enflasyonist dönemlerde hesaplanan kâr içinde, reel kâr yanında enflasyondan kaynaklanan ve genellikle enflasyonist kâr olarak isimlendirilen zahiri (gerçek olmayan) kârlar da vardır.

Kârın yüksek hesaplanmış olması işletmelerin aşırı vergilendirilmesine yol açar. Bu durumda gerçek vergi oranı şu şekilde hesaplanır.⁵⁶

$$\text{Gerçek Vergi Oranı} = (\text{Nominal kâr} \times \text{Vergi oranı}) / \text{Reel Kâr}$$

Örneğin bir işletmenin nominal kâr rakamının 100.000.000 TL ve bunun içerisindeki reel kâr rakamının 70.000.000 TL olduğunu varsayarsak, işletmenin %30 vergi oranında gerçek vergi yükü $[(100.000.000 \times 0.30) / 70.000.000 = 0.4285]$ % 42.85 olacaktır.

Enflasyonist dönemlerde kârın yüksek hesaplanmasının nedeni, gelirlerin satın alma gücü olarak düşük değerle, maliyetlerin ise satın alma gücü olarak yüksek değerle ifade edilmiş olmasıdır.

Enflasyonun olumsuz etkilerinden dolayı faaliyet sonuçlarının hatalı belirlenmesi;⁵⁷

⁵⁵ SUEL, Hasan, "Şirket Değerlemesi", *İşletme ve Finans Dergisi*, S.117, Aralık 1995, s.38-45

⁵⁶ GÜCENME, Ümit, *Mali Tablolar Analizi*, 3.b, Bursa 2000, s.53

- a-) İşletme faaliyetleri hakkında yanlış bilgi edinilmesine,
- b-) Dönem faaliyet sonuçları ile daha önceki dönemlere ait faaliyet sonuçları arasında sağlıklı bir karşılaştırma yapılamamasına,
- c-)İşletmelerde yanlış yatırım kararlarının alınmasına,
- d-)İşletmelerin aşırı vergilendirilmesine,
- e-) Nominal kârların aldatıcı etkisine kapılarak aşırı kâr payı dağıtılmasına,
- f-)Toplu sözleşmelerde çalışanların aşırı taleplerinin karşılanmasına,
- g-) Aşırı vergilendirme, ücret artışları ve kâr payı dağıtımını yapılması nedeniyle likitide sıkıntısı çekilmesine,

yol açmaktadır.

Enflasyon dönemlerinde ortaya çıkan fiktif kâr (enflasyonist kâr) nedeniyle yanlış alınan kâr dağıtım kararları, ücret artışları, izlenen hatalı politikalar ve aşırı vergilendirme aslında işletmelerin reel olarak sermayelerinin zaman içine aşınmasına neden olacaktır.

İşletme sermayesinde zaman içinde meydana gelen erozyon, işletme yönetimini sıkıntıya sokacak belki de işletmenin zamansız tasfiyesine yol açacaktır.

1.7. ENFLASYONUN MUHASEBE ÜZERİNE ETKİSİ

1.7.1. Genel Olarak Muhasebe

Muhasebe kelimesi dilimize Arapça'dan geçmiş olup, sayma ve aritmetik anlamındaki "hisap \ hesap" kelimesinden türetilmiştir. Muhasebenin sözlük anlamı, "hesaplaşma, karşılıklı hesap görme"dir.⁵⁸

Muhasebenin geçmişini insanlık tarihi kadar eskiye götürmek mümkündür. İnsanoğlu yazının bulunmasından önce bile hesap yapmaktaydı. Yazının bulunması yapılan hesabın kayıt edilmesini sağlamıştır. Nitekim M.Ö. 3400 yıllarında Mısır'da I. ve II. sülale zamanından kalma kayıtlar muhasebe tarihinin ilk kayıtları olarak kabul edilmektedir. Bu kayıtlar papirüsler üzerine yazılmış hesaplaşma metinleri, hesap icmalleridir. Nil vadisindeki bu bulguları M.Ö. 2000'li yıllarda Mezopotamya'da kil tabletler üzerine yazılmış bulunan hesap kayıtları izlemektedir.

⁵⁷ MORELL, J. and A., RAYMOND, **a.g.e.**, s.271

⁵⁸ Türk Dil Kurumu, **Türkçe sözlük**, 7. baskı Ankara 1983, s.105

Daha sonra, M.Ö. 490'lı yıllarda bugünkü İran'da, İmparator Darius'un zamanındaki muhasebe düzeninden söz edilmektedir.⁵⁹

İtalyalı bir din adamı ve matematikçi olan Luca Pacioli tarafından yazılan ve 1494 yılında Venedik'te yayınlanan *Summa Arithmetica*⁶⁰ adlı eser muhasebe tarihinde bir dönüm noktasıdır. Pacioli bu eserinin, *Particularis di Compituse Scripturis* (defter tutma ve ona ait evrak üzerine bir etüd) başlıklı bölümünde, bugünkü muhasebe biliminin ve uygulamasının temelini oluşturan çift taraflı (muzaaf) kayıt yöntemini ilk kez düzenli ve açık bir şekilde anlatmıştır.⁶¹

Çift taraflı kayıt yöntemi öncesi kayıtlara, basit muhasebe kayıtları denilmektedir. Çift taraflı kayıt yönteminin ortaya çıkışı muhasebe açısından gerçekten önemlidir. Basit muhasebe kayıtlarından çift taraflı kayıt yöntemine geçişin Pacioli'den önce olduğu genellikle kabul edilmektedir. Zaten Luca Pacioli, çift taraflı kayıt yönteminin kendi buluşu olmadığını kitabında belirtmektedir. Çift taraflı kayıt yöntemine bariz bir şekilde yer verilmiş ilk eserin Benedetto Cotrugli Raugea isimindeki Dalmaçyalı bir şahsa ait olduğu ileri sürülmektedir. Eser, *Della Mercature Perfetto* (emtianın ve mükemmel tacirin kitabı) ismini taşır.⁶²

Bununla birlikte, çift taraflı kayıt yönteminin ilk defa nerede uygulandığı konusunda bir çok görüş ileri sürülmüştür ve yazarlar arasında bir görüş birliği yoktur. Çift taraflı kayıt yöntemine ilişkin ilk tam kayıtların 1340 yılında ortaçağ Cenova (İtalya) tacirlerinin defterlerinde bulunduğu⁶³ ve aynı yıllarda Cenovalı bankacıların bu yöntemi bildikleri ve uyguladıkları ileri sürülmektedir.⁶⁴

Batıda yaşanan bu gelişmelere karşılık doğuda 1309 yılında Felek A'lâyı Tebrizi tarafından "Sa'âdetname", 1330 yılında "Risale-i Şahabbiye", 1340 yılında İmad Es Seravi tarafından "Cami-ül Hesap", 1363 yılında Abdullah Püser Muhammed İbn Kiya Al Mâzandarini tarafından "Risale-i Felekkiye" (Kitab-us-

⁵⁹ GÜVEMLİ, Oktay, **Muhasebe Tarihi**, 1. Cilt, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Dayanışma Vakfı, Yayın No:1, İstanbul, 1995, s.45

⁶⁰ Tam ismi: *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni é Proportionalite* (Aritmetiğin, Geometrinin, Oran ve Orantının Özeti)'dir.

⁶¹ SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitapevi, 11. Baskı, Ankara, 2003, s.18

⁶² HİÇŞAŞMAZ, Mazhar, **Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu LUCA PACİOLİ Eserleri ve Tesirleri**, Ankara Üniversitesi SBF Yayın No : 83 – 65 Ankara, 1958, s.12

⁶³ AKDOĞAN , Nalan, H., AYDIN, **Muhasebe Teorileri Gazi Üniversitesi**, Yayın No:98, Ankara 1987, s.27

⁶⁴ GÜVEMLİ, Oktay, **Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası**, Yayın No:2, İstanbul 1994, s.253

Siyaqat) adlı muhasebe kitaplarının yazıldığı görülmektedir.⁶⁵ Ancak bu eserlerde devlet muhasebesinin esaslarına yer verildiği, dolayısıyla bilanço, sermaye, kâr, zarar gibi muhasebe sistemi bütünlüğü içinde yer alması gereken kavramların bulunmadığı dikkati çekmektedir. Bunun nedeni, o tarihlerde var olan Türk devletlerinde vergi verenin muhasebe kayıtlarını tutmasını gerektiren bir vergi düzeninin olmayışıdır.⁶⁶

1.7.2. Muhasebenin Önemi

Muhasebe; işletmelerin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren ve para ile ifade edilen olay ve işlemleri belirleyip doğruluğunu saptayarak kaydeden, sınıflandıran, mali raporlar halinde özetleyen, bu raporları analiz ederek yorumlayan böylece işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bir bilimsel bir disiplindir.⁶⁷

Muhasebe, işletmede yaşanan mali nitelikteki işlemlere ilişkin verileri; kaydeder, sınıflandırır, rapor eder ve evrensel bir dille işletme ile ilgili kişi ve grupların yararına sunar. Muhasebe sisteminden elde edilen bu bilgiler;

a-) İşletmenin geleceğini çok yakından ilgilendiren işletme içi kararlara,

b-) Farklı nitelikteki bilgilere ihtiyaç duyan kişi ve kuruluşlar tarafından değişik amaçlara ulaşmak için alınacak kararlara (yatırım kararları, ödenen verginin doğruluğunu kontrol etmek, ekonominin genel durumu hakkında bilgi sahibi olmak, istatistiki bilgiler elde etmek v.b) esas oluşturmaktadır.

Muhasebe, işletmedeki olayları kendine özgü bir biçimde yansıttığı için, “işletme dili” olarak nitelendirilmektedir. Muhasebenin ürettiği bilgiler finansal kararlara esas oluşturduğu için muhasebeye “finansal kararlar dili” demek de mümkündür.

Muhasebe, ilke ve standartları olan bir sistemdir. Bu ilke ve standartların dayanağı ise, evrensel nitelikteki “Muhasebenin Temel Kavramları”dır. Kavramlar, gözlemleri düzene koymak ve anlayabilmek amacıyla, insan düşüncüsü sonunda

⁶⁵GÜVEMLİ, Oktay, **Muhasebe Tarihi**, 1. Cilt, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim Dayanışma Vakfı Yayın No:1 İstanbul, 1995,s.8

⁶⁶Söz konusu muhasebe kitapları İlhanlı’lar döneminde yazılmıştır. Göktürkler döneminden Osmanlı’ya kadar kurulan Türk devletlerinin tümünde devlet muhasebesi her zaman var olmuş fakat özel kesim muhasebesi gelişmemiştir.

⁶⁷ÇONKAR, Kemalettin ve Diğerleri, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi Ankara, 2001,s.15

yaratılırlar ve bilgiler arasında ilgi kurulmasını sağlarlar.⁶⁸ Muhasebe temel kavramları da muhasebe ilkelerinin, dolayısıyla muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan gözleme dayalı temel düşüncelerdir. Bunlar amaca en uygun işletme bilgi sistemini yaratmak için geliştirilmişlerdir.

1.7.3. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

Tüm dünyada uygulanarak bir benzerlik taşımaya başlayan muhasebe biliminin temel kavramları, kuralları giderek bir evrensellik ve kalıcılık kazanmaya başlamıştır. Bu söz konusu kural ve genel eğilimler, “Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri” olarak adlandırılmaktadır.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nin dayanağını oluşturan temel muhasebe kavramları;⁶⁹

- a-) Sosyal Sorumluluk Kavramı,
- b-) Kişilik Kavramı,
- c-) İşletmenin Sürekliliği Kavramı,
- d-) Dönemsellik Kavramı,
- e-) Parayla Ölçülme Kavramı,
- f-) Maliyet Esası Kavramı,
- g-) Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı,
- h-) Tutarlılık Kavramı,
- ı-) Tam Açıklama Kavramı,
- i) İhtiyatlılık Kavramı,
- j) Önemlilik Kavramı ve
- k-) Özün Önceliği Kavramı'dır.

1.7.4. Muhasebenin Amacı

Muhasebenin temel amacı işletmenin finansal durumunu etkileyen olay ve işlemlerin para birimiyle ölçülen sonuçlarını işletme dışındaki kişi ve kuruluşlara bildirmektir.⁷⁰ Muhasebe bunu da Genel Kabul Görmüş İlkeleri'ne uygun olarak

⁶⁸ BUCKLEY, John W., Marlene, BUCKLEY, Hun Fu, H., CHİANG, **Araştırma Yöntemleri ve İşletme Kararları**, Çev. Mahmut Gecikligün ve İsmail Hakkı Albayrak, İstanbul, 1980, s.95

⁶⁹ 1 no'lu MSÜGT

⁷⁰ OTLU, Fikret, **Şirketler Muhasebesi**, Özmert Ofset, Malatya 1999, s.7

belirli bir sistem içinde kaydederek, sınıflandırarak, özetleyerek ve finansal tablolar şeklinde raporlayarak yapar.

Finansal tablolar, işletmelerin finansal bünyeleri ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi ileten en önemli bilgi aktarma araçlarıdır. İşletmelerin ortaklar genel kurulu için hazırlanan faaliyet raporlarında finansal tablolar aracılığıyla ortaklara işletme hakkında bilgi aktarılır. Ortaklar, finansal tabloları inceleyerek şirketin kârlılığı, ileriki devrelerde kâr yaratma gücü, mali gücü, büyüme potansiyeli hakkında yargılara varır.⁷¹

Söz konusu finansal tablolar;

- a-) Bilanço,
- b-) Gelir Tablosu,
- c-) Satışların Maliyeti Tablosu,
- d-) Fon Akım Tabloları,
- e-) Nakit Akım Tablosu,
- f-) Kâr Dağıtım Tablosu ve
- g-) Öz Kaynaklar Değişim Tablosu'dur.

Bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.⁷²

1.7.5. Enflasyonun Muhasebe Üzerine Etkisi

Bilindiği gibi muhasebe işletme ile ilgili çeşitli kesimlere bilgi sağlayan bilimsel bir disiplindir. Muhasebe sisteminde sağlanan bilgilerin doğru olması, işletmenin gerçek durumunu yansıtması için her şeyden önce muhasebe işlemlerinin evrensel nitelikte olan muhasebe kavramları doğrultusunda yapılması gerekir.

Bununla birlikte yüksek oranlı ve uzun dönemli enflasyonun yaşandığı ekonomilerde, enflasyonun muhasebe kavramları üzerindeki olumsuz etkileri nedeniyle, muhasebe sistemi kendinden beklenen yararı sağlayamaz.

⁷¹ ERTUNA, İbrahim Özer, **Enflasyon Düzeltmeli Mali Tablo Analizi**, İstanbul Boğaziçi Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi ve Uygulama Enstitüsü, 1980,s.32

⁷² 1 no'lu MSUGT

1.7.5.1. Enflasyonun Muhasebenin Temel Kavramlarına Etkileri

Enflasyonun, muhasebenin temel kavramlarından özellikle Parayla Ölçülme ve Maliyet Esası kavramları üzerindeki olumsuz etkileri muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin tamamıyla anlamsız ve kullanılamaz hale gelmesine yol açar. Bu nedenle enflasyonun bu iki kavram üzerindeki etkilerinin bilinmesi gerekir.

Parayla Ölçülme Kavramı “parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını” ifade eder.

Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır.⁷³ Paranın ölçü birimi olarak önemi mal ve hizmetleri satın alma gücünden ileri gelmektedir.

Maliyet Esası Kavramı, “para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini” ifade eder.⁷⁴ Kısaca, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bu kalemlerin elde etme maliyetlerinin esas alınmasını anlatır.

Klasik muhasebe uygulaması, ortak bir ölçü birimi olarak “ulusal para’yı kullanmakta ve bilanço ile gelir tablosu kalemlerinin değerlemesinde maliyet bedeli esasına dayanan Tarihi Maliyet Yöntemini esas almaktadır.

Parayla ölçülme kavramı ölçü birimi olarak kullanılan paranın satın alma gücünün zaman içinde sabit kaldığı varsayımına dayanmaktadır. Gerçekte paranın satın alma gücünün zaman içinde sabit kaldığı (enflasyonun olmadığı) dönemlerde, ölçü birimi olarak kullanılan para herhangi bir ölçü biriminde (metre, kilo, m², m³ v.b) olması gereken değişmezlik özelliğini korumaktadır.

Ancak bilindiği gibi enflasyon, toplam talebin toplam arzı aşması nedeniyle fiyatlar genel seviyesinde büyük ölçüde ve devamlı olarak meydana gelen artış ve dolayısıyla para değerinin (satın alma gücünün) hızla düşmesi olarak tanımlanmaktadır.

Enflasyonist bir ortamda paranın satın alma gücü azalmakta, muhasebe uygulamasında ortak bir ölçü birimi olarak kullanılan “ulusal para” ölçü biriminde

⁷³ ACAR, Durmuş, Nilüfer, TETİK, **Genel Muhasebe** , Tuğra Ofset, Isparta 2000, s.22

⁷⁴ ACAR, Durmuş, Nilüfer, TETİK, **a.g.e.** , s.23

var olması gereken değişmezlik özelliğini kaybetmektedir. Dolayısıyla enflasyonist bir ortamda “ulusal para” sağlıklı bir ölçü birimi olma niteliğini kaybetmektedir.

Öte yandan, muhasebe sisteminin ve vergi kanunlarımızın⁷⁵ esas aldığı maliyet esasına dayanan tarihi maliyet yönteminde işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetleri esas alınmaktadır. Fakat fiyat artışlarının hızlı olduğu dönemlerde, bu maliyet kısa sürede tarihi maliyet halini alır ve gerçeği yansıtmaz hale gelir.

Aktiflerin ve pasiflerin maliyet esasına göre hesaba alınması konusunda genel bir anlaşma olduğu halde, bu uygulama hakkında önemli eleştiriler yapılmaktadır. Bu eleştiriler, özellikle genel fiyat düzeyi büyük ölçüde değiştii zamanlarda güç kazanmaktadır. Fiyatların önemli miktarlarda düştüğü veya yükseldii dönemlerde bir önceki yılın maliyet rakamları cari maliyet rakamlarıyla karşılaştırılmaz duruma gelmektedir.⁷⁶

Enflasyonun muhasebe üzerindeki etkisinin anlaşılabilmesi için diğer kavramların da enflasyonda nasıl etkilendiğinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu nedenle bu kavramların bazılarının enflasyon nasıl etkilendikleri aşağıda açıklanmıştır

1.7.5.2. Tam Açıklama Kavramına Etkileri

Tam Açıklama Kavramı, “finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını” ifade eder.⁷⁷ Öte yandan, sermaye piyasasının gelişmesiyle gündeme gelen “kamuyu aydınlatma ilkesi” finansal tabloların gerekli, yeterli bilgileri taşıma zorunluluğu getirmiştir.⁷⁸ Ayrıca bilindiği gibi finansal tabloların amaçları;⁷⁹

a-) Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı

bilgiler sağlamak,

b-) Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak,

⁷⁵ TTK 460 ve VUK 269, 273, 274, 276, 277.Maddeler

⁷⁶ AKDOĞAN, Nalan, H., AYDIN, **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No : 98 Ankara , 1987,s.25

⁷⁷ ACAR, Durmuş, Nilüfer, TETİK, **a.g.e.**, s.23

⁷⁸ Sermaye Piyasası Kanunu md. 22/e

⁷⁹ 1 no’lu MSUGT

c-) Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyeti sonuçları hakkında bilgi sağlamak

şeklinde sıralanmaktadır. Ayrıca finansal tablolardaki bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılanabilir olması gerekmektedir.

Finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir olması gerekliliği, özellikle işletme dışı kişi ve kuruluşlar açısından son derece önemlidir. Bu nedenle, finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin bir görüş oluşturmak şeklinde tanımlayabileceğimiz bağımsız dış denetim kavramı gelişmiş denetim ilke ve standartları doğrultusunda bağımsız denetimden geçmeyen finansal tablolardaki bilgilerin güvenilirliği şüphe ile karşılaşılır olmuştur.

Paranın satın alma gücünün değişmediği varsayımı ile hazırlanan finansal tablolar enflasyonist ortamda, bağımsız denetim sonucu olumlu görüş almış olsa bile, ne kamunun yeterince ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlayacak ne de güvenilir, ihtiyaca uygun ve karşılanabilir olacaklardır

1.7.5.3. Sosyal Sorumluluk Kavramına Etkileri

Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder.⁸⁰ Bu kavram, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların hazırlanmasında, belli kişi ve grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi gerekliliğini muhasebe meslek elemanının sorumluluğunda olduğunu ifade eder.

Muhasebe meslek elemanlarının esas sorumluluğu, kendilerinden ve hatta müşterilerinden ve iş sahiplerinden önce topluma karşıdır. Toplumsal ve çevresel sorunların çözümlenmesinde muhasebecinin önemli görevler üstlenmesi toplumsal sorumluluğun bir gereğidir.⁸¹

Muhasebe meslek elemanları hazırladıkları ve açıkladıkları rapor ve belgeler dolayısı ile büyük bir sorumluluk altındadır. Bu sebeple muhasebe meslek

⁸⁰ ACAR, Durmuş, Nilufer, TETİK, a.g.e., s.21

⁸¹ SÖZBİLİR, Halim, **Muhasebecilik Mesleğinin Gelişmesinde Yeni Ufuklar**, Kütahya İİBF Yıllığı, Kütahya İİBF Yayın No : 6, Kütahya 1991, s.94

elemanları, hukuki sorumluluklarından çok daha geniş bir sorumluluğu anlatan sosyal sorumluluk duygusu ile hareket etmek durumundadırlar. Muhasebe sisteminde üretilen bilgileri anlamsızlaştıran, finansal tabloları karşılaştırabilir olmaktan uzak rakamlar yığını haline getiren enflasyonun bu etkilerinin giderilmeksizin bu sorumluluğun gereğini yerine getirilebilmesi mümkün değildir.

1.7.5.4. Süreklilik Kavramına Etkileri

Süreklilik kavramı; işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin yaşam süresi, işletme sahiplerinin ya da hissedarların yaşam süreleriyle sınırlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur.⁸² Bu kavram, ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan işletmenin ömrünün sonsuz olduğunu, işletme faaliyetlerinin devamlılığını anlatır.

Oysa enflasyon işletmelerin sürekliliğini tehlikeye sokar. Bilindiği gibi, enflasyon dönemlerinde işletmelerin bilanço kârları, gerçek kârlarla birlikte fiktif kârları da içermektedir. Hatta fiktif kârların yüksekliğinden dolayı gerçekte zarar eden işletmelerin bilançolarında kâr gözükebilmektedir.

Daha önce de değinildiği gibi bu durum, hatalı yatırım politikalarının uygulanmasını, aslında olmayan bir kârın dağıtılmasını sonuç olarak sermayenin aşınmasını beraberinde getirecektir. Böyle bir durumda ise işletmenin sürekliliğini koruyabilmesi, enflasyonun ekonomik hayat üzerindeki etkisi de düşünüldüğünde, mümkün değildir.

1.7.5.5. Tutarlılık Kavramına Etkileri

Tutarlılık kavramı; muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmaya devam edilmesi gereğini anlatır. İşletmelerin mali durumunun faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur.⁸³ Bu kavram, benzer olay ve işlemlerde kayıt düzeni, değerlendirme ölçüleri, finansal tablolarının biçim ve içerik bakımından değişmezliğini öngörür.

⁸² ACAR, Durmuş, Nilüfer, TETİK, **a.g.e.**, s.22

⁸³ ACAR, Durmuş, Nilüfer, TETİK, **a.g.e.**, s.23

Enflasyon dönemlerinde finansal tablolar birbirleriyle karşılaştırılmaları mümkün olmayan, farklı zamanlardaki farklı satın alma gücü ile ifade edilen tutarları içerdiklerinden, içerik bakımından değişmezlikten söz etmek mümkün değildir. Her ne kadar enflasyon dönemlerinde benzer olay ve işlemlerde kayıt düzeni, değerlendirme ölçüleri, finansal tablolarının biçimleri değişmiyor ise de finansal tabloların içerikleri farklılaştığı için tutarlık kavramının fonksiyonunu yerine getirdiğinden söz edilemez.

1.7.5.6. İhtiyatlık Kavramına Etkileri

İhtiyatlık kavramı; muhasebe işlemlerinde temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önünde bulundurulması gereğini anlatır. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz.⁸⁴ Bu kavram, işletmelerin içinde buldukları belirsizlik ortamının göz önüne alınması, gelecekte ortaya çıkabilecek risklere karşı temkinli davranılması gereğini ifade eder. Hiç şüphesiz burada amaç, işletmenin sürekliliğini sağlamaktır. İşletmeler tarafından karşılık ve yedek ayrılması, ileride ortaya çıkabilecek gider ve zararlara karşı önceden bir önlem alınmasının gereğidir.

Enflasyonun olumsuz etkileri dikkate alınmaksızın, muhtemel gider ve zararlar için karşılık ve yedek ayrılması işletmeyi tam anlamıyla koruyamayacak ve işletmenin sürekliliği tehlikeye düşecektir. Böyle bir durumda ihtiyatlık kavramının fonksiyonunu yerine getirmesinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

Muhasebe sistemi enflasyondan, yukarıda izah edilmeye çalışıldığı gibi, olumsuz yönde etkilenmekte fakat buna rağmen enflasyonun olumsuz etkilerini ortadan kaldıracak herhangi bir önlem getirememektedir.

⁸⁴ ACAR, Durmuş, Nilüfer, TETİK, a.g.e., s.24

1.7.5.7. Parayla İfade Edilebilme Kavramına Etkileri

Enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücünün değişmediğini varsayan ve parayı ortak bir ölçü birimi olarak kullanan, bilanço ile gelir tablosu kalemlerini maliyet bedeli esasına dayanan tarihi maliyet yöntemi ile değerleyen muhasebe kendisinden beklenen yararı sağlayamamaktadır.

Muhasebeden beklenen görevlerin yerine getirilebilmesi için, ya ölçü biriminin sabit hale getirilmesi ya da bu mümkün olamıyorsa, muhasebedeki verilerin aynı satın alma gücü ile ifade edilmesi gerekir ki bu görüş enflasyon muhasebesinin ana fikrini oluşturmaktadır.

1.8. ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİSİ

Finansal tablolar “muhasebe dizgesi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır” şeklinde tanımlanabilir.⁸⁵

Enflasyonun, mali tablolar üzerindeki etkisini incelemeden önce muhasebenin bilgi üretme fonksiyonunu incelemek gerekir. Muhasebe, gerçekleştirilen ve para ile ifade edilen mali olayları kayıt, ölçme ve değerlendirme amacı ile geliştirilmiştir. Bir bilgi sistemi olarak da amaç, bilgileri kullanan farklı menfaat gruplarına bilgi sunmaktır. Bu bilgiler ilgili gruplara “tarafsızlık” ilkesi zedelenmeden sunulmalıdır. Bu nedenle finansal tabloların, evrensel nitelikteki muhasebe ilke ve kavramları uyarınca hazırlanmış olması ve bağımsız denetimden geçmiş olması önem arz eder.

Çünkü, muhasebe sisteminde üretilen bilgilere dayanılarak hazırlanan ve işletmeyle ilgili finansal bilgileri özet halinde sunan finansal tablolardaki bilgiler, özellikle farklı nitelikteki bilgilere ihtiyaç duyan işletme dışı kişi ve kuruluşlar tarafından işletmeyle ilgili olarak alacakları kararlara esas teşkil edecektir.

Özel (spesifik) fiyat hareketleri kadar genel fiyat düzeyindeki değişiklikleri de dikkate almayan geleneksel muhasebe anlayışı, bu değişikliklerin mali tablolara yansıtılmaması nedeniyle beklenenlere cevap vermekte yetersiz kalmaktadır. Böyle bir durumda finansal tabloların evrensel nitelikteki muhasebe ilke ve kavramları

⁸⁵ Akdoğan, Nalan, H., Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No : 98 Ankara 1987, s.101

uyarınca hazırlanmış olmasının ve bağımsız denetimden geçmiş olmasının çok fazla bir anlamı kalmamaktadır.

Enflasyonist dönemlerde düzenlenen finansal tabloların gerçek durumu yansıttığını söyleyebilme imkanı yoktur. Çünkü finansal tabloların düzenlenmesinde esas alınan rakamsal veriler, daha çok işlemin yapıldığı tarihteki değeri ifade etmektedir. Yapılan değerlemede para değerindeki düşme (enflasyon) dikkate alınmamakta bu durum finansal tabloların gerçekçi olmasını engellemektedir.⁸⁶

Enflasyon, işletmelerin temel göstergeleri olan finansal tabloları homojen bir yapıdan uzaklaştırarak karşılaştırma yapabilme imkanını ortadan kaldırmaktadır.

Fiyat hareketlerinin mali tablolar üzerindeki etkileri aşağıdaki şekilde ifade edilebilir.⁸⁷

- a) Raporlanan kar rakamları, işletmenin faaliyet sonuçlarını gerçek anlamda yansıtamamaktadır,
- b) Bilançolar işletmenin ekonomik değerini yansıtamamaktadır. Duran varlıklar ve stoklar tarihi maliyet değerleri ile kaydedilmekte olup bu rakamlar söz konusu varlıkları yenileme maliyetinin altında kalmaktadır,
- c) Gelecek döneme ilişkin tahminler, tarihi maliyet esasına göre düzenlenen mali tablolar esas alınarak yapıldığından tahmini değer ve gerçekleşenler arasındaki farklar performansın olumsuz olarak yorumlanmasına yol açmaktadır,
- d) Genel fiyat düzeyindeki değişikliklerin parasal aktif ve parasal pasif kalemler üzerindeki etkisi tespit edilmemektedir,
- e) Gelecekte ihtiyaç duyulacak sermaye miktarını tahmin etmek zorlaşmakta ve bu işletmenin borçlanmaya yönelmesine neden olmaktadır ki bu da işletmenin riskli bir işletme olmasına yol açmaktadır,
- f) Gerçek ekonomik performansın tespit edilmemesi optimal olmayan kaynak dağılımlarına ve hatalı vergi politikalarına neden olur ki bu da mali, sosyal ve politik anlamda sorunlara yol açmaktadır,.

⁸⁶GÜNEŞ, Recep, Durmuş, ACAR ve Diğerleri, **Dönem sonu işlemleri / Genel Muhasebe 2**, Tuğra Ofset Isparta 2005, s.307

⁸⁷EPSTEIN, Barry, Mirza, Ali, ABBAS, **“Interpretation and Application of IAS”**, John Wiley & Sons, 2002, s.42

İşletmenin gerçek anlamda karının hesaplanamaması, zahiri karlar ile sermaye üzerinden vergi hesaplanması kaynakların dağılımının yanlış yapılmasına neden olacaktır.

Finansal tablolarda yer alan kalemler enflasyondan farklı biçimlerde etkilenmektedirler. Bu nedenle enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisi ayrıntılı olarak incelenmelidir. Aşağıda enflasyonun temel finansal tablolar olan bilanço ve gelir tablosu üzerindeki etkileri ele alınmıştır.

1.8.1. Enflasyonun Bilanço Üzerine Etkisi

Bilindiği gibi bilanço, belirli bir tarihte işletmelerin varlıklarını, borçlarını ve öz sermayesini tasnifli bir şekilde göstererek, işletmelerin finansal durumunu, muhasebe kayıtlarına göre ortaya koyan bir tablodur.

Enflasyonun bilanço üzerindeki etkisi, bilanço kaleminin parasal olup olmamasına göre farklılık arz eder. Bir başka ifadeyle bilançoda yer alan aktif ve pasif kalemlerin enflasyondan etkilenme biçimlerine göre “Parasal Kalemler” ve “Parasal Olmayan Kalemler” olarak ayrılması gerekir.

Parasal Kalemler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kalemlerdir.

Parasal Olmayan Kalemler ise; Türk Lirasının değerindeki değişimlere paralel olarak nominal değerleri değişen fakat satın alma güçleri aynı kalan kalemlerdir.

Tekdüzen hesap planına göre parasal ve parasal olmayan kalemler, “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama TMS – 2” ve “328 Sıra no’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği” nde gösterilmiştir

1.8.1.1. Aktif Kalemler Üzerine Etkisi

1.8.1.1.1. Hazır Değerler

Bu gruptaki kalemler nakit olarak elde bulundurulan ve istenildiği zaman paraya çevrilebilen varlıkları kapsamaktadır. Bu değerler nominal değerler üzerinden gösterildikleri için parasal değer olarak nitelendirilmektedir. Bu değerler enflasyonun

etkilerine göre düzeltilmiş bilançoda düzeltme yapılmadan aynı şekilde yer almaktadırlar.

1.8.1.1.2. Menkul Kıymetler

Özel sektör ve kamu sektörü tarafından çıkarılmış tahvil, senet ve bonolar bu hesapta izlenmektedir. Bunlar para değerindeki düşmelere karşı garanti edilmemişler ise enflasyon karşısında olumsuz etkilenmektedirler. Menkul kıymetler grubunda hisse senedi dışında kalan kalemler parasal kalem olarak değerlendirilmekte ve dolayısıyla tarihi değerleri enflasyonun etkisini göstermektedir. Bu sebeple bu kalemler enflasyona göre düzeltilmiş bilançoda tarihi değerleri ile aynen yer almaktadırlar.

1.8.1.1.3. Ticari Alacaklar

İşletmenin ticari ilişkisi nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz alacaklar bu hesap grubunda yer almaktadır. Bunların enflasyon karşısındaki durumları kasa ve bankalar hesabında olduğu gibidir. Ancak bu kalemlerin fiyat değişimlerinden etkilenme dereceleri senetlerin vadeleri ile yakından ilişkili olabilmektedir.⁸⁸ 1-2 ay gibi kısa vadeli alacaklarda değer kaybını önlemek mümkün olsa bile 6-12 ay gibi uzun vadelerde bu oldukça güçtür. Firmaların uğradıkları gerçek değer kayıpları muhasebeleştirilemediği için zararlar olduğundan az, kârlar olduğundan fazla gözükabilmektedir. Senetsiz alacaklar için vadeleri kısa olduğundan fiyat hareketlerinin etkisinin az olacağı düşünülse de aslında uygulamada bu geçerli olmamaktadır. Çünkü kredili satış yapan işletmelerde alacaklar sürekli yenilenmektedir. Bu nedenle bu hesaplar kısa vadeli olmalarına rağmen uzun vadeli özelliği taşıyabilmektedirler.

1.8.1.1.4. Diğer Ticari Alacaklar

İşletmenin ticari faaliyetleri sonucu ortaya çıkan ve ticari alacaklar hesapları kapsamı dışında kalan tahsili gecikmiş, ancak henüz şüpheli alacak niteliği kazanmayan alacaklar ve diğer senetsiz alacaklar bu hesapta yer almaktadır.

⁸⁸ UMAN, Nuri, Hacı Rüstem, RÜSTEMOĞLU, **Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınları 1426, 2004, s.37

Enflasyonun ticari alacaklar üzerinde olduğu gibi bu hesap üzerinde de olumsuz etkisi olmaktadır.⁸⁹

1.8.1.1.5. Verilen Avanslar

Yurt içinden ya da yurt dışından satın alınmak üzere siparişe bağlanan stoklarla, maddi duran varlıklarla, maddi olmayan duran varlıklarla ya da özel tükenmeye tabi varlıklarla ilgili olarak yapılan avans ödemelerinin izlendiği hesaptır. Bunların da değerlemesi senetsiz alacaklarda olduğu gibi kayıtlı değeri ile yapılmaktadır. Bu nedenle enflasyondan etkilenmeleri de benzer şekilde gerçekleşmektedir. Fiyat artışları işletmeye yansıtıldığı sürece bu kalem parasal varlık olarak değerlendirilmektedir.

1.8.1.1.6. Gelir Tahakkukları

Gerçekleşmiş olmalarına rağmen henüz tahsil edilemeyecek durumda olan gelirlerin dönem gelirleri arasında gösterilmesini sağlayan hesaptır. Bu hesap işletmenin alacaklarından birini temsil etmesi sebebiyle parasal kalemler arasında yer almaktadır. Gelir tahakkuk ettiği nominal değerler üzerinden tahsil edileceği için işlemin gerçekleşeceği süreye kadar olan fiyat artışlarından etkilenecek ve alacaklarda olduğu gibi gerçek değerinde fiyat artış oranına göre kayıplar olacaktır.⁹⁰

1.8.1.1.7. Diğer Dönen Varlıklar

Diğer hesaplar dışında kalan dönen varlık kalemleri bu hesapta yer almaktadır. Bu hesap grubu da parasal kalem olarak dikkate alınmaktadır. Bağlı menkul kıymetler içerisinde yer alan tahvil ve bono gibi kalemler ve tahvil ve bonolara ait olan bağlı menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı kalemleri parasal varlık olarak değerlendirilmektedir.

1.8.1.1.8. Diğer Duran Varlıklar

Bu hesap grubu çeşitli kalemlerden oluşmaktadır. Peşin ödenen vergiler ve fonlar izleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen

⁸⁹ UMAN, Nuri, Hacı Rüstem, RÜSTEMOĞLU, Hacı, **a.g.e.**, s.38

⁹⁰ UMAN, Nuri, Hacı Rüstem, RÜSTEMOĞLU, **a.g.e.**, s.39

vergi ve fonların izlendiği hesaptır. Diğer KDV hesabı ertelenen, iadesi gereken, tahsil edilen veya çeşitli şekillerde ortaya çıkan diğer KDV'nin bir yılı aşan tutarlarının kaydedildiği hesaptır. Söz konusu kalemlerin cari değerleri ile kaydedilmiş olmaları ve dolayısıyla bilançonun düzenleme tarihindeki paranın satın alma gücüyle ifade edilmiş olmaları sebebiyle düzeltilmelerine gerek olmamaktadır.

1.8.1.2. Enflasyonun Parasal Pasif Kalemlere Etkileri

1.8.1.2.1. Mali Borçlar

Mali borçlar kredi kurumlarına para ve sermaye araçları ile sağlanan ana para taksit ve faizlerinden meydana gelmektedir. Fiyatlar genel seviyesi yükselirken, yükümlülükler muhasebede gösterilen cari tutarları üzerinden ödeneceği için firmaların borç yükü azalmaktadır. Paranın satın alma gücündeki değişimleri tarihi değerleri ile ifade edildiği takdirde doğru, olarak yansıtması ve bilançoda cari değeri ile yer alması sebebiyle bu grupta yer alan hesaplar parasal değer olarak dikkate alınmaktadır.

1.8.1.2.2. Ticari Borçlar

Kuruluşun ticari ilişkileri nedeniyle ortaya çıkan senetli ve senetsiz borçların kaydedildiği hesaptır. Bu hesapta da mali borçlarda olduğu gibi fiyat artışlarının olumlu etkisi olmaktadır. Bu grupta yer alan hesaplar parasal değer olarak dikkate alınmaktadır.

1.8.1.2.3. Diğer Borçlar

Herhangi bir ticari neden dışında meydana gelmiş borçların kaydedildiği hesaptır. Enflasyonun bu hesaplar üzerindeki etkisi mali ve ticari borç kalemlerinde olduğu şekilde gerçekleşmektedir.

1.8.1.2.4. Alınan Avanslar

Gerek satışlar gerekse satış sözleşmeleri sebebiyle firmalar tarafından üçüncü kişilerden alınan avansların izlendiği hesaptır. Burada alınan avanslar teslimat yapılana kadar geçen süre içerisinde fiyat yükselmesi sonucunda değer kazanmakta ve teslim edilecek mal veya hizmet değer kaybına uğramaktadır. Bu nedenle

oluşacak kazanç firma için yararlı olmaktadır. Ancak, alınan avanslar kalemi, sabit fiyattan mal alımını garanti etmediği ve fiyat artışlarının alıcıya yansıtıldığı takdirde parasal değer olarak dikkate alınmakta aksi takdirde parasal olmayan varlıklar arasında değerlendirilmektedir.

1.8.1.2.5. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

İşletmenin mükellef sıfatıyla ödeyeceği vergi ve borçları gösteren hesaptır. Ödenecekleri zamana kadar olan süre içerisinde fiyat değişikliklerinden etkileneceği için parasal değerler arasında yer almaktadır.

1.8.1.2.6. Borç ve Gider Karşılıkları

Bu hesap bilanço tarihinde belirgin olarak ortaya çıkan fakat tutarı ve ne zaman ödeneceği kesinleşmeyen borç ve giderler için ayrılmış karşılıklardan oluşmaktadır. Bunlar ödenecekleri zamana kadar fiyat değerlenmesinden etkilenecek kalemler olduğundan parasal değerler olarak nitelendirilmektedir.

1.8.1.2.7. Gider Tahakkukları

Bu hesap faaliyet dönemine ait olup gelecek dönemlerde ödenecek giderlerden oluşmaktadır. Giderlerin gelecek dönemde ödenmesi fiyat artışı karşısında borç kalemlerinde olduğu gibi firmaya kazanç sağlamakta ve bu sebeple parasal kalem olarak dikkate alınmaktadır.

1.8.1.2.8. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar ve Diğer Uzun Vadeli

Yabancı Kaynaklar

Kendi bölümlerinde tanımlanamayan kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar bu hesapta yer almaktadır. Bunlar da parasal pasif kalemler olarak nitelendirilmektedir.

1.8.1.3. Enflasyonun Parasal Olmayan Aktif Kalemlere Etkileri

1.8.1.3.1. Hisse Senetleri

Geçici olarak elde tutulan hisse senetleri bu hesapta izlenmektedir. İşletmenin iştirak amacı dışında sadece fiyat hareketlerinden yararlanmak amacıyla elde ettiği

ve nakde gereksinme duyması halinde satabileceği hisse senetlerinden oluşmaktadır. Söz konusu hesaptaki tutar enflasyon karşısında nominal değerini kaybetmekte ancak satın alma gücünü kaybetmemekte ve dolayısıyla parasal olmayan değerler arasında kabul edilmektedir.

1.8.1.3.2. Stoklar

Stoklar hesabı, firmanın satmak, üretimde kullanmak ya da tüketmek amacıyla edindiği ve bir yıldan az sürede kullanılacak ya da nakde çevrilebilecek varlıklardan oluşmaktadır. Değişmez fiyatlı sözleşmelere bağlı olarak sağlanması dışındaki durumlarda parasal olmayan varlıklar arasında yer almaktadır. Geleneksel muhasebe yönteminde stoklar maliyet fiyatlarıyla değerlendirilmekte ve fiyat artışları yansıtılmadığı için aktifin gerçek değerinden daha düşük görünmesine sebep olmaktadır. Enflasyonun stoklar ve firma üzerindeki etkisi stok devir hızına ve stoklara yapılan yatırımın toplam varlıklar içerisindeki oransal önemine de bağlı olarak değişebilmektedir. Stokların elde tutulma süresi ne kadar uzun olursa gerçek olmayan kâr tutarı daha fazla olmaktadır. Çünkü böyle bir durumda stokların satın alma fiyatı düşük, satış fiyatı ise fiyat yükselişleri sebebiyle yüksek olmaktadır.

1.8.1.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesaptır. Bu hesap inşaat firmalarında çalışmaktadır. Bu hesap genel olarak parasal olmayan varlık olarak nitelendirilmekte ancak parasal olup olmadığı gelirin elde edilme yöntemine göre belirlenebilmektedir. Elde edilme yöntemleri tamamlama yöntemi ya da yüzde oranına göre tamamlama yöntemleri olarak adlandırılmaktadır. Tamamlama yöntemi kullanıldığı durumlarda yapılmakta olan iş için yapılan fiili harcamalar belirlenmekte ve her değer hesaba alındığı tarih dikkate alınarak düzeltilmektedir. Bu yöntemin kullanıldığı durumlarda söz konusu kalem parasal olmayan varlık olmakta ve ona göre düzeltme gerektirmektedir. Diğer yöntem olan yüzde oranına göre tamamlama yöntemi kullanılıyorsa söz konusu hesap alacak hesabı gibi değerlendirilmekte, parasal kalem olarak dikkate alınmakta ve düzeltme gerektirmemektedir. Bu şartlar altında da 'elde bulundurma kaybı' diğer alacak hesaplarında olduğu şekilde dikkate alınmaktadır.

İki yöntemden herhangi birinin kullanılması enflasyon muhasebesi uygulaması sonucunu değiştirmemektedir.⁹¹

1.8.1.3.4. Gelecek Aylara Ait Giderler

Gelecek aylara ait giderler peşin ödenen ve cari dönem içerisinde ilgili hesaplara kaydedilmemesi gereken gelecek döneme ait giderlerin izlendiği hesaptır. Bu demeler ileride kullanılacak hizmetlere karşılık demeler olduğu için enflasyon karşısında değerini korumakta ve dolayısıyla parasal olmayan varlık olarak dikkate alınmaktadır.⁹²

1.8.1.3.5. Mali Duran Varlıklar

İştirakler, firmaların doğrudan ya da dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ortak olmak amacıyla elde ettikleri hisse senetleri ve ortaklık paylarıdır. Bu hesapta iştirakte sahip olunan sermaye payının ve oy hakkının %20-%50 arasında olması gerekmektedir.⁹³ Bu paylar işletmenin çeşitli avantajlarını korumak için elde tutulduğundan kısa sürede elden ıkartılmamaktadırlar. Bu da hisse senetlerinden farklarını göstermektedir. Mali duran varlıklar bilançoda maliyet değerleri ile gösterilmekte ve dolayısıyla fiyat değişikliklerinden etkilenmektedirler.

1.8.1.3.6. Maddi Duran Varlıklar

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere elde edilen ve tahmini yararlanma süresi bir yıldan uzun olan fiziki varlıklar ve bunların amortisman hesaplarının izlendiği hesaptır. Bu hesap içerisinde yer alan arsa ve araziler amortismanına tabi değildir. Arsa ve araziler işletmede sonsuz denebilecek kullanım süresine sahip olan ve paraya çevrilme ihtimali düşük olan varlıklardır. Arsa ve arazilerin enflasyon dönemlerinde maliyet değerleri gerçek değerlerinin altında gerçekleşmektedir. Ancak bu kalemin dönem sonucuna ilişkin herhangi bir etkisi olmamaktadır nk bu kalemden gerçek olmayan kr ancak satıldıkları zaman ortaya çıkmaktadır. Diğer

⁹¹ UMAN, Nuri, **Enflasyon Muhasebesi Teori ve Uygulama**, Alfa Yayınları, İstanbul 2002, s.71-73

⁹² AKDOğAN, Nalan, Nejat, TENKER, **Finansal Tablolara Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Yayınları, Ankara 2001, s.690

⁹³ Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ**, Seri XI, NO:20 Ankara 2001 s.23-24

kalemler amortismanına tabi maddi duran varlıklardır. Bunların gerçek değerlerinde değişiklik olmamakta ancak nominal değerleri fiyat hareketlerine göre değişmektedir. Geleneksel muhasebe yöntemlerinde bu tutarlar maliyet değerleri ile gösterildiğinden ve amortismanlar da bu tutarlar üzerinden ayrılacağından amortisman tutarları gerçek değerlerin altında kalacak ve bu da duran varlıkların ekonomik değerlerinin korunmasını ve yenilenmesini olanaksız hale getirecektir. Bu şartlar altında amortisman giderleri olması gerekenden daha düşük gösterilmiş olacak ve buna bağlı olarak kâr tutarı da gerçeğin üstünde gözükecektir. Maddi duran varlıklar için başka önemli konu da arsa ve araziler ile yapılmakta olan yatırımlar dışında kalan maddi duran varlık kalemlerinin her yıl, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan yeniden değerlendirme katsayıları dikkate alınarak yeniden değerlemeye tabi tutulmalarıdır. Yeniden değerlendirme katsayıları DİE'nin yayınladığı TEFE-genel değerlerindeki, ekim ayı da dahil olmak üzere, yıllık ortalama artış katsayısı olarak belirlenmekte ve takip eden yıl yeniden değerlemede kullanılmak üzere, her yıl aralık ayı içerisinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.. Yeniden değerlendirme uygulanmış kalemler enflasyona göre düzeltilirken yeniden değerlemeden arındırılmış değerler dikkate alınarak düzeltilmelidirler.

1.8.1.3.7. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

Bu hesaplar fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin faydalandığı varlıklardan oluşmaktadır. Bunların satış değerleri bulunmadığı için paraya çevrilmeleri söz konusu olmamaktadır. Bu kalemler Vergi Usul Kanunu (VUK)'na göre 5 yılda bir itfa edilmek üzere aktifleştirilebilmektedir. Bu nedenle bu hesap fiyat hareketlerinden iki şekilde etkilenmektedir. Bunlardan ilki bu hesapta izlenen tutarlar enflasyon dönemlerinde olduklarından daha düşük değerler üzerinden bilançoda gösterilmektedirler. Diğer taraftan belirli süreler içerisinde itfa edileceklerinden nominal değerleri üzerinden ayrılan itfa payları sonucunda gerçek olmayan kar tutarları oluşmaktadır. Bu sebeple bu kalemler parasal olmayan varlıklar arasında yer almaktadır.

1.8.1.3.8. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

Belirli bir maddi varlıkla çok yakından ilgili bulunan veya tamamen tüketime tabi varlıklar için yapılan, ömrü üretim çalışmalarının zaman ve yoğunluğu ile sınırlı olan giderleri içermektedir. Bu giderler yapılan harcamanın toplamından oluşan maliyet üzerinden değerlendirilmekte ve parasal olmayan aktif kalemler arasında yer almaktadır.

1.8.1.3.9. Diğer Duran Varlıklar

Diğer Duran varlık kalemleri içerisinde yer alan gelecek yıllar ihtiyacı stoklar, stok değer düşüklüğü karşılıkları ve birikmiş amortismanlar parasal olmayan varlıklar arasında yer almaktadır.

1.8.1.4. Enflasyonun Parasal Olmayan Pasif Kalemlere Etkileri

1.8.1.4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişleri

Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendiği işlerden, gerçekleştirdiği kısım karşılığında aldıkları hak edişlerin izlendiği hesapları kapsamaktadır. Bu kalem de parasal olmayan pasifler arasında yer almaktadır.

1.8.1.4.2. Gelecek Aylara Ait Gelirler

Bu hesap bilançonun çıkarıldığı dönemi izleyen yıllara ait peşin tahsil olunan gelirlerden oluşmaktadır. Gelecek dönemlerde tahakkuk edecek gelirler peşin olarak tahsil edildiği için fiyat değişimleri karşısında kullanılış biçimlerine göre gerçek değerlerini korumaktadırlar.

1.8.1.4.3. Öz Sermaye Kalemleri

Öz sermaye işletme sahiplerinin ve ortaklarının bilanço tarihinde işletmeye yapmış oldukları sermaye yatırımları ile işletme faaliyetleri sonucu sağlanan, henüz işletmeden çekilmemiş sermaye artışlarıdır. Geleneksel muhasebe uygulamalarında değer artışları göz önüne alınmadığı için öz sermaye olduğundan az görünmektedir. Ayrıca öz sermaye kalemleri parasal değerler için kullanıldığında firma değer kaybına uğramaktadır. Bu kayıplar geleneksel muhasebede dönem sonucuna yansımadağı için dönem karı olduğundan yüksek görünmektedir.

1.8.1.4.4. Sermaye Yedekleri ve Kâr Yedekleri

Sermaye yedekleri sermaye hareketleri sebebiyle meydana gelen ve işletmede bırakılan tutarlar, kar yedekleri ise dağıtılmamış karlardır. Ödenmiş sermayenin bir parçası olan hisse senedi ihraç primlerinin ve emisyon zararlarının da parasal olmayan kalemler gibi ve sermaye ile beraber düzeltilmesi gerekmektedir. Yasal yedeklerin de ayrıldıkları tarih esas alınarak düzeltilmeleri gerekmektedir. Düzeltmenin ilk yapıldığı dönemde diğer yedeklerde doğrudan bir düzeltme yapılmamakta ve düzeltilmiş bilançodan bakiye kullanılmaktadır. Söz konusu bakiye düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş yabancı kaynaklar toplamı ile olağanüstü yedekler hariç düzeltilmiş özsermaye unsurlarının çıkarılması sonucunda elde edilen geçmiş yıllar kâr ya da zararı tutarı olmaktadır.

1.8.2. Enflasyonun Gelir Tablosu Kalemlerine Etkileri

Gelir tablosu işletmenin faaliyet dönemine ilişkin gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Gelir tablosu kalemlerinin tamamı parasal olmayan kalemler olmakta ve dolayısıyla her kalem ortaya çıktığı tarihteki düzeltme katsayısı ile düzeltilmektedir. Gelir tablosunda; satışlar, ücretler ve faizler cari değerleri ile yer aldıklarından dolayı enflasyonun olumsuz etkilerinden korunabilmektedirler.⁹⁴ Amortismanlar ise, varlıkların tarihi maliyetleri üzerinden ayrıldıkları için enflasyonun olumsuz etkilerine maruz kalmaktadırlar. Satışların maliyetinin enflasyonun etkilerini yansıtması seçilen stok değerlendirme yöntemine bağlı olarak değişmektedir. İlk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi cari maliyetleri göstermemesi sebebiyle enflasyonun etkilerini tam olarak yansıtmamaktadır.

Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminde ise son giren malın maliyeti esas alındığından gelir tablosunda cari maliyetlere daha yakın bir değer ile gösterilmesi sebebiyle enflasyonun etkisinin mali tablolara bir ölçüde yansıtıldığı söylenebilir. Gelir tablosunda satışların maliyetleri ve amortismanlar enflasyona göre düzeltildikleri takdirde, vergi öncesi kârın daha düşük çıkması beklenmektedir. Enflasyona göre düzeltilmemiş mali tablolarda vergi öncesi kar üzerinden kesilen

⁹⁴ALMER, Elizabeth D., “Inflation Accounting and Managerial Accounting Issue PSU Faculty Class Notes of Spring, 2002 USA, s.4

vergiler de olması gerekenden yüksek olmakta ve bu da negatif nakit akışına sebep olmaktadır.⁹⁵ Sonuç olarak düzeltilmemiş gelir tablolarında net işletme karları olması gerekenden daha yüksek gözükerek yanıltıcı olabilmekte ve buna bağlı olarak dağıtılan kârlar da olması gerekenden daha yüksek tutarda olmakta ve firma bir anlamda karını değil, sermayesini dağıtmaktadır.

1.8.2.1. Enflasyonun Gelir Unsurları Üzerine Etkisi

Enflasyon dönemlerinde fiyatlar sürekli olarak yükseldiği için mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları da buna bağlı olarak artış gösterecek, dolayısıyla gelir tablosundaki satış hasılatı da tutar olarak artacaktır. Bu artış enflasyon oranının üzerinde ise gerçek (reel), altında ise görünüşte (zahiri, fiktif) bir artıştır.⁹⁶

Burada önemli olan husus bu artışların ne kadarının gerçek (reel) olduğudur. Bu artışların gerçek (reel) olup olmadığı, satılan mal miktarı ve paranın satın alma gücündeki değişikliklerin dikkate alınmasıyla tespit edilebilir.

Klasik muhasebe sistemi satışlarda görülen söz konusu artışların gerçek (reel) ya da görünüşte (zahiri, fiktif) olduğu ile ilgilenmeyip bütün satışları geçek yani reel kabul eder. Bu ise, işletme yönetiminin, faaliyetlerin yönü açısından alacağı kararlarda hatalı sonuçlara neden olur.⁹⁷ Bu nedenle enflasyonist dönemlerde klasik muhasebe sisteminde satış hasılatı olması gerekenden fazla belirlenir.

Satış gelirlerinin dışında işletmenin diğer faaliyetlerden olan gelirleri ve olağan kârları, enflasyon dönemlerinde fiyat yükselmeleri sonucu gerçek (reel) değerlerini kaybetmektedirler.⁹⁸ Bu nedenle diğer gelir unsurlarından sağlanan gelirlerin de ne kadarlık bir kısmının gerçek (reel) olduğunun belirlenmesi gerekir.

1.8.2.2. Enflasyonun Gider Unsurları Üzerine Etkisi

Gelir tablosunda en önemli gider unsurlarından birisi satılan malın maliyeti kalemidir. Fiyatlar genel seviyesindeki artışlar satılan malın maliyetini de

⁹⁵ ALMER, Elizabeth D., **a.g.e.**, s.5

⁹⁶ DOĞAN, Zeki, “Enflasyon Ortamında İşletmenin Gerçek Kâr Veya Zararının Saptanması”, **Verimlilik Dergisi**, 1995,S.75

⁹⁷ BAKIR, Mehmet , “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Bu Etkileri Gidermede Vergisel Bir Çözüm -1” **Vergi Sorunları Dergisi**, 1996,s.68

⁹⁸ GÜZELER, Günay, “Enflasyon Muhasebesi Modelleri ve Türkiye Uygulamaları”, **TKB Uzmanlık Tezi**, 2002,s.45

etkilemektedir. Satılan malın maliyetinin unsurlarını oluşturan hammadde, mamul ve yarı mamul stokları, maliyet değeriyle muhasebe kayıtlarında yer aldığından kârın olduğundan fazla çıkmasına yani fiktif kâra (zahiri kâr, enflasyonist kâr) neden olmaktadır.⁹⁹

Enflasyondan etkilenen bir diğer gider unsuru da amortismanlardır. Amortisman giderleri maddi duran varlıkların maliyet bedeli üzerinden ayrıldıklarından, aslında olması gereken tutarlardan daha az olarak gelir tablosunda yer almaktadır. Aynı durum itfa payları için de geçerlidir.

Fiyat hareketlerinin gelir ve gider unsurları üzerindeki etkisi dikkate alınmadığı sürece, gelir tablosu gerçeği yansıtmayacak ve gerçek kârın tespiti mümkün olmayacaktır.¹⁰⁰

1.9. ENFLASYON VE MUHASEBE

Muhasebe uygulamaları günümüzde dünya çapında tarihi maliyet esasına dayalı olarak yürütülmektedir. Gerçekleşen işlemler, gerçekleşme tarihindeki parasal değerleri ile kayıtlara geçirilmektedir. Bu işlemler kayıtlara geçirildikten sonra değerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde (kısmi uygulamalar dışında) değiştirilmemektedir.

Ülkemizde de bu esasın benimsendiğini, TTK, SPK, Vergi mevzuatı, Tek Düzen Muhasebe Sistemi, Bankalar mevzuatı, Türkiye Muhasebe Standartlarında görmek mümkündür.

Tarihi maliyeti esas alan muhasebe anlayışı, 1929 krizinden sonra muhasebecilerin geliştirdiği muhafazakarlık, tahakkuk ve tek para birimi ile ölçülme kavramlarını bünyesinde barındırmaktadır. Tarihi maliyet muhasebesinin bir takım avantajları olmasına rağmen, yüksek ve uzun dönemli enflasyonun yaşandığı dönemlerde fiyat değişmelerinin etkisini gösterememekte bu da önemli bir takım sakıncaları ortaya çıkarmaktadır.¹⁰¹

⁹⁹ BULOUS, Jeremy, John B., SHOVEN, **Inflation Corporate Profits and Rate of Return of Capital**, U.S.A, s.325

¹⁰⁰ BULOUS, Jeremy, John B., SHOVEN, **a.g.e.**, s.325

¹⁰¹ WHITTINGTON, Geoffrey, Sapora, Victoria ve Singh, Ast., **The Effects of Hyper/ Inflation on Accounting Ratios: Financing Corporate Growth in Industrialising Economies: IFC Technical Paper 3**, Washington P.C 1997, s.104

Yüksek enflasyon dönemlerinde tarihi maliyetleri esas alan klasik muhasebenin görevini yerine getirememesinden dolayı işletmeler, enflasyonun etkisinden kurtulma yolları aramaya başlamışlardır. Bunu sağlamak için enflasyonist dönemlerde, fiyat değişmelerinin etkisini dikkate alan ve buna göre hesaplamalar yaparak bu etkiyi finansal tablolara yansıtan ve böylece işletme değerlerinin gerçek durumlarının gösterilmesini sağlayan bir sistem geliştirilmiştir. Bu düzeltmenin nasıl, ne zaman, nerede ve kim tarafından yapılacağı soruları enflasyon muhasebesi kavramının, maliyet muhasebesi, banka, vergi muhasebesi v.b.'leri gibi literatüre girmesini sağlamıştır.

Uzmanlık muhasebelerinde olduğu gibi özel ihtisas gerektiren işletme türleri ile muhasebe konuları için uygulanacak yöntemleri değil, genel muhasebenin dayandığı temel ilkelerden biri olan parayla ölçülme kavramının enflasyon nedeniyle işlevini yitirmesi sonucu bu işlevin yeniden tesisine yönelik bir çözümlemeyi ifade eder. Dolayısıyla enflasyon muhasebesi, bir uzmanlık muhasebesi değil, genel muhasebenin bazı durumlarda ortaya çıkan yetersizliklerin giderilmesine yönelik tedbirlerdir. Ayrıca, enflasyon muhasebesi ne enflasyonu önleme aracı ne de enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini tamamen giderme aracıdır. Enflasyon muhasebesi, sadece, enflasyonun işletmeler üzerindeki giderecek şekildeki bilgilerin ortaya çıkmasına ve dolayısıyla işletme yönetiminin bu konuda bilgilendirilmesine ve doğru kararlar almasına yardımcı olan bir araçtır.¹⁰²

Enflasyon muhasebesi yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi için yapılan işlemlerdir. Enflasyon muhasebesi farklı şekillerde tanımlanmaktadır:

“Enflasyon muhasebesi mali işlemlerin, paranın satın alma gücünde zamanla ortaya çıkan değişmeleri dikkate alacak biçimde kayıt ve analizinin yapılmasıdır.”¹⁰³

“Tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerine fiyat değişmelerinin etkilerini gösteren ve gerekli önlemleri alarak, işletme değerinin gerçeği belirtmesine olanak veren muhasebe sistemleridir.”¹⁰⁴

¹⁰² YÜCE, Mehmet, “Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, **İşletme ve Finans**, 154 Ocak 1999,s.89

¹⁰³ SEYİDOĞLU, Halil, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Güzem Yayınları Ankara 1992,s.236

“Paranın değerinin değişmediğini varsayan geleneksel değerlendirme ölçülerine göre finansal tablolarda yer alan kalemlerin uygun değerlendirme ölçüleri (veya katsayıları) ile düzeltilmesi işlemidir.”¹⁰⁵

Enflasyon muhasebesini, genel olarak geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlıkları ve borçları üzerindeki fiyat değişmelerinin etkisini gösteren muhasebe olarak tanımlamamız mümkündür.¹⁰⁶

Enflasyon muhasebesinin amacı, enflasyonun muhasebe sistemi üzerindeki etkilerini gidermek ve muhasebe verilerinin gerçek durumu yansıtır hale getirilmesini sağlamaktır. Böylece; finansal tabloların gerçeği yansıtması sağlanacak ve finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanmasıyla, bağımsız dış denetim yeniden bir anlam kazanacaktır. Ayrıca sermayenin gerçek değeri ile korunması sağlandığı için sadece enflasyondan kaynaklanan sermaye erozyonu önlenmiş olacaktır.

1.10. MALİ TABLOLAR ANALİZİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ GEREKLİLİĞİ

Fiyatlar genel seviyesindeki yükselişler karşısında işletme mali tablolarının enflasyonunun etkilerinden arındırılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Muhasebenin fonksiyonları arasında yer alan ilgililere işletme hakkında gerekli bilgiyi sağlama fonksiyonu ancak mali tabloların sunduğu bilgilerin gerçek ve doğru bilgiler olması durumunda bir anlam ifade etmektedir.¹⁰⁷ İşletmeyle ilgili kişi ve kuruluşlar işletmenin bilançosundaki varlık ve borçlara ilişkin tutarların ne kadarının gerçek ne kadarının enflasyon nedeniyle ortaya çıkan tutarlar olduğunu gelir tablosunda yer alan karın ne kadarının gerçek kar ne kadarının fiktif kar olduğunu bilmek istemektedirler. Çünkü paranın satın alma gücünün düşmesinin muhasebe bilgileri üzerindeki en olumsuz etkisi kar tutarlarının yanlış hesaplanmasıdır.¹⁰⁸ İşletme

¹⁰⁴ AKDOĞAN, Nalan, **Enflasyon Muhasebesi** Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Ve Muhasebe Yüksek Okulu, Yayın No : 1 Ankara 1980,s.98

¹⁰⁵ ÖRTEN, Remzi, Aydın, KARAPINAR, **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2003,s.104

¹⁰⁶ DOĞAN, Zeki, Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Yok Edecek Bir Muhasebe Modeli : İkame Maliyeti Muhasebesi, **Vergi Dünyası**, Sayı 165, Mayıs 1995, s.48

¹⁰⁷ ERKURAL, K., **Muhasebe Prensipler ve Uygulama**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:445/678, İstanbul 1991, s.1

¹⁰⁸ DURMUŞ, A., H.,ARAT, M., E., **İşletmelerde Mali Tablolar Tahmini İlkeler ve Uygulamalar**, 5. Baskı, Nihad Sayar Eğitim Vakfı, İstanbul 2000, s.335-337

yöneticileri planlama ve bütçe çalışmalarında yatırım kararlarında üretim maliyetlerinin hesaplanması ve fiyat belirlenmesinde mali tablolardaki bilgilerden yararlanmaktadır. Ancak fiyat hareketlerinin istikrarlı olmadığı dönemlerde tarihi veriler ile düzenlenmiş mali tablo bilgileri yöneticilere alacakları kararlarda yanıtlanabilmektedir. Türkiye’de mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi çalışmaları genellikle işletmelerin çeşitli yükümlülükleri nedeniyle yapılmaktadır. Enflasyon düzeltilmesi sadece zorunluluk nedeniyle yapılmamalı şirket ortak ve yöneticilerinin şirketin gerçek durumunu açıkça görebilmeleri ve ileriye yönelik doğru kararlar alabilmeleri için yapılmalıdır.¹⁰⁹

Mali analiz teknikleri ve enflasyon etkileri aşağıdaki başlıklar altında incelenmiştir.

1.10.1. Karşılaştırmalı Analiz Yöntemi

Bu yöntem en az iki döneme ait mali tablolardaki tutarların karşılaştırılması değişikliklerin incelenmesi ve değerlendirilmesi esasına dayanmaktadır.

Karşılaştırma yapılacak farklı dönemlere ait mali tablo kalemlerinin anlamlı sonuçlar ortaya koyabilmesi için her dönemin satın alma gücü aynı para birimi ile ifade edilmesi gerekmektedir. Örneğin; 31 12 2003 tarihli bilançoda yer alan ticari mallar 1.000.000 TL ve 31 12 2004 tarihli bilançoda yer alan ticari mallar 1.400.000 TL ise aradaki fark 400.000 TL ticari mal stokundaki artışı ifade etmekte midir?

Bu sorunun cevabını verebilmek için 31 12 2003 tarihli bilançonun 31 12 2003 tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edilmiş değerini hesaplamak gerekmektedir. Karşılaştırma işlemi ancak 31 12 2003 ve 31 12 2004 bilançolarının enflasyona göre düzeltilmesi ve 31 12 2003 tarihli bilanço kaleminin 31 12 2004 tarihine taşınması sonucunda anlamlı olacaktır. Bu sorun özellikle gelir tablolarının karşılaştırmalı analize tabi tutulmasında ortaya çıkmaktadır. Örneğin, 2003 dönemi gelir tablosunda dönem karı 200.000 TL, 2004 dönemi gelir tablosunda ise 250.000 TL olsun. Karşılaştırmalı gelir tablosunda kar artışı 50.000 TL, $(50.000 \text{ TL} / 200.000 \text{ TL} = \%25)$ olarak yer almaktadır. Bu sonuç, işletmenin karlılığını % 25 arttırdığını ifade etmektedir. Enflasyon dikkate alınmadan yapılan bu

¹⁰⁹ GÖKÇEN, G., **Enflasyon Muhasebesi Teori Uygulama (5024 Sayılı Kanuna Uyumlu)**, Yayılım Yayıncılık, Yayın No:111, İstanbul 2004, s.11

yorum işletme yöneticilerini ve mali tablo kullanıcılarını yanıltacak bir yorumdur. Gelir tablolarının da enflasyon düzeltmesine tabi tutularak analiz edilmesi gerekmektedir.

Dikey yüzde yöntemi ile analiz, analize tabi tutulacak mali tablodaki tutarlardan birinin 100 kabul edilmesiyle diğer tutarların bu bütün içindeki paylarının bulunması yöntemidir. Örneğin işletmenin 01 01 2004 – 31 12 2004 dönemi gelir tablosu şöyledir :

01 01 2004 – 31 12 2004 Dönemi Gelir Tablosu

	Milyar TL	Dikey %
NET SATIŞLAR	1.000.000	100
S.M.M. (-)	651.194	65.12
BRÜT SATIŞ KARI	348.806	34.88
FAALİYET GİDERLERİ (-)	14.852	1.49
FAALİYET KARI	333.954	33.39
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	74.554	7.45
DÖNEM KARI	259.400	25.94

Bu gelir tablosunda brüt satış karı, net satışların % 34.88'i, faaliyet karı net satışların % 33.39'u, S.M.M. net satışların % 65.12'si, dönem karı da net satışların % 25.94'ü oranında gerçekleşmiştir.

İşletme aynı dönemde 5024 sayılı kanun uyarınca enflasyon düzeltmesi yapmış ve aşağıdaki gelir tablosu elde edilmiştir.

5024 Sayılı Kanuna Göre Düzeltilmiş Gelir Tablosu

	Milyar TL	Dikey %
NET SATIŞLAR	1.000.000	100
S.M.M. (-)	651.194	65.12
BRÜT SATIŞ KARI	348.806	34.88
FAALİYET GİDERLERİ (-)	14.852	1.49
ENF.DÜZELTME ZARARI (-)	1.800	0.18
FAALİYET KARI	332.154	33.21
FİNANSMAN GİDERLERİ	74.554	7.45
DÖNEM KARI	257.600	25.76

Bu gelir tablosunda ise, faaliyet karı net satışların % 33.21'i, dönem karı ise net satışların % 25.76'sı oranında gerçekleşmiştir. Enflasyonda düzeltmesi yapılmamış gelir tablosunda dönem karı % 25.94 iken enflasyon düzeltmesi sonucunda % 25.76 olarak hesaplanmıştır. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesiz yapılan analiz sonuçları yanlış kararlar alınmasına sebep olabilecektir. Ancak 5024 sayılı kanun uyarınca yapılan enflasyon düzeltmesi yalnız bilanço düzeltmesi zorunluluğu getirmektedir. Bilanço düzeltimi sonucu oluşan farklar gelir tablosunda faaliyet giderleri arasında enflasyon düzeltme kar / zararı kaleminde tek tutar olarak yer almaktadır. Bu tutarın içerisinde gelir tablosu kalemlerinden kaynaklanan enflasyon farkları da yer almaktadır.

Gelir tablosunun ayrıca enflasyon düzeltmesi yapılmadan elde edilen bu analiz sonucu, enflasyon düzeltmesiz gelir tablosu analiz sonuçları ile karşılaştırıldığında, net satışlar ile S.M.M. dikey yüzdelerinin aynı oranlarda kaldığı görülmektedir. Anlamli yorum yapabilmek için enflasyon ortamında, mali analiz açısından hem gelir tablosu hem de bilançonun birlikte enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. Aynı işletme, aynı döneme ait gelir tablosunu da enflasyon düzeltmesine tabi tutmuştur.

Düzeltilme İşlemleri sonucunda Oluşan Gelir Tablosu

	Milyar TL	Dikey %
NET SATIŞLAR	1.0001.200	100
S.M.M. (-)	652.462	65.17
BRÜT SATIŞ KARI	348.738	34.83
FAALİYET GİDERLERİ (-)	14.887	1.49
FAALİYET KARI	333.851	33.34
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	74.554	7.45
DÖNEM KARI	259.297	25.89
NET PARASAL POZİSYON ZARARI	1.697	0.17
DÜZELTİLMİŞ DÖNEM KARI	257.600	25.72

Gelir tablosunu enflasyon düzeltmesine tabi tuttuğumuzda dönem karının net satışların % 25.72'si oranında gerçekleştiği görülmektedir. Dolayısıyla enflasyon düzeltmesiz gelir tablosu üzerinden yapılan dikey analizdeki dönem karı % 25.94

iken düzeltilmiş dönem karı % 25.72 olarak hesaplanmıştır. S.M.M. enflasyon düzeltilmesiz gelir tablosunda % 34.88 iken enflasyon düzeltmesi yapılmış gelir tablosunda % 34.83 olarak hesaplanmıştır. Mali analizde anlamlı yorum yapabilmek için enflasyon düzeltmesi yapılmış gelir tablosu üzerinde analiz yapılması gerekmektedir.

1.10.2. Eğilim Yüzdeleri Yöntemi

Bu yöntem mali tablolarda yer alan kalemlerin zaman içinde gösterdikleri eğilimlerin saptanması ve incelenmesi esasına dayanır. Uzun dönemli incelemeye gerek duyulduğunda veya sadece bazı ilişkileri ortaya koyacak kalemlerin incelenmesi istenildiğinde bu yöntem kullanılır. Bu yöntemin uygulamasında dikkate alınması gereken en önemli etken fiyatlar genel seviyesindeki değişikliklerin mali tablolar üzerindeki etkileridir. Bu etkileri gidermeden yapılacak analiz sonucunda, farklı satın alma gücüne sahip mali tabloların, eğilim yüzdelerinin yorumu yanıltıcı sonuçlar verebilirler. Ülkemizdeki enflasyon muhasebesi uygulamaları oldukça yeni olduğundan, bu yöntem ile yapılan analiz anlamlı sonuçlar vermeye yeterli olmaz.

1.10.3. Oranlar (Rasyolar)

Oran yöntemi ile analiz mali tablolarda yer alan ve aralarında anlamlı bağlantı kurulabilen kalemler arasındaki ilişkilerin bu kalemlerin yüzdesi veya katı olarak belirlenmesi ve bunların olması gereken yüzde ve katsayılar ile denetlenmesi esasına dayanır. İşletme içinde hesaplanan oranların işletmenin geçmiş dönemlerinde hesaplanan oranlarla veya deneyler sonucu bulunan genel kabul görmüş ölçülerle ya da işletmenin içinde bulunduğu endüstri kolu için geliştirilen oranlarla karşılaştırılması ve değerlendirilmesi gerekir. Analizde kullanılan başlıca oranlar ve enflasyonun bu oranlara etkisi aşağıda açıklanmıştır.

1.10.4. Likidite Oranları

Bu oranlar işletmenin kısa vadeli yabancı kaynaklarını geri ödeyebilme gücünü ve işletme sermayesinin yeterliliğini tespit etmek için kullanılır. Likidite rasyolarında temel olarak dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar oranlanmaktadır. Bilançoda yer alan kısa vadeli yabancı kaynaklar enflasyon

muhasabesi açısından parasal kıymet olarak tanımlanmakta ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaktadır. Dönen varlıklar ise parasal ve parasal olmayan kıymetlerden oluşmaktadır. Kasa, banka, ticari alacaklar gibi dönen varlık kalemleri parasal kıymet niteliğinde olduğundan enflasyon ortamında nominal değerleri aynı kalmakta ancak satın alma gücü kayıplarına neden olmaktadır. Stoklar menkul kıymetler gibi dönen varlık kalemleri ise enflasyon ortamında değerlerini korumaktadırlar. Yani parasal olmayan kıymet olarak enflasyon düzeltmesi işlerine tabidirler. Likidite oranlarının hesaplanmasında da bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olması gerekmektedir. Örneğin enflasyon ortamındaki bir işletmenin cari oranının aşağıdaki şekilde hesaplandığını varsayalım.

Cari Oran = Dönen varlıklar / Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Cari Oran = 30.000.000 TL / 22.000.000 TL = 1.36

Bu oranın ülkemiz koşullarında 1.5 olması durumunda likiditenin yeterli olduğu kabul edilmektedir. Örnek işletmenin likiditesinin yetersiz olduğu görülmektedir. Ancak enflasyonist ortamda hesaplanan bu oran yanıltıcı olabilir. Dönen varlıklar içerisinde yer alan stoklar ve menkul kıymetlerin, enflasyon düzeltmesi yapılarak yeni değerlerinin dönen varlıklar içerisinde yer alması gerekmektedir. Enflasyon düzeltilmesi sonucu stoklardaki ve menkul kıymetlerdeki enflasyon farkının eklenmesi ile dönen varlık tutarının 33.000.000 TL olduğunu kabul edelim. Bu durumda cari oran (33.000.000 TL / 22.000.000 TL) = 1.5 olarak hesaplanır. Bu sonuç, işletmenin likidite yapısının yeterli olduğunu ortaya koymaktadır.

1.10.5. Mali Oranlar

Mali oranlar, bir işletmenin finansmanında yabancı kaynaklardan yararlanma derecesini ve borçların mali yapı içerisindeki yerlerini ve bu yapının sonuçlarını incelemede kullanılır. Mali oranlarda yabancı kaynakların özkaynaklar karşısındaki durumu ile duran varlıkların finansmanında kullanışları ele alınmaktadır. Mali oranlarda Kısa ve Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, Özkaynaklar, Aktif Toplamı, Maddi Duran Varlıkların tutarları kullanılmaktadır. Enflasyon ortamında Yabancı Kaynaklar (Türk lirası cinsinden borçlar) satın alma gücü kaybına uğradıklarından (parasal kıymet niteliğinde olduklarından) işletmenin borç ödeme gücünü

arttırmaktadırlar. Özkaynaklar ile Maddi Duran Varlıklar ise değerlerini korumaktırlar (parasal olmayan kıymetler).

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesi yapılarak yeni değerlerinin bilançoya dahil edilmesi gerekmektedir. Düzeltilmiş bilanço tutarları ile yapılacak analiz sonuçları, işletmenin mali durumu hakkında daha anlamlı bilgiler sunacaktır. Örneğin işletmenin finansal kaldıraç oranı aşağıdaki gibidir :

Finansal Kaldıraç Oranı = Yabancı Kaynaklar / Aktif Toplamı

Finansal Kaldıraç Oranı = 70.000.000 TL / 100.000.000 TL = 0.70

Bu oranın % 50'yi geçmemesi gerekir. Ülkemizde bu oranın % 60'a kadar yükselmesi normal kabul edilir. Örnek işletmenin finansal kaldıraç oranı kabul edilebilir sınırın üzerindedir. Bu işletme bilançosunu enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş ve parasal olmayan kıymet niteliğindeki aktif kalemlerini (stoklar, menkul kıymetler, duran varlıklar gibi) düzelterek yeni tutarları bilançoya dahil etmiştir.

Yabancı kaynaklar ise parasal kıymet niteliğinde olduğundan aynı tutarlarda kalmıştır. Düzeltilmiş aktif toplamı 120.000.000 TL'dir. Yeni durumdaki Finansal Kaldıraç Oranı (70.000.000 TL / 120.000.000 TL) = 0.58 olarak hesaplanmış olup, kabul edilebilir düzeydedir.

1.10.6. Faaliyet Oranları

İşletmenin çalışma durumunun analizinde, işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkların etkinlik düzeyinin ölçümünde faaliyet oranları kullanılmaktadır. Faaliyet oranları arasında stok devir hızı, alacak devir hızı, alacakların ortalama tahsil süresi, çalışma sermayesi devir hızı, maddi duran varlık devir hızı, aktif devir hızı, borçların devir hızı ve özkaynak devir hızı rasyoları yer almaktadır. Stok devir hızının ölçümünde işletmenin mali tablolarının (bilanço ve gelir tablosu) enflasyon düzeltmesine tabi tutulması önemlidir. Bilançoda yer alan stokların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamış olması durumunda veya yalnızca bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olması (5024 sayılı kanuna göre yapılan enflasyon düzeltmesinde gelir tablosu enflasyon düzeltmesi dışında bırakılmıştır). Durumunda stok devir hızı olduğundan düşük değerde olacaktır. Bu sonuç, stokların stokta bekleme süresinin yüksek çıkmasına neden olacaktır. Aynı şekilde yalnızca bilançonun düzeltmeye tabi tutulmuş olması durumunda alacak devir hızı, borçların

devir hızı ve özkaynak devir hızı olduğundan düşük çıkarak yanıltıcı yorumlara neden olacaktır.

1.10.7. Karlılık Oranları

İşletmenin emrine verilen öz ve yabancı kaynakların verimliliğini ölçmede kullanılan oranlar, karlılık oranları oluşturmaktadır. Karlılık oranları, bir işletmenin faaliyetleri sonucunda ölçülü ve yeterli kar sağlayıp sağlamadığını ölçmekte kullanılır. Bu oranlar temel olarak, işletmenin net karı, brüt satış karı, faaliyet karı ile özkaynaklar, aktif toplamı, kaynaklar, net satışlar arasındaki ilişkileri incelemektedir. Karlılık oranlarını hesaplamadan önce bilanço ve gelir tablosunun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. Aksi durumda hesaplanacak oranlar olduğundan küçük veya büyük çıkarak yanıltıcı yorumlara neden olabilecektir. Örneğin, işletmenin net karının 100.000.000 TL ve ortalama özkaynaklarının 2.000.000.000 TL olduğunu varsayalım. Bu veriler ile işletmenin özkarlılık oranını hesapladığında,

Özkaynak Karlılık Oranı = Net kar / Ortalama özkaynaklar = 100.000.000 TL / 2.000.000.000 TL = % 5 olmaktadır.

Enflasyon düzeltmesi sonucunda net karın 80.000.000 TL ve özkaynakların 2.100.000.000 TL olduğu belirlenmiştir. Bu durumda özkaynak karlılığı (80.000.000 TL / 2.100.000.000 TL =) % 3.8 olacaktır. Bu örnekte de görüldüğü gibi enflasyon düzeltmesi yapılmaması durumunda hesaplanan özkaynak karlılığı daha büyük hesaplanmıştır. Bu karlılık oranı, mali tablo kullanıcılarının yanlış kararlar almasına neden olabilecektir. Enflasyon düzeltmesi sonucunda özkaynakların değerinin ölçülmesi halinde hesaplanan karlılık oranı olması gerekenden daha küçük çıkabilecektir.

İşletmelerin mali yapısının ve faaliyet sonuçlarının göstergesi olan mali tablolar çeşitli amaçlar ile işletme ile ilgili kişi ya da kurumlar tarafından kullanılmaktadır.

Mali tablolardaki verilerin önemini ve anlamını saptamak için analiz çalışması yapılması gerekmektedir.¹¹⁰ Mali tablo analizi, bir işletmenin varlık ve sermaye durumu ile işletme sonuçlarının değerlendirilmesi, işletmenin dönemler arasındaki gelişme seyrinin incelenmesi, işletmenin içinde bulunduğu iş kolundaki yerinin ve durumunun saptanması, işletme faaliyet sonuçlarının ülke ekonomisi açısından incelenmesi, işletmenin kredibilitésinin ölçülmesi, yeni yatırım kararları alınması amaçları için yapılabilir

¹¹⁰GÖKÇEN, Gürbüz, “Enflasyon Mali Tablolar Analizine Etkileri”, Yayılım Yayıncılık, Yayın No:111, İstanbul, 2004, S.69, s.24

İKİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ VE ENFLASYON ETKİSİNİ GİDERİCİ UYGULAMALAR

2. ENFLASYON MUHASEBESİ KAVRAMI

Bilindiği üzere, çağdaş işletmecilik anlayışında modern işletmelerin ulaşmak istedikleri bir takım hedefler söz konusudur. İşletmelerin bu temel hedefe uygun şekilde yönetilmesi için de bütün yönetim kademelerince alınacak işletme kararlarının, enflasyonun bozucu etkilerinden arındırılmış reel verilere dayanması zorunludur.

Fiyatlar genel düzeyindeki yükselişler karşısında mali tabloların düzeltilmesi gerekliliği şöyle sıralanabilir.¹¹¹

- a- İşletmenin varlık yapısını gerçek tutarı yansıtacak biçimde göstermek,
- b- İşletmede kullanılan öz sermayeyi gerçek tutarına ulaştırmak,
- c- Fiktif kâr ile reel kârın birbirinden ayırt edilmesini sağlamak,
- d- Amortismanın düzeltilmesiyle, duran varlıkların yenilenebilmesi için gerekli fonu yaratmak ve işletmenin üretim gücünü korumak,
- e- Mali tabloların özellikle dönemler arası ve işletmeler arası karşılaştırılmasını anlamlı ve tutarlı kılmak,
- f- Mali tabloların gerçeğe yakın analiz sonuçlarını hesaplamak, düzeltmeden önceki sonuçlarla sapmaları bulmak ve sağlıklı yorumda bulunmak.

Enflasyon dönemlerinde, işletme yöneticilerine gerçek veriler sağlanabilmesi için bir yandan normal, alışlagelmiş yöntemlerle elde edilmiş yetersiz, yanlış verilerin düzeltilmesine; diğer yandan da, enflasyon dönemlerine mahsus, özel nitelikteki bazı yönetim tedbirlerinin kabul ve uygulamasına gerek vardır.¹¹² Bu durum aynı zamanda vergi hukuku açısından vergiye tabi gelirin özelliklerinden biri olan “gelirin gerçek oluşu” ilkesinin de doğal bir sonucudur.

¹¹¹ BEKTÖRE, Sabri, Ferruh, ÇÖMLEKÇİ, **Mali Tablolar Analizi**, Eskişehir, Birlik Ofset Yayıncılık, 1995, s. 266

¹¹² FERMAN, Cumhur, “Enflasyon ve İşletme Yönetimi” , **Sevk ve İdare Dergisi**, S.84, Ağustos 1975, s.63

Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini gidermek amacıyla önerilen yöntemler, “kısmi düzeltme yöntemleri” ve “genel düzeltme yöntemleri” olmak üzere iki ana başlık altında toplanabilir.

Kısmi düzeltme yöntemleri, mali tablolardaki bir ya da bir grup bilanço kaleminin düzeltilmesine yönelik bazı tedbirlerdir. Ekonomide para istikrarı korunduğu, ancak nispi fiyat değişimleri işletme bünyesinde olumsuz etkiler meydana getirdiği dönemlerde, klasik muhasebe ilkeleri terk edilmeyerek, sadece, aksayan yönlerini, alınacak kısmi tedbirlerle gidermek amaçlanmıştır. Bu yöntem, geleneksel muhasebe uygulamasına ters düşmeyen, ancak enflasyonun tüm etkilerini giderme ve mali tabloları tamamen anlamlı hale getirme iddiası bulunmayan tedbirler olup, kısa süreli ve düşük oranlı enflasyon dönemlerinde uygulanabilir.

Genel düzeltme yöntemleri ise, enflasyonist dönemlerde paranın değerinin değiştiği ve bu değişimi dikkate almayan muhasebe ilkelerinin gerçeklerden uzaklaştığı, dolayısıyla söz konusu ilkelerinin de değişime tabi tutulması zorunlu olduğu ve bu nedenle daha köklü düzeltmeye başvurmayı gerektiğini savunan yöntemlerdir. Ancak genel düzeltme yöntemleri de kendi içinde iki ana başlık altında toplanabilir. Birincisi, mevcut muhasebe ilkeleri tamamen terk edilmeyip bunlara bazı düzeltme usulleri eklemek suretiyle mali tabloları ihtiyaca cevap verir hale getirmeyi öngören mutedil düzeltme yöntemleri; diğeri, mevcut yöntemleri tamamen terk ederek yerlerine yenilerini koymak isteyen radikal veya köklü düzeltme yöntemleridir.

Paranın değerinde önemli düşüşler meydana geldiği, fakat tamamen fonksiyonlarını yitirmediği durumlarda, geleneksel muhasebenin ilkelerini tamamen terk etmek yerine, bazı düzeltmeler yaparak, verilerin düzeltilmiş tablolarda cari değerleriyle yer almasını olanaklı hale getirmeyi hedefleyen mutedil düzeltme yöntemleri taraftarlarına göre, bu yöntem sayesinde hem mali tabloları anlamlı ve ihtiyacı karşılayacak hale sokmak hem de vergilenecek geliri gerçek gelire yaklaştırmak mümkün olacaktır.

Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini gidermek amacıyla köklü tedbirler alınmasını ileri sürenler, klasik muhasebenin dayandığı maliyet esasının tamamen terk edilerek, cari maliyetlerin esas alınması gerektiğini ifade etmektedirler. Bu görüşe göre, fiyatların çok hızlı yükseldiği dönemlerde muhasebe fonksiyonlarını

yerine getirmediği gibi, mali tablolarındaki değerler de gerçek tutarların çok gerisinde kalmaktadır. Bu nedenle, klasik muhasebenin maliyet değeriyle değerlendirilmesi yerine, ikame fiyatına göre yeniden değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu işlemde doğacak değer fazlalarının da pasifte açılacak özel bir hesaba kaydedilip, sadece, işletmenin üretim faaliyetlerinden doğan gerçek kâr ve zararını, kâr ve zarar hesabında izlenmesi gerektiğini savunmaktadırlar. Bu tür genel önlemler, palyatif önlemlere göre muhasebe belgelerini daha düzeltici daha anlamlı hale getiren önlemlerdir. Burada her iki alternatif önlemden birini seçme, kuşkusuz bir tercih sorunudur.

2.1. ENFLASYON MUHASEBESİ

Genellikle, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişimlerinin etkisini gösteren muhasebe sistemleri olarak tanımlanan ¹¹³enflasyon muhasebesi, geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlık ve borçları üzerinde fiyat değişimlerinin etkisini gösteren ¹¹⁴ ve gerekli önlemleri alarak işletme değerlerinin gerçeği göstermesine imkan veren muhasebe sistemleridir . ¹¹⁵

Kuşkusuz enflasyon muhasebesi kavramı, maliyet muhasebesi, banka, vergi muhasebesi vs uzmanlık muhasebelerinde olduğu gibi özel ihtisas gerektiren işletme türleri ile muhasebe konuları için uygulanacak yöntemleri değil, genel muhasebenin dayandığı temel ilkelerden biri olan parayla ölçülme kavramının enflasyon nedeniyle işlevini yitirmesi sonucu bu işlevin yeniden tesisine yönelik bir çözümlemeyi ifade eder. Dolayısıyla, enflasyon muhasebesi, bir uzmanlık muhasebesi değil, genel muhasebenin bazı durumlarda ortaya çıkan yetersizliklerinin giderilmesine yönelik tedbirleridir.¹¹⁶ Ayrıca, enflasyon muhasebesi ne enflasyonu önleme aracı ne de enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini tamamen giderme aracıdır. Enflasyon muhasebesi, sadece, enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerini giderecek

¹¹³ KIZIL, Ahmet, “Enflasyon Muhasebesi”, **Muhasebe Enstitü Dergisi**, Yıl:3, S.7 , Şubat-1977-I, s.23

¹¹⁴ HACIRUSTEMOĞLU, Rüstem, “Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.143, Temmuz 1993, s.51

¹¹⁵ AKDOĞAN, Nalan, “**Enflasyon Muhasebesi**”, Ankara:M.B.M.Y. Okulu Yayınları, No:1, 1980, s.34

¹¹⁶ ARSLAN, Erdoğan, “Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz?” , **Yaklaşım Dergisi**, S.52, Nisan 1997,s.9

şekilde bilgilerin ortaya çıkmasına ve dolayısıyla işletme yönetiminin bu konuda bilgilendirilmesine ve doğru kararlar almasına yardımcı olan bir araçtır.

2.1.1. Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri

Geleneksel muhasebenin enflasyonist dönemlerde yetersiz kalması üzerine, çeşitli enflasyon muhasebesi yöntemleri önerilmiştir. Bunlar, nispi ve genel fiyat hareketlerinin ayrı ayrı ya da birlikte dikkate alınmasına göre üç ana gruba ayrılmaktadır.¹¹⁷

2.1.1.1. Genel Fiyatlar Düzeyi Muhasebesi

Enflasyonun varlığını kabul eden bu yöntemde, paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareketle, genel fiyat endeksi (TEFE, TÜFE veya Milli Gelir Fiyat Deflatörü) yardımıyla, farklı para birimiyle ifade edilen ve finansal tablolarda yer alan değerler aynı para birimiyle ifade edilmeye çalışılır.¹¹⁸ Başka bir deyişle, finansal raporların bugünkü para değerine göre ayarlanması ve hesapların bugünkü para birimine göre belirtilmesini esas alan bir yöntemdir.¹¹⁹ Böylece, genel fiyat düzeyi muhasebesi, finansal tabloların homojenliği sağlanması, sermayenin satın alma gücü cinsinden korunması ve enflasyon dolayısıyla elde edilen enflasyon kazancının finansal tablolarda yer almasını mümkün kıldığı¹²⁰ gibi, geçmiş dönemlerdeki finansal tabloları sabit para birimiyle ifade edilmek suretiyle muhasebe bilgilerinin zaman süreci içinde karşılaştırılabilmesi imkanını vermektedir.¹²¹

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde, tarihi maliyetlerle değerlendirme ilkesinden hareketle işletmelerin enflasyona karşı satın alma gücünün korunması prensibini benimsediğinden, işletmeler, geleneksel tarihi maliyet sistemlerini muhafaza etmekte ve hesaplarını tarihi maliyet temeline göre hazırlamaktadırlar.¹²² Tarihi maliyetlerden

¹¹⁷ UMAN, Nuri, “**Enflasyon Muhasebesi**”, Fiyatlar Genel Düzeyi Muhasebesi , B.Ü Yayınları, İstanbul 1979, s.130

¹¹⁸ UMAN, Nuri, **a.g.e.**, s.130

¹¹⁹ AKDOĞAN, Nalan, **Enflasyon Muhasebesi, a.g.e.** , s.89

¹²⁰ UMAN, Nuri, **Yeniden Değerleme (Teori-Uygulama)**, İstanbul Çağlayan Kitabevi, 1983, s.15

¹²¹ PIERSON, Graham, “Three Kinds of Adjustments For Price Changes”, **Accounting Review**, Oct. 1966, s.729-730

¹²² MORELL, J., A., RAYMOND, **Inflation and Business Management**, London: Economic for Caters Publications Ltd. 1975, s.68

cari değerlere bazı endeksler yardımıyla geçiş sağlanmaktadır.¹²³ Bu yöntem, paranın genel satın alma gücündeki değişmelerin etkilerini ölçmeye yönelik olduğu için, işletmenin faaliyette bulunduğu belirli bir sektörü dikkate almaksızın genel fiyat endeksinin tarihi maliyet tablolarını düzeltmek için kullanılmaktadır.¹²⁴

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde ;

Uygulamaya dönem başı ve dönem sonu bilançoları ile gelir tablosunun ele alınmasıyla başlanır,

Bilanço kalemleri parasal ve parasal olmayan kalemler olarak ayrılır,

Parasal değerler olduğu gibi bırakılıp parasal olmayan değerlerin değişimleri saptanır,

Dönem başı bilançosu düzeltme katsayısı ile değerlendirilir,

Dönem sonundaki parasal kazanç ve kayıp bulunur,

Gelir tablosuna geçilir ve bu tablo düzeltme katsayısı ile değerlendirilir,

Parasal kazanç ve kayıp ile değerlendirilmiş dönem kârı, dönem sonu öz sermayenin değerlendirilmesinde kullanılır.

Satılan malın maliyeti ve amortisman giderleri gibi varlıkların ortalama cari maliyetleri esas alınarak hesaplanır.

2.1.1.2. Cari Değer (İkame Maliyeti) Muhasebesi

Enflasyonda sadece mutlak fiyat seviyesi değil, aynı zamanda nispi fiyatlar üzerinde de etkili olduğu yadsınmaz bir gerçektir. Her ne kadar enflasyon bir ortalama olarak ifade edilmekte ise de, her çeşit mal ve hizmetlerin değeri ortalamaya eşit olarak değişmemekte,¹²⁵ başka bir deyişle enflasyonda genel fiyatlar seviyesi yükselmekle beraber, bu yükseliş tüm mal ve hizmetler için aynı anda ve aynı oranda olmamaktadır. Bir zaman dilimi içinde bazı malların fiyatları daha fazla, bazı malların fiyatları daha az yükselirken, bazı malların fiyatlarındaki yükselme ise gecikerek ortaya çıkmaktadır.¹²⁶ İşte, işletmeler üzerinde nispi fiyat hareketlerinin

¹²³ KIZIL, Ahmet, **a.g.e.** , s.25

¹²⁴ STICKLER, A., C., HUTCHING, **General Price Level Accounting Described and III Strated**, Canada: The Canadian Institute of Chartered Accountants Price Waterhouses Co. 1975, s.3

¹²⁵ HATİBOĞLU, Zeyyad, **“Enflasyon ve İşletmede Kullanılan Değer Ölçüleri”**, Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri Semineri, İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enflasyon Yayınları No:6, 1974, s.9

¹²⁶ ŞAHİN, Hüseyin, **“İktisada Giriş”** , 5.b Ezgi Kitabevi, Bursa,1997, s.473

etkisi bazı hallerde fiyatlar genel düzeyindeki değişmelerden daha fazla olması ve fiyatlar genel düzeyi muhasebesinin bu tip fiyat hareketlerini tam olarak dikkate almaması nedeniyle, bazı yazarlar değerleme esası olarak, “yerine koyma maliyeti ya da cari değerin (Current Value)” esas alması gerektiğini ileri sürmektedirler.¹²⁷

Özel fiyat değişmelerini finansal tablolara yansıtan muhasebe¹²⁸ olarak tanımlanan cari değer muhasebesi yönteminde, finansal tablolarda yer alan varlıklar ve kaynakları yerine koymak için gerekli olan cari maliyet ile gösterildiğinden dolayı genel fiyat düzeyi muhasebesinden farklıdır. Belirli bir varlığın cari yerine koyma maliyeti genel fiyat düzeyinden farklı olarak artabilmekte veya azalabilmektedir. Bu nedenle ikâme maliyeti muhasebesi, genel fiyat seviyesindeki değişmelerin aksine belirli bir fiyattaki değişmelerin etkisini göstermektedir.¹²⁹

Cari değer muhasebesinde üretim gücünün korunması, varlıkların değerlemesi esas alınmakta ve ikâme maliyetinin saptanması önemli rol oynamaktadır.¹³⁰ Cari değer esasına dayalı değerlemede, stoklar ve maddi sabit varlıkların gelecekte sunabilecekleri hizmet ya da hizmet edebilme kapasitesini karşılayabilecek bir başka varlık alındığında katlanılacak cari maliyet esas alınmaktadır. Burada söz konusu cari maliyet, varlığın yerine yenisinin alındığı dönemdeki ikâme maliyeti olmayıp, içinde bulunulan dönemin cari piyasa fiyatıdır.¹³¹ Dolayısıyla, kâr kavramı da, işletmenin varlıklarını ikâme edecek seviyenin ötesinde gelir sağladığı takdirde geçerli olmaktadır.¹³²

Cari değer muhasebesinde, cari girdi fiyatları ile cari çıktı fiyatlarını göz önüne alınarak gelir ve giderlerin daha gerçekçi bir biçimde eşleştirilmesini sağlamaktadır Gelirler, cari fiyatlarla yapılan satışlardan doğmakta, bu gelirlere karşılık gelen giderler de kullanılan mal ve hizmetlerin cari fiyatları ile ölçülmektedir. Cari maliyetlerin cari gelirlerle eşleştirilmesi sürekli tekrarlanıcı

¹²⁷ UMAN, Nuri.,**a.g.e.** , s.20

¹²⁸ DOĞAN, Zeki, “Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Yok Edecek bir Muhasebe Modeli” , İkame Maliyeti (Cari Değer) Muhasebesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, S.165, Mayıs 1995, s.104

¹²⁹ MEIGS, F. R., W. B., MEIGS, **Accounting the Basis for Business Decisions**, New York, Mc.Graw-Hill Publications Co. 1990, s.817

¹³⁰ HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **a.g.m.**, s. 53-54

¹³¹ AKDOĞAN, Nalan, Nejat,TENKER, “**Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**”, 5.b ,Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul 1997, s.681

¹³² ARSLAN, Erdoğan, **a.g.m.**, s.17

mahiyetteki işletme faaliyetleri için gelişmiş bir ölçü temin etmektedir. Varlıkları elde tutmanın kazancı veya zararı, faaliyetlerden doğan kâr veya zarardan ayrı olarak değerlendirilmektedir. Elde varlık bulundurmanın kazancı veya zararı, bu varlıkların fiyatlarının değişmiş olduğu belirli dönemler için ayrı ayrı olarak belirlenebilmektedir.¹³³ Böylece, bu esasa göre hazırlanan finansal tablolar, işletme yöneticilerine fiyat saptama, sermaye yatırımları, büyüme ve saire konularda daha doğru kararlar almalarına yardımcı olmaktadır.¹³⁴

Cari maliyet muhasebesinin en önemli sakıncası cari değer ölçülmesindeki güçlüktür. Cari değer belirlenmesinde, resmi kuruluşlarca ilan edilen özel fiyat endeksleri, işletmenin kendi geçmiş deneyimlerinden yararlanarak geliştirdiği endeksler, satıcılardan elde edilen satış kataloglarındaki bilgiler, değerlendirme uzmanlarının yaptıkları takdirler v.b. gibi ölçü birimleri kullanılmaktadır.¹³⁵ Oysa, bu şekilde tespit edilen ölçekler subjektif bir nitelik taşımaktadır. Gerçekten, cari yerine koyma maliyetinin hesabı başlı başına bir problemdir. Bu da cari değer muhasebesinin etkisini kırmaktadır.¹³⁶ Ayrıca, bu yöntemde işletmeler tarafından cari maliyet tekdüzen olarak belirlenmediğinden, finansal tabloların mukayese edilebilirliği olanağı ortadan kalkmaktadır.¹³⁷

2.1.1.3. Genel Fiyat - İkame Maliyeti (Karma) Muhasebesi

Adından da anlaşıldığı gibi genel fiyat- ikâme maliyeti muhasebesi yöntemi, genel fiyat düzeyi muhasebesi ile ikâme maliyeti muhasebesinin uzlaştırılarak, böylece, genel ve nispi fiyat hareketlerinin tüm etkilerinin muhasebeye yansıtılması düşüncesinden kaynaklanan entegre bir yöntemdir. Bu yöntemin “en iyi enflasyon

¹³³ YUKSEL, Ahmet, “A.B.D’de Yerine Koyma (İkame) Maliyeti Muhasebesinin Tarihsel Gelişimi”, **Muhasebe Enstitü Dergisi**, Yıl:8, S.28, Mayıs 1982-II, s.15

¹³⁴ GRANOF, John, **Accounting For Managers And Investors**, New Jersey : Prentice - Hall Inc., 1983, s.451.

¹³⁵ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.136

¹³⁶ KIZIL, Ahmet, **a.g.m.**, s.25

¹³⁷ THOMSON, Grahame, “Inflation Accounting in a Theory of Calculation”, **Accounting Organisation And Society**, Vol: 12, Iss: 5, 1987, s.529- 532.

muhasebesi yöntemi”olduğunu savunan yazarlar olduğu gibi¹³⁸ aksi görüşte olanlar da¹³⁹ vardır.

Genel fiyat- ikâme maliyeti muhasebesi yönteminde, özel fiyat seviyesindeki değişmelere göre saptanmış söz konusu ikâme maliyeti muhasebesi kârını fiyatlar genel seviyesindeki değişmelere göre yeniden düzeltmektedir.¹⁴⁰ Böylece, yapılan bu işlem sonucunda fiktif kâr bertaraf edilerek gerçek ikâme maliyeti muhasebesi kârına erişilmektedir.

Karma yöntem, genel ve özel fiyat seviyesindeki değişmelerin etkilerini dikkate alarak kârın saptanmasını ve böylece enflasyonun tüm etkilerini finansal tablolara yansıtılması hedeflediğinden, diğer iki modele karşı teorik üstünlüğü sahiptir. Ancak, uygulamadaki zorluk ve teorik esaslardaki bazı eksikliklerden dolayı, şimdiye kadar uygulama alanına geçmiş değildir.¹⁴¹ Nihai olarak, enflasyonist dönemlerde paranın değeri sürekli değiştiği için fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yetersiz ölçümlemeye neden olup, ölçme sorunu yaratmaktadır. İkâme maliyeti muhasebesi ise, sadece, nispi fiyat değişiklikleri ele aldığında genel fiyat seviyesinde meydana gelen değişiklikleri yansıtılmamaktadır. Bu nedenle günümüzde görüş birliğine varılan bir metoda ulaşamamıştır. Ayrıca, enflasyon muhasebesi modelinin seçiminde enflasyonun tipi ve hızı, ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı rol oynamaktadır.¹⁴²

2.2. ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARI

Enflasyon muhasebesi ile ilgili ilk teoriler yirminci yüzyıl başında ileri sürülmüştür. İlk uygulamalar ise I. Dünya Savaşından sonra başta Almanya olmak üzere Avrupa’da olmuştur. II. Dünya Savaşı’ndan sonra bazı Avrupa ülkelerinde uygulanan enflasyon muhasebesi uzun süre Latin Amerika ülkelerinde

¹³⁸ STERLING, R.R., “Relevant Financial Reporting in age of price Changes”, **Journal of Accountancy**, February, , 1975; s. 42-52.

¹³⁹ SANDILANS, F., **Inflation Accounting, Report of the Inflation Accounting Committee**, London, 1975,s.120.

¹⁴⁰ YÜKSEL, Ahmet, **Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul: Literatür yayıncılık, 1997, s.132.

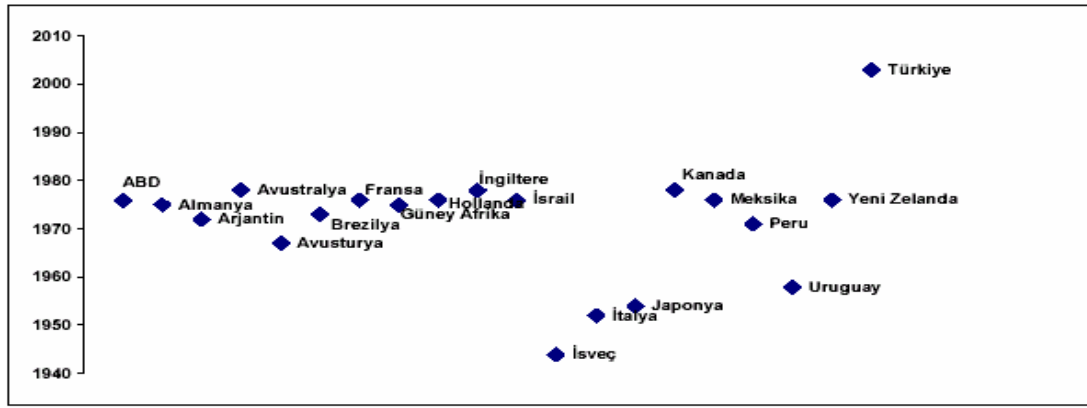
¹⁴¹ YÜKSEL, Ahmet, **Enflasyon Muhasebesi (Fiyat Artışlarının Finansal Tablolara Yansıtan Muhasebe Modelleri)**, İstanbul 1985; s.122.

¹⁴² YÜCE, Mehmet, **a.g.m**, s.18

uygulanmıştır.¹⁴³ Sonraki yıllarda 1973 petrol krizi ile batıda tekrar gündeme gelmiştir. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısı ile enflasyonun hızı seçilecek yöntemleri belirleyen faktörler olmakta ve bu konuda genel anlamda bir görüş birliği bulunmamaktadır.¹⁴⁴

Çeşitli ülkelerde enflasyon muhasebesi uygulamalarına geçiş yılları Grafik 1’de gösterilmiş ve bu konuda yaşanan gelişmeler aşağıda belirtilmiştir.

Şekil:1 Çeşitli Ülkeler ve Enflasyon Muhasebesine Uygulamasına Geçiş Yılları



Kaynak: ÇELİK, Aylin, Fiyatlar Seviyesindeki Değişimlerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması, T.C.M.B , Ankara, 2003,s.34

Almanya’daki enflasyon muhasebesi ile ilgili çalışmalar 1924 yılında başlamıştır. Alman para sistemi I. Dünya Savaşı’nın etkileri sonucunda 1923 yılı sonunda çökmüş ve bu da ülke ekonomisini zor duruma düşürmüştür. Almanya’da fiyat istikrarı sağlandıktan sonraki dönemlerde ise düşük enflasyon sebebiyle enflasyon muhasebesine fazla ilgi gösterilmemiştir. Yine de 1975 yılında duran varlıkların ve stokların yenileme maliyetlerine göre değerlendirilmesi konusunda açıklamalar getirilmiştir. Başlangıçta fiyatlar genel seviyesi yöntemi kullanılırken daha sonra ikame maliyeti muhasebesi uygulanmıştır. İkame maliyetlerinin hesaplanmasında cari piyasa fiyatları ya da özel fiyat endeksleri kullanılmıştır. Ancak sabit varlıkların ikame maliyetlerinin saptanmasında Federal İstatistik Bürosu

¹⁴³ REID, Walter, MYDDELTON, D.R., *The Meaning of Company Account*, England 200, s.124

¹⁴⁴ YÜKSEL, Ahmet, *Enflasyon Muhasebesi, a.g.e.*, s.123

tarafından düzenlenen resmi endeksler kullanılmıştır.¹⁴⁵ Son olarak 17 Ekim 2002 tarihinde Almanya Muhasebe Standartları Kurulu (AMSK) bir taslak yayınlamıştır. Bu taslak yeni Almanya Muhasebe Standartlarının oluşması amacıyla hazırlanmış olmakta, ancak resmi anlamda standart niteliğinde olmadığı için bağlayıcılığı bulunmamaktadır. AMSK bu taslağa ek olarak UMS 21'deki kavramları ve bunun yanı sıra yüksek enflasyon ekonomilerinde finansal raporlamayı içeren E-GAS 18 numaralı taslağı yayınlamıştır. E-GAS 18 mali tablolarda yüksek enflasyonun etkilerini giderme konusunda UMS 29'da belirtilen yöntem dışındaki yöntemlere de yer vermektedir.

Avusturya II. Dünya Savaşı sonrasında parasında meydana gelen değer kaybı sebebiyle 1954 yılında yeniden değerlendirme koşulları belirlemiştir. Sabit varlıklar, stoklar ve alacaklar değerlemeye tabi tutulmuş ancak uygulamada zorunluluk getirilmemiş ve 1967 yılında ikame maliyeti muhasebesi uygulanmasına geçilmiş ve uygulamada perakende fiyat endeksi kullanılmıştır.¹⁴⁶

Belçika'daki uygulamalar sadece ekonomik ömrü sınırlı olan sabit varlıklar ve stoklar üzerinde yapılmış ve bunlar için de özel fiyat endeksleri kullanılarak ikame maliyeti muhasebesi uygulanmıştır.¹⁴⁷

Danimarka'da fiyat değişmelerinin sadece sabit varlıklara yansıtıldığı uygulamalar yer almış ve ikame maliyeti esasları kullanılmıştır. Ayrıca stoklar da düzeltme kapsamına alınmış ve stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile düzeltilmiştir.¹⁴⁸

Fransa'da da enflasyon muhasebesi ile ilgili çalışmalar 1930 yılında sadece sabit varlıkların düzeltilmesine yönelik uygulama ile başlamış ve daha sonra genel fiyat düzeyi muhasebesi seçilmiştir. İlk uygulamalarda zorunluluk getirilmemiş ancak 1959 yılında son üç yıllık satış ortalamaları belirlenen tutarlardan yüksek olan şirketler için zorunlu hale getirilmiştir. Ancak düzeltmeler tüm mali tablo kalemlerini içermemiş ve toptan eşya fiyatları endeksi kullanılmıştır. 1976 yılında yayınlanan bir

¹⁴⁵ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.159

¹⁴⁶ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.161

¹⁴⁷ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.161

¹⁴⁸ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.162

raporla tarihi maliyetlerle yayınlanan raporlara ek olarak geleneksel fiyatlara göre ayarlanmış maliyetlerle raporlar yayınlanabileceği belirtilmiştir.¹⁴⁹

Hollanda'da 1930 yılında Philips firması yenileme maliyeti muhasebesi uygulamasına başlamıştır. Ancak ülke genelindeki firmalarda 1976 yılında yayınlanan bir bildiri ile cari değer esasına göre mali raporlama yapılması ve fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmiş bazı mali tablo bilgilerinin ek olarak belirtilmesi öngörülmüştür. Hollanda'da uygulanmış olan yöntem karma muhasebe modeline yakın bir yöntemdir.¹⁵⁰

İngiltere'de çalışmalar 1950'li yıllarında başlamıştır ancak 1968 yılına kadar uygulamaya geçilmemiştir. 1968 yılında perakende fiyat endekslerinin kullanıldığı fiyatlar genel seviyesi modeli önerilmiş ancak uygulanmamıştır. Bu endeksin önerilmesinin sebebi olarak dönemin diğer endekslerine kıyasla düzenli aylık veriler halinde sunulması ve devamlı gözden geçirilmesidir. Enflasyon muhasebesi uygulaması ilk olarak 1973 yılında ED.8 (Exposure Draft- 8) adındaki raporla başlamıştır. Bu raporla genel fiyat düzeyi muhasebesi önerilmiş ve düzeltilmiş maliyetlerin tarihi maliyetlere ek olarak sunulması öngörülmüştür. Ancak 1975 yılında Enflasyon Muhasebesi Komitesi tarafından yayınlanan Sandilands raporu ile cari değer muhasebesine geçilmiştir. Bu uygulamada özel fiyat endekslerinin kullanılması sebebiyle Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından yıllık olarak 'Cari Değer Muhasebesi için Özel Fiyat Endeksleri' başlıklı kitap yayınlanmıştır. Bu yayında sektörlere ait fiyat endeksleri ve sabit varlıklara ait özel fiyat endeksleri yer almış ve aylık eklerle güncelleme yapılmıştır.¹⁵¹ Bu önerinin muhasebe standartları içerisinde yer alması için kurulan komite tarafından 1976 yılında Morphet raporu yayınlanmıştır. 1977 yılında yayınlanan Hyde raporu ile cari maliyet muhasebesi ilkelerinin sadece gelir tablosuna uygulanması öngörülmüş ve 1978 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu yöntemlerin hiçbirisinin uygulaması zorunlu tutulmamıştır. Uygulamaya 1980 yılında geçilmiş ve ikame maliyeti muhasebesi yöntemi 1980-1988 yılları arasında uygulanmış ve Nisan 1988 tarihinde

¹⁴⁹ AKDOĞAN, Nalan, "Enflasyon Muhasebesi Kuramsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması", 2.B, Gazi Kitabevi, Ankara 2004, s.256

¹⁵⁰ AKDOĞAN, Nalan, a.g.e., s.258

¹⁵¹ HOLMES, Geoffrey, Alan, SUGDEN, *Interpreting Company Reports and Accounts*, England 1999, s.266

uygulamadan kaldırılmıştır. İngiltere’deki uygulamada bankalar endeks olarak TEFE kullanmışlardır.¹⁵²

İrlanda’daki uygulamalarda geçinme endeksi kullanılmıştır.

İsveç’te 1944 yılında başlayan uygulamalarda özel fiyat endeksleri kullanılarak ikame maliyet muhasebesi esasları ile sabit varlıklar düzeltilmiştir.¹⁵³

İtalya’da da 1952 yılında başlayan uygulamalarda sabit varlıklar endeksle, diğer varlıklar da en düşük cari piyasa fiyatı dikkate alınarak düzeltilmiştir.¹⁵⁴

Amerika Birleşik Devletleri (ABD)’de enflasyon muhasebesi çalışmaları 1930 yıllarında başlamıştır. Haziran 1969 tarihinde Muhasebe Prensipleri Kurulu tarafından yayınlanan 3 no’lu bildiri ile genel fiyat düzeyi gelişmelerine göre düzeltilmiş mali raporların tarihi maliyetlere ek raporlar olarak sunulması öngörülmüş ve bu konuda bilgi verilmiştir. Ancak bu yöntemin uygulaması zorunlu tutulmamış ve dolayısıyla az sayıdaki işletme tarafından uygulanmıştır. Aralık 1974 tarihinde Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) genel fiyat düzeyi muhasebesini önermiş ve 1 Ocak 1976 tarihinden itibaren uygulanmasını öngörmüştür.¹⁵⁵ 1976 yılında Amerikan Sermaye Kurulu (SEC) tarafından yayınlanan Muhasebe Serileri No.190 (Accounting Series Release - ASR No.190) ile halka açık şirketlerden yatırımları ağırlıklı olarak stoklar ve maddi duran varlık kalemleri üzerine olanlarının mali tablolarının yanı sıra yenileme maliyeti esasına göre ek bilgi yayınlamaları gerektiği belirtilmiştir. Eylül 1979 tarihinde FASB tarafından yayınlanan “Finansal Raporlama ve Fiyatlardaki Değişmeler” isimli 33 No’lu Tebliğ ile uygulamaya yenilikler getirilmiş ve halka açık büyük ölçekli firmaların tarihi maliyetlere göre hazırlanmış mali tablolarıyla birlikte cari maliyet esasına göre hazırlanmış mali tablolarını da yayınlamaları istenmiştir. Bu işletmeler için uygulama 25 Aralık 1979 tarihi ve sonrası için geçerli sayılmıştır.¹⁵⁶ Bu Tebliğ’in uygulamaya geçilmesi SEC, ASR No.190’ı uygulama dışı bırakmıştır. FASB’nin daha sonra 1984 yılında yayınladığı 82 no’lu Tebliğ 33 no’lu Tebliğ’deki enflasyon muhasebesi uygulamalarını azaltan değişiklikler getirmiş ve söz konusu

¹⁵² AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.254

¹⁵³ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.153

¹⁵⁴ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.154

¹⁵⁵ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.259

¹⁵⁶ Pricewater house coopers. “Understanding IAS29:financial Reporting, Hyper İnflationary Economies” , <http://www.pwcglobal.com/extwep/carprepnsf/docid/> , 20 Haziran 2004, s.2

Tebliğ'i uygulama dışı bırakmıştır.¹⁵⁷ En son olarak FASB tarafından 1986 yılında yayınlanan 89 no'lu Tebliğ enflasyon muhasebesi uygulama zorunluluğunu tamamen kaldırarak, işletmelerin fiyat değişmelerinin mali tablolara etkilerini tamamlayıcı bilgi olarak yayınlatabileceklerini belirtmiş ve bu Tebliğ'in 2 Aralık 1986 tarihinden sonra yayınlanan mali tablolar için geçerli olduğunu belirtmiştir.¹⁵⁸

Avustralya'daki muhasebe uygulamaları İngiltere'deki uygulamaları yakından izlemektedir. Bu kapsamda 1974 yılında İngiltere'deki gelişmelere paralel olarak genel fiyat düzeyi muhasebesi önerilmiş ancak uygulamada destek görmemiştir.¹⁵⁹ Bu sebeple 01 Ocak 1975 tarihinde cari değer muhasebesi önerilmiş ve benimsenmiştir. Bu gelişmeler sonucunda 1976 yılında cari değer muhasebesi standartları yayınlanmış ve 1978 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.¹⁶⁰

Japonya'da 1954 yılına kadar isteğe bağlı olan uygulamalar aynı yılda sabit varlıkların düzeltilmesinde zorunlu hale getirilmiştir. Düzeltmelerde farklı endeksler kullanılmıştır. Amortismanına tabi varlıklar için toptan eşya fiyatları endeksi, arsalar için arazi endeksi ve diğer kalemler için tüketici fiyatları endeksi kullanılmıştır.¹⁶¹

Kanada'da 1974 yılında İngiltere'nin etkisinde kalınarak genel fiyat düzeyi muhasebesi uygulaması önerilmiş ancak uygulamada zorunluluk getirilmemiştir. 1976 yılında ise İngiltere ve ABD'deki gelişmeler sonucunda cari değer muhasebesi önerilmiş ve 1978 yılından itibaren uygulamasına geçilmiştir. Ancak İngiltere'de ve ABD'de sermayenin üretim gücü olarak korunması ilkesi benimsenirken, Kanada'da sermayenin satın alma gücü olarak korunması ilkesi benimsenmiştir.¹⁶²

Uruguay'da 1958 yılından itibaren sabit varlıkların düzeltilmesi için zorunluluk varken daha sonraki yıllarda tüm mali tabloların düzeltilmesine ilişkin zorunluluk getirilmiştir. Düzeltmeler her iki yılda bir iç fiyatlar ve döviz kurundaki değişimler dikkate alınarak saptanan endekslerle yapılmaktadır.¹⁶³

¹⁵⁷ Pricewater house coopers., a.g.e., 20 Haziran 2004

¹⁵⁸ GIBSON, Charles, **Financial Statement Analysis**, Ohio 1992, s.514-529

¹⁵⁹ AKDOĞAN, Nalan, 2004, a.g.e., s.259

¹⁶⁰ ÇELİK, Aylin, **Fiyatlar Seviyesindeki Değişimlerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması**, T.C.M.B , Ankara 2003, s.57

¹⁶¹ YÜKSEL, Ahmet, a.g.e., s.164

¹⁶² MICHL, Thomas, R: **Macroeconomic Profitability: Theory And Evidence**, New York, 1987, s.10

¹⁶³ MICHL, Thomas, R., a.g.e., s.102

Yeni Zelanda’da Mart 1975 tarihinde tüketici fiyat endeksi kullanılarak fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulaması için çalışmalar başlatılmış ancak uygulamaya geçilmeden Ağustos 1976 tarihinde cari değer muhasebesi önerilmiştir.¹⁶⁴

Arjantin’de 1960 yılında başlayan kısmi uygulamalar sadece sabit varlıkların ilan edilen katsayılara göre düzeltilmesini içermekteyken, daha sonraki zamanlarda TEFE kullanılmış ve 1972 yılında fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yöntemi uygulamalarına başlanmıştır.¹⁶⁵

Brezilya’da II. Dünya Savaşı sonrasındaki enflasyon nedeniyle 1951 yılında sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesi uygulanmıştır. 1965 ve 1970 yıllarındaki ülkede yaşanan hiper enflasyon koşullarına bağlı olarak 1973 ve 1974 yıllarında çıkarılan kanunlarla çalışma sermayesinin düzeltilmesi yaklaşımı uygulanmıştır. Çalışma sermayesi ve sabit varlık düzeltmelerinde Planlama Bakanlığının yayınladığı aylık katsayılar kullanılmıştır.¹⁶⁶

Meksika’da Eylül 1976 tarihinde yayınlanan raporla fiyatlar genel seviyesi muhasebesi önerilmiş ve Aralık 1976 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Düzeltmeler her dönem sonunda tüketici fiyat endeksine göre yapılmıştır.¹⁶⁷

Peru’da 1968 yılında başlayan isteğe bağlı enflasyon muhasebesi uygulamaları 1971 yılından itibaren zorunlu hale getirilmiş ve düzeltmelerde vergi kanunlarıyla belirtilen katsayılar kullanılmıştır.¹⁶⁸

Şili’de enflasyon muhasebesi uygulamaları kapsamında sabit varlıklar ve öz sermaye tüketici fiyatları endeksi ile diğer varlıklar ise ikame maliyetleriyle düzeltilmiştir.¹⁶⁹

Güney Afrika’da Ocak 1975 tarihinden itibaren fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulaması öngörülmüş ve düzeltmelerde tüketici fiyatları endeksi kullanılmıştır.¹⁷⁰

¹⁶⁴MICHL, Thomas, R., **a.g.e.**, s.164

¹⁶⁵YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.160

¹⁶⁶ALEXANDER, MicHael, **Report Of The Ontario Committee on Inflation Accounting**, Toronto 1997, s.133

¹⁶⁷BAYTER W.T , **“Inflation Accounting A British View Economic Calculation Under Inflation**, (Ed. Helen E. Schultz), Liberty Pres, Indianapolis 1976, s.304

¹⁶⁸BAYTER, W.,T., **a.g.e.**, s.304

¹⁶⁹BAYTER, W.,T., **a.g.e.**, s.305

¹⁷⁰ALEXANDER, Michael, **a.g.e.**, s.133

İsrail’de Mayıs 1976 tarihinde yayınlanan raporla tüketici fiyat endeksleri kullanılarak fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yöntemi uygulanması önerilmiştir. 1979 -1985 yılları arasında İsrail Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Institute of Certified Public Accountants in Israel, “ICPAI”) şirketlerin mali tablolarını tüketici fiyatları endeksindeki artışa göre düzeltmeleri konusunda pek çok bildiri yayınlamıştır. Uygulamada sermayenin satın alma gücü olarak korunması için gerekli olan tutarların kârdan ayrılarak öz sermayeye eklenmesi öngörülmektedir.¹⁷¹ Ancak son yıllarda İsrail’de enflasyon oranları düşük seviyelerde seyretmiş ve buna bağlı olarak İsrail Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Şubat 2001’de yayınlanan taslakta tarihi değerlerle raporlamaya geri dönülmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu taslağın uygulamaya geçiş tarihi olarak 31 12 2001 verilmiş ancak Temmuz 2001’de söz konusu yürürlük tarihi 31 12 2002’ye ertelenmiştir.

2.3. ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARINA İLİŞKİN MUHASEBE STANDARTLARINDAKİ DÜZENLEMELER

Çeşitli ülkelerdeki enflasyon muhasebesi uygulamalarında bütünlüğü sağlamak amacıyla hazırlanmış uluslararası standartlar bulunmaktadır. Uluslararası düzeyde kabul görmüş olan Uluslararası Muhasebe Standartları’nın yanı sıra ülkemizde de, yine bu standardı esas alarak hazırlanan kurumlara ait standartlar yer almaktadır.

2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 29

Uluslararası Muhasebe Standartları, 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi tarafından yayınlanmaktadır. Bu komitenin amacı dünyanın değişik yerlerinde değişik para birimleriyle ve değişik raporlama yöntemleriyle mali tablolarını hazırlayan kuruluşların anlaşılabilir, karşılaştırılabilir mali tablolar sunabilmesini sağlamak amacıyla standartlar yayınlamak ve uygulanmasını sağlamaktır. Bu uygulamaların yanı sıra söz konusu komite değişen

¹⁷¹ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.163

dünya koşullarına göre standartları revize etmekte ya da yeni standartlar yayınlamaktadır.¹⁷²

Bu konu ile ilgili olarak Avrupa Komisyonu Şubat 2001’de tüm üye ülkelerin borsalarına kote edilmiş şirketlerin mali tablolarını en geç 2005 yılına kadar UMS esaslarına göre düzenlenmeleri konusunda tasarı hazırlamıştır. Türkiye’de de bu konuyla ilişkili olarak Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından çalışmalara ağırlık verilmiş ve tebliğler yayınlanmıştır. Söz konusu Tebliğ “UMS 29: Yüksek Enflasyon Ekonomilerinde Finansal Raporlama” standardını esas almaktadır.¹⁷³

UMS uygulama açısından 1 Ocak 1990 tarihi ve bu tarihten sonraki dönemlerde hazırlanan mali tablolar için geçerli olmaktadır. 1990 yılından önce enflasyon muhasebesi uygulamaları tamamen ülkelerin inisiyatiflerine bırakılmış durumdayken 1 Ocak 1990 tarihinden itibaren UMS 29’un amacının belirtildiği ikinci madde ile bu uygulamanın gerekli olduğu belirtilmiştir. Söz konusu maddede “Hiper enflasyon koşullarının var olduğu ekonomilerde, paranın satın alma gücündeki değişimlerin mali tabloları yanıltıcı duruma getirmekte ve karşılaştırma yapılmasını engellemekte, hatta bazı durumlarda aynı hesap dönemi içerisinde bile sağlıklı karşılaştırma yapılamamaktadır. Bu sebeple konsolide mali tablolar da dahil olmak üzere işletmelerin mali tablolarını paranın satın alma gücüne göre düzeltmeleri gerekmektedir”¹⁷⁴ görüşü yer almaktadır. Sonraki maddede hiper enflasyon göstergeleri belirtilmiştir. Bu standartta belirli bir enflasyon artış oranı kesin olarak belirtilmemiş, onun yerine mali tabloların enflasyon muhasebesine göre yeniden düzenlenmesini gerektirecek ekonomik göstergeler ve bu göstergelerin bulunması durumunda hiper enflasyon koşullarının var olduğu belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre “Ülke nüfusunun çoğunluğu birikimlerini parasal olmayan varlıklarda ya da ulusal para birimine kıyasla daha istikrarlı yabancı para birimlerinde tutuyorsa ve eldeki ulusal nakit para ile vakit kaybetmeden satın alma gücü kazanma amacıyla yatırım yapıyorsa, ülke nüfusunun çoğunluğu parasal değerleri ulusal para birimi yerine daha istikrarlı yabancı para birimi ile ifade ediyorsa ve fiyatlar da yabancı para cinsinden belirleniyorsa, vadeli alım ve satımlar söz konusu olduğunda fiyatlar

¹⁷² Deloitte Touche Tohmatsu, “IAS PLUS , Country Updates, Turkey, January, 2003, Update”, <http://www.iasplus.com>, s.3

¹⁷³ Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.47

¹⁷⁴ Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.48

belirlenirken vade süreleri kısa da olsa, oluşabilecek satın alma gücü kaybına karşı vade farkı talep etmek gibi önlemler alınıyorsa, faiz oranları, ücretler ve fiyatlar fiyat endekslerine bağlıysa, son üç yıllık kümülatif enflasyon oranı % 100'e yaklaşıyor ya da bu oranı geçiyorsa,¹⁷⁵ UMS 29'a göre ekonomide hiper enflasyon koşulları mevcut olmaktadır. Tabii yöneticiler bu maddelerle sınırlı kalmayarak başka unsurları da dikkate alabilmektedirler. Ayrıca standartta ülkedeki tüm kuruluşların aynı zamanda uygulamaya geçmesi önerilmektedir.

Standart beş bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde yukarıda belirtildiği şekilde standardın amacı ve kapsamı belirtilmiştir. İkinci bölümde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin esaslar yer almaktadır. Buna göre bilançoda parasal değerler düzeltilmemekte, parasal olmayan değerler genel fiyat endeksi kullanılarak cari fiyatlarla ifade edilmektedir.¹⁷⁶

Bilançodaki tutarlar özel anlaşmalarla belirlenmiş değerler değişiklik yapılmadan düzeltilmiş olup bilançoda aynen yer almaktadır. Parasal olmayan varlıklar içerisinde net gerçekleştirilebilir değerleri ile ya da piyasa değerleri ile belirtilen değerlerin de düzeltilmeyecekleri belirtilmektedir. Amortisman tabi varlıklar düzeltilirken elde edilme tarihlerinin dikkate alınması gerektiği, bu tarih belirlenemiyorsa bağımsız profesyonel bir değerlendirme kuruluşunun sonuçlarının kullanılabilmesi belirtilmektedir. Söz konusu varlıkların elde edildikleri tarihlere ait endekslerin mevcut olmadığı durumlarda nispeten istikrarlı bir yabancı para birimine ait döviz kurundaki değişimlere dayalı endeks tahmin edilerek düzeltme yapılabileceği yer almaktadır. Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş olan değerler yeniden değerlendirme tarihlerinden itibaren düzeltilmektedirler.¹⁷⁷ Parasal olmayan varlığın düzeltilmiş değeri gelecekte sağlayacağı fayda değerinin üzerinde çıkıyorsa düzeltilmiş değer net gerçekleştirilebilir değerine indirilmektedir. Cari yatırımların düzeltilmiş değerleri de piyasa değerlerine indirilmektedir. Net parasal pozisyon kâr ya da zararı parasal varlık ve parasal yükümlülükler arasındaki farkın genel fiyat endeksi ile düzeltilmesi şeklinde hesaplanmaktadır. Net parasal pozisyon kar ya da zararı dönem net karına eklenmektedir. Faiz gelir-giderleri, yatırımlara ya da

¹⁷⁵ Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.49

¹⁷⁶ Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.49

¹⁷⁷ Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.50

borçlara bağı kur farkları net parasal pozisyonla ilişkili olmalarına rağmen ayrı olarak gösterilmekte ancak gelir tablosunda toplam tutarın gösterilmesinin gerekli olduğu belirtilmektedir.¹⁷⁸

Standardın ikinci bölümünün sonunda cari fiyatlarla ifade edilecek mali tablolar ve değerler hakkındaki bilgiler kısaca özetlenmekte ve ülke genelinde tüm kuruluşların aynı genel fiyat endeksini kullanmaları gerektiği belirtilmektedir.

Standardın üçüncü bölümünde yüksek enflasyon döneminin sona ermesi durumunda enflasyon muhasebesi uygulamasının bırakılabileceği belirtilmektedir. Bu durumda düzeltilmiş son yıl verileri yeni yılın dönem başı verilerini oluşturacaktır.

Dördüncü bölümde dipnotlarda yapılacak açıklamalar ve son bölümde de standardın 01 01 1990 tarihinden itibaren geçerli olacağı belirtilmektedir.¹⁷⁹

2.3.2. Türkiye'deki Muhasebe Standartları

Enflasyon muhasebesi modellerini uygulayabilmek için ekonomik, teknik ve mali olanaklar gerekmektedir. Bu olanaklardan bazıları bilgisayar ve programlar gibi teknik olmakla birlikte diğerleri endeksleri saptayan kurumların varlığı, etkin haberleşme olanakları, pazar koşullarının varlığı, eğitim gereksinmesi ve bu tür maliyetleri karşılayabilecek mali olanaklardır. Bunlar farklı muhasebe modelleri için farklı düzeylerde olabilmektedir. Örneğin uygulanması en kolay yöntem fiyatlar genel seviyesi modeli iken ikame maliyeti muhasebesi yöntemi ve karma yöntem uygulamadaki zorluklar açısından çok daha fazla olanak gerektirmektedir.¹⁸⁰

Türkiye'de altyapı nedeniyle ikame ve karma modellerinin uygulanması imkansız boyutlardadır. Karma model zaten henüz hiçbir ülkede uygulanmamıştır. İkame model ise sadece gelişmiş batı ülkelerinde uygulama alanı görmüştür. Ülkemizdeki teknik ve mali altyapıdaki yetersizlikler nedeniyle bu modellerin uygulanması hem güç hem de sınırlı olmaktadır. Ayrıca ülkemizde özel fiyat endeksleri düzenlenmemektedir. Düzenlenen endeksler çeşitli şehirlerdeki tüketici fiyat endeksleri ya da toptan eşya fiyat endeksleridir. Her ne kadar çeşitli mal

¹⁷⁸ Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.51

¹⁷⁹ Deloitte Touche Tohmatsu, **a.g.e.**, s.52

¹⁸⁰ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.153

gruplarına ait toptan eşya fiyat endeksi hesaplanırsa da bunlar belirli mal gruplarına ait olduğundan özel fiyat endeksi olarak kullanılabilme açısından yetersiz kalmaktadırlar.¹⁸¹ Bu sebeplerden dolayı ülkemizde uygulanabilecek en uygun model genel fiyat seviyesi muhasebe modelidir. Bu modelin uygulanması aşamasında DİE tarafından yayınlanan TEFE genel değerinin kullanılması uygun görülmüştür.¹⁸² Ülkemizde bu konuda uygulamayı harekete geçirmek için resmi nitelikteki yaklaşım 15 Şubat 1963 tarihinde 213 Vergi Usul Kanununu değiştiren 205 sayılı kanunun geçici maddesi ile muhasebe ve vergi uygulamasında “yeniden değerlendirme” müessesesi getirilerek gerçekleştirilmiştir.¹⁸³ Ancak yeniden değerlendirme katsayıları Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmadığı için uygulamada 1983 yılına kadar gecikme olmuştur. 21 Ocak 1983 tarihli ve 2791 sayılı kanunun 14. maddesi ile Vergi Usul Kanunu’na 245 sayılı kanunla eklenen geçici 11. madde değiştirilerek yeniden değerlendirme hükümlerinin uygulanmasına imkan verilmiştir. 1984 yılı sonundan itibaren de Maliye Bakanlığının yayınladığı yeniden değerlendirme katsayıları esas alınarak sürekli olarak uygulanmaya başlanmıştır.¹⁸⁴ Ancak bu uygulama enflasyonun etkilerini giderme açısından bakıldığında kısmi düzeltme yöntemi olarak kalmakta ve sürekli olan enflasyon dönemleri için yetersiz kalmaktadır. Türkiye’de daha sonraki yıllarda enflasyon muhasebesi kapsamında standartlar ve tebliğler yayınlanmıştır. Bu düzenlemelerde genel olarak UMS 29’da belirtilen esaslar dikkate alınmıştır.¹⁸⁵

2.3.2.1. Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) 2

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından hazırlanmıştır. TMUDESK Türkiye’de muhasebe ve denetim faaliyetleri ile ilgili kuruluşlardan oluşmaktadır ve 1994 yılında faaliyete geçmiştir. Kurulun oluşum biçimi ve çalışma yöntemleri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin oluşum biçimi ve çalışma yöntemine uygundur. TMUDESK’ in kuruluş amacı denetlenmiş mali tabloların

¹⁸¹ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.153

¹⁸² ÇELİK, Aylin, **a.g.e.**, s.75

¹⁸³ YALKIN, Yüksel Koç, “**Enflasyon Muhasebesi Uygulaması ve Yönetmelik Kararları**”, Ankara 1998, s.133

¹⁸⁴ YALKIN, Yüksel Koç, **a.g.e.**, s.133

¹⁸⁵ YÜKSEL, Ahmet, **a.g.e.**, s.158

sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı için ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.¹⁸⁶

TMUDESK'in hazırladığı TMS-2 TÜRMOB tarafından 1997 yılında yayımlanmıştır. TMS' deki 2 numaralı standart "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" esaslarını içermektedir. TMS 2 beş bölümden oluşmaktadır. İlk bölüm (madde 1) standardın amacını ve gerekliliğini belirtmektedir. Standardın hazırlanmasının amacı UMS 29 ve yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin diğer düzenlemelerde belirtildiği gibi, yüksek enflasyon ortamında ulusal para birimine göre sunulan tabloların gerçeği yansıtmadığı ve paranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca düzeltme işlemlerinin muhasebe kayıtları dışındaki raporlamalar aracılığı ile yapılacağı belirtilmiştir. Standardın ikinci bölümünde (Madde 2) genel fiyat düzeyi muhasebesi, cari maliyet muhasebesi, net cari yenileme maliyeti muhasebesi, net nakit değer, net bugünkü değer, genel fiyat endeksi, dönem başı ve dönem sonu endeksleri ile parasal ve parasal olmayan kalemler kavramları tanımlanmıştır.

Üçüncü bölümde standardın içeriği açıklanmıştır. Madde 3'te UMS 29'da belirtilen yüksek enflasyon koşullarının var olduğuna dair göstergeler bu standardın 3. maddesinde aynı şekilde belirtilmiştir. 4. maddede finansal tabloların ve dipnotların paranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi, 5. maddede parasal kalemleri elde bulundurma kazancı ya da kaybının gelir tablosuna dahil edilmesi ve ayrıca tablo olarak raporlanması gerektiği belirtilmiştir. Dördüncü bölümde mali tabloların düzeltilmesine ve parasal kayıp ya da kazancın hesaplanmasına ilişkin esaslar, fiyat endeksi seçimi ve kullanımı ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Bilançonun düzeltilmesi ile ilgili olarak 6. maddede parasal olmayan kalemlerin yenileme maliyeti ya da net nakit değerleri ile gösterilmiş olmaları durumunda düzeltilmelerine gerek kalmadığı belirtilmiştir. 7. maddede bilançolarda yabancı paralı ya da dövize endeksli varlık ve kaynaklar ile borsa değerine göre değerlendirilmiş

¹⁸⁶Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMUDESK, **Türkiye Muhasebe Standartları**, TÜRMOB Ankara 1997

hisse senetlerinin cari değerlerle ifade edilmiş olmaları sebebiyle d¼zeltilmeyecekleri açıklaması yer almaktadır.

8. maddede maddi duran varlıkların yeniden değerleme tutarları dikkate alınmadan elde edilme tarihleri ve elde edilme maliyetleri esas alınarak d¼zeltilmeleri gerektiği belirtilmiştir. Yeniden değerlemeye tabi olmayan maddi duran varlık kalemlerinin ise elde edildikleri tarihten bilançonun d¼zenlendięi tarihe kadar genel fiyat endeksindeki değişmeler dikkate alınarak d¼zeltilmeleri gerektiği belirtilmiştir. 11. maddede parasal olmayan kalemlerin d¼zelterilmiř cari değerleri net nakit değeri, yenileme değeri ya da net bug¼nk¼ değer gibi geri kazanılabilir değerlerinden b¼y¼k ise geri kazanılabilir değerleri ile g¼sterilmeleri gerektiği belirtilmiştir.

16. madde de esas olarak gelir ve gider kalemlerinin kaydedildikleri tarih dikkate alınarak d¼zeltilmeleri gerektiği, amortisman ve t¼kenme paylarının d¼zelterilmiř maliyetler ¼zerinden ayrılması gerektiği belirtilmiştir. 17. maddede ise uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla d¼nem içerisinde ortaya çıkan gelir ve giderlerin d¼neme dengeli dağıldığı varsayımının desteklendiği durumlarda bu varsayıma dayanarak d¼nem sonu endeksinin d¼nem ortalama endekesine b¼l¼nmesiyle elde edilecek d¼zeltme katsayısının d¼zeltme işleminde kullanılabileceği belirtilmiştir. 18. maddede satış karı ve zararının d¼nem sonu paranın değerine g¼re d¼zelterilmiř satış fiyatı ile d¼zelterilmiř maliyet arasındaki farktan oluştuğu belirtilmiştir. 19. maddede değerlemede tarihi maliyet yerine cari yenileme değerinin kullanıldığı durumlarda gelir tablolarının genel fiyat endeksleri kullanılarak bilançonun d¼zenlendięi tarihteki paranın satın alma g¼c¼ne g¼re d¼zeltilecekleri belirtilmiştir. 20. ve 21. maddelerde parasal kazanç ve kayıplarının nakit akım y¼ntemi esas alınarak hesaplanması esasları açıklanmış ve parasal kazancın “diğer faaliyetlerden olağan gelir ve k¼rlar”, parasal kayıpların ise “finansman giderleri” içerisinde yer alacağı belirtilmiştir. 22. maddede d¼zelterilmiř bilanço ve gelir tablolarındaki veriler kullanılarak d¼zelterilmiř nakit akış tablosunun elde edileceği açıklanmıştır. 23. maddede ¼nceki d¼nem mali tablolarının ve eklerinin de son yıl fiyatlarına g¼re d¼zelterilmesi gerektiği ve bu şekilde yıllar arasında anlamlı karşılaştırma yapılabileceği belirtilmiştir. 24. maddede ana şirketlere ait konsolide mali tabloların hazırlanmasından ¼nce bağlı şirketlerin mali

tablolarının fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir. 27. maddede yüksek enflasyon koşullarının sona ermesi durumunda bu standartlara göre tablo hazırlama zorunluluğunun olmayacağı, son dönem düzeltilmiş tutarlarının yeni döneme ait başlangıç değerlerini oluşturacağı belirtilmiştir. 28. maddede raporlanacak bilgiler verilmiştir. Bu bilgiler enflasyon muhasebesi uygulamasına ilişkin açıklama, mali tabloların tarihi maliyet yaklaşımına mı cari maliyet esasına mı dayandırıldığı, kullanılan fiyat endeksi hakkında bilgiler olarak belirtilmiştir.

Standardın son bölümü olan beşinci bölümde ise TMS'nin yayımlandığı tarihi izleyen muhasebe dönemi başında yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Standardın 1 numaralı ekinde parasal ve parasal olmayan bilanço kalemlerinin listesi alt kalem detayları ile verilmiştir. Standardın ikinci ekinde de parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç veya kaybının hesaplanmasına ilişkin açıklayıcı tablo yer almaktadır. TMS 2 günümüze kadar Resmi Gazete'de yayımlanmamış ve dolayısıyla yürürlüğe girmemiştir.¹⁸⁷ Ancak TMS 2 sonraki yıllarda tekrar gündeme gelmiş ve 25 11 2002 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından 60 gün geçici süre için internet ortamında taslak olarak yayınlanmıştır.

2.3.2.2. Türkiye Muhasebe Standartları Taslak Metni (TMSK)

TMS 2 taslak metni TMSK tarafından hazırlanmıştır. TMSK 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18 12 1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla eklenen EK-1'inci maddeye bağlı olarak kurulmuştur. İdari ve mali özerkliği bulunan kurul 07 03 2002 tarihinde faaliyete geçmiş ve bununla ilgili karar 14 04 2002 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.¹⁸⁸ TMSK'nın amacı denetlenmiş mali tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır.¹⁸⁹

¹⁸⁷ ÇELİK, Aylin, **a.g.e.**, s.64

¹⁸⁸ **T.C. Resmi Gazete**, "Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı Tebliği", Sayı:14", 22 Haziran 2002, Sayı:24793 Mükerrer, s.36

¹⁸⁹ <http://www.tmsk.gov.tr>

2.3.2.3. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumundan (BDDK) Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından yayınlanan Tebliğ üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm genel hükümlerden oluşmaktadır. Tebliğ'in amacı 1. maddede yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesi olarak belirtilmiştir. 2.maddede Tebliğ'in kapsamı, 3. maddede hukuki dayanağı belirtilmiştir. 4.maddede Tebliğ'de geçen terimler tanımlanmıştır. Tanımlar içerisinde TMS 2'de yer almayan 'düzeltme katsayısı ve enflasyon muhasebesi düzeltme işlemi' kavramları da yer almaktadır. 5. maddede UMS 29 ve TMS 2 ile aynı olan yüksek enflasyon dönemine ait göstergeler belirtilmiştir.¹⁹⁰

İkinci bölüm mali tabloların düzeltilmesi esaslarından oluşmaktadır. 7-16. maddelerde bilanço düzeltmeleri ile ilgili düzenlemeler belirtilmiştir.¹⁹¹ Parasal kalemler ve bilançoda cari değerleriyle gösterilmiş olan parasal olmayan kalemler bilanço gününde geçerli parasal ölçü birimi cinsinden ifade edildikleri için düzeltilmemektedirler. Parasal olmayan kalemler varlık ya da yükümlülüğün bilançoya kaydedildiği tarih esas alınarak düzeltilmektedir. Enflasyona endekli borçlanmayı temsil eden menkul kıymetler ve krediler gibi varlık ve yükümlülüklerin bilanço günündeki değerleri sözleşme hükümlerine göre mutabakatı sağlanmış ve buna göre gerekli ayarlamaların cari değerleri üzerinden bilançoda yer aldıkları belirtilmiştir. Aynı maddenin son bölümünde bankalarda açıkça faiz yüklenilmeden geç yapılan ödemelerde varlığın alış bedelinin işlem günündeki cari değerinden yüksek olduğu durumlarda gizlenmiş faiz giderinin ya da enflasyona göre ayarlanmış vade farkının bulunduğu kabul edilmekte ve bunun alış bedelinden düşülmesi önerilmektedir. Vade farkı ya da faiz tutarının belirlenemediği durumlarda ise cari değerle alış bedeli arasındaki fark ödemenin yapıldığı tarih esas alınarak düzeltilmektedir.

12. maddede maddi duran varlıkların düzeltilmesi işleminden önce yeniden değerlemenin etkilerinin giderilmesi gerektiği ve varlıkların maliyetlerine eklenmiş

¹⁹⁰ Türkiye Bankalar Birliği , “Bankalarda UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulamasının Önemi ve Etkileri”, İstanbul 1999,s.78

¹⁹¹ B.D.D.K. Muhasebe Uygulama Yönetmeliği, Madde.7-16.

olan finansman giderleri, kur farkları ve değer artış fonları değerlerinin varlıkların maliyetlerinden düşülmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca amortisman ve itfa paylarının da varlıkların düzeltilmiş değerleri üzerinden geçmişe yönelik olacak şekilde hesaplanması ve ilgili varlıkların düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda bulunan yeni değerleri üzerinden ayrılması gerektiği belirtilmektedir.

13. maddede borçla finanse edilmiş duran varlıkların maliyetine dahil edilmiş olan finansman giderlerinin ve kur farklarının enflasyon üzerinde kalan kısmının düzeltme işlemine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

14. maddede yatırım sürecine ait kayıtların tam olmaması durumunda enflasyona göre düzeltilmiş değeri sağlıklı olarak hesaplanamayan gayri menkullerin değerlendirilmesinde Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatına göre lisanslı değerlendirme şirketlerince düzenlenmiş cari değerlendirme raporlarının esas alınabileceği belirtilmiştir.

16. maddede öz kaynak düzeltmelerine ilişkin esaslar belirtilmiştir. Aynı maddede düzeltilmiş dağıtılmamış kârların düzeltilmiş bilançodan bakiye olarak elde edileceği açıklanmıştır. Ayrıca bankaların kuruluş ve faaliyetleri hakkında yönetmelik hükümleri uyarınca öz kaynak unsuru olarak kabul edilen sermaye benzeri kredilerin düzeltme işlemine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Düzeltmeler sonucunda ödenmiş sermayede oluşan artış tutarı düzeltilmiş tabloda yedek akçeler içerisinde belirtilmekte ve ana sermaye unsuru olarak dikkate alınmaktadır.

17-19. maddelerde gelir tablosu düzeltmelerine ilişkin esaslar belirtilmiştir. 17. maddede gelir ve giderlerin döneme yaygın olarak dengeli dağıldığı varsayımı ile nesnel ölçütlerin olması ve gerekli açıklamaların yapılması koşulu ile dönem sonu endeksinin dönem ortalama endeksine bölünmesi şeklinde bulunan düzeltme katsayısı ile düzeltilebileceği belirtilmiştir.

19. maddede net parasal pozisyon kâr ya da zararı ile ilgili esaslar belirtilmiştir. Net parasal pozisyon kâr ya da zararının parasal olmayan bilanço kalemlerinin, öz kaynakların ve gelir tablosunun düzeltilmesinden sonra aktif ve pasifler arasındaki fark olarak hesaplanacağı yani hesaplamada bilanço yönteminin kullanılacağı belirtilmiştir. Getirileri ve anaparaları enflasyona endeksli kalemler net parasal pozisyon kâr ya da zararı ile ilişkilendirilmektedir. Sağlanan ya da kullanılan fonlara ilişkin faiz ve kur farkı gelir ve giderleri de net parasal pozisyon

kar ya da zarar kalemi ile ilişkilendirilmektedir. Ancak bu kalemler arasında BDDK'nın muhasebe standartlarına ilişkin tebliğlerine göre açıklanması öngörülenlerin yer alması durumunda bunlar net parasal pozisyon tutarından indirilmekte ve ait oldukları bölümde gösterilmektedirler. Ancak standartta net parasal pozisyon toplam tutarının dipnotlarda gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir.

22. maddede düzeltme katsayısı hesaplanırken 1970 yılının baz alınacağı belirtilmiştir. Tebliğ'in ekinde de 1970 yılından itibaren DİE ve TEFE rakamları verilmiştir.

23. maddede mali tabloların sunumunda da gelir tablosunda net parasal pozisyon karının gelir tablosunda vergi öncesi dönem kar veya zararından önce gösterilmesi gerektiği belirtilmiştir. Diğer düzenlemelerden farklı olarak bu Tebliğ'de bilançonun yedek akçeler kalemine ödenmiş sermayede kayıtlı değerine göre oluşan artış tutarı kaydedilmek üzere "ödenmiş sermayenin enflasyona göre düzeltilmesinden kaynaklanan sermaye yedekleri" kaleminin eklenmesi belirtilmiştir. Ayrıca mali tabloların ilk defa düzeltileceği dönemde gelir tablosunun sağlanması amacıyla en az bir önceki yıl bilanço ve gelir tablosunun düzeltilmesi zorunlu tutulmuştur. 24. maddede mali tabloların ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönemde düzeltilmiş aktiflerden düzeltilmiş borçlar ve düzeltilmiş öz kaynaklar çıkarılarak elde edilen tutar "geçmiş yıl kâr (zarar)" hesabında izleneceği ve konuyla ilgili açıklamanın dipnotlarda verileceği belirtilmiştir. 25. maddede yüksek enflasyon döneminin sona ermesi durumunda dikkate alınacak esaslar belirtilmiştir.

26. maddede raporlanacak ilave bilgiler belirtilmiştir. Bu bilgiler enflasyon muhasebesi uygulamasına ilişkin açıklama, mali tablolarda yer alan kalemler için düzeltme öncesinde kullanılan maliyet esasına ilişkin açıklama, bağlı ortaklıklar ile ilgili açıklama ve endeks bilgileri, parasal olmayan kalemlere ilişkin açıklama, amortisman tabi varlıklar ve amortisman hesapları ve rayiç değer tespitinde ekspertizlerin yapılıp yapılmadığı ile ilgili açıklama, bağlı ortaklıklar ile ilgili açıklama, yedek akçeler, ödenmiş ya da çıkarılmış sermayenin kayıtlı değerleri ile ilgili açıklama, parasal kalemlerin sebep olduğu kazanç ya da kayıplarla ilgili açıklama ve bağımsız denetimden geçip geçmediğine dair açıklama bilgileridir.

27. maddede enflasyona göre düzeltme defteri ile ilgili esaslar belirtilmiştir.

28. maddede kâr dağıtımı ile ilgili esaslar belirtilmekte ve enflasyona göre düzeltilmiş mali tablolarda bulunan net dönem kârındaki artışlar kâr dağıtımına konu alınmazken, düzeltilmiş karın tarihi değerlerle hesaplanan net kârdan az olması durumunda kar dağıtımı için düşük olan tutar esas alınmaktadır. Ayrıca, bilançoda yer alan zararın öncelikle dönem karı ve dağıtılmamış geçmiş yıl kârlarından, kalan tutarın sırasıyla olağanüstü yedekler, yasal yedekler ve öz sermayenin enflasyon muhasebesine göre düzeltilmesinden kaynaklanan sermaye yedeklerinden mahsup edileceği ve bilançoda mevcut geçmiş yıl zararları kapatılmadan kâr dağıtımı yapılmayacağı belirtilmiştir. 30. maddede Tebliğ'in 01 07 2002 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir. Tebliğ 22 06 2002 tarihinde 24793 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha sonra 31 Aralık 2002 tarih ve 24980 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan Tebliğ ile 14 no'lu Tebliğ'de 01 07 2002 tarihinden geçerli olmak üzere bazı değişiklikler getirilmiştir.

2.3.2.4. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tablo Düzeltmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Seri:XI, 20, 23 ve 24 Sayılı Tebliğler ve Muhasebe Standartları Tebliğ Taslağı (SPK)

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” (Seri XI, 20) hazırlamış ve bu Tebliğ 28 Kasım 2001 günü 24597 sayılı Resmi Gazete'de yayımlandığı gün yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğ 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 16. ve 22. maddelerindeki kamuyu aydınlatma ilkesine dayanılarak hazırlanmıştır.¹⁹²

Bu Tebliğ'in geçici 1. maddesi gereğince Sermaye Piyasası Kanununa tabi tüm şirketler mali tablolarının hazırlanmasında enflasyon muhasebesi düzeltmelerini uygulayacaklardır. Bunun yanı sıra Tebliğ'in 38. maddesine göre SPK' ya tabi olmayan ancak SPK' ya tabi bir şirketin iştiraki ya da bağlı ortaklığı olan şirketler de enflasyon muhasebesi uygulayacaklar ve bağımsız denetime tabi olacaklardır. Tebliğ 6 bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde Tebliğin amacı, kapsamı, dayanakları ve Tebliğ'de geçen terimlere ait tanımlar yer almaktadır. Tebliğ'in 2. bölümünde yer

¹⁹² **T.C. Resmi Gazete** “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ Seri:XI, No:20” , 28 Kasım 2001, Sayı :24597

alan 4. ve 8. maddelerindeki ifadelerle göre DİE tarafından yayınlanan TEFE 1976-2001 endeksleri kullanılarak genel fiyat düzeyi muhasebesi uygulaması kabul edilmiştir. BDDK Tebliğ'i açıklanırken söz konusu değişiklikler dikkate alınmıştır. 1976 - 2001 yıllarına ait TEFE aylık endeksleri Tebliğ'in 3 numaralı ekinde sunulmuştur. Tebliğ 1976 yılını başlangıç yılı olarak kabul etmiş ve bu yıldan önce gerçekleşen işlemlerin de bu yılın ocak ayı katsayısı ile düzeltilmesini önermiştir.

Tebliğ'de 6. maddede yüksek enflasyon döneminin var olduğuna dair koşullar tanımlanırken diğer standartlardan ve tebliğlerden farklı olarak endeksteği gelişmelere bağılı göstergeler de belirtilmiştir. Buradaki tanımlamaya göre yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması ve ilgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap dönemi başına göre başına göre yüzde 10 ya da daha fazla artması durumunda içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren yüksek enflasyon dönemi başlamaktadır. Belirtilen bu süreden daha kısa bir sürede fiyat endeksi rakamının iki katına ulaşması durumunda yıllık mali tablo tarihinde yüksek enflasyon dönemi başlamaktadır. Ayrıca Tebliğ'de yüksek enflasyon döneminin yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının ilgili yıl dahil önceki üçüncü yılın başındaki fiyat endeksi rakamının iki katından az olması durumunda sona ereceği belirtilmiştir. Yüksek enflasyon döneminin sona ermesiyle Tebliğ'in uygulanmayacağı yine bu maddede belirtilmiştir.

Ayrıca 33. maddede yüksek enflasyon döneminin sona ermesi durumunda son dönem mali tablo rakamlarının bir sonraki mali tablo rakamlarının başlangıç değerlerini oluşturacağı belirtilmiştir. Tebliğ'de üçüncü bölümde mali tabloların düzeltilmesi ile ilgili esaslar ve açıklamalarla birlikte enflasyon kar veya zararının hesaplanmasına ilişkin esaslar bulunmaktadır.

Tebliğ'de genel esaslarla birlikte uygulamayı kolaylaştıracak kurallar da yer almaktadır. Kolaylaştırıcı kurallar genellikle detaylı bilginin bulunmasının mümkün olmadığı durumlarda döneme yaygın olarak yapılan işlemlerde dönem ortalama endeksinin kullanılmasını önermektedir. Bu şekilde düzeltme yapılabilmesi için mevsimlik hareketlerin olmadığı ve gelir-gider kalemlerinin yıl içerisinde dengeli dağılım gösterdiği ancak daha sonra yayınlanan 24 no'lu Tebliğ ile bu tarih 1970 yılı olarak değiştirilmiştir. UMS 29'da kolaylaştırıcı kurallar belirtilmemekte ve

işlemlerin tahakkuk ettiği tarihlerin esas alınarak düzeltmelerin yapılması öngörülmektedir.

Tebliğ'in 9. maddesinde bilançoda parasal kalemlerin ve cari değerleri ile değerlendirilen parasal olmayan kalemlerin cari satın alma gücü ile ifade edilmeleri sebebiyle düzeltilmedikleri, parasal olmayan kalemlerin Tebliğ'deki hükümler çerçevesinde düzeltme katsayısı kullanılarak düzeltildikleri belirtilmiştir. 10. maddede düzeltme işlemlerinde aktifleştirme tarihleri satın alma veya imal tarihinden farklı olan varlıkların düzeltilmesinde satın alma, imal veya maliyet unsurlarının aktive giriş tarihlerinin dikkate alınarak yapıldığı, yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesi aşamasında bunların maliyetine dahil edilen unsurların gerçekleşme tarihleri dikkate alındığı belirtilmiştir. 11. ve 13. maddelerde varlıkların düzeltilmesinden önce maliyetlerine ilave edilmiş olan kur farkları, finansman giderleri ve yeniden değerlendirme değer artışlarının ilgili varlıkların maliyetinden düşülmesi gerektiği belirtilmiştir. Ancak finansman giderlerinin enflasyonun üzerinde kalan kısımlarının maliyetlere ilave edilmesi gerektiği belirtilmiştir. 15. maddede amortisman ve itfa paylarının düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. 20. maddede net parasal pozisyon kâr ya da zararının parasal olmayan bilanço kalemlerinin, öz sermayenin ve gelir tablosunun düzeltme işlemi sonucunda aktif ve pasif arasında ortaya çıkan fark olarak hesaplanabileceği belirtilmiştir.

Tebliğ'de net parasal pozisyon kar ya da zararının nakit akım yöntemi ile hesaplanabileceği belirtilmiş ve bu yönteme ait tablo Tebliğ'in 2 numaralı ekinde verilmiştir. Getirileri ve anaparaları enflasyona endeksli veya cari değerleri ile değerlendirilmiş kalemlerle ilgili olarak oluşan değerlendirme farkları, faiz ve kur farkı gelir-giderleri net parasal pozisyon kârı ile ilişkilendirilmektedir. Ancak bu kalemlerden gelir tablosunda açıklanması öngörülenler net parasal pozisyon kârından indirilerek ilgili bölümde gösterilmektedirler. Ancak toplam net parasal pozisyon tutarı dipnotlarda gösterilmektedir.

Dördüncü bölümde değerlendirme kuralları ile ilgili esaslar belirtilmiştir. Bu bölümde finansman maliyetlerinin reel kısmının varlıkların maliyetlerine dahil edildiği, vadeli alım- satımlarda varlıkların fiyatlarına eklenmiş olan enflasyon payının alım satım tarihi itibarıyla ilgili borç ve alacağın vadesine uygun vadelere

DİBS için borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan faiz haddi veya ilgili dönemlerde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak tespit edildiği veya ilgili kalemden bu tutar düşüldükten sonra kalan tutarın düzeltme işlemine tabi tutulduğu belirtilmiştir. İşlem yoğunluğu sebebiyle bu tür düzeltmelerin yapılmasının zor olduğu durumlarda alım satım tarihi değil ödeme-tahsil tarihinin esas alınabileceği belirtilmiştir. Ancak vadesi bilanço tarihinden sonra gerçekleşen değerler reeskonta tabi tutulmakta ve bu tutar maliyetlerden düşülmektedir.

25. maddede bilanço kalemleri için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesi durumunda yeni değer dikkate alınacağı ve değer düşüklüğü karşılığının gelir tablosu ile ilişkilendirileceği belirtilmiştir.

Beşinci bölümde mali tabloların ilk defa düzeltilmesinde uygulanacak özel hükümler belirtilmiştir. Düzeltmenin ilk yıllarında aktif kalemlerden borçların ve öz sermayenin çıkarılması sonucunda ulaşılan tutarın öz sermaye gurubu içerisinde geçmiş yıl kâr/ zararı hesabında izleneceği belirtilmiştir.

Altıncı bölümde uygulamaya yönelik çeşitli hükümler yer almaktadır. 30. maddede nakit akım tablosunun ve satışların maliyeti tablosunun cari fiyatlarla ifade edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Nakit akım tablosunun tarihi maliyetlere göre hazırlanmış mali tablolardan elde edilen tutarların ilgili düzeltme katsayısı ile çarpılarak elde edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

34. maddede dipnotlarda yapılacak açıklamalar, 35. maddede enflasyona göre düzeltme defteri ve 36. maddede kâr dağıtımı ile ilgili esaslar belirtilmiştir. Enflasyona göre düzeltilmiş mali tablolarda bulunan dönem kârının tarihi tutarlarla bulunan dönem kârından düşük olması durumunda kâr dağıtımında düşük olan tutarın dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu şekilde bulunan kârın sonraki yıllarda dağıtılmaya karar verilmesi durumunda tarihi tutarların dikkate alınacağı belirtilmiştir. 37. maddede düzeltilmiş ayrıntılı ve özet gelir tablosunda dönem net kâr ya da zararından önce net parasal pozisyon kar ya da zararının ekleneceği belirtilmiştir. 41. maddede Tebliğ'in 31 12 2001 hesap dönemi için yıllık, sonraki hesap dönemleri için ise ara ve yıllık mali tablolara uygulanmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

Bu Tebliğ 28 Kasım 2001 tarihinde yürürlüğe girmiş, ancak 17 Ocak 2002 tarihinde 24643 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri:XI, 23

sayılı “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzenlemesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ’de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler kapsamında Seri XI, 20 sayılı Tebliğ’in geçici 1. maddesi yürürlükten kaldırılmış ve 41. maddesindeki 31 12 2001 olarak belirlenen yürürlük tarihi 01 01 2003 olarak değiştirilmiştir.

Son olarak 18 Şubat 2003 tarih ve 25024 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 24 no’lu Tebliğ ile düzeltmelerdeki başlangıç yılı 1976 yerine 1970 olarak değiştirilmiştir. Bu değişiklikten sonra BDDK Tebliği ile endekslerde uyum sağlanmıştır.

Bu tebliğler dışında SPK 10 09 2002 tarihinde Muhasebe Standartları Tebliğ Taslağı’nı internet ortamında 505 sayfa olarak yayınlamıştır. Taslağın 15. bölümü (madde 381-450) “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltmesi” konusundadır. Taslak kapsam olarak yukarıda belirtilen tebliğleri içermekte ve bazı hususlarda değişiklik getirmektedir. Taslak 20 No’lu Tebliğ’in ‘iştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve diğer hisse senetleri kalemlerinin düzeltilmesi’ konusundaki 13. maddesine “Bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde maliyete ilave edilmesi mümkün olmayan diğer tutarlar” ifadesini eklemiştir.

Öz sermayenin düzeltilmesi ile ilgili 14. madde Taslak’ta 393. maddede yer almakta ve mali tablolarda öz sermaye kalemlerinin kayıtlı değerleri üzerinden gösterilmesi gerektiğini ve bunların düzeltilmesi sonucunda oluşan farkların toplu olarak “öz sermaye enflasyon düzeltmesi farkları” hesabında gösterileceği belirtilmektedir. Taslağın 399. maddesinde mali tablo kalemleri ile ilgili ayarlamaların kapsamına değişiklik getirilmektedir. Bu kısımda maliyete dahil edilen finansman giderlerinin indirilmesi, yeniden değerlendirme tutarlarının indirilmesi gibi konularda mali tablolarda yapılması gereken ayarlamaların mali tabloların bu Tebliğ’e göre ilk defa düzenleyecek işletmeler için olduğu daha önce Tebliğ hükümlerine göre düzenleme yapan işletmeler için geçerli olmadığı belirtilmiştir.

Net parasal pozisyon kâr ya da zararının hesaplanması ile ilgili olan 20. madde Taslakta 400 no’lu maddede yer almaktadır. Taslak bu maddede Tebliğ’e ek olarak net parasal pozisyon kâr ya da zararının hesaplama işlemini açıklamaktadır. 20 no’lu Tebliğ’in 24. maddesinde belirtilmiş olan “Bilanço tarihi itibarıyla aktifte bir hesap döneminden daha az bir süre bulunan varlıklara ilişkin olarak bir tam yıl

için öngörülen amortisman tutarının varlığın aktifte kalış süresiyle orantılanması suretiyle bulunan tutar kadar amortisman ayrılır” ifadesi Taslaktaki ilgili 403. maddede çıkarılmıştır. Ayrıca Tebliğ’in ‘düzeltilmiş tutarların cari değerden fazla olması’ ile ilgili 25. maddesi Taslakta değişerek yer almaktadır.

Taslakta 410 ve 411. maddelerde Tebliğ hükümlerinin konsolide mali tablolara ve öz sermaye yöntemine göre muhasebeleştirilen iştiraklere uygulanması ile ilgili özel hükümler yer almaktadır. 412. maddede ‘döviz kuru değişiminin etkileri’ne ilişkin hükümlerin saklı olduğu belirtilmiştir.

Tebliğ’de 34. maddede yer alan dipnotlardaki açıklamalarda yer alan “amortisman tabi varlıkların faydalı ömürlerine ilişkin açıklama” Taslakta yer almamaktadır. Tebliğ’de 35. maddede belirtilen ‘enflasyona göre düzeltme defteri’ ile ilgili esaslar da Taslakta yer almamaktadır

2.4. 1984 - 2003 DÖNEMİNDE ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİ GİDERMEYE YÖNELİK UYGULAMALAR

Enflasyon 1970’den beri Türk Ekonomisinin en önemli sorunlarından birisidir. Enflasyon geçmişten günümüze kadar birey, toplum ve kurumları değişik açılardan etkilemekte ve ilgilendirmektedir.

Enflasyon, özellikle işletmelerin faaliyetlerinin sonucu ve akışını gösteren mali tabloların doğruluk ve güvenilirliklerini tartışılır hale getirmektedir. Enflasyon, finansal tabloların homojenliğini bozmakta, bilançoların aktif yapısını anlamsızlaştırmakta ve gelir tablolarında enflasyon kârlarının oluşmasına neden olmaktadır. Bilindiği üzere, işletme yöneticileri alacakları kararlarda finansal tabloları kullanırlar. Ancak, enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılmış, doğru, gerçek ve güvenilir bilgiler içeren finansal tabloların kullanımı, işletme yöneticilerine alacakları kararların sağlıklı, başarılı ve doğru olmasını sağlayacaktır. Bu nedenle, enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılmış doğru bilgiler içeren, gerçek verilere dayanan finansal tablolara ihtiyaç duyulmuştur.

Fiyatlar genel düzeyindeki yükselişler karşısında finansal tabloların düzeltilmesi gerekliliği; işletmenin varlık yapısını gerçek miktarı yansıtacak biçimde göstermek, işletmenin öz sermayesini gerçek tutarına ulaştırmak, fiktif ve reel kârın

birbirinden ayrılmasını sağlamak, amortismanların yeniden değerlendirilmesi ve yenileme fonu oluşturarak işletmenin üretim gücünü korumak, finansal tabloların dönemler itibariyle ve farklı işletmelerle karşılaştırılmasını anlamlı ve tutarlı kılmak, finansal tabloların gerçeğe yakın analiz sonuçlarını belirlemek ve düzeltilmeden önceki sonuçlardan sapmaları belirleyerek sağlıklı yorumda bulunabilmek için zorunludur¹⁹³.

Türkiye’de enflasyonun etkilerini azaltmak için uygulanmış önlemler; Yeniden Değerleme, Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması, Duran Varlık Yenileme Fonu, Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu, Finansman Fonu, Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası, Maliyet Bedeli Artırımı, Stok Değerlemede LIFO Yöntemi, Araştırma Ve Geliştirme Fonu, Yatırımın İndirimi Endeksleme, Gider Artış Fonu gibi tedbirlerdir.¹⁹⁴

2.4.1. Yeniden Değerleme

Enflasyon, işletmelerin bilançolarındaki değerlerin geçerliliğini kaybetmesine gelir tablolarında enflasyon nedeniyle oluşan kârların yer almasına sebep olmuştur. Bu nedenle işletmelerin iktisadi kıymetlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Türkiye’de yeniden değerlendirme, maddi duran varlıkları enflasyon karşısında güncellemeye yöneliktir. Fakat yeniden değerlendirme, maddi duran varlıkların bugünkü değerinin belirlenmesi işlemi değildir. Satın alma gücü farklı para birimleri ile satın alınan aktifteki maddi duran varlıkların değerinin tek bir para birimi ile ifade edilmesi, yeniden değerlendirme ile gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.¹⁹⁵

213 Sayılı V.U.K’un mükerrer 298. maddesine göre bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlendirme yapabileceklerdir. Buna göre; yeniden değerlemenin her hesap dönemi sonunda

¹⁹³ ÖRTEN, Remzi, Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Modellerinin Değerlendirilmesi, XXII : **Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya 2003, s.184

¹⁹⁴ AKDOĞAN, Nalan, Nejat, TENKER, “**Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**” Ankara 2001, s.49

¹⁹⁵ GÜRDAL, Kadir, “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama-İnşaat İşleri Örneği”, **Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu**, 7. Enflasyon Muhasebesi, 13-17 Ekim 2003 Kıbrıs, s.211

yapılacağı, iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri yıl için yeniden değerlendirme yapılamayacağı hususu yer almıştır.

İşletmeler aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları konusunda serbest bırakılmışlardır. Ancak, İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapmaları zorunlu hale gelmiştir..

Yeniden değerlemenin amortismanına tabi maddi duran varlıklara tamamen veya kısmen uygulanabilirliği de mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. İsterlerse amortismanına tabi maddi duran varlıkların tamamını yeniden değerlemeye tabi tutabilecekleri gibi bir kısmının tutulması, diğer kısmın tutulmamasıda mümkün kılınmıştır.

VUK 298. maddeye göre yeniden değerlendirme kapsamındaki varlıklar; boş arazi ve arsa dışındaki gayri menkuller, gayri menkullerin ayrılmaz parçaları (mütemmim cüzleri yani tamamlayıcıları), tesis - gemiler, diğer taşıtlar, demirbaşlar, özel maliyet bedelleri (4369 sayılı yasa ile 29 07 1998 tarihinden itibaren uygulanmaktadır) olarak belirtilmiştir.¹⁹⁶

Maddi olmayan duran varlıklar, yapılmakta olan yatırımlar, uzun vadeli alacaklar, dönen varlık kalemleri yeniden değerlendirme kapsamı dışındadır. Ancak, yapılmakta olan yatırımların yeniden değerlendirilmesi, yatırım indiriminin hesaplanmasında söz konusudur. Yeniden değerlendirme dışındaki kur farkları, iktisadi varlığın işletmeye girdiği tarihten sonraki yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyet bedeline eklenmiş olması gerekir. Bu kur farklarının ve kur farklarının amortismanları değer artışlarının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, iktisadi varlıkların aktife girdiği tarihe kadar doğan kur farkları değerlendirme kapsamına girmektedir. Yani, maliyet değerinin içinde yer alan kur farkları yeniden değerlendirme kapsamı içindedir.¹⁹⁷

VUK'un mükerrer 298. maddesinin 1. fıkrasının 10 bendine göre hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede uygulanacak yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre DİE'nin Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen

¹⁹⁶ BEKTÖRE, Sabri ve Diğerleri, "Mali Tablolar Analizi", Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir 1995, s.266

¹⁹⁷ AKDOĞAN, Nalan, Nejat, TENKER, a.g.e., s.81

fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete’de ilan edilmektedir.

Yeniden değerlendirme artışı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlerin yeniden değerlendirme oranının uygulandıktan sonra bulunan net bilanço aktif değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Bulunan değer artışı, bilançonun pasifinde “522. Maddi Duran Varlık (MDV) Yeniden Değerleme Artışları” isimli özel bir fon hesabında gösterilir.¹⁹⁸

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak, bir işletmenin amortismanına tabi iktisadi varlıklardan olan makinelerin değeri 10.000.000.000 TL ve bunlara ait birikmiş amortismanları 2.000.000.000 TL’ dir. 2001 hesap döneminde gözükten tutarları ve yeniden değerlendirme oranı olan % 53.2 ile çarpılarak bulunan değer artış farkı 4.256.000.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Yeniden değerlendirme işlemi ile ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	5.320.000.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		1.064.000.000
522 M.D.V.YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI		4.256.000.000

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışında, varlıkların değer artışlarına, birikmiş amortismanlarda olduğu gibi işlem yapılır. Değer artış fonunun Kurumlar Vergisi mükelleflerince sermayeye eklenmeyip, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında bekletilmesi durumunda ve gelir vergisi mükelleflerince ise her durumda amortismanına tabi duran varlık satılırsa, duran varlığa ait yeniden değerlendirme artışı ve birikmiş amortisman hesabı kapatılır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerince değer artış fonu sermayeye ilave edilmiş ise, duran varlık satış kârı veya zararının hesaplanmasında değer artış fonu dikkate alınmayacaktır. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin yenilenmesine karar verilmiş ise satıştan doğan kâr, yenileme maliyetini karşılamak üzere bilançonun pasifinde “549 Özel Fonlar / 549.00 Yenileme Fonu” hesabından üç yıl

¹⁹⁸ UMAN, Nuri, a.g.e., s.184

süre ile bekletilebilir. Bu süre içinde kullanılmayan fonlar 3. yılın kârına ilave edilir. Eğer bu süreden önce işin bırakılması, devri veya tasfiyesi söz konusu olursa fondaki kullanılmayan tutar o yılın vergi matrahına dahil edilir. Böylece Kurumlar Vergisi Mükellefleri değer artış fonunu hesapta tutmayıp sermayeye dahil etmeleri halinde vergi matrahını azaltmak suretiyle yarar sağlamışlardır.¹⁹⁹

İşletmelerin yeniden değerlendirme yapılarıyla kullanıcılara bazı hesaplarda gerçek değerlere yakın değerlerle düzenlenen bilançolar sunulabilmektedir. Bilançoların, yeniden değerlendirilmiş yapıları ile daha güçlü aktif yapıları oluşturulabilmiş ve bu durumda işletmelerin kredi değerliliği artırılmıştır.

Yeniden değerlendirme yapan işletmelerin mali tablolarında maddi duran varlıklar yeni değerleri üzerinden yer almıştır. Dolayısıyla amortisman giderlerinin de yeniden değerlendirilmiş tutarların üzerinden ayrılması ve yeniden değerlemeleri yapılmış olarak mali tablolarda yer alması sağlanmıştır. Böylece mali tablolarda enflasyon kârları nispeten yer almayacak, enflasyon kârlarının vergilendirilmesi de tam olmasa da engellenmiş olmaktadır. Böylece özkaynakların korunması da bir ölçüde sağlanmış olmaktadır.²⁰⁰

2.4.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre (Hızlandırılmış) Amortisman Uygulaması

Azalan bakiyeler yöntemi yatırım yapan işletmelerin ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak yoluyla amortisman giderlerinin bu yıllarda daha fazla olmasını sağlamasıdır.²⁰¹ Böylece işletmelerin ödeyecekleri verginin bir kısmını daha sonraki yıllara ertelemesi imkanı tanınmıştır.

213 Sayılı VUK'un mükerrer 315.maddesine göre yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler amortisman tabi varlıkları için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırabilirler.²⁰²

¹⁹⁹ TUNCER, Selahattin , “Türk Vergi ve Usul Kanunları İçinde Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Uygulama Örnekleri-I” , **Yaklaşım Dergisi**, S.112, Nisan 2002, s.13-17

²⁰⁰ UMAN, Nuri, “Enflasyon Muhasebesi Kanunu Tasarısı İle İlgili Son Gelişmeler”, **Vergi Dünyası**, S.257,Ocak 2003, s.4-8

²⁰¹ KİŞHALI, Yunus, Dilek, YILMAZCAN, Sadi, IŞIKLAR, “**Enflasyon Muhasebesi Yöntemler ve Standartlar**”, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002, s.87

²⁰² ÇELİK Cebi, “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası**, S.241, Eylül 2001, s.75-87

Azalan bakiyeler yöntemine göre uygulanacak amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katı olabilir. Ancak, uygulanacak amortisman oranının %40'ı geçmemesi gerekmektedir.

Azalan bakiyelere göre amortisman ayırma yöntemine bir örnek verelim. 1997 yılı Ocak ayında 10.000.000.000- TL. bedelle satın alınan sabit kıymetin amortisman tutarları aşağıdaki gibidir. Sabit kıymetin normal amortisman oranı beş yıllık kullanım süresine göre % 20 ($1/5 = 0.20$) olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla azalan bakiyeler yönteminde uygulanacak oran (0.20×2) % 40 olacaktır.

Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Yapılan Hesaplama

Yıl	Amortisman Oranının Uygulanacağı Değer (TL.)	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı (TL)
1997	10.000.000.000	40	4.000.000.000
1998	6.000.000.000	40	2.400.000.000
1999	3.600.000.000	40	1.440.000.000
2000	2.160.000.000	40	864.000.000
2001	1.296.000.000	Kalan	1.296.000.000
	Toplam		10.000.000.000

Enflasyon dönemlerinde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması işlemi, amortisman süresi sonunda ayrılan amortisman tutarlarının enflasyon oranı ile değerlendirildiğinde işletmelerin enflasyona karşı korunmak için bir önlem olarak kullanılabilceğini göstermektedir. Ancak, enflasyon oranı yeniden değerlendirme oranından fazla ise, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıran işletmeler enflasyonun etkisini normal yönteme göre giderebilirler. Enflasyon dönemlerinde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıran işletmeler vergi erteleme nedeniyle fon sağlamakta ve bu durum özellikle duran varlıkların yoğun olduğu işletmelerde enflasyona karşı koruyucu bir tedbir olmuştur.²⁰³

²⁰³ GÜZELER, Günay, “Enflasyon Muhasebesi Modelleri ve Türkiye Uygulamaları”,TKB Uzmanlık Tezi, Ankara 2002, s.74

2.4.3. Duran Varlıkları Yenileme Fonu

İşletmeler enflasyon dönemlerinde duran varlıkların yenilenmesi konusunda da sıkıntı çekerler. Duran varlıklar için ayrılan amortismanlar yeterli olamamaktadır. Ayrıca, teknolojideki yenilikler ve sermaye mallarının fiyat artışları da duran varlıkların yenilenmesini zorlaştırmaktadır. İşletmeler, duran varlıkların yenilenmesinde kârdan ayırdıkları özel amaçlı fonlara ihtiyaç duyarlar.²⁰⁴

Yenileme fonu, işletmelere mali yönden rahatlık ve duran varlığın satıldığı dönemde ödenmesi gereken verginin azaltılmasını sağlar. Duran varlık satış kârının fon hesabına alınması ile cari dönemde satış karı vergi matrahına dönem karı olarak dahil edilmeyecektir. Ancak, duran varlığın üç yıl içinde yenilenmesi halinde kullanılabilen fonun, yenileme işlemi bu süre içinde yapılmaması durumunda 3. yılın sonunda dönem kârına ilave edilerek vergilendirilmesi söz konusu olmuştur.

Yenileme fonu ile, işletmelerin aktiflerine kayıtlı amortisman tabii duran varlıkların satış kârları ve sigorta tazminat kârlarının tekrar yatırıma dönüşü ve işletme içinde kaynak temini amaçlanmıştır.²⁰⁵

Duran varlık yenileme fonu ile ilgili düzenlemeler VUK 328. ve 329. maddesinde düzenlenmiştir. Yenileme fonu ayırabilmek için bilanço esasına göre defter tutulması gerekmiştir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek kazanç defteri tutanlar yenileme fonu ayıramayacaklardır.²⁰⁶ Vergi Usul Kanununun 328. ve 329. maddelerine göre; satıştan elde edilen kârdan veya sigorta tazminatının fazlasından yenileme fonu ayrılabilmesi için duran varlığın yenileme işleminin zorunlu olması ya da yenilemeye karar verilmesi ve teşebbüse geçilmiş olması gerekir.²⁰⁷

VUK'un 328. ve 329. maddelerine göre yenilenmesine karar verilen duran varlığa ilişkin yenileme fonunun muhasebeleştirilmesi örneği aşağıda verilmiştir.

İşletmenin aktifine kayıtlı satışı yapılan makinenin değeri 4.000.000.000 TL, birikmiş amortismanı 1.800.000.000 TL ve satış değeri 3.500.000.000 TL + %18

²⁰⁴ SELİMOĞLU, Seval Kardeş, "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderilmesi Yönünde Yapılan Ulusal ve Uluslararası Boyuttaki Düzenlemeler", **Muhasebe ve Denetim Bakış**, 4 Mayıs 2001, s.99-108

²⁰⁵ Ekonomik Forum, "**Enflasyon Muhasebesi**", Yıl:9, Sayı:1 , Ocak 2002, s.13

²⁰⁶ ZALOĞLU, Mesut, " Enflasyon Düzeltmesi", **Vergi Dünyası**, S.254, Ekim 2002, s.9-11

²⁰⁷ TUNCER, Selahattin, **a.g.m.**, s.13-17

KDV' dir. Makinenin satış kârı yenileme fonu hesabına alınacaktır. Buna göre makinenin satışı ile ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır

100 KASA	4.130.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.800.000.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		4.000.000.000
391 HESAPLANAN KDV		630.000.000
549 ÖZEL FONLAR		1.300.000.000

Satılan makinenin yerine yenisinin alınması halinde yenileme fonu yeni makine için ayrılacak amortismanına mahsup edilir.

Enflasyon dönemlerinde yenileme fonu ile işletmelerin sonraki dönemlerde duran varlık yenilemeleri teşvik edilmekle beraber duran varlık satış kârının yenileme yapılana kadar vergilendirilmesi ertelenmektedir. Dolayısıyla üç yılı aşmamak şartıyla duran varlık alımı yapılana kadar elde edilen kâr işletmede kullanılabilir.²⁰⁸ Böylece enflasyon nedeniyle ortaya çıkan kârın, belli bir ölçüde kâr rakamından ayrılması da sağlanmış olmaktadır.

2.4.4. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu

VUK'nun 265. maddesine göre, işletmeler alacak ve borçlarını mukayyet değerleri ile değerlerler. VUK'un 281 ve 285. maddelerinde iktisadi işletmelere dahil alacak ve borçların değerlendirilmesi düzenlenmektedir.²⁰⁹ Alacak ve borç senetlerinin reeskontu, Türkiye'de enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini azaltmaya yönelik uygulanan önlemlerden biri olarak kabul edilebilir.

Alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutan işletmeler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.

Alacak ve borç senetlerinin reeskont tutarının hesaplanmasında 238. sıra nolu VUK genel tebliğine göre "iç yüzde" yöntemi uygulanmaktadır. Uygulamada senedin üzerinde yazılı oran varsa bu oran, senedin üzerinde faiz oranı belli değil ise

²⁰⁸ ÖRTEN, Remzi, Aydın, KARAPINAR, "Enflasyon Muhasebesi ve SPK Tebliğinin Değerlendirilmesi-I", *Yaklaşım Dergisi*, S.114, Haziran 2002, s.16-23

²⁰⁹ ÇELİK, Celal, *a.g.m.*, s.75-87

Merkez Bankasınca açıklanan oran, reeskont oranı olarak kullanılır.²¹⁰ İç iskonto yöntemi senedin mukayyet değeri üzerinden değerlendirme gününden senedin üzerinde yazılı olan vadeye kadar olan gün farkı ve iskonto oranı uygulanarak bulunur. Hesaplama işleminde aşağıdaki formül kullanılmaktadır.²¹¹

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.500 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$$

Örnek olarak reeskont faiz oranı % 64 olan ve işletmenin değerlendirme gününde nominal değeri 1.500.000.000 TL ve 15 gün vadeli alacak senedi ile 2.000.000.000 TL ve 30 gün vadeli borç senedinin reeskont hesaplaması formül kullanılarak yapılmıştır.

Alacak senedi reeskont tutarı 41.095.890 TL ve borç senedi reeskont tutarı 109.589.041 TL olarak hesaplanmıştır. Değerleme günü alacak ve borç senetleri reeskontu ile ilgili yevmiye kayıtları ise şöyle olacaktır:

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ HS. 122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU	41.095.890	41.095.890
322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU 647 REESKONT FAİZ GELİRLERİ HS.	109.589.041	109.589.041

Borç senetleri ve alacak senetlerinin reeskont tutarları ile ilgili yevmiye kayıtları izleyen dönem başında yapılacak ters kayıtlarla düzeltilir. Yani, alacak senetleri için yapılan gider kaydı gelir olarak, borç senetleri için yapılan gelir kaydı gider olarak yazılır.

İşletmelerin bilançolarında yer alan alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemi sonucunda bilanço günündeki gerçek değerleri ile gösterilmeleri sağlanmış olmaktadır. Alacak ve borç senetlerinin reeskont tutarının hesaplanarak gelir ve gider

²¹⁰ ARSLAN, Erdoğan, "Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz", **Yaklaşım Dergisi**, S.9, Aralık 2001, s.76-82

²¹¹ SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara 2003, s.386

tutarlarının kayıtlara alınması sonucunda işletmelerde gerçek kâr rakamına yaklaşılmaktadır. Ayrıca, muhasebenin dönemsellik ilkesi doğrultusunda gelir ve giderler ait oldukları dönemlerin gelir ve giderleri arasında gösterilmiş olmaktadır. Yapılan reeskont kayıtları ile enflasyonun dönem kârına olan etkisi de yok edilmeye çalışılmıştır.

2.4.5. Finansman Fonu

Finansman fonu, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş ve yatırım yapacak olan kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazancı üzerinden ödeyecekleri kurumlar vergisinin, stopajın ve fon paylarının bir kısmının belli bir süre ile faizsiz ertelenmesi uygulamasıdır. Finansman fonu safi kurum kazancının bir kısmının en az bir dönemi için kurumlar vergisinden hariç tutularak oluşturulan fonun teşvik belgesine bağlanmış yatırım harcamalarında kullanılmasına imkan tanıyan bir uygulamadır. Finansman fonu sadece yatırım indirimi öngören teşvik belgeli anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler ve kooperatifler tarafından kullanılabilmiştir.²¹²

Konu ile ilgili 4369 Sayılı Kanunun 82.maddesi ile 01 01 1999 ve daha sonra alınmış teşvik belgelerine dayalı yatırımlara finansman fonu uygulanması yürürlükten kaldırılmıştır.

2.4.6. Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası

Gayri menkullerin ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların sermayeye ilavesinin Kurumlar Vergisinden istisna edilmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2970 Sayılı Kanuna eklenen geçici 10.madde hükmüyle uygulamaya konulmuştur Daha sonraki yıllarda da Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici maddelerle uygulamaya devam edilmiştir. 27 01 2000 tarihinde 4503 sayılı kanunun 9. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28.maddesinde bazı değişiklikler yapılmış, maddenin uygulamasına yönelik ve yapılan yasal düzenlemelere açıklık getirilmiştir.

²¹² UZUN, Kemal, "Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler", **Vergi Dünyası**, S.210, Şubat 1999, s.71-84

Konuya ilişkin kanun maddesine göre uygulamadaki muhasebe kayıtlarını bir örnekle aşağıda açıklamaya çalışacağız. Örneğin, 01 06 1999 yılında aktife dahil olan 80.000.000 TL' lik gayrimenkulün birikmiş amortismanı 20.000.000 TL' dir. Gayrimenkul 05 07 2001 tarihinde 130.000.000 + % 18 KDV'ye satılmış ve gayrimenkul satış kazancının tamamının sermayeye ilavesine karar verilmiş ve yasal süresi içinde gerekli işlemler yapılmıştır. Yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

100 KASA	153.400.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	20.000.000	
252 BİNALAR		80.000.000
391 HESAPLANAN KDV		23.400.000
679 DİĞER OLAĞ.DIŞI GELİR VE KAR		70.000.000

Satıştan 70.000.000 TL gayrimenkul satış kârı elde edilmiştir. elde edilen bu kâr rakamı enflasyondan ileri geldiği açıktır. İşletme, satıştan elde etmiş olduğu kârı sermayeye ilave edebilir.

Gayrimenkullerin veya iştiraklerin satın alınışlarından birkaç yıl sonra satılmalarından elde edilen bu kârlar enflasyon kârlarıdır. Kanunla getirilen bu uygulama ile elde edilen enflasyon kârlarının sermayeye ilavesi ile öz kaynaklar güçlenmekte ve enflasyon kârlarının da vergisi ödenmemektedir. İşletmelerce elde edilen bu kârın sermayeye ilavesi ile bilançonun pasifi reel değerlerle ifade edilmeye ve sermaye yapıları güçlendirilmeye çalışılmış olup, böylece elde edilen kârın vergilendirilmemesi ile elde edilen fon nakit ihtiyacının bir kısmını karşılanmıştır.

2.4.7. Maliyet Bedeli Arttırımı

Maliyet bedel artırımının (maliyet artış fonu) bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl aktiflerine kayıtlı tutulan gayrimenkulleri, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin satışı ile enflasyon nedeni ile meydana gelen kazançların vergilendirilmemesi amaçlanmıştır. Bilindiği üzere, enflasyon dönemlerinde iktisadi kıymetlerin değerinde enflasyona bağlı olarak meydana gelen fiktif artışlar

vergilendirilmektedir. Maliyet artış fonu uygulaması ile gerçek kazanç vergilendirilmeye çalışılmaktadır.²¹³

İktisadi kıymetlerin satış kazançlarının belirlenmesinde satın alınma tarihlerindeki maliyet bedellerinin dikkate alınması, bu kıymetlerin değerlerinde enflasyon nedeniyle meydana gelen fiktif kazançların da vergi matrahına dahil edilmesine neden olmaktadır. Bu durum, kazancın vergilendirilmesi değil işletmenin enflasyon oranı kadar sermayesinin vergilendirilmesine sebep olmaktadır. Gerçek kazancın vergilendirilmesi temeline dayanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları bakımından yapılan vergilendirme işlemi amaç dışı vergilemeye neden olmaktadır.²¹⁴ Maliyet bedeli artırımı uygulaması ile öz kaynakların güçlendirilmesi ve enflasyon kârlarının vergi matrahına ilaveleri önlenmek istenmiştir.

Maliyet bedeli artırılması; 26 Aralık 1993 tarih ve 3946 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununun 38.maddesinin son fıkrasında düzenlenmiştir. 2001 yılının Temmuz ayında çıkarılan 4684 sayılı kanunun 17.maddesi ile maliyet bedeli artırımı uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. 03 Temmuz 2001 tarihinde yürürlüğe giren hüküm aşağıdaki gibidir.²¹⁵

Buna göre, “Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az 2 tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarmaları halinde bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere DİE’ce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur denilmektedir”.

Maliyet bedeli artırımı ile ilgili uygulamayı bir örnekle açıklayabiliriz. İşletmenin 10 01 1998 tarihinde 50.000.000.000- TL ye satın aldığı binayı 20 09 2002 tarihinde 250.000.000.000- TL + % 18 KDV ye satmıştır.

²¹³ ZALOĞLU, Mesut, **a.g.m.**, s.9-11

²¹⁴ UZUN, Kemal, **a.g.m.**, s.71-84

²¹⁵ YÜCE, Mehmet, **a.g.m.**, s.80

Bina için her yıl % 2 oranında amortisman ayrılmıştır ve işletmede bulunduğu sürede yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır.

Bina işletmede 2 yıldan fazla tutulmuş ve her yıl % 2 oranında 4 yıl amortisman ayrılmıştır. Binanın amortisman tutarı ise (1.000.000.000- TL x 4 yıl) 4.000.000.000- TL dir.

Binanın maliyet artışı yapılmadan satışı halinde elde edilen kâr 204.000.000.000- TL olacaktır.

Binanın aktife girdiği yıl olan 1998 yılı için GVK madde 38'e göre maliyet artışı yapılmamaktadır. Aktifte tutulduğu diğer yıllar için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranları kullanılarak maliyet artırımı yapılacaktır. Maliyet artırımı binanın alındığı 1998 ve satıldığı 2002 yılları dışındaki yıllar için yapılacaktır. Yapılan hesaplamalar sonucunda binanın satıldığı 2002 yılında artırılmış maliyeti 211.148.819.200 TL' dir. Binanın artış fonu (211.148.819.200 TL – 50.000.000.000 TL) = 161.148.819.200 TL' dir.

100 KASA	295.000.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	4.000.000.000	
252 BİNALAR		50.000.000.000
391 HESAPLANAN KDV		45.000.000.000
524 MALİYETARTIŞFONU		161.148.819.200
679 DİĞER OLAĞ. DIŞI GELİR VE KARLAR		42.841.081.800

Binanın maliyet artışı yapıldıktan sonra 2002 yılındaki satış kârı 42.841.081.800 TL olacaktır. Yevmiye kaydı yukarıda gösterildiği gibidir;

İşletme maliyet bedeli artışı yapmadan binayı sattığı zaman 204.000.000.000 TL kâr elde edecekti, maliyet bedeli artırımı yaptığında ise kâr 42.841.081.800 TL olarak vergi matrahına dahil edilecektir. Maliyet bedel artırımı tutarı kadar vergilendirilecek gelir azalmaktadır.

Maliyet bedel artırımı, işletmelerin enflasyon nedeniyle ortaya çıkan kârlarını ortadan kaldırmakta ve dolayısıyla vergilendirilmesini önleyen bir tedbir olmaktadır. Yani maliyet bedel artırımı kapsamına giren varlıkların maliyet bedelleri artırılarak enflasyon kârlarının oluşması engellenmektedir. Dolayısıyla enflasyon kârlarının vergilendirilmesi de önlenmiş olmaktadır. Diğer taraftan maliyet bedel artırımı ile

işletmelerde atıl duran varlıkların nakde dönüştürülmesi de teşvik edilmektedir. Böylece daha önce anlatılan önlemlerde olduğu gibi maliyet artış fonu da işletmelerin öz kaynaklarının güçlenmesi ve sermayelerinin yıpranmamasını sağlamaktadır.

2.4.8. Stok Değerlemede LIFO Yöntemi

Enflasyon dönemlerinde işletmelerin satın aldıkları ve sattıkları malların fiyatları sürekli yükseleceğinden dönem sonlarında stokların değerlemesi önem arz etmektedir.

Enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmada kullanılan yöntemlerden biri olan stok değerlemesinde kullanılan “Son Giren-İlk Çıkar” (LIFO) yöntemi ile mükellefler fiilen ilk çıkan (satışa ilk sunulan) partinin bu satışın yapıldığı tarihe kadar stoka girmiş mallar içinde en son olarak girmiş mal grubundan yapılacağı varsayımına dayanmaktadır.²¹⁶

4008 Sayılı Kanun ile VUK’un 274. maddesinde yapılan düzenleme ile mükelleflerin satın aldıkları veya imal ettikleri malların maliyet bedelini LIFO yöntemi uygulamak suretiyle yapabilecekleri hükme bağlanmıştır. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçememektedirler.

En çok kullanılan değerlendirme yöntemlerinden Ortalama maliyet yöntemi, FIFO ve LIFO yöntemlerinin karşılaştırılmaları aşağıda yapılmıştır. Herhangi bir işletmenin stok giriş çıkışları ve dönem sonu stok değeri (1000 birim) yukarıda sayılan yöntemlere göre belirlenmiştir.

Tablo: 5 Stok Hareketleri

Tarih	Miktar (Kğ)	Birim Fiyatı (TL.)	Tutar (TL)
10 01 2002	1000	5.000.000-	5.000.000.000-
20 02 2002	1500	6.000.000-	9.000.000.000-
10 07 2002	1000	7.000.000-	7.000.000.000-
Toplam	3500		21.000.000.000-

²¹⁶ UMAN, Nuri, a.g.e., s.134

Örneğe göre, ortalama yöntemde dönem sonu stoku 6.000.000.000 TL FIFO yönteminde 7.000.000.000 TL ve LIFO yönteminde dönem sonu stoku 5.000.000.000 TL' dir.

Stok değerlendirme yöntemlerinden LIFO yönteminin en düşük değerde stok tutarını ve en düşük kâr tutarını vererek enflasyon nedeniyle oluşan kâr oluşumunu engellemeye yardımcı olduğu söylenebilir.

LIFO yönteminde dönem sonlarında stoklarında kalan mal ve malzemenin ilk satın alınan veya imal edilen mal ve malzemenin bedeli ile belirleyen işletmeler stoklarını enflasyon ortamında nispeten daha düşük değerde gösteren mükellefler gayri safi kâr ve dolayısıyla vergi matrahlarını ve buna ilişkin vergileri de daha az belirleyeceklerdir. Enflasyon ortamında kâr ve vergi tutarının etkisi yöntemin kullanıldığı ilk yılda daha belirgin olacak ve işletme stoklarında zamanla gizli yedeklerin oluşmasına neden olacaktır. LIFO yöntemi diğer yöntemlere göre enflasyon ortamında daha az kâr dağıtımı ve daha az vergi ödemesi ile mükelleflere olumlu etki yapmıştır.²¹⁷

LIFO yönteminin uygulanması mükellefler bakımından vergi erteleme etkisi yapmaktadır. Bu yöntemin uygulanması ile malların kayıtlı değerleri gerçek değerlerinin altında satışa veya imalata verilenler ise gerçek değerlere yakın değerlerde olduğu için işletmenin gerçek kârı vergilendirilebilmiştir.

2.4.9. Araştırma Geliştirme Fonu

Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6. bendine eklenen hüküm ile işletmelerin araştırma-geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinde bulunmaları teşvik edilmekte ve kurumların faaliyet dönemleri içinde yaptıkları Ar-Ge harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık Kurumlar Vergisinin % 20 sinin yasal süreler içinde tahsil edilmeyerek bu oranın karşılığı olan tutarın vergisinin 3 yıl boyunca faizsiz ertelenebilmesine imkan tanınmıştır.²¹⁸

Ar-Ge fonu uygulaması vergi erteleme ile enflasyon kârlarının vergilerinin ödenmesini geciktirmektedir. İşletmelerin vergi erteleme yolu ile ellerinde

²¹⁷ UZUN, Kemal, **a.g.m.**, s.74-75

²¹⁸ HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **a.g.e.**, s.61

tuttukları kaynaklardan yararlanmalarını ve dolayısıyla araştırma-geliştirme faaliyetlerinde bulunmaları özendirilmiştir.

2.4.10. Gider Artış Fonu

Gider artış fonu GVK 57.maddesinde 4108 Sayılı Kanunun 21.maddesine eklenen ve 01 01 1995'ten itibaren geçerli olan hükme göre; yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların bu madde de yazılı giderlerinden VUK 283. maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespiti sağlanmıştır.

Söz konusu Kanun kapsamında olan işletmeler aktifleştirdikleri giderlerini her yıl yeniden değerlendirme oranında artırırlar. Bilanço esasına göre defter tutan ve satılmak üzere uzun sürede yetiştirilen ağaçların satılmasında pasifte meydana gelen artış sermaye yedeklerine ilave edilir. Kurumlar vergisi mükellefleri meydana gelen gider artış fonunu sermayelerine ilave edebilmişler. İşletmeden çekilmesi halinde kâra ilave edilerek vergilendirilmiş, gider artırımını yapılması isteğe bırakılmıştır. Satış yapılan yıl ve geriye dönük gider artırımını yapılması mümkün olmamıştır.

2.4.11. Yatırım İndiriminde Endeksleme

4369 Sayılı Kanunla yatırım indirimi uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanununa ek 1-6 maddelerinde yatırım indirimi ile ilgili yasal düzenlemeler yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanununun ek 4. maddesinde 4108 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik, zarar hali ve diğer istisnaların öncelikli olarak uygulanması gibi nedenlerle, ilgili yılda kullanılmayan yatırım indirimi hakları, bu indirimin kullanılması imkanı ortaya çıktığında kullanılabilmesi sebebiyle yatırım indirimi haklarının zaman geçmesi ve enflasyon etkisiyle erozyona uğraması ve yatırımcıların bu haklarının reel anlamda küçülmesine neden olan olumsuzlukları gidermek için yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile ilgili yılda kullanılmayarak sonraki yıllara devredilen yatırım indirimi haklarının yeniden değerlendirme oranı kullanılarak revize edilmesi esası getirilmiştir. Bu şekilde yapılan endeksleme işlemi harcamanın yapıldığı yılı izleyen 3 yıl için (azami 3 kere) yapılabilen 4369 Sayılı Kanunla 01 01 1998'den sonra alınan teşvik belgeleri için 3 yıllık azami süre

kaldırılmış, endekslemenin süresiz (yatırım indirimi tamamlanıncaya kadar) yapılması sağlanmıştır. Teşvik belgesi olmayan yatırım indirimi uygulamalarında endeksleme yapılamamıştır.²¹⁹

Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması ile işletmelerin yapmış oldukları yatırım harcamalarını kazançlarından indiremedikleri kısmını daha sonraki yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutarak ilgili yılın kazancından o yılın harcamaları ile birlikte devreden ve yeniden değerlemeye tabi tutulan harcamaların indirilmeleri sağlanmıştır. Yapılan uygulama işletmelerin enflasyon dönemlerinde yatırım indiriminden yararlanmalarında yeniden değerlendirme oranı kadar enflasyonun etkisini azaltmıştır.

2.4.12. Enflasyon Etkilerini Gideren Yöntemlerin Genel Değerlendirilmesi

İşletmeler enflasyon ortamında çeşitli önlemler almaktadırlar. Bu önlemlerin bazıları enflasyon ile borçlanma maliyeti arasında fayda-maliyet analizi yaparak borçla gayrimenkul satın almaları, uzun vadeli yatırımlardan kaçınıp kısa sürede tamamlanacak yatırımlara yönelmeleri, sabit kıymetlerini hızla amorti etmeye çalışmaları, ürünlerinin satış fiyatlarını artırmaları, borçlarını süresinden daha geç ödemeleri, kâr dağıtmamaları, fason iş yaptırılmaları, stok devir hızını artırarak asgari stokla çalışmaları ya da vadeli satış yerine nakit satışlara yönelmeleri olarak sayılabilmektedir.

Tüm bu önlemlere karşın yüksek enflasyon ekonomilerinde mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bunun sebepleri arasında işletmenin varlık yapısını ve öz sermayesini gerçek tutarı yansıtacak şekilde göstermek, gerçek olmayan kâr ve gerçek kâr ayrımını sağlamak, amortisman düzeltmesi ile duran varlıkların yenilenebilmesi için gerekli fonu yaratmak ve yatırımlarla işletmenin üretim gücünü korumak, mali tabloların anlamlı olarak karşılaştırılabilmesini ve yorumlanabilmesini sağlamak yer almış olmaktadır.

Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla “kısmi düzeltme” ve “genel düzeltme” yöntemleri kullanılmaktadır. Kısmi düzeltme

²¹⁹ YÜCE, Mehmet, **a.g.m.**, s.89

yöntemleri mali tablolardaki bir ya da bir grup bilanço kaleminin düzeltilmesidir. Bu yöntemde genel muhasebe ilkelerine bağlı kalınmakta ve sadece aksayan yönleri kısmi önlemler ile gidermek amaçlanmaktadır. Bu yöntem enflasyonun tüm etkilerini gidermemekte ve bu anlamda tablolarda yeterli düzeltmeleri yapmaktan uzak kalmaktadır. Ancak kısa süreli ve düşük oranlı enflasyon ekonomilerinde bu yöntem uygulanabilmektedir. Stoklarda “son giren ilk çıkar” değerlendirme yönteminin uygulanması, maddi duran varlıklarda hızlandırılmış amortisman yönteminin kullanılması ve yenileme fonlarının oluşturulması bu yöntemlere örnek olmuştur.

Genel düzeltme yöntemleri ise daha köklü düzeltme yöntemlerini içermektedir. Bu yöntemler iki şekilde uygulanabilmektedir. Birinci şekil uygulamada genel muhasebe ilkeleri tamamen bırakılmayıp bunlara bazı düzeltmeler eklenmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Bu düzeltmeler de tarihi maliyetlerin başka bir para cinsine ya da fiyat endeksine göre düzeltilmesi şeklinde olmaktadır. Diğer uygulama şekli ise geleneksel yöntemleri tamamen terk ederek cari maliyetlerin esas alındığı yeni yöntemleri uygulama yöntemidir. Buna örnek olarak da yenileme maliyeti muhasebe yöntemi verilebilir.

2.5. ENFLASYON MUHASEBESİ YASASI

Ülkemizde yaklaşık otuz yıldan beri yaşanan yüksek enflasyon, işletmeler tarafından üretilen ve kamuya sunulan malî tabloları da bozmuş ve malî tabloların işletmeler ile ilgili gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. Vergi kanunlarımızda enflasyonun etkilerinin giderilmesi ile ilgili çok sayıda hüküm olmakla birlikte, birbirleriyle uyumlu olmamaları ve uluslararası kabul görmüş standartlardan uzak olmaları, bu dağınık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmıştır. Enflasyon düzeltilmesi muhasebesi, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve malî tablolarda yarattığı tahribatı ortadan kaldıracak, dolayısıyla, işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlayacaktır.

Yukarıda belirtilen gerekçeler, enflasyon düzeltilmesi muhasebesinin, vergi mevzuatımızda yer verilmesini bir zorunluluk olarak ortaya koymuş ve 17 12 2003

tarikh 5024 sayılı, Kanun 25332 tarikh ve 30 12 2003 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yaşamamıza girmiştir.²²⁰

Bu çerçevede, malî tabloların enflasyondan arındırılarak uluslararası kabul görmüş standartlara uyumlu hale getirilmesi, vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilmesi ve vergi potansiyelinin daha iyi değerlendirilmesi açısından 5024 sayılı yasa yeni bir adım niteliğindedir.

2.5.1. Enflasyon Düzeltmesi Yasasının Amacı

Vergi Usul Kanununa 5024 sayılı Kanunla getirilen Enflasyon Düzeltmesi, yüksek enflasyon dönemlerinde, genel fiyat düzeyi muhasebesi yardımıyla, toptan eşya fiyat endeksi (TEFE) kullanılarak bilançoda farklı satın alma gücü ile yer alan kalemlerin aynı tarihteki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesini sağlayarak enflasyondan arındırılmış kazancın vergilendirilmesini amaçlamaktadır.

Enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kalemlerden hareket ederek enflasyon kayıp/kazancını belirlemektedir. Enflasyon kayıp/kazancı parasal kalemlerden hareket edilerek de hesaplanabilir. Ancak, enflasyon kayıp/kazancının hesaplanmasında parasal olmayan kalemlerden hareket etmek, işlem sayısını önemli ölçüde azalttığından tercih edilmiştir.

Kazancın tespiti yine Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesinde belirtildiği üzere hesap dönemi sonundaki ve hesap dönemi başındaki öz sermayelerin karşılaştırılmasına dayanmakla birlikte enflasyon düzeltmesi hükümleriyle bu kez, aynı tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanan dönem sonu ve dönem başı öz sermayeler karşılaştırıldığından enflasyonun etkisi telafi edilmektedir.

2.5.2. Yasanın Uygulanmasındaki Aşamalar

2.5.2.1. Mali Tabloların Enflasyon Muhasebesine Göre Düzeltmesi

2.5.2.1.1. Düzeltme İşlemi

Önceki bölümde de değinildiği üzere, enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücünde meydana gelen değişmeler, tarihsel maliyetler esas alınarak hazırlanmış

²²⁰ T.C. Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunun ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 25332, 30 12 2003

mali tabloların homojenliğini bozarak güvenilirliğini ve gerçeğe uygunluğunu engellemektedir.

Enflasyon muhasebesi uygulaması, paranın satın alma gücünde meydana gelen değişmelerin, düzeltme kat sayısı kullanmak suretiyle mali tabloların düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Bu düzeltme işlemi ile paranın satın alma gücündeki değişmelerin mali tablolardaki etkisi giderilerek, tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi sağlanmış olur.

Düzeltilme işlemlerini yapmak için öncelikle bilanço tarihi itibarıyla hangi hesapların paranın satın alma gücünü yansıtmayı yansıtmadığının belirlenmesi gerekir. Parasal kalemler – Parasal olmayan kalemler gruplandırması bu amaçla yapılmaktadır. Enflasyon düzeltmesi bilanço tarihi itibarıyla paranın satın alma gücünü yansıtmayan parasal olmayan varlık ve yükümlülükler esas alınarak yapılmaktadır.

Enflasyon muhasebesi uygulaması, parasal olmayan varlık ve yükümlülüklerin bilanço tarihindeki paranın satın alma gücü ile mali tablolarda yer alması gerektiğinden, parasal olmayan varlık ve yükümlülüklerin, işlem tarihinden, bilanço tarihine kadar geçen sürede gerçekleşen fiyat endeksindeki artış esas alınarak hesaplanan düzeltme katsayıları kullanılarak düzeltilmesidir.

Parasal kalemler ise cari para değerini yansıttığı gerekçesiyle düzeltme işlemine tabi tutulmazlar. Enflasyon kayıp ve kazançlarının asıl olarak parasal varlık ve yükümlülükler üzerinden kaynaklandığı düşünülebilir. Fiyat artışları nedeniyle parasal kalemlerde de, paranın satın alma gücü dolayısıyla parasal kayıplar oluşur. Ancak, enflasyon muhasebesi modelleri, bu kayıpları uygulama kolaylığı nedeniyle parasal olmayan varlık ve yükümlülüklerdeki değişimi ölçerek hesaplamaya çalışır. Bilanço denkliği ilkesi dolayısıyla parasal kalemlerdeki değişimin, parasal olmayan kalemlerdeki değişime eşit olduğu varsayımı ile, hesaplanan kayıp veya kazanç da parasal kalemler üzerinden hesaplanana eşit olacaktır.

Bu çerçeve içinde, enflasyon düzeltmesi uygulamasında sırasıyla, düzeltmeye tabi bilanço varlık ve yükümlülüklerinin belirlenmesi, düzeltme tarihinin saptanması, düzeltmeye esas tutarların ve düzeltme katsayısının tespitinin yapılması gerekmektedir.

2.5.2.1.2. Bilanço Hesaplarında Parasal / Parasal Olmayan Hesapların Ayrıştırılması

Parasal hesaplar, paranın değerindeki değişmeler karşısında nominal değerini koruyan ancak satın alma güçleri değişen hesaplardır. Parasal kalemler elde bulundurulmuş nakit ile nakit para şeklinde elde edilecek ya da ödenecek kalemlerdir.

Parasal olmayan hesaplar ise parasal hesaplar dışındaki hesaplardan oluşur.

Parasal Aktif Hesaplar

- Hazır Değerler (TL Hesapları)
- Ticari ve Diğer Alacaklar
- Özel – Kamu Kesimi Tahvil – Senet Bonoları
- Diğer Menkul Kıymetler
- Verilen Sipariş Avansları (sabit fiyattan mal alımını garanti etmeyen)
- Diğer Dönen Varlıklar
- Bağlı Menkul Kıymetler (tahvil vb)
- Diğer Finansal Duran Varlıklar
- Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar

Parasal Pasif Hesaplar

- Mali Borçlar
- Ticari Borçlar
- Diğer Borçlar
- Alınan Avanslar (sabit fiyat garanti etmeyen)
- Borç ve Gider Karşılıkları

Parasal Olmayan Aktif Hesaplar

- Stoklar
- İştirakler
- Sabit Kıymetler
- Peşin Ödenmiş Giderler
- Verilen Avanslar (Fiyat sabit ise)

Parasal Olamayan Pasif Hesaplar

- Sermaye
- Emisyon Primleri
- Ertelenmiş Gelirler
- Alınan Avanslar (satış fiyatı sabit)
- Birikmiş Karlar

Parasal olmayan hesaplar içinde yer alan ancak cari değerleri ile değerlendirilen yabancı para, kıymetli madenler, hisse senetleri ve menkul kıymetler gibi kalemler ile getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş olan varlık ve yükümlülükler, parasal kar-zararın hesaplanmasında parasal kalemler gibi işleme tabi tutulur.

Parasal hesaplar, daha önce de belirtildiği üzere, bilanço tarihinde paranın cari satın alma gücünü yansıttığı için, enflasyona göre düzeltilmezler.

Parasal olmayan hesaplar ise fiyat hareketleri doğrultusunda değer kazanıp kaybederler. Bu hesaplar, bilançolarda maliyet değerleriyle yer aldıklarından enflasyon şartları altında gerçek değerinin altında görünür ve bilançolar gerçeği yansıtmaz. Bu nedenle parasal olmayan varlıkların gerçek değerleri ile bilançolarda gösterilmesi gerekir.

2.5.2.1.3. Parasal Olmayan Hesapların Düzeltilmesi

Enflasyon düzeltmesi parasal olmayan varlık ve yükümlülüklerin (aktif ve pasiflerin) mali tablolarında, bilanço tarihindeki paranın satın alma gücü üzerinden ifade edilmesidir. Bunu sağlamak için, parasal olmayan hesapların bilanço değerleri, işlem tarihinden, bilanço tarihine kadar geçen sürede gerçekleşen TEFE endeksindeki artışa göre hesaplanan düzeltme katsayısı kullanılarak düzeltilir.

Bu hesaplar, enflasyona göre düzeltilmiş bilançoda bu şekilde düzeltilmiş değerleri ile gösterilir. Parasal hesaplar ise düzeltilmiş bilançoya düzeltme işlemine tabi tutulmadan mevcut değerleri ile aktarılır.

Parasal olmayan hesaplarda yer alan işlemlerin büyük bir çoğunluğu, işlemin yapıldığı tarihteki maliyet veya bu maliyetten varsa birikmiş amortismanlar düşüldükten sonraki değerleri ile gösterilebilirler. Her kalemin enflasyona göre düzeltilmiş değeri, alım gününden, bilanço gününe kadar oluşan fiyat artışları genel

endeksindeki değişimin bilançoda gösterilen değerlere uygulanması suretiyle belirlenir. Bu nedenle maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar, stoklar, gayri maddi varlıklar gibi kalemler alım tarihi itibarıyla düzeltilir. Yarı mamul ve mamuller alım ve üretim tarihine göre düzeltilir.

2.5.3. Enflasyon Muhasebesi (Düzeltilmesi) Kanun Tasarısının Getirdiği Düzeltilmeler

Kanun tasarısında, enflasyon düzeltilmesi işlemlerinin önceki bölümler de açıklanan enflasyon düzeltilmesi yöntemine paralel, mali tablolarda yer alan parasal olmayan hesapların düzeltilmesi suretiyle yapılması, öngörülmektedir. Aşağıda kısaca belirtilen konularda düzenlemeler yapılmaktadır.

2.5.3.1. Enflasyon Düzeltilmesine Tabi Olacak Mükellefler

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri enflasyon muhasebesi (düzeltilmesi) ne tabi olacaklardır. Buna göre, serbest meslek erbabı ile işletme defteri esasına göre ticari kazancını tespit edenler enflasyon düzeltilmesi yapmayacaklardır.

2.5.3.2. Enflasyon Düzeltilmesinin Yapılma Koşulları

Enflasyon düzeltilmesi fiyat endeksindeki artışın içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde % 100 olan ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10 dan fazla olması halinde zorunludur.

Kapsam dahilindeki mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltilmesi yapmak zorundadır. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki 36 ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son 12 ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici dönemlerin herhangi birinde düzeltilme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltilme yapılır.

Bakanlar Kurulu burada yer alan % 100 oranını % 35' kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya kanuni seviyesine indirmeye yetkilidir.

2.5.4. Enflasyon Düzeltmesi İle İlgili Kavramlar

Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir.

Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetlerdir.

Parasal kıymetler ve parasal olmayan kıymetler muhasebe literatüründeki tanımlarına uygun olarak önceki bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Kanun tasarısında, Maliye Bakanlığı'na parasal ve parasal olmayan kıymetleri belirleme yetkisi verildiğinden, bu kalemlerin kanunun yasalaşmasını takiben çıkan tebliğle düzenlenmiştir.

Düzeltilme katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait ortalama fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

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

Fiyat endeksi; (TEFE) Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilan edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksidir

Ortalama fiyat endeksi; düzeltmeye esas alınan tarihi içeren ayın sonundaki fiyat endeksi ile söz konusundaki fiyat endeksi ile söz konusu aydan bir önceki ayın sonundaki fiyat endeksi toplamına ikiye bölünmesi sonucu bulunan endeksidir.

Reel olmayan finansman maliyeti; her türlü borçlanmada, borç tutarlarına (yabancı para üzerinden borçlanmalarda düzeltme tarihindeki Türk Lirası karşılıklarına), borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanan tutardır.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasında bazı toplulaştırılmış yöntemlerin kullanılmasına izin verilmektedir. Kanun Tasarısında tanımlanan yöntemler şunlardır:

Basit ortalama yöntemi; gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasıdır.

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

Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı; enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş dönem başı stokun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltilmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıdır.

Taşıma; mali tablolarındaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemidir. Bir önceki dönem mali tablolarındaki tutarların cari dönem mali tabloları ile karşılaştırılabilmesi için yapılan bir işlemdir.

Taşıma katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin ortalama) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

Enflasyon fark hesapları; parasal olmayan kıymetlerin düzeltilme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesaplardır.

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

Net parasal pozisyon; parasal varlıklarla parasal yükümlülükler arasındaki farktır.

2.5.5. Enflasyon Düzeltmesinin Yapılma Usulü

Yasaya göre enflasyon düzetmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzetmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzetme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade etmektedir. Anlaşıldığı üzere, vergi uygulaması açısından yapılacak düzetme işleminde de sadece parasal olmayan kıymetler düzeltilecektir. Parasal kıymetlerin düzeltilmesi söz konusu değildir.

Yasanın enflasyon düzetmesi için sadece bilançonun düzeltilmesini yeterli gördüğü anlaşılmaktadır. Yasada gelir tablosuna bazı atıflar bulunmakla birlikte, doğrudan gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesine ilişkin bir açıklama yoktur. Ancak Maliye bakanlığı'na bu konuda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

2.5.5.1. Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tarihler

Enflasyon düzetmesi uygulamasındaki en önemli konulardan bir tanesi de düzetme işleminde esas alınacak tarihlerin tespitidir. Yasada düzetme tarihleri her bir parasal olmayan kıymet için ayrı ayrı açıklanmıştır.

• Satın alma tarihi itibariyle düzeltilecek kıymetler: Alış bedeli ile değetlenen menkul kıymetlerle mali duran varlıklar.

• Defterlere kayıt tarihi itibariyle düzeltilecek kıymetler: ilk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, peşin ödenen ve gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım hakedişleri.

• Tahsil tarihi itibariyle düzeltilecek kıymetler: parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar, avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri ve hisse senedi iptal kararları.

• Ödeme tarihleri itibariyle düzeltilecek kıymetler: parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar, avanslar, haklar ve şerefiyeler ile nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri.

• Mülkiyetin intikal ettiği tarih itibariyle düzeltilecek kıymetler: aynı sermaye olarak konulan kıymetler.

• Tescil tarihi itibariyle düzeltilecek kıymetler: kar yedekleri, geçmiş yıl kararları ve net dönem karının sermayeye ilave edilmesiyle arttırılan sermaye.

• Ayrıldıkları tarih itibariyle düzeltilecek kıymetler: parasal olmayan karşılıklar.

2.5.5.2. Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tutarlar

Düzeltme işleminde iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanununun değerleme hükümlerine göre tespit edilen tutarları esas alınacaktır. Buna göre, özetle, gayrimenkuller, demirbaş eşya ve emtia maliyet bedeli, hisse senetleri alış bedelleri, genel olarak diğer menkul kıymetler varsa borsa rayici, alacak ve borçlar ile ilk tesis ve taazzuv giderleri ile peştemallıklar mukayyet değerleri üzerinden düzeltmeye konu edilecektir.

Ancak stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile mali duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri varsa bunlar düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Toplaştırılmış yöntemlerle düzeltmeye tabi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman giderlerin düşülmesi ihtiyari bırakılmıştır.

Düzeltme sonucu bulunan tutarlar izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınmaktadır.

2.5.5.3. Reel Olmayan Finansman Giderlerinin Ayrıştırılması

Yasa ile reel olmayan finansman giderlerinin stokların ve maddi duran varlıkların maliyetinden düşülmesi sağlanarak, maliyetlerin reel olmayan kısmının ayrıştırılması sağlanmıştır. Faizler zaten enflasyon unsurunu içerdiğinden, maliyete ilave edilerek fiyat endeksi ile düzeltilmesi bir mükerrerliğe yol açmaktadır. Bu nedenle, düzeltme işleminden önce reel olmayan finansman giderlerinin ayrıştırılması zorunlu kılınmıştır.

Yasa da dileyen mükelleflerin, reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFİ artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilecekleri belirtilmiştir. Ancak bu yöntemi seçen

mükelleflerin seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönmeyecekleri ifade edilmiştir.

2.5.6. Enflasyon Düzeltmesinde Muhasebe Uygulaması

SPK ve BDDK tarafından yürürlüğe konulan enflasyon muhasebesi uygulaması, yasal muhasebe kayıtlarında bir değişikliği gerektirmemekle birlikte, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan yasanın öngördüğü enflasyon düzeltmesi uygulanması, düzeltme sonuçlarının muhasebeye yansıtılmasını zorunlu kılmaktadır.

Parasal olmayan kıymetlerin fiyat endeksi ile düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, bu kıymetle ilgili "Enflasyon Fark Hesaplarına" kaydı gerekmektedir. Bu hesap, "Enflasyon Düzeltme Hesabı" ile karşılıklı çalıştırılmakta, söz konusu hesaba, parasal olmayan aktiflerin düzeltilmesinden oluşan farklar için alacak, parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar için borç kaydı verilmektedir. Son olarak, "Enflasyon Düzeltme Hesabı" bakiyesi, gelir tablosuna aktarılarak kapatılmaktadır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin fiyat endeksi ile düzeltilmesi halinde, amortismanlar ve itfa payları bu düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanarak kayıtlara intikal ettirilecektir.

Enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde ise, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak işlem görür. Dolayısıyla, yeniden değerlendirme uygulamasından farklı olarak, enflasyon düzeltmesinin sonuçları, iktisadi kıymetin satışı sırasında dikkate alınır, ilave vergilendirme yapılmaz.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine "Yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına" kaydedilir. Bu hesap işin bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirilir.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Bu farkların sermayeye ilave edilmesi ise kâr dağıtımını sayılmaz. Gelir vergisi mükelleflerince söz konusu farklar

başka bir hesaba aktarılamaz; aktarılması veya sermayeye ilave edilmesi halinde işletmeden çekilen değer olarak kabul edilir.

Enflasyon düzeltmesi sonucu vergi matrahın tespitinde, kanunen kabul edilmeyen giderler, istisnalar ve geçmiş yıl mali zararları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınır.

Yasa enflasyon düzeltmesi uygulamasının ilk kez 2004 yılı için yapılmasını öngördüğünden, 31 12 2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan aktiflerin düzeltilmesi gerekmektedir. Zira, belli bir döneme ilişkin olarak enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini görebilmek açısından, bir önceki dönem sonu bilançonun da enflasyona göre düzeltilmiş olması zorunludur.

31 12 2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesinde aşağıdaki esaslar dikkate alınır.

a) Düzeltme işlemi, Türkiye geneli için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi göz önünde bulundurularak Maliye Bakanlığınca belirlenen düzeltme katsayıları kullanılarak yapılır. Düzeltme işlemi 1970 yılından itibaren uygulanır. Bu yıldan önce aktif ve pasife giren kalemler 1970 yılında girmiş kabul edilir.

b) Maddi duran varlıklar maliyet bedeli, mali duran varlıklar ise alış bedeli üzerinden düzeltmeye tabi tutulur.

c) Maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Mükelleflerin reel olmayan finansman maliyetini tevsik edememeleri halinde;

ca) Son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları, Maliye Bakanlığınca ilgili döneme ait TEFEE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle hesaplanarak ilan edilecek oranlar dikkate alınmak suretiyle maliyet veya alış bedelinden düşülür.

cb) Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmez.

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

e) Öz sermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, 01 01 2004 tarihinden önce ayrılan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar öz sermayeden düşülür. Bu ve benzeri fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları sermaye artışı olarak dikkate alınmaz ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz. Yasa da sözü edilen, yeniden değerlendirme değer artış fonlarının öz sermayeden düşülmesinin ne anlama geldiği açık değildir. Kanımızca, sabit kıymetlerin değerinin enflasyona göre düzeltilmesinin bir sonucu olarak, daha önce yeniden değerlendirme suretiyle bu kıymetlerin değerlerine yapılan ilavelerin düşülmesi, karşılığında da varsa yeniden değerlendirme fonlarının bilanço pasifinden çıkarılması gerekir

f) 2003 yılı hesap dönemine ait beyannamede yer alan indirilemeyen geçmiş yıl mali zararları matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır.

g) 31 12 2003 tarihli bilançonun düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş sermaye, düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primleri ve düzeltilmiş hisse senetleri iptal kararları ile borç toplamının çıkarılması sonucu bulunan fark, geçmiş yıllar kar/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı ise zarar olarak kabul edilemez.

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir, bu işlem kar dağıtımı sayılmaz.

Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun yüksek enflasyon döneminde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin düzenlemelerine göre 31 12 2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorunda olan mükellefler, söz konusu bilançolarını bu madde uyarınca yeniden düzeltmeyebilir.

i) Yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31 12 2003 tarihinde oluşan düzeltme farkları işin bitiminde kar zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz.

j) 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler bu maddede yer alan esaslara göre düzeltme yaparlar.

k) Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde; 31 12 2003 tarihli bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2003 yılı

hesap dönemi, 2004 yılı içerisinde biten hesap dönemini, 01 01 2004 tarihi 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade eder.

Buna göre, yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınmayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınacaktır.

Ancak iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmayacaktır.

2.5.7. Kanun İle Getirilen Diğer Hususlar

Kanunla amortisman uygulanması da dahil olmak üzere, diğer birçok uygulama değişikliği getirilmektedir.

Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri değiştirilerek, iktisadi kıymetlerin beş yıl içinde yüzde 20 oranı ile itfasına izin veren uygulama terk edilmekte, amortisman tabi varlıkların Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilen oranlar üzerinden itfa edilmesi öngörülmektedir. Maliye Bakanlığı tarafından amortisman oranlarının tespitinde varlıkların faydalı ömürleri dikkate alınacaktır.

Bununla birlikte, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunacağını belirtmek suretiyle, süre konusundaki yeni düzenlemelerin yasanın yürürlüğe girmesinden sonra edinilen kıymetler için geçerli olmasını sağlamaktadır.

Ayrıca zaman içinde ekonomik değeri kaybolmayan tablo, heykel vb. sanat ve antika eserler amortisman kapsamından çıkarılmaktadır.

Hızlandırılmış amortisman yöntemine, enflasyon düzeltmesi yapıldığı durumda da izin verilmektedir. İlgili düzenlemede yapılan bir değişiklikle, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde hızlandırılmış amortisman yönteminin nasıl uygulanacağına açıklık getirilmiştir. Buna göre, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilecektir.

Enflasyon düzeltmesi uygulamasına paralel olarak, yatırım indirimi uygulamasında da değişikliğe gidilmektedir.

Buna göre, yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınmayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortisman tabi iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınacaktır.

Ancak iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmayacaktır.

Yasa, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımında oranlama yapılırken istihkak bedellerinin ve satış hasılatlarının enflasyona göre düzeltilmiş rakamlarının esas alınacağı hususuna da açıklık getirmektedir. Gelir Vergisi Kanununda bu yönde değişiklikler yapılmamaktadır.

Ayrıca, daha önce de belirtildiği gibi, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hak edişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilecek ve bu hesap işin bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirilecektir.

Kısmi enflasyon düzeltmesi sağlamak üzere halen vergi sistemimizde yer alan, yeniden değerlendirme uygulaması, finansman gider kısıtlaması uygulaması ve Son Giren İlk Çıkar (LİFO) stok değerlendirme metodu, enflasyon muhasebesine geçilmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılmaktadır.

Diğer taraftan, yeniden değerlendirme uygulamasına son verilmekle birlikte özellikle bazı kanunlardaki yeniden değerlendirme oranına yapılan atıflar nedeniyle, yeniden değerlendirme oranı tespiti devam ettirilmiştir.

2.5.8. 5428 Sayılı Kanunla Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasında Yapılan Değişiklikler

31 12 2003 Tarihli Bilançonun Düzeltilmesine İlişkin Yapılan Değişiklikler:

a- Reel olmayan finansman maliyetlerinin (ROFM) tevsik edilebilir olması halinde de ROFM, toplam finansman giderleri dikkate alınarak tespit edilebilecektir.

b- Amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen ROFM'den amortisman ayrılmamış tutar, 2004 ve sonraki dönemlerde beş yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

c- Öz sermayeye ilişkin düzeltme farkları geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecektir.

d- Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu standartlarına göre 31 12 2003 tarihli bilançolarını düzelterken amortisman ve karşılıklarını Vergi Usul Kanununa göre düzelterektedirler.

e- Amortisman tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.

f- 31 12 2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyon Türk Lirasını veya hesap dönemine ait ciroları toplamı 15 trilyon Türk Lirasını aşmayan mükelleflerin istekleri halinde (31 12 2003 tarihli bilançoları da dahil olmak üzere) 2004 yılına ilişkin geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmayabileceklerdir.

2.5.9. 2004 ve Sonraki Yıllarda Yapılacak Enflasyon Düzeltmelerine İlişkin Değişiklikler

I- Yabancı para cinsinden borçlanmalarda ROFM'nin hesaplanması, düzeltme tarihindeki değil, borcun alındığı tarihteki Türk Lirası karşılıklarına, borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

II- Borsada işlem gören hisse senetleri de düzeltme katsayısı ile düzeltilecektir.

III- Öz sermayeye ilişkin düzeltme farkları geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilecektir.

IV- Münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler enflasyon düzeltme koşullarına bağlı olmaksızın enflasyon düzeltmesi yapacaklardır.

V- Döviz cinsinden kayıt tutan mükellefler Vergi Usul Kanununun mükerrer 298'inci maddesi kapsamında enflasyon düzeltmesi yapamayacaklardır.

2.5.10. Yeni Düzenlemenin Vergi Mevzuatı İle İlgili Mevcut Uygulamalar Konusunda Getirdikleri /Götürdükleri

2.5.10.1. Stok Değerleme Yöntemlerinden LIFO Son Giren İlk Çıkar Yönteminin Uygulamadan Kaldırılması

Bu konudaki yasal düzenleme aşağıdaki gibidir.²²¹

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
VUK Madde 274. – (4008 Sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle değişen madde) Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir. Mükellefler, satın aldıkları veya imal ettikleri emtianın maliyet bedelini, son giren ilk çıkar yöntemini	VUK Madde 274. – Emtia, maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirilme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine

²²¹ PEKDEMİR, Recep, a.g.e, s.21-28

<p>uygulamak suretiyle de tesbit edebilirler. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemezler. Bu yöntemin uygulama usul ve esaslarını tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.</p>	<p>267'nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275'inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir</p>
---	---

2.5.10.2. Maliyet Arttırımı Uygulamasının Yürürlükten Kaldırılması

Bu konudaki yasal düzenleme aşağıdaki gibidir.

“MADDE 9, “31 12 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun; 38 inci maddesinin dördüncü ve beşinci fıkraları ile 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendi ve 57 nci maddesinin son fıkrası, yürürlükten kaldırılmıştır”

“c) 03 06 1949 tarihli ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (13) numaralı bendi, yürürlükten kaldırılmıştır.”

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
<p>GVK Madde 38 (4684 sayılı Kanunun 17'inci maddesiyle değişen fıkra Yürürlük; 03 07 2001) Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu</p>	<p>GVK Madde 38 Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

İktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya alınan bu iştirak hisseleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya bedelsiz olarak edinilen hisseler için maliyet bedeli artırımını, bu hisselerin itibari değeri üzerinden bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescili tarihinden itibaren uygulanır. Bu hüküm 39 uncu madde gereğince işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanır. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Söz konusu iktisadi kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar, alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetler için bu hükümden yararlanamaz. Şu kadar ki, inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için bu fıkra hükmüne göre maliyet bedeli artırımını yapılabilir. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkuller

<p>için maliyet artırımını satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır. Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p> <p>(4842 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 24 04 2003) Sürekli olarak işlenmiş altın alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan mamulün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave ederler. Söz konusu fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tâbi tutulur. Bu mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider kabul edilir.</p>	
<p>GVK Madde 41</p> <p>8.(4008 sayılı Kanunun 25'inci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01 01 1996) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutanların, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzerî adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına (yatırımın maliyetine eklenenler hariç) aşağıdaki indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın % 25'i.</p> <p>İndirim oranı, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, ilgili kuruluşlardan alınan bilgilere göre Maliye Bakanlığı'nca o</p>	<p>GVK Madde 41</p> <p>8. Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

<p>yıl için hesaplanan ortalama ticarî kredi faizi oranına bölünmesi suretiyle bulunur.</p> <p>Sanayi siciline kayıtlı imalatçıların imalat faaliyetlerinde kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarına bu bent hükmü uygulanmaz. Bu bendin birinci paragrafında yer alan % 25 oranını, % 100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu; bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkilidir.</p>	
<p>GVK Madde 57</p> <p>4108 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle eklenen fıkra Geçerlilik; 01 01 1995 Yürürlük: 02 06 1995) Yetiştirilmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların bu maddede yazılı giderlerinden, Vergi Usul Kanunu'nun 283'üncü maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı, ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınır.</p>	<p>GVK Madde 57</p> <p>Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

<p>KVK Madde 15</p> <p>13. (4008 sayılı Kanunun 27'nci maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01 01 1996) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre değerleyen veya amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutan kurumların (Bankalar, Sigorta Şirketleri ve Finans</p>	<p>KVK Madde 15</p> <p>13.Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>
---	---

Kurumları hariç) Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderler.	
--	--

2.5.10.3. Amortisman Uygulamasında Yapılan Değişiklikler

Bunlara ilişkin olarak 5024 Sayılı Kanunda yer alan hükümler aşağıdaki gibidir:

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

Kazançlarını işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerini bu maddede belirtilen hükümlere göre düzeltilmiş tutarları üzerinden amortismanla tâbi tutabilirler”

Yukarıda yer alan hükme göre, bilanço esasına göre defter tutan işletmeler, gelir tablolarında yer alacak dönemsel amortisman giderlerini ve itfa paylarını düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplayıp kaydedebileceklerdir.

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
VUK Madde 315 (4008 sayılı Kanununun 10'uncu maddesiyle değişen madde) Mükellefler amortismanla tabi iktisadî kıymetlerinin değerini, % 20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetler üzerinden yok ederler. Ancak, arazi ve binalar ile % 20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanla tabî tutulacak iktisadî kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir.	VUK Madde 315 Madde 315. -Mükellefler amortismanla tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.

<p>VUK Madde Mükerrer 315 (205 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen madde) Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde;</p> <p>1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.</p> <p>2. (4008 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle değişen bent) Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 40'ı geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.</p> <p>3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer,o yıl tamamen yok edilir.</p>	<p>VUK Madde Mükerrer 315 (205 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen madde) Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortisman tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde;</p> <p>1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur.</p> <p>Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, amortisman tabi iktisadi kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir.</p> <p>2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır.</p> <p>3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.</p>
--	---

VUK Madde 319 Mükellefler, usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler; şu kadar ki, uygulamaya başladıkları amortisman nispetlerini müteakip faaliyet yıllarında değiştiremezler. 318'inci maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre amortisman nispetlerinin değiştirilmiş olması hali bundan müstesnadır.	VUK Madde 319 Yürürlükten kaldırılmıştır.
--	--

Amortisman uygulamaları ile ilgili olarak geçmişte başlanmış olan durumlar, her işletmede mevcuttur. Bu nitelikli uygulamalar devam ettirilecektir. Yukarıda belirtilen yeni düzenlemeler 1 Ocak 2004 tarihinden sonra sisteme giren unsurlar için geçerli olacaktır. Bu konudaki kanun maddesinin metni aşağıdaki gibidir:

“GEÇİCİ MADDE 26. - Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce aktife giren iktisadi kıymetler hakkında aktife alındıkları yılda yürürlükte olan sürelerle göre amortisman ayrılmasına devam olunur.”

Yukarıdaki madde hükmünden de anlaşıldığı gibi, bu düzenlemenin yürürlüğe girmesinden önce edinilen unsurlara ilişkin olarak edinildikleri dönemdeki kuralların geçerli olacağı şekilde uygulanmasına devam edilecektir.

2.5.10.4. Kur Farkı Gelirleri İstisnasının Kaldırılması

Yap-İşlet-Devret Modeli kapsamında enerji sektörü için yabancı sermaye yatırımlarında kur farkı gelirleri vergilendirilmiyordu. Bu yeni düzenleme ile bu durum ortadan kaldırıldı.

“MADDE 9. - a) 04 01 1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinin son fıkrası ve 319 uncu maddesi, iptal edilmiştir.

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
<p>VUK Madde 280</p> <p>(485 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle değişen fıkra) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.</p> <p>(4369 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır</p> <p>(4369 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle eklenen fıkra) 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtım ve Ticareti İle Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde</p>	<p>VUK Madde 280</p> <p>(485 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.</p> <p>(4369 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle değişen fıkra) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LİBOR) esas alınır.</p> <p>Yürürlükten kaldırılmıştır.</p> <p>VUK'un 280-319'uncu maddesi iptal edilmiştir.</p>

<p>Yaptırılması Hakkında Kanunda tanımlanan şirketlerin sermaye olarak koydukları yabancı paraların sarf edildikleri veya Türk Lirasına çevrildikleri tarihe kadar lehlerine oluşan kur farkları pasifte özel bir karşılık hesabında gösterilerek dönem kazancına dahil edilmez. Bu karşılıklar sermayeye eklendikleri takdirde işletmeden çekiş ve kar dağıtımı sayılmaz. Aleyhlerine oluşan kur farkları ise aktifte özel bir karşılık hesabında tutulur ve gelecek yıllarda lehlerine oluşacak kur farkları ile kapatılır. Lehte kur farkı ile kapatılamayan tutarlar işi bırakma halinde zarar addolunur.</p>	
---	--

2.5.10.5. Yeniden Değerleme Uygulamaları Yerine Yeniden Değerleme Oranının Getirilmesi

Daha önce de belirtildiği gibi, temel olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298. maddesinde yapılan yeni düzenleme, mükerrer 298. Maddeyi ikiye ayırmıştır. Maddenin A Fıkrası Enflasyon Düzeltme Muhasebesi için ayrılmış, B Fıkrası ise Yeniden Değerleme Oranı ve bu oranın hesaplanması için organize edilmiştir. Buna göre Maliye Bakanlığı yeniden değerlendirme oranını hesaplayıp belirlenen süre içinde yayımlayacaktır. Bunun temel nedeni yeniden değerlendirme oranına tabi tutularak her yıl veya her dönem yeniden düzenleme gerektiren pek çok yasal düzenleme söz konusudur. Bu nedenle, mevcut yasal düzenlemelerin işlerliklerinin sürdürebilmesi için yeniden değerlendirme oranının periyodik olarak hesaplanması ve yayınlanması devam edecektir.

2.5.10.6. Yatırım İndirimi Uygulaması İle İlgili Yapılan Değişiklikler

Konu ile ilgili olarak yapılan değişikliğe ilişkin düzenleme aşağıdaki gibidir:

“MADDE 6. - 31 12 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin (2) ve (3) numaralı fıkraları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.”

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
<p>2. Yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadî kıymetin maliyet bedeli esas alınır.</p>	<p>2. Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.</p>
<p>3. Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadî kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşıncaya kadar devam olunur.</p> <p>Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.</p>	<p>Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınır.</p> <p>3. Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınır.</p> <p>Ancak iktisadî kıymetin aktife alındığı hesap döneminden önceki hesap dönemlerinde gerçekleşen harcamalar, gerçekleştirildikleri dönem sonundaki düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır. İzleyen dönemlerde enflasyon düzeltmesi nedeniyle bu harcamalardan kaynaklanan</p>

	farklar üzerinden yatırım indirimi istisnası hesaplanmaz.
--	---

Ayrıca, yine 5024 sayılı düzenleme ile 193 sayılı GVK'na aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

“MADDE 8. - 193 sayılı Kanuna aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

GEÇİCİ MADDE 65. - Geçici 61 inci madde kapsamında yatırım indirimi istisnası uygulamasını seçmiş olan mükellefler, bu tercihlerini bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra verilmesi gereken ilk geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar bağlı buldukları vergi dairesine bildirimde bulunmak suretiyle değiştirebilirler. Bu şekilde tercihlerini değiştiren mükellefler, 24 04 2003 tarihinden itibaren yaptıkları harcamalar (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için 19 uncu maddede yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Tercihlerini değiştirmeyen mükellefler ise, yatırım indirimi istisna tutarlarının tespitinde, enflasyon düzeltilmesi uygulaması sonucu yatırım indiriminden yararlanan iktisadî kıymetlerle ilgili olarak oluşan düzeltme farklarını dikkate alamazlar.

19 uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnası tutarlarının tespitinde 01 01 2004 tarihine kadar yapılan harcama tutarları düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınmaz.

2.5.10.7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespitinde Değişikliklerin Yapılması

Konu ile ilgili yasal düzenleme aşağıdaki gibidir:

“MADDE 7. - 193 sayılı Kanunun 43 üncü maddesinin (1) ve (2) numaralı bentleri aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.”

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
-------------------------	-------------------------

<p>1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nisbeti dahilinde;</p> <p>2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nisbeti dahilinde;</p>	<p>1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;</p> <p>2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;</p>
--	--

2.5.11. Yasanın Uygulanmasında İhtiyarilikten Yararlanılması

Bir vergi mevzuatı olayı olarak karşımıza çıkan ve 5024 Sayılı Kanunla getirilen enflasyon düzeltmesi ile bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri getirdiği iki yükümlülüğü yerine getirmek ile karşı karşıyadırlar. Bunlardan ilki bu düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen Geçici 25. Maddede tanımlanan 31 12 2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi ve düzeltme farklarının 2004 yılı defterlerine kaydedilmesi, diğeri ise yine bu düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen Mükerrer 298/A Maddesinde tanımlanan 31 12 2004 tarihli bilançonun düzeltilmesi ve düzeltme farklarının kayıtlara alınmasıdır.

Her iki bilançonun düzeltilmesi ve düzeltme farklarının muhasebe defterlerine kaydedilmesi ile ilgili olarak, 2004 yılı boyunca ihtiyari bir geçiş sistemi

benimsenmiş ve uygulanmıştır. Bu düzenlemeden etkilenen, ancak bugüne kadar herhangi bir işlem yapmayan pek çok işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin, her iki yükümlülüğü, mükellefiyet yapılarına göre ya 31 Mart 2005 tarihine kadar, ya da 30 Nisan 2005 tarihine kadar yerine getirmişlerdir.

2.6. VUK 328 NOLU TEBLİĞ KAPSAMINDA 31 12 2003 TARİHLİ BİLANÇOLARIN DÜZELTİLMESİ UYGULAMALARI

2.6.1. Uygulama Örneği - 1

BAYSAL ticaret İşletmesi 01 05 2002 tarihinde 10.000.000.000- TL nakit sermaye ile kurulmuştur. Aynı yıl Haziran ayında 5.000.000.000- TL'ye nakit demirbaş satın alınmıştır. Ayrıca 2002-2003 yıllarında hiçbir faaliyet göstermemiş (gayrifaal); sadece 2002 yılında 2.000.000.000- TL, 2003 yılında da 1.500.000.000- TL kira, elektrik, su gibi bazı giderleri ödemiştir.

BAYSAL ticaret işletmesi kurulduğunda amortisman politikası olarak, normal amortisman yöntemi seçmiş ve yıllık % 20 amortisman ayırmayı kararlaştırmıştır.

Yapılması gerekenler

- a-İşletmenin Kuruluş Bilançosunu düzenlemek,
- b-İşletmenin 2002 yılı Gelir Tablosunu düzenlemek,
- c-İşletmenin 31 12 2002 tarihli Bilançosunu düzenlemek,
- d-İşletmenin 2003 yılı Gelir Tablosunu düzenlemek,
- e-İşletmenin 31 12 2003 tarihli bilançosunu düzenlemek,
- f-İşletmenin 31 12 2003. tarihli bilançosunu 5024 sayılı kanun ve ilgili tebliğler uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutmak;

Baysal İşletmesi

01 05 1998 Kuruluş Bilançosu

I- Dönen Varlıklar		10.000.000.00	III-K.V.Yabancı Kaynak		—
1- kasa	10.000.000.000		IV-U.V.Yabancı Kaynak		—
II- Duran Varlıklar		—	V- Öz Kaynaklar		10.000.000.000
			1- Sermaye	10.000.000.000	

Aktif Toplamı		10.000.000.000	Pasif Toplamı		10.000.000.000
Aktif				Pasif	

İşletmenin 2002 yılında ticari faaliyeti olmadığından gelir tablosunda faaliyet giderlerinin yol açtığı zarar olacaktır. Amortisman $5.000.000.000 \text{ TL} \times 0.20 = 1.000.000.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanmıştır.

Baysal İşletmesi
2002 Faaliyet Dönemine Ait Gelir Tablosu

BRÜT SATIŞLAR		---
(İADE – İNDİRİMLER)		(---)
NET SATIŞLAR		---
(SATIŞLARIN MALYETİ)		(---)
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)		---
(FAALİYET GİDERLERİ)		(3.000.000.000)
(Genel Yönetim. Giderler.)	(1.000.000.000)	
(Aortismanlar)	(2.000.000.000)	
FAALİYET KARI (ZARARI)		(3.000.000.000)

İşletmenin 31 12 2002 tarihli bilançosu da 2002 faaliyet dönemine ait gelir tablosundaki net zararın bilançoğa aktarılmasıyla beraber aşağıdaki gibi olacaktır.

Baysal İşletmesi
31 12 2002 Tarihli Bilançosu

Aktif			Pasif		
I- Dönen Varlıklar		3.000.000.000	III-K.V.Yabancı Kaynak		—
1- kasa	3.000.000.000		IV-U.V.Yabancı Kaynak		—
II- Duran Varlıklar		4.000.000.000	V- Öz Kaynaklar		7.000.000.000
1-Demirbaşlar	5.000.000.000		1- Sermaye	10.000.000.000	
2-Birikmiş Amortismanlar	(1.000.000.000)		2-Dönem Zararı	(3.000.000.000)	
Aktif Toplamı		7.000.000.000	Pasif Toplamı		7.000.000.000

İşletmenin 2003 yılı ticari faaliyeti olmadığından gelir tablosunda faaliyet giderlerinin yol açtığı zarar olacaktır.

Amortismanlar; $5.000.000.000 \text{ TL} \times 0.20 = 1.000.000.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanmıştır

Baysal İşletmesi
2003 Faaliyet Dönemine Ait Gelir Tablosu

BRÜT SATIŞLAR		----
(İADE – İNDİRİMLER)		(---)
NET SATIŞLAR		----
(SATIŞLARIN MALYETİ)		(----
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)		----
(FAALİYET GİDERLERİ)		(2.500.000.000)
(Genel Yönetim Giderleri)	(1.500.000.000)	
(Amortismanlar)	(1.000.000.000)	
FAALİYET KARI (ZARARI)		(2.500.000.000)

İşletmenin 31 12 2003 tarihli bilançosu da 2003 faaliyet dönemine ait gelir tablosundaki net zararın bilançoya aktarılmasıyla beraber aşağıdaki gibi olacaktır.

Baysal İşletmesi
31 12 2003 Tarihli Bilançosu

Aktif

Pasif

I- Dönen Varlıklar		1.500.000.000	III-K.V.Yabancı Kaynak		—
1- kasa	1.500.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		—
II- Duran Varlıklar		3.000.000.000	V- Öz Kaynaklar		4.500.000.000
1-Demirbaşlar	5.000.000.000		1- Sermaye	10.000.000.000	
2-Birikmiş Amortismanlar	(2.000.000.000)		2-Geçmiş Yıllar Zararı	(3.000.000.000)	
			3-Dönem Zararı	(2.500.000.000)	
Aktif Toplamı		4.500.000.000	Pasif Toplamı		4.500.000.000

1.Aşama

Yasaya göre enflasyon düzeltilmesinde ilk adım; VUK 328 no'lu Genel Tebliği'nin Ek-1 ve Ek-2 de yer alan parasal hesaplar-parasal olmayan hesaplar listesinden yararlanarak 31 12 2003 tarihli bilançodaki hesaplar buna göre düzenlenecektir.

Bu ayırım sonrası parasal hesaplar; bilanço tarihinde cari değerleri ile ifade edildiklerinden düzeltilmeyip aynen kalacak (yani düzeltme katsayısı 1 olacak); parasal olmayan hesaplar ise ilgili tarihler itibariyle düzeltme katsayıları ile (VUK

328 nolu Genel Tebliği'nin Ek-5) çarpılarak düzeltilenecektir. Ayrıca bazı hesaplar ise (328 nolu Tebliğ uyarınca) düzeltilmeye tabi tutulmayıp bilançodan silinecektir (yani tutarları sıfırlanacaktır).

Uygulamalarda parasal hesapları P ile; parasal olmayan hesapları PO ile; sıfırlanacak hesapları ise 0 ile işaretlenecektir.

2.Aşama

Enflasyon Düzeltmesinde 2. aşama parasal olmayan hesapların düzeltilmesidir.

a-) Demirbaşların Düzeltilmesi

$$5.000.000.000 \times 1,32486 = 6.624.300.000$$

2002 Haziran ayı endeksi:1,324486

$$\text{Enflasyon farkı} = 6.624.300.000 - 5.000.000.000 = \underline{624.300.000}$$

b-) Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi:

$$2.000.000.000 \times 1,32486 = 2.649.720.000$$

$$\text{Enflasyon farkı} = 2.649.720.000 - 2.000.000.000 = \underline{649.720.000}$$

328 nolu Tebliğ 31 12 2003 tarihindeki bilançolarda birikmiş amortismanların düzeltilmesinde ayrı bir prosedür uygulanacağını öngörmüştür. Bu prosedür; 31 12 2003 tarihli bilançodaki birikmiş amortismanların ilgili duran varlıklar düzeltildikten sonra, duran varlıklarının artış katsayısı dikkate alınarak düzeltileneceğidir.

$$\text{Artış Katsayısı} : \frac{\text{İlgili Duran Varlığın Düzeltilmiş Tutarı}}{\text{İlgili Duran Varlığın 31 12 2003 Tarihli Bilanço Değeri}}$$

Örnekte duran varlığın 31 12 2003 tarihli bilanço değerinde yeniden değerlendirme fonu olmadığından duran varlığın düzeltme kat sayısı ile birikmiş amortismanların düzeltme katsayısı (artış oranı) eşit çıkmaktadır.

c-) Sermaye Düzeltmesi:

İşletmemizde sermaye nakit olarak tahsil edildiğinden tahsilat tarihine ait (Mayıs 2002) düzeltme katsayısı ile düzeltilmiştir.

$$10.000.000.000 \times 1,34015 = 13.401.500.000$$

$$\text{Enflasyon farkı} = 13.401.500.000 - 10.000.000.000 = 3.401.500.000$$

3. Aşama

Enflasyon düzeltmesinde üçüncü adım parasal hesapların tutarlarını aynen, parasal olmayan hesapların tutarlarını düzeltilmiş olarak, bilançodan silinecek hesapları ise sıfırlayarak düzeltilmiş bilanço hazırlamaktır. Bu işlemler sonrası düzeltilmiş bilançoda aktif ve pasif dengesini sağlayacak şekilde pasifte Geçmiş Yıllar Karları veya Geçmiş Yıllar Zararları hesabı kullanılır. Bulunulacak olan Geçmiş Yıllar Karlarının vergiye tabi tutulmayacağı, Geçmiş Yıllar Zararlarının ise vergi matrahından indirilemeyeceği 5024 Sayılı Yasada belirtilmiştir.

Örnek işletmede düzeltilmiş aktif ve düzeltilmiş pasif denkleğini sağlamak için pasif tarafa negatif rakam gelmesi gerekmektedir ki bu da Geçmiş Yıllar Zararı olarak 7.926.920.000 TL düzeltilmiş bilançoda görülmektedir.

Baysal İşletmesi 31 12 2003 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu

Aktif			Pasif		
I- Dönen Varlıklar		1.500.000.000	III-K.V.Yabancı Kaynak		—
1- kasa	1.500.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		—
II- Duran Varlıklar		3.974.580.000	V- Öz Kaynaklar		5.474.580.000
1-Demirbaşlar	6.624.300.000		1- Sermaye	10.000.000.000	
2-Birikmiş Amortismanlar	(2.649.720.000)		2-SermayeDüzeltilmesi	3.401.500.000	
			Olumlu Fark		
			3-Geçmiş Yıllar Zararı	(7.926.920.000)	
Aktif Toplamı		5.474.580.000	Pasif Toplamı		5.474.580.000

4.Aşama

Enflasyon düzeltmesinde dördüncü adım, düzeltme işlemlerine ait muhasebe kayıtlarını yapmaktır.

1	698 ENFLASYON DÜZELTME HS. 580 GEÇ.YIL.ZARARLARI 591 DÖNEM ZARARI	5.500.000.000	3.000.000.000 2.500.000.000
2	255 DEMİRBAŞ 698 ENFLASYON DÜZELTME HS.	1.624.300.000	1.624.300.000
3	698 ENFLASYON DÜZELTME HS. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN 502 SERMAYE DÜZ. OLUMLU FARKI	4.051.220.000	649.720.000 3.401.500.000
4	580 DÜZ.GEÇ.YIL ZARARLARI 698 ENFLASYON DÜZELTME H.S.	7.926.920.000	7.926.920.000

BORÇ	698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI	ALACAK
5.500.000.000 (1)	1.624.300.000 (2)	
4.051.220.000 (3)		
<u>9.051.220.000</u>	<u>1.624.300.000</u>	

Düzeltilmiş Geçmiş Yıl Zararı: 9.051.220.000 - 1.624.300.000 = 7.926.920.000

2.6.2. Uygulama Örneği -2

Kılıç Ticaret İşletmesinin 31 12 2003 tarihli bilançosu ve bu bilançodaki hesaplara ait bazı bilgiler aşağıdaki gibidir.

Kılıç Ticaret İşletmesi 31 12 2003 Tarihli Bilançosu (Düzeltilmemiş)

Aktif			Pasif		
I- Dönen Varlıklar		31.000.000.000	III-K.V.Yabancı Kaynak		5.000.000.000
1- Kasa	2.000.000.000		1-Satıcılar	5.000.000.000	
2-Ahıcılar	25.000.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		—
3- Stoklar	4.000.000.000		V- Öz Kaynaklar		33.000.000.000
II- Duran Varlıklar		7.000.000.000	1-Sermaye	15.000.000.000	
1-Demirbaşlar	15.000.000.000				

2-Birikmiş Amortismanlar	(8.000.000.000)		2-Yeniden Değ.Arışıları	5.000.000.000	
			3-Maliyet Artış Fonu	6.000.000.000	
			4-Geçmiş Yıl Karları	2.000.000.000	
			5-Dönem Net Karı	4.000.000.000	
			6-Yasal Yedekler	1.000.000.000	
Aktif Toplamı		38.000.000.000	Pasif Toplamı		38.000.000.000

KILIÇ ticaret işletmesi bilançosunu düzeltmek için 5024 sayılı yasa hükümlerindeki bazı yöntemleri benimsenmiştir. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir:

•Toplulaştırılmış yöntem benimsenmiş ve basit ortalama yönteminin uygulanmasına karar verilmiştir.

•Duran Varlıkların alış maliyetine 2.000.000.000.-TL faizin eklendiği tespit edilmiştir. Duran varlıkların maliyetine eklenen Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin ortaya çıkarılıp ilgili varlıkların maliyetinden düşülmesi için (328 nolu VUK Tebliği'ndeki 1. yöntem) tercih edilmiştir.

•Demirbaş alımlarında 1999 Mayıs ayında kredi kullanılmış olup, kredi 1999 Ağustos ayında kapatılmıştır.

•Demirbaşların alış bilgileri şu şekildedir :

Alış Tarihi	Alış Maliyeti
1999 Mayıs	6.000.000.000.-TL

•Sermayenin oluşum bilgileri (nakit) şu şekildedir :

Tahsil Tarihi	Nakit Tahsilat
1999 Mayıs	3.000.000.000.-TL
2000 Haziran	2.000.000.000.-TL
2002 Nisan	10.000.000.000.-TL

•Yasal Yedeklerin ayrılma tarihi Aralık 2001'dir.

İşletmenin 31 12 2003 tarihli bilançosunu 5024 Sayılı Yasa ve ilgili tebliğler uyarınca enflasyon düzeltmesine tabi tutunuz.

Parasal Olmayan Hesapların Düzeltilmesi

a-) Stokların Düzeltilmesi

$$4.000.000.000 \times 1,01435 = 4.057.400.000$$

$$\text{Enflasyon Farkı} = 4.057.400.000 - 4.000.000 = 57.400.000$$

b-) Demirbaşların Düzeltilmesi

$$6.000.000.000 + 2.000.000.000 = 8.000.000.000$$

Aktifleştirilen Finansman Maliyeti

$$\text{R.O.F.M (Reel olmayan finansman maliyeti)} = \text{Borç Tutarı} \times \text{Tefe Artış Oranı}$$

$$\text{R.O.F.M} = 6.000.000.000 \times 0,093 = 558.000.000$$

$$\text{Düzeltilmeye esas tutar} = 8.000.000.000 - 558.000.000 = 7.442.000.000$$

$$\text{Mayıs 1999 Katsayısı} = 5,02218$$

$$\text{Düzeltilmiş Tutar} = 7.442.000.000 \times 5,02218 = 37.375.063.560$$

$$\text{Düzeltilme Farkı} = 37.375.063.560 - 15.000.000.000 = \underline{22.375.063.560}$$

c-) Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

	Bilanço Değeri X Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Bilanço
Demirbaşlar	15.000.000.000 x 2.49167	37.375.063.560
Birikmiş Amortisman	8.000.000.000 x 2.49167	19.933.360.000

$$\text{Enflasyon Farkı} = 19.933.360.000 - 8.000.000.000 = 11.933.360.000$$

d-) Sermayenin Düzeltilmesi

$$3.000.000.000 \times 5,022018 (1999 - \text{Mayıs katsayısı}) = 15.066.540.000$$

$$2.000.000.000 \times 3,14614 (2000 - \text{Haziran katsayısı}) = 6.292.280.000$$

$$\underline{10.000.000.000} \times 1,34575 (2002 - \text{Nisan katsayısı}) = \underline{13.457.500.000}$$

$$15.000.000.000 \quad 34.816.320.000$$

$$\text{Enflasyon Farkı} = 34.816.320.000 - 15.000.000.000 = 19.816.320.000$$

e-) Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi

$$1.000.000.000 \times 1,49082 (Aralık ayı katsayısı) = 1.490.820.000$$

$$\text{Enflasyon farkı} = 1.490.820.000 - 1.000.000.000 = 490.820.000$$

Parasal Olmayan Hesaplar İcmal Tablosu

	Tarihi Bilanço Değeri	Düz. Bilanço Değeri	Enflasyon Farkı
STOKLAR	4.000.000.000	4.057.400.000	57.400.000
DEMİRBAŞ	15.000.000.000	37.375.063.560	22.375.063.560
B.AMORT.	8.000.000.000	19.933.360.000	11.933.360.000
SERMAYE	15.000.000.000	34.816.320.000	19.816.320.000
YASAL YED.	1.000.000.000	1.490.820.000	490.820.000

Kılıç Ticaret İşletmesi
31 12 2003 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu

Aktif			Pasif		
I- Dönen Varlıklar		31.057.400.000	III-K.V.Yabancı Kaynak		5.000.000.000
1- Kasa	2.000.000.000		1-Satıcılar	5.000.000.000	
2-Alıcılar	25.0000.000.000		IV-U.V.Yabancı Kaynak		—
3- Stoklar	4.057.400.000		V- Öz Kaynaklar		43.499.103.560
II- Duran Varlıklar		17.441.703.560	1-Sermaye	15.000.000.000	
1-Demirbaşlar	37.375.063.560		2-Sermaye Düzeltme		
2-Birikmiş Amortismanlar	(19.933.360.000)		Olumlu Farkı	19.816.320.000	
			3-Düzeltilmiş Geçmiş Yıl		
			Karları	7.191.963.560	
			4-Yasal Yedekler	1.490.820.000	
Aktif Toplamı		48.499.103.560	Pasif Toplamı		48.499.103.560

Bu bilançodaki geçmiş yıllar karı; parasal kalemlerin aynen, parasal olmayan kalemlerin ise düzeltilerek yerlerine konması ile aktif – pasif dengesi sağlanarak bulunmuştur.

2.6.3. Uygulama Örneği -3 İhtiyarilikten Yararlanan Mükelleflerin

31 12 2004 Tarihli Bilançolarının Düzeltilmesi

02 08 2004 tarih ve 8. sıra no'lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde, ilgili hadleri aşmayan mükelleflerin 31 12 2003 tarihli bilançoları ile 2004 yılının geçici vergi dönemleri sonunda düzenlemiş oldukları bilançolarını 2004 yılının 4. geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar düzeltebilecekleri açıklanmıştır.

Bu açıklamalardan;

- İlgili hadleri aşmayan mükelleflerin 31 12 2003 tarihli bilançolarının 5024 sayılı yasanın geçici 25. maddesi ve 328 no'lu Vergi Usul Kanunu genel tebliği uyarınca düzeltmek zorunda oldukları,

- İlgili hadleri aşmayan mükelleflerin 2004 yılı geçici vergi dönemi sonlarında hazırlamış oldukları bilançoları 2004 yılının 4. geçici vergi beyannamesi verileceği

tarihe kadar düzeltebilecekleri açıklamasından; bu mükelleflerin 2004 yılı ile ilgili sadece son geçici vergi döneminde düzeltme yapmaları gerektiğini, yani 2004 yılında sadece 31 12 2004 tarihli bilanço düzeltmeleri gerektiği çıkarılmaktadır.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından 31 12 2004 bilanço düzeltimi işlemleri yukarıdaki uygulamanın (Kılıç Ticaret İşletmesi) devamı olarak alınmıştır.

Mevzuata uygun olarak 31 12 2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda bulunan parasal olmayan hesapları Aralık 2004 TEFE' si / Aralık 2003 TEFE' si olarak bulunur. Aralık 2004 TEFE' si 1.0.000 olarak varsayılmıştır.

Böylece taşıma katsayısı $10.000 / 7382,10 = 1,1175$ olarak bulunmuştur. 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançonun parasal olmayan kalemleri taşıma (1,1175) katsayısı ile çarpılacaktır.

Kılıç İşletmesinin Düzeltilmiş 31 12 2003 Bilançosunda Parasal Olmayan Hesapların Taşınması

Düzeltilmiş 31 12 2003 Tarihli Bilanço	Taşıma Katsayısı	Düzeltilmiş ve Taşınmış 31 12 2003 Tarihli Bilanço
STOKLAR..... 4.057.400.000	1.1175	4.534.144.500
DEMİRBAŞLAR 37.375.063.560	1.1175	41.766.633.528
B. AMORT..... 19.933.360.000	1.1175	22.275.529.800
SERMAYE..... 15.000.000.000	1.1175	16.762.500.000
SER.DÜZ. FARKI..... 19.816.320.000	1.1175	22.144.737.600
YASAL YED..... 1.490.820.000	1.1175	1.665.991.350
D. GEÇMİŞ YILLAR KARI..... 7.191.963.560	1.1175	8.037.019.278

Kılıç Ticaret İşletmesinin
Dönem Sonu Kapanış İşlemleri Yapılmadan Önceki Mizanı

HESAP ADI	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE
KASA	5.000.000.000	
ALICILAR	22.000.000.000	
STOKLAR	2.000.000.000	
DEMİRBAŞLAR	17.000.000.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		9.500.000.000
SATICILAR		1.500.000.000
SERMAYE		15.000.000.000
YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI		6.000.000.000
MALİYET ARTIŞ FONU		6.000.000.000
GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		2.000.000.000
DÖNEM NET KARI (2003 YILI)		4.000.000.000
YASAL YEDEKLER		1.000.000.000
SATIŞLAR		6.500.000.000
SATIŞLARIN MALİYETİ	4.000.000.000	
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.500.000.000	
TOPLAM	51.500.000.000	51.500.000.000

(Genel Yönetim Giderlerinin 500.000.000 -TL' sı Amortisman Gideridir.)

Kılıç Ticaret işletmesinin 2004 yılı işlemlerine ilişkin uygulama varsayımları:

•Kılıç Ticaret İşletmesi uygulamasında 2004 yılı içerisinde demirbaş alışı ve sermaye artırımını olmamıştır.

Bu nedenle demirbaşlar ve birikmiş amortismanlardaki artış yeniden değerlemeden doğan değer artışıdır. Bu artış için önem içinde şu kayıt yapılmıştır :

255 DEMİRBAŞLAR	2.000.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.000.000.000
522 MADDİ DURAN VARLIK . DEĞ.ART.FONU		1.000.000.000

•İşletmenin 2003 yılından gelen 4.000.000.000.-TL'lık stoğunun tamamını 2004 yılı içerisinde satmıştır.

•Kılıç Ticaret İşletmesinde 31 12 2004 yılı sonunda stoklara (bu stoklar 2004 yılı içerisinde alınmıştır) enflasyon düzeltmesi yapılmış ve 100.000.000- TL'lık enflasyon değer artışı ortaya çıkmıştır.

•Düzeltilmiş cari yıl amortismanının 800.000.000- TL hesaplandığı varsayılmıştır.

İhtiyarilikten yararlanan mükellefin hem 31 12 2003 Tarihli Bilançolarını hem de 2004 yılı bilançolarını 2004 yılı sonunda düzelterek Mükelleflerin yapacakları muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

a-) 2004 yılı içerisinde ayrılan değer artış fonları, maliyet artış fonları ile amortisman kayıtları iptal edilmelidir. İşletmede 2004 yılında ayrılan değer artış fonları ile amortisman olduğundan bu kayıtlar ters kayıtla iptal edilecektir.

1	/			
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.000.000.000	
		522 MADDİ DURAN VARLIK DEĞ.ART.FONU	1.000.000.000	
		255 DEMİRBAŞLAR		2.000.000.000
		Yeniden Değerleme Kaydının İptali		
2	/			
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	500.000.000	
		770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		500.000.000
		Amortisman Kaydının İptali		
	/			

b-) 31 12 2003 bilançosunun düzenleme kayıtları 2004 açılış fişinin düzeltici fişi olarak kayıtlara intikal edecektir.

	/			
		522 MADDİ DURAN VARLIKDEĞ.ART.FONU	5.000.000.000	
		524 MALİYET ARTIŞ FONU	6.000.000.000	
		570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	2.000.000.000	
		590 DÖNEM KARI	4.000.000.000	
		689 ENFLASYON DÜZELTME HS.		17.000.000.000
	/			

153 STOKLAR	57.400.000	
255 DEMİRBAŞLAR	22.375.063.560	
698 ENFLASYON DÜZELTME HS		22.432.463.560
698 ENFLASYON DÜZELTME HS.	32.240.500.000	
257 B. AMORTİSMANLAR	11.933.360.000	
502 SERMAYE DÜZ. OLUMLU FARKLAR		19.816.320.000
540 YASAL YEDEKLER		490.820.000
698 ENFLASYON DÜZELTME HS	7.191.963.560	
570 DÜZELTİLMİŞ GEÇMİŞ YILLAR KAR		7.191.963.560

c-) 2004 yılı içerisinde yapılan satışların maliyeti ve varsa duran varlık satış kar veya zararları kayıtları düzeltilmelidir. Çünkü 5024 Sayılı Yasa gereği parasal olmayan aktifler elden çıkarıldığında maliyet addolunur. İşletmemizde 2004 yılında duran varlık satışı yoktur. Fakat 2003 yılından gelen 4.000.000.000.-TL'lik stok satılmıştır. Bu 4.000.000.000.- TL'lik stoğun 31 12 2003 bilançosunda düzeltilmiş değeri 4.057.400.000.- TL'lik olduğundan 57.400.000.- TL'lik stok enflasyon farkı şu kayıtla maliyete intikal ettirilmelidir.

621 SATILAN TİCARİ .MALIN MALİYETİ	57.400.000	
153 TİCARİ MALLAR		57.400.000
Enflasyon farkının maliyete intikali		

d-) 2004 yılında ayrılan amortismanlar 1. aşamada iptal edilmişti. Duran varlıkların düzeltilmesinden sonra bulunan cari yıl amortismanı 800.000.000.TL olduğu varsayılmıştı; buna göre aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	800.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		800.000.000
Cari yıl düzeltilmiş amortisman kaydı		

e-) 2004 yılında ortaya çıkan enflasyon düzeltme kayıtları kaydedilip ilgili hesaplara aktarılacaktır.

153 STOKLAR 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. Stokların Düzeltme Farkı Kaydı	100.000.000	100.000.000
255 DEMİRBAŞLAR 698 ENFLASYON DÜZELTME HS. (37.375.063.560 x 1.1175 = 41.766.633.528 ise fark 41.766.633.528- 37.375.063.560=4.391.569.968) Demirbaş Düzeltme Farkı Kaydı	4.391.569.968	4.391.569.968
698 ENFLASYON DÜZELTME HS. 257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (19.933.360.000x 1.1175= 22.275.529.800 ise fark Birikmiş amortisman düzeltme farkı kaydı	2.342.169.800	2.342.169.800

Sermaye Enflasyon Farkı

Sermaye 15.000.000.000 x 1.1175 = 16.762.500.000

Sermaye Düz. Farkı 19.816.320.000 x 1.1175 = 22.144.737.600

Sermayedeki 2004 yılı enflasyon farkı = Sermaye Farkı + Sermaye Düzeltme Farkı

(16.762.500.000 - 15.000.000.000) + (22.144.737.600- 19.819.320.000) =

1.762.500.000 + 2.328.417.600 = 4.090.917.600 TL

Yasal Yedekler Enflasyon Farkı

Yasal Yedekler 1.490.820.000 x 1.1175 = 1.665.991.350

Yasal Yedeklerdeki 2004 yılı enflasyon farkı = 1.665.991.350 – 1.490.820.000

= 175.171.350

Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Karı Enflasyon Farkı

Geçmiş Yıllar Karı 7.191.963.560 x 1.1175 = 8.037.019.278

Geçmiş Yıllar karındaki 2004 yılı enflasyon farkı = 8.037.019.278 - 7.191.963.560

= 845.055.718

698 ENFLASYON DÜZELTMESİ HS	5.111.144.668	
502 SER. DÜZ. OLUMLU FARKI		4.090.917.600
540 YASAL YEDEKLER		175.171.350
570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI		845.055.718
Enflasyon farkının kaydı		

f-) Dönem sonu yansıtma kayıtları yapılır.

632 GENEL YÖNETİM GİDEERLERİ	1.800.000.000	
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA		1.800.000.000
Yansıtma kaydı		
771 GENEL YÖNETİM GİD. YANSITMA	1.800.000.000	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.800.000.000
Yansıtma hs ile fonksiyonel gider hs'nın kapanışı		

g-) 2004 yılında başka bir düzeltme olmadığından 698 Enflasyon Düzeltme Hesabının Bakiyesi Gelir Tablosuna aktarılacaktır.

658 ENFLASYON DÜZELTMESİ HS.	2.961.774.500	
698 ENFLASYON DÜZELTME HS.		2.961.774.500
Enflasyon farkının gelir tablosuna nakli		

h-) 2004 yılı gelir tablosu hesapları 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılır

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	8.819.144.500	
658 ENFLASYON ZARARI		2.961.744.500
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.800.000.000
621 SATILAN TİCARİ MALIN MALİYETİ		4.057.400.000
2004 yılı gider ve maliyetlerinin K/Z' a virmanı		
600 YURT İÇİ SATIŞLARI	6.500.000.000	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		6.500.000.000
2004 yılı gelirlerinin K/Z a devri		

i-) 2004 yılı karı ya da zararı (690 no'lu hesaba bakıldığında 2004 yılının net zarar ile sonuçlandığı görülmektedir.) bilançoya aktarılır.

/		
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	2.319.144.500	
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI		2.319.144.500
2004 yılı K/Z' nın bilançoya aktarılması		
/		
591 DÖNEM NET ZARARI	2.319.144.500	
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		2.319.144.500
2004 yılı K/Z' nın bilançoya aktarılması		
/		

k-) 31 12 2004 tarihli düzenlenmiş bilanço hazırlanır.

Kılıç İşletmesi
31 12 2004 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu

Aktif			Pasif		
I- Dönen Varlıklar		29.100.000.000	III-K.V.Yabancı Kaynak		1.500.000.000
1- Kasa	5.000.000.000		1-Satıcılar	1.500.000.000	
2-Alıcılar	22.000.000.000		IV-U.V.Yabancı Kaynak		—
3- Stoklar	2.100.000.000				
II- Duran Varlıklar		19.691.103.728	V- Öz Kaynaklar		46.291.103.728
1-Demirbaşlar	41.766.633.528		1-Sermaye	15.000.000.000	
2-Birikmiş Amortismanlar	(23.075.529.800)		2-Sermaye Düzeltme		
			Olumlu Farkı	23.907.237.600	
			3-Yasal Yedekler		
			4-Düzeltilmiş Geçmiş	1.665.991.350	
			Yıllar Karları	8.037.019.278	
			5-Düzeltilmiş Dönem Net		
			Zararı	(2.319.144.500)	
Aktif Toplamı		47.791.103.728			47.791.103.728

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYON MUHASEBESİ YASASININ UYGULANMASI VE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

3. SEÇİLEN ENDEKS, TARİH VE UYGULAMA ŞARTLARINA YÖNELİK SORUNLAR

3.1. ENDEKS SEÇİMİ VE UYGULANMASI

Enflasyon muhasebesinde seçilecek endeksin geniş kapsamlı fiyat hareketlerini doğru yansıtması, geçmiş yıllara ait bilgileri içerecek dizilere sahip olması, kolay ve düzenli olarak kullanıcılara sunulması gerekir. Türkiyede bu endeks DİE tarafından 1994 yılında 100 olarak kabul edilen TEFE endeksidir. Ancak bu endeks zaman içerisindeki davranışlara mal ve hizmet kalıplarına uygun olarak bir yenilenme ihtiyacı doğurmuştur.²²² Bu nedenle 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren ÜFE (üretici fiyat endeksi) uygulanmaya başlanmıştır. Bu endeksler batıda kullanılan 2003 yılını 100 olarak temel alan endekslerin Türkiye'ye adapte edilmesini ifade etmektedir.

3.1.1. Endekse Yönelik Sorunlar

Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından 01 Ocak 2005 tarihinden itibaren TEFE yerine ÜFE' ye dayalı olarak enflasyon endeksi açıklanmaya başlanmıştır. Fiyat endekslerinin baz alındığı yıl kullanılan sepetlerdeki mallar, bu malların ağırlıkları yapılan ölçümlerin sayısı ve dağılımları değişmiştir. Bu da kamuoyunda endeksin tutarlılığı ve objektifliği konusunda tartışma doğmasına neden olmuştur.²²³ Bu tartışmaların enflasyon muhasebesine geçiş sürecinde cereyan etmesi olayın önemini vurgulamaktadır.

²²² EĞİLMEZ, Mahfi, **Hürriyet Gazetesi**, 4 Ocak 2004, s.3

²²³ SEVİĞ, Veysi, **Dünya Gazetesi**, 3 Şubat 2004, s.5

3.2. YASANIN UYGULANMASI İÇİN GEREKLİ OLAN TEFE (ÜFE) YILLIK % 10 VE ÜÇ YILLIK TOPLAMI % 100'Ü GEÇMESİ ŞARTININ DOĞURACAĞI SORUNLAR

Enflasyon Muhasebesi Yasasının ikinci maddesindeki şart 2004' ün sonundan itibaren aranmaktadır. 2005 yılının ilk geçici vergi dönemi olan 31 Mart 2005' te 31 Mart 2002 ile 31 Mart 2005 arasındaki 36 aylık dönemde kümülatif fiyat artışı % 100'ün altında kaldığından dolayı uygulama istisnai durumlar dışında durdurulmuştur.²²⁴

Üç yıllık kümülatif oran % 100' ün ve yıllık % 10 artışın birlikte aranması, enflasyon muhasebesinin uygulanabilirliğini önemli ölçüde ortadan kaldıracaktır. 2004 -2010 yılları arasındaki fiyat değişimleri için hipotetik olarak hazırlanmış olan tabloyu incelersek:

Tablo :6 2004-2010 Yılları Arasındaki Yıllık ve Otuz Altı Aylık Hipotetik Enflasyon Artışları

YILLAR	Yıl Sonu Endeksi	12 Aylık Artış % si	36 Aylık Artış % si
2004	9200	—	—
2005	10.101	9.8	—
2006	11.000	8.9	—
2007	12.200	10.9	32,61
2008	16.104	32,0	59,43
2009	20.130	25,0	83,00
2010	24.156	20,0	98,00

Kaynak: UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLUS: Enflasyon Muhasebesi Alfa Yayınları, 2.Basım Yayın Dağıtımçılık, , İstanbul 2004, s.77

Enflasyon Muhasebesi Yasasının birinci maddesinin şartları arandığı takdirde, 2005-2010 dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapılması mümkün olmayacaktır. Oysa IFRS 29' a göre özellikle 2009 ve 2010 yıllarında enflasyon muhasebesinin

²²⁴ UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, **Enflasyon Muhasebesi Alfa Yayınları**, 2.Basım Yayın Dağıtımçılık, s.77, İstanbul 2004, s.98

kesinlikle uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle üç dönem için % 100 ve son dönem içinde, %10'u aşması şartlarının birlikte aranması koşulları kaldırılmalıdır.

Düşük oranlı fiyat artışlarının kümülatif etkisi önemlidir. Örneğin % 5 oranında bir enflasyon her 14 yılda bir fiyatların iki katına çıkmasına neden olmaktadır. Yüksek fiyat artışlarının muhasebeye etkileri birkaç yıl sürebilir ve spesifik fiyat değişimleri genel fiyat düzeyi düşse bile önemli olabilir.²²⁵

3.3. SİYASİ OTORİTENİN UYGULAMA ÜZERİNDEKİ ETKİSİ İLE İLGİLİ SORUNLAR

Bakanlar Kurulu, kanun gereğince maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanuni seviyesine kadar indirmeye yetkilidir. Siyasi otorite bu yetkiyi enflasyon muhasebesinin uygulanmasını daha da güçleştirecek yönde de kullanabilir.²²⁶ Bu nedenle yasadaki "ve" ibaresinin, "veya" olarak değiştirilmesi uygundur. Böylece yasanın uygulanması daha objektif temellere kavuşmuş olacaktır.

3.4. DÜZELTME TARİHİ İLE İLGİLİ SORUNLAR

Enflasyon Muhasebesi yasasında düzeltmelere esas alınacak tarihin defterlere kayıt tarihi olarak belirlendiği ve bu düzeltme katsayısının bu tarihteki endeksin mali tablonun ait olduğu aydaki fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı olarak tespit edilmiştir. Geçici vergi dönemleri düzeltme dönemi kabul edildiğinden, yasal olarak aylık ya da üç aylık dönemler itibariyle periyodik düzeltme yapılması gerekmektedir.

Bazı firmalar gelişmiş yazılım programları yardımıyla düzeltme işlemlerini işlem bazında yürütebilmektedir.²²⁷ "İşlem bazında Enflasyon Muhasebesi" adını verebileceğimiz bu yöntemde, işlemlerin belge tarihleri ay değil gün olarak esas alınmaktadır. Günlük düzeltme katsayısı adını verdiğimiz bu işlemle, aylık periyodik

²²⁵ UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e, s.77

²²⁶ SEVİG, Veysi, Enflasyona Uyarlanmış Mali Tablo Sonuçları, **Dünya Gazetesi**, 18 09 2003, s.4

²²⁷ ÖRTEN, Remzi, **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Yayınları, 2004, s.14, Ankara, s.69

düzeltilme arasındaki işlemlerin aylık dağılımına dayalı olarak önemli farklar oluşabilmektedir.²²⁸

Duran varlıkların ayrıntılı olarak alım tarihlerinin bilinemediği durumlarda yasaya göre 1970' ten önce ise, bu durumda varlığın 1970 başında iktisap edildiği kabul edilir.²²⁹ 1970' lerden sonra ise böyle bir durum hakkında net ifadeler ortaya çıkmamıştır. IFRS 29 böyle bir durumda varlıkların düzeltilmesi işlemini bağımsız profesyonel bir kurum tarafından belirlenen tahmini değerlerle yapılması gerekliliğini ifade etmiştir.²³⁰

Düzeltilme işlemlerinde esas alınacak tarih defterlere kayıt tarihidir. Bilindiği üzere ticari defterlerin saklanma süresi VUK' ta beş yıl Türk Ticaret Kanununda on yıldır. On yıldan daha eski olan değerlerin belgelerinin bulunamaması halinde nasıl hareket edileceği yasada belirtilmemiştir. Bu konunun açığa kavuşturulması gerekmektedir.²³¹ Son on yıl içerisinde bilgisayarların iş hayatına yoğun olarak girmesi, işlemlerin kayıtlarının düzenli olarak yapılmasına etkisi oldukça fazladır. Oysa daha eski tarihlere ait belgelere, arşivlerde dahi rastlanmamaktadır. Bazı işlemlerde önem arz eden bu tür belgeler zaman aşımından dolayı imha edilmiştir.

Yatırım hesaplarının aktifleştirilmesi suretiyle edinilen sabit kıymetler maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurların düzeltilme işlemi, defterlere kayıt tarihi itibarıyla yapılır. Herhangi bir sabit kıymetin satın alınarak aktifleştirilmesi durumunda, düzeltilme işleminin defterlere kayıt tarihi itibarıyla yapılacağı tabiidir. Ancak sabit kıymetin işletmede imalat ya da yatırım hesaplarında belli bir süre takip edildikten sonra aktifleştirilmesi durumlarında, düzeltilme işleminin sabit kıymetin aktive giriş tarihi itibarıyla mi yoksa harcamalar bazında mı yapılacağı konusunda tereddütler vardır. Tebliğde, yatırımlardan aktifleştirme suretiyle edinilen sabit kıymetlerin nasıl düzeltileceği açıkça belirtilmekle birlikte bu konudaki görüşler;²³² söz konusu kalemlerin ilgili yatırım hesaplarına inilerek her bir harcama bazında ve defterlere kayıt tarihi itibarıyla düzeltilmesi gerektiği yönündedir.

²²⁸ SÖYLER, Halil, "Enflasyon Muhasebesinde Özellik Arz Eden Hususlar" www.alomaliye.com. 30 12 2005

²²⁹ USLU, Ozan, Enflasyon Muhasebesi, Malumu İlan, **Alo Maliye**, 12 Mart 2004, İstanbul, s.2

²³⁰ International Accounting Standarts Board (IASB), International Accounting Standarts, Financaial Reporting in Hyperinflationary Economi es Understanding IAS.29. United Kingdam, 1994 s.144

²³¹ UMAN, Nuri, Rüstem,HACİRÜSTEMOĞLU, **a.g.e.**, s.164

²³² USLU, Ozan, **a.g.m.**, s.101

Enflasyon muhasebesi yasası 1970' ten önce iktisap edilen duran varlıklarının 1970 başında iktisap edildiğini kabul etmiştir. 1970' ten sonra iktisap edilenler için herhangi bir hüküm getirmiş değildir. 1970 yılının milat alınmış olması ve 1970' ten sonra iktisap edilenlerin durumu hakkındaki belirsizliğin, bunun yine tebliğlerle düzenlenmesini gerektirmektedir.²³³

3.5. 2005 YILINDA ENFLASYON MUHASEBESİNİN UYGULANMA DURUMU İLE İLGİLİ SORUNLAR

Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından açıklanan Haziran 2005 enflasyon rakamlarına göre bir önceki yılın aynı ayına göre değişim (TEFE) % 8,70, son 36 aylık değişim ise % 55,73 olarak gerçekleşmiştir.²³⁴

Tablo: 7 2005 Yılı TEFE Artış Tablosu

2005 / Haziran TEFE	8.677,15
2002 / Haziran TEFE	5.572,00
FARK	3.105,15
3.105,15 : 5.572,00 =	% 55,73
Son 36 aylık (TEFE) enflasyon artışı	%55,73
Son 12 aylık (TEFE) enflasyon artışı	%8,70

Kaynak: www.die.gov.tr.15 11 2005

Bu değerlere göre; 213 sayılı VUK Mükerrer 298. maddede belirtilen şartlar (% 100 ve % 10 birlikte) oluşmadığından, 2005 yılı ikinci geçici vergi dönemi için enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır.²³⁵

²³³ TİRYAKİOĞLU, Reşat, Enflasyon Düzeltmesi, www.muhasabenet.com, 28 11 2005, s.3

²³⁴ www.die.gov.tr, 15 11 2005, s.2

²³⁵ APAK, Taha, 2005 Yılında Enflasyon Muhasebesi Uygulanacak mı? www.alomaliye.com, 15 Temmuz 2006, s.2

Diğer taraftan Bakanlar Kurulu'nun % 100 oranını % 35'e indirme veya % 10 oranını % 25'e çıkarma yetkisi bulunmaktadır. Kaldı ki, Bakanlar Kurulu Haziran 2005'ten önce ve bugüne kadar henüz bu yetkisini kullanmamıştır.²³⁶

1970' li yıllardan beri yaşanan enflasyon, işletme bilançolarının düzeltilmesini zorunlu hale getirmiştir. Ticaret ve Sanayi Odaları başta olmak üzere, hemen her kesimin enflasyon muhasebesi istediği bir gerçektir. Ancak, bugünkü haliyle enflasyon muhasebesi uygulanamaz bir hal almıştır. Ne mükellefler, ne de idare bu yükün altından kalkacak durumda değildir. Bir defalığına mahsus olmak üzere yapılması zaruri olan düzeltme yapılmıştır. İzleyen vergilendirme dönemlerinde enflasyon muhasebesi uygulanmasından vazgeçilmelidir. Şayet uygulanacak ise, yeni bir yasal düzenlemenin yapılarak (Mükerrer 298. madde değişikliği dahil) enflasyon düzeltilmesi veya enflasyon muhasebesi uygulamasının günün koşullarına uyarlanması gerekmektedir. Geline noktada ülkenin ekonomik, sosyal, mali ve teknolojik yapısında ciddi değişiklikler yaşanmıştır. Bundan hareketle yapılacak düzenlemelerde günün ekonomik (enflasyonist) koşulları da dikkate alınmalıdır.²³⁷

3.6. ENFLASYON MUHASEBESİNİN GEREKLİLİĞİNE VE ZAMANLAMASINA YÖNELİK SORUNLAR

Enflasyon düzeltilmesinin gerekliliği ve zamanlılığı kişilere ve çevrelere göre değişiklik göstermektedir. Özellikle zamanlama bakımından önceliğin kayıt dışı ekonomi ile yapılacak mücadeleye verilmesi gerekir. Düşünelim ki yüzde 60-70 kayıt dışı olan, yani faturalandırılmayan sektörler var ve bu sektörler, lokomotif sektörler diğer bir deyişle önünüze gelen bilançolar zaten % 60-70 oranında gerçeği yansıtmamıştır. Enflasyon düzeltilmesi yaptırıp %3-4'ler ile uğraşmanın veya bunlara takılmanın fazla önemi yoktur. Enflasyon düzeltilmesinden önce kesinlikle bu çarpıklığın düzeltilmesi gerekir.²³⁸ Bu yapılmadıktan sonra enflasyon muhasebesinin uygulanmasının da hiçbir anlamı olmayacaktır.

²³⁶ APAK, Taha, **a.g.m.**, s.105

²³⁷ TURAN, Cemalettin, Enflasyon Düzeltmesi, HUD, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak 2005, S.281, s. 75-79.

²³⁸ BELLEK, Münir, Enflasyon Düzeltmesi, Lebib Yalkın, **Mevzuat Dergisi**, Ocak 2005, S.13, s.28-35

2005 yılında yine enflasyon düzeltilmesinden önce mükellefleri yeni TL kargaşası karşılamıştır. Düzenlenecek her belgede, tutulacak her kayıta veya defterde TL ye veya YTL ye çevirme işlemi yapılmıştır. Çünkü 2005 yılı boyunca TL ve YTL birlikte kullanılmıştır. Bu mükelleflere çok büyük külfet getirmiş olup, 2005 yılının YTL nin yerleşmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele yılı olmasında fayda bulunmaktaydı. Kayıt dışı ekonomi ile mücadele bugüne kadar gelen tüm Maliye Bakanlarının büyük projesi olmuştur.²³⁹ Ancak hiçbir dönemde dolaylı ve dolaysız vergi oranlarında ciddi bir indirim yapılamamıştır. Yüksek vergi yükü ile kayıt dışı ekonominin ıslah edilmesi mümkün görünmemektedir.

Enflasyon düzeltilmesinin şu an için uygulanmaması, veya geçici vergi dönemlerinde uygulanmayıp yıl sonlarında bir defada uygulanması, ya da YTL ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve enflasyon oranlarındaki değişimler göz önüne alınarak bir müddet ertelenmesi daha sağlıklı sonuçların doğmasına neden olmuştur.

3.7. VARLIK KALEMLERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Parasal kıymetler, Türk Lirası'nın değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerin aynı kaldığı halde, satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir. Bu kapsama yabancı paralar da dahildir.

Parasal kalemlerin düzeltilmesinde esas alınacak tarih mali tabloların düzenlendiği tarihtir. Parasal değerler bilançonun düzenlendiği tarihteki paranın satın alma gücünü yansıttığından ayrıca düzeltilmeleri gerekmemektedir. Bunun yanı sıra yabancı para olarak tutulan nakit alacak ve borçlar bilançonun düzenlendiği tarihteki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak değerlendirildiği için ayrıca düzeltilmeleri gerekmemektedir. Dolayısıyla bu tür değerler, düzeltme tarihi ile ilgili mali tablonun düzenleme tarihi olacaktır.²⁴⁰

3.7.1. Enflasyonun Parasal Varlıklara Etkileri

Parasal varlık grubu içerisinde yer alan hesaplar nominal değerleri ile işlem gördüklerinden fiyat değişmelerinin olduğu dönemlerde nominal değerlerini

²³⁹HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Volkan, DEMİR," 5024 Sayılı Kanun Çerçevesinde Enflasyon Düzeltmesi", ISMMO Yayın Organı, **Mali Çözüm Dergisi**, Mayıs 2003, s.68

²⁴⁰ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.13

korumaktadırlar. Ancak satın alma güçleri fiyat değişimleri ile ters orantılı olarak değişir.²⁴¹ Parasal değerlerin tamamı nominal değerleri ile işlem gördüklerinden enflasyon dönemlerinde satın alma güçlerinde azalma görülür. Parasal varlıkların enflasyon karşısındaki durumlarını kısaca incelemek yararlı olacaktır.

3.7.1.1. Hazır Değerler

Kasadaki paralar, posta havaleleri ve çekler bunların dışında kalan bankalardaki mevduatlar, bilançoda nominal değerleri üzerinde gösterildiklerinden enflasyon nedeniyle değer kaybına uğramaktadırlar.

3.7.1.2. Senetli ve Senetsiz Alacaklar

Hazır değerlerde olduğu gibi ticari olsun ya da olmasın bu tür alacak kalemleri enflasyondan etkilenirler. Bununla birlikte senetli alacakların fiyat değişimlerinden etkilenme dereceleri senetlerin vadeleri ile yakından ilişkilidir.²⁴² Vadesiz veya 1-2 ay gibi çok kısa vadeli alacaklarda değer kaybını azaltma olanağı varsa da , vadeleri 6-12 ay gibi uzun süreyi içeren senetlerde oldukça güçtür.²⁴³ İşletmenin uğradığı gerçek değer kayıpları muhasebeleştirilmediğinden zararlar olduğundan az, karlar olduğundan fazla görünecektir.

Kısa vadeli senetsiz alacaklarda devir hızı fazla olduğundan fiyat hareketlerinin bunlar üzerindeki etkilerinin az olacağı düşünülebilir. Ancak bu, kuramsal açıdan doğru olsa da uygulama açısından pek bir geçerlilik arz etmez. Çünkü kredili satış yapan işletmelerde alacaklar sürekli olarak yenilediğinden alacakların önemli bir kısmı alıcılar üzerinde beklemektedir. Başka bir ifadeyle işletmeler bakımından borçluların yapısının, bir önemi olmadığı için kısa vadeli alacaklar belirtilen nedenlerle uzun vadeli alacak özelliği kazanmaktadırlar. Bu durum söz konusu alacakların enflasyon nedeniyle değer kaybına uğramalarına neden olmaktadır.²⁴⁴

²⁴¹ LARGAY, James, A., J.Leslie, LIVINGSTONE, **Accounting for Changing Prices, Repleoement Cost and General Price Level Adjustment**, John Willy and Sons.Inc, London 1979, s.138

²⁴² İLERİ, Yusuf, Enflasyon Düzeltmesinin Dayanağı, **Dünya Gazetesi**, 27 02 2004, s.7

²⁴³ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.14

²⁴⁴ UMAN, Nuri, **a.g.e.**, s.164

3.7.1.3. Tahviller

Anonim şirketlerin, hazinenin ve kamu kuruluşlarının borç para bulmak için çıkardıkları eşdeğerli borç senetleri olan tahviller, para değerindeki düşümlere karşı (altın, kur, fiyat endeksleri gibi ölçülerle) garanti edilmemişler ise, enflasyonist hareketlerden olumsuz yönde etkilenirler.²⁴⁵

3.7.1.4. Depozito ve Teminatlar

İşletme tarafından üçüncü kişilere karşı bir işin yapılmasının üstlenilmesi, işletmenin gerçekleşecek bir borcunun ödenmesi veya geri verilmek üzere aldığı bir değer geri verilmesinin garanti edilmesi amacıyla, bir anlaşmanın karşılığı olarak verilen değerlerin izlendiği hesap olan verilen depozito ve teminatlar hesabı da parasal değerler arasında yer almaktadır. Depozito ve teminatlar şarta bağlı alacaklardan olup bazı olayların olması veya olmaması durumlarına göre gerçek alacak haline dönüşürler. Söz konusu değerler işletmeye nominal tutarları üzerinden geri verileceğinden diğer alacak kalemleri ve belirtilen enflasyon karşısında olumsuz etkilenme bunlar için de geçerlidir.²⁴⁶

328 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ekinde geri alınmak (verilmek) üzere verilen (alınan) depozito ve teminatların parasal olmayan bir mahiyet taşıması durumunda, söz konusu depozito ve teminatların parasal olmayan kıymet olarak değerlendirileceği belirtilmiştir. Sözü geçen tebliğde parasal kıymetler, Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler olarak tanımlanmıştır. Ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler ise parasal olmayan kıymetler olarak sayılmıştır. Bu ifadeden de anlaşılacağı üzere, verilen veya alınan depozito ve teminatlar bazı hallerde “parasal kıymet” bazı hallerde de “parasal olmayan kıymet” olarak değerlendirilebilmektedir.²⁴⁷

Depozito ve teminatların parasal olup olmadığı konusunda karar verebilmek için söz konusu kalemlerin kayıtlarda yer alan değerleri ile rayiç değerlerinin

²⁴⁵ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.15

²⁴⁶ BELLEK, Münir, **a.g.m.**, s.14

²⁴⁷ PEKDEMİR, Recep, “Enflasyon Muhasebesi mi, Enflasyon Düzeltmesi mi?”, www.turmob.org.tr, 15 04 2005/makaleler/

karşılaştırılması gerekmektedir. Karşılaştırma neticesinde, eğer depozitoların kayıtlı değerleri ve rayiç bedelleri birbirine eşit ise bu durumda depozito ve teminatlar parasal kalem olarak değerlendirilecek, rayiç bedelin kayıtlı değerinden fazla olması halinde ise depozito ve teminatlar parasal olmayan kalem olarak değerlendirilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır.²⁴⁸

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir örnekle anlatılmasının daha uygun olacağı kanaatindeyiz. Örneğin, tüp dağıtımı yapan bir kurumun bugün müşterisine verdiği tüp karşılığında 10 milyon TL depozito aldığını varsayalım. Müşterisi tarafından bu tüpün 2 yıl sonra iade edilmesi durumunda müşteriye tekrar 10 milyon TL (tüpün rayiç bedeli 25 milyon TL olmasına rağmen) ödenmesi halinde depozitonun kayıtlı değeri ile rayiç bedeli aynı olduğundan bu depozitonun parasal bir kalem olduğu kabul edilecektir.

Aynı örnekte müşteriye 2 sene sonra 25 milyon TL (tüpün rayiç bedeli) ödenmesi durumunda ise, rayiç bedelin kayıtlı değerinden fazla olması nedeniyle bu depozito parasal olmayan kalem olarak değerlendirilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Görüldüğü üzere parasal olan ve parasal olmayan varlık, kaynak ayrımının çok iyi yapılmayışı, işletmeler açısından olumlu sonuçlar doğurmayabilir.

3.7.1.5. Gelir Tahakkukları

Gerçekleşmesine karşın henüz tahsil edilebilir durumda olmayan gelirlerin, dönem gelirleri arasında gösterilmesinde yararlanılan gelir tahakkukları hesabı, işletmenin bir alacağını temsil etmesi bakımından parasal değerler arasında yer alır. Gelir, tahakkuk ettiği nominal değer üzerinden tahsil edileceğinden, tahsil işleminin gerçekleşeceği ana kadar oluşacak fiyat artışlarından etkilenerek ve alacaklarda olduğu gibi, gerçek değerinde fiyat artış oranına göre kayıplar olacaktır.²⁴⁹

3.7.1.6. İştirakler

İştirakler, mali tablolarda maliyet ya da öz kaynak (equity method) yöntemlerinden biri ile gösterilir. Kullanılan yöntemlere göre de düzeltme işlemi farklı

²⁴⁸TURAN, Cemalettin, **a.g.m.** s.98

²⁴⁹ VURAL, Mahmut, Mehmet, ÖZYER, **Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık, Mart 2004, İstanbul, s.86

olacaktır. Maliyet yönteminin kullanıldığı hallerde, iştiraklerin düzeltilmesi hisse senetleri portföyünün düzeltilmesinden farklı değildir. Oradaki kurallar burada da aynen geçerlidir. İştirakler "Öz Kaynak Yöntemi" ile muhasebeleştirilmişse, düzeltme işlemi "maliyet yöntemin"den farklıdır. IFRS 29'un 20'nci paragrafı bu konuda şu kuralı getirmiştir.²⁵⁰

"Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen bir iştirak, hiper enflasyonlu bir ekonomide cari para birimi ile rapor düzenliyor olabilir. Bu iştirakin bilanço ve gelir tablosu, bu standarda uygun olarak düzeltilir ve iştirak edenin net varlıklar ve faaliyet sonuçları üzerindeki payı düzeltilmiş tablolardan hesaplanır. Eğer iştirak edilen şirketin düzeltilmiş (restated) mali tabloları yabancı bir para cinsinden ifade edilmişse, bu mali tablolar kapanış kurundan cari para birimine çevrilir".

2003 yılı mali tablolarında, ana ortaklıktaki tam konsolidasyon yönteminin uygulandığı durumlarda iştirak değerleri, iştirakin sermaye değerleriyle karşılıklı olarak elimine edilmiştir. Ancak, özkaynak yöntemine uygun şekilde konsolide edilen iştiraklerde, ana ortaklığın bilançosunda, Mali Duran Varlıklar hesap grubunda kayıtlı iştirak maliyet değerleri, enflasyon muhasebesi gereği, DİE'nin TEFİ endeksleriyle çarpılmış ve böylece Türk Lirası'ndaki değer kaybı nedeniyle, iştirakin gerçek değerini göstermeyen maliyet değeri, bilanço tarihindeki TL değerine getirilmiştir.²⁵¹

SPK'nın enflasyon muhasebesi tebliğinde, endekslenmiş ve böylece enflasyondan arındırılmış varlık değerlerinin "cari değerden" fazla olması durumunda değer düşüklüğü karşılığı ayrılıp ayrılmaması konusunda, SPK'nın muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemeler yaptığı Seri: XI, No:1 tebliğe başvurulması gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısıyla, yukarıda yapılan açıklamalar nedeniyle, 2003 yılı mali tablolarının IFRS'ye göre kullanım değeri veya net satış bedelinden, SPK düzenlemelerine göre ise net defter değerinden, daha yüksek değerlerle kayıtlı olan iştirak değerleriyle ilgili değer düşüklüğü karşılığı ayırmak seçimlik olmaya devam etmektedir.²⁵²

²⁵⁰ UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.174

²⁵¹ AKDOĞAN, Nalan, a.g.e., s.14

²⁵² AKDOĞAN, Nalan, a.g.e., s.14

Her ne kadar özkaynak konsolidasyon yöntemine göre, iştirakin satın alındığı tarihten itibaren, zarar edilmesi durumunda, bu zararlar ana ortaklıktaki kayıtlı iştirak değerinden düşülüyorsa da, özellikle bünyesinde piyasa rayicinde eksilme olmuş aktifler taşıyan iştiraklerin özkaynak yöntemine göre konsolide edilmesi durumunda, bahse konu eksilmelerin, iştirakin gelir tablosuyla yukarıda açıklanan sebepler nedeniyle ilişkilendirilmemesi sonucunda, iştirakler gerçek değerlerinin üstünde kayıtlarda yer alacaktır.²⁵³

328 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin “ Düzeltme Sırasında Göz Önünde Bulundurulacak Temel İlkeler ” başlıklı I.Bölümünde, mükelleflerin yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini Vergi Usul Kanunu'nun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekleri ve bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacakları hükmüne yer verilmiştir. Sözü geçen tebliğde ayrıca yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen (alacak ve borç senetleri gibi) kıymetlerin parasal kıymet olarak addedileceği belirtilmiştir. Bu tebliğde iştirak hisseleri ayrıca, parasal olmayan kıymet olarak sayılmış ve enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiştir. İki hüküm bir arada değerlendirildiğinde yabancı paralı iştiraklerin parasal mı yoksa parasal olmayan bir kıymet mi sayılması gerektiği konusunda tereddütler oluşabilecektir.²⁵⁴

Vergi Usul Kanunu'nun 279. maddesi hükmü uyarınca hisse senetlerinin yabancı şirketlere ait olsa veya yabancı para ile alınmış olsa da “alış bedeli” ile değerlendirilmesi ve dolayısıyla bu hisse senetleri için kur değerlemesi yapılmaması gerekmektedir.²⁵⁵ Bu hüküm uyarınca alış bedeliyle değerlendirilmesi gereken yabancı paralı iştirak hisselerinin de parasal olmayan kıymet olarak kabul edilerek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir. Düzeltme işlemi borsada işlem gören hisse senetleri için bilanço günündeki borsa rayicine göre, diğer hisse senetleri için ise alış bedelinin alış tarihinden 31 Aralık 2003 tarihine kadar endekslenmesi yöntemiyle yapılmıştır.Borsa rayici uygulaması sonradan ortadan kaldırılmıştır.

3.7.1.7. Hisse senetleri

²⁵³ HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Volkan, DEMİR, a.g.m., s.108

²⁵⁴ KOCABEY, İbrahim, Enflasyon Düzeltmesi, www.alomaliye.com.tr, 19 Ocak 2005

²⁵⁵ PEKDEMİR, Recep, SELVİ, Yakup, “ Örneklerle Enflasyon Muhasebesi” , **ISSMO Yayın**, No:48, İstanbul 2004, s.74

Uzun yıllardır süregelen enflasyon gelir dağılımının bozulması ve işsizlik gibi nedenlerle kendini makro ekonomik arenada hissettirirken mikro seviyede de şirketlerin mali tabloları üzerinde tahribatını göstermiştir. Enflasyon etkilerinden arındırılmayan mali tablolar maalesef likiditesi ve özkaynakları güçlü şirketleri adeta cezalandırmış ve bu şirketlerin enflasyon etkisiyle aslında zarar ederken vergi ödemelerine neden olmuştur.²⁵⁶ Ülkemizde bu yönde 31 12 2003 tarihi itibarıyla uygulamaya konan enflasyon muhasebesi şirket bilançolarının gerçeği yansıtmaması bakımından şüphesiz atılan çok önemli bir adımdır. Bu adımı atarken konuyla ilgili her türlü düzenlemenin düzgün ve anlamlı olacağı düşünülmektedir.²⁵⁷

30 12 2003 tarihli 25332 numaralı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 5024 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanununda (KVK) değişiklik yapılması hakkında kanun ile şirketlere 31 12 2003 bilançolarını enflasyondan arındırma şartı getirilmiş bulunmaktadır. Anılan kanunun uygulama tebliği olan 328 sayılı VUK Genel Tebliği’nde ise hisse senetleri parasal kıymet (yani ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler) olarak ele alınmış ve tebliğ eki olan 1 numaralı listede 111 numaralı hesap altında parasal kıymetler olarak sınıflandırılmasına rağmen açıklamasında (Özel sektörçe çıkarılan tahvil, senet ve bonolar) bu kıymetler, Vergi Usul Kanunu'nun 279’ uncu maddesi kapsamında alış bedeli ile değerlendirilmeleri halinde, değerlendirildikleri tarihten itibaren “parasal olmayan kıymet” olarak addolunur, denilerek bu kıymetlerin alış bedeli ile bilançoda yer almaları halinde enflasyondan arındırılması gerekliliği vurgulanmıştır.²⁵⁸

Enflasyondan arındırma, hisse senedinin alındığı tarihten itibaren bilanço raporlama tarihine kadar oluşan enflasyon etkisinin, hisse senedinin alış değerine ilave edilmesi anlamına gelmektedir. 238 sayılı VUK Genel Tebliği’nden sonra 13 08 2004 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanan 337 sıra numaralı VUK Genel Tebliği’nin 3.2. başlığı altındaki ikinci paragrafta “Hisse senetleri, borsada işlem gören-görmeyen ayırımına tabi tutulmayacak ve düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir” demektedir. Bu açıklamalar ışığında

²⁵⁶ PEKDEMİR, Recep, **a.g.m.**, s.107

²⁵⁷ KOCABEY, İbrahim, a.g.m., s.3

²⁵⁸ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.281

tebliğlerde de belirtildiği gibi hisse senedinin piyasa değerinin, piyasada kote olup olmamasının bir anlamı kalmamaktadır.²⁵⁹

Örneğin 1990 yılının Aralık ayında 1.000 TL nakit bedel ödenerek alınan bir hisse senedinin (bağlı menkul kıymet) 31 12 2003 değeri ; $1000 \times \text{TEFE Aralık 2003 endeksi} / \text{TEFE Aralık 1990 endeksi} = 1.000 \times (7382,1 / 14.275,71) = 517.109$ TL olacaktır. Eğer bu şirketin hisseleri menkul kıymetler borsasında kote edilmiş ve 31 12 2003 itibarıyla hissenin borsadaki değeri 20.000 TL ise enflasyon muhasebesi açısından hisse senedinin bilanço değeri ne olacaktır sorusunun cevabı; 517.109 TL olarak gösterilecektir. VUK tebliğlerince getirilen bu düzenleme öncelikle VUK 261'inci ve devamı maddelerinde yer alan hükümlerle çelişki içerisindedir. Örneğin 261. maddede “Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, aşağıdaki ölçülerden biri ile yapılır:²⁶⁰

- a. Maliyet bedeli;
- b. Borsa rayici;
- c. Tasarruf değeri;
- d. Mukayyet değer;
- e. İtibari değer;
- f. Vergi değeri;
- g. (Ek bent: 30 12 1980 - 2365/46 md.)Rayiç bedel,

h. Emsal bedeli ve ücreti.” Diyerek bilançoda yer alan iktisadi varlıklar için kıstaslar getirmiştir. VUK 279. maddede belirtildiği üzere de borsada kote olan hisse senetleri borsa rayici ile değerlendirilir demektir. 279. maddede eğer hisse senedi borsada kote değil ise ve başka bir şekilde bu hisse senedinin cari değeri hesaplanamıyor ise bu takdirde alış bedeli ile değerlendirilmelidir mantığı hakimdir.²⁶¹

Yukarıda açıklanan sebeplerle VUK' un 328 ve 337 sıra numaralı tebliğleri hisse senetlerinin değerlendirilmesi açısından VUK 279. madde ile çelişmektedir. Yine TMS 7 ve UMS 25 standartları ile de çelişmektedir. VUK'un uygulamaları açısından

²⁵⁹ ÖĞREDİK, Güray, “ Enflasyon Düzeltmesinin 2005 Yılına Bazı Etkileri ve Şirketlerde Asgari Sermaye Artırımı ile Hisse Senetlerinin Asgari İtibari Değerlerinin Değişimi Konuları hakkındaki Düşüncelerimiz” , **e-Yaklaşım**, Eylül 2005, s.26,

²⁶⁰ AKDOĞAN, Nalan, “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderilmesinde Kullanılacak Yöntemler,Türkiye’de Çeşitli Kurumlarca Düzenlenen Enflasyon Muhasebesi Uygulama Esaslarının Karşılaştırılması” , XXII.**Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya 2005

²⁶¹ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.s.**, s.85

çıkarılan tebliğlerin öncelikle kanunun genel hükümleri ile çelişmemesi gereklidir. Kaldı ki bu konuda Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları da muhafazakar yaklaşımı (alış bedeli veya borsa rayicinin düşük olanı ile değerlendirme) benimsemişken uygulamanın bu şekilde olması 31 12 2003 itibariyle ve sonrasında düzenlenen enflasyondan arındırılmış bilançolarda aktiflerin olduğundan daha fazla değerlendirilmesine ve fiktif karların ortaya çıkmasına sebep olmuştur.²⁶² Bu durum gerçekte var olmayan karlar üzerinden vergi ödeneceği anlamına geldiğinden, vergi ödeyen şirketlerin öz kaynakları küçülmek durumunda kalacak ve dolayısı ile makro ekonomik bazda ülkemiz bundan zarar görecektir. Bu çelişkinin önlenmesi için TMS 7 ve UMS 25 kriterleri paralelinde düzenleme yapmak gerekmektedir. Alternatif olarak çıkarılacak bir uygulama tebliği ile “hisse senetleri borsada kote ise, enflasyondan arındırılabilir bilanço düzenleme tarihi itibariyle borsadaki kapanış değerini aşmamalıdır.”²⁶³ Borsada kote olmayan hisse senetleri açısından ise, enflasyondan arındırıldıktan sonra hisse senedinin alacağı maksimum değer, hissesi edinilen şirketin toplam öz kaynaklarının edinilen hisse oranındaki değerinden fazla olamaz” hükmü getirilerek bilançolarda fiktif değerlerin ve karların yaratılması ve şirketlerin bu fiktif karlar üzerinden kurumlar vergisi ödemesi önlenmelidir.

3.7.1.8.Taksitli Satışlardan Doğan Alacaklar

Taksitli satışlardan doğan alacaklar ve bunlarla ilgili gayri safi kar hesapları da özel düzeltmeyi gerektirir. Taksit alacakları parasal değerlerdir; çünkü sabit bir meblağ alacağı temsil eder. Öte yandan, tahakkuk edecek gayri safi gelir hesabı her ne kadar taksitli satışlar alacak hesabının bir düzenleyici hesabı ise de, parasal olmayan bir değerdir. Bu nedenle, taksitli satışın yapıldığı zamandaki endekse göre düzeltilmeleri gerekir.²⁶⁴ Aynı şekilde, taksitli satışlardan her nakdi ödeme yapıldıkça, realize edilen gayri safi gelirlerin de taksitli satışın yapıldığı tarihe göre düzeltilmesi gerekir. Bu durum aşağıdaki örnekle açıklanabilir.

²⁶² UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, **a.g.e.**, s.116

²⁶³ ÖGREDİK, Güray, **a.g.m.**, s.121

²⁶⁴ UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, **a.g.e.**, s.164

1 Ocak 2001 tarihinde A Firmasının satmak üzere 180 milyara bir makine satın aldığını ve bu makinenin 31 Aralık 2001'de 300 milyara iki yıl vade ile satıldığını; 150 milyarlık ilk taksitinin 31 Aralık 2002 de tahsil edildiğini kabul edelim. 1 Ocak 2001' de genel fiyat indeksi 2626,0 iken 31 Aralık 2001 de 4951,7' ve 31 Aralık 2002 de 6478,8 çıkmıştır. Buna göre geleneksel muhasebeye ve 31 Aralık 2002 parasıyla enflasyon muhasebesine göre gerçekleşen gelir şöyle olacaktır. (Tablo: 8) Burada dikkat edilmesi gereken önemli bir nokta vardır. Geleneksel muhasebede realize edilen 60 milyar kar 2002 yılı düzeltme katsayısına göre düzeltilmez. Çünkü geleneksel muhasebeye göre hesaplanan 60 milyar kar, farklı satın alma gücüne sahip alış ve satış değerleri arasındaki farktır. Bu nedenle, yukarıdaki örnekte olduğu gibi, önce alış, ve satış değerleri aynı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade edilmeli; daha sonra elde edilen düzeltilmiş değerlerden satış karı hesaplanmalıdır.²⁶⁵

Bunun gerçekleşebilmesi için de taksitli satış yapan firmalarda tarihi ve düzeltilmiş değerlerin ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Tablo:8'den de görüleceği üzere, geleneksel muhasebeye göre, firma taksitli satıştan 2002 yılı için 60 milyar kar elde ettiği halde, düzeltilmiş verilerle 23 milyar 786 milyon zarardadır.

Tablo:8 Taksitli Satışlarda Alacak ve Hasılatın Düzeltilmesi (Milyon TL)

	Geleneksel Muhasebeye Göre	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
2002 yılına düşen satış	150.000	6478,8 / 4951,7	196.260
2002 yılına düşen maliyet	(90.000)	6478,8 / 2626,0	(220.046)
Kar	60.000	-----	(23.786)

Enflasyon muhasebesi yasasıyla taksitli satışlar içerisinde vade farklarının bulunduğu varsayılarak düzeltme dışı bırakılmıştır. Oysa bu satışlar içerisinde vade farkları bulunsa bile bu vade farkı enflasyon oranından düşük düzeyde olup, 2000-

²⁶⁵ UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.165

2001 Ekonomik krizlerinden yara alarak çıkan işletmeler açısından ciddi sayılabilecek bir kayıp oluşturmaktadır.²⁶⁶

Enflasyonun olumsuz etkilerinden parasal olan kalemler de oldukça fazla etkilenmektedir. İş dünyasının büyük beklentisi olan yasa, parasal kalemlerin hepsini aynı vasıflarda değerlediğinden dolayı eleştirilerle karşılaşmaktadır.²⁶⁷

3.7.1.9. Şüpheli Ticari Alacaklar

Milli para ile ödenecek olan ve dövize ya da fiyat endeksine bağlanmamış alacaklar ve alacak senetleri parasal değerlerdir. Çünkü borçlular, enflasyondaki artış ne olursa olsun, belli bir tutarı alacaklı firmaya ödemek durumundadır. Alacak hesaplarını cari değere indirgeyen (şüpheli alacaklar karşılığı, alacak senetleri reeskont hesabı gibi) aktif düzenleyici hesaplar da parasal değer olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, IFRS' de belirtildiği üzere şüpheli alacak karşılıklarının düzeltilmesi özellik gösterir. Şüpheli alacak karşılıkları satışın bir yüzdesi olarak ayrılmışsa, satış hasılatının düzeltilmesi için kullanılan katsayı ile şüpheli alacak karşılıkları için de kullanılmalıdır. Diğer taraftan, şüpheli alacak karşılıkları, alacakların vadelerine göre yaşlandırılması yöntemi ile hesaplanmışsa; bu durumda karşılıklar yıl sonu para değeri ile ifade edilmiş, olacağından, ayrıca düzeltilmeleri gerekmeyecektir. Eğer firma şüpheli alacak tutarlarını karşılık hesabı kullanmadan, doğrudan alacaklardan düşme yöntemini kullanmışsa, bu durumda şüpheli alacak için düşülen miktarının satışın yapıldığı andaki para değeriyle ifade edildiğinden; hasılatın düzeltildiği katsayıya göre şüpheli alacak giderlerinin de düzeltilmesi gerekir.²⁶⁸

3.7.2. Enflasyonun Parasal Olmayan Varlık Kalemlerine Etkileri

Enflasyonist dönemlerde parasal olmayan değerlerin mevcut muhasebe ilkeleri gereği kayıtlı değerleri ile mali tablolara yansıdığı, buna karşılık milli paranın değer kaybetmesi dolayısıyla, istisnai durumlar hariç cari fiyatlarla parasal değerlerin arttığı gözlenmektedir. Bu durumda mevcut muhasebe kayıtlarında yer alan değerler

²⁶⁶ UYAR, Süleyman, "Satışların Maliyeti Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi -2", **Mükellefin Dergisi**, Mayıs 2004, s.34

²⁶⁷ ERDOĞAN, Sağlam, Enflasyon Düzeltilmesi, **www.alomaliye.com.tr**, 16 04 2004, s.2

²⁶⁸ YÜKÇÜ, Süleyman, Serdar, ÖZKAN, **Enflasyon Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mayıs 2003, s.130

"tarihi" hale gelmektedir. Böyle bir durumda belli ilkeler çerçevesinde kayıtlı değerler ile muhasebede yer alan değerleri yükseltmek, bir başka açıdan güncelleştirmek gerekmektedir.²⁶⁹

Mevcut yasa ile bu uygulama benimsenmiş olup, yapılacak işlemler enflasyon düzeltmesi olarak kabul edilmiştir. Bu bağlamda ortaya çıkan değer artışları enflasyon fark hesabı ile enflasyon düzeltme hesabına borç veya alacak olarak kayıt edilecektir.

Parasal olmayan unsurlar "Parasal olmayan varlık kalemleri" ve "Parasal olmayan kaynak kalemleri" olarak ikiye ayrılmaktadır. Teknik açıdan bilançonun pasifinde yer alan parasal olmayan kalemlere ait farklar toplamının aktifteki parasal olmayan varlıklar üzerinden hesaplanan farklar toplamından fazla olması halinde enflasyon düzeltme hesabının borç bakiyesi vermesine neden olacaktır.²⁷⁰ Bu durumda düzeltme hesabında ortaya çıkan borcun artmasından dolayı, işletmenin dönem vergi matrahı olumsuz etkilenecektir. Aktifteki parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkacak olan fark ise sonraki dönemlerin vergi matrahını artıracaktır.²⁷¹

3.7.2.1. Maddi Duran Varlıklar

İşletmenin sahip olduğu her türlü duran varlıklar parasal olmayan değerler olduğundan, aktife girdiği döneme ait düzeltme katsayısı ile düzeltilmelidir. Bunun için, bütün duran varlıkların aktife giriş tarihi ve giriş değerlerinin ayrıntılı olarak bilinmesi gerekir.

Bilindiği üzere enflasyon ülkemizde uzun yıllardır süregelen bir olgudur. Enflasyonun en önemli yansımaları stok, duran varlık ve özsermaye kalemleri üzerindedir. Duran varlık kalemleri üzerindeki enflasyonun etkisi sabit varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulmasıyla bir ölçüde giderilebilmektedir.²⁷² Ancak ülkemiz uygulamasında sabit kıymetin aktife girdiği dönemde yeniden değerlemeye tabi olmaması ve varolan amortisman metotlarının sabit kıymetlerin beş yılda amorti edilmesine olanak sağlaması ve bunun ödenecek gelir ve kurumlar vergisi yönünden

²⁶⁹ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.7

²⁷⁰ PEKDEMİR, Recep, **a.g.m.**, s.108

²⁷¹ KIZILOĞLU, Şükrü, **a.g.m.**, s.13

²⁷² AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.8

yarattığı avantaj, sabit kıymetlerin Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ile bağdaşmayan bir şekilde bilançolarda yer almasına neden olmuştur. Bu gerçek 31 12 2003 itibariyle enflasyondan arındırılmış bilançolarda bir ölçüde giderilmeye çalışılmışsa da öngörülen uygulama sabit kıymetlerin faydalı ömürlerine göre yok edilmesini baz alan UMS prensiplerine göre yapılmadığından sabit kıymetlerin 31 12 2003 bilançolarında görünen net defter değerleri de gerçek değerlerini yansıtmayacaktır.²⁷³ Bu bağlamda 328. sıra numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) tebliğinin beklenen düzeltmeleri 2004 yılı içinde aktive giren sabit kıymetler üzerinde uygulamayı öngörmesi sevindirici olmakla beraber, sonradan gelen tebliğ bu tür yamalarla kurtarılmaya çalışılmıştır.

3.7.2.1.1. Maddi Duran Varlıkların Bilançoda Maliyet Değerlerinden Başka Bir Değerle Gösterilmesi Durumu

IFRS 29 un 18. paragrafı bu konuyu şöyle düzenlemiştir. "Bazı parasal olmayan varlıklar, alış değerinden başka bir değerle mali tablolarda gösterilmiş olabilirler. Örneğin, bina, makine ve donanım bilanço tarihinden önceki bir dönemde yeniden değerlendirilmiş olabilir. Bu gibi durumlarda, mali tablolarda yer alan bu değerler, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihin düzeltme katsayısı ile düzeltilirler."

İlk defa düzeltme işlemine tabi tutulacak amortismanına tabi duran varlık yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa, yeniden değerlendirme artışının söz konusu varlığın maliyetinden düşülmesi gerekir. 1970' lere giden bazı varlıkların üzerinde ne kadar yeniden değerlendirme artışının olduğu bilinmiyor ya da belgelenemiyorsa ne yapılacaktır? Bu durumda, söz konusu varlığın her yıl yeniden değerlendirildiği varsayılarak, geriye dönük yeniden değerlendirme tutarları hesaplanmalı ve düzeltmeye tabi tutulmadan önce bulunan bu yeniden değerlendirme artışı ilgili varlığın bilançoda gözükenden değerinden düşülmelidir.²⁷⁴

Bu işlemler kolay gibi gözüküyor olsa da uygulamada hayata geçirilmesi zordur. Bilgisayarların muhasebeyi kolaylaştırdığı günümüzde dahi çok eski tarihlere giden bilgi ve belgelerdeki eksiklikler duran varlıkların bu güne kadar olan

²⁷³ÖNDER, Türkan, "Enflasyon Muhasebesi ile İlgiliUM29 ve SPK XI/20 Standartlarının Karşılaştırılması", **Yaklaşım**, s.41-46

²⁷⁴UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, **a.g.e.**, s.173

değerleme sonuçlarında oluşan yanlışlıklar artarak devam edecek ve sağlıklı sonuçların ortaya çıkmasını engelleyecektir.²⁷⁵

3.7.2.1.2. Reel Olmayan Finansal Maliyetler

Maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tükenmeye tabi varlıklar ile stokların maliyet ve alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilebilen reel olmayan finansman maliyetleri, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. (Geçici Md. 25/C) Reel Olmayan Finansman maliyetleri; her türlü borçlanmada, borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade eder.²⁷⁶

$$\text{ROFM} = \text{BORÇ TUTARI} * (\text{Borcun Kapatıldığı Dön. TEFE} - \text{Borcun Alındığı Dön. TEFE}) / \text{Borcun Alındığı Ayki TEFE}$$

31 12 2003 tarihli bilançolarda enflasyon düzeltmesi yapılırken; tevsik edilmek şartıyla bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde yer alan reel olmayan finansman maliyetleri varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Bunun sonucunda ortaya çıkan tutar üzerinden düzeltme işlemi yapılır.

328 no'lu VUK Genel Tebliğinde; “stoklar”, “maddi duran varlıklar”, “mali duran varlıklar” ile “özel tükenmeye tabi varlıklar” reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan kalemler olarak belirlenmiştir.)

3.7.2.1.2.1. Reel Olmayan Finansal Maliyetleri Tevsik Edilememesi

Tebliğde maliyete dahil edilmiş reel olmayan finansman giderlerinin tevsik edilmesi ya da edilememesi halinde farklı esaslar öngörülmüş olup, tevsik edilemeyen finansman giderleriyle neyin kastedildiği açık değildir. Tanımdan çıkarılabilecek ifade; kredi ve kredi maliyeti ile birebir ilişkilendirilemeyen, belli bir anahtara göre dağıtım yolu ile ilgili varlıklara yüklenen giderlerin anlaşılmasıdır. Bazı görüşlere göre finansman giderlerinin tevsik edilememesi bunların

²⁷⁵ PEKDEMİR, Recep, **a.g.m.**, s.109

²⁷⁶ V.U.K 328, Madde 16

belgelendirilememesini ifade etmektedir. Bu görüşte olanların belgelendirilemeyen finansman giderlerinin maliyetler arasında nasıl yer aldığını izah etmeleri gerekir.²⁷⁷

Beş hesap döneminden önce aktife giren iktisadi kıymetlerin maliyet ve alış bedellerine dahil edilen finansman giderleri, enflasyon düzeltmesi yapılırken iktisadi kıymetleri bedellerinden düşülmez. Beş hesap dönemi olarak yapılan sınırlandırma, neden 3 ya da 10 değil de 5 yıl, sorusu eleştirilere konu olmaktadır.²⁷⁸ Bu kuralın enflasyon muhasebesinde sağlıklı uygulanabilmesi için, maliyete eklenen faiz giderlerinin muhasebede ne zaman maliyete eklendiğinin ayrıntılı olarak bilinmesi ve faiz giderlerinin enflasyonu aşan kısmının ayrıca hesaplanması gerekir.

Reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilememesi halinde sadece son 5 hesap döneminde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları ayrıştırılacaktır.²⁷⁹

328 sıra seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilememesinin neyi ifade ettiği açıklanmamıştır. Kanımızca, belli bir borca ilişkin finansman giderlerinin birebir ve doğrudan ilgili kıymet maliyetine dahil edilerek aktifleştirildiği ve faiz oranı, borcun ana parası ile vade tarihinin bilindiği durumda, reel olmayan finansman giderlerinin tevsik edilebildiğinin kabulü gerekmektedir.²⁸⁰

Çok farklı kaynaklardan doğan finansman giderlerinin bir havuzda toplanarak bir formüle dayalı olarak ilgili kıymetlere dağıtılması şeklinde yapılan aktifleştirmeler, borcun ana parası, faiz oranı veya vade tarihi gibi bilgilerin bir veya birkaçının bilinmiyor olması durumunda ise, reel olmayan finansman maliyetinin tevsik edilmediğinin kabul edilmesi gerektiği düşünülebilir.²⁸¹

3.7.2.1.2.2. Yabancı Para Üzerinden Borçlanmalarda Kur Farkı Gelirleri

²⁷⁷ SEVİG, Veysi, “Enflasyon Düzeltmesinde Özel Konular ve Süre Uzatımı”, **Dünya Gazetesi**, 04 02 2005, s.4

²⁷⁸ SEVİG, Veysi, “Enflasyon Düzeltmesinde Özel Konular ve Süre Uzatımı”, **Dünya Gazetesi**, 04 02 2005, s.4

²⁷⁹ İLERİ, Yusuf, “Enflasyon Muhasebesinin Dayanağı”, **Dünya**, 27 02 2004, s.10

²⁸⁰ BELEK, Münir, “Enflasyon Düzeltmesi Sonrası”, Lebib Yalkın, **Mevzuat Dergisi**, Ocak 2005, S.13, s.64-71

²⁸¹ TURAN, Cemalettin, “Enflasyon Düzeltmesi”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2005, S.281, s.31-42

Son yıllarda Türk Lirası'nın değer kazanması, yabancı paralı borçlanmalar nedeniyle kur farkı geliri elde edilmesine neden olmuştur. Yatırımlarla ilgili finansman giderlerinin aktifleştirilmesini tercih edenler, bu tercihin bir sonucu olarak kur farkı gelirlerini de aktifleştirmiş, bir başka anlatımla yatırım maliyetinden düşmüşlerdir.

Bu durumda olan mükelleflerin reel olmayan finansman giderlerini nasıl tespit edecekleri ve hangi sabit kıymet değerlerini düzeltmeye esas alacakları konusunda belirsizlikler ortaya çıkmıştır.²⁸²

2003 yılında alınan sabit kıymetlerin kur farkı düşülmeden önceki değerleri ile düzeltmeye tabi tutulması, düzeltme sonrası bulunan değerlerinden kur farkı düşülmek suretiyle 31 12 2003 tarihli düzeltilmiş bilanço değerinin tespit edilmesinin uygun bir yöntem olabileceği düşünülmektedir.²⁸³

Bu şekilde 31 12 2003 tarihi itibarıyla düzeltilen sabit kıymet değerlerinden yine aynı tarih itibarıyla aktifleştirilmiş olan kur farkı gelirlerinin mahsup edilmesi sureti ile sabit kıymetin nihai düzeltilmiş değeri tespit edilmiş olacaktır.

Türk Lirası'nın yabancı paralar karşısında değer kazanmasından ötürü ortaya çıkan ve mükelleflerin tercihleri doğrultusunda aktifleştirilen kur farkı gelirlerinin düzeltilmesi konusunda Maliye Bakanlığı'nca düzenlemeler yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.²⁸⁴

3.7.2.1.2.3. Reel Olmayan Finansman Maliyetinin Ayrıştırılmasında Ödenen Kredi Komisyonlarının Durumu

Vergi Usul Kanunu'na 5024 sayılı Kanunla eklenen geçici 25. maddeye göre 31 12 2003 tarihli bilanço üzerinde yapılacak düzeltme işleminde; tevsik edilmek şartıyla, mali tabloda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutar düzeltmeye esas alınacaktır.

328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre reel olmayan finansman maliyeti (ROFM); her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun

²⁸² TURAN, Cemalettin, **a.g.m.**, s.23

²⁸³ UMAN, Nuri, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **a.g.e.**, 14

²⁸⁴ SEVİG, Veysi, "Enflasyon Düzeltmesinde Özel Konular ve Süre Uzatımı", **Dünya Gazetesi**, 04 02 2005, s.4

kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

Borçlanmalara ilişkin olarak ödenen komisyonlar, kullanılan yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak ortaya çıkmamaktadır. 01 01 2004 tarihinden önce yürürlükte olan finansman gider kısıtlaması uygulamasında da bu tür giderler finansman gider kısıtlamasının dışında bırakılmıştır.²⁸⁵

Kanımızca, enflasyon düzeltmesi uygulamasında bu giderlerin tamamının reel olarak kabul edilmesi, ayrıca bir reel olmayan finansman gideri hesaplamasının yapılmaması gerekmektedir.²⁸⁶

3.7.2.1.2.4. Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranına Esas Alınması Gereken Tarih

Reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilecek parasal olmayan varlıkların (stoklar, maddi ve mali duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar) maliyet veya alış bedelleri içerisinde yer alan ve tevsik edilemeyen reel olmayan finansman maliyetleri, 328 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Enflasyon düzeltmesi yapılırken, 2003 yılı hesap dönemi dahil, son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet veya alış bedeline dahil edilen ancak tevsik edilemeyen finansman giderlerinin reel olmayan kısımlarının; toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait TEFE artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi sonucunda belirlenen oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir.²⁸⁷

Ancak tebliğ ekinde ortalama ticari kredi faiz oranları aylık olarak açıklanmış ve yine tebliğde yer alan örnekte de ilgili yılın (2003) Ocak ayının ortalama ticari kredi faiz oranı dikkate alınmıştır. Bu örnekte aylık oranların ortalaması örneğin Aralık ayına ilişkin oranın dikkate alınmamasının Maliye Bakanlığı'nın bilinçli bir tercihi olduğunun kabulü gerekmektedir. Ancak kanaatimizce, tebliğ ekinde yer alan

²⁸⁵ KOCABEY, İbrahim, "Reel Olmayan Finansal Maliyetler, www.alomaliye.com., 19 01 2005, s.2

²⁸⁶ KOCABEY, İbrahim, **a.g.m**, s.51

²⁸⁷ VURAL, Mahmut, "Enflasyon Muhasebesi", **Vergi Dünyası**, S.262, 2005, s.65-72

ortalama ticari kredi faizlerini gösteren listenin aylık olarak değil yıllık oranları gösteren bir liste olarak hazırlanması ve tebliğe eklenmesi gerekmektedir.²⁸⁸

Yıllık ortalama ticari kredi faizlerini gösteren listenin yayınlanmaması durumunda, Bakanlığın tebliğde yer alan örnekteki yaklaşımının doğru kabul edilmesi gerektiği ve reel olmayan finansman maliyetlerinin tevsik edilememesi durumunda kullanılacak olan yöntemde ²⁸⁹ ortalama ticari kredi faiz oranı olarak ilgili yılların Ocak aylarına ilişkin oranların dikkate alınmasının doğru bir yaklaşım olacağı düşünülmektedir.²⁹⁰

3.7.2.1.2.5. Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Tevsik Edilememesi Durumunda Kullanılan Formül Sonucunun (1)'den Yüksek Çıkması Hali

328 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde enflasyon düzeltilmesi yapılırken, 2003 yılı hesap dönemi dahil, son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet veya alış bedeline dahil edilen ancak tevsik edilemeyen finansman giderlerinin reel olmayan kısımlarının;

İlgili hesap döneme ait TEFE artış oranı

Toplam finansman maliyetleri x -----
İlgili hesap dönemine ait ortalama ticari kredi
faiz oranı

formülüyle hesaplanacağı belirtilmiştir.

Yine tebliğin sonunda yer alan 8 numaralı dipnotta, oranın (1)'den büyük çıkması halinde, toplam finansman maliyetinin tamamının reel olduğunun kabul edileceği ve oranın (1) olarak uygulanacağı ifade edilmiştir.²⁹¹

Oysa yukarıdaki oranın reel olmayan finansman maliyetinin hesaplanmasında kullanılan bir oran olduğu düşünüldüğünde, bu oranın (1)'den büyük çıkması durumunda, toplam finansman maliyetinin tamamının reel olmayan finansman

²⁸⁸ VURAL, Mahmut, **a.g.m.**, s.58

²⁸⁹ TURAN, Cemalettin, **a.g.m.**, s.65

²⁹⁰ SÖYLER, Halil, "31 01 2003 ve 31 12 2004 Tarihli Bilançoların Enflasyon Düzeltmesinde Özellik Arz Eden Hususlar", **www.alomaliye.com**, 31 12 2005, s.8

²⁹¹ BELLEK, Münir, **a.g.m.**, s.64

maliyeti olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu durumda, reel olmayan kısım düşüldükten sonra reel finansman maliyeti kalmayacağından, düzeltmeye tabi tutulacak bir finansman maliyeti de kalmayacaktır.²⁹²

3.7.2.1.3. Yatırım Hesaplarının Aktifleştirilmesi Suretiyle Edinilen Sabit Kıymetlerin Hangi Tarihte Düzeltileceği Sorunu

Maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar defterlere kayıt tarihi itibarıyla düzeltilir. Herhangi bir sabit kıymetin satın alınarak aktifleştirilmesi durumunda, düzeltme işleminin defterlere kayıt tarihine tabii olarak yapılacaktır. Tebliğ de bununla ilgili düzenlemeler açıkça belirtilmiş olmasına rağmen, ancak yine de sabit kıymetin işletmede mali ya da yatırım hesaplarında belli bir süre takip edildikten sonra aktifleştirilmesi durumunda, düzeltme işleminin sabit kıymetin aktife giriş tarihi itibarıyla mi yoksa harcamalar bazında mı yapılacağı konusunda tereddütler vardır.²⁹³ Tebliğde yatırımlardan aktifleştirme suretiyle edinilen sabit kıymetlerin nasıl düzeltileceği açıkça belirtilmemekle birlikte, bizim de katıldığımız ağırlıklı görüş; söz konusu kalemlerin ilgili yatırım hesaplarına inilerek her bir harcama bazında ve defterlere kayıt tarihi itibarıyla düzeltilmesi gerektiği yönündedir.

3.7.2.1.4. Binaların Durumu

5024 Sayılı Yasadan önce binalar yeniden değerlendirilmekte, ancak amortismanları maliyet bedelleri üzerinden ayrılmakta idi. Dolayısıyla amortisman ömrünü tamamlamış olan binalar, net defter değerleri itibarıyla şirket bilançolarında yaşamaya devam etmektedir.²⁹⁴ (Yeniden değerlemeye tabi tutulan binaların, amortisman ömrü sonunda net defter değerleri sıfırlanmaz.)

Tebliğde yer alan bir örnekte binalarla ilgili bu özel durumun dikkate alınmadığı, bina amortismanlarının da diğer iktisadî kıymetlerde olduğu gibi

²⁹² KOCABEY, İbrahim, **a.g.m.**, s.121

²⁹³ TUNCER, Selahattin, “Vergi Mükelleflerine Uyarılar”, **Dünya Gazetesi**, 26 01 2004, s.4

²⁹⁴ VURAL, Mahmut, Mehmet, ÖZYEL, Mehmet, Ali, KIRATLI, **Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık, Mart 2004, s.86-87

düzeltildiği görülmektedir. Binalarla ilgili eksik amortisman ayırma hususu yasal mecburiyetten kaynaklanmaktadır.²⁹⁵ Tebliğdeki örnek bu açıdan kanuna uygun gözükmemektedir. Çünkü burada eksik ayrılmış amortisman olduğu söylenemez. Maliyet değeri üzerinden ayrılmış amortismanda yasaya göre bir eksiklik yoktur. Ancak tebliğdeki bu anlayış, 2004 ve müteakip yıllarda enflasyon muhasebesi uygulandığında, aktif değerdeki artışa karşı birikmiş amortismandaki artış düşük kalacağından bu yönüyle mükellef aleyhine sonuç vermektedir.²⁹⁶ Çünkü bu durumda, normal amortisman yöntemine göre birikmiş amortisman tutarı aktif değere hiçbir zaman eşitlenemeyeceğinden bu fark fiktif olarak gelir üretmeye devam edecektir. Yasal nedenden kaynaklanan eksik amortismanın 31 12 2003 tarihli bilançoda tamamlanması suretiyle bu olumsuzluğun giderilmesi mümkündür. Bu takdirde ileride satış halinde artırılan amortisman farkı matrahtan indirilecektir, böylece mükellef aleyhine olumsuz sonuç ortadan kalkacaktır.

Tebliğde yer alan binalarla ilgili örneğin hatalı olduğu düşünüldüğü için Bakanlığın binalar konusunda tebliğ bazında yeni düzenlemelerine ihtiyaç vardır.²⁹⁷

3.7.2.2. Stokların Düzeltmesinde Defterlere Kayıt Tarihi Yerine Toplulaştırılmış Yöntemlerin Kullanılması

Mükelleflerce stok düzeltmesi yapılırken defterlere kayıt tarihi yerine, toplulaştırılmış yöntemler tercih edilebilir. Bu durumda, Maliye Bakanlığınca belirlenen ve Tebliğin 5 no'lu ekinde yer alan düzeltme katsayıları değil, Tebliğde yer alan toplulaştırılmış yöntemlerle ilgili esaslar dikkate alınır.

Ancak hangi tercih kullanılırsa kullanılsın, stok değerini daha yüksek belirleyecek yöntem ileride maliyetlerin yüksek oluşmasına neden olacağından, vergisel yönden avantajlı olacaktır. Ancak bunun yanında unutulmaması gereken bir diğer husus da vergisel alanda gelebilecek bu avantaj, işletmenin karlılığı açısından bir dezavantaj olacaktır. Özellikle halka açık işletmelerde ilerleyen zamanlarda bu etki görülecektir.²⁹⁸

²⁹⁵ SAVAŞ, Ramis, **a.g.m.**, s.93

²⁹⁶ SÖYLER, Halil, **a.g.m.**, s.111

²⁹⁷ YÜKÇÜ, Süleyman, Serdar, ÖZKAN, **Enflasyon Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mayıs 2003, s.45

²⁹⁸ ÖĞREDİK, Güray, **a.g.m.**, s.128

Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanun ile değiştirilen Mükerrer 298' inci maddesi hükmü uyarınca, toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükellefler seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir. Bu hüküm 01 01 2004 tarihinden itibaren enflasyon muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli şartların gerçekleşmesi durumunda kullanılacak olan bir düzenlemedir. 01 01 2004 tarihi itibariyle enflasyon muhasebesi uygulanabilmesi için, 31 12 2003 tarihli bilançonun üzerinde yer alan ve işletmenin kurulduktan sonra 31 12 2003 tarihine kadar geçen süreye ilişkin enflasyon etkisinin giderilmesi gerekmektedir.

İşte enflasyon muhasebesi uygulanabilmesi için bir düzeltme niteliği taşıyan 31 12 2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması işlemi, yukarıda sözü edilen mükerrer 298. madde uyarınca değil, yine 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen Geçici 25' inci madde uyarınca yapılmaktadır. Bu madde de toplulaştırılmış yöntemlerin kullanılması durumunda belli bir süre bu yöntemden dönülemeyeceğine dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, 2003 yılına ilişkin bilançonun düzeltilmesi sırasında toplulaştırılmış yöntemlerin kullanılmasının, sonraki dönemlerden bağımsız olarak değerlendirilmesi gereklidir.²⁹⁹

3.7.2.3. Parasal Bir Kalem Olmayan Sipariş ve Avansların Durumu

Tebliğe göre parasal olmayan kalemlerin alımı için verilen sipariş avansları da parasal olmayan kıymet sayılmakta ve ödeme tarihine ait düzeltme katsayılarıyla düzeltilmesi gerekmektedir. Fiyat sabitleme fonksiyonu olmayan avansların parasal kıymet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ödeme tarihi itibariyle düzeltme konusu yapılacak sipariş avansları, ilgili olduğu kıymetin alımı esnasında, bu kıymetin maliyet bedeline eklenecektir.³⁰⁰

Döviz cinsinden verilen sipariş avanslarının dönem sonu kur değerlemesinin yapılıp yapılmayacağı öteden beri tartışmalıdır. Bu konudaki görüşler; dövizli sipariş avanslarının kur değerlemesine tabi tutulmaması gerektiği yönündedir. Böyle olunca da bunların parasal olmayan kalem olarak değerlendirilerek enflasyon düzeltmesine

²⁹⁹ SOLAK, M.,Zekariya, "Enflasyon Düzeltmesi Mükelleflere Ek Vergi Yüğü Getirir mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.188, s.80.88, 2005, s.47

³⁰⁰ SOLAK, Zekariya, **a.g.m**, s.162

tabi tutulması gerekecektir. Çünkü döviz cinsinden verilen avans, avans miktarı ile sınırlı olarak fiyatın oluşmasını, başka bir deyişle sabitletmesini sağlar. Şayet dövizli sipariş avansları dönem sonu kur değerlemesine tabi tutulmakta ise, bu takdirde söz konusu kıymetlerin parasal kıymet olarak kabul edilmesi ve ayrıca enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmaması gerekmektedir.³⁰¹

Parasal olmayan kıymetlere ilişkin olarak verilen veya alınan avansların, parasal olmayan avans olarak kabul edilebilmesi için, söz konusu avansın alınacak kıymetin bedelini sabitlemesi gerektiği kanaatindeyiz. Bir başka anlatımla, verilen veya alınan avans karşılığında temin edilecek veya verilecek olan parasal olmayan kıymetin bedelinin, verilen avans ile sabitletleniyor olması durumunda bu avansın parasal olmayan avans olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bir örnekle anlatılması daha uygun olacaktır. Örneğin bir otomobilin değerinin 30 milyar TL olduğu ve satıcıya bu bedelin tamamının avans olarak ödendiğini varsayalım. Ancak yurtdışından ithal edilen bu otomobilin avans verildikten 3 ay sonra müşteriye teslimi gerçekleştirilecektir. 3 ay sonra müşteriye teslim edilirken malın bedeli 32 milyar TL olsa da satıcıya 2 milyar TL'lik farkın ödenmemesi durumunda verilen bu avansın parasal olmayan avans olarak değerlendirilmesi ve düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir.

Aynı örnekte müşteri tarafından otomobil teslim alınırken 2 Milyar TL'lik farkın ödenecek olması durumunda ise verilen avansın parasal olduğu kabul edilecek ve düzeltmeye tabi tutulmayacaktır. Örnekten de görüldüğü üzere avanslar konusu yasanın en zayıf yönlerinden birisini oluşturmaktadır.

Bazı yatırımların tamamlanması uzun zaman alabilmekte, bu süre içinde yapılan harcamalar "Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabında izlenmekte ve yatırım tamamlanınca sözü geçen hesabın bakiyesi sabit kıymetler hesabına aktararak kapatılmaktadır. Bu durumda da enflasyon düzeltilmesine esas alınacak tarihte tereddütler ortaya çıkmaktadır. 31 12 2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi konusunda Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurların defterlere

³⁰¹ UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.178

kayıt tarihlerinin enflasyon düzeltilmesine esas alınacağı, bu kıymetlere mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslara ise ödeme tarihinden mahsup tarihine kadar ki sürece enflasyon düzeltilmesi uygulanacaktır.

Bu açıklamalar kapsamında tebliğ uyarınca, yapılmakta olan yatırımlar hesabından sabit kıymet hesabına aktarılan kıymetlerin düzeltilmesinde, harcama bazında yapılmakta olan yatırımlar hesabında kayıt tarihinin dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır.

3.8. KAYNAK KALEMLERİNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

Enflasyonun firmaların kaynak yapıları üzerine olan etkileri incelenirken, kaynak öğelerinin parasal olup olmadıklarını göz önünde bulundurulması gerekir. Parasal kaynak öğeleri, kanuni para ile belli bir tutar olarak ödenecek olan nominal değer karakterindeki hesaplardır. Örneğin, borçlar gibi. Bunun dışında olan pasif hesaplar ise parasal olmayan kaynak unsurlarıdır. Fiyat hareketlerinin kaynak kalemleri üzerine olan etkilerini kısaca incelemek bu konuda faydalı olacaktır.³⁰²

3.8.1. Enflasyonun Parasal Olmayan Kaynak Kalemlerine Etkileri

Parasal olmayan kaynak hesaplarının; öz kaynak hesapları, peşin tahsil edilmiş gelirler, (gelecek aylara / yıllara ait gelirler) yabancı para birimi ile ödenecek borçlar, alınan avanslar, yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş bedelleri biçiminde sıralayabiliriz.

Teknik açıdan bilançonun pasifinde yer alan parasal olmayan kalemlere ait farklar toplamının aktifteki parasal olmayan varlıklar üzerinden hesaplanan farklar toplamından fazla olması halinde enflasyon düzeltme hesabının borç bakiyesi vermesine neden olacaktır. Bu durumda düzeltme hesabında ortaya çıkan borç artışı, işletmenin dönem matrahını olumsuz etkileyecektir. Aktifteki parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkacak olan fark ise matrahı artıracaktır.³⁰³

³⁰² UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.179

³⁰³ KIZILOĞLU, Şükrü, “Yangın Sönünce Gelen İtfaiye” **Hürriyet Gazetesi**, ,10 09 2004, s.8

3.8.1.1. Öz Kaynak Hesapları

Öz kaynak, net aktif toplamı ile borçlar arasındaki olumlu farktır. Başka bir deyişle, işletme sahip yada sahiplerinin işletmeye sermaye olarak verdiği değerler ile işletme faaliyetleri sonucu sağlanan, henüz işletmeden çekilmemiş sermaye artışlarıdır. Buna göre, her türlü yedekler, fonlar, risk karşılıkları, dağıtılmamış karlar ve dönem net karı, öz sermayeyi oluşturmaktadır. Öz kaynak kalemlerinin fiyat hareketlerinden etkileniş dereceleri, bunların aktifte kullanılış biçimine ve aktifteki değerlerin fiyat hareketlerinden etkileniş durumlarına bağlıdır. Eğer işletme öz varlığı, parasal olmayan aktif değerlere yatırmış ise, fiyat yükselmeleri halinde, söz konusu aktif kalemler değer kazanacağından, öz kaynağı da olumlu yönde etkileyecektir. Geleneksel muhasebe uygulamasında değer artışları göz önüne alınmadığı sürece, gerek parasal olmayan aktif kalemler ve gerekse öz kaynak, olduğundan az gözükecektir. Diğer taraftan, öz sermaye kalemlerinin parasal değerler için kullanılması, yani ya nakit ve benzeri değerler olarak elde tutulması veya alacak olarak bekletilmesi halinde, işletme gerçek değer kaybına (net parasal pozisyon zararına) uğrayacaktır. Bu kayıplar, geleneksel muhasebede, dönem sonucuna yansıtılmayacağı için, dönem karı olduğundan fazla gözükmeyecektir.³⁰⁴

Enflasyonist baskı altında kalan ekonomilerde özkaynakla çalışmayı tercih eden ve kaynaklarını aktifte parasal kıymetlere bağlayanların bu uygulama sonucunda olumsuz yönde etkilendikleri gözlenecektir. Bu yükümlülerin mali tablolarında vergi matrahlarının fiktif olarak büyüdüğü görülecektir. Bir başka anlatımla bu yükümlülerin mali tablolarındaki vergi matrahı fiktif artışlar nedeniyle gerçek duruma nazaran daha yüksek olarak ortaya çıkacaktır.³⁰⁵ Buna paralel olarak daha çok yabancı kaynakla çalışan ve aktif yapısı parasal olmayan kalemlerde yoğunlaşan işletmelerdeki vergi matrahı daha düşük olacak, dolayısıyla bu yükümlüler enflasyondan kazançlı çıkacaklardır.³⁰⁶

Mali tabloların enflasyon uyarlamasına tabi tutulması aşamasında özellikle özkaynaklar grubunda yer alan hesapların üzerinde durmakta yarar vardır. Çünkü özkaynaklar grubundaki hesapların enflasyondan etkilenme şekilleri bunların

³⁰⁴ MIKIN, Frederic, S., **Economics of MONEY**, Banking and Financial Markets, sixth Edition, International Edition, Addison Wesley World Student Series, U.S.A, 2001, s.11

³⁰⁵ DİKMEN, Mustafa, "Enflasyon Muhasebesi", **Vergi Dünyası**, S.260, Mayıs2004, s.113

³⁰⁶ VURAL, Mahmut, "Enflasyon Muhasebesi", **Vergi Dünyası**, S.262, 2005, s.65

işletmede nasıl kullanıldıklarına bağlıdır. Eğer işletme daha çok parasal aktif kalemlere yoğunlaşmış bulunuyorsa, bu takdirde enflasyon ortamında özkaynaklar da giderek azalma olacak, parasal olmayan aktif kalemlere yoğunlaşmışsa, bu varlıklar da enflasyonla birlikte değer kazanacaklarından özkaynaklarında fazla değişme olmayacaktır.³⁰⁷

3.8.1.1.1. Bedelsiz Elde Edilen İştirak Hisselerinin, Bilanço Düzeltme İşlemindeki Durumu

İştirakler içerisinde yer alan “sabit kıymet yeniden değerlendirme fonu”, “iştirakler yeniden değerlendirme fonu” ve “maliyet artış fonu” kaynaklı bedelsiz hisseler düzeltme matrahına girmeyecek, başka bir ifade ile sıfırlanacaktır. Oysa temettü karşılığı, başka bir ifade ile olağanüstü yedekler, geçmiş yıl kârları veya dönem kârının sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen bedelsiz hisseler ise, iştirak edilen şirketin sermayesinin tescil tarihi itibarıyla düzeltilecektir.³⁰⁸

KVK Geçici 28’inci madde kaynaklı kârların sermayeye ilavesi sonucu elde edilen bedelsiz hisselerde ise nasıl bir işlem yapılacağı Tebliğde belirtilmemiştir. Bu konuda yapılması gereken; KVK Geç. 28 kazancı kâr yedeği niteliğinde olduğundan, bunların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklar tarafından elde edilen bedelsiz hisselerin de tescil tarihi itibarıyla düzeltilmesi gerektiğidir.

3.8.1.1.2. Kar Dağıtımı

Şirketler genellikle Mart ayında genel kurullarını yaparak bir önceki yılın karının dağıtılıp dağıtılmaması konusunda karar almaktadırlar. 5024 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu’na eklenen Geçici 25 inci madde hükmü uyarınca şirketlerin 31 12 2003 tarihli bilançolarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması durumunda, şirketin ticari karı değişecektir. Bu durumda genel kurul tarafından enflasyon

³⁰⁷ YÜKÇÜ, Süleyman, Serdar, ÖZKAN, “Enflasyon Muhasebesi”, **Yaklaşım Yayınları**, 2003, s.21

³⁰⁸ UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, **a.g.e.**, s.178

düzeltilmesi öncesi ticari karın mı, yoksa enflasyon düzeltilmesi sonrası ticari karın mı, dağıtılabileceği konusunda tereddütler doğmuştur.³⁰⁹

Enflasyon düzeltilmesi ile ilgili Kanun (5024) yürürlüğe girdikten sonra Türk Ticaret Kanunu'nun kar dağıtımına ilişkin hükümlerinde enflasyon düzeltilmesine paralel bir değişiklik yapılmamıştır. Ayrıca şirketlerin 2003 yılına ilişkin vergilerini de enflasyon düzeltilmesi öncesi karları üzerinden ödeyecek olmaları dolayısıyla, SPK ve BDDK'ya tabi olan şirketlerin dışındaki kurumların 2003 ve daha önceki yıllara ilişkin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmamış karlarını dağıtmaları gerekmektedir.³¹⁰

3.8.1.1.3. Bilanço Düzeltilmesi Yapılırken Geçmiş Yıl Kâr Zararları İle Dönem Kâr Zararının Durumları

328 no'lu tebliğde, geçmiş yıl kâr/zararları ile dönem kâr/zararının düzeltilmesi farklı bir esasa bağlanmıştır. VUK Geç.25-g bendine göre; “geçmiş yıl kâr veya zararları :”

Düzeltilmiş aktif toplamı – (Düzeltilmiş sermaye + Düzeltilmiş hisse senetleri ihraç primi + düzeltilmiş hisse senedi iptal kârları + borç) formülüne göre hesaplanacaktır.³¹¹

Ancak parasal olmayan kıymet olarak belirlenen ve defterlere kayıt tarihi itibarıyla düzeltilmesi öngörülen “yasal yedekler”, “statü yedekleri” ve “olağanüstü yedekler” ile “yenileme fonunun” da (kâr yedekleri) aktif toplamından tenzil edilmesi ve ona göre geçmiş yıl kâr veya zararının belirlenmesi gerekir. Böylece söz konusu kıymetlerin, bilançoda ayrı ayrı kalemler halinde gösterilmesi sağlanmış olur. Geçmiş yıl kâr/zararları ile dönem kâr/zararının bilançoda tek kalem halinde toplanması, ileride Ticaret Kanunu'na göre kâr dağıtım işlemlerinde veya dönem kârlarının sermayeye ilavesi ya da ortaklara dağıtım aşamasında sorun olabilecek niteliktedir. Bu sebeple anılan tutarların defterlerde ayrıca izlenmesine ve enflasyon

³⁰⁹ TURAN, Cemalettin, **a.g.m.**, s.113

³¹⁰ DEMİR, Volkan, “Enflasyon Düzeltilmesinin Amacı”, 3228 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Uygulamada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Adana SMMM Semineri**, 20 12 2004, s.25

³¹¹ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.311

düzeltilmesine paralel düzenlemelerin Ticaret Kanunu'nda da yapılmasına ihtiyaç vardır.³¹²

3.8.1.2. Gelecek Aylara / Yıllara Ait Gelirler (Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler)

Gelecek dönemlerde tahakkuk edecek gelirler; peşin olarak tahsil edilmiş olduğundan, fiyat değişimleri karşısında, söz konusu gelirlerin kullanılış biçimlerine göre gerçek değerlerini koruyabilirler. Bu nedenle peşin tahsil edilmiş gelecek yıllara ait gelirler hesabı, parasal olmayan pasif kalemler arasında yer alır.

328 no'lu VUK Genel Tebliğinin 2 no.lu ekinde parasal olmayan kıymet olarak belirlenen “gelecek dönem gelirleri” hesabının hangi tarih itibariyle düzeltileceği tebliğde belirtilmemiştir. Gelecek dönem giderleri defterlere kayıt tarihi itibariyle düzeltildiğine göre, aynı uygulamanın burada da kullanılmaması için bir neden görülmemiştir.³¹³

Tebliğde; “parasal olmayan pasif kalemlerin arasında yer alan avans ve depozitolar, hak edişler, kâr yedekleri ve özel fonlar (sabit kıymet yenileme fonu gibi) hariç olmak üzere pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemlerde vergiye tabi tutulacaktır. Ancak öz sermaye kalemlerine ait fark hesapları, kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilecek ve bu işlem kâr dağıtımı sayılmayacaktır” şeklinde düzenleme yapılmıştır.³¹⁴

Burada “dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulacak” ifadesi, söz konusu pasif kalemlere ait fark hesaplarının işletmeden çekilmesi veya sermaye haricinde başka hesaba virmanlanması durumunda, dönem sonucundan bağımsız olarak yani faaliyet sonucu zararlı dahi olsa, vergilendirileceği anlamındadır.³¹⁵

Tebliğde açık olmamakla birlikte, düzeltmeye tabi pasif bir kalem olan gelecek dönem gelirlerinin ilgili dönemde gelir hesaplarına çekilmesi, bu hesaba ait

³¹² BELLEK, Münir, **a.g.m.**, s.111

³¹³ KOCABEY, İbrahim, **a.g.m.**, s.105

³¹⁴ UMAN, Nuri- HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **a.g.e.**, s.179

³¹⁵ PAKDEMİR, Recep, **a.g.m.**, s.153

düzeltilme farkının işletmeden çekildiği anlamına gelmez.³¹⁶ Ancak tereddütlerin giderilmesi için düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

3.8.1.3. Yabancı Para Birimi İle Ödenecek Borçlar

Döviz kuru değişmedikçe yabancı parayla ödenecek borçların nominal değerlerinde bir değişme olmaz. Başka bir deyişle, yabancı para birimiyle ödenecek borcun ulusal parayla ifadesi aynı kalır. Dolayısıyla işletme; değerli parayla aldığı borçlarını, değerini yitirmiş parayla ödeyeceğinden, borçlanarak sağlamış olduğu fonun kullanım biçimine göre ya gerçek bir kazanç sağlar veya durumunu muhafaza eder. Döviz kurlarının yükselmesi halinde işletmenin borçlarının ulusal parayla ifadesinde bir artma olur. Bu durumda ise işletme, ilk bakışta zarar etmiş gibi gözükür. Oysa bu gerçek bir zarar olmayabilir.³¹⁷ Zararın gerçek veya zahiri olması, borçlanmak suretiyle sağlanan fonların parasal olmayan değerleri, döviz kurundaki değişimin, fiyatlardaki değişimin oranında büyük veya küçük olmasına göre belirlenir. Örneğin, döviz kurundaki değişim ile fiyat düzeyindeki değişimin aynı oranda olması halinde ve borçlanmak suretiyle sağlanan fonun (makinelere gibi) parasal olmayan değerlere yatırılmış olması durumunda, dövizden oluşacak değer kaybı ile, makinelerde oluşacak değer fazlası birbirlerini karşılayacağından işletme gerçek bir zarara uğramayacaktır. Oysa geleneksel muhasebe, makinedeki değer artışını dikkate almadığından, bu kur farkını zarar olarak göstermekte ve dolayısıyla gerçekten uzaklaşmış olmaktadır. Diğer taraftan borçlanma yolu ile sağlanan fonun, parasal aktif değerlere yatırılması halinde işletmenin uğrayacağı zararın, geleneksel muhasebede gözükenden tutardan parasal öğelerdeki değer kaybından daha fazla olacağı açıktır. Ayrıca, döviz kurundaki değişimin, fonun kullanıldığı değerlerin fiyatlarındaki değişimden daha fazla yada az olmasına göre farklı sonuçlar ortaya çıkabilecektir.³¹⁸

3.8.1.4. Alınan Avanslar

³¹⁶ PEKDEMİR, Recep, **a.g.m.**, s.169

³¹⁷ SÖYLER, Halil, “Enflasyon Düzeltmesi Uygulanan-Uygulanmayan Dönemlerde Eski ve Yeni Hükümler Çerçevesinde Yatırım Harcamalarının Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Kasım 2000, s.134-137

³¹⁸ SÖYLER, Halil, **a.g.m.**, s.149

Alınan avanslar hesabı, yapılan anlaşmanın özelliğine göre parasal pasif kalemler veya parasal olmayan pasif kalemler arasında yer alabilir. Eğer alınan avansla, bir hizmetin yapılması veya bir malın teslimi taahhüt edilmiş ve geçen zaman süresi içerisinde oluşacak fiyat artışlarından alıcının sorumlu tutulmayacağı kabul edilmiş ise, alınan avansların parasal olmayan pasif kalemlerin arasında düşünülmesi gerekecektir.³¹⁹ Aksi halde, yani fiyat değişmelerinin alıcıya yansıtılması olanağının var olması halinde alınan avanslar, parasal değerler arasında yer alacaktır. Alınan avansın parasal olmayan pasif karakterleri taşıması durumunda, fiyatların yükseldiği dönemlerde, yapılması ve teslimi taahhüt hizmet veya malın maliyetlerinde artış olacağından bir zarar ortaya çıkabilecektir. Ancak bu zararın gerçek tutarı, alınan avansın aktifte kullanılış biçimine ve aktifteki değerlerin fiyatlarında oluşacak değişimin büyüklüğüne bağlı olacaktır.

3.8.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetler İle Alınan Hakediş Bedelleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan işletmelerin muhasebe uygulamaları, diğer işletmelerden farklılıklar göstermektedir. Gelirin ölçümü ancak geçici kabulün yapılması ile mümkün olmakta ve harcamalar iş bitinceye kadar aktifte 17. grup da Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesaplarında bekletilmektedir. Yine işle ilgili olarak yapılan tahsilatlar satış hesabına aktarılmayıp geçici kabul yapılanaya kadar 35. grup da Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım hak ediş Bedelleri hesaplarında bekletilmektedir.

Uluslararası muhasebe uygulamalarında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetler ve gelirler işin tamamlanma yüzdesine göre hesaplanmakta ve sonuç hesaplarına aktarılmaktadır. 5024 Sayılı Kanunla ortak giderler eskiden alınan hakediş tutarları oranında dağıtılırken, yeni uygulamada harcamalar oranında bir dağıtım yapılması gerekmiştir.

³¹⁹ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.313

Yıllara yaygın işlerden alınan hak ediş bedelleri parasal olmayan kalem olduğundan dolayı İş tamamlandığında sonuç hesaplarına aktarılacak bu tutarların, düzeltilmeden aktarılması ise, karın olduğundan az gözükmeye neden olur.³²⁰

3.8.1.6. Kıdem Tazminatı Gibi Karşılıklar

Enflasyonun tahrip ettiği mali tabloların gerçek durumunu yansıtmaması ve vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesi gerekçeleriyle 5024 sayılı kanunla, mali tabloların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerde ikili bir yaklaşım söz konusudur; ilki, 31 12 2003 bilançolarının bir defaya mahsus olmak üzere VUK'un Geçici 25'inci maddesinde yer alan esaslara göre düzeltilmesidir. Başka bir deyişle "geçmişin düzeltilmesi"dir.³²¹ Geçmişin düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan kar ya da zarar vergisel bir netice yaratmayacaktır. İkincisi ise, 01 01 2004 tarihinden itibaren belli şartların gerçekleşmesi halinde, geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere, hesap dönemleri sonlarında VUK'un Mükerrer 298'nci maddesinde yer alan esaslara göre yapılması gereken enflasyon düzeltilmesidir. Bu düzeltme neticesinde ortaya çıkan kar/zarar vergi matrahını oluşturacaktır.³²²

Gerek geçmişin düzeltilmesi gerekse cari dönemle ilgili enflasyon düzeltilmesinde temel olarak bilançonun "parasal kıymetleri" düzeltilmeyecek "parasal olmayan kıymetleri" düzeltmeye tabi tutulacaktır. Geçmişin düzeltilmesiyle ilgili yayımlanan 328 nolu VUK Genel Tebliğinde "Kıdem Tazminatları" ne "parasal kıymetler" ne de "parasal olmayan kıymetler" arasında sayılmıştır. Cari yıla ilişkin (30 06 2004) enflasyon düzeltilmesinde de bu konu ile ilgili herhangi bir belirleme yapılmamış, 31 12 2003 düzeltilmesindeki esas korunduğundan burada da kıdem tazminatı düzeltilecek kalemler arasında bulunmamaktadır. Uygulamada da genel kabul olarak kıdem tazminatları parasal olmayan kıymetler arasında sayılmadığından düzeltmemek yönünde eğilim söz konusudur. Bu eğilim enflasyon düzeltilmesinin genel mantığında doğrudur. Çünkü, kıdem tazminatları, örneğin 31 12 2003 ya da 30 06 2004 tarihi itibarıyla işletmede çalışan tüm personel tazminat şartları oluşacak

³²⁰ UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.169

³²¹ AKDOĞAN, Nalan, a.g.e., s.312

³²² TURUT, Şenol, "Enflasyon Muhasebesi Uygulamasında Kıdem Tazminatı Gibi Karşılıklarda Düzeltilme Sorunu", *Dünya Gazetesi*, 25 08 2004, s.7

şekilde işten ayrılmaları halinde, bunlara bilanço tarihi itibarıyla ödenmesi gereken tutarı yani cari değeri yansıtmaktadır.

Ancak olay enflasyon muhasebesi sistematığı içerisinde değil de vergisel etkisi açısından değerlendirildiğinde, vergisel netice doğurmayan bu kıymetlerin düzeltilmemesinin hatalı neticeler yarattığı ve vergi matrahının daha yüksek tespitine neden olduğu, başka bir deyişle enflasyon muhasebesi tekniğine uygun ancak vergileme tekniğine aykırı bu hususun gözden kaçtığı ortaya çıkmaktadır.³²³

Kıdem tazminatı gibi karşılıklar ayrıldığı yılda gider yazılan ancak kanunen gider kabul edilmediğinden beyanname üzerinde matraha ilave edilen kalemlerdir. Dolayısıyla prensip olarak bu karşılıkları ayıran firma ile ayırmayan firma vergisel anlamda herhangi bir avantaj ya da dezavantaj sağlamamaktadır. (Sadece dönemin ticari kar zararını etkilemektedir.)³²⁴

Ayrıldığı dönemlerde herhangi bir vergisel etki yaratmayan bu işlemin enflasyon düzeltmesi neticesinde de vergisel bir etkisi olmamalıdır. Ancak aşağıda basit örnekte de görüleceği üzere söz konusu karşılıklar enflasyon düzeltmesi neticesinde vergisel etki yaratmaktadır. Bunu tespit edebilmek açısından, aynı şartlarda (bilanço değerleri aynı olan ve aynı tarihlerde oluşmuş olan) iki firmadan birinde kıdem tazminatı ayrıldığını birinde ayrılmadığını düşünerek enflasyon muhasebesinin etkisini görelim.

31 12 2003 Tarihli Düzeltme (Geçmişin Düzeltmesi)

Alp A.Ş. ile Berk A.Ş.'nin aynı tarihlerde teşekkül etmiş aynı bilanço kalemlerine sahip şirketlerdir. Tek fark Alp A.Ş.'nin 2003 yılında 50.000.000 TL. kıdem tazminatı ayırması ve ayırdığı tazminat kadar gider yaratmış olmasıdır. Ancak kıdem tazminatları KKEG olarak işlem gördüğünden iki şirket arasında vergisel anlamda eşitlik sağlanmıştır. Örnekte mali yıllar geçmiş yıllar zararlarının düzeltimi ihmal edilmektedir. Oysa mali yıllar geçmiş yıllar zararları da düzeltilmeye tabii tutulmaktadır. Aşağıdaki tablodan izleneceği üzere, Alp A.Ş.'nin , 31 12 2003 tarihli bilançosunun düzeltmesinde parasal olmayan tek kalem olan sermaye düzeltilmiştir. Sermayenin düzeltme katsayısı 3'tür. (Sermaye düzeltmesi neticesinde oluşan 300.000.000 TL. fark, "Sermaye Enflasyon Farkı Hesabı"na alacak, "Enflasyon

³²³ TURUT, Şenol, **a.g.m.**, s.201

³²⁴ UMAN, Nuri, HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, **a.g.e.**, s.133

Düzeltilme Hesabı'na borç verilmek suretiyle dikkate alınmıştır). Düzeltilme neticesinde ortaya çıkan "Enflasyon Düzeltilme Hesabı" 300.000.000 TL. borç bakiyesi vermiş ve söz konusu tutar "Geçmiş Yıl Zararları" hesabına aktarılmıştır. Alp A.Ş.'nin düzeltilme öncesi bilançosunda yer alan 50.000.000 TL tutarındaki "Dönem Zararı", enflasyon düzeltilmesi neticesi ile birleştirilmek suretiyle sıfırlanmış, dolayısıyla "Geçmiş Yıl Zararları Hesabı" 50.000.000 TL si "Dönem Zararı, 300.000.000 TL'si düzeltilme neticesinden gelen zarar olmak üzere toplam 350.00

I- Dönen Varlıklar		100.000.000	III- K. V. Yabancı Kaynak		—
1- Kasa	100.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		—
II- Duran Varlıklar		—	V- Öz Kaynaklar		100.000.000
			1- Sermaye	100.000.000	
Aktif Toplamı		100.000.000	Pasif Toplamı		100.000.000

0.000T
L' ye
ulaşmı
ştır.

Berk

A.Şti.' nde 31 12 2003 tarihli bilançonun düzeltilmesinde sadece sermaye düzeltilmeye tabi tutulmuştur. Düzeltilme katsayısı 3 dür. (Sermaye düzeltilmesi neticesinde oluşan 300.000.000 TL. fark, "Sermaye Enflasyon Farkı Hesabı"na alacak, "Enflasyon Düzeltilme Hesabı"na borç verilmek suretiyle dikkate alınmıştır). Düzeltilme neticesinde ortaya çıkan "Enflasyon Düzeltilme Hesabı" 300.000.000 TL. borç bakiyesi vermiş ve söz konusu tutar "Geçmiş Yıl Zararları" hesabına aktarılmıştır. Yukarıda belirttiğimiz işlemler neticesinde şirketlerin düzeltilme öncesi ve düzeltilmiş 31 12 2003 bilançoları şöyledir.

AlpA.Ş.
31 12 2003 Düzeltilme Öncesi Bilançosu

Aktif

Pasif

Alp A.Ş.

31 12 2003 Düzeltme Sonrası Bilançosu

Aktif

Pasif

I- Dönen Varlıklar		100.000.000	III- K. V. Yabancı Kaynak		—
1- Kasa	100.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		
II- Duran Varlıklar		—	V- Öz Kaynaklar		100.000.000
			1- Sermaye	100.000.000	
			2- Sermaye Düzeltme Farkı	300.000.000	
			3-Geçmiş Yıllar Zararları	(300.000.000)	
Aktif Toplamı		100.000.000	Pasif Toplamı		100.000.000

Berk A.Ş.

31 12 2003 Düzeltme Öncesi Bilançosu

Aktif

Pasif

I- Dönen Varlıklar		100.000.000	III- K. V. Yabancı Kaynak		—
1- Kasa	100.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		50.000.000
II- Duran Varlıklar		—	1-Kıdem Tazminatı Karşılığı.	50.000.000	
			V- Öz Kaynaklar		50.000.000
			1- Sermaye	100.000.000	
			2- Sermaye Düzeltme Farkı	300.000.000	
			3-Geçmiş Yıllar Zararları	(350.000.000)	
Aktif Toplamı		100.000.000	Pasif Toplamı		100.000.000

**Berk
A.Ş.
31 12
2003
Düzel
me
Sonrası
Bilanço
su**

Aktif

Pasif

I- Dönen Varlıklar		100.000.000	III- K. V. Yabancı Kaynak		—
1- Kasa	100.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		50.000.000
II- Duran Varlıklar		—	1-Kıdem Tazminatı Karşılığı.	50.000.000	
			V- Öz Kaynaklar		50.000.000
			1- Sermaye	100.000.000	
			2- Sermaye Düzeltme Farkı	300.000.000	
			3-Geçmiş Yıllar Zararları	(350.000.000)	
Aktif Toplamı		100.000.000	Pasif Toplamı		100.000.000

31 12

2003 tarihli bilançoların düzeltilmesi neticesinde oluşan zarar (örneğimizde

300.000.000 TL) beyanname üzerinde mahsup edilemez niteliktedir. Ayrıca Alp A.Ş.'nin kıdem tazminatından kaynaklanan 50.000.000 TL. tutarındaki zararı da mali zarar niteliğinde olmadığından yani beyanname üzerinde indirilemez nitelikte olduğundan 31 12 2003 düzeltmesi neticesinde de iki firma arasındaki vergisel eşitlik korunmuştur.

30 06 2004 Tarihli Düzeltme :

30 06 2004 tarihli düzeltmede, 31 12 2003 bilançosunda düzeltilmiş değerlerin Haziran 2004'te taşıma katsayısının 0,1 olduğunu (1,01 ile düzeltme yapılacağını) ve şirketlerin bilançosunda herhangi bir değişiklik olmadığını düşünelim. Bu defa düzeltilmiş 31 12 2003 tarihli bilanço baz alınmak suretiyle 30 06 2004 bilanço değerleri düzeltilecektir. Aşağıdaki tablodan da izlendiği üzere, Alp A.Ş.'de düzeltme neticesinde "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borcuna, "Sermaye Hesabı"nın düzeltmesinden 10.000.000 TL "Sermaye Enflasyon Farkı Hesabı"nın düzeltilmesinden 30.000.000 TL olmak üzere toplam 40.000.000 TL kaydedilecek, buna mukabil bu hesabın alacağına "Geçmiş Yıl Zararı Hesabı"nın düzeltilmesinden 35.000.000 TL. kaydedilecek ve hesabın borcu ile alacağı arasındaki net borç bakiyesi olan 5.000.000 TL. tutarındaki enflasyon düzeltme zararı da dönemde başka bir hareket olmadığından "Dönem Zararı" olarak bilançoya yansiyacaktır. Başka bir deyişle Alp A.Ş.'nin düzeltme neticesindeki 30 06 2004 dönemi beyannamesinde 5.000.000 TL. dönem zararı görünecektir.

Berk A.Ş.'ye bakıldığında ise düzeltme neticesinde "Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borcuna "Sermaye Hesabı"nın düzeltmesinden 10.000.000 TL. "Sermaye Enflasyon Farkı Hesabı"nın düzeltilmesinden 30.000.000 TL olmak üzere toplam 40.000.000 TL kaydedilecek, buna mukabil bu hesabın alacağına "Geçmiş Yıl Zararı Hesabı"nın düzeltilmesinden 30.000.000 TL. kaydedilecek ve hesabın borcu ile alacağı arasındaki net borç bakiyesi olan 10.000.000 TL. tutarındaki enflasyon düzeltme zararı da dönemde başka bir hareket olmadığından "Dönem Zararı" olarak bilançoya yansiyacaktır. Başka bir deyişle Berk A.Ş.'nin düzeltme neticesindeki 30 06 2004 dönemi beyannamesinde 10.000.000 TL. dönem zararı görünecektir.

Burada iki şirket arasındaki 5.000.000 TL. tutarındaki zarar farkı Berk A.Ş.'nin mali anlamda karlarından indirebileceği yani takip eden dönemlerde vergisini azaltabileceği 5.000.000 TL. daha fazla zarar) kıdem tazminatının

31 12 2003 bilanço değeri esas alınarak bu değere uygulanacak düzeltme işlemi neticesinde bulunacak farka eşittir. (50.000.000 x 1,01 = 55.000.000, düzeltme farkı

I- Dönen Varlıklar		100.000.000	III- K. V. Yabancı Kaynak		—	5.000.
1- Kasa	100.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak			000
II- Duran Varlıklar		—	V- Öz Kaynaklar		100.000.000	TL.)
			1- Sermaye	110.000.000		

Alp
A.Ş.

30 06 2004 Düzeltilmiş Bilançosu
Aktif

Pasif

Enflasyon Düz. Hesabı

I- Dönen Varlıklar		100.000.000	III- K. V. Yabancı Kaynak		—
1- Kasa	100.000.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		50.000.000
			1- Kıdem Tazminatı Karşılığı	50.000.000	
II- Duran Varlıklar		—	V- Öz Kaynaklar		50.000.000
			1- Sermaye	40.000.000	110.000.000
			2- Sermaye Düzeltme Farkı	330.000.000	330.000.000
			3- Geçmiş Yıllar Zararları	(385.000.000)	
			4- Düzeltilmiş Dönem Zararı	(5.000.000)	
Aktif Toplamı		100.000.000	Pasif Toplamı		100.000.000

Berk A.Ş.

30 06 2004 Düzeltilmiş Bilançosu

Aktif

Pasif

			2- Sermaye Düzeltme Farkı	330.000.000	
			3-Geçmiş Yıllar Zararları	(330.000.000)	
			4-Düzeltilmiş Dönem Zararı	(10.000.000)	
Aktif Toplamı		100.000.000	Pasif Toplamı		100.000.000

Enflasyon Düz. Hesabı

10.000.000	30.000.000
30.000.000	10.000.000
40.000.000	40.000.000

Görüldüğü üzere tamamen aynı şartlarda (aynı aktif ve pasif yapısıyla) çalışan iki şirketten herhangi bir vergisel etkisi olmayan kıdem tazminatı hesaplayan Alp A.Ş. düzeltme neticesinde 5.000.000 TL zarar beyan ederken Berk A.Ş. 10.000.000 TL zarar beyan etmektedir. Dolayısıyla bu düzeltme işleminde bir haksızlık ya da sorun olduğu ortadadır. Bunun sebebi söz konusu kıdem tazminatı karşılığı ayrıldığı dönemde vergisel netice yaratmamakla birlikte ticari anlamda gider yazılmak suretiyle bilanço zararını artırmıştır (karı düşürmesi de aynı neticeyi verir). Şimdi vergisel netice yaratmayan bu geçmiş yıl giderleri vergisel netice yaratacak şekilde düzeltmeye konu edilmektedir. Vergi Kanunlarında kabul edilmeyen bu tür karşılıklarla ilgili farklar beyanname üzerinde kurum kazancına ekletilmek suretiyle karşılığı ayıran firma ile ayırmayan firma arasında denge kurulmuş başka bir deyişle vergisel pozisyonları beyanname üzerinde eşitlenmiştir. Ancak yukarıdaki örnekte gördüğümüz üzere bu eşitlik enflasyon düzeltmesi ile bozulmuş, önceki yıllarda vergisel değeri olmayan karşılık ayıran firmalar bu karşılıkların doğurduğu zararların vergisel netice yaratacak şekilde düzeltilmesi ile karşılık ayırmayan firmadan daha fazla vergi öder pozisyona gelmiştir.

Söz konusu durum ayrıldığı dönemde vergisel netice yaratmayan ve enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayan diğer karşılıklarda gider tahakkuklarında da gündeme gelmektedir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, bu farklılığın giderilmesi gerekir. Bu farklılık nasıl giderilir sorusuna gelince, kıdem tazminatı bilanço tarihindeki çalışanlara verilmesi muhtemel tazminat borçlarını zaten yansıtmaktadır. Dolayısıyla enflasyon muhasebesi tekniği açısından bu kalemlerin kayıtlarda düzeltilmesi doğru fotoğrafı ortaya koymaz. Vergilendirmeyi etkileyen bu işlemin muhasebe harici yapılarak, beyanname üzerinde kurumlar matrahından düşülmesi en pratik çözüm şeklidir. Bunun için mükerrer 298 uyarınca yapılan düzeltme işlemlerinde, bilançodaki kıdem tazminatı karşılığı, KKEG olarak dikkate alınmış şüpheli alacak karşılığı gibi vergisel değeri olmayan karşılıkların düzeltme öncesi bilançosunda gözüken toplam tutarları, haricen, düzeltme yapılacak tarih esas alınarak düzeltilmeli ve bulunan fark tutarı beyanname üzerinde diğer indirim olarak dikkate alınmalıdır. Bu bağlamda 30 06 2004 düzeltmesi yapılırken 31 12 2003 tarihli bilançoda görülen bu tür karşılık tutarları haricen 30 06 2004 tarihine göre düzeltilerek bulunan farkın geçici vergi beyannamesi üzerinde diğer indirim olarak dikkate alınması gerekir.

3.8.1.7. Amortismanlar

Enflasyon ülkemizde uzun yıllardır süregelen bir olgudur. Enflasyonun en önemli yansımaları stok, duran varlık ve özsermaye kalemleri üzerindedir. Duran varlık kalemleri üzerindeki enflasyon etkisi sabit varlıkların yeniden değerlemeye tabi tutulmasıyla bir ölçüde giderilebilmiştir.³²⁵ Ancak ülkemiz uygulamasında sabit kıymetin aktife girdiği dönemde yeniden değerlemeye tabi olmaması ve var olan amortisman metotlarının sabit kıymetlerin beş yılda amorti edilmesine olanak sağlaması ve bunun ödenecek gelir ve kurumlar vergisi yönünden yarattığı avantaj, sabit kıymetlerin Uluslararası Muhasebe Prensipleri (UMS) ile bağdaşmayan bir şekilde bilançolarda yer almasına neden olmuştur. Bu gerçek 31 12 2003 itibarıyla enflasyondan arındırılmış, bilançolarda bir ölçüde giderilmeye çalışılmışsa da öngörülen uygulama sabit kıymetlerin faydalı ömürlerine göre yok edilmesini baz

³²⁵ AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.279

alan UMS prensiplerine göre yapılmadığından sabit kıymetlerin 31 12 2003 bilançolarında görünen net defter değerleri de gerçek değerlerini yansıtmamaktadır.³²⁶ Bu bağlamda 328. Numaralı Vergi Usul Kanunu (VUK) tebliğinin beklenen düzeltmeleri 2004 yılı içinde aktife giren sabit kıymetler üzerinde uygulamayı öngörmesi sevindirici olup faydalı ömürlerin sabit kıymet bazında dökümünü verecek olan VUK tebliği 2004 yılı sabit kıymet amortisman hesaplamalarında yol gösterici olmuştur.³²⁷

Yapılan düzenleme ve çıkarılan tebliğler Uluslararası Muhasebe Standartlarının gerisinde kaldığından dolayı enflasyon muhasebesi yasal düzenlemeleri de isteneni tam manasıyla verebilmiştir diyemiyoruz.

3.8.1.7.1. Amortismanların İlave Vergi Yükü Getirmesi

Kanunun uygulanma aşamasında durum, bazı firmalar için yeni vergi yükü getirmiştir. Bazı firmalar ise bu vergi yükünden etkilenmemiştir. Bilançosunda aktif hesaplar (Demirbaşlar , makine tesisler, taşıtlar, ticari mal veya mamuller, binalar) yüksek, karşılığında ödenmiş sermayesi düşük yapılı firmalar için enflasyon muhasebesi uygulandığında ilave vergi yükü gelirken, yukarıda sayılan aktif tutarları kadar ödenmiş sermayesi olan firmalar için enflasyon düzeltmesinden dolayı ilave bir vergi yükü gelmemiştir.

Bunu bir örnekle açıklamaya çalışırsak farklılık rahatlıkla görülecektir; Demirbaşlar, 10.000.000.000-TL, Taşıtlar 50.000.000.000-TL, Makineler 100.000.000.000- TL ve ödenmiş sermayesi 25.000.000.000-TL lik bilançoya sahip bir firma için enflasyon düzeltmesi uygulandığında düzeltmeden dolayı ilave bir vergi yükü doğmasına neden olacaktır. Eğer bu firmanın ödenmiş sermayesi 25.000.000.000 -TL değil de aktif toplamı kadar yani 160.000.000.000- TL olsaydı ilave bir vergi doğmayacaktı. Burada yapılması gereken firmaların en kısa sürede enflasyon düzeltmesine tabi aktifleri kadar sermaye artırımına gitmeleri ve arttırılan sermayeleri en kısa sürede ödemeleri enflasyon muhasebesi açısından firmalara fayda sağlayacaktır.

³²⁶ SEVİG, Veysi, “Enflasyon Düzeltilmesinde Son Durum”, **Dünya Gazetesi**, 27 04 2005, s.9

³²⁷ DEMİR, Volkan, **a.g.m.**, s.217

Enflasyon muhasebesi kanununun yasalaşmasını sağlayanlar bu sonuçların ne kadarını tahmin ediyorlardı? Düzeltme sonrası vergi yükünü belki biliyorlardı ama bilmedikleri yada üzerinde durmadıkları konu, firmaların bilanço ve sermaye yapılarıydı. Açıkçası bu vergi yükünü mükelleflerin çoğu tahmin etmemiştir. Nitekim 31 12 2003 bilanço aktif toplamları 7.5 trilyon Türk Lirası ve hesap dönemine ait ciroları 15 trilyon Türk Lirasını aşan mükellefler 2004 yılı Ağustos ayında verdikleri geçici vergi beyannamelerinde enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda kalmışlardır. Bu mükelleflerin büyük bir çoğunluğuna ilave bir vergi yükü çıkarmıştır.³²⁸ Kısacası büyük küçük firmaların hepsi enflasyon düzeltmesine hazırlıksız yakalanmıştır.

3.8.1.7.2. Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Düzeltilmesinde Yeniden Değerleme Uygulaması ve Çelişkileri

31 12 2003 bilançosunda yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda, geçmiş yıllarda yeniden değerlendirme yapmış firmalar açısından 2004 yılında ayrılacak amortisman tutarında düşüş olmaktadır.³²⁹ Bunun nedeni, enflasyon düzeltmesinde kullanılacak TEFE oranlarının genelde, yeniden değerlendirme oranlarının altında kalmasına bağlıdır. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması, aşağıda yeniden değerlendirme uygulamasıyla karşılaştırılarak açıklanmıştır. 31 12 2003 bilanço değeri 200.000.000 TL, birikmiş amortismanı ise 40.000.000 TL olan bir makineyi 30 Haziran 2004 tarihinde % 10 oranında yeniden değerlemeye tabi tutulduğunda,

253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR	20.000.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		4.000.000
522 M.D.V. DEĞER ARTIŞ FONU		16.000.000

³²⁸ SAVAŞ, Rasmi, Ş, “Enflasyon Düzeltmesinde Sorunlar”, www.alomaliye.com, 20 07 2004, s.3

³²⁹ EGEMEN, Ali, “Yeni Amortisman Uygulaması”, www.alomaliye.com, 25 11 2005, s.2

Makinenin yeni değeri 220.000.000 TL olmuştur.

Yeniden değerleme yapılmadan yıllık 40.000.000 TL, altı aylık 20.000.000 TL amortisman ayrılabilir iken, yeniden değerleme sonrası yıllık 44.000.000 TL, altı aylık 22.000.000 TL amortisman ayrılabilir olacaktır.

Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması:

31 12 3003 bilanço değeri 200.000.000 TL , birikmiş amortismanı 40.000.000 TL olan bu makineyi 30 Haziran 2004 tarihinde yine % 10 oranını esas alarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur.

253 TESİS MAKİNE CİHAZLAR	20.000.000	
698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI		20.000.000
698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI	4.000.000	
257 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR		4.000.000

Yeniden değerleme uygulamasında 522 –Maddi Duran Varlık Değer Artış Fonu Hesabına giden değerleme farkı, enflasyon düzeltmesinde önce 698-Enflasyon Düzeltme Hesabına oradan da 648-Enflasyon Düzeltmesi Kârı Hesabına aktarılacaktır.

Makinenin ve birikmiş amortismanının enflasyon düzeltmesine tabi tutulması sonucunda 698-Enflasyon Düzeltme hesabının alacağı ile borcu arasındaki fark 16.000.000 TL olmuştur. Bu tutar yeniden değerleme uygulamasındaki 522 hesaptaki tutara eşittir. (Ayrılacak amortisman da yeniden değerleme sonrası ayrılacak amortismanına eşittir. Yıllık 44.000.000 TL, altı aylık 22.000.000TL olacaktır.)

522- Maddi Duran Varlık Değer Artış Fonu Hesabındaki 16.000.000TL vergiye tabi değildir. 698- Enflasyon Düzeltmesi Hesabındaki 16.000.000TL vergiye tabi olacaktır. Düzeltme nedeniyle ayrılacak amortismanda 6 aylık dönem için 2 milyar lira artış olacağından nihai olarak $16.000.000 - 2.000.000 = 14.000.000$ TL vergilendirilecektir.

5024 sayılı Kanun uyarınca yapılacak düzeltmenin, Uluslararası enflasyon muhasebesi uygulamalarıyla pek ilgisi görülmemektedir. Enflasyon muhasebesi yeniden değerlendirme uygulamasının içinde varken, enflasyon düzeltmesi adı altında ortadan kaldırılmıştır. Aktif kıymetlerin enflasyon oranı kadar artırılacak net değerleri üzerinden vergi alınacaktır. Bu da yasanın getirdiği vergisel bir yükür.³³⁰

3.8.1.7.3. Ayrılmayan Amortismanlar

Enflasyon Düzeltmesi işlemlerinde en sorunlu konulardan birisi ayrılmayan amortismanlardır. Uygulama gündeme geldiği günden beri gündemde olan bu konu ile ilgili çok çeşitli görüşler ortaya atıldı. Bu konuda mali idare bile henüz bir karara varabilmiş değildir. İdarenin verdiği bir kararda, bu tutarların kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. 17 nolu VUK sirküleri taslağında ise bu tutarların 698- Enflasyon Düzeltme Hesabına intikal ettirilerek, amortisman süresini tamamlamış iktisadi kıymetlerin aktif değerleri ile birikmiş amortismanlarının eşitlenmesi gerektiği belirtiliyor. Bu yaklaşımın da doğru olmadığı düşünülmektedir. Ayrılmayan amortismanlarla ilgili işlemin, yeniden değerlemeden farklı olmadığı ortadadır.³³¹

Örnek: Amortisman süresini tamamlamış bir makinenin kayıtlı değeri 1.000.000 TL olsun, bu makinaya ait birikmiş amortisman tutarı da 600.000 TL' dir. makinenin düzeltme katsayısını 1.5000 olarak varsayılmıştır.

Yasaya göre önce aktifin düzeltme katsayısı ile çarpılarak değerlendirilmesi yapılır.

$$1.000.000 \times 1.5000 = 1.500.000 \text{ Değerleme farkı: } 500.000$$

Buna göre makinenin değer artış oranı $(500.000 / 1.000.000) = \% 50$ dir Yine yasaya göre bu makinenin amortismanını (ayrılmayan amortismanları da ayrılmış gibi dikkate alarak) değerlendirilmesi yapılmıştır.

$$1.000.000 \times \% 50 = 500.000 \text{ Değerleme farkı: } 500.000$$

³³⁰ KIZILOĞLU, Şükür, "Enflasyon Düzeltmesinde Evdeki Bulgularda Gidiyor", **Hürriyet Gazetesi**, 05 05 2004, s.5

³³¹ AK, Bülent, "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması", **www.alomaliye.com**, 30 Temmuz 2004, s.6

Bu değerleme farklarını bir yevmiye kaydıyla ilgili hesaplara intikal ettirdiğimizde de Makine 1.500.000, Birikmiş Amortismanı da 1.100.000 olarak kayıtlarda görünecektir.

Tablo: 9 Makinenin Enflasyon Düzeltmesi

	Kayıtlı değeri	Düzeltmeye esas tutar	Düzeltme katsayısı	Dzeldilmiş değeri	Fark	Artış oranı	Yeni kayıtlı değeri
Makine	1.000.000	1.000.000	1.5000	1.500.000	500.000	%50	1.500.000
B.Amortisman	600.000	1.000.000	% 50	1.500.000	500.000		1.100.000
Fark	400.000						400.000

Görüldüğü gibi düzeltme öncesi kayıtlardaki 400.000.TL’lik fark düzeltme sonrasında da korunmuştur. Yani makinenin satışında gelir azaltıcı unsur olarak kullanılacak 400.000TL’lik avantaj, değerleme dışı bırakılmış.

Sonuç olarak kazanılmış hakların korunması ve muhasebe sistemi açısından yukarıdaki uygulamanın doğru olduğudur.

3.8.1.8. Parasal Olmayan Kıymetler Arasında Gösterilen ve Düzeltilecek Olan Sabit Kıymet Yenileme Fonlarının Durumu

Tebliğde net olmayan konulardan birisi de parasal olmayan kıymetler arasında gösterilen ve düzeltilecek olan sabit kıymet yenileme fonlarının ileride nasıl itfa edileceği hususudur.³³² Yenilenen sabit kıymetin amortismanıyla itfa edilen veya üç yıllık süre içinde ilgili sabit kıymetin yenilenmemesi durumunda gelir yazılan söz konusu fon tutarının nasıl değerlendirileceği tebliğde açık değildir. Bu hususta düşüncemiz, söz konusu fonun üç yıllık bekleme süresinden sonra gelir yazılması durumunda, 31 12 2003 itibariyle oluşan yenileme fonu düzeltme farkının vergilenmemesi gerektiği yönündedir.Bu durum enflasyon muhasebesinin genel

³³² USLU, Ozan, “Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Açıklamalar”, www.alomaliye.com, 22 Mart 2005, s.2

amaçlarına daha uygun olacaktır. Ancak izleyen yıllarda oluşan düzeltme farklarının vergileneceği tabidir.³³³

3.8.1.8.1.Yeniden Değerleme Oranı ve Enflasyon Endeksi

Ülkemizde uzun yıllardır yaşanan enflasyonist ortam, mali ve ekonomik göstergeleri ortak bir payda altında bir katsayı ile güncelleştirme gereği doğurmuştur. Enflasyon muhasebesi uygulamasının da kısmen yasallaştığı ülkemizde (Sermaye Piyasası Kurulu'na kayıtlı şirket bilançoları, 2003 yılından itibaren enflasyon muhasebesine tabi olacaktır) bu ihtiyaç, yeniden değerlendirme oranı kullanılarak giderilmeye çalışılmaktadır.

Ekim aylarında ilan edilen oran, yıl sonunda uygulandığı için, geçmiş dönemlerin etkisini taşımaktadır.³³⁴

Tablo: 10 Yeniden Değerleme Oranının (YDO) Yıllar İtibariyle Gelişimi

Yıllar	USD Artışı (%) (Aralık – Aralık)	TEFE (%) (Özel İmalat Sanayi) (Aralık – Aralık)	YDO (%) (12 Aylık Ort. Göre)
1997	90,5	85,4	80,4
1998	52,2	53,6	77,8
1999	71,9	59,7	52,1
2000	24,2	33,6	56,0
2001	116,9	94,5	53,2
2002	6,7	27,7	59,0
Kümülatif Değişim Toplamı (1997 = 100)	1.333,0	1.402,0	1.754,0
Yıllık Ortalama Değişim Oranı (Geometrik)	56,0	57,0	63,0
Kümülatif Değişim Toplamı (2000 = 100)	187,0	230,0	280,0
Yıllık Ortalama Değişim Oranı(Geometrik)	42,0	49,0	56,0

Kaynak: DİE; TCMB,1997-2002,Yılları İstatistikleri,2003 s,385

³³³ TURUT,Şenol, **a.g.m.**, s.204

³³⁴ ARDA, Musa- GÖGEBAKAN, M.,Cengiz, “Yeniden Değerlendirme Oranının Finansal Analiz Üzerindeki Etkisi”., **www.alomaliye.com**, 15 Temmuz 2005, s.2

Nitekim mali tablolar, döviz kurları ile revize edilirken, 01 Ocak – 31 Aralık ortalamaları ve 31 Aralık gününün kurları baz alınmaktadır. Oysa ki yeniden değerlendirme oranı, yukarıda belirtilen tarih aralığına göre (Ekim – Ekim) belirlenince, mali tabloların kapsadığı 01 Ocak – 31 Aralık dönemi ile önemli bir uyumsuzluğu içinde barındırmaktadır. Nitekim, yıllar içinde uygulanan yeniden değerlendirme oranı ile enflasyon oranları ve döviz kuru gelişimleri birlikte incelendiğinde; bu göstergeler arasında uyumsuzluk ve tutarsızlıklar olduğu görülmektedir.

TEFE ile yeniden değerlendirme oranı arasındaki uyumsuzluğun tek nedeni; bu iki değer oluşumunda, kapsanan zaman dilimlerinin farklı olmasıdır. Bu durumda, enflasyonist ortamda oluşan mali tablolar; hangi kriter ile güncellenirse güncellensin, sağlıklı sonuçlar alınmayacaktır.³³⁵

Oran analizi yönteminin eksikliklerini kısmen de olsa giderebilmek için, bir de trend analizi yapılmaktadır. Nitekim, kredi veren kuruluşlar açısından farklı uygulamalar olmakla beraber, finansal analiz çalışmaları genellikle firmaların 3 yıllık mali tabloları üzerinden yapılmaktadır. Bu şekilde firmanın son üç yıllık periyottaki performansı incelenerek kredi değerliliği belirleme çalışmaları yapılmaktadır.

Ancak, yukarıdaki Tablo:10 incelendiğinde, yıllar itibariyle gerçekleşen TEFE oranı ile yeniden değerlendirme oranının dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. Bu durum 3 yıllık mali tablolar üzerinden analiz çalışması yapanlar açısından çeşitli sakıncaları beraberinde getirmekte, işletmelerin mali rasyolarının kompozisyonunu her sene değiştirmektedir.³³⁶

Örneğin 2001 ve 2002 yılı TEFE ve yeniden değerlendirme oranları incelendiğinde, her iki sene için mali rasyolarda farklı sonuçların olduğu görülecektir. Yüzde 53,2 olarak belirlenen 2001 yılı yeniden değerlendirme oranının, yüzde 94,5 olarak TEFE'nin gerisinde kalması, bu yıl içinde işletmelerin maddi duran varlıklarının değer kaybını karşılamaya yeterli olmamıştır. Buna karşın yüzde 59 olarak belirlenen 2002 yılı yeniden değerlendirme oranının, yüzde 27,7 olarak gerçekleşen TEFE oranının üzerinde olması, bu yıl içinde işletmelerin maddi duran varlıklarının olması gerekenden daha fazla değerlendirilmesine neden olmuştur.

³³⁵ TUĞLU, Ali, "Enflasyon Düzeltmesinde Ayrılmamış Amortismanların Ayrılmış Gibi Kabul Edilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, S.146, Şubat 2005, s.74-80

³³⁶ AK, Bülent, **a.g.m.**, s.301

İşletme bilançolarının bir hesap dönemi sonunda işletmenin varlık ve kaynaklarının bir “resmi” olarak dikkate alındığında; maddi duran varlıklar kaleminin gerçekten uzak bir değerle güncellenmesinin anlamsızlığı ve yetersizliği ortaya çıkmaktadır.

3.8.1.8.2.Yeniden Değerlendirme Oranının TEFE’ den Küçük Ya da Büyük Olması Durumunda Rasyoların Durumu

Yeniden Değerlenme Oranının, 2001 yılında gerçekleşen döviz kuru ve TEFE artışlarının altında olması ve amortismanına tabi maddi duran varlıkların bu şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulması işletmenin mali rasyolarının olduğundan daha kötü bir görüntü vermesi sonucunu doğuracaktır.³³⁷

Tablo: 11 YDO < TEFE Olduğu Durumlar

Rasyolar	Rasyoların Durumu	Analiz Sonucu
Maddi Duran Varlıklar / Toplam Aktifler	Düşük	Olumsuz
Maddi Duran Varlıklar / Özsermaye	Düşük	Olumsuz
Kısa Vadeli Borçlar / Toplam Pasifler	Yüksek	Olumsuz
Kısa Vadeli Borçlar / Özsermaye	Yüksek	Olumsuz
Uzun Vadeli Borçlar / Toplam Pasifler	Yüksek	Olumsuz
Uzun Vadeli Borçlar / Özsermaye	Yüksek	Olumsuz
Toplam Borçlar / Toplam Pasifler	Yüksek	Olumsuz
Toplam Borçlar / Özsermaye	Yüksek	Olumsuz
Özsermaye / Toplam Aktifler	Düşük	Olumsuz
Aktif Artışı	Düşük	Olumsuz

Kaynak: DİE; TCMB,1997-2002,Yılları İstatistikleri,2003 s,386

³³⁷ KARAPINAR, Aydın, Figen,ZAİF, “Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolar Analizine Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.26, Nisan 2005, s.80-94

Buna karşın, 2002 yılı yeniden değerlendirme oranının, yine 2002 yılında gerçekleşen döviz kuru ve TEFE artışlarının üzerinde olması ve amortismanına tabi maddi duran varlıkların bu şekilde yeniden değerlemeye tabi tutulması; işletmelerin mali rasyolarının, olduğundan daha iyi bir görüntü vermesi sonucunu doğuracaktır.³³⁸ Yapılan kredi analizi firma açısından olumlu sonuçlanabilecektir.

Tablo:12 YDO > TEFE Olduğu Durumlar

Rasyolar	Rasyoların Durumu	Analiz Sonucu
a) Maddi Duran Varlıklar / Toplam Aktifler	Yüksek	Olumlu
b) Maddi Duran Varlıklar / Özsermaye	Yüksek	Olumlu
c) Kısa Vadeli Borçlar / Toplam Pasifler	Düşük	Olumlu
d) Kısa Vadeli Borçlar / Özsermaye	Düşük	Olumlu
e) Uzun Vadeli Borçlar / Toplam Pasifler	Düşük	Olumlu
f) Uzun vadeli Borçlar / Özsermaye	Düşük	Olumlu
g) Toplam Borçlar / Toplam Pasifler	Düşük	Olumlu
h) Toplam Borçlar / Özsermaye	Düşük	Olumlu
i) Özsermaye / Toplam Aktifler	Yüksek	Olumlu
J) Aktif Artışı	Yüksek	Olumlu

Kaynak: DİE; TCMB,1997-2002,Yılları İstatistikleri,2003 s,387

Ülkemizin içinde bulunduğu enflasyonist ortamın, mali tablolar üzerinde neden olduğu çarpıklıkları gidermeye yönelik, çeşitli uygulamaların gerek şirket yönetimi gerekse kredi veren kuruluşlar açısından sağlıklı bir finansal analiz çalışması yapılması konusunda yeterli olmamaktadır. Yukarıdaki örneklemelerden de

³³⁸ ÖZKAN, Turgut, “Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Firmaların Finansal Yapıları Üzerine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, S.15, Mayıs 2005, s.49-72

görülebileceği üzere, uzun yıllardır süregelen ve yüksek iniş-çıkışlar gösteren enflasyon ortamında; mali tabloların analiz edilmesi ve doğru sonuçlar ifade etmesi için geliştirilen Yeniden Değerlendirme Fonu uygulaması, bu amaca tam olarak hizmet etmemektedir.³³⁹

Sağlıklı bir finansal analiz konusunda “enflasyon muhasebesi”nin gerekli olduğu görülmektedir. Enflasyon muhasebesi, enflasyonun işletmeler üzerinde etkisini giderecek şekilde bilgileri ortaya çıkararak, işletme tarafından ileriye yönelik doğru kararların alınması ve kredi analistlerince sağlıklı bir finansal analiz çalışmasının yapılmasına olanak sağlayacaktır.³⁴⁰

Yalnız burada dikkat edilecek önemli bir hususta;³⁴¹ enflasyon endeksinin yeniden değerlendirme oranının altında bir değer göstermemesidir. Böyle bir sonuçta hiç şüphesiz enflasyon yasasından istenen ve beklenen bu muydu? Sorusunun doğmasına neden olacaktır. Tablo: 12 incelendiğinde böyle durumlara rastlanılmakta olup, yasanın eleştirilen konuların arasında bu hususa da yer verilmektedir.

3.8.2. Enflasyonun Parasal Kaynak Kalemlerine Etkileri (Parasal Yükümlülükler Etkileri)

Parasal kaynak kalemleri, ulusal para türünden ödenecek nominal değer niteliğindeki yükümlülüklerdir. Bunlar; çıkarılmış tahviller, banka kredileri, borç senetleri, satıcılar, çeşitli borçlar, personele borçlar, ödenecek giderler, ödenecek vergi ve harçlar, alınan depozito ve teminatlar borç ve gider karşılıkları, gider tahakkukları diye sıralanabilir.³⁴²

Parasal pasif kalemler, işletmenin üçüncü kişilere karşı olan vadeli, vadesiz, senetli senetsiz tüm yükümlülüklerini içermektedir. Fiyat hareketlerinin etkisi incelenirken parasal kaynakları, kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ayırmak yarar sağlayacaktır. Vadeleri bir yıldan az olan parasal pasif kalemler kısa vadeli; fazla olanlar ise uzun vadeli parasal pasif kalemlerdir.

Fiyatlar genel düzeyi yükselirken, yükümlülükler muhasebede gösterilen tutarları üzerinden ödeneceğinden, işletmenin gerçek borç yükü azalmakta, dolayısı

³³⁹ KARAPINAR, Aydın, Figen, ZAFİF, **a.g.m.**s.56

³⁴⁰ ÖZKAN, Turgut, **a.g.m.**, s.291

³⁴¹ AK, Bülent, **a.g.m.**, s.219

³⁴² AKDOĞAN, Nalan, **a.g.e.**, s.17

ile öz sermayesinde gerçek bir artış olmaktadır. Diğer taraftan alacaklıların aleyhine işleyen bir durum ortaya çıkmaktadır.³⁴³ Ancak işletmenin enflasyondan kazançlı ve zararlı çıkması aktifteki parasal değerlerin büyüklüğüne göre değişecektir. Parasal pasif kalemleri, parasal aktif kalemlerinden fazla olan işletmeler; enflasyonda karlı olurken, parasal aktif kalemleri, parasal pasif kalemlerinden fazla olan işletmeler zararlı olacaktır. Kuşkusuz bu kazanç ve kayıpların büyüklüğü, alacakların ve borçların devir hızına, vadelerine ve fiyatlar genel düzeyindeki artış oranına bağlı olacaktır. Geleneksel muhasebe, enflasyondan doğan kazanç ve kayıpları, sonuç hesaplarında göstermediğinden dönem kar ve zararı gerçeği yansıtmayacaktır.³⁴⁴

Uzun vadeli borçlarda dönme çabukluğu çok az olduğundan, para değerindeki değişmelerden fazla etkilenmektedirler. Fiyatların yükseldiği dönemlerde uzun vadeli borçların gerçek değerleri düşeceğinden borçlu işletmeler, bu düşüş oranında kazanç sağlayacaktır.³⁴⁵ Uzun vadeli borçlara ait faizler de nominal değerleri üzerinden ödeneceğinden fiyatlar genel düzeyindeki artışla ters orantılı olarak faizlerin gerçek değerleri de azalacak ve borçlu işletmeler bu yönden de bir kazanç sağlayabileceklerdir. Değişken faizle borçlanma meydana gelmişse böyle bir kazançtan bahsedilemeyecektir.

3.8.2.1. Yabancı Kaynakla Finanse Edilmiş İşletmelerin Vergi Yükünün Artması

Örnek: 15 12 2003 tarihinde Anıl Ticaret İşletmesi 50.000 TL nakit sermaye ile kurulmuştur ve 17 12 2003 tarihinde 80.000 TL tutarında bir işyeri satın alınmış, bu işyeri karşılığında 40.000 TL nakit ve 40.000 TL tutarında altı ay vadeli bir borç senedi imzalanmıştır. Aralık ayında başka bir işlem meydana gelmemiştir.

Bu durumda bu işletmenin 31 12 2003 tarihli normal bilançosu aşağıdaki gibi olacaktır bu bilançodaki parasal olmayan unsurlar Aralık 2003'te gerçekleştiği için bu bilanço aynı zamanda 5024 sayılı yasaya göre düzeltilmiş bilanço olacaktır.

³⁴³ PEKDEMİR, Recep, **a.g.m.**, s.108

³⁴⁴ ALP, Ziya, "Enflasyon Bağlamında 5024 Sayılı Kanun, **Mali Çözüm Dergisi**, Aralık 2003, s.80

³⁴⁵ GERÇEK, Adnan, Vergi Hukuku Açısından Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması, **Bursa SMMO Semineri**, Şubat 2004, s.102

Anıl İşletmesinin

31 12 2003 Tarihli 5024 Sayılı Kanuna Göre Düzeltilmiş Bilançosu

Aktif			Pasif		
I- Dönen Varlıklar		10.000	III-K.V.Yabancı Kaynak		40.000
1- Kasa	10.000		1- Borç Senetleri	40.000	
II- Duran Varlıklar		80.000	IV-U.V.Yabancı Kaynak		—
1-Binalar	80.000		V- Öz Kaynaklar		50.000
			1- Sermaye	50.000	
Aktif Toplamı		90.000	Pasif Toplamı		90.000

31 12 2003 tarihli düzeltilmiş bilançosu yukarıda yer alan Anıl İşletmesinde, 2004 yılının ilk üç ayında aşağıdaki işlemler meydana gelmiştir:

15 01 2004 tarihinde üç ay vadeli borçlanma ile 150.000 TL tutarında ticari mal alınmıştır. Bu malların üçte biri, yani maliyeti 50.000 TL olan bölümü 80.000 TL'ye yine üç ay vadeli olarak 20 01 2004 tarihinde satılmıştır. Bu işletmede 31 03 2004 tarihine kadar başka bir işlem meydana gelmemiştir.

Ancak bu işletmenin sattığı malları, 31 03 2004 tarihinde yeniden satın alma isteğinde aynı koşullarla 60.000 TL'ye alabileceği tespit edilmiş olsun. Bu durumda iş dünyasının beklentisi, bu alım satım işlemi elde edilen nominal kazancın 30.000 TL yerine, fiyat artışlarından arındırılarak reel kazancın 20.000 TL olarak tespit edilmesidir. Oysa, 2004 yılının ilk üç aylık enflasyon oranının % 10 olduğunu varsayarak, 5024 sayılı yasal düzenlemenin de etkisi ile söz konusu işletmenin geçici vergi matrahını aşağıdaki gibi hesaplayabiliriz. (Bu hesaplamada binanın amortismanı ile borç ve alacakların reeskontları ihmal edilmiştir.)

Satış Kazancı (80.000TL- 50.000 TL)	30.000 TL
Parasal Olmayan Aktif Değer Artışları.....	+14.000 TL
Bina değer artışı	8.000 TL
Stok Değer Artışı	6.000 TL
Parasal Olmayan Pasif Değer Artışları	- 5.000 TL
Sermaye değer artışı	5.000 TL
Geçici Vergi Matrahı	39.000 TL

Ülkemiz iş dünyasının enflasyon muhasebesinden beklentisi, kazançlarının enflasyondan arındırılmasıdır. Yukarıdaki örnekte iş dünyasının beklentisi, kazancının 39.000 TL olarak değil, yerine koyma maliyetinin uygulanması ile 20.000 TL olarak belirlenmesidir. Bu nedenle getirilen bu düzenleme iş dünyasının beklentisini karşılamaktan oldukça uzaktır. Çünkü getirilen bu düzenleme, aktifteki parasal olmayan unsurların enflasyon oranı kadar değerleri arttırılarak vergiye tabi gelir olarak kaydedilmesi, pasifteki parasal olmayan unsurların enflasyon oranı kadar değerleri arttırılarak vergiden indirilerek gider olarak kaydedilmesidir.³⁴⁶

Bu durum 31 12 2003 itibariyle elde edilecek düzeltilmiş bilançolardaki yapıya göre, parasal olmayan aktif kalemlerin tutarından fazla olan, diğer bir ifade ile öz kaynak ağırlıklı çalışan firmalarda lehte bir durum yaratacak, tersi durumda ise aleyhte bir durum ortaya koyacaktır.³⁴⁷ Oysa, gözlemlerimize göre ülkemiz iş dünyası işletmelerinin çoğu öz kaynak sıkıntısı içindedir. Sonuç olarak, bu durum yabancı kaynak ağırlıklı çalışan işletmelerimiz için ek vergi yükü demektir.

Konuyla ilgili bir başka örnek ise aşağıdaki gibidir:

Best Tekstil Firması

31 12 2003 Tarihli 5024 Sayılı Kanuna Göre Düzeltilmiş Bilançosu

Aktif			Pasif		
I- Dönen Varlıklar		10.000	III- K. V. Yabancı Kaynak		18.000
1- Stoklar	10.000		1- Satıcılar	18.000	
II- Duran Varlıklar		20.000	IV- U. V. Yabancı Kaynak		—
1-Demirbaşlar	20.000		V- Öz Kaynaklar		12.000
			1- Sermaye	12.000	
Aktif Toplamı		30.000	Pasif Toplamı		30.000

Yukarıdaki bilançonun sahibi olan işletmede, 2004 yılının ilk üç ayında herhangi bir finansal işlem meydana gelmediğini kabul edelim ve bu bilançoya

³⁴⁶ SAVAŞ, Ramis, **a.g.m.**, s.116

³⁴⁷ CİVAN, Mehmet, Ekrem, KARA, Ferah, YILDIZ, **Enflasyon Muhasebesi 5024 Sayılı Kanun ve 328. Sıra No'lu Genel Tebliğine Uygun Örnek Uygulamalar**, Gazi Kitabevi, Gaziantep, Mart 2004, s.74

uygulanabilecek endeksleri 31 12 2003 için 100, 31 03 2004 için 105 varsayalım. Böylece düzeltme katsayısı 1.05 olacaktır. Bunun sonucunda varlıkların düzeltilmesi sonucu 1.500 TL tutarında gelir ve 600 TL tutarındaki gider enflasyon düzeltme hesabına kaydedilecek ve sonuç olarak da 900 TL tutarında vergiye tabi kazanç ortaya çıkacaktır.

Gözlemlerimize göre ülkemizdeki işletmelerdeki stok ve duran varlık yatırımlarının pek çoğu yabancı kaynaklarla finanse edilmiş durumdadır. Bu düzenleme ise yabancı kaynakla finanse edilmiş işletmeleri cezalandırıcı bir sonuç ortaya koymaktadır.

DenizTicaret İşletmesi

31 12 2003 Tarihli 5024 Sayılı Kanuna Göre Düzeltilmiş Bilançosu

Aktif			Pasif		
I- Dönen Varlıklar		25.000	III- K. V. Yabancı Kaynak		—
1- Bankalar					
1.1 Döviz Mevduatı	25.000		IV- U. V. Yabancı Kaynak		—
II- Duran Varlıklar		5.000	V- Öz Kaynaklar		30.000
1-Demirbaşlar	5.000		1- Sermaye	18.000	
			2- Dağıtılmayan Karlar	12.000	
Aktif Toplamı		30.000	Pasif Toplamı		30.000

Yukarıda bilançosu yer alan işletme ise tipik bir yabancı sermaye şirkettir ve herhangi bir duran varlık yatırımı yoktur ve tamamen öz kaynakla finanse edilmiştir. Bu işletmede de 2004 yılının ilk üç ayında her hangi bir finansal işlem meydana gelmemiştir. Ancak aktifte bulunan dövizde dayalı unsurların kura dayalı olarak değerindeki değişimlerin finansal tablolara yansıtılması gerekir. Varsayalım ki dövizdeki üç aylık artış % 3, fiyatlar genel seviyesindeki yani TEFEDeki değişim % 5'dir. Bu durumda kar/zarar hesabına yansıtılacak olan unsurlar şunlar olacaktır:

Döviz kur farkı geliri	750 TL
Stok enflasyon farkı geliri	250 TL
Toplam	1.000 TL
Öz Kaynaklar Enflasyon Farkı Gideri (-)	1.500 TL
Dönem Mali Zararı	500 TL

Yukarıda yer alan ikinci örnek, daha öncede belirtildiği gibi duran varlık yatırımı yapmaktan çekinen veya yabancı kaynak kullanmayan bir işletme tipidir. Bu düzenleme bu tür işletmelerin lehine bir durum ortaya koymaktadır.

Bundan önceki uygulamalarda, aktifte yabancı paraya dayalı yatırımı olan işletmeler, kur farkı gelirleri nedeniyle fiktif kazançlar elde edip, bunun vergilendirilmesi ile karşı karşıya kalıyorlardı. Bu düzenleme durumu değiştirmiş ve aktifinde stok ve duran varlık gibi parasal olmayan varlık yatırımı bulunan işletmeler için fiktif bir değer artışı, kazanç vergi yükü getirmiştir.³⁴⁸

3.8.2.2. Gayri Faal Durumdaki İşletmelerin Vergi Yükü Altına Girebilmesi

Gayri faal duruma düşmüş, temerrüde düşmüş veya tasfiye halindeki işletmelerde yabancı kaynaklarla finanse edilmiş, parasal olmayan varlık yatırımları söz konusu ise, fiktif varlık değer artış kazancı vergisi doğacaktır.³⁴⁹ Etrafımızdaki bataklık durumunda bulunan işletmelerin pek çoğu bu durumdadır.

3.8.2.3. Enflasyonun Yasal Düzenlemelerinin Vergi Matrahını Arttırıcı Etkileri

Mükellefler enflasyon muhasebesini, dönem karının, enflasyon oranına isabet eden kısmının vergilendirilmeyeceğini, reel kazanç üzerinden vergi ödeneceği gibi, kendileri açısından büyük çapta vergisel avantajlar getireceği yönünde algılamışlardı. Böyle anlaşıldığı için de, mükellefler; “aman biran önce enflasyon muhasebesine geçilsin de rahatlayalım” dediler; ama uygulama başlayınca, olayın böyle olmadığı anlaşıldı. Enflasyon muhasebesi uygulamasıyla, ‘ borçlu işletmeler ’ muhasebe kayıtlarına göre ortaya çıkan kazancın üzerinde bir kazanç beyan edip ‘enflasyon vergisi’ ödemek zorunda kaldılar.³⁵⁰ Vadeli mal alan, banka kredisi ya da başka kredi kullanan işletmeler, daha çok vergi ödediler. Ayrıca, amortisman uygulaması değiştirildi, tek oran çoğaltıldı, 500’ün üzerinde amortisman oranı

³⁴⁸ http://www.vergidegundem.com/08.seminer/enf.muh.seminer.21_01_2004.pps-20_07_2004, s.2

³⁴⁹ ÖĞREDİK, Güray, Enflasyon Düzeltmesi, e- Yaklaşım, S.26, Eylül 2005, s.184

³⁵⁰ PEKDEMİR, Recep, a.g.m, s.127

belirlendi. Oranlar genellikle düşürüldü. Düşürülen oranlar da mükelleflerin aleyhine oldu.³⁵¹

Enflasyon muhasebesine geçilmesi ile birlikte vergi matrahında mükellefler aleyhine gelişen durum aşağıda bir örnekle açıklanmaya çalışılmıştır.

Örnek: Hizmet sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş 31 12 2003 bilançosunu esas alarak 30 06 2004 tarihi itibariyle geçici vergi matrahını tespit etmeye yönelik enflasyon düzeltmesi işlemi yapılacaktır. Düzeltmeye tabi veriler şöyledir.

Enflasyon Düzeltmesine Göre Matrah:

6 Aylık Gelir 800.000.000.000.-TL

6 Aylık Gider 600.000.000.000.-TL (Amortismanlar hariç)

Düzeltmeye Tabi Aktifler:

254- Taşıtlar	450.000.000.000 TL
255- Demirbaşlar	50.000.000.000 TL
257- Birikmiş Amortisman	-200.000.000.000 TL

Düzeltmeye Tabi Pasifler:

500- Sermaye	20.000.000.000 TL
502- Sermaye Düz. Olumlu Farkı	50.000.000.000 TL
540- Yasal Yedekler	10.000.000.000 TL

2004 Haziran ayı TEFE Endeksi = 7982,7 = 1,08136 'dır.

2003 Aralık ayı TEFE Endeksi 7.382,1

Düzeltilme Farkları: Düzeltmeye tabi tutarların % 1,08136 sayısı ile çarpılması sonucunda düzeltme farkları bulunacaktır.

Gelir Yazılan Düzeltme Farkları:

254- Taşıtlar Düzeltme Farkı	36.612.000.000 TL
255- Demirbaşlar Düzeltme Farkı	4.068.000.000 TL
TOPLAM	<u>40.680.000.000 TL</u>

³⁵¹ SAVAŞ, Ramis, **a.g.m.**, s.141

Gider Yazılan Düzeltme Farkları

257- Birikmiş Amortisman Düzeltme Farkı	16.272.000.000 TL
500- Sermaye Düzeltme Farkı	1.627.200.000 TL
502- Sermaye Olumlu Farkı Düzeltme Farkı	4.068.000.000 TL
540- Yasal Yedekler Düzeltme Farkı	813.600.000 TL
TOPLAM	<u>22.780.800.000 TL</u>

Matrahın Tespiti:

6 Aylık Gelir	800.000.000.000 TL
Gelir Yazılan Düzeltme Farkları	40.680.000.000 TL
Gelir Toplamı	840.680.000.000 TL
6 Aylık Gider	600.000.000.000 TL
Gider Yazılan Düzeltme Farkları	22.780.800.000 TL
Amortisman Giderleri (6 Aylık) (540.680.000.000.-TL * %20) / 2	54.068.000.000 TL
Gider Toplamı	676.848.800.000 TL
Vergi Matrahı	163.751.200.00 TL

Eski Hükümlere Göre Matrah:

Enflasyon düzeltmesi uygulanmayıp vergi matrahı eski hükümlere göre tespit edilseydi ne olurdu. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin değerlendirilmesinde düzeltme katsayısı, yeniden değerlendirme oranı olarak kullanılmıştır.

6 Aylık Gelir 800.000.000.000.-TL

6 Aylık Gider 600.000.000.000.-TL (Amortismanlar hariç)

Yeniden Değerlemeye Tabi Aktifler:

254- Taşıtlar	450.000.000.000 TL
255- Demirbaşlar	50.000.000.000 TL
257- B.Amortisman	200.000.000.000 TL
TOPLAM	700.000.000.000 TL

Yeniden Değerleme İşlemi:

254 TAŞITLAR DEĞER ARTIŞI	36.612.000.000	
255 DEMİRBAŞLAR DEĞER ARTIŞI	4.068.000.000	
257 B. AMORTİSMAN DEĞER ARTIŞI		16.272.000.000
522 M. D.V. YENİDEN DEĞER ARTIŞ FONU		24.408.000.000

Matrahın Tespiti:

6 Aylık Gelir	800.000.000.000 TL
6 Aylık Gider	600.000.000.000 TL
Amortisman Giderleri (6 Aylık) (540.680.000.000.-TL * %20) / 2	54.068.000.000 TL
Gider Toplamı	654.068.000.000 TL
Vergi Matrahı	145.932.000.000 TL

Ortaya Çıkan Fark:

Enflasyon Düzeltmesine Göre Vergi Matrahı	163.751.200.000 TL
Eski Hükümlere Göre Vergi Matrahı	145.932.000.000 TL
Fazladan Beyan Edilecek Matrah	17.819.200.000 TL
Enflasyon Vergisi (% 33)	5.880.336.000 TL

Stok ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin değeri enflasyon oranı kadar artırılarak bunun üzerinden vergi alınması enflasyon muhasebesi yasasından hedeflenen amaç

değildir. Bilançonun artırılan değerleri üzerinden vergi alınması enflasyon vergisi anlamına gelecektir.

3.9. MEVZUAT VE UYGULAMA SORUNLARI

3.9.1. Vergisel Açıdan Enflasyon Düzeltmesi

"Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkındaki" 5024 sayılı yasa ile Vergi Usul Yasasının mükerrer 298'inci maddesi, başlığı ile birlikte değiştirilmiş ve Vergi Usul Yasasına eklenen geçici 25'inci madde ile hukuki açıdan "enflasyon düzeltmesi"nin ilkeleri belirlenmiş bulunmaktadır.

Diğer yandan 5024 sayılı yasanın geçici birinci maddesi uyarınca "Dileyen mükellefler, 2004 yılının (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan) ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine Vergi Usul Kanunu'nun yapılan "değişiklikten önceki" değerleme hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "5024 sayılı kanunla kaldırılan hükümlerini" ve "Vergi Usul Kanunu'nun 280' inci maddesinin 5024 sayılı kanunla kaldırılan son fıkrasının dikkate alınması" öngörülmüştür.³⁵² Buna göre, enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı hususu beyannamede belirtilecektir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir. Bu durum özellikle kurumlar vergisi yükümlüleri açısından önem arz etmektedir.³⁵³

Enflasyon düzeltmesinin yapılabilmesi yapılan yasal değişikliklerin teknik açıdan uygulanması ve bu uygulamanın vergisel açıdan değerlendirilmesi hukuki sonuçları uygulamada, yoğun bir çalışmayı gündeme getirmiş bulunmaktadır. Bu bağlamda da enflasyon muhasebesi (gerçekte düzeltme) konusunda yapılan yayınlar mevcut duraksamaları gidermiş ve aynı zamanda yapılan yayınların çeşitliliği yükümlülerini tam anlamı ile bilinçlendirmiş bulunmaktadır. Vergisel açıdan

³⁵² TUNCER, Selahattin, "Vergi Mükelleflerine Uyarılar", *Dünya Gazetesi*, 26 01 2004, s.4

³⁵³ KALIN, Ömer, "Enflasyon Düzeltmesi Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar ve Çözüm Önerileri", www.alomaliye.com, 10 Temmuz 2004, s.3

"enflasyon düzeltmesi" üzerinde yoğunlaşan görüşler giderek artmaktadır. Bu bağlamda oluşturulan bazı görüşler mevcut duraksamaların daha da artmasına neden olmaktadır.³⁵⁴

Enflasyon düzeltmesi; yasanın çıkması, uygulanması sürecinde iş dünyasının yıllardır beklediği düzenleme yerine bir vergi yasası gibi görülmüş ,algılanmış ve değerlendirilmiştir. Buda yasanın imajını olumsuz olarak etkilemiştir.

3.9.2. Enflasyon Düzeltmesi Uygulamaları Sırasında Lehte Yada Aleyhte Yapılan Hatalı İşlemlerin Düzeltmesi

5228 sayılı Kanun mükelleflerin büyük çoğunluğu için enflasyon düzeltmesine başlama tarihini uzatmıştır. Bu bir bakıma hazırlık döneminin uzamasına imkân verirken, öte yandan son geçici vergi dönemine sığdırılacak düzeltme çalışmaları sırasında yapılacak uygulama hataların revize edilebilmesi için gerekli süreyi ise kısaltmıştır. Kendileri için süre uzatılanlar isteğe bağlı olsa da düzeltme işlemini yapmaktan kaçınmışlardır. Zira yapılan düzeltme işlemlerinin geçici vergi dönemleri itibariyle sebep olacağı vergi ziyanının % 10' luk sınırı aşması ceza, faiz ve koyulacak zam anlamına gelmektedir.³⁵⁵

Vergi amaçlı enflasyon düzeltmesi usul ve esasları pek çok mükellef tarafından henüz tam olarak anlaşılamamış zira yeni olması sebebiyle kanuna yeterince nüfuz edilememiştir. Bu da düzeltme işlemleri sırasında lehte ya da aleyhte hata yapılmasını kaçınılmaz hale getirmektedir. Dünyada, bizdekine benzer bir uygulama olmadığı iddiaları da dikkate alınırca bunun da son derece doğal olduğu hemen anlaşılacaktır.

Büyük bir özlemle beklenen enflasyon düzeltmesi, ertelemelerin de etkisiyle ne getirip ne götüreceği hem mükellef, hem de vergi idaresince sabırsızlıkla beklenen bir uygulama (ya da uygulamamaya) dönüşmüştür. Enflasyon düzeltmesi uygulanırken belirli sınırlar içinde kalan hataların düzeltilmesinin mükelleflere ceza ve/veya gecikme zam ve/veya faizi olarak dönmeyeceği güvencesi verilmelidir.³⁵⁶

³⁵⁴ SEVİĞ, Veysi, "Enflasyon Düzeltmesinin Vergisel Yönü , **Dünya Gazetesi**, 17 Mart 2004, s.7

³⁵⁵ KOCABEY, İbrahim, "Enflasyon Düzeltmesinde Esneklik", **www.alomaliye.com.**, 05 04 2005, s.2

³⁵⁶ KOCABEY, İbrahim, **a.g.m.**, s.17

Alışılmadık bir değerlendirme yöntemi getiren bu uygulama açılış bilançoları dolayısıyla bir de geçmişe yönelik bir düzeltmeyi de beraberinde getirdiğinden ağır bir iş yüküne neden olmakta bu da hata payını yükseltmektedir.

Yapıldığı fark edilen, enflasyon düzeltmesi uygulama hatalarının tekrar düzeltilmesi sonucunda; gerek açılış bilançosundaki değişikliklerin, gerekse cari dönem değişikliklerinin, beyan süresi geçen geçici vergi matrahlarında ancak % 10 ve üzerinde vergi farklarına sebep olmaları durumunda ceza ve/veya gecikme zam ve/veya faizlerine sebep olacaktır. Bu bir ölçüde geçici vergi dönemleri itibariyle yapılacak hatalı işlemlere ilişkin düzeltmeler için bir güvenlik aralığı sağlamaktadır. 2004 yılı beyannamesinin verilme tarihini müteakiben yapılacak, düzeltme işlemi hatalarına ilişkin yapılacak düzeltmeler ise yıllık beyan açısından her hal ve takdirde vergi incelemesi gerektirecek, vergi ziyai söz konusu ise ceza ve/veya gecikme zam ve/veya faizlerine sebep olacaktır.

Enflasyon Düzeltmesi, mükelleflerin işlemleri sırasında kendi lehleri ya da aleyhlerinde yapmış olabilecekleri uygulama hatalarını, geçici vergidekine benzer bir güvenlik aralığı içinde, örneğin 31 12 2005 tarihine kadar tekrar revize edebilmelerine ve bu revizyon sonucu oluşacak vergi farklarının bu güvenlik aralığı dahilinde kalmak kaydıyla ceza ve/veya gecikme zam ve/veya faizlerine sebep olmadan düzeltilmesine imkan tanınmalıydı

Ertelemeden yararlanan mükellefler, 2003 ve 2004 tarihli düzeltme işlemlerine ilişkin kayıtlarını 2005 yılı defterlerine kaydedebileceklerdir. Bu durum, işletmelerin, muhasebe programlarından 2003 ve 2004 yılı düzeltilmiş bilançolarını alamamaları sonucunu ortaya çıkaracaktır. Düzeltilmiş bilançonun, muhasebe sisteminin bir çıktısı olması gerektiği iddiası ile yasal defterlere kayıt yapma zorunluluğu getirenler, bu çelişkiyi nasıl açıklayacaklardır? Ertelemelerin ortaya çıkaracağı diğer bir önemli konu da stokların düzeltilmesinden doğan enflasyon düzeltmesi farkları nasıl kapatılacaktır? Sirkülasyonu oldukça yoğun olan stok kalemlerinin 2003 yılı ve 2004 farkları 2005 yılı defterlerine kaydedilecektir. 2005 yılı itibariyle 2003 ve 2004 yılı stoklarının işletmeden çıkıp çıkmadığı nasıl tespit edilecektir. Yoksa tespite gerek kalmadan bunların tümü gelir tablosu hesaplarını aktarılabilecek midir? Bu düzenlemeler ilk bakışta, çok yerinde mükellefe soluk aldırın düzenlemeler olarak görülmektedir. Ancak, bu uygulamalar mükellefler

açısından sorunun daha da büyümesine yol açacaktır. Aslında tüm bu sıkıntı, enflasyon düzeltmesinin defterlere kaydedilmesi zorunluluğundan kaynaklanmaktadır.³⁵⁷ Bu husus, gerek mükelleflerin gerekse idarenin sıkıntıya düşmesindeki temel nedendir.

Mükelleflerin, yukarıda sadece bir kısmından bahsettiğimiz sorunlarla daha az muhatap olması için gerek 2003 dönemi gerekse 2004 dönemi düzeltmelerini geçici vergi dönemi sonuna kadar yapmaları ve bu düzeltmelere ilişkin muhasebe kayıtlarını 31 12 2004 tarihli yevmiye defterine kaydetmeleri yerinde olurdu.

Enflasyon muhasebesine artık uygulandı ve bitti gözüyle bakılmaktadır. Dolayısı ile artık hata olduysa ve de bu hata fark edilmediyse yapılacak fazla bir şey kalmamaktadır.

3.9.3. Enflasyon Düzeltmesi ve Ticaret Kanunu Uygulamaları

Öteden beri mali bilanço, ticari bilanço olarak uygulamada tanımlanan bilançolar, Vergi Usul Kanunu'na enflasyon düzeltmesinin girmesi, Sermaye Piyasası Kurulu tebliğlerinde yer verilen enflasyon muhasebesi uygulamaları nedeniyle, birbirleriyle karşılaştırılması mümkün olmayan sonuçlar veren mali tablolar haline gelmiştir.³⁵⁸

Ticaret Kanunu'nun kuralları, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın nezaretinde, Vergi Usul Kanunu'nun kuralları Maliye Bakanlığı'nın vesayetinde, Sermaye Piyasası Tebliği de Sermaye Piyasası Kurulu'nun delaletinde olduğundan ve bu üç birim arasında tam bir eşgüdüm kurulamadığından; bilançonun düzenlenmesinden, ihtiyatların ayrılmasına, geçmiş dönem kar veya zararlarının tabi olacağı esasların belirlenmesine, dağıtılabilir karın tespitine, sermaye tamamlanmasına, işletmede mevcut sermayenin ölçülmesine kadar hemen her konuda bir belirsizlikle karşı karşıya bulunmaktadır. Bu belirsizliğin bir an önce giderilmemesi halinde ileride birçok gereksiz uyuşmazlığa yol açılacağına işaret etmenin yanı sıra, belirsizliğin

³⁵⁷ GERÇEK, Adnan, **a.g.s.**, s.178

³⁵⁸ ÖKSÜZ, Fuat, "Enflasyon Muhasebesi", **Mali Çözüm**, S.63, Nisan-Mayıs-Haziran 2003, s.38-46

giderilmesinde yararlı olabilecek bazı saptamaları sıralayacak olursak;³⁵⁹ aşağıda açıklanmıştır.

a- Uygulamada ticari bilanço olarak tanımlanan bilanço Türk Ticaret Kanunu'nun varlıklar, borçlar gibi bilançoda yer alan kalemlerin değerlerinin tespitine ilişkin hükümleri göz önünde tutularak hazırlanmış bilançodur. Bu bilançoda varlıklar genellikle maliyet değerleriyle yer alırlar, borçlar kayıtlı değerleriyle gösterilirler. Sermaye müseccel sermaye olarak yer alır.

b- Mali bilanço ise, bilançoya dahil varlık ve borçların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmesi suretiyle hazırlanmış, asıl amacı vergi matrahına ulaşmak olan bilançodur. Bu bilanço üzerinden hesaplanan kardan hareketle kanunen kabul edilmeyen giderler kara eklenmek, vergiden müstesna kazançlar düşülmek suretiyle vergi matrahına ulaşılır.

c- Daha dar bir amaca hizmet etmesine rağmen, şirketler mali bilançoyu asıl olarak kabule de gelmişler, vergi kanunlarına uyumsuzluğun ağır yaptırımlarıyla karşı karşıya kalmamak için Ticaret Kanunu kurallarından çok Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde hazırlanan bilançoju “asıl bilanço” olarak anlamışlardır.

d- Sermaye Piyasası Kanunu'na göre hazırlanmış bilanço ise Sermaye Piyasası Kurulu'nun çeşitli tebliğleri çerçevesinde geliştirilmiş muhasebe ilkeleri içinde hazırlanmış bilançodur. Sermaye Piyasası Kurulu bilançoları, sadece kurulda kayıtlı şirketler için uygulama alanı bulan bir bilanço türü olarak daha ziyade daha az sayıda kurumu ilgilendirmektedir. Hiç şüphe yok ki Sermaye Piyasası Kurulu, uluslararası muhasebe standartlarına uyum konusunda son derece başarılı olmuş bir kurum olarak bilançoların şirketlerin mali durumunu doğru ve gerçeğe en yakın biçimde göstermek konusunda özellikle aynı amaca göre hazırlanmış olması gereken ticari bilançoja göre çok daha ileri bilançolar hazırlanmasına ön ayak olmuştur.

e- Sermaye piyasası işlemlerinin yoğunluk ve yaygınlık kazanmasından önce, ticari - mali bilanço ayrımı uygulamada pek fazla sorun çıkarmamıştır. Her iki kanunun birbirlerine yakın ilkeleri, bir bilançodan öbürüne geçişi oldukça kolay hale getirmiştir.

³⁵⁹ ERDİKLER, Şaban, “Enflasyon Düzeltmesi ve Türk Ticaret Kanunu Uygulamalarına İlişkin Açıklamalar”, www.alomaliye.com. 05 04 2005, s.5

f- İki kanun arasında ilk ciddi farklılık, Vergi Usul Kanunu'na sabit kıymet yeniden değerlemesine ilişkin hükümlerin ilave edilmesi esnasında meydana gelmiştir. Vergi Usul Kanunumuzun yeniden değerlemeye ilişkin hükümleri esasen Ticaret Kanunu'nun değerlendirme hükümlerine aykırıdır. Buna rağmen, şirketler ticari bilançolarında yeniden değerlemeyi göstermişler, ticari bilanço karlarını da buna göre tespit etmişlerdir. Ticaret Bakanlığı da bu uygulamayı kabul etmiştir. Bu sebeple sabit kıymet yeniden değerlendirme işlemlerinden doğan değer artış fonları sermayelere ilave edilmiş, istisnai hallerde kar dağıtımına dahi konu edilebilmiştir. Yaygın yanlışlık doğru olarak kabul edilince, problem zaman içinde giderek büyümüş ve 31 12 2003 tarihi itibar ile Vergi Usul Kanunu'na göre yapılan enflasyon muhasebesi düzenlemesi ile içinden çıkılmaz hale gelmiştir.

g- Enflasyon düzeltilmesi işlemleri sonrasında birçok şirket geçmiş yıllarda kar dağıtmış olmasına rağmen geçmiş yıl zararları ile karşı karşıya kalmış, cari yıl karları artmış, azalmış ya da zarara dönüşmüş, kanuni ihtiyatları, sermayeleri tamamen değişmiştir. Ancak enflasyon düzeltilmesi bir Vergi Usul Kanunu hükmü olarak kalmaya devam etmiştir. Ticaret Kanunu'nun enflasyon düzeltilmesini nazara almayan hükümleri hala yürürlüklerini korumaktadırlar. Dolayısıyla bu kurallara göre hazırlanan bilanço ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre hazırlanan bilanço arasında hiçbir bağ kalmamıştır.³⁶⁰

h- Sermaye Piyasası Mevzuatı'na göre de enflasyon muhasebesi uygulanmaktadır. Dolayısıyla Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğlerine göre hazırlanan bilançolar, Ticaret Kanunu'na göre hazırlanan bilançolara kıyasla Vergi Usul Kanunu'na göre hazırlanan bilançolara daha yakın sonuçlar vermektedir.

ı- Türk Ticaret Kanunu tasarısı yasalaştığında ticari bilançolar da uluslararası muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanacağından, bu farklılık da büyük ölçüde ortadan kalkacaktır.

i- Öte yandan Sermaye Piyasası Kurulu, bu kanuna tabi şirketlerin uygulamasına ışık tutacak ilkeleri kurul kararları ile 2003 yılından bu yana duyurmaktadır. Dolayısıyla Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketlerde aşağıda belirtilen durumlar itibari ile yapılması gerekenler daha net bir görüntü vermektedir.

³⁶⁰ ERDİKLER, Şaban, **a.g.m.**, s.4

3.9.3.1. Dağıtılabilir Karın Tespiti

Dağıtılabilir karın tespitinde, enflasyona göre düzeltilmiş mali tablolarda ortaya çıkan kar rakamından hareket edilmesinde ciddi bir mahzur görmemekteyiz. Nihayetinde Türk Ticaret Kanunu'nun 75'inci maddesi ilgililerin, işletmenin iktisadi, mali durumu hakkında mümkün olduğu kadar doğru bir fikir edinebilmeleri için envanter ve bilançoların ticari esaslar gereğince eksiksiz, açık ve kolay anlaşılabilir bir şekilde düzenlenmesi gereğine işaret etmektedir. Elbette enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş bir bilanço bu ilke bakımından daha doğru olarak nitelendirilebilir bir bilançodur.

3.9.3.2. Geçmiş Yıl Zararları

Enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkmış olan geçmiş yıl zararları yine enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farklara veya dönem karlarına mahsup edilmeden ya da dönem karlarının geçmiş yıl zararlarına kadar bir tutarı işletmede birikmiş kar, dağıtılmamış kar veya olağanüstü yedek akçe olarak ayrılmadan kar dağıtımı yapılmamalıdır. Zira enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkmış geçmiş yıl zararları işletmenin enflasyon karşısında kaybettiği değer olarak mütalaa edilmelidir, çok kaba ve genel bir ifade ile geçmiş yıllarda edinilmiş fiktif karlar üzerinden yapılan kar dağıtımlarının, ödenen vergilerin, tabi bir sonucudur. Enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkmış geçmiş yıl zararları varsa bu tutarların da indirim kalemi olarak nazara alınması gerekmektedir.

3.9.3.3. Yedek Akçeler

Yedek akçeler bakımından esas alınması gereken tutar, Türk Ticaret Kanunu'nun açık hükmü karşısında enflasyona göre düzeltilmiş dönem karı olmalıdır. Yedek akçe tavanının hesabında ise düzeltilmiş sermaye değil, ödenmiş (tescil edilmiş) sermaye tutarı esas alınmalıdır. Sermayenin enflasyon düzeltmesi sonucu artan kısmının yedek akçe matrahına esas alınmaması gerektiği düşüncesindeyiz. Bununla beraber düzeltilmiş sermaye tutarı üzerinden kanuni yedek akçe ayrılmasında bu şekilde ayrılan yedek akçelerin de kanuni yedek akçelerin tabi oldukları esaslara tabi tutulmak kaydıyla bir mahsur bulunmamaktadır.

3.9.4. Örtülü Sermaye Niteliği Taşıyan Cari Hesaplar Ve Ortaklar Cari Hesaplarının Enflasyon Düzeltmesi Karşısındaki Durumu

Mevcut enflasyon düzeltmesi mevzuatı itibariyle örtülü sermaye niteliği taşıyan cari hesaplar ve ortak cari hesapların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması mümkün değildir. Zira özellikle kurumlar vergisi mükellefleri açısından örtülü sermaye ve örtülü kazanç hükümleri enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde de yürürlüktedir.

Bu konu; ortak/patron cari hesabının yüksek tutarlara ulaştığı şirketler açısından, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde önemli sıkıntıları doğuracak görünmektedir. Bilindiği üzere özellikle orta ve küçük işletmelerde ortaklar çoğu zaman sermaye yerine ortak cari hesabı ile çalışmayı tercih ederler. Bu yolun seçilmesinin çeşitli nedenleri olabilir. Ortağın sermaye yerine cari hesapla çalışmayı seçmesi hukuken suç teşkil etmeyip yalnızca vergisel açıdan aleyhte bazı kısıtlamalara tabidir. Bunların en önemlisi ise örtülü sermaye ilişkisi ve örtülü kazanç aktarımıdır.

Kurumların ortaklarından bağımsız bir tüzel hukuk kişisi ve vergi sujesi olmaları nedeniyle, ortakları ile girecekleri organik ilişkilerin vergi ziyana sebebiyet vermemesi için yapılan bu düzenleme son derece yerinde ve isabetli bir vergi düzenlemesidir.

Ortak cari hesabına yürütülen faizin ödeyen açısından gider olarak kabul edilmemesi, yürütülmeyen faizin ise faizden vazgeçen taraf için gelir addedilerek vergilendirilmesi gibi kısıtlayıcı ve bir çeşit cezalandırıcı uygulamalar gerektirmesine karşın ortak cari hesabı ülkemizde son derece yaygın bir uygulama alanı bulmaktadır.³⁶¹

Ortak cari hesapları ile örtülü sermaye varlığına işaret eden diğer durumlar aslında sermayenin hukuki niteliğe (bir çeşit ete-kemiğe) bürünmemiş halidir ve bu nedenledir ki kanun koyucu tarafından da örtülü sermaye olarak adlandırılmıştır.

³⁶¹ KOCABEY, İbrahim, “Örtülü Sermaye Niteliği Taşıyan Cari Hesaplar ve Ortaklar Cari Hesaplarının Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulması Sağlanmalıdır”, www.alomaliye.com, 29 Eylül 2004, s.8

Enflasyon düzeltmesinin vergi kanunlarımızda yer alması ile enflasyon muhasebesi, söylemlerin ötesinde uygulama alanı bulabilmiş bu durum ileride vergi mükelleflerinin sermayeleri üzerinden değil gerçek gelirleri üzerinden vergilendirilmelerine umut ışığı olmuştur.³⁶²

Ancak kamuoyunun sürekli baskısı nedeniyle uygulaması belirli şartlar dahilinde uzatılan enflasyon düzeltmesi, mükelleflerin çoğu tarafından henüz yeterince anlaşılmamış ve hükümlerine yeterince nüfuz edilememiştir. Yeterince nüfuz edilemeyen durumlardan birisi de ortak cari hesabı ile sermaye arasında fiili anlamda fark görmeyen orta ve küçük işletmelerin ortak cari hesaplarını sermayeye dönüştürmede gecikmiş olduklarıdır.

31 12 2003 tarihi bilançosunda yapılan düzeltme sonucu oluşan/oluşacak olan “geçmiş dönem kar/zarar hesabı”nın vergi ile ilişkilendirilmemesi nedeniyle çok da önem arz etmeyen bu konu (şartların olduğu durumda) enflasyon düzeltmesi yapılacak dönemlerde örtülü sermaye niteliğindeki bu tür ortak cari hesapları ile diğer cari hesapların parasal kıymet sayılacak olması nedeniyle düzeltmeye tabi tutulamayacak ve aslında sermaye niteliğinde olan bu kaynaklarla edinilen parasal olmayan aktif kıymetler düzeltilerek parasal kazanç yaratırken, parasal kayıp oluşturamayacaklardır. Bu da yukarıda sözü edilen örtülü sermaye ve örtülü kazanç aktarımını kısıtlayıcı ve bir çeşit cezalandırıcı düzenlemenin vergi matrahı üzerinde doğrudan artırıcı bir etki yaratacaktır.³⁶³

01 01 2004 tarihinde yapılacak enflasyon düzeltmesi sermaye yerine cari hesap bakiyeleri ile giren mükelleflerin, 2004 yılı sonundaki parasal kazançları, bu hesaplarındaki bakiyenin enflasyon etkisi kadar fazla olacak ve bu da vergi matrahını yükseltecektir.

Şirket-ortak ilişkisinin sermaye yerine cari hesap ilişkisi içinde kalmasının doğru olmadığı açıktır. Ancak bu yanlış ilişkinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklandığı durumlarda ödenmesi gereken ilave vergi büyük mükellef gruplarını sıkıntıya sokabilecektir. Bu nedenle yapılacak bir düzenleme ile bu durumda olan mükelleflerin belirli bir tarihe kadar sermayeye dönüştürmeleri kaydıyla örtülü sermaye mahiyetindeki ortak ya da diğer cari hesaplarının 2004 yılı

³⁶² KOCABEY, İbrahim, **a.g.m.**, s.107

³⁶³ SAVAŞ, Ramis, **a.g.m.**, s.12

için parasal kayıp doğurmasına izin verilmemesinin doğru olacağını düşünmekteyiz. Aksi halde vergilemenin en temel prensiplerinden olan “vergilemede gerçek durum esastır” ilkesi zedelenmiş ve gerçekte sermaye niteliğinde olan kaynaklar üzerinden sırf hukuki görünümleri nedeniyle vergi alınacaktır.

3.9.5. Yasanın Eğitimi ve Algılanışında Yaşanan Sorunlar

İş dünyasının yıllardır beklentisi haline gelen Enflasyon Düzeltmesi, uzun ertelemeler sonucunda nihayet uygulanmıştır. Yasanın uygulama tarihinin sürekli ertelenmesi yasa uygulayıcılarının yasayı tanınması ve öğrenmesi konusunda olumsuzluklar doğurmuştur.

Meslek mensupları 5024 sayılı yasanın eğitiminin yetersiz olduğunu yapılan çeşitli araştırmalarda belirtmişlerdir.³⁶⁴ Yine bu eğitimin yetersizliği nedenleri arasında çoğunlukla eğitimin teorik olarak verilmesi ve mevzuatın sık sık değişmesi nedeniyle kanunun netleşmemiş olması yer almaktadır.³⁶⁵ Mevzuat alanındaki değişmelere, bilgisayar programları da ayak uydurmakta zorluk çekmişler, programlar sürekli yamalarda adeta çalışamaz hale gelmiştir.

Yine yapılan bir diğer araştırmada³⁶⁶ meslek mensuplarının Enflasyon düzeltmesiyle iş yüklerinin arttığı ve uygulamanın zor bir uygulama olduğu konusunda görüşleri bulunmaktadır. Yasanın uygulanmasında bilgisayar programlarının etkisi çok büyüktür bilgisayar programları olmasaydı ve ortada bu kadar karmaşık bir görüntü olduğu da düşünülecek olursa yasayı uygulamak imkansız bir hal alırdı. Yeterli ve etkin bir eğitim verilmemesinden kaynaklanan boşluğu bu programlar doldurmuştur. Yasa uygulayıcılarının ve meslek mensuplarının enflasyon muhasebesi hakkındaki düşünceleri artık uygulamayacağı, uygulamanın da zaten zor gerçekleştiği şeklindedir.

³⁶⁴ ACAR, Durmuş, Osman, TUGAY, “Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulama Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.26, Nisan 2005, s.89

³⁶⁵ ACAR, Durmuş, Osman, TUGAY, **a.g.m.** s.89

³⁶⁶ KARAPINAR, Aydın, Zeynep, AYANOĞLU, “Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Meslek Mensupları Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Eylül 2005, s.5

3.9.6. Yasal Düzenlemedeki Yetersizlikler

5024 sayılı yasayla bilinen enflasyon düzeltmesi aslında, iki kanun beş tebliğ, on bir sirkülerden oluşan bir işlemdir. Yapılan bu kadar fazla düzeltme işlemi, enflasyon düzeltmesi konusunda yaşanan olumsuzlukların en önemli göstergesi niteliğindedir.³⁶⁷ Bu olumsuzluklar içerisinde uzun süre netleşmeyen işlemler, sürekli değişen uygulamaları tam açığa kavuşmayan konuları,³⁶⁸ eksik ayrılmış amortismanlar ve bunların takibi³⁶⁹ ve yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin düzeltme işlemlerindeki zorlukları³⁷⁰ sayabiliriz.

3.9.7. Yasanın Yapısındaki Eşitsizlikler

Enflasyon Muhasebesi yasası Bilanço Esasına göre defter tutan mükellefler tarafından uygulanması zorunlu bir yasadır. İşletme defteri ve serbest meslek kazancına göre defter tutan mükellefler enflasyon muhasebesi yasası kapsamı dışında tutulmuştur. Yasanın amortismanlar konusunda getirdiği bir kısım uygulamalardan istedikleri takdirde yararlanmalarına imkan tanınmıştır. Bu da yasanın doğuşundan uygulanmasına kadar ki süreçte adaletsizliğini ortaya koymaktadır.³⁷¹

Bunun yanında altın, gümüş gibi değerli madenler ile uğraşan meslek gruplarının 2005 - 2006 bilançolarının enflasyon düzeltmesini yasadaki şarta bağlı kalmaksızın uygulamaları gerekmektedir. Yine bu uygulamada yasadaki eşitsizlik, sektörler bazında yapılan bir ayrımı göstermektedir.³⁷²

³⁶⁷ KARAPINAR, Aydın, Zeynep, AYANOĞLU, a.g.m., s.2

³⁶⁸ KARAPINAR, Aydın, Rıdvan, BAYIRLI, “Reel Olmayan Finansal Maliyetin Hesaplanması”, **Yaklaşım Dergisi**, S.144, Aralık 2004, s.29

³⁶⁹ TUĞLU, Ali, “Enflasyon Düzeltmesinde Ayrılmamış Amortismanların Ayrılmış Gibi Kabul Edilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.146, Şubat 2005, s.76

³⁷⁰ AKDOĞAN, Nalan, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hak Ediş Tutarlarının 2004 Yılı Enflasyon Düzeltmesi ve Matrah Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Ocak 2005, s.14

³⁷¹ KIZILOĞLU, Şükri, “Yangın Sönünce Gelen İtfaiyeciyeye”, **Hürriyet Gazetesi**, 10 09 004, s.8

³⁷² KARAPINAR, Aydın, Zeynep, AYANOĞLU, a.g.m., s.2

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA VE BULGULARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1 ARAŞTIRMAYA YÖNELİK BİLGİLER

4.1.1 Araştırmanın Konusu

2003 sonu itibariyle yürürlüğe giren Enflasyon Muhasebesi; 5024 sayılı yasa, yasanın uygulamasını gösteren tebliğlerle ve vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle birlikte uygulanmaya başlamıştır. Uzun yıllardan beri sözü edilen bu yasa, işletmeler için adeta bir beklenti haline gelmiştir. Enflasyon Muhasebesi yasası işletmelerin bu beklenti ve istemlerini ne ölçüde karşılayabilmiştir? Gerek bu sorunun yanıtı ve gerekse de yasayla, Enflasyon Muhasebesi standardı ile uluslararası standartlar arasındaki farklı yönler uygulamada ne tür sorunlar yaratacaktır? Sorularının cevaplanması açısından bu araştırmanın yapılmasına gerek duyulmuştur. Araştırmamız, enflasyon yasasıyla getirilen düzenlemelerin uygulama da meydana çıkardığı sorunları tespit etmek ve işletmelerin bu yasayla avantajlı veya dezavantajlı olarak düştikleri durumları bilimsel yöntemlerle ortaya çıkarmaya yöneliktir

4.1.2. Araştırmanın Amacı (Alana Sağlayacağı Katkılar)

Araştırmanın genel amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- Enflasyon Muhasebesi uygulamasında işletmelerin tarihsel bilançoları ve enflasyona göre düzeltilmiş bilançoları arasında çelişkileri ve ileride sorun yaratabilecek durumları ortaya çıkarmak.

- Enflasyon Muhasebesinde geçiş dönemi olarak adlandırılan dönemdeki uygulama sorunlarını tespit etmek.

-Yasal düzenlemeyle ortadan kaldırılan hükümlerle endekse dayalı düzenlemeler arasındaki farklılıkları tespit etmek.

- Çeşitli sektörler ve ölçeklerdeki işletmelerin Enflasyon Muhasebesi yasasıyla getirilen düzenlemelere bakış tarzını ve beklentilerinin ne düzeyde gerçekleştiğini ortaya çıkarmak.

- İşletmelerin Enflasyondan korunmasında TEFE (ÜFE) verilerinin ne ölçüde bunu karşılayabildiğini tespit etmek.

- Parasal Kalemlerin Enflasyon düzeltmesinin dışında tutulmasının bazı işletmeler açısından yarattığı olumsuz etkileri bulmak.

4.1.3. Araştırmanın Varsayımları (Hipotezleri)

- Yasanın Uygulanması için ortaya konulan kriterler objektif bir yapı göstermemektedir.

- Parasal Kaynakların düzenleme kapsamı dışında tutulması bazı işletmeler açısından kayıplara yol açmaktadır.

- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin, yasal düzenleme dışında tutulmaları bu işletmeler açısından adaletsiz bir durum ortaya koymaktadır.

- Parasal Olamayan Kaynakların değerlendirilmesin de kullanılan TEFE (ÜFE) endeksi bazı hallerde yeniden değerlendirilme artışının getirmiş olduğu avantajların gerisinde kalmaktadır.

- Reel olmayan Finansal maliyetlerle ilgili getirilen uygulamalar, pek çok sorununun doğmasına neden olmuştur.

- Yasanın getirdiği çerçeve, işletmeleri enflasyonist etkiden korumanın yerine daha çok vergisel düzenlemeler şeklinde algılanmıştır.

- Yasal düzenlemeyle her sektör ve her ölçekte işletme aynı tür avantajlara sahip olamamaktadır.

- Enflasyon muhasebesiyle getirilen düzenlemeler işletmeler tarafından tam manasıyla anlaşılammıştır. İşletmeler uygulamanın erteleneceği beklentisiyle işin önemini kavrayamamışlardır.

-Uygulama için gerekli olan eğitim çalışmalarına gereken özen gösterilmemiştir.

- Enflasyon düzeltmesi pek çok yönüyle uluslararası enflasyon muhasebesi standartlarının gerisinde kalmıştır.

- Enflasyon düzeltme işlemlerinin geçici vergi dönemlerinde yapılıyor olması işletmelerin yoğunluğunu artırmıştır.

- Sürekli olarak tebliğlerle yapılan değişiklikler, zaten zor olan uygulamanın içinden çıkılmaz bir hale gelmesine neden olmuştur.

4.1.4. Araştırmanın Yöntemi

4.1.4.1. Araştırmanın Alanı (Sınırlılıkları)

Bu çalışmada Doğu ve Güney Doğu Anadolu Bölgesinde sanayi ve belirli bir gelişmişlik düzeyine sahip olan Elazığ, Malatya, Adıyaman, Diyarbakır ve Şanlıurfa illerinde Kobinet üyesi olan çeşitli sektörlerde faaliyette bulunan 708 işletme ana kütle olarak kullanılmıştır.³⁷³ Araştırmamızın örnekleri, bu ana kütle içerisinden tesadüfi örnekleme yöntemi ile seçilen ve istatistiksel olarak anlamlı görülen 118 adet işletme üzerinde uygulanmıştır.

4.1.4.2. Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemleri

Bu araştırmada temelde nicel verilere dayalı araştırma ve ölçme yöntemi benimsenmiştir. Bu noktadan hareketle anket belirlenmesinde nicel verilere dayalı olan araştırma ve ölçme yöntemlerinin benimsendiği çalışmalarda yaygın olarak kullanılan Likert ölçeği model olarak alınmıştır. Likert ölçeği insanların belirli bir konuya ilişkin tavırlarını ölçmek için tasarlanmış bir yöntemdir. Likert ölçeği'nin oluşturulması için cevaplayıcılara benzer anket soruları verilir ve onlardan bu cümleye karşı tavırlarını ölçmeleri istenir. Ölçekte yer alan ifadeler 5'li bir ölçeğe göre değerlendirilmektedir. Tutumun şiddeti uçlara doğru gidildikçe olumlu veya olumsuz yönde artmaktadır.³⁷⁴

Araştırmada ölçek seçildikten sonra anket formunun belirlenmesi aşamasına gelinmiştir. Anket sorularının hazırlanmasında, sosyal bilimler alanındaki çalışmalardan yararlanılmıştır. Araştırmanın anketi, hazırlandıktan sonra güvenilirliğini test etmek amacıyla ön uygulama yapılmış ve bu ön uygulamadan elde edilen sonuçlar doğrultusunda anket formunda belirli düzeltmeler yapılarak anket daha güvenilir bir duruma getirilmiştir. Anket formu Ankötörler tarafından işletmelere gidilerek ve anketteki sorularla ilgili gerekli açıklamalar yapıldıktan sonra yüz yüze görüşme metodu uygulanarak doldurulmuştur.

³⁷³ <http://www.kobinet/uye/2007/2005>, s.3

³⁷⁴ BÜYÜKÖZTÜRK, Şener, *Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı*, Pegama Yayıncılık, 2.Baskı, Kasım 2002, s.16

Verilerin güvenilirliği, bilimsel çalışmanın ilk şartı ve veri toplama aracının güvenilirliğinin göstergesi için anket güvenilirlik testine tabi tutulmuş anketin tümü için Alpha =0,8990 olarak gerçekleşmiştir.

Alpha kat sayısı, ölçmek istenen bir değişkenin sürekli aynı ölçülerin kullanılması halinde, sonuçlarının birbirlerine yakınlık derecesini ortaya çıkarmada önemli bir veridir.Alpha kat sayısı 0,00 ile 1,00 arasında bir değer alır. Değer 1'e yaklaştıkça verinin güvenilirliği artar. Bu hesaplamalardan sonra ölçeğin güvenilirliğinin yeterli kabul düzeyinin üzerinde ve güvenilir olduğu sonucuna varılmıştır.

4.1.4.3.Araştırmada Kullanılan İstatistiksel Yöntemler (Analiz Yöntemleri)

Anket sorularına yönelik veri tabanlarının oluşturulmasında istatistiksel hesaplamalarının yapılmasında SPSS 12.000 istatistiksel paket programından yararlanılmıştır. Araştırmada kullanılan başlıca istatistiksel yöntemler; frekans dağılımları, aritmetik ortalama, standart sapma, Alpha, faktör analizleridir.

Frekans herhangi bir nitel veya nicel değişken değerinin ana kütlede veya örneklemede kaç kez tekrarlandığını gösteren sayıdır.Frekansı kısaca tekrar sayısı olarak ifade edebiliriz. Frekans tabloları ham verileri özetlemek için kullanılan metottur bu tablolara bakarak dağılım konusunda bilgi edinebiliriz.

Aritmetik ortalama, tüm ana kütle ortalamasını temsil etmektedir. Bir veri grubunda yer alan gözlemlerin, daha çok hangi değere eğilimi oldukları aritmetik ortalama ile belirlenebilir. Aritmetik ortalama veri kümesinde bulunan tüm ölçümlerin toplanarak veri sayısına bölünmesiyle bulunur.

Standart sapma, bir değişkenlik ölçüsü olarak, verilerin ortalamaya ne kadar yakın veya uzak olduklarını belirleyen, ortalamadan sapmaların kareli ortalamasıdır. Standart sapmanın küçüklüğü serideki dağılımın azlığını, büyüklüğü ise dağılımın fazlalığını vermektedir.

4.2. ANAHTAR KELİMELER

Bu çalışmada belirli kavramlara ve tanımlara sık sık değinilecektir. Çoğu enflasyonla ilgili bu kavramların bir bölümünün anlamı konusunda genel bir mutabakat bulunmamaktadır. Hazırlanacak tezin bölümlerinde dil ve iletişim birliği sağlayabilmek ve çalışmanın daha anlaşılabilir olmasını kolaylaştırmak açısından bazı kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

Paranın Satın Alma Gücündeki Değişmeler (Changes In The Purchasing Power Of Money): Bir değişim aracı olarak paranın değerinde, bunun karşılığında elde edilecek mal veya hizmet miktarındaki farklılaşmaya paralel olarak meydana gelen değişmelerdir. Paranın değeri ile karşılığında elde edilecek hizmet veya mal miktarlarındaki değişmeler ters yönde gerçekleşmektedir. Birisinde meydana gelen yükselme diğerinde azalmayı sonuçlanmaktadır. Örneğin yumurtanın fiyatı iki katına çıkarsa paranın değeri de yarı yarıya düşmüş demektir.

Enflasyon (İnflation): Mal veya hizmet fiyatlarının genel seviyelerindeki yükselmeye paralel olarak paranın satın alma gücünde görülen düşmedir.

Parasal Kalemler (Monetary Items): Paranın satınalma gücündeki değişmelerden etkilenmeksizin ifade edilen tutarları değişmeyen kalemlerdir. Bu durum genellikle ilgili kalemin niteliğinden kaynaklanabilir; örneğin kasadaki nakit tutarları enflasyon oranı ne olursa olsun nominal değerleri üzerinden ifade edilirler.

Parasal Olmayan Kalemler (Non-Monetary Items): Öz sermaye kalemleri ve parasal kalemlerin dışındaki tüm tutarlardır. Bu kalemlerin ifade edilen tutarları, paranın satın alma gücündeki farklılaşmalardan etkilenerek sürekli değişmektedir. Bu kalemlere örnek olarak stoklar ve sabit kıymetler gösterilebilir. Özsermaye kalemleri gerek parasal gerekse parasal olmayan kalemler kategorilerinden hiçbirine girmemektedirler.

Genel Fiyat Seviyesi Ayarlamaları (General Price Level Adjustments): Parasal olmayan kalemlerin genel fiyat indeksleri kullanılarak yeniden ifade edilmeleridir.

Yerine Koyma Maliyeti (Replacement Cost): Halihazırda işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıklarla aynı kapasitedeki benzer kalemlerin elde edilmeleri için cari fiyatlar üzerinden katlanması gereken maliyet tutarıdır.

Yeniden Üretim Maliyeti (Reproduction Cost): Halihazırda kullanılan tesis, makine ve diğer tesisat ile aynı kapasitedeki benzer sistemlerin kurulabilmeleri için cari fiyatlar üzerinden katlanması gereken maliyet tutarıdır. Bu kavramın yerine koyma maliyetinden tek farkı satın alma maliyetlerinin yanında işletme tarafından gerçekleştirilen üretim ve montaj gibi diğer çeşitli kalemleri kapsamı nedeniyle daha kompleks bir yapıya sahip olmasıdır.

Cari Maliyet (Current Cost): Cari maliyet esasen yerine koyma maliyetini de kapsamaktadır, ancak kullanılan kıymetle benzer kapasitede ve aynı yıpranmışlık seviyesinde bulunan diğer bir kalemi belirlemek her durumda mümkün olamamaktadır. Bu gibi durumlarda kullanılan kıymetin herhangi bir şekilde elden çıkarılması durumunda onun fonksiyonlarını görebilecek farklı nitelikteki kalemlerin kullanılması gerekir. İşte bu boşluğu doldurabilecek, ancak yerine geçtiği kıymetle taşıdığı nitelikler bakımından da farklılıklar gösterebilecek varlıkların maliyetlerini de kapsayacak şekilde yerine koyma maliyeti kavramının genişletilmesi, cari maliyet kavramını ortaya çıkarmıştır.

Net Gerçekleşebilir Değer (Net Realisable Value): Söz konusu kalemlerin satılması veya diğer bir şekilde elden çıkarılması halinde cari fiyatlar üzerinden elde edilecek nakit tutardır.

İskonto Edilmiş Nakit Tutarları (Discounted Cash Flows): Varlıkların bunlardan ileride elde edilecek nakit akımlarının uygun bir faiz haddi ile iskonto edilmesi sonucu bulunacak bugünkü değeridir.

Borsaya Kayıtlı Şirket (Listed Company): Hisse senetlerinin tümü veya bir bölümü tanınmış bir menkul kıymetler borsasında satılmakta olan şirketlerdir.

Yeniden İfa Etme (Restatement): Tarihi tutarlar üzerinden ifa edilen kalemlerin, dönüştürme veya güncelleştirme işlemleri ile yeniden tutarları belirlenmelidir.

Dönüştürme (Conversion): Tarihi tutarlar üzerinden ifa edilen parasal olmayan kalemlerin ve öz sermaye hesaplarının, paranın satın alma gücündeki değişimlere göre yeniden ifa edilmeleridir.

Dönüştürme Faktörü (Conversion correction Factor): Parasal olmayan kalemlerin ve öz sermaye hesaplarının paranın satın alma gücündeki değişimlere göre yeniden ifa edilebilmelerini sağlayan bir orandır. Bu orantı ile söz konusu

kalemle ilgili işlemin gerçekleşmiş olduğu geçmişteki bir tarih ile mali tablolar açısından dikkate alınan tarih arasında kalan dönemde paranın satın alma gücündeki değişme, yani enflasyon hesaplanmaktadır.

Dönüştürme faktörü genellikle genel fiyat indekslerindeki değişmeler esas alınarak ve aşağıda belirtilen orantı ile açıklanabilir :

$$\text{Dönüştürme Faktörü} = \frac{\text{Yeniden ifa etme tarihi itibariyle genel fiyat indeksi}}{\text{İlgili işlemin gerçekleştiği tarih itibariyle genel fiyat indeksi}}$$

Güncelleştirme(Updating): Önceki dönemlerde dönüştürme yolu ile ifade edilmiş tutarların daha sonraki bir tarihteki paranın satın alma gücüne göre bir kez daha yeniden ifade edilmeleridir.

Gerçekleşmiş Elde Bulundurma Kazancı (Realised Holding Gains): Parasal olmayan ve satış veya diğer bir yolla elden çıkarılmış kalemlerin tarihi maliyetleri ile satış anındaki cari maliyetleri arasındaki farktır. Bu tutar aynı zamanda tarihi maliyet esasının kabul edildiği geleneksel muhasebe ilkelerine göre hesaplanan kâr tutarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Enflasyon muhasebesi sistemlerinden “cari maliyet esası” na göre düzenlenen mali tablolarda gerçekleşmiş elde bulundurma kazancı tutarı “net brüt satış kârı” içerisinde değil, faaliyet kârından sonraki kalemlerden olan diğer gelirler arasında gösterilmektedir

Enflasyona Göre Düzeltme Defteri : Enflasyon düzeltilmesinin yapılması ile ilgili kapsamda olan kurumların düzenleyeceği mali tabloların sayısında artış olacak ve buna bağlı olarak vergi kanunları açısından tutmaları gereken defter ve belgeler dışında anılan kanunda adı geçen “Enflasyona Göre Düzeltme Defteri” adındaki defteri de tutacaklardır. Anılan defter için Türk Ticaret Kanunu hükümlerine atıf yapılarak 10 yıl boyunca saklanma şartı getirilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulu’nun Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Seri: XI,

No: 20 Sayılı Tebliği: Türkiye’de 30 yıllık bir aradan sonra, enflasyon muhasebesine geçmek için ilk adım Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından atılmış ve bu amaçla iki ayrı Tebliğ yayımlanmıştır.

Enflasyon muhasebesi ile ilgili Tebliğlerde enflasyonun mali tablolar üzerindeki bozucu etkisinin giderilmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olan bu Tebliğ içinde mali tablo kullanıcılarına, ilgili işletmenin durumu hakkında tam, açık ve güvenilir, karşılaştırmalı bilgiler verilmesi amaçlanmıştır. Bu Tebliğ şimdilik hisse senetleri İMKB’de işlem gören ve halka açık şirketlerde uygulanacaktır.

Seri: XI, No: 20 sayılı “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” Resmi Gazete’nin 28 11 2001 tarih ve 24597 sayılı nüshasında yayımlanmış ve aynı gün yürürlüğe girmiştir.

Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Olarak Hazırlanan 5024 Sayılı Kanun: 17 12 2003 tarihinde çıkartılan bu kanun Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Enflasyon muhasebesine göre değişiklik yapılan unsurları içermektedir.

4.3. ARAŞTIRMA VE DEĞERLENDİRMESİ

4.3.1.Vergi Mükellefiyeti Türleri

Tablo:13 incelendiğinde alan çalışması yapmış olduğumuz illerde bulunan işletmelerin 62 tanesi kurumlar vergisi mükellefi, 56 işletme ise gelir vergisi mükellefi durumundadır. Ana kütle de kurumlar vergisi % 52,5’lik bir kesimi, Gelir Vergisi mükellefleri ise % 47,5’lik bir kesimi oluşturmaktadır.

Bölgedeki işletmelerin genel karakteristik özelliklerini dikkate aldığımızda mükellefiyet türü açısından Kurumlar Vergisi mükellefleri sayısı fazla olsa da, gelir vergisi mükelleflerinin sayısı da oldukça önemli bir yer tutmaktadır.

Tablo: 13 Vergi Mükellefiyet Türleri

Vergi mükellefiyet türleri	Sayı	Oran (%)
Gelir vergisi	56	47,5
Kurumlar vergisi	62	52,5
Toplam	118	100,0

4.3.2. İşletmelerin Faaliyet Türleri

Tablo:14’te örnekleme oluşturan işletmelerin faaliyet türleri görülmektedir. Alan çalışması esas itibariyle mal ve hizmet üretimi yapan işletmelere uygulanmıştır. Tablo.14’te görüleceği üzere anket yapılan işletmelerin sayısal ağırlığının birbirine yakın değerler içerisinde olduğu görülmektedir. En büyük paylar % 19,5 ile hizmet sektörüne ait olup, sonrasında % 16,1 ile tekstil sektörüne, % 14,4 ile gıda sektörüne ve % 13,6 ile inşaat sektörüne ait işletmelerin oranları yer almaktadır.

Bölgede, metal-döküm ve ağaç-orman sanayi sektörlerine ait işletmeler, diğer sektörlerle ait işletmelerden sayısal olarak daha az olduğundan frekans dağılımlarından görülmektedir.

Tablo: 14 İşletmelerin Faaliyet Türleri

İşletmenin Faaliyet türü	Sayı	Oran (%)
Gıda	17	14,4
Tekstil	19	16,1
Kimya	14	11,9
İnşaat	16	13,6
Hizmet	23	19,5
Metal Döküm	9	7,6
Ağaç Orman	8	6,8
Diğer	12	10,2
Toplam	118	100,0

4.3.3. Enflasyon Muhasebesi Yasasını Uygulama Tarihi

Mükelleflere 5024 sayılı kanun uyarınca genel prensipleri ortaya konulan ve tebliğlerle de desteklenen enflasyon düzeltmesini hangi yıl uyguladıkları sorusuna işletmelerin 91 tanesi, ihtiyarilikten yararlanıp 2005 yılında 2004 bilançosunu baz alarak yasal uygulamaya geçtiklerini belirtmişlerdir.

Tablo:15'ten de görüldüğü gibi buna isabet eden oran % 77,1'dir. Diğer mükelleflerin % 22,9'u ise 2003 yılı bilançolarını enflasyona göre düzelttikleri ve bu düzeltmenin 2004 yılı içerisinde olduğunu belirtmişlerdir.

İşletmelerin enflasyon muhasebesini 2005 yılına ertelemelerindeki temel neden yasal düzenlemenin sürekli olarak ertelenmesi ve son olarak yayımlanan tebliğle, belirlenen limitlerin altında yer almaları enflasyon düzeltme işlemini 2005 yılında yapmalarına neden olmuştur.

Tablo: 15 İşletmelerin 5024 Sayılı Enflasyon Düzeltme Yasasının Uygulama Tarihi

5024 Sayılı Enflasyon Muhasebesi Yasasının Uygulama Tarihi	Sayı	Oran (%)
2005	91	77,1
2004	27	22,9
Toplam	118	100,0

4.3.4. Enflasyon Düzeltmesi Sonucunda Vergi Matrahı

Tablo:16'dan da görüleceği üzere enflasyon düzeltmesi sonucunda vergi matrahı artmış mıdır? Sorusuna işletmelerin 61 tanesinin %51,7' si evet yanıtını vermiş. Düzeltme sonucunda 57 işletme ise yüzdesel olarak %48,3 hayır yanıtını vermiştir. Enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan bu durum işletmelerin bilançolarında parasal kaynak ve varlıkların, parasal olmayan değerlerden daha fazla yer taşımalarının yanı sıra özellikle geçmiş yıllar zararlarının ve geçmiş yıllar karlarının ilk düzenlemenin yapıldığı bilançoya etkisinin olmaması bu sonucun doğmasına neden olmuştur. İşletmelerin enflasyon muhasebesi uygulamasından en büyük beklentileri olan daha az vergi hayallerinin suya düştüğünü bu sonuç göstermektedir.

Tablo:16 Enflasyon Düzeltmesinden Sonra Vergi Matrahının Artıp/ Azalma Durumu

Enflasyon Düzeltmesi Sonucunda Vergi Matrahınız Arttı mı?	Sayı	Oran (%)
Evet	61	51,7
Hayır	57	48,3
Toplam	118	100,0

4.3.5. İşletmede Muhasebe Kayıtlarını Tutanların Statüsü

Enflasyon Muhasebesi anketini yanıtlayanların muhasebe anlamında işletme ile olan bağları tespit edildiğinde yanıt verenlerden 89 kişi yüzdesel olarak % 75,4'ünün işletmeye bağımlı meslek mensubu olduğu diğer bir deyişle, muhasebenin işletme içerisinde tutulduğu belirlenmiştir. Ankete katılan 29 işletmenin % 24,6'sı dışardan muhasebeci ya da Mali Müşavir tutarak muhasebelerini yaptırdıkları görülmektedir.

Tablo:17'de belirlenen bu durum ölçek bakımından küçük olan işletmelerin müstakil muhasebeci istihdam etmediklerini göstermektedir.

Tablo:17 Muhasebe Kayıtlarının Tutulma Şekli

Muhasebe Kayıtlarının Kim Tarafından Tutulduğu	Sayı	Oran (%)
İşletmeye Bağımlı Meslek Mensubu	89	75,4
İşletmeden Bağımsız Meslek Mensubu	29	24,6
Toplam	118	100,0

4.3.6. Stok Düzeltmesinde Kullanılan Yöntemler

Stokların enflasyon düzeltmesi işlemlerine esas olacak şekilde düzeltilmesi için uygulanacak yöntemlerin seçimi Tablo: 18’de sunulmuştur.

Anket uyguladığımız işletmelerin % 45,76’sı basit ortalama yöntemi, % 27,11’i stokların alınış tarihini baz alan yöntemi, % 25,42’si hareketli ortalama yöntemi ve % 1,71’i ise diğer yöntemleri (stok devir hızı vb.) uyguladıklarını ifade etmişlerdir.

Uygulama kolaylığı bakımından en kolay yöntem olan basit ortalama yöntemi işletmeler tarafından en çok kullanılan yöntem olmuştur.

Tablo:18 Stokların Düzeltmesinde Kullanılan Yöntemler

Stok Düzeltme Yöntemleri	Sayı	Oran (%)	Ortalama	Standart Sapma
Alınış Tarihi	32	27.11	3.25	0.526
Basit Ortalama	54	45.76		
Hareketli Ortalama	30	25.42		
Diğer Yön. (Stok Devir Hızı)	2	1.71		
Toplam	118	100		

4.3.7.Enflasyon Düzeltmesinde Bilgisayar Programı Kullanımı

Anketi yanıtlayan 118 işletme, Tablo:19'da da görüldüğü gibi bilgisayar programı vasıtasıyla enflasyon düzeltmesi işlemlerini yapmışlardır. Gerçekten de bu kadar karışık zaman alıcı işlemlerin bilgisayar programı kullanmadan uygulanmasının hemen hemen imkansız olacağı düşüncesi işletmelere hakimdir.

Tablo:19 Enflasyon Düzeltmesinde Bilgisayar Programı Kullanımı Oranı

Enflasyon Düzeltmesinde Bilgisayar Programı Kullanıyor musunuz?	Sayı	Oran (%)
Evet	118	100
Hayır	0	0
Toplam	118	100

4.3.8. Örnekleme Oluşturan İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu İller

Ankete cevap veren işletmelerin şehirlere göre dağılımı Tablo:20'de sunulmuştur. Anketi uygulama alanı olarak Doğu ve Güneydoğu Anadolu Bölgelerinde ekonomik kalkınmışlığı ve üretim işletmelerinin yoğun olduğu 5 il merkezi seçilmiştir.

Ankete cevap veren işletmelerin illere göre dağılımında Malatya 38 işletme, Elazığ 26, Diyarbakır 24, Şanlı Urfa ve Adıyaman 15 adet işletme ile yer almaktadır. Ankete katılan işletmeler içerisinde Malatya % 32,22 ile en büyük payı almaktadır. Anket yapılan şehirler arasında Malatya ekonomik ve sanayi açısından gelişmişliği ile önem arz etmektedir.

Tablo:20 Faaliyette Bulunulan İl Merkezleri

İşletmelerin Faaliyet Gösterdikleri İl Merkezleri	Sayı	Oran (%)
Elazığ	26	22.03
Malatya	38	32.22
Adıyaman	15	12.71
Diyarbakır	24	20.33
Şanlıurfa	15	12.71
Toplam	118	100

4.3.9. TEFE (ÜFE) Endeksi Tarih Ve Uygulama Koşullarına

Yönelik Sorunlar

TEFE endeksi tarih ve uygulama koşullarına yönelik sorunlar Altı önerme şeklinde sunulmuş ve bunlara verilen cevaplar Tablo:21’de sunulmuştur. Önermelere verilen cevapların katılım derecesi ise 2,96 ile 3,75 arasında gerçekleşmiştir. En düşük katılım seviyesi TEFE (ÜFE)’nin gerçek enflasyon oranını yansıtmadığı önermesinde gerçekleşirken “Düzeltilme işlemlerinin geçici vergi dönemlerini baz alarak yapılması ve muhasebe departmanının iş yoğunluğunu artırıldığı önermesine katılım seviyesi en üst düzeyde gerçekleşmiştir.” Standart sapmalarda durum aynıdır. Katılım seviyesi en düşük olan önermenin standart sapması 1,065, en yüksek önermenin ise 1,274 şeklinde gerçekleşmiştir. Önermelere verilen cevaplar ve bunların kapsamlı analizi aşağıdaki başlıklarda incelenmiştir.

4.3.9.1 TEFE (ÜFE) Endeksine Yönelik Sorunlar

Tablo:21’de TEFE (ÜFE) oranının gerçeği yansıtmadığı varsayımı işletmelere sorulduğunda işletmelerin % 40,7’si önermeye katıldığını, % 28,8’i fazlaca katıldığını, % 5,9 işletme ise tamamen katıldığını belirtmişlerdir. Ortalama olarak 2,96’lık bir değer ile işletmelerin TEFE (ÜFE) endeksinin doğruluğuna katılmadıkları konusunda bilgi verilmektedir. Zaten TEFE (ÜFE) oranlarının tespit edilmesinde kullanılan ürün sepeti çoğu zaman bir çok ekonomik kesim tarafından tartışma konusu yapılmıştır. Tablo:21’de işletmeler TEFE (ÜFE) yerine daha gerçekçi bir oranın enflasyon muhasebesi hesaplarına dayanak teşkil etmelidir önerisine işletmelerin katılım düzeyi % 44,1 i katılıyorum, % 11,9’u fazla katılıyorum, % 6,8’i ise tamamen katılıyorumu işaretlemişlerdir. Bu önermede ortalama 3,22 gibi bir değerle tabloda yer almıştır. TEFE (ÜFE)’nin gerçek enflasyon oranını belirlemedeki yetersizliği, durumun bu şekilde algılanmasına neden olmuştur.

4.3.9.2. Yasanın Uygulanması İçin TEFE (ÜFE) Şartının Analizi

Enflasyon muhasebesi uygulaması için yasayla getirilen TEFE (üfe)’nin yıllık % 10 ve 3 yıllık toplamın % 100’ü geçmesi şartının objektif bir uygulama olmadığı

önermesine işletmelerin katılım düzeyi Tablo:21’de gösterilmiştir. Ortalama değer olarak 3,40’lık bir oranla işletmeler önermeye katılım düzeyini belirlemişlerdir.

İş dünyası ve muhasebe çevrelerinde en çok eleştirilen konuların başında yasanın uygulanması için gerekli olan bu limitler yer almaktadır. İki koşulun birden sağlanmadan enflasyon muhasebesi uygulamasının gerçekleşmemesi daha uzun bir süre tartışılmaya devam edecektir. Uygulamanın bu iki şarta bağlanması uluslar arası standartlar ve uygulamalarda rastlanılan bir durum değildir.

4.3.9.3. TEFE (ÜFE) Limit Oranlarında Siyasal Etki

Enflasyon muhasebesi yasasıyla limitlerin % 30 arttırılıp azaltılma yetkisinin bakanlar kurulunun elinde olması yasanın uygulanması konusunda bir keyfiyet bulunduğunu göstermektedir. Bu durum anket yapılan işletmelere sorulduğunda, işletmeler yasanın uygulanmasının objektiflikten siyasallaşmaya yöneldiği önermesine Tablo:21’de görüldüğü üzere 3,42 ortalama ile katılım düzeyini belirlemişlerdir. Bu da yasanın ilerde uygulanıp uygulanmaması konusunda tereddütlerin olduğunu vurgulamaktadır. Bu duruma işletmeler siyasal iktidarların yasayı uygulayıp uygulamama gibi bir ekonomik silaha sahip olduklarını ve bununda objektiflikten uzak bir durum olduğunu belirtmişlerdir.

4.3.9.4. Düzeltmeleri Esas Alınacak Tarihin Defterlere Kayıt Tarihi Olarak Belirlenmesi

Yasayla enflasyon düzeltmesi yapılması için esas alınacak tarihin “Defterlere kayıt tarihinin” olumlu bir yaklaşım olmadığı önermesine ankete katılan işletmeler Tablo:21’de görüldüğü gibi 3,07 ortalamayla katılım düzeyini belirlemişlerdir. İşletmelerin düzeltme işlemlerine esas alınacak tarihin defter kayıt tarihi olarak benimsememesindeki etken, iktisadi kıymet doğuran işlemlere ait bir çok olayın tarihinin net tespit edilmemesi, bilgisayar otomasyonunu etkin uygulamayan işletmelerde düzeltmelere esas alınacak tarih konusunda problemler doğurmaktadır.

4.3.9.5. Geçici Vergi Dönemlerinin Düzeltme Dönemi Olarak Kabul Edilmesinin Muhasebe Yoğunluğuna Etkisi

Tablo:21’de görüldüğü üzere enflasyon düzeltmelerinin geçici vergi dönemlerinde yapılması, başka bir deyişle düzeltme işlemlerinin 3’er aylık dönemler itibariyle yapılması işletmelerde iş yükü fazla olan muhasebe departmanlarının yükünü daha da arttırmıştır. Muhasebe departmanının iş yoğunluğunun arttığı önermesine 3,75 gibi büyük bir ortalama ile katılım sağlanmıştır. Gerçekten de düzeltme dönemlerinin 3 er aylık dönemler yerine 1 takvim yılı baz alınarak yapılması hem iş yoğunluğunu azaltacak hem de düzeltme işleminin daha özenli yapılmasına neden olacaktır.

Tablo: 21 Enflasyon Muhasebesine Dayanak Teşkil Eden Tefe (ÜFE) Endeksine, Tarih ve Uygulama Koşullarına Yönelik Sorunlar

Önergeler	Tamamen Katılmıyorum		Fazla Katılmıyorum		Katılıyorum		Fazlaca Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
TEFE (ÜFE) Gerçek Enflasyon oranını yansıtmamaktadır.	7	5,9	34	28,8	48	40,7	15	12,7	14	11,9	2,96	1,065
TEFE (ÜFE) yerine daha gerçekçi bir oran Enflasyon Muhasebesi hesaplamalarına dayanak teşkil etmelidir	8	6,8	14	11,9	52	44,1	32	27,1	12	10,2	3,22	1,014
Enflasyon Muh .uygulanması için getirilen TEFE (ÜFE) yıllık % 10 üç yıllık toplamının % 100 ü geçmesi şartı objektif bir uygulama değildir.	6	5,1	18	15,3	42	35,6	27	22,9	25	21,2	3,40	1,133
Bakanlar Kurulunun % 10 ve % 100'lük oranları değiştirme yetkisinin bulunması uygulamayı objektiflikten siyasallaştırmaya yönelmektedir	7	5,9	19	16,1	39	33,1	24	20,3	29	24,6	3,42	1,193
Enflasyon muhasebesi yasası gereğince düzeltmelere esas alınacak tarihin "defterlere kayıt tarihi" olarak belirlenmesi olumlu bir yaklaşım değildir.	16	13,6	24	20,3	33	28,0	26	22,0	19	16,1	3,07	1,273
"Geçici vergi dönemlerini" düzeltme dönemi olarak kabul edilmesi işletmelerin aylık ya da üç aylık dönemler itibariyle periyodik düzeltme yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Düzeltmelerin bu kadar sık yapılması muhasebe departmanının iş yoğunluğunu arttırmaktadır.	11	9,3	4	3,4	35	29,7	21	17,8	47	39,8	3,75	1,274

4.3.10. Parasal Kalemlerde Ortaya Çıkan Sorunlar

Parasal kalemlerde ortaya çıkan sorunlar; Ankette 11 adet önerme şeklinde sunulmuştur. Bu önermelere katılım dereceleri genellikle 3,30 ve 3,60 seviyelerinde gerçekleşmiştir. Yalnızca “IFRS 29. maddede belirtildiği gibi parasal kazanç ya da kayba yer verilmemiştir.” Önemesine 1,52 seviyesinde bir katılım gerçekleşmiştir. Nedeni ise aşağıda sunulmuştur. Standart sapmalarda yukarıda bahsettiğimiz önerme dışında 1,081-1,273 aralığında gerçekleşmiştir.

Tablo:22’de görüldüğü üzere (Likert ölçeğinde 3. derece katılıyorum olarak tespit edilmiştir.) katılım ortalamaları yüksek seyretmiştir. Önermelerle ilgili durumlar aşağıda incelenmiştir.

4.3.10.1. Parasal Kalemlerin, Enflasyondan Etkilenmesi

Enflasyon düzeltmesi parasal olmayan kalemlere uygulanmaktadır.Oysaki parasal kalemlerde parasal olmayan kalemler kadar olmasa da enflasyondan etkilenmektedir. Tablo:22’de “Parasal kalemlerin enflasyondan etkilenmemesi gerçeği yansıtmamaktadır” önermesine işletmeler ortalama 3,30’ luk bir değerle katılımlarını belirtmişlerdir. Bilanço günündeki cari satın alma gücüyle ifade edilen parasal kıymetler, yüksek enflasyonist dönemde parasal değerlerde kayıplar olarak ortaya çıkmaktadır. Enflasyon düzeltmesinde ortaya çıkan bu kayıpların göz ardı edilmesi yasanın göze batan aksaklıkları arasındadır.

4.3.10.2. Uzun Dönem Hareketsiz Kalan Parasal Kalemlerin Durumu

Bilançoda yer alan bazı parasal kalemler uzun bir zaman bazen birkaç ay, bazen bir yıllık bir süre atıl olarak kalabilirler.Bunlar varlık ve kaynak kalemleri arasında yer alabilir bu gibi durumda reel olarak bir kayıp ya da kazanç ortaya çıkabilir.

Tablo:22’de görüldüğü üzere “uzun dönem hareketsiz kalan parasal kalemlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayışının göz ardı edilmesi” işletmelerin % 35,6’sı katıldığını, % 30,5’i fazlaca katıldığını ve % 15,3’ü ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Önermeye katılım ortalaması 3,36 seviyesinde gerçekleşmiştir.

4.3.10.3. Enflasyona Göre Düşük Değerlenmiş Parasal Kalemlerin Durumu

Enflasyon düzeltilmesinde bazı kalemler enflasyona göre düşük değerlenmiş olabilmektedir. Özellikle ticari alacak ve ticari borçlardaki enflasyonist etki vade farkı konularak giderilmeye çalışılmaktadır. Oysa çoğu zaman vade farkı olarak konan faiz, enflasyon oranının gerisinde kalmaktadır. Tablo:22’de işletmelerden 45 tanesi bu önermeye katıldıklarını, 22 işletme fazlaca katıldıklarını ve 31 işletme tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Önermenin katılım ortalaması 3,49 olmuştur.

4.3.10.4 Ticari Alacak ve Ticari Borç Kalemlerinin Düzeltmeye Tabi Tutulmaması

Enflasyon düzeltilmesinde parasal kalem içerisinde yer alan ticari alacak ve ticari borç kalemlerinin düzeltilme dışında tutulması işletmelerin enflasyon muhasebesinden beklentilerinin karşılanmamasına neden olmuştur. Enflasyon muhasebesinin özünü teşkil eden parasal kayıp ve parasal kazançlara yasal düzeltme içerisinde yer verilmemiştir. Tablo:22’de ki duruma baktığımızda 3,52’ lik bir ortalama ile işletmeler ticari alacak ve ticari borç kalemlerinin yasal düzeltmeye tabi tutulması önermesine katılmışlardır. İşletmelerden 44 tanesi katıldığını, 23 tanesi fazlaca katıldığını, 31 tanesi ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir.

4.3.10.5. Enflasyonun Düşme Sürecinde Vade Farkı Alınmadan Yapılan Satışlardan Doğan Alacakların Durumu

Enflasyonun 2002 yılından itibaren düşüş sürecine girmesi işletmelerin satış yapılarının değişmesine yol açmıştır. Yüksek enflasyonist süreçte kredili satışlara konan vade farkı işletmelerde enflasyonist etkinin giderilmesine yardımcı olmaktadır. Oysa ki enflasyonun düşmesiyle işletmelerin satışlarından kaynaklanan alacaklarına vade farkı ya uygulanmamış ya da piyasa faizinin altında bir oran uygulanmıştır. Bu durumda işletmeler açısından olumsuz bir durum doğurmakta olup, bu olumsuzluğu gidermek için, işletmelerin satışlarından kaynaklanan

alacakları için düzeltme talepleri bulunmaktadır.Tablo:22’de önermeye katılım derecelerine baktığımızda, işletmelerin % 32,2’si katıldığını, % 20,3’ü fazlaca katıldığını, % 22,9’u ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Katılım ortalaması ise 3,37 olarak gerçekleşmiştir.

4.3.10.6 Dövizin Yatay ve Düşey Bir Seyir İzlemesinin Parasal Kalemler Üzerindeki Etkisi

Dövizle ilgili alacaklar, borçlar ve yine döviz olarak işletmede bulunan hazır değerler değerlendirme günündeki kur üzerinden işlem görmektedirler. Yatay seyreden veya düşen bir kur üzerinde parasal kayıpların olduğu ortadadır. Bu durumda işletmelerin “dövizle ilgili parasal kalemlerde düzenleme gerekliliği” isteği önermesine Tablo: 22’deki sonuçlardan da göreceğimiz gibi işletmelerin % 28,8’i katıldıklarını, % 24,6’sı fazlaca katıldıklarını ve % 20,3’ü ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Katılım ortalaması ise 3,31 seviyesindedir.

4.3.10.7. IFRS 29’daki Parasal Kayıp / Kazancın Enflasyon Düzeltmesi Yasasıyla Bağlantısı

İşletmelerimize yaptığımız anketle en ilgisiz kalınan maddeler hiç şüphesiz uluslararası muhasebe standartları ile ilgili olanlardır. Bunun nedeni de standartlar hakkında yeterli bilgi düzeyine sahip olunmamasıdır. Standartların bilinmemesinin bir diğer etkeni de bu konuda verilen eğitimin yetersizliğinden de kaynaklanmıştır.

Yukarıda sıraladığımız durumun etkisini Tablo:22’ de görmekteyiz. Anketteki “enflasyon düzeltmesinde IFRS 29. maddede belirtildiği gibi parasal kazanç ya da kaybın hesaplanmasına yer verilmiştir”. Önermemize yanıt veren 118 işletmeden 57 tanesi tamamen katılmadığını, 61 tanesi ise fazlaca katılmadığını belirtmiştir. Önermemizdeki katılım ortalaması 1,52 düzeyinde gerçekleşmiştir.

4.3.10.8. Taksitli Satışların Durumu

Taksitli satışlardan doğan alacakların düzeltilmesi Tablo:22’de vermiş olduğumuz diğer bir önerme olan “enflasyon düşmesiyle vade farkı alınmadan yapılan satışlardan doğan alacakların düzeltilmesi” birbirine çok yakındır. Bu durum

işletmelerin ankete verdiği yanıtların sağlamlığını test etmemize imkan tanımıştır. Görüldüğü üzere bu önermeye işletmelerin katılım ortalaması 3,31 olarak gerçekleşmiştir. Mukayese yaptığımız önermede ise 3,37' lik bir değer oluşmuştur. Bu değerler işletmelerin anketi özenli bir şekilde yanıtladıklarını göstermektedir.

Önermemize verilen yanıtla taksitli olarak yapılan satışlarda düzeltmeye ihtiyaç olduğu görülmektedir. Enflasyonun düşmesiyle satışlardaki taksit sayısı artmış olup, hatta bazı sektörlerde bir yılı aşkın taksitlendirmeler olduğu görülmektedir. Katılım dereceleri ise, işletmelerin % 33,1'i katıldığını, % 16,9'u fazlaca katıldığını, % 23,7'si ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir.

4.3.10.9. Parasal Kalemleri Parasal Olmayan Kalemlerden Fazla Olan İşletmelerin Durumu

“Faaliyetleri ve yapıları gereği parasal kalemleri, parasal olmayan kalemlerinden fazla olan işletmeler enflasyon muhasebesinden beklediklerini bulamamışlardır”. Önermesine Tablo: 22'deki sonuçlardaki katılım düzeyleri gerçekleşmiştir. Tabloda ki en yüksek katılım ortalamalarından birisi olan 3,55 seviyesi bu önermede gerçekleşmiştir. Gerçekten de dönen varlıkları duran varlıklarından fazla olan işletmelere enflasyon muhasebesinin önemli bir katkısının bulunduğunu söyleyemeyiz. Çünkü bunlar enflasyon düzeltmesinin nimetlerinden faydalanmamış aksine külfetlerine katlanmak zorunda kalmışlardır. İşletmelerin önermeye katılım dereceleri ise, işletmelerin % 36,4'ü katıldığını, % 19,5'i fazlaca katıldığını, % 28'i ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir.

4.3.10.10. Parasal Kalemlerin Nominal Değerleriyle Yer alması ve Düzeltme Kapsamı Dışında Tutulması

Parasal kalemler bilançolarda nominal değerleriyle yer alırlar ve düzeltme işlemine tabi tutulmazlar. Oysa enflasyon muhasebesinin amacı, işletmeleri enflasyonun etkilerinden arındırmaktır. Enflasyondan sadece parasal olmayan kalemler etkilenmemekte, aynı zamanda parasal kalemler de etkilenmektedir. Uluslararası düzenlemelerde parasal kazanç yada kayıplar dikkate alınırken 5024 sayılı yasa ve sonrasında çıkarılan tebliğlerde bu durum göz ardı edilmiştir.

Tablo:22' de bu durum önerme olarak sunulduğunda işletmeler 3,53' lük bir ortalamaıyla katıldıklarını belirtmişlerdir. Böylece işletmeler parasal kalemlerin nominal değerlerle yer almasını, enflasyon düzeltmesi dışında tutulmasını ve bu durumun enflasyon muhasebesinin özüne aykırı olduğunu onamışlardır.

4.3.10.11. İşletmelerin Cari Hesap Yoluyla Finanse Edilmesi Durumu

İşletmelerin bir kısmı nakit işlem pozisyonu yerine, cari hesap yöntemiyle işlemlerini yürütmektedirler. Bu durum cari hesapların düzeltme kapsamı dışında tutulması nedeniyle işletmeler açısından olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Şöyle ki nakit tahsilatların ve ödemelerin yerini cari hesaplar aldığından bunlara ait vergiler ödenecektir. Enflasyon düzeltmesinden yararlanılamayacaktır.

Böyle bir durum işletmelere sunulduğunda Tablo:22'deki veriler elde edilmiştir. Anketi yanıtlayan 118 işletmeden 6 tanesi tamamen katılmadığını, 22 tanesi fazlaca katılmadıklarını ifade etmişlerdir. Önermeye katılan işletmelerin katılım seviyesi , 23 tanesi katıldığını, 26 tanesi fazlaca katıldığını ve 41 işletmeye tamamen katıldıklarını ifade ederek gerçekleşmiştir. Katılım ortalaması ise 3,63 oranıyla Tablo:22'nin en yüksek seviyesi olarak ortaya çıkmıştır.

Tablo: 22 Enflasyona Göre Bilânço Düzeltmesinde Parasal Varlıklarda ve Kaynaklarda Ortaya Çıkan Sorunlar

Önergeler	Tamamen Katılmıyorum		Fazla Katılmıyorum		Katılıyorum		Fazlaca Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Parasal kalemlerin enflasyondan etkilenmemesi gerçeği yansıtmamaktadır.	8	6,8	13	11,0	52	44,1	26	22,0	19	16,1	3,30	1,081
Uzun dönem hareketsiz kalan parasal kalemler düzenlemede göz ardı edilmiştir.	7	5,9	15	12,7	42	35,6	36	30,5	18	15,3	3,36	1,075
Enflasyona göre düşük değerlendirilmiş bulunan parasal kalemler düzeltmeye tabi tutulmalıdır.	6	5,1	14	11,9	45	38,1	22	18,6	31	26,3	3,49	1,153
Ticari alacak ve borç kalemleri yasal çerçevede etkin bir düzeltmeye tabi tutulmalıdır.	4	3,4	16	13,6	44	37,3	23	19,5	31	26,3	3,52	1,123
Enflasyonun düşmesiyle vade farkı alınmadan yapılan satışlara ait alacaklar için düzeltme ihtiyacı bulunmaktadır.	5	4,2	24	20,3	38	32,2	24	20,3	27	22,9	3,37	1,168
Dövizin üç yıldır yatay ve düşey bir rota izlemesi dövizle ilgili parasal kalemlerde düzenlemeyi gerekli kılmaktadır.	10	8,5	21	17,8	34	28,8	29	24,6	24	20,3	3,31	1,223
IFRS 29.maddede belirtildiği gibi parasal kayıp ya da kazancın hesaplanmasına yer verilmemiştir.	57	48,3	61	51,7	—	—	—	—	—	—	1,52	0,502
Taksitli satışlardan doğan alacakların düzeltilmesi konusu yasanın eksik yönlerinden birini oluşturmaktadır.	8	6,8	23	19,5	39	33,1	20	16,9	28	23,7	3,31	1,224
Faaliyetleri ve yapısı gereği parasal kalemleri parasal olmayan kalemlerinden fazla olan işletmeler enflasyon muhasebesi yasasından beklediklerini bulamamışlardır.	5	4,2	14	11,9	43	36,4	23	19,5	33	28,0	3,55	1,144
Parasal kalemlerin nominal değerleriyle yer alması, enflasyon düzeltmesi dışında tutulması enflasyon muhasebesinin özüne aykırı bir durum oluşturmaktadır.	6	5,1	14	11,9	38	32,2	31	26,3	29	24,6	3,53	1,137
İşletmelerini cari hesap yoluyla finanse edenler, düzeltme işleminden yararlanamayacak hatta bunun vergisini ödemek zorunda kalacaklardır.	6	5,1	22	18,6	23	19,5	26	22,0	41	34,7	3,63	1,273

4.3.11. Bilanço Düzeltmesinde Parasal Olmayan Kaynakların Durumu

Parasal olmayan kaynaklarda ortaya çıkan sorunlar ankette altı önerme halinde sunulmuş ve bunlara verilen cevaplar Tablo 23'de gösterilmiştir. Önermelere katılım ortalaması 3,29 ile 3,59 seviyeleri arasında gerçekleşmiştir. Yine standart sapma seviyeleri 1,087 ile 1,326 seviyeleri arasında seyretmiştir. Özellikle katılım seviyesi yüksek olan seçeneklere baktığımızda Amortisman sisteminde yapılan değişiklik sermayelerin aşırı büyümesi ve karşılıklar konusunda olduğu görülmektedir. Bunlarla ilgili analizler ve yorumlar aşağıda sunulmuştur.

4.3.11.1.Yeniden Değerleme Yapılmaması Bazı Durumlarda İşletmelerin Aleyhine Sonuçlar Çıkarması

Enflasyonun etkilerinden korunmak için uygulanan yeniden değerlendirme sistemi enflasyon düzeltmesiyle birlikte ortadan kalkmıştır. Özellikle yeniden değerlendirme oranının enflasyon oranının üzerinde bulunduğu durumlarda işletme lehine sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Bu sistemin kalkmasıyla işletmeler bu tür avantajlardan yararlanma imkanını yitirmişlerdir.

Tablo:23'te görüldüğü üzere durumun işletme aleyhine sonuçlandığı önermesine ankete katılan işletmelerin % 38,1'i katıldığını, % 25,4'ü fazlaca katıldığını, % 15,3'ü ise tamamen katıldığını belirtmişlerdir. Ortalama katılım düzeyi de 3,29 seviyesinde gerçekleşmiştir.

4.3.11.2. Amortisman Sistemindeki Değişimlere İşletmelerin Adaptasyon Durumu

Enflasyon düzeltmesiyle amortisman sisteminde meydana gelen değişimlere işletmelerin uyumu zor olmuştur. Bu dönem içerisinde yıllardır, enflasyonun etkilerinin koruyucu yöntemlerinden biri olan, azalan bakiyeler sistemiyle amortisman ayrılmasına son verilmesi, bunun yanı sıra eskiden varolan ama işletmelerin pek uygulamadığı kıst amortisman sisteminin etkin bir şekilde uygulanması, işletmeler açısından bazı güçlüklerin doğmasına neden olmuştur.

Tablo:23'te bununla ilgili olarak sunulan önermeye işletmelerin katılım ortalaması 3,49 dolayında gerçekleşmiştir. Yıllardan beri işletmeler tarafından uygulanan sistemin herhangi bir geçiş dönemi olmadan birden rafa kaldırılması sonucunda uyum sorunlarının ortaya çıkacağı görülen bir gerçektir. Anket sonuçlarından da bunu görmekteyiz.

4.3.11.3. Sermaye Düzeltmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar

Enflasyon düzeltmesinde sermaye unsurlarının düzeltme katsayıları uygulanarak güncel değerlere ulaştırılması sonucunda işletmelerin sermaye yapılarında büyümeler meydana gelmiştir. Bu büyümeler sonucunda düzeltmenin yapıldığı yılları izleyen dönemlerde özellikle kar payı dağıtımları işletmenin hisse yapısındaki değişimler ve vergisel alanda sorunlar doğurmasına neden olacaktır. İşletmelerin sermayelerinin aşırı büyümesi önermesine işletmelerin katılım düzeyi ortalaması Tablo: 23'te görüldüğü üzere 3,55 seviyesinde gerçekleşmiştir.

4.3.11.4. İlk Düzeltme İle Ortaya Çıkan Kar/Zararın Geçmiş Yıllar Karı Yada Zararı Olarak Değerlendirilmesi

Enflasyon düzeltmesinde işletme çevrelerinin beklentisini oluşturan en önemli etken, çıkacak zararların vergi matrahından mahsup edilmesi olmaktadır. Oysa yasal düzenlemeyle düzeltme sonucunda ortaya çıkan kar ya da zararın geçmiş yıllara ait olarak kabul edilmesi ve vergilendirme dışında tutulması işletmelerin beklentilerinin boşa çıkmasına neden olmuştur. Bu nedenden dolayı enflasyon düzeltmesinin mantığı ve neden yapıldığı konusunda sorunlar ortaya çıkmış olup yasanın gerçekten işletmelerin mali tablolarının enflasyondan arındırılması yerine, maliye mantığıyla hazırlandığı konusunu gündeme getirmiştir. Bununla ilgili ankette yapmış olduğumuz önermede Tablo:23'te ki sonuçlar çıkmıştır. Bu sonuçlara göre işletmelerin % 25,4'ü önermeye katıldığını, % 14,4'ü fazlaca katıldığını, % 30,5' i ise tamamen katıldığını belirtmiş olup, ortalama katılım seviyesi ise 3,38 olarak gerçekleşmiştir.

4.3.11.5. Sermaye Dışındaki Öz Kaynak Kalemlerinin Durumu

Sermaye dışındaki öz kaynak kalemleri parasal olmayan kalem olarak kabul edilmekle beraber ilk dönemde gerçekleştirilen düzeltme işlemleri öz sermaye kaleminden farklı olarak gerçekleşmiştir. Bu farklılık kalemler arasında eşitliğin ve bütünlüğün bozulmasına neden olmuştur. Bu fark, uygulamaya katılan işletmelere önerme olarak sunulduğunda işletmelerin % 30,5'i katıldığını, % 26,3'ü fazlaca katıldığını, % 20,3'ü ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Yine bu önermemize katılım ortalaması 3,39 dolayında gerçekleşmiştir.

4.3.11.6. Karşılıklar Konusundaki Farklı Uygulamalar

Bir kısım karşılıklar parasal olmayan kalemler olarak kabul edilip düzeltmeye tabi tutulmuş, bunun yanı sıra bir kısım karşılıklar ise parasal kabul edilip düzeltmeye tabi tutulmamıştır. Yapısı ve niteliği itibariyle karşılıklar muhasebede aynı türden işlemler sınıfına girmektedir. Oysa enflasyon düzeltmesi yasasıyla bunlar arasında bir ayırım yapılmıştır. Örneğin stok değer düşüş karşılığının düzeltmeye tabi tutulması bunun yanı sıra şüpheli ticari alacak karşılıklarının düzeltmeye tabi tutulmaması bir ikilem oluşturmaktadır.

Tablo.23'te ayrıntılı bir şekilde bu ikilem işletmelere önerme olarak sunulduğunda, işletmelerin %33,1'i buna katıldıklarını, % 23,7'si fazlaca katıldıklarını, % 27,1'i ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. önermemizin ortalama katılım düzeyi ise 3,59 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo:23 Enflasyona Göre Bilanço Düzeltmesinde Parasal Olmayan Kaynaklarda Ortaya Çıkan Sorunlar

Önergeler	Tamamen Katılmıyorum		Fazla Katılmıyorum		Katılıyorum		Fazlaca Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Enflasyon muhasebesi yasası gereğince yeniden değerlemenin yapılmaması bazı durumlarda işletmenin lehinden çok aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.	7	5,9	18	15,3	45	38,1	30	25,4	18	15,3	3,29	1,087
Amortisman sistemi üzerinde yapılan değişimlere işletmeler kolayca adapte olmamaktadır.	7	5,9	17	14,4	31	26,3	37	31,4	26	22,0	3,49	1,160
Sermaye unsurlarının katsayı uygulanarak düzeltilmesi işletmelerin sermayelerinin aşırı büyümesine yol açmıştır.	5	4,2	12	10,2	45	38,1	24	20,3	31	26,3	3,55	1,118
İlk düzeltmeyle ortaya çıkan karın / zararın geçmiş yıl zararı- karı olarak kabullenip vergilendirme dışı tutulması yasanın işletmeleri gerçekten enflasyondan arındırması konusunda soru işaretleri doğurmaktadır	9	7,6	26	22,0	30	25,4	17	14,4	36	30,5	3,38	1,326
Sermaye dışındaki özkaynak kalemleri parasal olmayan kalem olarak kabul edilmiş olup ilk dönem düzeltme işlemleri özsermaye kaleminden farklı gerçekleşmiştir.	7	5,9	19	16,1	36	30,5	31	26,3	24	20,3	3,39	1,159
Bir kısım karşılıkların parasal olmayan kabul edilip düzeltmeye tabi tutulması bir kısmının parasal kabul edilip düzeltmeye tabi tutulmaması yasadaki temel eksik yönlerden biridir.	3	2,5	16	13,6	39	33,1	28	23,7	32	27,1	3,59	1,104

4.3.12. Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltmesiyle İlgili Olarak Ortaya Çıkan Sorunlar

Parasal olmayan varlıkların düzeltilmesiyle ilgili olarak işletmelerin ankette sunulan beş adet önermeye verilen yanıtlar Tablo: 24’de sunulmuştur. Bu yanıtların ortalaması 3,06 ile 3,71 seviyeleri arasında gerçekleşmiştir. En düşük katılım ortalaması olan “ stokların değerlendirilmesinde LİFO’ nun kaldırılması olumsuz bir yaklaşımdır ” önermesinde gerçekleşmiştir. İşletmeler sanıldığı gibi bu kavramı çok fazla önemli görmemişlerdir. Bunu yanı sıra binaların enflasyon düzeltilmesi sonucu değer artışı ve sonucunda oluşacak vergi işletmeler açısından önemli olduğundan bir sorun olarak algılanmıştır. Katılım seviyesi bu önermeye 3,71 olarak gerçekleşmiştir. Standart sapmalar açısından durum ise 0,912 ile 1,178 seviyeleri arasında gerçekleşmiştir. Önermelerin ayrıntılı analizi aşağıda yapılmıştır.

4.3.12.1. Menkul Kıymetlerin Değerlendirilmesi Bakımından Durum Tespiti

Borsa rayicine göre menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ile borsaya kota edilmemiş menkul kıymetlerin enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması değerlendirme açısından sorunlar ortaya çıkarmıştır. Özellikle hisse senetlerinin değerlendirilmesi aşamasında durumun farklılığı daha da göze batmaktadır. İşletmelerin bedelsiz hisse dağıtımı ve bununla ilgili olarak yaşanan problemler, yasanın uygulanmasının üzerinden zaman geçmiş olmasına rağmen halen üzerinde tartışmalar yapılmaktadır.

Ankete katılan işletmeler Tablo:24’de “menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde borsa rayici veya düzeltme katsayıları ile yapılan düzeltmeler arasında farklılıklar bulunmaktadır”. Önermesine 3,27 seviyesinde bir katılım gerçekleşmiştir.

4.3.12.2. Stokların Değerlendirilmesinde LİFO Yönteminin Uygulamadan Kaldırılması

Enflasyonist süreç içerisinde, LİFO yönteminin uygulanması, işletmelerin enflasyonun olumsuz etkilerinden kurtulması için önemli düzenlemeler arasında yer almıştır. Enflasyon düzeltilmesi yasasıyla LİFO’nun uygulanmasına son verilmiştir.

Yıllardan beri uygulanan bu yöntemin kaldırılmasına bazı muhasebe ve iş dünyası çevrelerinden yoğun eleştiriler gelmiştir. Bu durum anket sonuçlarıyla çelişmektedir.

Tablo: 24’de “LİFO’nun kaldırılması olumsuz bir yaklaşımdır” önermesine işletmelerin katılım ortalaması tablodaki diğer önermeler içerisinde en düşük katılım ortalaması olan 3,06 seviyesinde gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere LİFO’nun kaldırılmasını işletmeler çok fazla önemsememişlerdir. Bunun nedenleri arasında özellikle enflasyonun düşüş trendi içerisinde olmasının büyük etkisinin olduğunu söyleyebiliriz.

4.3.12.3. Reel Olmayan Finansal Maliyetlerin Durumu

Enflasyon düzeltmesinde önemli sorunlardan biri de reel olmayan finansal maliyetlerdir. Reel olmayan finansal maliyetlerin hesaplanması konusunda sorunlar ortaya çıkmaktadır. Hesaplamalarda varlığın bir parçası haline gelen finansal maliyetlerin ayrı düşünülmesi ve hesaplama tekniği bazı zorlukları da beraberinde getirmiştir.

Tablo:24’de “reel olmayan finansal maliyetlerin hesaplanması sağlıklı sonuçlar ortaya koymamıştır” önermesine işletmelerin 45 tanesi katıldığını, 27 işletme fazlaca katıldığını, 27 işletme ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir, ortalama ise 3,50 seviyesinde gerçekleşmiştir.

4.3.12.4. Toplulaştırma Yöntemi Ve Enflasyon Muhasebesinin Mantığı

Parasal olmayan kalemlerde uygulanan toplulaştırma yöntemlerinde basit ortalama yöntemi ne kadar kolay görünüyorsa, hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi de aynı ölçüde zor bir uygulama olarak algılanmaktadır. Basit ortalama yönteminin sağlıklı uygulanması için alışların ve fiyat artışlarının aylar itibariyle büyük değişiklikler göstermemesi gerekmektedir. Görüldüğü üzere yasal düzenlemeyle getirilen tebliğlerle ayrıntıları açıklanan bu yöntem genel olarak enflasyon muhasebesi mantığına uymamaktadır. Ankette işletmeler, toplulaştırma yönteminin enflasyon muhasebe mantığı ile geliştiğini belirten önermemize Tablo: 24’de de görüldüğü üzere 3,41 düzeyinde bir ortalama ile katıldıklarını belirtmişlerdir.

4.3.12.5. Enflasyon Düzeltmesi İle Binaların Durumu

Binalarda enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla ortaya çıkan değer artışları gerçek değerlerinin çok üzerinde çıkmaktadır. Bu durumda işletmeler açısından vergisel problemlerin doğmasına neden olacaktır. Şöyle ki, işletmeler değer artışından kaynaklanan bu farkın vergisini ödemek zorunda kalacaklardır. Bu problem etkilerini daha sonrada göstermeye devam edecektir. Yukarıdaki durumla ilgili önermemize işletmelerin katılım düzeyi % 31,4' ü katıldıklarını, % 29,7' si fazlaca katıldıklarını, ve % 28' i tamamen katıldıklarını Tablo: 24'de göstermişlerdir. Ortalama ise 3,71 gibi yüksek bir değerle gerçekleşmiştir.

Tablo:24 Enflasyona Göre Bilânço Düzeltmesinde Parasal Olmayan Varlıklarda Ortaya Çıkan Sorunlar

Önergeler	Tamamen Katılmıyorum		Fazla Katılmıyorum		Katılıyorum		Fazlaca Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde borsa rayici veya düzeltme katsayıları ile yapılan düzeltmeler arasında farklılıklar bulunmaktadır.	3	2,5	14	11,9	63	53,4	24	20,3	14	11,9	3,27	0,912
Stokların değerlendirilmesinde LIFO'nun kaldırılması olumsuz bir yaklaşımdır.	6	5,1	32	27,1	40	33,9	29	24,6	11	9,3	3,06	1,048
Reel olmayan finansal maliyetlerin hesaplanması sağlıklı sonuçlar ortaya koymamaktadır.	3	2,5	16	13,6	45	38,1	27	22,9	27	22,9	3,50	1,068
Parasal olmayan kalemlerde uygulanan toplulaştırma yöntemi enflasyon muhasebesinin mantığına uygun görülmemektedir.	8	6,8	16	13,6	41	34,7	26	22,0	27	22,9	3,41	1,178
Binalarda enflasyon muhasebesiyle yapılan değer artışı gerçeğin çok üzerinde çıkmaktadır. Bu da işletmelerin olmayan bir değer artışının vergisini ödemek zorunda kalmalarına neden olabilmektedir.	4	3,4	9	7,6	37	31,4	35	29,7	33	28,0	3,71	1,063

4.3.13. Gelir Tablosu Kalemlerinde Ortaya Çıkan Sorunlar

Gelir tablosu kalemlerinde ortaya çıkan sorunlar başlığı altında dört önerme işletmelere sunulmuş olup bunlarla ilgili yanıtlar Tablo: 25’de sunulmuştur. Genel olarak Gelir ve Giderlerin enflasyon düzeltilmesi kapsamının dışında tutulmuş olması zaten başlı başına önemli bir sorunun kaynağını teşkil etmektedir. Dolayısıyla bu kapsam haricinde belirlemiş olduğumuz önermelere verilen yanıtların ortalaması 3,47 ile 3,68 seviyeleri arasında gerçekleşmiştir. Standart sapmalar incelendiğinde göze çarpan önemli bir durum vardır ki bu da “Gelir ve Giderlerin tahakkuk ve tahsil süresi arasındaki farklılıklar göz ardı edilmiştir” önermesinde görülmektedir. Standart sapma 4,860 gibi bir seviyede gerçekleşmiştir. Bu da işletmelerin verdiği yanıtlar arasında tutarsızlıklar bulunduğunu göstermektedir. Gelir tablosu kalemleriyle ilgili analizler aşağıda sunulmuştur.

4.3.13.1. Gelir ve Giderlerin Tahakkuk ve Tahsil Süresi Arasındaki Farklılıklar

Gelirler ve giderlerin tahakkuku ile tahsil süreleri arasında farklılıklar bulunmakta olup bu farklılıklar bazen 6 ay hatta 1 yıla yakın süre de olabilmektedir. Oysa yasal düzenlemede bu farklılıklar göz ardı edilmiştir. Tahakkuku yapılmış gider ve gelir için uygulanan düzeltme işletmelerinde tahsilatın yapıldığı tarih göz ardı edilmiştir.

Ankete katılan işletmelerin “gelir ve gider tahakkukları ile tahsil süresi arasındaki farklılıklar göz ardı edilmiştir” önermesine katılım düzeyleri Tablo: 25’te sunulmuştur. İşletmelerin % 53,4’ ü katıldıklarını, % 17,8’ i fazlaca katıldıklarını ve 12,7’ si ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Ortalama ise 3,68 olmuştur.

4.3.13.2 Gelir Tablosunun Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulmaması

5024 Sayılı Kanunun en çok tartışılan ve üzerinde spekülasyonlar yapılan konularının başında hiç şüphesiz finansal tablolar arasında ayırım yapılmasıdır. Bu ayırım sonucu gelir tablosu hesapları düzeltme kapsamı dışında tutulmuştur. Bu durum enflasyon muhasebesinin yapısına, özüne aykırı bir durumdur.

İşletmelere bu durum önerme olarak sorulduğunda Tablo: 25'teki değerler elde edilmiştir. İşletmelerin % 1,7'si tamamen katılmadığını, % 9,3'ü fazlaca katılmadığını, % 27,1'i katıldığını, % 28,8'i fazlaca katıldığını ve % 33,1'i ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir.

Tablo değerlerindeki katılımdan görüldüğü üzere işletmelerin bu duruma tepkisi sert gerçekleşmiştir. Önermeye katılım ortalaması ise % 3,82 seviyesinde gerçekleşmiştir.

4.3.13.3. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Durumu

Gider hesaplarının içerisinde bulunan kanunen kabul edilmeyen giderler konusunda karışıklıklar yaşanmaktadır. 5024 sayılı kanuna göre 01 01 2004 tarihinden itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin olarak bilanço üzerinde herhangi bir düzeltme yapılmayacak olup, söz konusu giderler beyannamede enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır. Düzeltmenin hesap ve mali tablo bazında değil sadece beyannamede gerçekleştirilecek olması karşılıkları da beraberinde getirmiştir.

Tablo:25'te anketimize kanunen kabul edilmeyen giderlere ait tespit ettiğimiz önermeye katılım ortalaması 3,42 olarak gerçekleşmiştir.

4.3.13.4. Gelir Tablosu Hesaplarının Düzeltmesi İşlemlerindeki Farklılık

Gelir tablosu kalemlerine uygulanacak yöntem ve tarihler konusunda farklılıklar bulunmaktadır. Her ne kadar bu farklılıklar çok önemli boyutta ve kapsamda olmasalar da dönem kar / zararın bulunmasını sağlayan gelir tablosu hesaplarındaki düzeltme mantığının uluslararası standart doğrultusunda yapılması gerekmektedir.

Bununla ilgili önermemize işletmelerimizin katılım ortalaması Tablo:25'te belirtildiği gibi 3,45 seviyesinde olmuştur.

Tablo: 25 Gelir Tablosu Kalemlerine Yönelik Sorunlar

Önergeler	Tamamen Katılmıyorum		Fazla Katılmıyorum		Katılıyorum		Fazlaca Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Gelir ve giderlerin tahakkuk ve tahsil süresi arasındaki farklılıklar düzenlemede göz ardı edilmiştir.	5	4,2	13	11,0	63	53,4	21	17,8	15	12,7	3,68	1,860
Gelir tabloları da bilançolar gibi enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmalıdır.	2	1,7	11	9,3	32	27,1	34	28,8	39	33,1	3,82	1,051
Gider hesaplarına intikal ettirilen kanunen kabul edilmeyen giderler konusunda karışıklıklar bulunmaktadır.	7	5,9	15	12,7	45	38,1	23	19,5	28	23,7	3,42	1,158
Gelir tablosu hesapları parasal olmayan kalemler olduğu için hepsinin düzeltme işlemlerinin aynı kapsamda olması gerekir.	8	6,8	17	14,4	37	31,4	26	22,0	30	25,4	3,45	1,210

4.3.14.Yasanın Uygulanmasında Eğitim ve Tanıtımından

Kaynaklanan Sorunlar

Yasanın tanıtımında uygulanmasında eğitim ve tanıtımından kaynaklanan sorunlar,ankette sekiz önerme halinde sunulmuştur. Bu önermelere verilen yanıtları incelediğimizde katılım ortalamalarının oldukça yüksek seviyelerde seyrettiği görülmektedir.(3,50 ile 3,98) Buradan da şunu görmekteyiz ki yasanın uygulanmasında en temel eksiklikler tanıtımdan ve eğitimden kaynaklanmış olup buda çeşitli sorunların doğmasına neden olmuştur.

Yasanın uygulaması açısından meslek mensuplarına yasanın iyi bir şekilde tanıtımı yapılmamış ve bu konuda gerek meslek örgütleri gerekse de Maliye Bakanlığı tarafından yeterli eğitim verilmemiştir. Enflasyon düzeltmesi yasasında bunun etkilerini çıkışı ve uygulanışı aşamalarında görmekteyiz. Standart sapmalar açısından değerlendirdiğimizde önermelere verilen yanıtlar arasında tutarsızlık görülmemektedir. Değerleri 1,085-1,225 arasında yer almaktadır

Bununla ilgili önermelerimiz Tablo: 26'da işletmelere sunulmuş olup bununla ilgili sonuçlar aşağıda sıralanan başlıklar halinde incelenmiştir.

4.3.14.1. Yasanın Algılanmasında Ortaya Çıkan Sorunlar

Enflasyon düzeltmesinde iki yasadan ve birçok tebliğden oluşan bir yapı içerisinde ele alınmıştır. Yasalarla genel çerçeveler çizilmiş, uygulamalar daha çok tebliğlere bırakılmıştır. Bu nedenden dolayı meslek mensupları yasadan ziyade özeklikle 328 nolu tebliğlerde yasanın özüne inmeye çalışmışlardır. Bir çok aşamadan oluşan bu süreçte bir tebliğle gelen uygulama diğer tebliğlerle değişime uğramıştır. Yasanın felsefesi ve uygulanma aşamaları uluslararası standartlardan farklılıklar gösterdiğinden dolayı yasayı literatürlerle anlamakta zor olmuştur.

Ankete katılan işletmelerimiz “yasanın ifade ettiği unsurları ve maddelerin algılanmasında güçlük çekilmiştir” önermesine Tablo: 26'da verdiği yanıtlarla, % 37,3' ü katıldıklarını, % 17,8' i fazlaca katıldıklarını, % 28' i ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Ortalama katılım değeri ise 3,50 dolayında gerçekleşmiştir.

4.3.14.2. Yasanın Tanıtım ve Anlatımına Önem Verilmemesi

Yasanın yürürlüğe girmesi ve uygulanma aşamasına kadar olan sürede bu sefer uygulanacak mı? Yoksa yine ertelenecek mi? Düşüncesi işletmelerin konuya kayıtsız kalmasına neden olmuştur. Bu düşünce aynı zamanda yasayı tanıtacak Maliye Bakanlığı ve muhasebe meslek örgütlerine de hakim olmuştur. Millet olarak hemen her işi son safhasında yapmayı sevdiğimizden dolayı yasayı anlamayı da, öğrenmeyi de son ana bırakmış olmamızda bununda payının olduğunu söyleyebiliriz.

Bu konuda ki önermemize Tablo: 26'da görüldüğü gibi 3,72 ortalama düzeyinde bir katılım gerçekleşmiştir. Bu değer, ankete cevap verenlerin önermeye fazlaca katıldıklarını da ifade etmektedir.

4.3.14.3. Bilgisayar Programlarının Uygulamaya Etkisi

Uygulama bilgisayar programları olmasaydı çok zor olurdu “önermemize katılım düzeyi Tablo: 26'da görüldüğü gibi işletmelerin % 5,9'u fazlaca katılmadıklarını, % 5,1'i ise tamamen katılmadıklarını belirtmişlerdir. Ankete katılan 118 işletme ise bilgisayar programlarının öneminin farkında olup önermemize katılım düzeyi ortalama 3,98' lik bir değerle anketteki önermeler içerisinde en yüksek katılım seviyesini sağlamıştır.

Bilgisayar programlarıyla ilgili olarak programlar ne kadar önemli bir yere sahiplerse de programdaki eksik ve yanlışlıklar program yamalarıyla giderilmeye çalışılmıştır. Buradaki hata program yazımından ziyade değişen mevzuattan kaynaklanmıştır. Yine de bazı programların uygulanmasında sorunlar ortaya çıkmıştır.

İşletmelere bu konuda sunulan önermeye katılım derecesinde oldukça yüksek değerlerde gerçekleşmiştir. Cevap veren işletmelerin % 17,8' i katıldıklarını, % 28' i fazlaca katıldıklarını, % 40,7' si tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Yine bu önermemizdeki katılım ortalaması da oldukça yüksek bir değer olan 3,90 seviyesinde gerçekleşmiştir.

4.3.14.4. Yasanın Uygulayıcıları ve Deneticilerinin İş Yüklerinin

Tanımaya Olan Etkisi

Yasayı uygulayan muhasebe meslek elemanları iş yüklerinin aşırı olmasından dolayı yasayı tanımaya zaman ayıramadıklarını belirtmişlerdir. Yasanın diğer bir tarafı olan Maliye Bakanlığı elemanları da yine iş yüklerinin fazlalığından yakınlıkla yasanın tanınmasına gerekli zamanı ayıramadıklarını ifade etmektedirler. Muhasebe meslek mensuplarının iş yükünün fazlalığına enflasyon düzeltmelerinin etkileri olmuştur. Bilindiği üzere düzeltme işlemi geçici vergi dönemlerinde yapıldığından bu dönemler işletmelerin işlem trafiğinin yoğunluğu bilinen bir gerçektir. Düzeltme işleminin geçici vergi dönemleri dışında yapılması işlem trafiğine olumlu etkileri olacaktır.

Anketimizi yanıtlayan işletmeler iş yükünün fazlalığının yasanın yeterli tanınmasına engel olduğu önermesine 3,89' luk bir ortalama katılım ifade etmişlerdir.

4.3.14.5. Yasanın Bir Kez Uygulanacak Olması Düşüncesinin Eğitim ve Öğrenmeye olan Etkisi

Yasa uygulayıcılarının yasanın yeterli derecede öğrenilmesine engel olarak gördükleri en temel unsur, uygulamanın devamlılık arz etmeyeceği ve uygulandıktan sonra kaldırılacağı düşüncesidir diyebiliriz. Bir taraftan sürekli uygulamanın başlangıcının ertelenmesi diğer taraftan uygulamanın devamlılık göstermemesi yasayı diğer vergi yasalarından ayırmaktadır. Ülkemizde enflasyon oranlarının düşüş trendinde olması bazı dönemlerde enflasyonun tek rakamlarla ifade edilir hale gelmesi, uygulama için öngörülen oranların bu dönemler itibarıyla gerçekleşmesini zora sokmuştur. Bu düşüncenin sonucu olarak enflasyon muhasebesine, uygulandı ve bitti gözüyle bakılmaktadır.

İşletmelerin, “yasanın bir kez uygulanacağı düşüncesi yasanın eğitimine ve öğrenilmesi konusuna yeterli önem verilmemesine neden olmuştur” önermesine % 28' i katıldığını, % 26,3' ü fazlaca katıldığını, %36,4' ü ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Ortalama katılım seviyesinde yine bir yüksek değer olan 3,86 olarak gerçekleşmiştir.

4.3.14.6. Maliye ve Muhasebe Meslek Örgütlerinin, Yasanın Tanıtım ve Eğitiminde Yetersizliği

İşletmelerde muhasebeyi tutanlar için eğitimden kaynaklanan sorunları direkt olarak başkalarına yansıtma felsefesini burada görmekteyiz. Daha önceki başlıklarda belirtildiği gibi iş trafiği tanıtım ve eğitim çalışmalarını olumsuz etkilemiştir. Bununla beraber meslek örgütlerinin konuya çok fazla önem vermedikleri şikayetler arasında yer almıştır. Seminer, konferans gibi faaliyetlerin büyük merkezlerde toplandığı diğer bölgelere aynı düzeyde önem verilmediği meslek mensupları tarafından dile getirilmiştir.

Meslek örgütlerinden yeterli destek alınmadığını kabul etmekle beraber özellikle internetle bilginin ayağımıza geldiği bir çağda yaşıyoruz dolayısıyla muhasebecilerin önce kendilerini eleştirmelerini ve sonrasında diğer çevrelere bu eleştirel bakış açısını yönlendirmeleri gerekmektedir. Sadece meslek örgütlerine yüklenmekle sorunu çözemeyiz. Maliye Bakanlığı'nın da yurt dışında yeterli eğitim çalışmaları verdiğini söyleyemeyiz.

Bu önermemize işletmeler Tablo: 26'da görüldüğü üzere 3,85 gibi oldukça yüksek bir düzeyiyle katılımlarını ifade etmişlerdir.

4.3.14.7.Yasanın Erteleneceği Beklentisinin Eğitim Çalışmalarına Olan Olumsuz Etkisi

Enflasyon düzeltilmesi yasanın yürürlüğe girmesi ile uygulanmasına kadar geçen süreç içerisinde ertelenmesi, uygulamalarda nasıl olsa yine ertelenir, beklentisinin doğmasına sebep olmuştur. Hatta bazı kesimler daha da farklı bir düşünceyle yasayı uygulanmayacak bir yasa olarak görmüşlerdir. Gerek erteleme beklentisi gerekse de uygulanmayacak düşüncesi yasanın eğitim ve öğretiminin üzerinde bir gölge oluşturmuştur. Bu nedenle işletmeler meslek örgütleri ve hatta Maliye Bakanlığı da eğitim çalışmalarına gerekli önemi ve hassasiyeti göstermemişlerdir. Anketimize katılan işletmelerin bu önermeye katılım seviyeleri şöyledir. % 4,2' si tamamen katılmadıklarını, % 15,3'ü fazlaca katılmadıklarını, % 17,8' i katıldıklarını, % 24,6' sı fazlaca katıldıklarını, % 38,1 i ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir Tablo: 26'da görülen bu sonuçların ortalama katılım düzeyi 3,77 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo:26 Yasanın Uygulanmasında Eğitim ve Tanıtımından Kaynaklanan Sorunlar

Önermeler	Tamamen Katılmıyorum		Fazla Katılmıyorum		Katılıyorum		Fazlaca Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Yasanın ifade ettiği unsurların ve maddelerin algılanmasında güçlük çekilmiştir.	8	6,8	12	10,2	44	37,3	21	17,8	33	28,0	3,50	1,197
Yasanın tanıtımı ve anlatımı yeterince yapılamamıştır.	5	4,2	10	8,5	37	31,4	27	22,9	39	33,1	3,72	1,139
Bilgisayar programları olmasaydı yasaı uygulamak çok zor olurdu.	6	5,1	7	5,9	25	21,2	25	21,2	55	46,6	3,98	1,177
Bilgisayar programlarına rağmen oldukça fazla yanlış ve eksikliklerle karşılaşmıştır.	7	5,9	9	7,6	21	17,8	33	28,0	48	40,7	3,90	1,194
Yasa, hem uygulayıcıları hem de deneticileri tarafından yeterli düzeyde tanınmamıştır.	4	3,4	6	5,1	33	28,0	31	26,3	44	37,3	3,89	1,076
Yasa uygulamada bir sefer uygulanacak, sonra rafa kaldırılacak mantığıyla algılandığından eğitimi ve öğrenilmesi konusuna yeterli önem verilmemiştir.	4	3,4	7	5,9	33	28,0	31	26,3	43	36,4	3,86	1,085
Maliye ve muhasebe meslek örgütleri yasanın tanıtımı ve eğitimine gerekli önemi göstermemişlerdir.	3	2,5	15	12,7	25	21,2	29	24,6	46	39,0	3,85	1,152
Yasanın erteleneceği beklendiğinden eğitim çalışmalarına fazla önem verilmemiştir.	5	4,2	18	15,3	21	17,8	29	24,6	45	38,1	3,77	1,229

4.3.15. Uygulamadan Kaynaklanan Sorunlar

Uygulamadan kaynaklanan sorunlar sekiz önerme halinde ankette sunulmuş olup 1,55-3,82 katılım ortalaması olan sonuçlar ortaya çıkmıştır.1,55 katılım seviyesi “IFRS 29. maddede belirtilen kayda esas tarih” konusunda ortaya çıkmıştır. İşletmelerimizin konu hakkında yeterli bilgi sahibi olmamaları bu önermeye kayıtsız kalmalarına yada yanıt vermemelerine neden olmuştur. Bunun dışındaki diğer önermeler de böyle bir sorun görünmemektedir. Standart sapmalar açısından önermelere verilen yanıtlar incelendiğinde 0,5-1,24 gibi değerlerin olduğu görülmektedir. Bu da istatistiksel olarak anlam çelişkisi bulunmadığını göstermektedir.

Yasanın uygulanmasında ve mantığında ortaya çıkan sorunlar Tablo: 27’de sunulan değerlerle ve aşağıda sıralayacağımız alt başlıklarla incelenmeye çalışılmıştır.

4.3.15.1. Düzeltme İşlemlerindeki Tarihin IFRS 29. Maddeye

Uygunluğu

Uluslararası boyutta enflasyon muhasebesinde yapılacak düzeltmelerde düzeltmenin esasını “kayda esas vesikaların tarihi” oluşturmaktadır. Bizdeki durum enflasyon muhasebesi düzeltme yasının tarihi konusundaki hükmü uluslararası uygulamalarla gelişmektedir. Konuya ilişkin önermeye işletmelerin % 44,9’ u katılmadığını, % 55,1’ i de fazla katılmadığını belirtmişlerdir. Burada ilginç olan bir durum bunun dışındaki seçeneklerin işaretlenmemiş olmasıdır. Bunun nedeni ise, anket yapılırken işletmelerin anketörlerimize konuyla ilgili bilgilerinin olmadığından dolayı katılmama hanesini işaretlediklerini bildirmişlerdir. Ortalama da çok düşük bir seviye olan 1,55 katılım düzeyiyle gerçekleşmiştir.

4.3.15.2. İşletme Hesabına Göre Defter Tutanların Yasal Çerçeve

Dışında Kalmaları

Enflasyon düzeltme yasının bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için zorunlu olması, işletme hesabına göre defter tutanların istedikleri taktirde sadece amortismanlarla ilgili konularda kısıtlı olarak yasanın getirdiği hükümlerden yararlanma hakları bulunmaktadır. Bu da yasanın vergi mükellefleri arasında ayırım

yaptığını göstermektedir. Yasa, hukuk yasalarının ve vergi yasalarının özünde bulunan eşitlik prensibine de aykırı hükümler içermektedir.

Bununla ilgili olarak ankette yasanın “eşitlik ilkesine uygun olmadığı” önermesine işletmelerden % 9,3’ ü tamamen katılmadığını, % 14,4’ ü fazla katılmadığını, % 30,5’ i katıldığını, % 22,9’ u fazlaca katıldığını, % 22,9’ u ise tamamen katıldığını belirtmiş olup önermemizdeki katılım ortalamasının derecesi 3,36 seviyesinde gerçekleşmiştir.

4.3.15.3. Yasanın Uygulama Alanı Bakımından İş Kolları Arasında Ayrım Yapması

Yasa bazı iş kollarında (işlenmiş altın, gümüş alım satımı ve imalatıyla ilgili) enflasyon düzeltmesi için gerekli koşulların oluşması bakımından 2006-2007 yıllarında da enflasyon düzeltmesi yapılmasına olanak sunmaktadır. Bunun dışındaki sektörler ise, ancak şartlar oluştuğu takdirde yasayı uygulamak durumundadırlar. Bu da sektörler arasında dengesizliğin oluşmasına neden olacaktır.

Ankete katılan işletmelere “bazı iş kollarının (işlenmiş altın, gümüş alım satımı ve imali yapan iş kollarının) enflasyon muhasebesinin şartlarının oluşmasına bakılmaksızın yasayı sürekli uygulamaları iş kolları arasında yeni bir dengesizlik yaratacaktır” önermesine katılım düzeyleri % 6,8’i tamamen katılmıyorum, % 14,4’ ü fazla katılmıyorum, % 28,8’ i katılıyorum, % 25,4’ ü fazlaca katılıyorum, % 24,6’ sı ise tamamen katılıyorum şeklindedir. Ortalama ise 3,47 düzeyinde gerçekleşmiştir.

4.3.15.4. Enflasyon Düzeltmesi Yasasıyla Uluslar Arası Muhasebe Standardı Arasındaki Farklılıklar

Enflasyon düzeltmesi yasayı bir vergi yasası olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysaki uluslararası standartlara uygun enflasyon muhasebesi vergi zihniyetinden ayrı olarak işletmelerin enflasyonist etkilerden kurtarılması amacıyla oluşturulmuştur. Bu yönüyle değerlendirdiğimiz zaman görülüyor ki yasada mantıksal farklılıklar bulunmaktadır.

Tablo: 27’de görüldüğü üzere “enflasyon düzeltmesi yasal mevzuatı ile uluslararası muhasebe standardı arasındaki farklılıklar vardır” önermesine

işletmelerin % 5,1' i tamamen katılmadığını, % 10,2' si fazla katılmadıklarını, 39'u katıldıklarını belirtmişlerdir. Ortalama katılım düzeyi 3,43 olarak gerçekleşmiştir.

Uluslararası muhasebe standartları konusunda anketimizdeki diğer maddelere işletmelerin ilgisinin olmadığı ya da önermelere fazlaca katılım gerçekleşmediği halde bu önermeye katılmalarının sebebi uluslararası muhasebe standartlarının önemli işletme lehindeki hükümleri hakkında anketörler tarafından bilgi verilmesi sayesinde oluşmuştur.

4.3.15.5. 5024 Sayılı Enflasyon Düzeltmesi Yasası İle BDDK ve SPK' nın Çıkardığı Düzenlemeler Arasındaki Farklılık

5024 sayılı enflasyon düzeltmesi yarasası ve bununla ilgili tebliğlerin enflasyon muhasebesine bakış tarzı vergisel boyutlarda olmuştur. Oysaki BDDK'nın ve SPK mevzuatına uygun düzenlemeler daha gerçekçi, uluslararası standartlara daha uygun, enflasyon muhasebesinin özüne ve mantığına uygun düzenlemeleri içermektedir.

Anketörlerimiz başlangıçta bir kısım işletmelerin önermeye kayıtsız kaldığını BDDK ve SPK'nın enflasyon muhasebesiyle ilgili yaklaşımları kısaca anlatıldıktan sonra önermeye cevap verdiklerini tespit etmişlerdir.

Enflasyon düzeltme yarasasının vergisel boyutlarla olaya yaklaşımı işletmelerin yasadan beklentilerini karşılamaya yetmemiştir. Oysa düzenleme SPK ve BDDK mevzuatına uygun yapılmış olsaydı işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilirdi.

Bu durum ankete katılan işletmelere önerme olarak sunulduğunda Tablo: 27'de görüldüğü üzere işletmelerin % 1,7'si tamamen katılmadığını, % 11,9'u fazla katılmadıklarını, % 38,1'i katıldıklarını, % 23,7'si fazla katıldıklarını, % 24,6'sı ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Katılım ortalaması 3,58 düzeyinde gerçekleşmiştir.

4.3.15.6. Enflasyon Muhasebesinin Beklentilere Cevap Vermemesi

Enflasyon düzeltmesi yarasasına işletmelerin bakış tarzı daha az vergi ödenecek ve işletmedeki değerler gerçek rakamlarıyla ifade edilecek yönünde olmuştur. Özellikle daha az vergi ödemek ve fiktif karlardan ve onların payına düşen vergilerden kurtulma temel beklenti noktasını oluşturmaktadır.

Bu yaklaşımla sunduğumuz önermeye (Yıllardır beklenen enflasyon muhasebesi yasası beklentilere cevap vermekten uzaktır) katılım düzeyi Tablo: 27’de belirtildiği üzere işletmelerin % 1,7’si tamamen katılmadığını, % 16,1’i fazla katılmadığını, % 33,1’i katıldığını, % 16,9’u fazlaca katıldığını, % 32,2 ‘si ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Katılım ortalaması ise 3,62’dir.

İş ve muhasebe çevrelerinin beklentilerini enflasyon düzeltme yasası karşılamaya yetmemiştir. Bu durum ankette çıkan sonuçlarda da kendini göstermektedir.

4.3.15.7. Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanununa Göre Hazırlanan Bilançolar Arasındaki Farklılıklar

Türk Ticaret Kanununun enflasyon düzeltmesini dikkate almayan hükümleri geçerliliğini muhafaza etmektedir. Uzun süredir çalışmaları devam eden yeni Türk Ticaret Kanunu henüz meclisten çıkmamıştır. Uygulanan Türk Ticaret Kanunu ve buna göre hazırlanan bilançolar ile enflasyon düzeltmesi arasında ilişki kurulamamaktadır. Oysaki vergi usul kanununa göre hazırlanan bilançolar enflasyon düzeltmesini içerdiğinden bu iki kanuna göre hazırlanan mali tablolar arasında bağ kurmak imkânsız hale gelmiştir.

Bu durum ankete katılan işletmelerimize önerme olarak sunulduğunda işletmelerin % 4,2’si tamamen katılmadığını, % 11,0’ı fazla katılmadığını, % 38,1’i katıldığını, % 22,0’ı fazlaca katıldığını, % 24,6 ‘sı ise tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Ortalama katılım ise 3,52 düzeyindedir.

4.3.15.8. Enflasyon Muhasebesi Yasasının Getirmiş Olduğu Vergi Yüğü

Enflasyon düzeltmesi sermayesi yetersiz olan finansmanını krediyle sağlayan işletmeleri olumsuz etkilemiştir. Şöyle ki bilindiği üzere parasal kalemler üzerinde düzeltme yapılmamaktadır. İşletme finansmanı cari kredilerle yapıldığında işletmelerin öz kaynaklarıyla finans edilen işletmelere göre daha çok vergi yükü altında kaldığı ortaya çıkmıştır. Sermaye kalemleri üzerinde enflasyon düzeltmesi yapıldığından dolayı bu işletme açısından vergisel avantajları da beraberinde getirmiştir.

Konuyla ilgili olarak anketimizdeki “Enflasyon muhasebesi yasası sermayesi yetersiz borçlu olan, kredi kullanan işletmeleri daha çok vergi yükü altında bırakmıştır ”önermesine katılım düzeyi Tablo:27’de olduğu gibi, işletmelerin % 1,7’si tamamen katılmadıklarını, % 9,3’ü fazla katılmadıklarını, % 27,1’ katıldıklarını, % 28,8’i fazlaca katıldıklarını, % 33,1 ‘i ise tamamen katıldıklarını ifade etmişlerdir. Önermeye katılım ortalamamız 3,82 olarak gerçekleşmiş bulunmaktadır. Bu oran tablodaki önermeler içerisinde görüleceği gibi en yüksek değerdir.

Tablo: 27 Uygulamadan Kaynaklanan Sorunlar

Önermeler	Tamamen Katılmıyorum		Fazla Katılmıyorum		Katılıyorum		Fazlaca Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Düzeltilme işlemlerinde temel ilke IFRS 29.maddede belirtildiği gibi “Kayda esas vesikaların tarihi” olmalıdır.	53	44,9	65	55,1	—	—	—	—	—	—	1,55	0,500
İşletme hesabına göre defter tutanların yasal çerçeve dışında kalmaları yasaların özünde bulunan eşitlik prensibine uymamaktadır.	11	9,3	17	14,4	36	30,5	27	22,9	27	22,9	3,36	1,244
Bazı işkollarının enflasyon muhasebesinin şartlarının oluşmasına bakılmaksızın yasayı sürekli uygulamaları işkolları arasında yeni bir dengesizlik yaratacaktır.	8	6,8	17	14,4	34	28,8	30	25,4	29	24,6	3,47	1,203
Enflasyon muhasebesi yasasının birçok hükmü uluslar arası muhasebe standardı IAS29 ile farklılıklar göstermektedir.	6	5,1	12	10,2	46	39,0	33	28,0	21	17,8	3,43	1,058
5024 sayılı yasa BDDK'nın yapmış olduğu düzenlemeleri,SPK'nın çıkardığı düzenlemelerden geride kalmıştır. Enflasyon olayına daha vergisel bir çerçeveden bakılmıştır.	2	1,7	14	11,9	45	38,1	28	23,7	29	24,6	3,58	1,041
Yıllardır beklenen Enflasyon Muhasebesi yasası beklentilere cevap vermekten uzaktır.	2	1,7	19	16,1	39	33,1	20	16,9	38	32,2	3,62	1,147
TTK'nın enflasyon düzeltmesini dikkate almayan hükümleri halen geçerliliğini muhafaza etmektedir. Dolayısıyla buna göre hazırlanan bilanço ile VUK'a göre hazırlanan bilanço arasında hiçbir bağ kalmamıştır.	5	4,2	13	11,0	45	38,1	26	22,0	29	24,6	3,52	1,107
Enflasyon muhasebesi yasası, sermayesi yetersiz borçlu olan, kredi kullanan, işletmeleri daha çok vergi yükü altında bırakmıştır.	2	1,7	11	9,3	32	27,1	34	28,8	39	33,1	3,82	1,051

4.3.16. Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar

Enflasyon düzeltilmesi, iki yasa, birçok tebliğden oluşan bir süreç gibi görünse de düzenlemeden önce SPK mevzuatına uygun olarak işletmelerin bir kısmı enflasyon muhasebesini uygulamış bulunmaktadır. Yasal düzenleme ile oldukça farklılıklar göze çarpmaktadır. Buda mevzuatlar arasında bir ikilemin oluşmasına neden olmuştur. Mevzuattan kaynaklanan sorunlar altı önerme halinde işletmelere sunulmuştur. Bu önermelere katılım ortalaması 3,20-3,80 seviyeleri arasında olup, standart sapmalar ise 1,083 ile 1,145 seviyeleri arasında gerçekleşmiştir.

Mevzuattan kaynaklanan sorunlar ve bunlardan çıkan sonuçlar Tablo: 28'de sıralanmıştır. Konuyu alt başlıklar halinde şu şekilde inceleyebiliriz.

4.3.16.1. Düzeltme İşlemlerinde Esas Alınacak Tarih Sorunu

Enflasyon düzeltilmesi yasasıyla düzeltme işlemlerine esas alınacak tarih "Deftere kayıt tarihidir." Düzeltme işlemlerinin ilk defa yapılıyor olması yasanın işletmelerdeki bilgi ve kayıt sistemi tarihlerinin net ve sağlıklı hesaplamaya yeterli olmadığı durumların bulunduğunu söyleyebiliriz. Dolayısıyla bu gibi hallerde deftere kayıt tarihini net olarak bilememenin ortaya çıkardığı sakıncalar bulunmaktadır. Bunlar arasında şüphesiz sağlıklı bir düzenlemenin yapılamayışını söyleyebiliriz.

Düzeltme işlemlerine esas alınacak tarihin "Deftere kayıt tarihi" olmasının sakıncaları bulunmaktadır önermesine katılım düzeyi Tablo: 28'de görüldüğü gibidir. İşletmelerin % 7,6'sı tamamen katılmadığını, % 16,1'i fazla katılmadığını, % 38,1'i katıldığını, % 24,6'sı fazlaca katıldığını, % 13,6'sı ise tamamen katıldığını ifade etmişlerdir. Katılım ortalaması 3,20 düzeyindedir.

4.3.16.2. Düzeltme İşlemlerine Esas Olan Tarihin Saptanamadığı Durumlardaki Mevzuat Yetersizliği

Düzeltme işlemlerine esas olan tarihin deftere kayıt tarihi olduğunu bir önceki başlıkta incelemiş bulunmaktayız. Bu tarihin saptanamadığı durumlarda mevzuatın yetersiz kaldığı çözüm olarak tatmin edici yöntemler bulunmadığını söyleyebiliriz. Enflasyon düzeltilmesi yasası uluslararası standartlarda farklı bir yasa olduğundan bu tür sorunların çözümlerine yaklaşım tarzı da pek sağlıklı olmuştur denilememektedir.

Bu konu da ankette sunduğumuz önermeye işletmelerin % 5,9'u tamamen katılmadığını, % 18,6'sı fazla katılmadığını, % 36,4'ü katıldığını, % 20,3'ü fazlaca katıldığını, % 18,6'sı ise tamamen katıldıklarını belirtmiş olup ortalama katılım derecesi ise 3,27 olmuştur.

4.3.16.3. Enflasyon Düzeltme Yasasının Yeniden Değerlendirme Oranı Mantığı Çerçevesinde Düşünülmesi

Enflasyon düzeltme yasaının işleyişi ve ortaya koyduğu sonuçların analizi değerlendirildiğin de adeta bir tür yeniden değerlendirme yöntemini görmekteyiz. Bilindiği üzere yeniden değerlendirme yönteminde Maliye Bakanlığınca tespit edilen katsayı ile işletmenin parasal olmayan değerlerinin çarpımı ve sonucunda oluşan değer artışı hesaplanmaktadır. Enflasyon düzeltme yasasında da Maliye Bakanlığının tespit ettiği bu oranın yerini, TEFE (üfe) endeksi almaktadır.

Tablo. 28'de "Enflasyon muhasebesi yasası bir tür yeniden değerlendirme oranı mantığı içerisinde de düşünülmektedir" önermesine işletmelerin % 4,2' si tamamen katılmadığını, % 15,3'ü fazla katılmadığını, % 34,7'si katıldığını, % 26,3'ü fazlaca katıldığını belirtmişlerdir. Ortalama katılım düzeyi ise 3,42'dir.

4.3.16.4. SPK' ye Göre Düzeltme Yapanların Durumu

SPK' ye göre enflasyon düzeltmesi 2003 finansal tablolarına uygulanmıştır. SPK' ye tabi işlemler daha sonra yapmış oldukları bu enflasyon düzeltmesini VUK hükümlerine göre yapmak mecburiyetinde kalmışlardır. Bu da işletmeler açısından çelişkilerin doğmasına ve enflasyon muhasebesinin mantığının sorgulanmasına neden olmuştur. VUK uyarınca yapılan düzenlemede temel amaç vergisel mantık olduğundan diğer çerçevelerle yapılan düzenlemelerden farklılık göstermektedir.

Bu durum anket uyguladığımız işletmelere önerme olarak sunulduğunda Tablo:28'de işletmelerin, % 5,9'u tamamen katılmadığını, % 12,7'si fazla katılmadığını, % 34,7' si katıldığını, % 24,6' sı fazlaca katıldığını ve % 22' si ise tamamen katıldığını ifade etmişlerdir. Ortalama katılım seviyesi ise 3,44'tür.

4.3.16.5. Enflasyon Muhasebesinde Uygulamaya Geçiş Zorluğu

Daha önceki bölümlerde anlatıldığı üzere yasanın oluşumu için gerekli şartların (yıllık % 10, 3 yıllık kümülatif toplam %1 00) tekrar oluşması iş ve muhasebe çevrelerince zor görülmektedir. 2000–2001 ekonomik krizinden sonra uygulanan İMF programları ve bunla ilgili yapısal düzenlemeler sonucunda ve Avrupa Birliğine giriş müzakerelerinin başlaması nedeniyle enflasyonda gerileme süreci oluşmuş ve enflasyon tek rakamlı seviyelere düşmüştür. Bu durum işletmelerin yüksek enflasyonist sürecin bittiği konusunda yargıya varmalarına neden olmuştur.

Bu durum Tablo:28’de görüldüğü üzere; ankete katılan işletmelere sunulduğunda işletmelerin % 5,1’i tamamen katılmıyorum’u % 13,6’sı fazla katılmıyorum’u işaretlemişler, yani 118 işletmeden 22 işletmenin enflasyon muhasebesinin tekrar uygulanmasına gerek olacağı düşüncesini taşıdıklarını, yine önermeye işletmelerin 96 tanesi katılmıyorum hanelerini işaretleyerek enflasyonist sürecin bittiği yönünde işaret vermişlerdir. Katılım ortalaması da 3,49 seviyesinde olmuştur.

4.3.16.6. Enflasyon Muhasebesi Yasasının Vergi Yasası Olmasının İşletmelerdeki Etkisi

Vergiye işletmelerin bakış tarzı her zaman için fazla sıcak olmamıştır. Enflasyon düzeltilmesi de vergi usul hukuku çerçevesinde ele alındığında işletmelerin ilk bakış tarzı da soğuk olmuştur. Uygulamaya geçilmesi de işletmelerin bu tür hareket tarzının haklılığını ortaya koymuştur.

Ankete katılan işletmelerin “Enflasyon muhasebesi, yasa, işletmeyi enflasyondan arındıracak bir yasa gibi değil, bir vergi yasa gibi algılanmaktadır” önermesine katılım düzeyleri; % 3,4’ü tamamen katılmadıklarını, % 6,8’i fazla katılmadıklarını, % 29,7’si katıldıklarını, % 27,1’i fazla katıldıklarını, % 33,1’i tamamen katıldıklarını belirtmişlerdir. Katılım ortalaması ise 3,80 gibi oldukça yüksek bir seviye de gerçekleşmiştir.

Tablo: 28 Mevzuattan Kaynaklanan Sorunlar

Önergeler	Tamamen Katılmıyorum		Fazla Katılmıyorum		Katılıyorum		Fazlaca Katılıyorum		Tamamen Katılıyorum		Ortalama	Standart Sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
Düzeltilme işlemlerine esas alınacak tarih “deftere kayıt tarihidir”. Oysa bu durumun bazı sakıncaları bulunmaktadır.	9	7,6	19	16,1	45	38,1	29	24,6	16	13,6	3,20	1,106
Düzeltilme işlemlerinde esas alınacak tarihin saptanmadığı durumlarda mevzuatta yetersizlik bulunmaktadır.	7	5,9	22	18,6	43	36,4	24	20,3	22	18,6	3,27	1,145
Enflasyon muhasebesi yasası, bir tür yeniden değerlendirme oranı mantığı içerisinde düşünülmektedir.	5	4,2	18	15,3	41	34,7	31	26,3	23	19,5	3,42	1,096
SPK’ya göre düzeltme yapmış kurumların VUK göre tekrar düzeltme yapmaları yersiz bir uygulamadır.	7	5,9	15	12,7	41	34,7	29	24,6	26	22,0	3,44	1,144
Enflasyon muhasebesinin oluşmasına yarayan şartların gerçekleşmesi zor görünmektedir.	6	5,1	16	13,6	40	33,9	26	22,0	30	25,4	3,49	1,160
Enflasyon muhasebesi, yasası işletmeyi enflasyondan arındıracak bir yasa gibi değil, bir vergi yasası gibi algılanmaktadır.	4	3,4	8	6,8	35	29,7	32	27,1	39	33,1	3,80	1,083

4.3.17. Ankete Katılanların Enflasyon Düzeltmesine Yönelik İlave Düşünceleri

Anket sorularına ilave olarak uygulayıcılardan enflasyon düzeltmesi hakkındaki görüşlerinin yazılması istenmiştir. Katılımcıların görüşlerini toplayıp değerlendirdiğimizde aşağıda sıralayacağımız sonuçlara ulaşılmaktadır.

- Enflasyon düzeltmesi ihtiyari bir uygulama olmalı ve 1970 yılı düzeltmeye esas alınmamalıdır.
- Bu uygulama amacına ulaşmadığından dolayı işletmeler için zaman kaybına , devlet için ise vergi kaybına yol açmıştır.
- Enflasyon düzeltmesi bir vergi yasası olmasından dolayı vergi düzenlemeleri sık sık değiştiği ve uygulamalar net olmadığı için karışıklığa yol açmıştır.
- Düzeltme geçici vergi dönemlerinde değil yıllık olarak yapılmalı ve bilanço dışında gelir tablosunu da kapsamalıdır.
- Yasanın yürütülmesi için alt yapı ve eğitime ağırlık verilmeli ve uygulama daha basite indirgenmelidir.
- Enflasyon muhasebesi yararlı bir uygulamadır; fakat gecikmiş bir uygulama olup uygun bir zamanda başlatılmamıştır.

Yukarıda belirtilen ve anket kapsamına alınmayan görüşler, işletmelerde yasayı uygulayanların sıkıntılarını ifade ettiği gibi verilen yanıtların gerekçelerini de anlayabilmemize yardımcı olmaktadır.

4.4. SONUÇLAR VE ÖNERİLER

4.4.1. Sonuçlar

Ülkemizde yıllardır süregelen yüksek enflasyon, tarihsel değerlere göre hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğini azaltmakta ve analiz sonuçlarının yanlış olmasına neden olmaktadır. 5024 sayılı kanunla getirilen düzenleme bu sıkıntıların giderilmesini amaçlamıştır. Ancak enflasyon düzeltmesi uygulanması pek çok sıkıntıların ve sorunların doğmasına neden olmuştur.

Kimi çevrelere göre bu uygulama sorunlara çare, kimilerine göre de bir yük olarak algılanmıştır. Bu perspektifle olaya bakılsa da aslında enflasyon düzeltmesi geç kalmış bir uygulamadır.

İşletmelerde enflasyon düzeltmesi işlemleri ve ortaya çıkan sorunlarla ilgili olarak yapılan anket çalışmasından elde edilen veriler çerçevesinde ulaşılan sonuçları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

a-) 2003 yılı enflasyon düzeltmesi sonucunda ortaya çıkan kar ve zararın ne olacağı konusunda herhangi bir netlik bulunmamaktadır. Burada oluşan kar dağıtılacak mıdır? Dağıtım yapıldığında bu olayın vergisel ne tür yönleri olacaktır, zararın hiçbir şekilde kardan mahsubu olmaması durumunda bu zarar ne olacaktır? .Kar ve zararlarla ilgili buna benzer pek çok sorun bulunmaktadır.

b-) Enflasyon düzeltmesine ilişkin çıkan kanun, tebliğ ve sirküler karışık bir yapı göstermekte ve birçok soruya cevap bulamamaktadır; ya da cevap bulunsa bile tutarsızlık söz konusudur.

Enflasyon düzeltme işleminin sona erdiği günlerde dahi düzeltme ile ilgili sirküler yayınlanmıştır. Bu da Yasanın ne kadar kötü uygulandığını göstermektedir.

c-) Amortisman ayrılmasında; amortisman ayrılmayan yıllarla ilgili olarak önemli sorunlarla karşı karşıya kalınmıştır.

d-) Enflasyon muhasebesine yönelik kanun, enflasyonun sadece parasal olmayan kalemlerin üzerindeki etkisini gidermek için yapılmıştır. Oysa işletmenin elinde bulunan parasal kaynaklar da enflasyondan etkilenmektedir. Fakat bu durum ne yazık ki göz ardı edilmiştir.

Mali yapılarında parasal pasif unsurları, parasal aktif unsurlarından fazla olan işletmeler, 2004 yılı itibariyle daha yüksek tutarda kazanç vergisi ödemek durumunda kalmışlardır. Enflasyon düzeltmesinde önemli sorunlardan birisi bazı

işletmelerin daha az kazanç vergisi yükü ile karşı karşıya kalmaları, diğer bazı işletmelerin de daha fazla kazanç vergisi yüküne sahip olmalarıdır. Bunu parasal pozisyon belirlemektedir.

Parasal pozisyon; Parasal aktifler'den Parasal pasiflerin çıkarılması sonucu bulunmakta olup 2004 yılında parasal pozisyonu negatif seyreden işletmeler daha fazla kazanç vergisi yükü ile karşı karşıya kalmışlardır.

e-) Enflasyon muhasebesi uygulamaları kendine özgü komplike bir yapı göstermekte olup, pek çok hüküm uluslar arası uygulamalarla çelişmektedir.

f-) Enflasyon muhasebesinin sağlıklı olarak uygulanabilmesi için gerek meslek örgütleri gerekse de Maliye Bakanlığı yeterli eğitim ve seminer çalışması yapmamışlardır. Yapılan seminerler ise yasa uygulayıcıları tarafından tatmin edici olmamıştır.

Enflasyon muhasebesi eğitimine gerekli önemin verilmemesinin temel nedeni, yasa iptal edilir, bu yasa uygulanmaz veya yasa nasıl olsa ertelenir düşünceleridir. Ancak buna rağmen 2 milyondan fazla bir mükellef kitlesini ilgilendiren kanunun bu derece sürünceme ve belirsizlik ortamında bırakılmış olması mükellefin idareye bakış açısını da olumsuz etkilemiştir.

g-)Enflasyon muhasebesinin uygulamasında zamanla problem yaşanmaktadır. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde uygulanması gerekirken, enflasyonun düşüş trendi içerisinde olduğu dönemde uygulanması, bazı soru işaretlerinin doğmasına neden olmuştur.

h-) Enflasyon muhasebesine dayanak teşkil eden endekse güven konusunda tereddütler yaşanmaktadır. TEFE (yeni şekliyle ÜFE) endeksinin enflasyonu net ve sağlıklı bir şekilde tespit etmede yetersiz kaldığı ileri sürülmektedir.

ı-) Enflasyonun uygulanması için getirilen yıllık % 10 ve üç yıllık toplamın % 100'ü geçmesi şartının birlikte aranmasının mantıksal bir izahı bulunmamaktadır.

i-) Enflasyon düzeltilmesi ile ilgili olarak limitlerin uygulama şartlarının belirlenmesindeki hükümetin yetkisi yasının objektiflikten sapabileceği durumunu doğurmaktadır.

k-) Enflasyon düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan bilânçolarla Türk Ticaret Kanununa göre düzenlenen bilânçolar arasında uyumsuzluklar bulunmaktadır.

l-) Kuyumcu ve sarrafların enflasyon düzeltme koşullarına bağlı kalmaksızın düzeltme yapabilmeleri, bu meslek kesimini diğer mükellef gruplarından ayırmış ve farklı bir statüye oturtmuştur. Bu aynı zamanda genellikle (herkes için aynı olma) uzaklaşması anlamını taşımaktadır. Gerçi yasanın özü genellikle uzak bir yapı göstermektedir. Son tebliğ ve sirkülerle, işletme hesabı esasına göre defter tutanlara, amortismanlar gibi kısıtlı konulardan yararlanma imkânı sağlanmıştır.

m-)Enflasyon düzeltme işleminin sıkça yapılması (geçici vergi dönemlerinde) muhasebe departmanının ve uygulayıcıların iş yükünün artmasına neden olmuştur.

n-) Finansal tabloların eş değer olarak nitelendirilmemesi önemli bir sorun kaynağını teşkil etmiştir. Bilânçoların düzeltme işlemine tabi tutulması buna karşılık gelir tablosu hesaplarının düzeltme kapsamının dışında tutulması ya da yeterince düzeltme işlemlerinden yararlanılmaması enflasyon düzeltme yasasının alışılan yönlerindedir.

p-)Enflasyon düzeltme yasası VUK'ta ki bir değişim olduğundan mükelleflerin uygulamaya bakış tarzı enflasyonist etkiden kurtulma mantığı olmayıp tamamen vergi yasalarına hakim olan bakış tarzı ve mantığıdır.

4.4.2. Öneriler

Araştırma sonuçlarına bakarak önerilerimizi şu şekilde sıralayabiliriz.

a-) Düzeltme işlemlerinde sürekli hareket ve yeni düzenleme yapıp yayınlanması işlemlerine son verilmeli düzeltmeye esas teşkil eden yasa, tebliğ ve sirküler Maliye Bakanlığında ayrıntılı bir şekilde ele alınıp incelenmeli ve düzenleme bir bütün haline getirilmelidir.

b-) Enflasyon düzeltmesi işlemlerinin, işletmeler ve yasa uygulayıcıları tarafından iyi anlaşılmadığı araştırmada ortaya çıkmıştır. Bu konuda Maliye Bakanlığı ve muhasebe meslek örgütleri sık sık seminer ve konferanslar düzenlemeli ve düzeltme işlemlerinde olayın sadece vergisel boyutları değil, diğer boyutlarının da tanıtılması ve açıklanması sağlanmalıdır.

c-) Enflasyon düzeltmesi ile ilgili sorunların çözülmesinde bir kurul oluşturulmalı ve bu kurul TÜRMOB, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Üniversiteler ve Maliye Bakanlığı elamanlarından oluşmalıdır.

d-) Türkiye'de enflasyon muhasebesi uygulamaları konusunda düzenlemeler yapan; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ve Maliye Bakanlığı tarafından oluşturulan düzenlemeler arasındaki farklar giderilmeli ve tek bir yasal düzenleme oluşturulmalıdır. Bu düzenlemenin Uluslararası Enflasyon Muhasebesi normlarına uygun olması sağlanmalıdır.

e-) Enflasyon düzeltmesinin, dönem sonunda yapılması gerekmektedir. Düzeltme işlemlerinin geçici vergi dönemlerinde yapılması gerek işletmelere gerekse de meslek mensuplarına ek yük getirmektedir.

f-) Enflasyon Muhasebesi Yasasındaki eşitsizlik ve adaletsizlikle görünen unsurlar tekrar ele alınıp düzeltilmelidir. Sadece bilançolar değil, gelir tablolarının da düzeltilmesi konusunda zorunluluk getirilmelidir. Böylece mali tabloların, işlevlerini daha sağlıklı yerine getirebilmeleri sağlanabilir.

g-) Parasal kalemlerin de enflasyondan etkileneceği gerçeği kabul edilip, bu kalemleri düzeltme kapsamı içerisine alacak yeni bir uygulamaya ihtiyaç duyulmaktadır

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ACAR, Durmuş, Nilufer, TETİK, **Genel Muhasebe**, Tuğra Ofset, Isparta, 2000
- AKDOĞAN, Nalan, Nejat, TENKER, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri** Gazi Yayınları, Ankara, 2001
- AKDOĞAN, Nalan, H., AYDIN, **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın, No:98 Ankara, 1987
- AKDOĞAN, Nalan, Nejat, TENKER, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 5.b ,Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul,1997
- AKDOĞAN, Nalan, **Enflasyon Muhasebesi Kuramsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması**, 2.B, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004,
- AKDOĞAN, Nalan, **Enflasyon Muhasebesi**, Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Ve Muhasebe Yüksek Okulu, Yayın No : 1, Ankara, 1980
- ALEXANDER, Michael, **Report Of The Ontario Comittee on Inflation Accounting**, Toronto, 1997 Araştırma Yöntemleri ve İşletme Kararları, Çev. Mahmut Gecikligün ve İsmail Hakkı, Albayrak, İstanbul, 1980
- AREN, Sadun, **İstihdam Para ve İktisadi Politika**, Ankara, 1992
- BAYTER, W.T , **Inflation Accounting A British Viev Economic Calculation Under Inflation**, (Ed. Helen E. Schultz), Liberty Pres, Indianapolis, 1976
- BEKTÖRE, Sabri, Ferruh, ÇÖMLEKÇİ, **Mali Tablolar Analizi**, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir,1995
- BUCKLEY, John W., Marlene, BUCKLEY, Hun Fu, H., CHİANG, **Araştırma Yöntemleri ve İşletme Kararları**, Çev. Mahmut Gecikligün ve İsmail Hakkı Albayrak, İstanbul, 1980,
- BULOUS, Jeremy, John B, SHOVEN, **İnflation Corporate Profits and Rate of Return of Capital**, U.S.A ,1994

- BÜYÜKÖZTÜRK, Şener, **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**,
Pegama Yayıncılık, 2.Baskı, Kasım 2002,
- CİVAN, Mehmet, Ekrem, KARA, Ferah, YILDIZ, **Enflasyon Muhasebesi 5024
Sayılı Kanun Ve 328. Sıra No'lu Genel Tebliğine Uygun Örnek
Uygulamalar**, Gazi Kitabevi, Gaziantep, Mart 2004
- ÇELİK, Aylin, **Fiyatlar Seviyesindeki Değişimlerin Mali Tablolara Etkileri
ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi
Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması**,
T.C.M.B , Ankara, 2003
- ÇONKAR, Kemalettin ve Diğerleri, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara,
2001
- EPSTEIN, Barry, Ali Abbas, MIRZA, **Interpretation and Application of IAS**,
John Wiley&Sons, 2002
- ERKURAL, Kenan, **Muhasebe Prensipler ve Uygulama**, Nihad Sayar Yayın
ve Yardım Vakfı Yayınları No:445/678, İstanbul 1991
- ERTUNA, İbrahim Özer, **Enflasyon Düzeltmeli Mali Tablo Analizi**, İstanbul
Boğaziçi Üniversitesi İdari Bilimler Fakültesi ve Uygulama
Enstitüsü, 1980
- ERTURK, Emin, **Makro İktisat** , Alfa Yayınları Bursa, 1999
- FLAMANT, Maurice, **Theorie de l'inflation et Politiques Eitenflationisters**,
Paris, Librairie Dalloz, 1988
- GIBSON, Charles, **Financial Statement Analysis**, Ohio, 1992
- GÖKÇEN, Gübrüz, **Enflasyon Muhasebesi Teori Uygulama (5024 Sayılı
Kanuna Uyumlu)**, Yayılım Yayıncılık, Yayın No:111, İstanbul, 2004
- GRANOF, John, **Accounting For Managers And Investors**, New Jersey :
Prentice - Hall Inc., 1983,
- GÜCENME, Ümit, **Mali Tablolar Analizi**, 3.b, Bursa, 2000
- GÜNEŞ, Recep, Durmuş, ACAR, İsmail, Bekçi, **Dönem Sonu İşlemleri / Genel
Muhasebe 2**, Tuğra Ofset, Isparta, 2005
- GÜVEMLİ, Oktay, **Muhasebe Tarihi, 1. Cilt**, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim
Dayanışma Vakfı Yayın, No:1 İstanbul, 1999
- GÜVEMLİ, Oktay, **Luca Pacioli ve Muhasebenin 500. Yılı**, İstanbul Yeminli

- Mali Müşavirler Odası Yayın No:2, İstanbul, 1994
- GÜZELER, Günay, **Enflasyon Muhasebesi Modelleri ve Türkiye Uygulamaları**, TKB Uzmanlık Tezi,2002
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar, **Muzaaf Muhasebe Usulünün Kurucusu LUCA PACIOLİ Eserleri ve Tesirleri**, Ankara Üniversitesi SBF Yayın No : 83 – 65 Ankara, 1958
- HOLMES, Geoffrey, Alan, SUGDEN, **Interpreting Company Reports and Accounts**, England, 1999
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARTS BOARD (IASB),
International Accounting Standarts, Financaial Reporting in Hyperinflationary Economies Understanding IAS.29. United Kingdam, 1994
- KİŞHALI, Yunus, Dilek, YILMAZCAN, Sadi, IŞIKLAR, **Enflasyon Muhasebesi Yöntemler ve Standartlar**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2002
- KÖKLÜ, Aziz, **Makro İktisat**, “S” Yayınları , Ankara, 1984
- KUMCU, Ercan, **İstikrar Arayışları**, İstanbul, 2000
- LARGAY, James A, J. Leslie, LİVİNGSTONE, **Accounting for Changing Prices, Repleoement Cost and General Price Level Adjusment**,John Willy and Sons.Inc, London, 1979
- MEIGS, F.R , W.B, MEIGS, **Accounting the Basis for Business Decisions**, Mc.Graw-Hill Publications Co., New York, 1990
- MICHL, Thomas R, **Macroeconomic Profibility: Theory And Evidence**, New York, 1987
- MIKIN, Frederic S., **Economics of MONEY**, Banking and Financial Morkets, sixth Edition,İnternotional Edition, Addison Wosley World Student Series,U:S:A, 2001
- MORELL, J, A., RAYMOND, **Inflation and Business Managment**, London: Economic for Caters Publications Ltd., London,1975
- MYRDALL, Gunner, **Monetary Equilibrium**, London, 1939
- ORHAN, Osman Z., **Başlıca Enflasyon Teorileri ve İstikrar Politikaları**, Filiz Kitabevi, 1995

- OTLU, Fikret, **Şirketler Muhasebesi**, Özmert Ofset, Malatya, 1999
- ÖRTEN, Remzi, Aydın, KARAPINAR, **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara,2003
- ÖZKAN, Serdar, **Enflasyon Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, 2003
- PARASIZ, İlker , **Para Banka ve Finansal Piyasalar**, Ezgi Kitabevi, Ekim,1997
- PEKDEMİR, Recep, Yakup, SELVİ, **Örneklerle Enflasyon Muhasebesi**, ISSMO Yayın, No:48, s.74, İstanbul, 2004
- REID, Walter, D.R., MYDDELTON, **The Meaning of Company Account**, England 2000
- SAMUELSON, P.A., W.D., NORDHAUS, **Economics**, McGaw-Hill Int. Editions,1992
- SANDILANS, F, **Inflation Accounting, Report of the Inflation Accounting Committee**, London, 1975
- SERİN, Vildan, **Para Politikası**, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul,1987
- Sermaye Piyasası Kurulu, **Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ**, Seri XI, NO:20 Ankara, 2001
- SEVİLENGÜL, Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, 11. Baskı, Ankara, 2003
- SEYİDOĞLU, Halil, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Gizem Yayınları, No : 4 Ankara, 1992
- SMITH, Adam, **Wealth of Nation**, Modern Library, inc., New York, 1937, s.21
- SÖZBİLİR, Halim, **Muhasebecilik Mesleğinin Gelişmesinde Yeni Ufuklar**, Kütahya İİBF Yıllığı, Kütahya İİBF Yayın No : 6, Kütahya, 1991
- STERLING, R. R, **Relevant Financial Reporting in age of Price Changes**, Journal of Accountancy, February, 1975
- STICKLER, A., C., HUTCHİNG, **General Price Level Accounting Described and III Strated**, Canada: The Canadian Instute of Chartered Accountants price Waterhouses Co. 1975
- SUSAM, Mustafa, **HUK. Bilim Raporu**, Ankara,2003
- ŞAHİN, Hüseyin, **İktisada Giriş**, 5.b Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999
- TÜRK, İsmail, **Maliye Politikası**, Ankara, 1994

- Türk Dil Kurumu, **Türkçe sözlük**, 7. baskı, Ankara, 1983
- T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, **Tüketici Fiyatları Endeksi ve Fiyatları Endeksi**, Sorularla İstatistikler Dizisi, Ankara, 2005
- Türkiye Bankalar Birliği, **Bankalarda UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulamasının Önemi ve Etkileri**, İstanbul, 2002
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, **TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları**, TÜRMOB Ankara 1997
- Türkiye İş Bankası Eğitim Müdürlüğü, **Getiri Hesaplama Yöntemleri ve Bankacılıkta Kullanılan Formüller**, Şubat 2001
- UMAN, Nuri, Rüstem, HACİRÜSTEMOĞLU, **Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınları, Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2004
- UMAN, Nuri, **Enflasyon Muhasebesi, Fiyatlar Genel Düzeyi Muhasebesi**, B.Ü Yayınları, İstanbul 1979
- UMAN, Nuri, **Enflasyon Muhasebesi Teori ve Uygulama**, Alfa Yayınları, İstanbul, 2002
- ÜSTÜNBEL, Besim, **Makro Ekonomi**, Ankara, 1990
- V.U.K 328 Madde
- VURAL, Mahmut, Mehmet, ÖZYEL, Mehmet Ali, KIRATLI, **Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık, Mart 2004
- YALKIN, Yüksel Koç, **Enflasyon Muhasebesi Uygulaması ve Yönetmelik Kararlar**, Ankara, 1998
- YÜKSEL, Ahmet, **Enflasyon Muhasebesi (Fiyat Artışlarını Finansal Tablolara Yansıtan Muhasebe Modelleri)**, İstanbul 1985

SÜRELİ YAYINLAR

- ACAR, Durmuş, Osman, TUGAY, “Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulama Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, S.26, Nisan 2005
- AK, Bülent, “Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerde Amortisman Uygulaması”, **www.alomaliye.com**, 30 Temmuz 2004
- AKDOĞAN, Nalan, “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Giderilmesinde Kullanılabilecek Yöntemler,Türkiye’de Çeşitli Kurumlarca Düzenlenen Enflasyon Muhasebesi Uygulama Esaslarının Karşılaştırılması **XXII.Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, 2005
- AKDOĞAN, Nalan, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hak Ediş Tutarlarının 2004 Yılı Enflasyon Düzeltmesi ve Matrah Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.145, Ocak 200
- ALMER, Elizabeth D., Inflation Accounting and Managerial Accounting Issue PSU **Faculty Class Notes of Spring USA,2002**
- ALP, Ziya, “Enflasyon Bağlamında 5024 Sayılı Kanun, **Mali Çözüm Dergisi**, Aralık 2003
- ALPTEKİN, A. Ercan, “Dış Ticaret Gelişmeleri”, **Finansal Forum**, 13 03 2002
- APAK, Taha, “ 2005 Yılında Enflasyon Muhasebesi Uygulanacak mı”? **www.alomaliye.com**, 15 Temmuz 2005
- ARDA, Musa, M.Cengiz, GÖGEBAKAN, “Yeniden Değerlendirme Oranının Finansal Analiz Üzerindeki Etkisi”. **www.alomaliye.com.**, 15 Temmuz 2005,
- ARSLAN, Erdoğan, “Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz?”, **Yaklaşım Dergisi**, S.52, Nisan 1997
- BAKIR, Mehmet, “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Bu Etkileri Gidermede Vergisel Bir Çözüm –1”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.18, Kasım1996
- BELEK, Münir, “Enflasyon Düzetmesi Sonrası”, Lebib Yalkın, **Mevzuat Dergisi**, Ocak 2005

- ÇELİK, Cebi, “Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası**, S.241, Eylül 2001
- Deloitte Touche Tohmatsu, “IAS PLUS , Country Uptades, Turkey, January 2003, Update”, <http://www.iasplus.com>
- DEMİR, Volkan, “Enflasyon Düzeltmesinin Amacı”, 3228 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler ve Uygulamada Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, **Adana SMMMO Semineri**, 20 12 2004
- DİKMEN, Mustafa, “Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:260, Mayıs 2004,
- DOĞAN, Zeki, “Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Yok Edecek bir Muhasebe Modeli”, İkame Maliyeti (Cari Değer) Muhasebesi, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 1995
- DOĞAN,Zeki, “Enflasyon Ortamında İşletmenin Gerçek Kâr Veya Zararının Saptanması”, **Verimlilik Dergisi**, Kasım,1995
- EGEMEN, Ali, “Yeni Amortisman Uygulaması”,[www.alomaliye.com.](http://www.alomaliye.com), 25 11 2005
- EĞİLMEZ, Mahfi, **Hürriyet Gazetesi**, 4 Ocak 2004
- Ekonomik Forum, “Enflasyon Muhasebesi” , **Ekonomik Forum** Yıl:9, Sayı:1 , Ocak 2002
- ERDİKLER, Şaban, “Enflasyon Düzeltmesi ve Türk Ticaret Kanunu Uygulamalarına İlişkin Açıklamalar”, [www.alomaliye.com.](http://www.alomaliye.com), 05 04 2005
- ERDOĞAN, Sağlam,“Enflasyon Düzeltmesi”,[www.alo.maliye.com.](http://www.alo.maliye.com)16 04 2004
- FERMAN, Cumhuriyet, “Enflasyon ve İşletme Yönetimi” , **Sevk ve İdare Dergisi**, S.84 Ağustos 1975
- GERÇEK, Adnan, “Vergi Hukuku Açısından Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması”, **Bursa SMMMO Semineri**, Nisan,2004
- GÜNEŞ, Recep, Özcan,DEMİR, “Ekonomik krizlerin Kobilerin Finansal Yapısına Etkileri: Elazığ da Faaliyet Gösteren Kobilerde Yapılan Bir Araştırma” , **L.Doğu Anadolu Sempozyumu**, Elazığ, Mayıs,2005
- GÜRDAL, Kadir, “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama-İnşaat Örneği” , **7.Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu** . Enflasyon Muhasebesi İşleri, Kıbrıs ,3-17 Ekim 2003

- HACIRUSTEMOĞU, Rustem, “Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**,
S.143, Temmuz 1993
- HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Volkan, DEMİR, “5024 Sayılı Kanun Çerçevesinde
Enflasyon Düzeltmesi”, **ISMMO Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi**,
Mayıs,2003
- HATİBOĞLU, Zeyyad, “Enflasyon ve işletmede Kullanılan Değer Ölçüleri”,
Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri
Semineri, **İ.Ü.İ.F. Muhasebe Enflasyon Yayınları**, 1974, No:6
- [http://www.kobinet/uye/20 07 2005](http://www.kobinet/uye/20_07_2005)
- <http://www.die.gov.tr>, 15 11 2005
- [http:// www.tmsk.gov.tr](http://www.tmsk.gov.tr)
- [http://www.vergidegundem.com/08.seminer/enf.muh.seminer.21 01 2004.pps-](http://www.vergidegundem.com/08.seminer/enf.muh.seminer.21_01_2004.pps)
- İLERİ, Yusuf, “Enflasyon Muhasebesinin Dayanağı”, **Dünya Gazetesi**, 27 02 2004
- KALIN, Ömer, “Enflasyon Düzeltmesi Konusunda Özellik Arz Eden Hususlar Ve
Çözüm Önerileri”, **www.alomaliye.com**, 10 Temmuz 2004
- KARAPINAR, Aydın, Figen, ZAİF, “Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolar
Analizine Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2005
- KARAPINAR,Aydın, Rıdvan, BAYIRLI, “Reel Olmayan Finansal Maliyetin
Hesaplanması”, **Yaklaşım Dergisi**, Aralık 2004
- KARAPINAR,Aydın,Zeynep,AYANOĞLU,“Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının
Meslek Mensupları Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, **Muhasebe ve
Denetim Bakış Dergisi**, Eylül 2005
- KIZIL, Ahmet, “Enflasyon Muhasebesi” , **Muhasebe Enstitü Dergisi**, Yıl:3 S.7 ,
Şubat 1977
- KIZILOT, Şükrü, “Yangın Sönünce Gelen İtfaiyeciye”, **Hürriyet Gazetesi**,
10 09 2004
- KIZILOT, Şükrü, “Enflasyon Düzeltmesinde Eldeki Bulgularda Gidiyor”, **Hürriyet
Gazetesi**, 17 04 2004
- KOCABEY, İbrahim, “Örtülü Sermaye Niteliği Taşıyan Cari Hesaplar ve Ortaklar
Cari Hesaplarının Enflasyon Düzeltmesine Tabi Tutulması Sağlanmalıdır”,
www.alomaliye.com., 29 09 2004.

- KOCABEY, İbrahim, “Enflasyon Düzeltmesi”, **www.alomaliye.com**. 19 01 2005
- KOCABEY, İbrahim, “Enflasyon Düzeltmesinde Esneklik
www.alomaliye.com., 05 04 2005
- NOWOTNY, Ewald , “Inflation and Taxation”, **Journal of Economic Literature**,
Vol: XVIII Temmuz 1986
- ÖGREDİK, Güray, “Enflasyon Düzeltmesinin 2005 Yılına Bazı Etkileri ve Değişimi
Şirketlerde Asgari Sermaye Artırımı ile Hisse Senetlerinin Asgari İtibari
Değerlerinin Konuları hakkındaki Düşüncelerimiz”, **e-Yaklaşım**, 14
Eylül 2005
- ÖKSÜZ, Fuat, “ Enflasyon Muhasebesi”, **Mali Çözüm**, S.63, Nisan-Mayıs-Haziran
2003
- ÖNDER, Türkan, “Enflasyon Muhasebesi ile İlgili UM29 ve SPK XI/20
Standartlarının Karşılaştırılması”, **Yaklaşım Dergisi** ,Aralık 2003
- ÖRTEN, Remzi, Aydın, KARAPINAR, “Enflasyon Muhasebesi ve SPK Tebliğinin
Değerlendirilmesi-I” , **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2002
- ÖRTEN, Remzi, “Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye modellerinin
Değerlendirilmesi”,
XXII :Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Antalya,2004
- ÖZKAN, Turgut, “Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Firmaların Finansal
Yapıları Üzerine Etkileri”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, S.15,
Mayıs 2005
- PEKDEMİR, Recep, “Bağlamında 5024 Sayılı Kanun”, **Mali Çözüm Dergisi**,
Aralık 2003
- PEKDEMİR, Recep, “Enflasyon Muhasebesi mi, Enflasyon Düzeltmesi mi”?,
www.turmob.org.tr, 15 04 2005
- PIERSON, Graham, “Three Kinds of Adjustments For Price Changes”, **Accounting
Review**, Oct 1966
- Pricewater house coopers, “Understanding IAS29:financial Reporting, Hyper
Inflationary Economies” , **www.pwcglobal.com/ extwep/ carprepnsf/
docid/** 20 Haziran 2004

- SAVAŞ, Rasmi Ş, “Enflasyon Düzeltmesinde Sorunlar”, www.alomaliye.com,
20 07 2004
- SELİMOĞLU, Seval, “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin
Giderilmesi Yönünde Yapılan Ulusal ve Uluslararası Boyuttaki
Düzenlemeler”, **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi** , Mayıs 2001
- SEVİG, Veysi, “Enflasyona Uyarlanmış Mali Tablo Sonuçları”, **Dünya Gazetesi**,
18 09 2003
- SEVİG, Veysi, “Enflasyon Düzeltilmesi” **Dünya Gazetesi**, 03 02 2004
- SEVİG, Veysi, “Enflasyon Düzeltmesinde Son Durum”, **Dünya Gazetesi**,
27 04 2005
- SEVİG, Veysi, “Enflasyon Düzeltmesinde Özel Konular ve Süre Uzatımı”, **Dünya
Gazetesi**, 04 02 2005
- SEVİG, Veysi, “Enflasyon Düzeltmesinin Vergisel Yönü” , **Dünya Gazetesi**, 17 03
2004
- SOLAK, M.Zekariya, “Enflasyon Düzeltmesi Mükelleflere Ek Vergi Yüğü Getiri mi
”**Vergi Sorunları Dergisi** , Sayı:,188, 2005
- SÖYLER, Halil, “31.01.2003 ve 31.12.2004 Tarihli Bilançoların Enflasyon
Düzeltmesinde Özellik Arz Eden Hususlar”, www.alomaliye.com, 31 12
2005
- SÖYLER, Halil “Enflasyon Düzeltmesi Uygulanan-Uygulanmayan Dönemlerde Eski
ve Yeni Hükümler Çerçevesinde Yatırım Harcamalarının
Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası** , Kasım 2000
- SUEL, Hasan, ” Şirket Değerlemesi”, **İşletme ve Finans Dergisi**, S.117, Aralık 1995
- T.C. Resmi Gazete**, “Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin Mali Tabloların
Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe
Standardı Tebliği” , Sayı:14, 22 Haziran 2002, Sayı:24793 Mükerrer
- T.C. Resmi Gazete**, “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanununun ve Kurumlar
Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
25332”, 30 12 2003
- T.C. Resmi Gazete**, “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların
Düzeltmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”, Seri:XI, No:20,
28 Kasım 2001, Sayı :24597

- TANZİ, Vito, “Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax Revenue”,
IMF Staf Papers, Vol:24 Marc 1987
- THOMSON, Grahame, “Inflation Accounting in a Theory of Calculation”,
Accounting Organisation And Society, 1987, Vol: 12, Iss: 5
- TİRYAKİOĞLU, Reşat, “Enflasyon Düzeltmesi”, **www.muhasabe.net** 28 11 2005
- TUĞLU, Ali, “Enflasyon Düzeltmesinde Ayrılmamış Amortismanların Ayrılmış
Gibi Kabul Edilmesi”, **Yaklaşım Dergisi**, S.146, Şubat 2005
- TUNCER, Selahattin, “Türk Vergi ve Usul Kanunları İçinde Enflasyon Muhasebesi
İle İlgili Uygulama Örnekleri-I”, **Yaklaşım Dergisi**, S.112, Nisan 2005
- TUNCER, Selahattin, “Vergi Mükelleflerine Uyarılar”, **Dünya Gazetesi**, 26 01 2004
- TURAN, Cemalettin, “Enflasyon Düzeltmesi”, HUD, **Vergi Dünyası Dergisi**, Ocak
2005, S.281
- TURAN, Cemalettin, “Enflasyon Düzeltmesi”, **Vergi Dünyası**, Ocak 2005, S.281
- TURUT, Şenol, “Enflasyon Muhasebesi Uygulamasında Kıdem Tazminatı Gibi
Karşılıklarda Düzeltme Sorunu”, **Dünya Gazetesi**, 25 08 2004
- UMAN, Nuri, “Enflasyon Muhasebesi Kanunu Tasarısı İle İlgili Son Gelişmeler”,
Vergi Dünyası, S.257, Ocak 2003
- USLU, Ozan, “Enflasyon Muhasebesi”, Malumu İlan, **www.alomaliye.com** ,
12 Mart 2004
- USLU, Ozan, “Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Açıklamalar”, **www.alomaliye.com**,
22 Mart 2005.
- UYAR, Süleyman, “Satışların Maliyeti Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi –
2”, **Mükellefin Dergisi**, Mayıs 2004
- UZUN, Kemal, “Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanunlarında
Yer Alan Mükellefleri Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler”, **Vergi
Dünyası**, S.210, Şubat 1999
- WHITTINGTON, Geoffrey, Sapora, Victoria ve Singh, Ast., The Effects of Hyper/
Inflation on Accounting Ratios: Financing Corporate Growth in
Industrialising Economies: IFC Technical Paper 3, **Washington P.C**, 18
09 1997

VURAL, Mahmut, “Enflasyon Muhasebesi”, **Vergi Dünyası**, Sayı:262,2005
YUKSEL, Ahmet, “A.B.D’de Yerine Koyma (İkame) Maliyeti Muhasebesinin
Tarihsel Gelişimi”, **Muhasebe Enstitü Dergisi**, Yıl:8, S.28, Mayıs 1982 -II
YÜCE, Mehmet,“Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde
Yer Alan Düzenlemeler”, **İşletme ve Finans**, S.154, Ocak 1999
ZALOĞLU, Mesut, “Enflasyon Düzeltmesi”, **Vergi Dünyası**, S.254,

ANKET FORMU

Sayın yetkili,

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana bilim dalı, Muhasebe ve Finansman bilim dalında Enflasyon Muhasebesi yasasının uygulanması ile ortaya çıkan sorunlar konusunda doktora çalışması yürütmekteyim.

Bu araştırma, 5024 sayılı enflasyon muhasebesi yasasının, iş dünyasının beklentilerine ne düzeyde cevap verdiğini ve yetersiz kaldığı noktaları tespit etmek amacıyla yapılmaktadır.

Anket formuna içtenlikle cevap vermeniz: yasa ile ilgili sorunların doğru olarak saptanmasına, ilgili çevrelerde gündeme gelmesine, tartışılması ve aksaklıkların giderilmesine yardımcı olacaktır.

Anket formunda kimliğiniz ve firmaya ait bilgilerin kesinlikle gizli kalacağını ve büyük bir titizlikle değerlendirileceğini taahhüt ediyorum.

Yardımlarınız için şimdiden teşekkür ederim.

Özcan DEMİR

Formun Doldurulma Yöntemi

1.Derecelendirilmiş faktörlerden size uygun olan kutucuğun seçilmesi.

Örneğin :

“Uzun dönemde hareketsiz kalan parasal kalemler düzenlemede göz ardı edilmiştir.”

Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

2. Firmaya ilişkin genel bilgilerin sorgulandığı bölümlere vereceğiniz cevaplar.

- 1- İşletmenin Ticari Unvanı: ABC Ltd.Şti.
- 2- Adresi: Org. San. Bölgesi 4. Cd. No:10
Vb.

BÖLÜM 1 GENEL BİLGİ

- İşletmenizin ticari unvanı nedir?
- İşletmenizin vergi mükellefiyeti türü nedir? Gelir vergisi Kurumlar Vergisi
- İşletmenizin faaliyet türü nedir?
- 5024 sayılı enflasyon muhasebesi yasasını uygulama tarihiniz nedir?.....
- Enflasyon düzeltmesi sonucunda vergi matrahınız artmış mıdır?
Evet Hayır
- İşletmenizdeki statünüz nedir? (Anketi dolduran kişi).....
- Stok düzeltilmesinde hangi yöntemi kullandınız?
Alınış Tarihi Basit Ortalama
Hareketli Ortalama Diğer Yöntemler
- Enflasyon düzeltmesinde bilgisayar programı kullandınız mı?
Evet Hayır
- Faaliyette bulunduğunuz şehir

BÖLÜM 2

ENFLASYON MUHASEBESİNE DAYANAK TEŞKİL EDEN TEFE (ÜFE) ENDEKSİNE, TARİH VE UYGULAMA KOŞULLARINA YÖNELİK SORUNLAR

	Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
TEFE (ÜFE) Gerçek Enflasyon Oranını yansıtmamaktadır.					
TEFE (ÜFE) yerine daha gerçekçi bir oran Enflasyon Muhasebesi hesaplamalarına dayanak teşkil etmemlidir					
Enflasyon Muhasebesinin uygulanması için getirilen TEFE (ÜFE) yıllık %10 üç yıllık toplamının %100 ü geçmesi şartı objektif bir uygulama değildir.					
Bakanlar Kurulunun % 10 ve % 100'lük oranları değiştirme yetkisinin bulunması uygulamayı objektiflikten siyasallaştırmaya yönelmektedir					
Enflasyon muhasebesi yasası gereğince düzeltmelere esas alınacak tarihin "defterlere kayıt tarihi" olarak belirlenmesi olumlu bir yaklaşım değildir.					
"Geçici vergi dönemlerini" düzeltme dönemi olarak kabul edilmesi işletmelerin aylık ya da üç aylık dönemler itibariyle periyodik düzeltme yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Düzeltmelerin bu kadar sık yapılması muhasebe departmanının iş yoğunluğunu arttırmaktadır.					

BÖLÜM 3

ENFLASYONA GÖRE BİLÂNÇO DÜZELTMESİNDE PARASAL VARLIKLARDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

	Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Parasal kalemlerin enflasyondan etkilenmemesi gerçeği yansıtmamaktadır					
Uzun dönem hareketsiz kalan parasal kalemler düzenlemede göz ardı edilmiştir.					
Enflasyona göre düşük değerlendirilmiş bulunan parasal kalemler düzeltmeye tabi tutulmalıdır.					
Ticari alacak ve borç kalemleri yasal çerçevede etkin bir düzeltmeye tabi tutulmalıdır.					
Enflasyonun düşmesiyle vade farkı alınmadan yapılan satışlara ait alacaklar için düzeltme ihtiyacı bulunmaktadır.					
Dövizin üç yıldır yatay ve düşey bir rota izlemesi dövizle ilgili parasal kalemlerde düzenlemeyi gerekli kılmaktadır.					
IFRS 29.maddede belirtildiği gibi parasal kayıp ya da kazancın hesaplanmasına yer verilmemiştir.					
Taksitli satışlardan doğan alacakların düzeltilmesi konusu yasanın eksik yönlerinden birini oluşturmaktadır.					
Faaliyetleri ve yapısı gereği parasal kalemleri parasal olmayan kalemlerinden fazla olan işletmeler enflasyon muhasebesi yarasından belediklerini bulamamışlardır					
Parasal kalemlerin nominal değerleriyle yer alması, enflasyon düzeltmesi dışında tutulması, enflasyon muhasebesinin özüne aykırı bir durum oluşturmaktadır.					
İşletmelerini cari hesap yoluyla finanse edenler, düzeltme işleminden yararlanamayacak hatta bunun vergisini ödemek zorunda kalacaklardır.					

BÖLÜM 4

ENFLASYONA GÖRE BİLÂNÇO DÜZELTMESİNDE PARASAL OLMAYAN KAYNAKLARDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

	Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Enflasyon muhasebesi yarası gereğince yeniden değerlemenin yapılmaması bazı durumlarda işletmenin lehinden çok aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.					
Amortisman sistemi üzerinde yapılan değişimlere işletmeler kolayca adapte olmamaktadır.					
Sermaye unsurlarının, katsayı uygulanarak düzeltilmesi işletmelerin sermayelerinin aşırı büyümesine yol açmıştır.					
İlk düzeltmeyle ortaya çıkan karın / zararın geçmiş yıl zararı- karı olarak kabullenip vergilendirme dışı tutulması yarasın işletmeleri gerçekten enflasyondan arındırması konusunda soru işaretleri doğurmaktadır					

Sermaye dışındaki özkaynak kalemleri parasal olmayan kalem olarak kabul edilmiş olup ilk dönem düzeltme işlemleri özsermaye kaleminden farklı gerçekleşmiştir.	
Bir kısım karşılıkların parasal olmayan kabul edilip düzeltmeye tabi tutulması bir kısmının parasal kabul edilip düzeltmeye tabi tutulmaması yasadaki temel eksik yönlerden biridir.	

BÖLÜM 5
ENFLASYONA GÖRE BİLANÇO DÜZELTMESİNDE PARASAL OLMAYAN
VARLIKLARDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

	Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde borsa rayici veya düzeltme katsayıları ile yapılan düzeltmeler arasında farklılıklar bulunmaktadır.					
Stokların değerlendirilmesinde LIFO'nun kaldırılması olumsuz bir yaklaşımdır.					
Reel olmayan finansal maliyetlerin hesaplanması sağlıklı sonuçlar ortaya koymamaktadır.					
Parasal olmayan kalemlerde uygulanan toplulaştırma yöntemi enflasyon muhasebesinin mantığına uygun görülmemektedir.					
Binalarda enflasyon muhasebesiyle yapılan değer artışı gerçeğin çok üzerinde çıkmaktadır. Bu da işletmelerin olmayan bir değer artışının vergisini ödemek zorunda kalmalarına neden olabilmektedir.					

BÖLÜM 6
GELİR TABLOSU KALEMLERİNE YÖNELİK SORUNLAR

	Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Gelir ve giderlerin tahakkuk ve tahsil süresi arasındaki farklılıklar düzenlemede göz ardı edilmiştir.					
Gelir tabloları da bilançolar gibi enflasyon düzeltmesine tabi tutulmalıdır.					
Gider hesaplarına intikal ettirilen kanunen kabul edilmeyen giderler konusunda karışıklıklar bulunmaktadır.					
Gelir tablosu hesapları parasal olmayan kalemler olduğu için hepsinin düzeltme işlemlerinin aynı kapsamda olması gerekir.					

BÖLÜM 7

YASANIN UYGULANMASINDA EĞİTİMDEN VE TANITIMINDAN KAYNAKLANAN SORUNLARI

	Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Yasanın ifade ettiği unsurların ve maddelerin algılanmasında güçlük çekilmiştir.					
Yasanın tanıtımı ve anlatımı yeterince yapılamamıştır.					
Bilgisayar programları olmasaydı yasaı uygulamak çok zor olurdu.					
Bilgisayar programlarına rağmen oldukça fazla yanlış ve eksikliklerle karşılaşmıştır.					
Yasa hem uygulayıcıları hem de deneticileri tarafından yeterli düzeyde tanınmamıştır.					
Yasa uygulamada bir sefer uygulanacak, sonra rafa kaldırılacak mantığıyla algılandığından eğitimi ve öğrenilmesi konusuna yeterli önem verilmemiştir.					
Maliye ve muhasebe meslek örgütleri yasanın tanıtımı ve eğitimine gerekli önemi göstermemişlerdir.					
Yasanın erteleneceği belirlendiğinden eğitim çalışmalarına fazla önem verilmemiştir.					

BÖLÜM 8

UYGULAMADAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

	Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Düzeltilme işlemlerinde temel ilke IFRS 29.maddede belirtildiği gibi "Kayda esas vesikaların tarihi" olmalıdır.					
İşletme hesabına göre defter tutanların yasal çerçeve dışında kalmaları yasaların özünde bulunan eşitlik prensibine uymamaktadır.					
Bazı işkollarının enflasyon muhasebesinin şartlarının oluşmasına bakılmaksızın yasaı sürekli uygulamaları işkolları arasında yeni bir dengesizlik yaratacaktır.					
Enflasyon muhasebesi yasanın birçok hükmü uluslar arası muhasebe standardı IAS29 ile farklılıklar göstermektedir.					
5024 sayılı yasa BDDK'nın yapmış olduğu düzenlemeler SPK'nın çıkardığı düzenlemelerden geride kalmıştır. Enflasyon olayına daha vergisel bir çerçeveden bakılmıştır.					
Yıllardır beklenen Enflasyon Muhasebesi yasası beklentilere cevap vermekten uzaktır.					
TTK'nın enflasyon düzeltmesini dikkate almayan hükümleri halen geçerliliğini muhafaza etmektedir. Dolayısıyla buna göre hazırlanan bilanço ile VUK'a göre hazırlanan bilanço arasında hiçbir bağ kalmamıştır.					
Enflasyon muhasebesi yasası, sermayesi yetersiz borçlu olan, kredi kullanan, işletmeleri daha çok vergi yükü altında bırakmıştır.					

BÖLÜM 9
MEVZUATTAN KAYNAKLANAN SORUNLAR

	Tamamen Katılmıyorum	Fazla Katılmıyorum	Katılıyorum	Fazlaca Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Düzeltilme işlemlerine esas alınacak tarih "deftere kayıt tarihidir". Oysa bu durumun bazı sakıncaları bulunmaktadır.					
Düzeltilme işlemlerinde esas alınacak tarihlerin saptanmadığı durumlarda mevzuatta yetersizlik bulunmaktadır.					
Enflasyon muhasebesi yasası, bir tür yeniden değerlendirme oranı yasası mantığı içerisinde düşünülmektedir.					
SPK'ya göre düzeltme yapmış kurumların VUK'a göre tekrar düzeltme yapmaları yersiz bir uygulamadır.					
Enflasyon muhasebesinin oluşmasına yarayan şartların gerçekleşmesi zor görünmektedir.					
Enflasyon muhasebesi yasası, işletmeyi enflasyondan arındıracak bir yasa gibi değil, bir vergi yasası gibi algılanmaktadır.					

Konuyla İlgili Artı Düşünce ve Görüşlerinizi Aşağıdaki Bölüme Yazabilirsiniz

Katkılarınızdan Dolayı Teşekkür Ederiz

