

T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTUSU DOKÜMANTASYON MERKEZİ
İŞLETME FAKÜLTESİ
MUHASABE-DENETİM
YÜKSEK LİSANS
PROGRAMI

ENFLASYON ORTAMINDA FİNANSAL RAPORLAMA

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç.Dr. Göksel YÜCEL

Hazırlayan: Yavuz ÇİFTÇİ

92/01-0008

İstanbul, 1994

32037

ÖZET

Ana amacı, işletmenin ticari faaliyetleri ve mali durumu hakkında ilgililere anlamlı, gerçek ve güvenilir bilgi sunmak olan muhasebe, bu amacı gerçekleştirmek üzere bilanço, gelir tablosu v.b. gibi raporlar hazırlamaktadır. İşletme ile ilgili kişiler, bu raporlardan yararlanarak işletmenin durumunu değerlendirmekte ve çeşitli kararlar almaktadırlar.

Normal ekonomik şartlarda muhasebe, kendisinden beklenen fonksiyonları eksiksiz yerine getirmektedir. Ancak, fiyat değişmelerinin yaşandığı bir ekonomik ortamda geleneksel muhasebenin ürettiği raporlar gerçekleri yansıtmayan anlamsız veriler haline gelmekte ve işletme ilgililerini yanıltılmaktadırlar. Bunun temel sebebi ise, geleneksel muhasebenin ölçü birimi olarak paranın nominal değeri veya sayısını esas alması ve değerlendirme esası olarak da tarihi maliyetleri kullanmasıdır.

Oysa enflasyon dönemlerinde fiyatlar yükselmekte, dolayısıyla paranın satınalma gücü düşmektedir. Geleneksel muhasebe bu gerçeği gözardı ederek, fiyatların değiştiği bir ekonomik ortamda da tarihi maliyetlerle değerlendirme ve paranın değerinin değişmezliği ilkelerine bağlı kaldığından; güncelliğini kaybetmiş ve ilgilileri yanıltıcı veriler üretir hale gelmiştir.

Bu durum, işletme ilgililerini, enflasyonun etkilerini yansıtabilecek ve geleneksel muhasebe yerine geçebilecek yeni muhasebe modelleri arayışına sevk etmiştir. Bu ihtiyacı karşılamak üzere "enflasyon muhasebesi" adı verilen çeşitli muhasebe modelleri geliştirilmiştir.

Enflasyonun muhasebeye etkileri incelenirken gözönünde bulundurulması gereken en önemli husus; fiyatlardaki artışların genel fiyatlar seviyesinde ve özel fiyatlar seviyesinde olmak üzere gerçekleştiğidir. Fiyatlar genel seviyesi, bütün mal ve hizmetlerin fiyatlarının alçalıp yükselmesini; fiyatlar özel seviyesi ise, bazı mal ve hizmetlerin fiyatlarının diğerlerine nazaran alçalıp yükselmesini ifade eder.

Genel ve özel fiyat hareketlerini ayrı ayrı ya da birlikte dikkate almaları; esas aldıkları ölçü birimi, değerlendirme ilkeleri ve sermayenin korunması kavramına bakışları açısından üç ayrı enflasyon muhasebesi modeli ileri sürülmüştür.

Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi, isminden de anlaşılacağı gibi, fiyatlar genel seviyesindeki değişmelerin muhasebe verileri üzerindeki etkilerini yansıtmak üzere geliştirilmiş bir modeldir. Bu modelde, geleneksel muhasebe ilkeleri değiştirilmemekte, sadece ölçü birimi olarak paranın nominal değeri ya da sayısı yerine reel değeri ya da

satınalma gücü kullanılmaktadır. Paranın satınalma gücündeki değişiklikler, dikkate alınarak bütün finansal tablolar eşdeğer para birimiyle ifade edilmek üzere düzeltilmekte ve böylece işletme içinde ve işletmeler arasında anlamlı karşılaştırmalar yapabilme imkanı doğmaktadır. Düzeltme işlemi, fiyatlar genel seviyesindeki değişimleri en iyi şekilde yansıtmak, nitelikli indekslerden faydalanılır. Modelin en önemli özelliklerinden birisi de, enflasyon ortamında işletmenin parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı uğradığı satınalma gücü kaybı ile borçlu olmaktan dolayı elde ettiği satınalma gücü kazancının görülebilmesidir.

Kısacası, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modelinin amacı, paranın satınalma gücünün değiştiği gerçeğinden hareketle, muhasebe verilerini eşdeğer para birimiyle ifade etmek; hasılat ve maliyetleri cari satınalma gücü ile göstererek işletmenin faaliyetinin gerçek sonucuna ulaşmaya çalışmak ve işletmenin elde ettiği satınalma gücü kazanç ya da kaybını ortaya koymaktır. Ayrıca model, sermayenin satınalma gücü olarak korunmasını hedeflemektedir.

Yukarıda belirtildiği gibi, fiyatlar genel seviyesi, sadece genel fiyat hareketlerini dikkate almakta ve özel fiyat hareketlerinin etkilerini gözardı etmektedir. Oysa işletmeler üzerinde özel fiyat hareketlerinin etkisi oldukça önemlidir. Bu amaçla uzmanlarca, genel olarak "Cari Değer Muhasebesi Modeli" olarak adlandırılan ve bünyesinde değerlendirilme esas alan birçok değerlendirme yöntemini toplayan bir muhasebe modeli geliştirilmiştir.

Cari değer kavramı, uygulamada farklı bakış açılarından ele alınmış ve bu modele bağlı birçok muhasebe yöntemi ortaya çıkmıştır. Çoğunlukla değerlendirilme (yenileme) maliyetinin (replacement cost) esas alınması savunulurken; net nakit değer, net bugünkü değer veya satış değerinin değerlendirilme esas alınması gerektiğini ileri süren görüşler de mevcuttur.

Günümüzde değerlendirilme daha çok ikame maliyeti tercih edildiğinden cari değer muhasebesi yerine "Ikame Maliyeti Muhasebesi" terimi kullanılmaktadır.

Bu model, geleneksel muhasebede olduğu gibi paranın nominal değerini ölçü birimi olarak ele almakta; fakat, değerlendirilme tarihi maliyetlerden tamamen ayrılarak cari değerleri esas almaktadır. Bu yaklaşımda, sermayenin firmanın üretim gücünü temsil ettiği kabul edilerek, başlangıçtaki üretim gücünün aynen korunması amaçlanmaktadır.

Son yıllarda yoğunlaşan çalışmalarla, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi ile cari değer muhasebesinin üstün yönlerini bünyesinde toplayacak bir muhasebe modelinin geliştirilmesine çalışılmaktadır.

Entegre Muhasebe Modeli adı verilen bu modelde, ikame maliyeti muhasebesine göre düzeltilmiş finansal tablolar ayrıca fiyatlar genel seviyesi indeksine göre tekrar düzeltilmektedir. Böylelikle hem parasal değerlerle ilgili elde tutma kazanç ya da kayıpları ve hem de parasal olmayan değerlere ait elde tutma kazançlarının gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş değerlerinin tespiti mümkün olabilmektedir. Model, enflasyonun tüm etkilerinin yansıtılmasını hedeflediğinden diğer iki modele karşı teorik bir üstünlüğe sahiptir.

Sayıdığımız bu modellerin ortak yanı, geleneksel muhasebenin enflasyon ortamındaki yetersizliklerini gidermek üzere geliştirilmiş olmalarıdır. Şüphesiz çeşitli açılardan birbirlerine karşı üstünlük ve eksiklikleri, eleştirilen yanları vardır. Ancak, enflasyon ortamında her halde geleneksel muhasebeden daha anlamlı bilgiler üretmektedirler. Dolayısıyla, enflasyon ortamında anlamlı ve yararlı muhasebe verileri sunulabilmesi için, bu modellerden birinin seçilerek uygulanması kaçınılmazdır.

Uygulanacak enflasyon muhasebesi modelinin seçiminde ülkelerin ekonomik ve sosyal yapıları, enflasyonun hızı gibi faktörler önemli rol oynamaktadır. Ülkemiz açısından değerlendirildiğinde bu modeller içerisinde uygulanabilme yeteneği en yüksek model, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modelidir.

Çalışmalarım sırasında yakın ilgi ve desteğini eksik
etmeyen hocam, Doç.Dr. Göksel YÜCEL'e içten teşekkürlerimi
sunmayı borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ VE GELENEKSEL MUHASEBENİN YETERSİZLİĞİ

1.1. Genel Bilgiler	5
1.2. Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri... ..	9
1.2.1. Varlık Yapısına Etkileri	9
1.21.1. Parasal Olmayan Varlıklara Etkileri	9
1.21.2. Parasal Varlıklara Etkileri	14
1.2.2. Kaynak Yapısına Etkileri	15
1.22.1. Parasal Olmayan Kaynak Kalemlerine Etkileri.	15
1.22.2. Parasal Kaynak Kalemlerine Etkileri	18
1.3. Enflasyonun Gelir Tablosuna Etkileri	19
1.3.1. Gelir Kalemlerine Etkisi	20
1.3.2. Gider Kalemlerine Etkisi	20
1.4. Geleneksel Muhasebenin Enflasyon Ortamında Yetersizliği	21
1.5. Enflasyon Muhasebesi Hakkında Genel Bilgiler	23
1.6. Enflasyon Muhasebesi Modellerine Toplu Bir Bakış	27
1.6.1. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi Modeli	27
1.6.2. Cari Değer Muhasebesi Modeli	27
1.6.3. Fiyatlar Genel ve Özel Seviyesindeki Değişmeleri İçeren Entegre Muhasebe Modeli	32

İKİNCİ BÖLÜM

FİYATLAR GENEL SEVİYESİ MUHASEBESİ MODELİ

2.1. Genel Bilgiler	34
2.2. Değişen Fiyatlar Genel Seviyesinin Ölçümü ve İndeks Seçimi	36
2.3. Fiyatlar Genel Seviyesine Göre Düzeltilmiş Finansal Tabloların Hazırlanması... ..	38
2.3.1. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesinin İşleyiş Evreleri	38
2.3.2. Düzeltilmiş Bilançonun Hazırlanması	39
2.32.1. Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltilmesi... ..	39
2.32.1.1. Sabit Varlıkların Düzeltilmesi	40
2.32.1.2. Stokların Düzeltilmesi	41

2.32.2. Parasal Varlık ve Yükümlülüklerin Düzeltilmesi	43
2.32.3. Özsermayenin Düzeltilmesi	43
2.3.3. Düzeltilmiş Gelir Tablosunun Hazırlanması	44
2.33.1. Gelirlerin Düzeltilmesi	45
2.33.2. Giderlerin Düzeltilmesi	45
2.33.3. Parasal Değerleri Elde Tutma Kazanç ya da Kaybının Hesaplanması	46
2.4. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Düzeltilmiş Finansal Tabloların Sunulması	48
2.5. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesinin Genel Değerlendirmesi	

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FIYATLAR GENEL SEVİYESİ MUHASEBESİNE GÖRE BİR VAK'A ÇALIŞMASI

3.1. Genel Olarak	52
3.2. "I İşletmesi"nin Tanıtılması	52
3.3. "I İşletmesi"ne Ait Finansal Tabloların Düzeltilmesi	54
3.3.1. Dönembaşı Bilançosunun Düzeltilmesi	54
3.31.1. Parasal Olmayan Varlıklar	54
3.31.2. Parasal Varlık ve Yükümlülükler	55
3.31.3. Özsermaye	56
3.3.2. Gelir Tablosunun Düzeltilmesi	57
3.32.1. Dönem İçerisinde Yapılan İşlemlerin Düzeltilmesi	57
3.32.2. Dönembaşı ve Dönemsonu Stokunun Düzeltilmesi	57
3.32.3. Döneme Ait Amortisman Giderinin Düzeltilmesi	58
3.32.4. Parasal Değerlere İlişkin Satınalma gücü Kazanç ya da Kaybının Hesaplanması	58
3.3.3. Dönemsonu Bilançosunun Düzeltilmesi	60
3.33.1. Parasal Olmayan Varlıklar	60
3.33.2. Parasal Varlık ve Yükümlülükler	61
3.33.3. Özsermaye	61
3.4. "I İşletmesi"ne Ait Düzeltilmiş ve Düzeltilmemiş Finansal Tabloların Karşılaştırılması	62

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR VE TÜRKİYE'DEKİ DURUM

4.1. Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamalar	64
4.1.1. Amerika Birleşik Devletleri	64
4.1.2. İngiltere	65
4.1.3. Almanya	66
4.1.4. Fransa	67
4.1.5. Kanada	68
4.1.6. Hollanda	69

4.1.7. Latin Amerika Ülkeleri	...	...	...	70
4.17.1. Meksika	...	...	...	70
4.17.2. Brezilya	...	...	...	71
4.17.3. Peru	...	...	...	72
4.17.4. Şili	...	...	...	72
4.17.5. Uruguay	...	...	...	72
4.2. Türkiye'deki Durum	...	...	...	73
4.2.1. Mevcut Uygulamalar	...	...	...	74
4.21.1. Yeniden Değerleme	...	...	...	74
4.21.2. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman	...	...	...	77
4.21.3. Diğer Uygulamalar	...	...	...	78
4.2.2. İncelenen Modellerin Ülkemiz Açısından Değerlendirilmesi	...	...	...	80
SONUÇ	...	...	...	83
KAYNAKÇA	...	...	...	85

GIRIS

Finansal tablolar, ilgili bütün kişi ve kuruluşlar(işletme yöneticileri, ortaklar, kredi verenler, devlet, sendikalar, halk vb.) için işletmelerin durumlarını değerlendirmede çok önemli bir fonksiyona sahiptirler. Planlama ve denetim amaçları için kullanılan birer "tahlil aracı" olma niteliğine sahip bu raporlar, sözkonusu amaçlara hizmet ettikleri oranda değer kazanırlar(1).

Sosyal sorumluluk, objektiflik, dönemsellik, muhafazakarlık, paranın değer ölçüsü olması ve maliyet değerinin esas alınması(2) gibi ilkelere bağlı kalınarak yürütölen geleneksel muhasebe, para değerinde önemli değişmelerin olmadığı dönemlerde görevini yerine getirmektedir. Fiyatlarda değişmelerin gözlemlendiği koşullarda ise, saydığımız bu ilkelere göre yürütölen muhasebenin ürettiği bilgiler ve finansal tablolar anlamını yitirmektedir.

Bu durum, geleneksel değerleme yöntemlerinin paranın değerinin değişmez olduğunu varsayması ve para değerindeki değişmeleri dikkate almamasının bir sonucudur.

Enflasyon, ölkemizde ve dünyada üzerinde en çok konuşulan ve çözüm aranan problemlerin başında gelmektedir. Bilim adamları ve politikacılar enflasyonun doğuş sebepleri, ekonomik, sosyal, politik etkileri ve bunları gidermenin mümkün olup olmadığı konusunda tartışmakta ve çeşitli görüşler ileri sürmektedirler.

Ölkemizde de uzun yıllardan beri yüksek bir enflasyon yaşanmaktadır. 1973 de %20 civarında seyreden enflasyon, 1974 de %30 lara yükselmiştir. 1978 yılı sonunda ise enflasyon %49 seviyesine ulaşmıştır. Alınan önlemler yeterli ve etkili olmadığından 1979 yılı sonunda ölkemizde enflasyon rekor bir seviyeye çıkmış ve %80 dolayında gerçekleşmiştir(3).

Daha sonra 1980 yılında alınan ve "24 Ocak Kararları"

- 1 Alparıslan Peker, Modern Yönetim Muhasebesi, 4.Baskı, I.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:53/5, İstanbul, 1988, s.37
- 2 Feridun Özgür, Muhasebe İlkeleri, 7.Baskı, I.Ü. İşletme F. İşletme İktisadı Enstitüsü Yayınları No:254/147, İstanbul, 1992, s.13-15
- 3 Devlet İstatistik Enstitüsü Bültenleri

olarak da adlandırılan tedbirlerle bu hız nisbeten yavaşlatılabilmiş ve %40 lara kadar indirilmiştir. Ancak yine de durdurulamamış ve son beş yıldır ortalama %55 ler civarında istikrar kazanmıştır.

İşletmeler ve ilgili kişi ve kuruluşlar, ekonomik yaşamda bir çok kararlar almak zorundadırlar. Bu kararları alırken de anlamlı, doğru, zamanlı, karşılaştırılabilir ve güvenilir verilere gerek duyarlar. Bu verilerin üretilmesi ve ilgililere sunulması ise muhasebenin görevidir. Ancak daha önce de belirttiğimiz gibi, fiyatların değişme gösterdiği bir ortamda geleneksel muhasebe ilkelerine bağlı kalınarak sunulan veriler, gerçekleri yansıtamamaktadırlar.

Enflasyon ortamında muhasebe verilerinin daha anlamlı hale getirilebilmesi için çalışmalar 1910 yıllarında Almanya da Schmallenbach tarafından başlatılmış ve 1930 lu yıllarda yine bir Alman bilimadamı olan Fritz Schmidt le devam ettirilmiştir(4). Modern Amerikan muhasebeciliğinin öncüsü sayılan H.W. Sweeney, ABD de 1936 da yazdığı "Stabilized Accounting" adlı eseri ve birçok makaleleriyle; fiyat değişmelerinin etkilerini finansal tablolara yansıtan ve günümüzde halen uygulanmakta olan enflasyon muhasebesi modellerinin de teorik ilkelerini oluşturan fikir ve öneriler getirmiştir(5).

Enflasyon muhasebesiyle ilgili çeşitli ülkelerde yoğun çalışmalar yapılmış ve bu amaçla komiteler oluşturulmuştur. 1970'li yıllarda enflasyonun etkisinin iyice hissedilmesiyle bu konudaki çalışmalar hızlandırılmış ve somut, uygulanabilir modeller geliştirilmeye başlanmıştır(6).

Batı ülkelerinde tek rakamlı enflasyona karşı çeşitli enflasyon muhasebesi uygulamaları başlatıldığı halde, ülkemizde üç rakamlı hale gelen enflasyona rağmen köklü tedbirlere yönelik herhangi bir hareket görülmektedir. Her ne kadar 1988 yılında 21.3.1983 tarih 2791 sayılı kanunla, önce bir defaya mahsus olmak üzere ve 1984 yılından itibaren de devamlılık getirilerek bir "yeniden değerlendirme" uygulaması başlatılmış ise de, bu kısmi uygulamanın dünyada uygulananların hiçbirine benzemediği ve kendine özgü olduğu

4 Cumhuriyet FERMAN, Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilanço Teorileri, Ankara Ü. SBF Yayınları No:41/23, Ankara, 1954, s.84-109

5 A.e., s.132-145

6 Nalan AKDOĞAN, Enflasyon Muhasebesi, Ankara Ü. İ.T.İ.A. Mali Bilimler ve Muhasebe Y.O. Yayınları No:1, Ankara, 1980, s.197

görülmektedir(7).

Geleneksel muhasebenin işleyişini ve fonksiyonlarını yerine getirmesini engelleyen, işletmelerin faaliyet ve kararlarını aksatan enflasyonun yakın bir gelecekte - özellikle ülkemiz açısından- sona erdirilemeyeceği bilindiğine göre; bir yandan enflasyonla mücadele edilirken diğer yandan da enflasyonla birlikte nasıl yaşanabileceğinin ve etkilerinin nasıl en az seviyeye indirilebileceğinin araştırılması gerekmektedir.

Çalışmamızda, enflasyonun muhasebeye olan etkilerinin giderilmesinde izlenecek yollar, geliştirilen modeller ve konu ile ilgili bilgilerin bütünlük içinde sunulması amaçlanmıştır.

Çeşitli araştırmalar, son giren-ilk çıkar(LIFO) değerlendirme yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ve yenileme fonu ayırmak gibi kısmi uygulamaların enflasyonun etkilerini finansal tablolara yansıtamayacağını göstermektedir(8). Bu nedenle araştırmamız, bu kısmi uygulama yöntemleri yerine, köklü uygulama yöntemlerini içeren enflasyon muhasebesi modelleri üzerinde yoğunlaştırılmıştır.

Fiyat değişmelerinin etkilerini yansıtan bütün muhasebe modellerinin incelenmesi, konunun genişliği nedeniyle çalışmamız sınırlarını aşmaktadır. Bu modellerden Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi Modeli çalışmamızın ana konusu olarak seçilmiştir. Bu tercihin yapılmasında, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modelinin ülkemiz şartlarında uygulamaya en yakın model olması önemli rol oynamıştır(9). Ayrıca bu modelin uygulanmasında kullanılan genel fiyat indekslerinin objektiflik ve yargılara yer verilmemesi ilkesini sağlaması ve uygulamasının kolay olması(10) da bu modelin seçilmesinin sebepleri olarak sayılabilir.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, enflasyonun işletmelerin finansal yapısına ve çalışma

7 Nergis TEK, "Enflasyonun Geleneksel Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkileri ve Bu Etkileri Giderici Önlemler", Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Enflasyon Karşısındaki Etkinliklerinin Değerlendirilmesi Sempozyumu, İzmir, Şubat 1991

8 Ahmet Yüksel, Enflasyon Muhasebesi(Fiyat Artışlarını Finansal Tablolara Yansıtan Muhasebe Modelleri), Venüs Ofset Matbaası, İstanbul, 1985, s.17

9 Nuri UMAN, Enflasyon Muhasebesi Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi Teori ve Uygulama, Boğaziçi Ü. Yayınları No:155, İstanbul, 1979, s.3

10 Akdoğan, a.g.e., s.129

sonuçlarına etkileri incelenmiştir. Geleneksel muhasebe ilkeleri ve değerlendirme yöntemlerine göre elde edilen verilerin enflasyon karşısında anlamlılıklarını büyük ölçüde yitirdikleri ve yetersiz kaldıkları görülmektedir. Bu yetersizliği gidermek amacıyla geliştirilen enflasyon muhasebesi modelleri genel boyutlarıyla tanıtılmaktadır.

İkinci bölümde ise, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modeli incelenmektedir. Bu modelin temel özellikleri ve işleyiş esasları ve düzeltme sırasında izlenecek yöntemler aktarılmış ve bölümün sonunda modelin genel bir değerlemesi yapılmıştır.

Üçüncü bölümde, bir işletmeye ait finansal veriler, fiyatlar genel seviyesi muhasebesine uygun olarak düzeltilmiş ve elde edilen sonuçlar analiz edilerek, enflasyonun işletmenin mali ve ekonomik bünyesinde yaptığı etkiler gösterilmeye çalışılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise, bu konuda çeşitli ülkelerdeki uygulamalar tanıtılmış, ülkemizdeki mevcut durum ve bu modellerin uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur.

I. BÖLÜM

ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLARA ETKİLERİ VE GELENEKSEL MUHASEBENİN YETERSİZLİĞİ

1.1. Genel Bilgiler

En özlü biçimde, fiyatlar genel seviyesinde gözlenen sürekli bir artış olarak tanımlanabilecek(11) enflasyon, paranın satın alma gücünde meydana gelen azalma ve mal ve hizmet fiyatlarının birlikte yükselmesi olayıdır.

Yüksek fiyatlar genellikle enflasyonla karıştırılmaktadır. Oysa, istikrar kazanmış bir fiyat düzeyi enflasyon olarak adlandırılmaz(12). Fiyatlardaki yükselmenin enflasyon olarak adlandırılabilmesi için süreklilik arzetmesi gerekir.

Ekonomik, sosyal ve politik sebeplerle ortaya çıkan enflasyonun nedenleri, önleme yöntemleri, türleri v.b. konularda birçok eser yazılmış ve yazılmaktadır. Ancak işletme ekonomisi yukarıdaki konular üzerinde durmamakta, enflasyonu veri olarak, bu olayın işletmeler üzerinde oluşturacağı olumsuz etkileri tespit etme ve giderme yollarını aramaktadır(13).

Paranın satın alma gücündeki değişimleri tarihsel olarak irdelenecek olursa, bunun 19. yüzyılın sonları ile 20. yüzyılın ilk yıllarında başladığını söylenebilir. Bu yıllara kadar altın temeline göre yürütülen para politikası sonucu, paranın değerinde bazı değişimler olmuşsa da bunlar, kısa dönemler için önemsiz denebilecek çapta iniş-çıkışlardır. Para politikasında altın temelini terk edilmeye başlandığı 19. yüzyılın sonlarından itibaren ise paranın değerindeki değişimlerin hızlandığı görülür(14).

Para değerindeki bu düşüş, Birinci Dünya Savaşı sonrası

-
- 11 Sadun AREN, Istihdam, Para ve İktisadi Politika, 9.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1989, s.219
12 M.ilker PARASIZ, Makro Ekonomi-Teori ve Politika, 3.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1991, s.232
13 Salih ŞANVER, "Enflasyon ve Vergi", Enflasyon Ortamında Muhasebe Finansman ve Vergi Problemleri, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:6, İstanbul, 1974, s.107
14 Peker, a.g.e., s.62-63

daha da hız kazanmıştır. Öyle ki, Almanya'da 1919-1923 yılları arasında "Weimar Enflasyonu" adı verilen ve Alman para sisteminin çökmesine sebep olan enflasyon sonucunda 184,4 Alman Markı değerinde olan 1 İngiliz Sterlininin karşılığı 20.10.1923'te 18 trilyon Alman Markına eşit hale gelmiştir(15).

Paranın değerinin değişmesi süreci, İkinci Dünya Savaşı yıllarında da devam etmiş ve günümüzde de geniş ölçüde etkisini sürdürmektedir.

Geleneksel muhasebe sistemi, işletmenin belirli bir andaki mali durumunu ve faaliyetlerinin sonucunu, para biriminin daima sabit değerde ve aynı satın alma gücüne sahip olduğu varsayımıyla sunmaktadır. Oysa içinde bulunduğumuz yüzyılın başından beri yaşanan olaylar, bir süre öncesinin para birimiyle bugünkü para biriminin reel olarak birbirinden farklı iki değeri ifade ettiğini ortaya koymuştur. Bu gerçeğe rağmen "lira liradır" varsayımına göre hareket edilerek tutulan muhasebe, artık gerçeği yansıtmayan bir hayali rakamlar topluluğu haline gelecektir(16).

Enflasyonun muhasebeye etkileri konusu incelenirken gözönünde bulundurulması gerekli önemli bir husus vardır. Bu husus; fiyatlardaki artışların, genel fiyatlar seviyesindeki artışlar ve özel fiyatlar seviyesindeki artışlar olmak üzere iki şekilde gerçekleştiğidir. Fiyatlar genel seviyesi, bütün mal ve hizmetlerin fiyatlarının alçalıp yükselmesini; fiyatlar özel seviyesi ise, bazı mal ve hizmetlerin fiyatlarının diğer mal ve hizmetlerin fiyatlarına göre alçalıp yükselmesini ifade eder.

Sözkonusu fiyat değişimleri birbirinden bağımsız niteliktedirler. Biri diğerinden daha hızlı veya daha yavaş artarken, bazı durumlarda teknolojik gelişmelerin ve tüketici tercihlerinin bir sonucu olarak bazı mal ve hizmetlerin fiyatlarında azalma dahi olabilmektedir(17). Bu yüzden enflasyonun etkilerinin incelenmesinde fiyatlar genel ve özel seviyesindeki değişmelerin bağımsızlığı gözönünde bulundurulmalı; ancak, birbirinden tamamıyla soyutlanmamalıdır(18).

15 Nuri UMAN, Fiyat Hareketlerinin İşletmeler Üzerine Etkisi ve Yeniden Değerleme, Ankara Ü. SBF Yayını No:256, Ankara, 1968, s.289

16 Ferman, a.g.e., s.15
Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.18

17 Yüksel, a.g.e., s.14
Ferman, a.g.e., s.15
Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.31

18 Yüksel, a.g.e., s.14

Fiyat hareketleri her işletmeyi ve sahip olunan varlıkların hepsini aynı oranda etkilemez. İşletmelerin enflasyondan etkilenmeleri; fiyatlar genel ve özel seviyelerindeki değişmelerin yanında, işletmenin varlıklarının bileşimine, kaynaklarının çeşit ve ağırlığına bağlıdır(19). Fiyat dalgalanmalarından sabit sermaye yatırımları geniş büyük sanayi işletmeleri ile devir hızı düşük büyük ticaret işletmeleri daha çok etkilenirler. Bu gibi işletmelerde elde bulunan kıymetler, uzun süre ekonomik faaliyete katıldıklarından fiyat hareketlerini takip edemezler. Buna karşılık sabit sermaye yatırımları az ve devir hızları yüksek olan işletmelerin sahip oldukları kıymetler, fiyat hareketlerini, diğer bir deyişle paranın satın alma gücündeki değişmeyi yakından takip ederler(20).

İşletme varlıkları, fiyat hareketlerini izleyebilme yeteneği açısından ikiye ayrılırlar(21):

a.) Parasal Varlıklar: "Özel ya da genel fiyat hareketlerine bağlı olmaksızın tutarları, sözleşme ile ve diğer şekillerde sabit olarak saptanmış aktif kıymet ve borçlara parasal varlıklar denir(22)." Bu tür varlıklar, fiyat hareketleri karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde, satınalma güçleri fiyat hareketleriyle ters yönde değişen varlık kalemleridir. Kasa, alacaklar, alacak senetleri, borçlar ve borç senetleri bu varlıkların belli başlılarını oluşturmaktadır.

b.) Parasal Olmayan Varlıklar: "Parasal varlıklar dışında işletmenin mal varlığında bulunan bütün değerler parasal olmayan değerlerdir(23)." Bu tür varlıklar ise, fiyat hareketleri karşısında nominal değerleri değişen, buna karşılık reel değerleri, yani satın alma güçleri aynı kalan varlıklardır. Bunlara stoklar, maddi sabit varlıklar, hisse senetleri, peşin ödenen giderler, peşin tahsil edilen gelirler gibi kalemler örnek verilebilir.

İşletmelerde meydana gelen değer hareketlerinin izlenmesi, ayrımı, kaydedilmesi ve bunların anlamlı raporlar ve tablolar halinde sunulması işlevini yüklenmiş olan

19 Peker, a.g.e., s.64

20 Ferman, a.g.e., s.18-19

Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.15

21 Bu konuda ayrıntılı bilgi için bakınız:

Nalan AKDOĞAN-Nejat TENKER, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 4.Bası, Gazi Ü. Basın Yayın Y.O.

Matbaası, Ankara, 1992, s.421-423

Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.60-63

Yüksel, a.g.e., s.71

22 AICPA, APB Statements No:3, s.7497, paragraf:18'den aktaran Nuri Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.52-53

23 A.e., paragraf:19

muhasebenin, dayandığı temel varsayım, paranın satın alma gücünün aynı kaldığı, diğer bir ifadeyle değerinin değişmediği ilkesidir. Oysa günümüzde fiyatların sürekli değiştiği gerçeği, bu ilkeyi çürütmektedir. Çünkü fiyatların değiştiği ortamda paranın nominal değeri aynı kalmakla birlikte, satın alma gücü değişmektedir. Ölçü olarak farklı satın alma gücüne sahip ve eşdeğer olmayan para birimlerini kullanmak, muhasebe bilgilerinin homojenliğini bozmakta, sunulan bu bilgiler ise işletme ilgililerini yanıltmakta ve yanlış kararlar almalarına sebep olmaktadır.

Muhasebe, enflasyonun sebep olduğu para değeri sorununu dikkate almadığı sürece bilançolar, işletmenin gerçek mali durumunu gösteremeyecek; gelir tabloları, normal faaliyet sonucu elde edilen karın yanında enflasyonun sebep olduğu zahiri(fiktif) karı da içeren tablolar haline gelecektir.

Bu gerçeği yansıtmaktan uzak bilgiler ise(24);

- ___ İşletme faaliyetleri hakkında yanlış izlenimler edinilmesine,
- ___ Aşırı kar dağıtımı ve aşırı vergilendirilmeye,
- ___ Reel verimliliğin üzerinde aşırı ücret talepleriyle karşılaşılmasına,
- ___ Aşırı kar dağıtımı, vergilendirilme ve ücret artışı sonucu işletmenin likidite sıkıntısına düşmesine,
- ___ Yanlış üretim, fiyat, satış ve prim politikalarının izlenmesine,
- ___ Yanlış yatırım kararlarının alınmasına... sebep olabilecektir.

Sayılan bu olumsuzluklar, geleneksel muhasebenin enflasyon ortamında yetersiz kaldığını ve bu yetersizliğin sonucunda da çeşitli zararlara sebep olabileceğini göstermektedir. Geleneksel muhasebenin yetersizliği özellikle şu iki noktada odaklaşmaktadır:

- ___ İşletme gelirlerinin hesaplanması,
- ___ İşletme varlıklarının değerlendirilmesi(25).

İşletmelerin, yukarıdaki olumsuz durumlarla karşılaşmalarını için enflasyonun etkilerini dikkate almaları ve verecekleri kararlara dayanak teşkil eden muhasebe verilerini bu etkileri yansıtabilecek şekilde düzeltmeleri zorunludur.

24 Peker, "Enflasyonun İşletmelerin Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkilerini Giderici Muhasebe Tedbirleri". Enflasyon Ortamında Muhasebe... içinde, s.56-57

25 Ahmet KIZIL, "Enflasyon Muhasebesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Şubat 1977, s. 27

1.2. Enflasyonun Bilanço Uzerindeki Etkileri

1.2.1. Varlık Yapısına Etkileri

1.21.1. Parasal Olmayan Varlıklara Etkileri

Bu gruba maddi sabit varlıklar, maddi olmayan sabit varlıklar, stoklar, iştirakler, peşin ödenmiş giderler, yabancı paralar ve verilen avanslar girmektedir.

a.) Maddi Sabit Varlıklar: Bu varlıklar arasında arazi ve arsalar, binalar, makina ve teçhizat, taşıt araç ve gereçleri, demirbaş eşya gibi varlıklar sayılabilir.

Arazi ve arsalar, işletmenin en uzun ömre sahip ve dönme çabukluğu en düşük varlıklarıdır. Bunların amortismanına tabi tutulup tutulmayacakları konusunda iki farklı görüş vardır. Bu görüşlerden birincisi, arsa ve araziler için(üzerinde bina ve tesisler bulunsa da) prensip olarak amortisman hesaplanmaması gerektiğini savunmaktadır. Dolayısıyla amortismanına tabi olmayan arazi ve arsalar, nominal karın oluşumuna etki etmemekte ve ancak bu kalemlerin satılması durumunda zahiri(fiktif) kar oluşmaktadır. Çünkü satış değeri kayıtlı değerinde gerçekleşir ve yüksek bir nominal kar oluşur(26).

Diğer bir görüşe göre ise, bu varlık kalemlerine mutlaka amortisman ayrılmalıdır. İşletmenin, üretim gücünü koruyabilmesi için bu tür varlıkların yıpranmalarını amortisman yoluyla telafi etmek zorunludur(27). Alış tarihindeki değerleriyle bilançoda kayıtlı olan bu tür sabit varlıklar için, enflasyon dönemlerinde ayrılan amortismanlar gerektiğinden az olacaktır. Bunun sonucunda ise zahiri kar meydana gelecektir.

Bu tür sabit varlıkların üzerinde enflasyon sonucu meydana gelecek etkiler, o sabit varlığın işletme varlıkları içerisindeki nisbi önemine ve fiyat artışlarının şiddetine bağlı olacaktır(28).

Binalar, makina ve teçhizat, taşıt araç-gereçleri ve demirbaşlar gibi maddi sabit varlıklar için amortisman, varlığın maliyet bedeli üzerinden ayrılmaktadır. Bütün bu varlık kalemleri için ayrılan amortisman tutarları, enflasyon dönemlerinde çok düşük kalmakta ve bu varlıkların üretim güçleri ve ekonomik değerlerinin korunması, sürdürülmesi veya

26 Kamuran PEKİNER, İşletme Denetimi(İşletme Analizleri),

I.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:7,
İstanbul, 1975, s.94

27 Ferman, a.g.e., s.23

28 Akdoğan, a.g.e., s.9

yenilenmesi imkansız hale gelmektedir. Yine, amortismanlar düşük hesaplandığında dönem sonunda nominal kar yüksek gözükmekte; gerçek kar yanında zahiri kar da meydana getirerek aşırı vergilendirilmeye ve sermayenin kar diye dağıtılmasına sebep olmaktadır.

Süphesiz bu saydığımız etkilerin büyüklüğü, adı geçen sabit varlıkların, işletmenin varlık yapısı içindeki nisbi önemine ve fiyat artışlarındaki şiddete bağlı olarak değişecektir.

b.) Maddi Olmayan Sabit Varlıklar: Bu tür varlıkları iki gruba ayırmak mümkündür(29): Tamamen fiktif olan değerler ve nakde çevrilebilir değerler.

Birinci gruba giren ilk kuruluş giderleri, sermaye artırma giderleri, tahvil ihraç giderleri, hisse senedi ve emisyon giderleri v.b. gibi kalemlerin satış değerleri bulunmadığından, paraya çevrilmeleri sözkonusu değildir(30). Bu giderler, birden fazla dönemi ilgilendirdiklerinden belirli bir süre zarfında itfa edilmek üzere aktife alınırlar(V.U.K.'na göre 5 yıl). Bunların nominal değerleri üzerinden ayrılan itfa payları, enflasyon dönemlerinde işletme faaliyet sonuçlarının doğru biçimde saptanmasını önleyerek, zahiri kar hesaplanmasına sebep olacaktır(31).

İkinci grupta ise, markalar, imtiyazlar, ihtira beratları, alamet-i farika, şerefiye, kira hakları gibi paraya çevrilebilen maddi olmayan varlıklar sayılabilir. Bu tür varlıkların bir kısmının bir maliyet ve satınalma değeri bulunmaktadır(32). Bunlardan pestemallik ve alamet-i farika gibi haklar(ister satın alma değerleri bulunsun ve amortismanına tabi olsunlar; isterse işletme faaliyetlerinin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmış olsunlar) yenilemeye tabi tutulmazlar. Bu nedenle enflasyondan etkilenme derecelerinin hesaplanması pek önemli sayılmayabilir(33).

Yukarıda sayılan diğer maddi olmayan sabit varlıkların ise enflasyondan etkilenmeleri kaçınılmazdır. Dolayısıyla geleneksel muhasebenin kurallarına göre maliyet değeri üzerinden bilançoda gösterilen bu varlıklar için ayrılan amortismanlar yetersiz kalmakta ve bu durumda dönem sonu nominal karı içinde zahiri karlar oluşmaktadır(34).

29 Ferman, a.g.e., s.26

30 Akdoğan, a.g.e., s.10

31 Ferman, a.g.e., s.26

32 Akdoğan, a.g.e., s.10

33 Pekiner, a.g.e., s.97

34 A.e.

c.) Stoklar: Fiyat seviyesindeki değişmelerin stoklar üzerinde de önemli etkileri görölür. Ancak stokların devir hızları sabit değerlere göre daha yüksek olduğundan, etkilenme dereceleri daha düşüktür(35).

Geleneksel muhasebede stoklar, maliyet bedeliyle değerlendirildiklerinden sürekli fiyat artışlarının olduğu dönemlerde bu değerlere dayanarak karar vermek ilgilileri yanlış sonuçlara ulaştırabilir. Çünkü stokların fiyatların arttığı dönemlerde maliyet fiyatıyla gösterilmeleri aktifin olduğundan daha düşük görünmesine; dolayısıyla bilançonun gerçeği yansıtamaz hale gelmesine ve faaliyet sonuçlarının hatalı hesaplanmasına sebep olacaktır. Bu yüzden stok değerlemede yapılacak en ufak bir yanlışlık dönem karını etkilemektedir(36).

Enflasyonun stoklar ve dolayısıyla işletmeye olan etkisi öncelikle stokların devir hızına ve stoklara yapılan yatırımın toplam varlıklar içindeki nisbi önemine; ayrıca, stokların kar hadlerine ve fiyatlardaki değişmenin nisbi önemine bağlıdır(37).

Stokların satın alınması veya üretilmesiyle satılması arasında geçen zaman ne kadar uzun olursa, oluşacak zahiri kar miktarı da o kadar fazla olur. Bunun sebebi, stokların alış bedelinin düşük, satış bedelinin ise fiyatlar genel seviyesindeki yükselişe paralel olarak yüksek olmasıdır.

Stokların devir hızı, zahiri karların meydana gelmesinde dikkate alınması gereken önemli bir faktördür. Çünkü, stok devir hızındaki değişmeye göre, zahiri karın nominal kar içindeki payı da değişmektedir. Stok devir hızı arttığında, nominal kar da artmakta, ancak zahiri kar sabit kaldığından nominal kar içindeki payı nisbi olarak azalmaktadır(38). Bunun tersi durumda yani stok devir hızının düştüğü durumlarda ise, yukarıda da belirttiğimiz sebepten dolayı zahiri karlar oluşmakta; bu zahiri karın nominal kar içindeki oranı ise yükselmektedir.

d.) İştirakler: İşletmelerin ortak olmak amacıyla diğer işletmelerin sermayelerine katılarak elde ettikleri iştirak payları ve hisse senetlerinden oluşur. Bunlar işletmenin çeşitli çıkarlarını korumak için uzun süre elde tutulması düşünülen varlıklar olmaları yönünden plasman amaçlı hisse

35 Ralph D.Kennedy-Stewart McMullen, Finansal Durum Tabloları, çev:Atilla Gönenli, I.Ü. İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1967, s.536

36 Akdoğan, a.g.e., s.12

37 Pekiner, a.g.e., s.98

Akdoğan, a.g.e., s.12

38 Pekiner, a.g.e., s.98

senetlerinden ayrılırlar(39).

İştirak paylarının hisse senetlerinden farkı, bunları temsil eden bir kıymetli evrakın olmamasıdır(40).

Gerek iştirak payları ve gerekse iştirak senetleri, elde edildikleri tarihteki maliyet bedelleriyle gösterildiklerinden, fiyatlardaki değişimlerden etkilenirler. Enflasyon dönemlerinde geleneksel muhasebeye göre hazırlanacak nominal dönem karları içinde zahiri karlar da oluşacaktır. Buna bağlı olarak dağıtılacak dividantlarda da artış gözlenecektir. Bu dividantların kapitalizasyonunun sonucunda da hisse senetlerinin piyasa değerleri yükselecektir(41). Böylelikle iştiraklerin reel değerleri aynı kaldığı halde, nominal değerleri bu fiyat artışına paralel olarak artacaktır.

Ancak bu durumun tersi bir durum da meydana gelebilir. Yani enflasyon dönemlerinde hisse senetlerinin değerlerinde düşme de görülebilir. Özellikle maliyet artışlarının fiyat artışlarından fazla olması veya enflasyon nedeniyle faiz oranlarının büyük rakamlara çıkması buna zemin hazırlar.

İştirakler için yukarıda belirttiğimiz durumlar plasman amaçlı hisse senetleri için de geçerlidir.

e.) Yabancı Paralar: İşletmenin yabancı paraları ve yabancı işletmelerden alacaklarından oluşan bu kalem, fiyat hareketlerinden doğrudan doğruya etkilenmez. Ulusal fiyat hareketlerinin karşısında bu varlık ögesi, döviz kuru ve dövizin ait olduğu ülkedeki fiyatlar genel seviyesi değişmedikçe gerçek değerini korumaya devam eder(42). Yalnızca bu yabancı paranın ulusal para cinsinden nominal değeri değişir.

Diğer yandan, dövizin ait olduğu ülkede fiyatlar genel seviyesi değişirse durum farklı olacaktır. Döviz kuru ve ulusal fiyatlar genel seviyesi aynı kaldığı halde, yabancı ülkenin fiyatlar genel seviyesinde bir artış meydana gelmişse, geleneksel muhasebe ilkelerine göre yabancı paralı fonların nominal değerlerinde bir değişme olmayacaktır. Gerçekte ise, bu durum yabancı paralı fonların reel değerini düşürecektir.

İşte geleneksel muhasebenin yabancı ülkelerde meydana

39 Akdoğan, a.g.e., s.13

40 Pekiner, a.g.e., s. 103

41 A.e.

Ferman, a.g.e., s.56

42 Akdoğan, a.g.e., s. 14

gelen fiyat yükselmelerinin yabancı paralı fonlara yaptığı etkileri bilanço düzenlenirken dikkate almaması, bu varlıkların yanlış değerlendirilmesine ve aynı zamanda işletme sonuçlarının gerçeği yansıtmasına engel oluşturmaktadır(43).

f.) Peşin Ödenmiş Giderler: Gelecek dönemlerde yararlanılacak bir hizmet için önceden yapılan ödemelerin izlendiği hesaptır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bu tür giderlerin parasal olmayan değerler arasında yer alabilmesi için, gideri yapanın karşı taraftan hizmetin yapılmasını isteme hakkına sahip olması gerekir. Fiyatların arttığı dönemlerde işletmenin yapmış olduğu ödeme gelecek dönemde yararlanacağı hizmetin cari maliyetiyle ödemenin yapıldığı dönemdeki maliyet fiyatı arasındaki kadar bir zahiri kar meydana gelecektir. ancak, peşin ödenmiş giderler hesabının toplam varlıklar içindeki nisbi payı genellikle düşük olduğu için bu etkinin çok fazla olmayacağı söylenebilir(44).

g.) Verilen Avanslar: İşletmelerin sonradan mal ve hizmet maliyetine dönüşecek olan, önceden ödenmiş değerlerinin izlendiği hesaptır(45).

Bu hesap özelliğine göre "parasal varlıklar" veya "parasal olmayan varlıklar" gruplarından birine dahil edilebilir.

Verilen avans, bir mal veya hizmeti temsil etmesi ve bunu isteme hakkını vermesi halinde bu hesap parasal olmayan varlıklar sınıfına girer. Enflasyon dönemlerinde önceden ödenmiş değerlerle gelecek bir dönemde elde edilecek mal veya hizmetin cari maliyeti arasında bir fark meydana gelecektir. Geleneksel muhasebede bu farkın dikkate alınmaması, zahiri karların oluşmasına sebep olacaktır(46).

Eğer verilen avans yalnızca alınacak mal ve hizmet için verilen belirli tutarda bir parayı temsil ediyor ise, bu durumda bu hesabın parasal varlıklar grubu içinde değerlendirilmesi gerekecektir. Çünkü bu durumda verilen avansın karşılığında bir mal ve hizmetin verildiği dönemdeki fiyatla istenme hakkı olmamakta ve mal ve hizmetin maliyeti, artan fiyat seviyesiyle birlikte yükselmektedir.

Dolayısıyla verilen para sadece ileriki dönemde alınacak mal ve hizmetin cari maliyetiyle karşılaştırılacak bir değeri ifade edecektir. Bu durumda, enflasyonun etkisiyle, nominal değerini muhafaza etmesine karşılık gerçek değerinde azalma

43 Akdoğan, a.g.e., s.15

44 A.e.

45 Özcan Özal-Oya Yıldırım-Nergis Tek, Muhasebe, Ege Ü. Basın Yayın Y.O. Yayınları No:5, İzmir, 1983, s.118

46 Akdoğan, a.g.e., s.17

meydana gelecektir(47).

1.21.2. Parasal Varlıklara Etkileri

Bu gruba giren değerlerin başlıcaları arasında kasa ve bankalar, senetli-senetsiz alacaklar, tahviller, depozito ve teminatlar ile gelir tahakkukları sayılabilir(48).

a.) Kasa ve Bankalar: Paralar, posta havaleleri ve çekleriyle banka mevduatının izlendiği hesap kalemidir. Bunlar bilançoda nominal değerleri üzerinden gösterildikleri için, fiyatların arttığı dönemlerde nominal değerlerini aynen korudukları halde, satın alma gücünü temsil eden reel değerlerini fiyatların yükseldiği oranda kaybederler(49).

b.) Senetli ve Senetsiz Alacaklar: Bu gruba, işletmenin üçüncü kişilerden olan vadesiz veya kısa vadeli senetsiz alacakları ile her an paraya çevrilebilir senetli alacakları girmektedir.

Senetsiz alacaklar kısa vadeli ve devir hızı yüksek olan varlıklardan olduğundan, bunların fiyat değişmelerinden etkilenme dereceleri de düşüktür. Ancak görünüşte böyle olmasına rağmen, durmadan yenilenmeleri ve birinin yerine diğerinin gelmesiyle zamanla uzun vadeli bir alacak haline gelmektedirler. Diğer bir deyişle alacakların büyük bir bölümü sabit kalır(50). Buna göre senetsiz alacakların fiyatlarının arttığı dönemlerde nominal değerleri aynı kaldığı halde, reel değerlerini aynı nispette kaybettikleri söylenebilir.

Senetli alacaklarda ise fiyat hareketlerinden etkilenme derecesi senedin vadesine bağlıdır. Vadesiz veya 1-2 aylık kısa süreli senetlerin etkilenme derecesi 6-9-12 aylık senetlere nazaran daha düşük seviyede olacaktır.

Fiyatlar genel seviyesinde artma görüldüğü dönemlerde alacak senetlerinin nominal değerlerinin aynı kaldığı halde satın alma güçlerinin düştüğü görülmektedir. Vadesiz ve 1-2 ay gibi çok kısa vadeli senetlerde bu satın alma gücü kaybı en aza indirilebildiği halde, 6-9-12 aylık senetlerde bu kayıp büyümektedir(51).

c.) Tahviller: Anonim şirketler, kamu iktisadi kuruluşları ve kamu kuruluşlarının borç para bulmak için çıkardıkları ve sahiplerine bundan dolayı faiz alma hakkı

47 Akdoğan, a.g.e., s.16

48 A.e., s.17

49 Pekiner, a.g.e., s.104

50 Ferman, a.g.e., s.57

51 Pekiner, a.g.e., s. 104

sağlayan esdeğerli borç senetleridir(52).

Tahviller fiyat hareketlerine karşı çok hassastırlar. Enflasyon dönemlerinde nominal değerlerini korudukları halde, gerek sağlayacakları faiz ve gerekse ana para reel değerini kaybeder.

Belirtmek gerekir ki, fiyat artışlarına karşı altın, kur, fiyat indeksleri gibi ölçülere bağlı olarak garanti edilen tahviller parasal olmayan varlıklar grubuna girerler(53).

d.) Depozito ve Teminatlar: İşletmenin yükleneceği sorumluluğu yerine getirmek amacıyla bir güvence karşılığı olarak verdiği nakit veya kıymetli evrak gibi varlıkların izlendiği hesap(54) olan verilen depozito ve teminatlar hesabı da parasal değerler grubuna girmektedir. Verilen depozito ve teminatlar, şarta bağlı varlıklar olduklarından bazı olayların gerçekleşip gerçekleşmemesi durumlarına göre gerçek alacak haline gelirler. Bu değerler işletmeye nominal, yani ilk verildiği dönemdeki değeriyle iade edileceğinden, fiyatlar genel seviyesinin yükseldiği dönemlerde, diğer nakit ve alacaklarda geçerli olan durumlar bu varlıklar için de geçerli olacaktır(55).

e.) Gelir Tahakkukları: Gerçekleşmesine rağmen henüz tahsil edilebilir durumda olmayan gelirlerin dönem gelirlerine dahil edilmesinde yararlanılan bu hesap işletmenin bir alacağını temsil etmesi bakımından parasal değerler arasında yer alır(56). İleride tahsil edildiğinde nominal değeri üzerinden tahsil edileceğinden, geçen süre zarfında meydana gelen fiyat artışları oranında reel değerini kaybetmiş olacaktır.

1.2.2. Kaynak Yapısına Etkileri

1.22.1. Parasal Olmayan Kaynak Kalemlerine Etkileri

Parasal olmayan kaynak kalemleri grubunda başlıca özsermaye hesapları, peşin tahsil edilmiş gelirler, yabancı parayla ödenecek borçlar, alınan avanslar ve birikmiş amortismanlar sayılabilir.

a.) Özsermaye Hesapları: Varlıklar üzerinde işletme sahiplerinin haklarını ifade eden özsermaye, aktif toplamı

52 Adem ÇABUK, Envanter ve Bilanço, Uludağ Ü. Güçlendirme Vakfı Yayını No:37, Bursa, 1989, s.32

53 Akdoğan, a.g.e., s.18

54 Yurdakul ÇALDAĞ, Muhasebe, Ankara, 1987, s.95

55 Akdoğan, a.g.e., s.18

56 A.e.

ile borçlar arasındaki fark olarak da tanımlanabilir(57). Bu tanıma göre özsermaye; sermaye hesabı, bağışlar, dağıtılmamış karlar, yedek akçeler, karşılıklar, yeniden değerlendirme fonu v.b. gibi kalemleri kapsar.

Bu kalemlerin fiyat hareketlerinden etkilenme dereceleri, aktifteki kullanılış biçimlerine göre değişme gösterecektir(58). İşletme eğer, özsermayesini parasal olmayan aktif değerlere yatırmış ise, enflasyon dönemlerinde bu varlıkların değeri artacağından özsermaye de artmış olacaktır. Geleneksel muhasebe bu değer artışlarını dikkate almadığından, parasal olmayan aktifler ve özsermaye olduğundan az görünecektir.

İşletmenin özvarlıkları parasal varlıklara yatırması durumunda ise, enflasyonun etkisiyle bu parasal varlıklar satın alma güçlerini kaybedecek dolayısıyla, hem bu parasal varlıklar ve hem de öz sermaye reel olarak değer kaybedeceklerdir. Bu kayıplar da geleneksel muhasebede dikkate alınmayacağından, işletmenin dönem karı olduğundan fazla görünecek, diğer bir deyişle zahiri kar meydana gelmiş olacaktır.

b.) Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler: Gelecek dönemlere ait gelirlerin, peşin olarak tahsil edilmesi sonucu oluşan bu kalem, parasal olmayan değerler grubuna girer bunun sebebi de, sözkonusu gelirlerin kullanılış biçimlerine göre gerçek değerlerini koruyabilmeleridir(59).

c.) Yabancı Para Birimi Üzerinden Ödenecek Borçlar: Daha önce parasal olmayan varlıklar başlığı altında incelediğimiz yabancı paralar kalemi için söylenenler burada da hemen hemen geçerlidir.

Döviz kurunda herhangi bir değişme olmazsa borcun nominal değerinde de değişme olmaz. Değerli parayla alınan borçlar, enflasyonun etkisiyle daha sonra satın alma gücü azalmış parayla ödeneceğinden, kullanılan fonun kullanılış biçimine göre işletme gerçek bir kar sağlar veya durumunu korur.

Döviz kurunda artışlar olduğu zaman ise, işletmenin borçlarının milli para ile ifadesinde bir artma görülecektir. Bu durumda işletme ilk bakışta zarar etmiş izlenimi verecektir. Oysa, bu gerçek bir zarar olmayabilir. Zararın gerçek mi yoksa zahiri mi olduğu, borçlanmak suretiyle elde edilen fonların nasıl kullanıldığına, döviz kurundaki değişmelerin fiyatlardaki değişmelere göre küçük veya büyük

57 Özgür, a.g.e., s.25

Çabuk, a.g.e., s.113

58 Akdoğan, a.g.e., s.19

59 A.e.

olmasına bağlıdır(60).

Örneğin, döviz kurundaki artışların fiyatlar genel seviyesindeki artıştan küçük olması ve sağlanan fonun parasal olmayan bir varlık ögesine yatırılmış olması durumunda işletme döviz kurundaki artışlardan dolayı bir değer kaybına uğrayacak; ancak, diğer yanda parasal olmayan değerlerde oluşacak bir değer fazlası sözkonusu olacaktır. Geleneksel muhasebe değer artışını dikkate almadığından, sadece bu kur artışından dolayı uğranılan kayıp kayıtlara geçirilecek, böylelikle gerçeği yansıtmayan bir sonuç elde edilecektir.

Kısacası, döviz kurundaki değişimin, bu fon kullanılarak elde edilen varlıklardaki fiyat değişmelerinin fazla ya da az olmasına göre sonuçlar farklı olabilecektir(61).

d.) Alınan Avanslar: Bu hesabın parasal veya parasal olmayan pasifler grubundan hangisine dahil olacağı yapılan anlaşmaya bağlıdır. İşletme eğer aldığı avans karşılığında bir malın teslimi veya bir hizmetin ifasını vaatmiş ve ve oluşacak fiyat artışlarının alıcıya yansıtılmayacağını kabul etmiş ise, alınan bu avanslar parasal olmayan kaynaklar grubunda gösterilecek; bunun aksi durumda bu tür avanslar, parasal kaynaklar arasında sayılacaktır.

Alınan avansın parasal olmayan kaynaklar grubuna girmesi durumunda işletme meydana gelecek fiyat artışları sonucu zarara uğrayacaktır. Ancak bu zararın gerçek tutarı, alınan bu avansın aktifte kullanılış biçimine ve aktifteki varlıkların fiyatlarında meydana gelecek değişme oranına bağlıdır(62).

e.) Amortismanlar: Sabit varlıklarda fiziki, teknolojik ve moda v.b. gibi sebeplerle oluşan değer azalışlarının saptanması(63) ve sabit varlığın ekonomik ömrü boyunca bu azalışları ifade eden masrafların üretilen mamüllerin maliyetlerine yansıtılması işlemi(64) olarak tanımlanabilen amortismanların fonksiyonları, sabit varlıkların maliyet masraflarını işletmenin faaliyet yıllarına dağıtma ve bu yılların gelirleri ile karşılama, yine sabit kıymetlerin ekonomik ömürleri sonunda faaliyetten alınıp yerine yenisinin ikamesini sağlamak şeklinde sıralanabilir(65).

Geleneksel muhasebe, sabit varlıkların korunması ve

60 Akdoğan, a.g.e., s.20

61 A.e.

62 A.e., s.20-22

63 Peker, a.g.e., s.95

64 Ferman, a.g.e., s. 27

65 A.e., s.29

yenilenmesi kavramından "nominal olarak" korunma ve yenilenmesini anlar. Fiyatların dengeli olduğu dönemlerde bu anlayışa göre ayrılan amortismanlar, bu fonksiyonlarını yerine getirirler. Ancak, fiyatların arttığı dönemlerde bu fonksiyonlardan yalnızca "sabit varlıkların maliyet masraflarını işletmenin faaliyet yıllarına dağıtma ve bu yılların gelirleriyle karşılama" fonksiyonunu yerine getirebilir(66).

Söylediklerimizi sayısal bir örnekle pekiştirmek daha yararlı olacaktır. Örneğin, bir işletme 19a yılında 1.000.000._ TL maliyetli bir makina aldı. Bu makinanın ekonomik ömrü 10 yıldır ve işletme bu varlığını normal amortisman yöntemine göre amorti edecektir. Ayrıca bu varlığın alındığı yıl 100 olan genel fiyat indeksinin onuncu yıl 500 'e yükseldiğini varsayalım.

Bu durumda her yıl %10 amortisman ayıran işletme, onuncu yıl sonunda 1.000.000._ TL amortisman ayırmış olacaktır. Geleneksel muhasebenin "varlıkların nominal olarak korunması ve yenilenmesi" ilkesine göre işletme ayırmış olduğu bu amortisman tutarı ile aynı makinanın bir yenisini alabileceğini varsaymaktadır. Oysa onuncu yıl fiyatlar genel seviyesi 500'e yükselmiş olduğundan, yani 10 yıl öncenin 1.000.000._ TL'si bugünkü 200 TL'ye eşit hale gelmiştir. Dolayısıyla işletmenin ayırdığı bu amortisman tutarı, sabit varlığın yenilenmesine yetmeyecektir.

Sonuç olarak yukarıdaki sayısal örnekte de görüldüğü gibi, enflasyon dönemlerinde geleneksel muhasebe ilkelerine göre ayrılan amortismanlar, olması gerekenden az olacağından işletme sonuçları yanlış hesaplanacaktır. Diğer bir ifadeyle, onuncu yıl hasılatıyla birinci yıl fiyatları üzerinden ayrılan amortisman karşılaştırılacak(67), böylelikle zahiri kar oluşmuş olacaktır.

1.22.2. Parasal Kaynak Kalemlerine Etkileri

Bu kalem, işletmenin üçüncü şahıslara karşı senetli ve senetsiz borçlarından oluşur. Bunları tedavüldeki tahviller, banka kredileri, borç senetleri, satıcılar, çeşitli alacaklılar, personele borçlar, ödenecek giderler, alınan depozito ve teminatlar vb. olarak sıralayabiliriz(68).

Parasal kaynak kalemlerini kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ikiye ayırmak gerekir. Kısa vadeli kaynak kalemleri, fiyatların arttığı dönemlerde nominal değerlerini korudukları halde, reel değerlerini koruyamamakta ve borçlu işletmeler bundan dolayı kazanç elde etmekte, alacaklı işletmeler ise

66 Akdoğan, a.g.e., s.21

67 Kennedy-McMullen, a.g.e., s.532-533

68 Akdoğan, a.g.e., s.22

kayba uğramaktadırlar. Böylelikle borçlu olan işletmenin kısa vadeli borçlar kaleminde bir azalma ve öz varlığında gerçek bir artış meydana gelir. Ancak, kısa vadeli borçlar kaleminde meydana gelen bu kazanç, aktifteki kısa vadeli alacaklar kaleminden dolayı uğranılan kayıpla telafi edilir(69).

Buna göre denilebilir ki, bir işletmenin kısa vadeli borçlarına karşılık kısa vadeli alacakları daha fazla ise, enflasyon dönemlerinde bu işletme net zarara uğrar. Bunun aksi durumda işletme net bir kazanç sağlar(70).

Uzun vadeli borçlar, devir hızları çok az olduğu için para değerindeki değişimlerden daha büyük oranda etkilenirler. Fiyatların arttığı dönemlerde bu tür borçların reel değerleri azalacağından, borçlu olan işletmeler sebepsiz bir kazanç elde etmiş olurlar. Ayrıca bu borçlara ait faizler de nominal değerleri üzerinden ödeneceğinden, işletme bu faizlerin reel değerlerinde meydana gelen azalışla ters orantılı olarak bir kazanç da elde etmiş olur(71).

Bu kazanç ve kayıpların büyüklüğü alacak ve borçların devir hızlarına, vadelerine ve fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artışa bağlıdır. İşte geleneksel muhasebe, bu kazanç ve kayıpları dikkate almadığından ve sonuç hesaplarına yansıtmadığından dönem kar veya zararı gerçek değerleri gösteremeyecektir(72).

1.3. Enflasyonun Gelir Tablosuna Etkileri

Fiyatlar genel seviyesindeki artışların gelir tablosu üzerindeki etkisini bir cümle ile belirtmek gerekirse şöyle denebilir: Değeri(satın alma gücü) yüksek para ile gösterilen giderler, değeri düşük para birimi ile elde edilen hasılatla karşılaştırılmaktadır(73). Bunun sonucu dönem sonu karının büyük bir kısmı, para değerindeki düşüşlerden meydana gelmiş olan zahiri karı ifade edecektir.

Fiyat yükselişlerinin etkisi varlık yapısı ile gider ve gelir kalemlerine göre ayrı ayrı olur ve bunların devir hızlarına göre değişir.

69 Ferman, a.g.e., s.60-61

70 Kennedy-McMullen, a.g.e., s.541

71 Pekiner, a.g.e., s.105-106

72 Akdoğan, a.g.e., s.22

73 Ahmet Hayri DURMUŞ, Mali Tablolar Tahlili, Marmara U. İİBF N.Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayını, İstanbul,1986, s.320

1.3.1. Gelir Kalemlerine Etkisi

Enflasyon dönemlerinde(74):

___ Satış gelirleri, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarındaki artışa paralel olarak artacaktır. Ancak bu artışın gerçek bir artış olup olmadığı satılan mal miktarına ve paranın satın alma gücündeki değişmeye bağlıdır.

___ İştirak gelirleri, fiyatların yükselmesi sonucu artmaktadır. Bunun sebebi, enflasyonun nominal karları artırması ve işletmelerin bunu ortaklarına dividant olarak dağıtmasıyla iştirak payları ve hisse senetlerinin kapitalizasyon değerlerinin artması ve dolayısıyla piyasa fiyatlarının yükselmesidir.

___ Verilen borçlar ve alınan tahviller karşılığı sağlanan faiz gelirleri, fiyat yükselmeleri sonucu reel değerlerini kaybederler.

___ Sigorta tazminatlarının, fiyat artışlarından etkilenip etkilenmemeleri, yapılan sözleşmeye ve alınan tazminatın tutarına bağlıdır. Eğer sigorta şirketi yapılan sözleşmeyle, tazminat tutarının hesaplanmasında maliyet değerini değil de "ikame(yenileme)maliyeti"ni esas alıyorsa, fiyatların yükselmesi sigorta tazminatının gerçek değeri üzerinde herhangi bir etki meydana getirmeyecek ve işletme hasara uğrayan malını yenileyebilecektir. Aksi takdirde, yani sigorta tazminatı tutarı maliyet değeri üzerinden hesaplanırsa, alınacak sigorta tazminatı ve birikmiş amortisman tutarı yenilemeye yetmeyecek ve işletme zarara uğrayacaktır.

___ Sabit varlıkların satışı sonucu elde edilen gelirler, enflasyon dönemlerinde gerçek sonucu yansıtmayacaktır. Geleneksel muhasebede bir sabit varlığın satış değerinin o sabit varlığın maliyet değeri ve birikmiş amortismanı toplamından fazla olan kısmı kar olarak kabul edilmektedir. Oysa bu sabit varlığın ve birikmiş amortismanlarının gerçek değeri gözönünde tutulmadan hesaplanan kar tutarı, gerçek bir fazlalığı yansıtmayacaktır.

1.3.2. Gider Kalemlerine Etkisi

Enflasyon dönemlerinde(75):

___ Satılan malın maliyeti, satış anındaki para değeri ile ifade edilebilecek değerinden yani, cari maliyetlerden düşük gösterilmiş olur. Bu maliyetlerden hammadde ve malzeme

74 Pekiner, a.g.e., s.107-108

Durmuş, a.g.e., s.320

Akdoğan, a.g.e., s.24-25

75 Pekiner, a.g.e., s.112

Akdoğan, a.g.e., s.27

gibi devir hızı yüksek kalemlerde enflasyonun etkisi, daha eskiden alınmış üretim faktörleri maliyetlerine (amortisman gibi) göre daha az hissedilir. Gerek amortisman paylarında ve gerekse diğer üretim faktörlerinde meydana gelen "düşük maliyetle gösterme"den dolayı, satılan malın maliyeti olması gerekenden az ve bunun sonucu olarak da kar, olduğundan yüksek görünecektir.

— Dönem giderlerinin enflasyondan etkilenme dereceleri farklı farklı olacaktır. Bu kalem içinde yer alan satış üzerinden ödenen primler, reklam giderleri v.b. gibi giderler fiyat hareketlerini yakından takip ettiklerinden dönem sonu kararının oluşmasında pek etkileri olmaz. Öte yandan personel ücretleri ve amortismanlar, daha önce de açıklandığı gibi, geleneksel muhasebe kayıtlarına göre, olması gerekenden az görüldüğünden zahiri karların oluşmasına sebep olurlar.

— Faaliyet dışı gider ve zararlar da fiyat hareketlerinden değişik biçimlerde etkilenirler. Örneğin, geleneksel muhasebe ilkelerine göre sabit varlık satış zararları olması gerekenden az gösterilmekte ve zahiri kar oluşmakta; buna karşılık, faiz giderleri değişmez oranlar üzerinden ödendiğinden işletme kazanç elde etmiş olmaktadır.

1.4. Geleneksel Muhasebenin Enflasyon Ortamında Yetersizliği

Muhasebenin amacı, ilgili kişi ve kurumlara para cinsinden ve miktar olarak bilgi vermek ve böylece tarafsız, doğru ve hakkaniyete uygun işlem yapılmasını sağlamaktır. Diğer bir amacı ise, ekonomik olayların para cinsinden ifade edilmesi ve bunlara ilişkin yeni ekonomik kararlar alınması için bilgi sağlamaktır(76).

Yüzyıllardan beridir uygulanagelen geleneksel muhasebe ilkeleri, fiyatların nispeten istikrarlı olduğu ve ekonomik hayatın bugünkü kadar gelişmediği dönemlerde, yukarıdaki amaçlara ulaştırıyordu. Yani muhasebe kayıtları ile gerçek durum aynıydı(77).

Ancak fiyatların değiştiği ekonomik ortamlarda bu muhasebenin üretilen sunduğu bilgiler anlam ve yararlılıklarını yitirmektedirler. Bunun en önemli sebebi, geleneksel muhasebenin kullanageldiği ölçü birimi ve değerlendirme anlayışıdır. Finansal bilgi ve raporların yararlılığını belirleyen şartların başında, bu bilgi ve raporların yıllar itibarıyla eşdeğer para birimi üzerinden ifade edilmesidir. İşte geleneksel muhasebe, ölçü birimi olarak paranın nominal değerini ve sayısını almakla, enflasyon ortamında yukarıdaki şartı yerine getirememektedir.

76 Sedat Unalan-Halim Ergen-S.Hüseyin Tokay-Zeki Yanık-Levent M. Tarlan, Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Türk Dil Kurumu Basımevi, Ankara, 1988, s.4

77 Ferman, a.g.e., s.14

Bunu basit bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım: T ticaret işletmesi, satmak üzere herhangi bir maldan tanesi 100._TL fiyatla 100 adet satın almıştır. Bir süre sonra elindeki bu malların hepsini 150._TL'dan satmıştır. Buna göre işletme;

Satış Hasılatı(100x150)	15.000._
SMM*(100x100)	10.000._
Kar	<u>5.000._</u>

* İşletmenin başka herhangi bir gideri olmadığı varsayılmıştır.

Şimdi aynı örneği bir de enflasyonun yaşandığı bir ortamda düşünelim ve malın alındığı sırada 100 olan fiyatlar genel seviyesi indeksinin 150'ye yükseldiğini ve satış fiyatının da 200._TL olarak belirlendiğini varsayalım. Bu durumda geleneksel muhasebe ilkelerine göre mal maliyet değeri üzerinden izlendiğinden;

Satış Hasılatı	20.000._
SMM	10.000._
	<u>10.000._</u>

şeklinde hesaplanacaktır. Oysa işletme aynı malı artık 100 TL'ye değil 150 TL'ye satın alabilecektir. Dolayısıyla gerçekte 5.000._TL olan satış karı, geleneksel muhasebede 10.000._TL olarak hesaplanmış, yani gerçek olmayan(zahiri) kar hesaplanmıştır.

Enflasyon ortamında geleneksel muhasebenin yetersizlikleri ve bunun meydana getirdiği olumsuzluklar şöyle sıralanabilir(78):

___ Çeşitli tarihlerde işletmeye giren ve bir dönemden fazla kalan varlıklar, bilançonun aktifinde maliyet değeriyle gösterilmektedirler. Enflasyon sonucu paranın satın alma gücü düştüğünden bu varlıklar, farklı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade edilmektedirler.

___ Geleneksel muhasebede bu varlıklar aynı satın alma gücüne sahip varsayılarak tek bir toplam üzerinden ifade edilmektedirler. Yani eşdeğer para birimi üzerinden gösterilmemektedirler.

78 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.17-31

Yüksel, a.g.e., s.23-24

Ferman, a.g.e., s.14-20

Peker, "Enflasyonun İşletmelerin Faaliyet Sonuçları

Üzerindeki Etkilerini Giderici Muhasebe

Tedbirleri", Enflasyon Ortamında... içinde, s.56-57

Nuran Cömert, "Tarihi Maliyetler Muhasebe Bilgisinin

Enflasyon Dönemlerindeki Kusurları", Verqi Dünyası,

Sayı:84, Ağustos 1988

__ Nakdi olmayan varlıklar enflasyon dönemlerinde reel olarak değerlerini korudukları halde, bilançoda nominal değerleri üzerinden gösterilmektedirler. Dolayısıyla hem bu varlıklar hem de bunlara bağlı olarak hesaplanacak amortismanlar olması gerekenden az gösterilmiş olmaktadır.

__ Cari gelirler cari maliyetlerle karşılaştırılmamakta, diğer bir deyişle, gelirler değeri düşük parayla, maliyetler ise değeri yüksek parayla ifade edilmektedirler. Dolayısıyla geleneksel muhasebe işlemleri sonucunda elde edilen karın bünyesinde gerçek olmayan karlar meydana gelecektir. Bu durum işletme açısından şu olumsuz sonuçları doğuracaktır:

__ Gerçek olmayan(zahiri) karın gerçek karmış gibi ortaklara dividant, devlete vergi, işçilere ücret v.b. olarak dağıtılması sonucu, işletmenin finansal gücü zayıflayacak ve sermayesini reel olarak koruyamaz hale düşecektir.

__ Faaliyet yön ve hacim kararlarında hatalara yol açacaktır. Yani üretim hatlarının seçiminde, fiyat politikalarının tespitinde ve bölümlerin rantabilitelerinin değerlendirilmesinde yanlış kararlar alınabilir.

__ Gelecekle ilgili yatırım kararlarında yanlışlıklar yapılabilir.

__ Geleneksel muhasebe parasal değerlerde enflasyondan dolayı ortaya çıkan kazanç ve kayıplar ile sabit varlıklardaki değer artışlarını dikkate almamaktadır.

Yukarıda sayılan bütün bu yetersizlikler ve ondan kaynaklanan yanlışlıklar üretim gücü ve satın alma gücü olarak ifade edilebilecek sermaye kayıplarına ve işletmenin zamansız tasfiyesine sebep olacaktır.

Geleneksel muhasebe anlayışının bütün bu eksikliklerini ve enflasyonun muhasebe bilgi ve raporları üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek amacıyla modern enflasyon muhasebesi modelleri geliştirilmiştir.

1.5. Enflasyon Muhasebesi Hakkında Genel Bilgiler:

20. yüzyılın başlarında görülmeye başlanan para değerindeki hızlı değişimler, bu ortamda geleneksel muhasebenin sunduğu bilgilerin ekonomik gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı konusunda uzman muhasebeciler arasında tartışmaların başlamasına yol açmıştır. 1910'lu yıllarda Almanya'da Schmollenbach tarafından başlatılan ve 1930'lu yıllarda yine Almanya'da Schmidt ve 1936'da ABD'de Sweeney ile devam ettirilmiş olan bu tartışmalar, günümüzde uygulama alanında olan birçok modelin teorik ilkelerini oluşturmuştur (79).

Enflasyonun işletme sonuçları ve muhasebe verileri üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere başlatılan ve uzun bir süre sadece teorik bazda ele alınan bu çalışmalar, 1970'li yıllarda enflasyonun etkisinin bütün dünyada hissedilmesiyle birlikte uygulama alanına girmiş ve bu amaçla çeşitli komiteler oluşturulmuştur.

Halen üzerinde yoğun çalışmaların yapıldığı enflasyon muhasebesi kısaca; "tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişmelerinin etkilerini gösteren ve gerekli önlemleri alarak, işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine olanak veren muhasebe sistemleridir(80)" şeklinde tanımlanabilir.

Enflasyon muhasebesinin temel işlevi; geleneksel muhasebeye göre tarihi maliyetlerle cari gelirler karşılaştırılarak üretilmiş olan veri ve bilgileri, cari maliyetler ile cari gelirlerin karşılaştırılabileceği şekilde düzelterek, güncel ekonomik gerçekleri yansıtır hale getirmektedir. Diğer bir ifade ile, geleneksel muhasebenin üretilmiş olduğu veri ve bilgileri, ilgililer için daha anlamlı ve yararlı hale getirmek suretiyle işletme sermayesinin üretim gücü ve satın alma gücü olarak korunmasını sağlamaktır(81).

Bilindiği gibi enflasyon ortamında fiyatlar genel seviyesi ile birlikte, bazı mal ve hizmetlerin fiyatlarında veya değerlerinde de, yani fiyatlar özel seviyesinde de değişimler meydana gelmektedir.

Enflasyonun muhasebe üzerindeki etkilerini yansıtmak üzere geliştirilen muhasebe modelleri, fiyatlar genel ve/veya özel seviyesindeki değişimleri dikkate alıp almamalarına göre sınıflandırılmaktadırlar. Bunlardan Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi Modeli, tarihi maliyetlerin genel fiyat hareketlerine göre düzeltilmelerini öngörürken, Cari Değer Muhasebesi Modeli, tarihi maliyet temelinden tamamen ayrılarak değerlemede cari değerleri esas alır ve tarihi maliyetlerin özel fiyat hareketlerine göre düzeltilmesini öngörür(82).

80 Akdoğan, a.g.e., s.34

81 Nejat AKINCI, "Enflasyon Muhasebesine Geçiş ve Enflasyon Muhasebesi Modelleri", Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Enflasyon Karşısındaki Etkinliklerinin Değerlendirilmesi Sempozyumu, İzmir, Şubat 1991

82 Akdoğan, a.g.e., s.34

Yüksel, a.g.e., s.25-26

Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.33-35

Günümüzde, özellikle ABD'de bu iki modelin üstünlüklerini bünyesinde toplayan bir Entegre Muhasebe Modeli üzerinde çalışmalar yoğunlaşmıştır(83).

Sayıdığımız bu modeller, kullandıkları para biriminin değeri ve değerlendirme ölçüsü bakımından tarihi maliyetler muhasebesiyle karşılaştırılacak olursa aşağıdaki gibi bir tablo oluşturulabilir:

Ölçü Birimi (TL)	Değerleme Esası	
	Tarihi Maliyet	Cari Maliyet
Nominal Değer	Geleneksel Muhasebe	Cari Değer Muhasebesi
Reel Değer (Satın alma gücü)	Fiyatlar Genel Seviyesi Muh.	Entegre Muh. Modeli

Kaynak: Yüksel, a.g.e., s.27

Enflasyonun muhasebe veri ve bilgileri üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere geliştirilen muhasebe modelleri, işletmenin gerçek faaliyet sonucunu ve ekonomik ve finansal açıdan gerçek durumunu gösterme amacı ile birlikte işletme sermayesinin korunmasını da hedef alırlar.

Enflasyon muhasebesi sistemlerine yön veren unsurlardan biri olan "sermayenin korunması" kavramı muhasebe literatüründe üç ayrı açıdan ele alınmaktadır(84):

- ___ İşletme sermayesinin "nominal" olarak korunması,
- ___ İşletme sermayesinin "satın alma gücü" olarak korunması,
- ___ İşletme sermayesinin "üretim gücü" olarak korunması.

83 Yüksel, a.g.e., s.26

84 Ferman, a.g.e., s.84-114

Pekiner, a.g.e., s.87-92

Akdoğan, a.g.e., s.58-75

Peker, a.g.m., s.78-79

Sermayenin "nominal" olarak korunması yaklaşımında, nominal para birimi ile saptanmış dönem başı sermayesinin dönem sonunda da yine nominal olarak aynen korunması amaçlanmaktadır. Buna göre kar, nominal para birimi ile dönem başı ve dönem sonu özsermaye değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu kavram geleneksel muhasebe ilkeleri içinde gerçekleşmektedir.

Sermayenin "satın alma gücü" olarak korunmasında amaç, dönem başı sermayesinin satın alma gücünü olduğu gibi korumaktır. Dolayısıyla finansal tablolarda yer alan kalemlerin satın alma gücüne göre düzeltilmesi öngörülmektedir. Bu yaklaşıma göre dönem karı, aynı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade edilmiş dönem sonu özsermayesiyle dönem başı özsermayesi arasındaki olumlu farktır. Bu kavram fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modeli uygulamasıyla yerine getirilmiş olmaktadır.

Üçüncü ve son olarak karşımıza çıkan, sermayenin "üretim gücü" olarak korunması kavramı ise, özel fiyat seviyelerinin veya varlıkların cari değerlerinin dikkate alınmasıyla gerçekleştirilebilmektedir. Bu yaklaşımla, başlangıçtaki üretim gücünün aynen korunması amaçlanmaktadır. Dolayısıyla burada sermaye, firmanın üretim gücünü temsil etmektedir. Dönem karı ise, dönem sonu üretim gücü ile dönem başı üretim gücü arasındaki olumlu farktır. Ancak, buradaki üretim gücü kavramının neyi belirttiği konusunda farklı görüşler vardır(85). Bu görüşlere göre üretim gücünü belirleyen, firmanın sahip olduğu;

- maddi sabit varlıklardır,
- tüm varlıklardır,
- varlıkların firmaya katkı değerleridir,
- parasal aktif kalemler dışındaki varlıklardır,
- parasal olmayan varlıklar ile, parasal varlıklar ve kısavadeli yükümlülükler farkının toplamıdır,
- maddi varlıklar ile net parasal kalemlerdir.

Buraya kadar yapılan genel açıklamalardan sonra, enflasyon muhasebesi modellerini ayrı ayrı ve özlü biçimde incelemek yararlı olacaktır.

1.6. Enflasyon Muhasebesi Modellerine Toplu Bir Bakış

1.6.1. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi Modeli

Fiyatlar genel seviyesindeki artışların finansal tablolar üzerindeki etkilerini gidermek üzere geliştirilen bu yöntem, paranın satın alma gücünü ölçü birimi olarak almasının dışında geleneksel muhasebe ilkelerinden ayrılmamaktadır. Enflasyonun paranın satın alma gücünü değiştirdiği gerçeğinden hareket edilerek, farklı satın alma gücüne sahip para birimleriyle ifade edilmiş değerlerin, genel fiyat indeksleriyle ayarlanması suretiyle eşdeğer para birimiyle gösterilmesi hedeflenir(86).

Bu yöntem uygulandığında geleneksel muhasebe sistemi terkedilmemektedir. Yalnızca geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tablolar, genel fiyat hareketlerine göre düzeltilerek bugünkü para ile ifade edilirler. Ayrıca bu yöntemle göre kar, tüm kalemler aynı satın alma gücüne tespit edildikten sonra, gelirlerle maliyetler karşılaştırılarak hesap edilmektedir(87).

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modeli ikinci bölümde ayrıntılı olarak inceleneceğinden, yukarıdaki özet bilgilerle yetinilmiştir.

1.6.2. Cari Değer Muhasebesi Modeli

İşletmeler üzerinde özel fiyat hareketlerinin önemli derecede hissedilmesi ve fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modelinin bu gerçeği dikkate almaması uzman muhasebecileri yeni bir model arayışına sevk etmiştir. Bu amaçla genel olarak "Cari Değer Muhasebesi" olarak adlandırılan ve değerlendirilmede cari değerleri esas alan birçok değerlendirme yöntemini bünyesinde toplayan bir muhasebe modeli geliştirilmiştir. Özel fiyatlar seviyesindeki değişimleri içeren bu model, geleneksel muhasebenin esas aldığı para birimini kullanmakla birlikte, değerlendirilmede tarihi maliyetleri tamamen terk ederek cari maliyetleri esas alan bir enflasyon muhasebesi modelidir.

86 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.33

87 Akdoğan, a.g.e., s.90

Cari değer kavramının farklı anlamlarda ele alınması, bu modele bağlı birçok muhasebe yönteminin oluşmasına yol açmıştır. Bu görüşlerin büyük bir çoğunluğu değerlemede ikame(yenileme) maliyetini(replacement cost) esas alırken; diğer görüşler, net nakit değerin, net bugünkü değerin veya satış değerinin değerlemede esas alınması gerektiğini ileri sürerler(88). Dolayısıyla cari değer muhasebesi, cari değerin tespitinde tek bir değerleme esasına bağlı kalmayıp, ekonomik şartlara ve sahip olunan varlıkların niteliğine göre farklı alternatiflerden yararlanan bir sistemdir(89).

Günümüzde bu yöntemlerden ikame maliyeti daha çok tercih edilmektedir. Bu yöntemin diğer yöntemlere üstünlüğü, ikame maliyetlerinin, varlıkların cari değerlerini temsil etmek üzere, özel fiyat indeksleriyle saptanabilmesidir(90).

Ayrıca bu yöntem, sermayenin üretim gücü olarak korunması amacını da yerine getirmektedir. Geleneksel muhasebe ilkelerini tamamen terkederek değerlemede ikame maliyetini esas almasıyla cari değer muhasebesi modeli içerisinde en köklü yöntemdir. Konuya makro değil de mikro açıdan, yani işletme açısından bakıldığında gerçeğe en yakın sonucu da yine bu yöntem vermektedir(91).

Cari değer muhasebesi hakkındaki açıklamalarımızda, yukarıda belirtilen üstünlüklerinden dolayı ikame maliyeti muhasebesi esas alınacak ve cari değer muhasebesi yerine ikame maliyeti muhasebesi terimi kullanılacaktır.

Ikame maliyeti muhasebesinde, ikame maliyeti yöntem ve teknikleri bilançonun aktifine uygulanmaktadır. Bu değerleme teorik olarak, parasal varlıklar dışındaki varlıklara uygulanmaktadır. Hatta bazı önerilerde bu uygulama sadece stoklar ve maddi sabit varlıklarla sınırlandırılmaktadır. Önerilen çeşitli cari değer veya ikame maliyeti muhasebesi modellerinde parasal değerler konusunda farklı görüşlere rastlanmaktadır. Bu görüşlerden bazıları, parasal değerlerin de düzeltilerek ek bilgi halinde sunulmasını öngörürken; bazıları, parasal varlıkların elde tutulmasından doğan kayıpların dikkate alınmasını, buna karşılık borçların elde tutulmasından doğan kazançların dikkate alınmaması görüşünü savunmaktadırlar(92).

88 A.e., s.41

89 Yüksel, a.g.e., s.70

90 A.e., s.72

91 Peker, a.g.e., s.128

92 Yüksel, a.g.e., s.77

Ancak parasal varlıklar incelendiğinde, bunların özel amaçlı değil, daha çok genel amaçlı olarak elde tutuldukları gözlenmektedir. Dolayısıyla bunların düzeltilmesi sözkonusu olduğunda özel fiyat indeksleri yerine genel fiyat indeksleri kullanılmalıdır. Fiyatlar genel seviyesi indeksinin kullanılması ise ikame maliyeti anlayışına ters düşmektedir.

Bu yüzden birçok muhasebe uzmanı ve muhasebe kurulları sundukları öneri ve modellerde parasal varlıklarla ilgili kazanç ve kayıpları tanımamaktadırlar(93).

Ikame maliyetine dayalı değerlemede, stoklar ve maddi sabit varlıkların gelecekte sunabilecekleri hizmeti ya da hizmet edebilme kapasitesini karşılayabilecek bir başka varlık alındığında katlanılacak cari maliyet esas alınmaktadır. Burada sözkonusu cari maliyet, varlığın yerine yenisinin alındığı dönemdeki ikame maliyeti olmayıp, içinde bulunulan dönemin cari piyasa fiyatıdır(94).

ABD'de SEC(Securities and Exchange Commission) tarafından yayınlanan bildiriyle ikame maliyeti muhasebesi benimsenmiştir. Adı geçen komisyon ikame maliyetinin saptanmasında dört yaklaşım önermektedir(95):

- İndeksleme Yöntemi: Varlıkların ikame maliyetlerinin özel fiyat indeksleri yoluyla belirlenmesini içeren bir yöntemdir.
- Doğrudan doğruya fiyatlama yöntemi: Varlıkların piyasadaki gerçek fiyatlarının esas alındığı yöntemdir.
- Birim fiyatlama yöntemi: Daha çok binaların değerlendirilmesinde kullanılan bu yöntemde göre, her metrekarenin cari piyasa maliyeti saptanmakta ve binanın işgal ettiği alanla çarpılarak cari piyasa maliyeti tespit edilmektedir.
- İşlevsel(üretim süreci esas alınarak) fiyatlama yöntemi: Bu yöntemde mevcut varlıkların ikame maliyetleri yerine mevcut üretim sürecinin yenileme maliyetinin saptanması sözkonusudur. Burada varlığın benzerinin ikame maliyeti değil, aynı üretim sürecini yerine getirebilecek varlıkların ikame maliyeti gözönünde tutulmaktadır. Bu yöntemde teknolojik gelişmeler de dikkate alınarak, yeni modelin cari piyasa maliyeti, eldeki varlığın brüt ikame maliyeti olarak kabul edilirken, bu teknolojik fark baz alınarak bazı düzeltmeler de yapılması gerekecektir.

93 A.e., s.78

94 Akdoğan, a.g.e., s.137

95 A.e., s.137-138

Herhangi bir varlığın gerçek ikame maliyeti, alıcı ve satıcının pazarlığının sonuçlandığı aşamada belli olacaktır. Bunun dışındaki ikame maliyeti hesaplamaları çoğunlukla subjektif (yargılara dayalı) olacaktır.

Geniş ve açık pazarı olan varlıklar için ikame maliyetinin tespiti nispeten kolay olmaktadır. Ancak özelliği olan, çok yaygın bir kullanım alanına sahip olmayan, dayanıksız ve üzerinde spekülatif işlemlerin yapılabildiği varlıklarda ikame maliyetinin saptanması güç olmaktadır(96). Bu tür varlıkların ikame maliyetinin tespitinde, bu konuda geliştirilmiş uygun özel fiyat indekslerinden yararlanılabilir. Bu yöntemle, cari ikame maliyeti, varlığın tarihi maliyet değeriyle özel fiyat indeksinin çarpılması sonucu bulunacaktır.

Ikame maliyeti muhasebesinde kar, gerçekleşmiş dönem hasılatından kullanılan varlıkların ikame maliyetlerindeki artışlar ve düzeltilmiş girdi maliyetlerinin gider şekline dönüşmüş kısmı düşüldükten sonra kalan kısmıdır(97).

Ayrıca ikame maliyeti muhasebesi, karı, faaliyet karı ve elde tutma kazançları olmak üzere ikiye ayırmaktadır. Bunlardan faaliyet karı, normal üretim ve satış faaliyeti sonucu elde edilen cari karlılığı; elde tutma kazançları ise varlıkların değerlerinde enflasyon sebebiyle meydana gelen artışları ifade etmektedir. Sermayenin korunması kavramı bakımından incelendiğinde, faaliyet karı dağıtılabılır karı ifade ederken, enflasyon sonucu ortaya çıkan değerlendirme farklarından oluşan elde tutma kazançları, sermayenin üretim gücü olarak korunması için gerekli olan karşılığı temsil etmektedir(98).

Buna göre elde tutma kazançları, kar-zarar hesabında değil; özsermaye grubunda yeniden değerlendirme yedeği olarak gösterilecektir.

Ikame maliyeti muhasebesi, sunulan finansal veriler açısından geleneksel muhasebeye göre iki önemli üstünlüğe sahiptir(99). Geleneksel muhasebenin tarihi maliyetlere bağlı kalarak sunduğu finansal veriler enflasyon dönemlerinde anlamını yitirmektedir. Oysa ikame maliyeti muhasebesi, enflasyonun etkisini dikkate alarak cari nitelikteki bilgileri sunmakta, dolayısıyla hem bu bilgileri anlamlı hale getirmekte hem de yararlılığını artırmaktadır.

96 Peker, a.g.e., s.128

97 Akdoğan, a.g.e., s.43

98 Yüksel, a.g.e., s.78

99 A.e., s.106

Öte yandan, ikame maliyeti muhasebesinin sunduğu gelir tablosu, geleneksel muhasebenin sunduğu gelir tablosu, geleneksel muhasebenin sunduğu gelir tablosuna nazaran daha fazla ve daha yararlı bilgiler sunmaktadır. Karı, faaliyet karı ve elde tutma kazançları olarak ikiye ayıran ikame maliyeti muhasebesinde, işletmenin etkinliği ve verimliliği cari faaliyet karı ele alınarak değerlendirilebilmekte ve fiyatlardaki değişmelerin etkileri açık bir biçimde izlenebilmektedir.

Yine bu yöntem uygulanırken, gelir tablosunda cari gelirden kullanılan girdilerin cari maliyetleri indirilmektedir. Bu sayede cari gelirlerle cari giderlerin karşılaştırılması ve işletmenin cari faaliyet karının saptanması sağlanmış olmaktadır.

Ikame maliyeti, köklü değerlemeleri gerektiren bir yöntem olmasından dolayı tam bir kabul görmemekte ve bazı yönlerden eleştirilere uğramaktadır. Modelin teorik esasları çerçevesinde, ikame maliyetinin saptanması işlemi sırasında karşılaşılan güçlükler, bu eleştirilerin başlıca kaynağı olmuştur(100). Gerçekten de geniş ve açık bir pazarı olmayan varlıkların ikame maliyetinin saptanması oldukça güç olmaktadır. Bu güçlüğü aşmak için uygulanan teknik ve yöntemler ise, subjektif ve yargılara dayalı olmaktan kurtulamamaktadırlar. Bu durum muhasebe belgelerinin doğru ve objektif olması ilkesine ters düşmektedir.

Ancak modelin geniş kabul ve uygulama alanı bulmasıyla, zamanla ikame maliyetinin saptanmasında tarafsızlığı artırıcı ve subjektif yargıları azaltıcı yöntem ve tekniklerin geliştirilebileceği ileri sürülmektedir. Nitekim uygun özel fiyat indekslerinin geliştirilip kullanılması ile tarafsızlık arttırılmakta ve subjektif yargılar arındırılarak uygulama sonuçları denetlenebilir bir hale getirilmektedir(102).

Ikame maliyeti muhasebesi ayrıca, ikame maliyetinin saptanmasının dönemler itibariyle ayrı ayrı yapılmasının, bu işlemin maliyetini yükselttiği(103) ve satın alma gücüne göre düzeltme yapılmadığından parasal değerlerde oluşan kayıp ve kazancın bilinemediği(104) gibi gerekçelerle de eleştirilmektedir. Modelin enflasyonun etkilerini yansıtmak

100 W. Van BRUINSEN, "Tarihi Maliyetler Dışında Diğer Muhasebe Esasları", X.Uluslararası Muhasebe Kongresi, Sydney, 1972, çev: Tuğrul Tüfekçioğlu, Eskişehir I.T.I.A. Yayınları No:155/97, Eskişehir, 1976

101 Peker, a.g.e., s.132

102 Yüksel, a.g.e., s.107

103 Peker, a.g.e., s.132

104 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.35

için geliştirilmiş bir model olmadığı da ileri sürülen görüşler arasındadır. Bu görüşün temel dayanağı ise, enflasyonun özel fiyat değişmelerinden bağımsız olduğu ve özel mal ve hizmetlerin fiyatlarını kapsamadığı varsayımdır. Bu görüş tutarsız bir görüştür. Çünkü, enflasyonun mikro bir yaklaşımla anlam kazandığı ve özel fiyatlardaki değişmelerin enflasyondan soyutlanamayacağı ortadadır(105).

Fiyatlar genel ve özel seviyesindeki değişmeleri içeren modeller, birbirinden ayrı teorik amaç ve niteliklere sahip olmalarına rağmen birbirlerini tamamlayıcı niteliktedirler.

Bu nedenle, muhasebe literatüründe bu iki modelin üstünlüklerinin birleştirilmesi görüşü ağırlık kazanmış ve çalışmalar bu yönde yoğunlaştırılmıştır.

1.6.3. Fiyatlar Genel ve Özel Seviyesindeki Değişmeleri İçeren Entegre Muhasebe Modeli

Daha önce de belirtildiği gibi, enflasyonun etkileri genel fiyatlar ve özel fiyatlar bakımından ele alınmadan; sadece fiyatlar genel seviyesindeki değişmelerle ya da sadece özel fiyatlar seviyesindeki değişmelerle ilgilinmek, bu etkilerin yansıtılması açısından eksik kalmaktadır. Yani fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modeli ve ikame maliyeti muhasebe modeli madalyonun iki ayrı yüzünü aksettirmektedir(106).

Entegre muhasebe modeli(107) adı verilen modelde, ikame maliyeti muhasebesine göre düzenlenmiş finansal tablolar, ayrıca fiyatlar genel seviyesi indeksiyle düzeltilmektedirler. Bu yolla, özel fiyat seviyesindeki değişmelere göre tespit edilmiş ikame maliyeti muhasebesi karı, fiyatlar genel seviyesindeki değişmelere göre düzeltilerek gerçek ikame maliyeti muhasebesi karına ulaşılmaktadır. Yapılan bu düzeltme işlemiyle aynı zamanda, parasal değerlerle ilgili elde tutma kazanç ve kayıpları ile parasal olmayan değerlere ait elde tutma kazançlarının gerçekleşmiş ve gerçekleşmemiş değerleri de tespit edilmiş olacaktır.

Bu model, genel ve özel fiyat seviyesindeki değişmelerin etkilerini dikkate alarak karın saptanmasını ve böylece enflasyonun tüm etkilerinin finansal tablolara yansıtılmasını hedeflediğinden diğer iki modele karşı teorik üstünlüğe sahiptir. Bu üstünlüklerine ve bazı yazarlar tarafından

105 Yüksel, a.g.e., s.108

106 A.e.

107 Bu modele Yüksel, Entegre Muhasebe modeli adını verirken; Uman, Genel Fiyat ve İkame Maliyeti Muhasebesi terimini kullanmaktadır.

önerilmiş ve savunulmuş olmasına rağmen; uygulanmasındaki zorluk ve teorik esaslarındaki bazı eksikliklerden dolayı şimdiye kadar herhangi bir muhasebe kurulunca desteklenmemiş ve uygulama alanı bulamamıştır(108).



II.BÖLÜM

FİYATLAR GENEL SEVİYESİ MUHASEBESİ MODELİ

2.1. Genel Bilgiler

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin amacı, paranın satın alma gücündeki değişmelerin etkilerini finansal tablolara yansıtmaktır. Diğer bir ifadeyle, paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareketle, homojenliğini yitiren finansal tabloları aynı para birimiyle göstermek, hasılat ve maliyetleri cari para değeriyle ifade ederek gerçek işletme sonucunu bulmak ve parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı işletmenin uğradığı elde bulundurma kazanç ya da kaybını ortaya koymaktır(1).

Bu amacın gerçekleştirilebilmesi için bütün geçmiş yılların raporlanmış rakamları, genel fiyat indeksi uygulanarak cari dönemin satın alma gücü cinsinden ifade edilir ve kendi aralarında karşılaştırılabilir hale getirilirler. Aynı zamanda bu yöntemin makro planda uygulanmasıyla, bütün finansal raporlar cari satın alma gücüne göre ifade edileceğinden işletmelerin finansal tablolarının birbiriyle karşılaştırılabilmesi imkanı da sağlanacaktır(2).

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modeli, geleneksel muhasebeye alternatif bir model değildir. Bu model, sadece geleneksel muhasebenin düzenlediği finansal verileri, paranın bugünkü satın alma gücü itibarıyla düzeltme işlevini görmektedir. Geleneksel muhasebeden ayrıldığı tek nokta ölçü birimidir. Geleneksel muhasebe ölçü birimi olarak paranın nominal değerini esas alırken, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi paranın reel değerini, yani satın alma gücünü esas almaktadır.

Diğer bir ifadeyle, fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmiş finansal tablolarda yer alan bilgiler, tarihi maliyetlerin genel satın alma gücü itibarıyla düzeltilmiş tutarlarından ibarettir. Bu sebeple bu tablolardaki bilgilerin "cari değer" kavramıyla karıştırılmaması gerekir. Çünkü genel satın alma gücü esasına göre yapılan düzeltmelerde, geleneksel muhasebenin tarihi maliyetlere

1 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.42

2 Bruinessen, a.g.e., s.15

dayalı değerlendirme esası değişmemektedir(3).

Modelin adlandırılmasında literatürde bir birlik sağlanamamıştır. İngiltere'de "Cari Satın Alma Gücü Muhasebesi(Current Purchasing Power Accounting)" deyimini kullanılırken, ABD ve Kanada'da "Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi(General Price-Level Accounting)" veya "Fiyat Düzeyine Göre Yeniden Düzenleme(Price-Level Restatements)" deyimleri kullanılmaktadır(4). Ülkemizde de model değişik şekillerde adlandırılmaktadır(5).

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin uygulanmasında da farklılıklara rastlanmaktadır. Bazı uygulamalarda sadece maddi sabit varlıklar genel fiyat indeksiyle düzeltilmekte ve dolayısıyla düzeltme, belirli bilanço kalemleriyle sınırlandırılmaktadır. Diğer bir uygulama şekli de, düzeltmenin sadece özsermaye kaleminde yapılması uygulamasıdır. Kısmi düzeltme adı verilebilecek bu uygulamalar, pek yaygın değildir. Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi denildiğinde genellikle tam düzeltme, yani, bütün bilanço kalemlerinin düzeltilmesi anlaşılmaktadır. Tam düzeltme de iki türlü uygulanabilmektedir. Birincisi, düzeltme işleminin sadece tüm varlık ve kaynakların aynı para değeriyle belirtilmesi amacıyla yapılmasıdır. İkinci uygulama şekli ise, bu işlemin yanında, enflasyon sonucu oluşan satın alma gücü kazanç ya da kayıplarının da kar üzerindeki etkilerini gösterecek biçimde yapılan uygulamadır(6).

Para değerindeki düşüşler önemli bir düzeye ulaşmış ise, düzeltme bütün bilanço kalemlerine uygulanmalıdır. Para değerindeki düşüşlerin büyük ölçüde olmaması halinde ise, genel bir düzeltme yerine, sabit varlıklar ve yatırımlar gibi bilanço kalemlerinin düzeltilmesiyle yetinilebilir(7).

Ülkemizde durum dikkate alınarak, çalışmamızda fiyatlar genel seviyesi muhasebesi ele alınırken kısmi düzeltme değil tam düzeltme esas alınmış ve parasal değerlere ait elde tutma kazanç ve kayıplarının da tespit edilebileceği bir uygulama benimsenmiştir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin temel işlevi, geleneksel muhasebenin sunduğu finansal verileri paranın bugünkü satın alma gücü itibarıyla

3 Yüksel, a.g.e., s.30

4 Akdoğan, a.g.e., s.89

5 Uman ve Yüksel: Fiyatlar Genel Seviyesi, Gönenli: İndeksleme Tekniği, Peker: Ayarlanmış Tarihi Maliyet Yöntemi, Akdoğan: Genel Fiyat Seviyesi, Durmuş: İndeks Esasına Göre Yeniden Değerleme, Yücel: Sabit Fiyat Esası, Pekiner: Katsayılar Yöntemi, Kızıl: Cari Satın Alma Gücü

6 Akdoğan, a.g.e., s.95

7 Pekiner, a.g.e., s.125

düzeltilmektedir. Bu düzeltme işlemi ise, indeksler ve bu indekslerden elde edilen katsayılarından yararlanılarak yapılmaktadır. Paranın satın alma gücündeki değişmelerin saptanmasında hangi tür indeksin kullanılacağı hep tartışma konusu olagelmıştır.

2.2. Değişen Fiyatlar Genel Seviyesinin Ölçümü ve İndekslerin Seçimi

Fiyatlardaki değişmeler, bilindiği gibi genel fiyatlar ve özel fiyatlar seviyesinde meydana gelmektedir. Dolayısıyla temel işlevi bu değişmelerin ölçülmesi olan fiyat indeksleri de genel fiyat indeksleri ve özel fiyat indeksleri olarak iki gruba ayrılmaktadır. Bu iki indeksin, fiyatlar seviyesindeki değişmelerin finansal tablolara yansıtılmasında kullanılması, birbirinden farklı muhasebe modellerinin geliştirilmesine sebep olmuştur(8).

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, tarihi maliyetli finansal bilgileri aynı satın alma gücü cinsinden ifade etmek için, genel fiyat indekslerini kullanmaktadır. Genel fiyat indeksleri, ekonomideki mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki değişmeleri bir bütün olarak yansıtan indekslerdir.

Hemen hemen bütün dünya ülkelerinde fiyatlar genel seviyesinin ölçülmesi amacıyla toptan eşya fiyatları indeksi, tüketici fiyatları indeksi ve milli gelir deflatörü olmak üzere en az üç tip fiyat indeksi hazırlanmaktadır. Bunlardan toptan eşya fiyatları indeksi, toptancı piyasasında satılan belirli malların fiyatlarının ortalamasını; tüketici fiyatları indeksi, ücret ve maaşla geçinen kimselerin kullandığı belli başlı mallardan oluşturulan mal grubunun fiyatlarının ortalamasını ve son olarak milli gelir deflatörü ise, ülkede üretilen bütün mal ve hizmetlerin fiyatlarını kapsayan karma bir indekstir(9).

Yukarıda sayılan bu indekslerin hangisinin para değerindeki değişmeleri daha iyi yansıttığı konusunda ise çeşitli görüşler vardır. Milli gelir deflatörünün, paranın satın alma gücündeki değişmeleri yansıtan en iyi indeks olduğu genel kabul görmektedir. Ancak bu indeksin geç yayınlanması ve çoğu zaman üç aylık ve aylık değerleri gösteren serilerinin olmayışı sebebiyle, genellikle diğer iki indeksten biri tercih edilmektedir.

Bunlardan tüketici fiyatları indeksinin kullanılması görüşünü savunanlara göre, bir işletmenin sahip ya da

8 Yüksel, a.g.e., s.31

9 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.47

ortakları için önemli olan, tüketici olarak aldıkları mal ve hizmetlerin fiyatlarıdır. Bu mal ve hizmetlerin fiyatlarında meydana gelecek bir değişme, paranın değerinde de bir değişmeye sebep olacaktır. Ortakların satın alma güçlerinin muhafazası için fiyatlar genel seviyesi muhasebesinde işletmenin finansal tabloları, tüketici fiyatları indeksi kullanılarak düzeltilmelidir(10).

Diğer bir görüşü savunanlara göre ise, ortaklar, işletmenin tasfiyesi halinde ellerine geçecek fonları tüketime değil, tekrar yatırıma yönelteceklerdir. Bundan dolayı paranın satın alma gücündeki değişiklikleri en iyi yansıtacak indeksin toptan eşya fiyatları indeksi olduğu ileri sürülmektedir(11).

Bu görüşler ve bunların dayandığı sebepler çeşitlidir. Ancak fiyatlar genel seviyesi muhasebesinde kullanılacak bir indeksin güvenilir ve üstün niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bunu belirleyen unsurlar ise şöyle sıralanabilir(12):

- İndekslerin saptanmasında dikkate alınan mal ve hizmetlerin sayısı; kullanılacak indeks, ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin büyük bir kısmını kapsamalıdır. Yani, geniş kapsamlı olmalıdır.
- İndeksin devamlılığı ve saptanmasında uygulanan ilkelerin değişmezliği; indeksler, geçmiş yıllarla ilgili bilgileri içermeli ve herhangi bir kesintiye uğramamış olmalıdır. Ayrıca indeksin hazırlanmasında uygulanan ilkeler muhafaza edilmelidir.
- İndeksin zamanında ve muntazam olarak sunulması; indeksler muntazam aralıklarla ve geciktirilmeden sunulmalıdır. Kullanılacak indeksin en az üç ayda bir yayınlanması gerekir.
- İndekslerin gerçeklere uygunluğunu artıran yöntem ve tekniklere dayanması.

Sayılan bu kriterleri taşıyan fiyat indeksi paranın satın alma gücündeki değişmeyi de en iyi biçimde yansıtabilecektir.

Hesaplanan indekslerin hepsi, çeşitli açılardan eleştirilebilir. Fiyatlardaki değişimin iki ayrı kişi ya da işletme için taşıdığı anlam ve önem, kesinlikle birbirine uygun olmayacaktır. Diğer bir deyişle, ideal olan, değişen fiyat seviyesinin, ilgili kişi ya da kurumlar üzerindeki

10 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.49

11 Akdoğan, a.g.e., s.93

12 I.A.S.C., "The Treatment of Changing Prices in Financial Statements", s.103'den aktaran Yüksel, a.g.e., s.31

etkisini tam olarak yansıtabilmek için, her kişi ya da kurum için ayrı bir indeksin hesaplanmasıdır(13).

Ancak para değerindeki bu değişmelerin ölçülmesi konusunda güçlüklerin bulunması ve her işletmenin ihtiyaçlarına tam uygun bir indeksin hazırlanmasının kolay olmadığı ortadadır. Bunun böyle olması, konunun muhasebeciler tarafından ihmal edilmesini gerektirmez(14).

Dolayısıyla sayılan kriterlere en uygun olduğu kabul edilen indeks tercih edilerek fiyatlar genel seviyesi muhasebesinde kullanılmalıdır.

Yapılan araştırmalar, toptan esya ve tüketici fiyatları indeksleri arasında sıkı bir korelasyon olduğu ve her iki indeks göre yapılan düzeltmelerin hemen hemen birbiriyle aynı sonucu verdiğini göstermektedir(15). Bu indeksler tek tek kullanılabilirliği gibi, ortalamaları alınarak da kullanılabilirler(16).

2.3. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Düzeltilmiş Finansal Tabloların Hazırlanması

2.3.1. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesinin İşleyiş Evreleri

Tarihi maliyetli finansal tabloların, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi esaslarına göre düzeltilmesinde izlenecek başlıca evreler şunlardır(17):

- I.Evre: Tarihi maliyetle ifade edilmiş son üç yıla ait finansal tablolar elde edilerek, kullanılacak indeksin ve düzeltme katsayılarının hesaplanması
- II.Evre: Bilanço kalemlerinin parasal ve parasal olmayanlar şeklinde sınıflandırılması
- III.Evre: Cari yıla ait bütün parasal olmayan değerler analiz edilerek işletmeye giriş yılları ve yıllar itibarıyla gösterdikleri değişimlerin saptanması

13 W.A. PATON-Robert L. DIXON, Muhasebenin Temelleri (Essential Of Accounting), çev: Mustafa A. Aysan, İ.Ü. İşletme F. İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları No:VII, İstanbul, 1964, s.898

14 A.e.

15 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.50

16 Pekiner, a.g.e., s.124

17 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.43

Yüksel, a.g.e., s.43-44

- IV.Evre: Cari yılın gelir tablosundaki bütün gider, gelir, kazanç ve kayıplar, dağıtılan karlar ve dağıtılmamış karlardaki değişmelerin analiz edilerek, bu değerlerin ortaya çıkış ve sonuçlara dahil edildiği tarihlerin saptanması
- V.Evre: Parasal olmayan değerlerin, cari para birimiyle ifade edilmek üzere düzeltilmesi
- VI.Evre: Dönembası bilançosundaki parasal değerlerin, cari para birimiyle ifade edilmek üzere düzeltilmesi
- VII.Evre: Parasal olmayan değerler cari para birimiyle ifade edildikten sonra, "piyasa ya da maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirme" ilkesinin uygulanması
- VIII.Evre: Parasal değerlere ait elde bulundurma kazanç ya da kaybının hesaplanması
- IX.Evre: Bir önceki yıla ait düzeltilmiş finansal tabloların cari yılın satın alma gücü değeriyle ifade edilmesi.

2.3.2. Düzeltilmiş Bilançonun Hazırlanması

Düzeltilmiş bilanço hazırlanırken öncelikle, son üç yıla ait tarihi maliyetli bilançoların elde edilmesi gereklidir. Elde edilen bu bilançolar, analize uygun hale getirilmesi için parasal değerler ve parasal olmayan değerler şeklinde sınıflandırılırlar.

2.32.1. Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltilmesi

Parasal olmayan varlıklar düzeltilirken, gerek dönembaşı bilançosunun düzeltilmesinde gerekse dönemsonu bilançosunun düzeltilmesinde şu formülden yararlanılmaktadır(18):

$$\begin{array}{l} \text{Parasal olmayan} \\ \text{varlığın} \\ \text{düzeltilmiş} \\ \text{değeri} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Parasal Olmayan} \\ \text{varlığın} \\ \text{tarihi maliyeti} \end{array} \times \frac{\text{D.Sonu Fiyat İndeksi}}{\text{Parasal Olmayan} \\ \text{varlığın işletmeye} \\ \text{girdiği tarihteki indeks}}$$

Bütün parasal varlıklar, yukarıdaki formüle göre düzeltilerek, dönem sonu paranın satın alma gücüne göre ifade edilmiş olacaklardır.

2.32.1.1. Sabit Varlıkların Düzeltilmesi

İşletmeye ait her türlü maddi ve maddi olmayan sabit varlıklar, işletmeye girdikleri tarih gözönüne alınarak belirlenecek katsayılar ile düzeltileceklerdir. Bunun için de bu sabit varlıkların işletmeye giriş tarihleri ile birikmiş amortismanlarının bilinmesi gerekmektedir.

Sabit varlıkların düzeltilmesinde, en önemli problem, bunlara ait amortismanların düzeltilmesi sırasında ortaya çıkmaktadır. Amortismanların düzeltilmesinde iki farklı metod sözkonusudur(19):

- a.) İdari(Götürü) Metod: Bu metoda göre, sabit varlıklar işletmeye girdikleri yılın katsayısıyla, bunlar için ayrılan amortismanlar ise ayrıldıkları yılın katsayısıyla düzeltilirler.
- b.) Basit(Net Değer) Metodu: Bu metod ise, birikmiş amortismanların da sabit varlıklara uygulanan katsayıyla çarpılarak düzeltilmesini esas almaktadır.

Bu metodlardan idari metod, teorik açıdan daha gerçekçi bilgiler vermesine rağmen, uygulamasının güç ve masraflı olması nedeniyle daha az tercih edilmektedir. Buna karşılık, basit metod, uygulamada sağladığı kolaylıklardan dolayı fiyatlar genel seviyesini muhasebesini öneren raporlarda da daha çok benimsenmektedir(20).

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, daha önce de belirtildiği gibi, kullandığı ölçü birimi dışında geleneksel muhasebe ilkelerini aynen korumaktadır. Bu sebeple, geleneksel muhasebe ilkelerinden olan ve bazı parasal olmayan bilanço kalemlerine uygulanan "malîyet ve piyasa değerinden düşük olanıyla değerlendirme ilkesi", fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulanırken de gözönüne alınmaktadır(21). Örneğin, 1990 yılında 1.000.000._TL'ye alınan bir makinanın piyasa değerinin 1.500.000._TL olduğu ve makinanın 1993 yılı düzeltilmiş değerinin ise, $(1.000.000 \times 320/200) = 1.600.000._TL$ olduğunu varsayalım. Bu durumda makinanın düşük olan piyasa değeriyle gösterilmesi gerekir. Yani, düzeltilmiş bilançoda 1.600.000._TL değil, 1.500.000._TL olarak gösterilecektir.

19 Pekiner, a.g.e., s.128-132

20 Akdoğan, a.g.e., s.101

21 Alparslan PEKER, Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve LIFO, İ.Ü. İşletme F. Yayınları No:40, İstanbul, 1975, s.87

Uman. Enflasyon Muhasebesi, s.87

2.32.1.2. Stokların Düzeltilmesi

Farklı tarihlerde ve farklı maliyet bedelleriyle işletmeye girmiş olan stoklar, sabit varlıklar gibi, parasal olmayan varlıklar grubuna girerler. Bunların da sabit varlıklarda olduğu gibi, işletmeye giriş tarihleri ve miktarları belirlenerek, gerekli düzeltme katsayısının uygulanmasıyla düzeltilmiş değerlerinin bulunması esastır. Ancak, böyle bir yol izlemek çok çeşitli ve büyük miktarda stokların sözkonusu olduğu durumlarda hemen hemen imkansızdır. Bu yüzden bu varlıkların değerlemesinde FIFO (ilk giren-ilk çıkar), LIFO(son giren-ilk çıkar) ve ortalama maliyet yöntemleri kullanılmaktadır.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin uygulanması, bu yöntemlerin herbirine göre farklılık göstermektedir.

a.) FIFO değerlendirme yöntemi kullanıldığında; Bu yöntemde stoklar değerlendirirken, satılan veya üretime sevk edilen malların ilk alınan mallar olduğu ve dolayısıyla dönem sonu stokunun en son alınan mallardan oluştuğu varsayılmaktadır.

Bu yöntemin kullanılması sözkonusu olduğunda düzeltme işlemi için;

- Her yılın stok devir hızı saptanır,
- O yılın dönemsonu indeksinin, en son stok devir süresinin ortalama indeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı, dönemsonu stoku ile çarpılarak o dönemsonu itibariyle stokların fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmiş değeri bulunur(22).

b.) LIFO değerlendirme yöntemi kullanıldığında; Lifo yöntemi, satılan malların en son satın alınan mallardan oluştuğu varsayımı üzerine kurulmuştur. Bu metod kullanıldığında düzeltme, stokların artması ya da azalması durumuna göre farklılık gösterecektir.

Satın alınan malların maliyeti, satılan malların maliyetinden fazla ise, bu durumda stokta artış vardır. Yani, d.başı stok+(satın alınan malların maliyeti-satılan malların maliyeti)= d.sonu stoku olacaktır. Dönembaşı stokuna eklenecek tutarlar, dönembaşıda satın alınan ya da dönem içinde satın alma tarihleri en eski olan malların maliyetinden oluşur. Bunun tersi durum sözkonusu ise, yani, satılan malların maliyeti satın alınan malların maliyetinden fazla ise, stokta azalma vardır. Buna göre; satılan malların maliyeti-(satın alınan malların maliyeti+d.başı stok)=d.sonu stokunu verecektir. Lifo değerlendirme yöntemine göre, dönembaşı stokunda yer alan ve satın alma tarihleri en son olan malların, satılan mallar maliyetine girdiği varsayılmaktadır.

Bundan dolayı, lifo değerlendirme yöntemi kullanıldığı durumlarda, stokların fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilebilmesi için, stokların işletmeye giriş tarihlerinin saptanmasında bu varsayımlara göre hareket edilmektedir(23).

Stoklar da diğer parasal olmayan varlıklar gibi birkaç yılın alışlarının birikimi olduğu halde, sanki tamamı yaşlandırma analizlerine esas alınan dönemde elde edilmiş gibi varsayılmaktadır. Ya da bazen daha gerçekçi bir yaklaşımla, stokların düzeltilmesinde hareket noktası olarak seçilen dönemin stoklarının ortalama yaşı tahmin edilmektedir.

Stoklar için başlangıç yılı ve indeksinin saptanmasından sonra, yıllar itibariyle artış ya da azalışların izlenmesi gerekir. Yıllar itibariyle stokların elde edilme tarihlerinin saptanması güç olacağından, kolaylık sağlanması açısından satın almaların muntazam ve dengeli biçimde yapıldığı varsayılır. Böylelikle her yılın stoklarındaki değişmelerin, fiyatlar genel seviyesi toplamına göre düzeltilmiş tutarları toplamı, düzeltmelerin yapılmaya başlandığı ilk dönemin stoklarının düzeltilmiş değerini vermiş olacaktır(24).

c.) Ağırlıklı ortalama değerlendirme yöntemi kullanıldığında; Bu yöntemde göre, satılabilir mal maliyetine dönem sonu stokunun ve dönem içi alışlarının aynı olasılıkla girdiği; diğer bir ifadeyle, dönem sonu stoku ve satılan mallar maliyetinin, satılabilir mal maliyetinden eşit paylar aldığı varsayılmaktadır.

Bu varsayımdan hareketle, ağırlıklı ortalama yöntemine göre değerlendirilmiş stokların düzeltilmiş tutarları, toplam satışa hazır mallar maliyetinin dönem sonu stoku içindeki payı tespit edilip bunun fiyatlar genel seviyesine düzeltilmesiyle bulunulabilir(25).

Düzeltilme işleminin yapılmasında esas alınacak süre aşağıdaki formül yardımıyla da saptanabilir(26):

$$tw = \frac{1+g+s}{2(1+g-s)}$$

g: alışlardaki yıllık artış
s: dönem sonu stokları içinde azalışların payı

Bu formüle göre dönem sonu stoku ağırlıklı olarak, (tw)

23 Yüksel, a.g.e., s.49
24 A.e.
25 A.e., s.51
26 Umar, Enflasyon Muhasebesi..., s.80

kadar yıl eski olacaktır. Genellikle dönem sonu stokunun ortalama yaşı 3/4 yıllık (tw=0.75) olarak hesaplanmakta ve düzeltme işlemi bu süreye göre yapılmaktadır.

2.32.2. Parasal Varlık ve Yükümlülüklerin Düzeltilmesi

Kasa, banka, alacak senetleri vb. gibi parasal aktif kalemler ile banka kredileri, satıcılara borçlar, borç senetleri, tedavüldeki tahviller vb. gibi parasal pasif kalemlerin düzeltilmesi konusu dönem başı ve dönem sonu bilançosu için farklılık arz etmektedir.

Dönem sonu bilançosunda görülen parasal aktif ve parasal pasif kalemlerin düzeltilmesine gerek yoktur. Çünkü bu kalemler, dönem sonu paranın satın alma gücü itibariyle ifade edilmişlerdir(27).

Dönembası bilançosundaki kalemler ise dönem sonundaki para değeriyle ifade edilmelidirler(28). Bunun için bu kalemler, dönem sonu fiyatlar genel seviyesi indeksinin dönem başı fiyatlar genel seviyesi indeksine bölünmesiyle elde edilecek katsayıyla çarpılarak düzeltilirler. Bunu aşağıdaki formülle ifade edebiliriz(29):

$$\text{Parasal Kalemler} \times \frac{\text{Dönem sonu indeksi}}{\text{Dönem başı indeksi}}$$

Birinci bölümde parasal ve parasal olmayan varlıkların ayırımında üzerinde durduğumuz gibi, bazı kalemler, buldukları duruma göre bu iki gruptan herhangi birine girebilmektedirler. Bu yüzden düzeltme yapılırken parasal veya parasal olmayan kalemler grubuna girmesi tartışmalı olan yani, duruma göre değişen kalemler iyice saptandıktan sonra düzeltilmelidirler. Buna örnek olarak tahvilleri ele alalım. Tahviller, fiyat spekülasyonu yapılmak amacıyla satın alınmışlarsa, parasal olmayan varlıklar grubuna; sabit getiri sağlamak amacıyla elde tutuluyorlarsa, bu durumda parasal varlıklar grubuna girmektedirler. Dolayısıyla bu iki durumda yapılacak düzeltme işlemi de farklı olacaktır(30).

2.32.3. Özsermayenin Düzeltilmesi

Fiyatlar genel seviyesinde amaç, sermayenin satın alma gücü olarak korunması olduğundan, ortaklarca sermaye olarak yatırılan kıymetler yıllar itibariyle belirlenerek, ait oldukları yıllarda fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen

27 Akdoğan-Tenker, a.g.e., s.429

28 Paton-Dixon, a.g.e., s.900

29 Akdoğan-Tenker, a.g.e., s.429

30 Bu konuda bkz: Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.60-63

artış gözönüne alınarak düzeltilmelidir. Burada sözkonusu edilen sermaye, ödenmiş sermayedir. Sermayenin bir parçası olan hisse senedi ihraç primi emisyon zararları da sermayeyle birlikte düzeltilecektir(31).

Öte yandan dağıtılmamış karların ortaklara dağıtılması sonucu ortaya çıkan bedelsiz hisse senetleri ayrılarak bunların, dağıtılmamış karlara uygulanan şekilde düzeltilmesi gerekir(32).

Dağıtılmayan karlar ise, düzeltilmesine gerek kalmaksızın:

Düzeltilmiş Düzeltilmiş Düzeltilmiş
Net Aktif Toplamı -(Borçlar + Sermaye)

esitliğinden bulunabilir. Bulunan bu değer, o yıla ait kar dağıtım tablosundaki dağıtılmamış kar rakamına eşit olmalıdır(33).

2.3.3. Düzeltilmiş Gelir Tablosunun Hazırlanması

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, gelir tablosundaki gelir ve gider kalemlerini aynı satın alma gücüne sahip para birimiyle göstererek, daha anlamlı ve karşılaştırılabilir rakamlar elde etmeyi amaçlamaktadır.

Gelir tablosundaki bütün kalemler, parasal olmayan kalemler sınıfına girdiklerinden, bu kalemlerin gerçekleştikleri tarihlerin bilinmesi ve bu tarihe ait katsayı ile düzeltilmeleri gerekir(34).

31 Umar, Enflasyon Muhasebesi, s.89

32 Kennedy-McMullen, a.g.e., s.577

33 Atilla GÖNENLİ, "Finansal Raporların Paranın Değerindeki Düşme Dikkate Alınarak Düzeltilmesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:1, Nisan 1975, s.24-33
Çetin SANLI, "Enflasyon Döneminde Dağıtılabilir ve Başarı Ölçüsü Olarak Kullanılabilir Karın Hesaplanması", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:20, Mayıs 1980, s.16-19

34 Umar, Enflasyon Muhasebesi, s.90

2.33.1. Gelirlerin Düzeltilmesi

Satışlar, yıl boyunca farklı fiyat seviyesi üzerinden yapılmıştır. Fakat bu bilgilerin ayrıntılı olarak elde edilmesi uzun zaman alacağından ve hayli güç olacağından, genel olarak, satışların yıl içinde dengeli bir biçimde yapıldığı kabul edilmekte ve o yılın ortalama indeksi üzerinden düzeltilmektedir(35).

Ancak, satışların mevsimlik olması ya da fiyatlar genel seviyesinde aylık veya üç aylık dönemler itibariyle önemli yükselmelerin görülmesi durumunda, aylık ya da üç aylık indeksler gözönüne alınarak düzeltme yapılmalıdır(36).

Parasal olmayan varlıkların satışından elde edilen karlar dışında kalan diğer gelirler de yukarıda satışların düzeltilmesinde belirttiğimiz şekilde; yani, dönemin bütün günlerine eşit biçimde dağıldığı varsayılarak, dönemin ortalama fiyat indeksine göre düzeltilenlerdir.

Parasal olmayan kalemlerin satışından sağlanan karın, düzeltilmiş değerinin bulunması için şu işlemler yapılmalıdır: Öncelikle satışa konu olan varlık, dönem sonu para değeri üzerinden düzeltilmelidir. Daha sonra, dönem içinde gerçekleşen satışlara ait satış fiyatının da düzeltilmesi gerekir. Yapılan bu işlemler sonucu elde edilecek olan düzeltilmiş satış değeriyle düzeltilmiş maliyet değeri karşılaştırılarak, aradaki fark satılan varlığın kar veya zararı olarak düzeltilmiş gelir tablosunda yer alacaktır(37).

2.33.2. Giderlerin Düzeltilmesi

Gider kalemleri içerisinde önemli bir yer tutan satılan mallar maliyetinin düzeltilmesi işlemi, daha önce anlatılan yöntemlerle(II.Bölüm, 2.32.1.2.) düzeltilmiş bulunan dönem başı ve dönem sonu stokları ile dönem içinde dengeli biçimde yapıldığı varsayılarak dönemin ortalama indeksiyle düzeltilmiş olan dönem alışlarının bilinmesiyle kolaylıkla yapılabilir. Buna göre;

Düzeltilmiş SMM=(Düz.d.bası stoku+Düz.dönem alışları)-
Düz.d.sonu stok

esitliği bize düzeltilmiş SMM'ni verecektir(38).

35 Kennedy-McMullen, a.g.e., s.547

36 Uman, Enflasyon Muhasebesi, s.91

37 Akdoğan-Tenker, a.g.e., s.437

38 Yüksel, a.g.e., s.53

Yukarıda anlatılan koşullar, üretim işletmeleri açısından bazı farklılıklar göstermektedir.

Bilindiği gibi üretim işletmelerinde, satılan malların maliyeti üç unsurdan oluşur. Bunlar: Direkt hammadde, direkt işçilik ve genel imalat giderleridir. Bu giderlerin bir kısmı cari, yani meydana gelmesiyle tüketilmesi arasında büyük bir zaman farkı olmayan giderlerdir. Diğer bir kısmı ise ortaya çıkmasıyla tüketimi arasında önemli bir süre geçen giderlerdir(39).

Direkt işçilik giderleri cari giderler grubuna girer ve yıl içinde dengeli dağıldığı varsayılarak, dönemin ortalama indeksi ile düzeltilir.

Hammadde giderleri, stoklar için belirtilen şartlara göre düzeltilirler.

Genel İmalat giderlerinin cari nakit ödemelerini gerektiren kısmı, yıl içinde dengeli dağıldığı varsayılarak, dönemin ortalama indeksiyle düzeltilir. Bunlar dışında kalan genel imalat giderleri ise(amortismanlar gibi) daha önce ödenmiş olan giderlerin bu döneme düşen kısmı olduğundan, yapıldıkları yılın indeksi ile düzeltilmelidirler(40).

Satış, genel yönetim ve faiz giderleri gibi dönem giderleri de dönem içinde dengeli dağıldıkları varsayılarak, dönemin ortalama indeksiyle düzeltilirler(41).

2.33.3. Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazanç ya da Kaybının Hesaplanması

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi stoklar ve sabit varlıkların düzeltilmesiyle bu değerlerin karşılaştırılabilir bir ölçü birimi üzerinden yeniden düzenlenmesini amaçlamaktadır. Ancak bu düzeltmeler, fiyatlar genel seviyesindeki değişmelerin firma üzerindeki etkisini yeteri kadar yansıtamaz. Fiyatlar genel seviyesindeki değişmeler karşısında işletmenin eski durumunu koruyup korumadığının ve ne derece iyiye veya kötüye gittiğinin saptanması gerekir(42). Bu yüzden fiyatlar genel seviyesi muhasebesinde, işletmelerin enflasyon dönemlerinde ellerinde parasal değerleri bulundurmaktan dolayı uğradıkları kayıp ya da borçlu olmaktan dolayı elde ettikleri kazanç hesaplanarak, işletmenin durumunun değerlendirilmesinde gözönünde tutulmaktadır.

39 Kennedy-McMullen, a.g.e., s.560

40 Uman, Enflasyon Muhasebesi, s.92

41 Akdoğan-Tenker, a.g.e., s.435-437

Uman, Enflasyon Muhasebesi, s.92

42 Kennedy-McMullen, a.g.e., s.539

Parasal değerleri elde tutmaktan doğan satın alma gücü kazanç ya da kayıpları, parasal varlık ve borçlar tek tek ele alınarak hesaplanabileceği gibi, net parasal değerler üzerinden (net parasal değerler= parasal varlık değerleri- parasal borç değerleri) tek bir aşamada da hesaplanabilir. Enflasyon dönemlerinde net parasal değerler pozitif ise, satın alma gücü kaybı; negatif ise, satın alma gücü kazanç sözkonusudur(43). Dolayısıyla enflasyon dönemlerinde işletmeler ellerinde bulundurdukları parasal varlıklardan dolayı net bir satın alma gücü kaybına uğramakta; öte yandan, borçlarından dolayı da net bir satın alma gücü kazancı elde etmektedirler.

Parasal varlık ve borçlar hakkında yukarıda belirttiğimiz durumun gerçekleşmesi şu şartlarda mümkündür:

- ___ Parasal Varlıklar ve borçlar ulusal para ile ifadelendirilmiş olmalıdır.
- ___ Herhangi bir faiz yükü sözkonusu ise, bu yük "enflasyon primi+normal faiz oranı"ndan düşük olmalıdır.

Diğer yandan yabancı para üzerinden belirlenmiş borç veya alacaklar, ülkedeki devalüasyon ve evelüasyon kararlarından etkilenmektedir. Şayet ülkenin parasının dış değeri dalgalanmalara bırakılmışsa, bu durumda ülkedeki enflasyonun da bu dış değer üzerinde dolaylı etkileri görülecektir(44).

Parasal değerleri elde bulundurma kazanç ya da kaybının hesaplanmasında şu aşamalar izlenebilir(45):

- ___ Dönem başı tarihi ve düzeltilmiş net parasal değer saptanır.
- ___ Yıl içinde parasal değerlerde meydana gelen artışlar(tarihi ve düzeltilmiş olarak) dönem başı net parasal değerine eklenir.
- ___ Aynı şekilde yıl içinde parasal değerlerde meydana gelen azalışlar(tarihi ve düzeltilmiş olarak) net parasal değerden çıkarılır.
- ___ Düzeltilmiş değerlerin kalanı elde olması gereken net parasal değeri, tarihi değerlerin kalanı ise elde bulunan net parasal değeri vereceğinden iki rakam arasındaki fark, işletmenin parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı uğradığı kayıp ya da elde ettiği kazanç ifade edecektir.

43 Yüksel, a.g.e., s.35

44 Peker, Modern..., s.120

45 Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.94-95

Akdoğan, a.g.e., s.106-107

Parasal değerleri elde tutma kazanç ya da kayıplarının hesaplanmasında en fazla tartışılan konulardan biri uzun vadeli borçların durumudur. Bazı yazarlar ve fiyatlar genel seviyesi modelleri, uzun vadeli borçların parasal değerleri elde tutma kazanç veya kayıpları hesaplanmasında dikkate alınmamasını ileri sürmekte ve buna dayanak olarak da, henüz gerçekte olmamış bir kazanç olduğu ve faaliyet sonuçlarına yansıtılmaması gerektiği görüşünü belirtmektedirler. Buna karşın, diğer bazı yazarlar ve fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modelleri ise, vadenin uzun olmasının borcun parasal olmayan bir varlık gibi düşünülmesi için yeterli bir sebep oluşturmayacağı görüşüyle, uzun vadeli borçların da parasal değerleri elde tutma kazanç veya kaybı hesaplanırken dikkate alınması gerektiğini savunmaktadırlar(46).

Diğer tartışılmalı bir konu da, parasal değerleri elde tutma kazanç ya da kayıplarının finansal tablolarda nasıl sunulacağıdır. Genel olarak, bu kazanç ya da kayıpların gelir tablosunda sunulması konusunda literatürde görüş birliği bulunmasına karşın, bunun dönem gelirinin bir unsuru olarak mı; yoksa, ayrı bir unsur olarak mı ele alınacağı konusu tartışılmalıdır. Burada da ağırlık kazanan görüş, parasal değerleri elde tutma kazanç ya da kayıplarının hem genel faaliyet sonuçlarını etkileyeceği ve hem de dağıtılabilir dönem karını etkileyeceğinden, gelir tablosunda ayrı bir unsur olarak sunulması yönündedir(47).

2.4. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Düzeltilmiş Finansal Tabloların Sunulması

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin sadece teorik bazda ortaya konması veya sadece işletme içi amaçlarla kullanılması ilgili otoritelere verilecek mesaj bakımından pek etkili ve yeterli bir davranış olmayacaktır. Bu açıdan fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre düzeltilmiş finansal tabloların tarihi maliyetli tablolarla birlikte sunulması tavsiye edilmekten öte zorunluluk arz etmektedir(48).

Düzeltilmiş tabloların tarihi maliyetli tablolar yanında ek tablolar halinde mi; yoksa, esas tablo olarak mı sunulacağı, fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin muhasebeye dahil edilip edilmemesiyle ilgilidir. Modelin muhasebe dışında uygulanması ve muhasebe kayıtlarına yansıtılmaması durumunda, düzeltilmiş finansal tablolar, tarihi maliyetli tablolarla birlikte çift sütunlu belgeler olarak sunulacaktır. Aksi durumda, yani fiyatlar genel seviyesi

46 Yüksel, a.g.e., s.37

47 A.e.

Uman, Enflasyon Muhasebesi, s.95-96

48 Bruinessen, a.g.m., s.25

muhasebesinin temel muhasebe olarak benimsenmesi ve muhasebeye dahil edilmesi halinde ise, düzeltilmiş tablolar temel tablolar olarak sunulacaktırlar. Bu durumda düzeltme süreci, dönem sonlarında envanter kayıtları ile muhasebeye yansıtılacaktır(49).

Düzenlenen fiyatlar genel seviyesi muhasebesi finansal tabloları, uygulamada genellikle, ayrı tablolar halinde ya da tarihi maliyetli finansal tablolar yanında çift sütunlu olarak düzenlenmektedir. Nitekim birçok yazar ve fiyatlar genel seviyesi modelini öneren muhasebe kurulları da genellikle, bu uygulama biçimini salık vermektedirler(50).

2.5. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesinin Genel Değerlemesi

Bir sistemin değerlemesi, o sistemden beklenen amaçlar gözönünde tutularak yapılmalıdır(51). Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin amacı, bütün varlık ve borçları aynı para değeri üzerinden ifade ederek, işletmenin sermayesini "satin alma gücü" olarak korumaktır. Dolayısıyla model değerlendirilirken, bu temel amaca ulaşip ulaşmaması açısından değerlendirme yapılması daha uygun ve gerçekçi olacaktır.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi finansal tabloları, genel satın alma gücü gibi sabit ve eşdeğer para birimiyle ifade ederek, hem bu raporların birbiriyle karşılaştırılabilmesi hem de işletmelerarası karşılaştırma imkanı oluşturmaktadır(52). Bu düzeltme işlemi sırasında kişisel yargılardan uzak ve herkesçe kabul edilebilir nitelikteki genel fiyat indekslerinden yararlanıldığı için, diğer modellere nazaran daha objektiftir(53). Burada parasal olmayan değerlerle ilgili yaşlandırma analizleri yapılırken tarafsızlık ilkesinin çiğneneceği ileri sürülebilirse de, bu değerlere ait kayıtların varlığı bunu önlemektedir(54).

Genel fiyat hareketlerinin etkilerini finansal tablolara yansıtarak gerçek karın yaklaşık olarak saptanması ve diğer ekonomik gerçeklerin belirli ölçülerde de olsa ortaya konmasını sağlayan fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, geleneksel muhasebeye nazaran daha anlamlı sonuçlar

49 Akdoğan, a.g.e., s.126

50 Yüksel, Enflasyon Muhasebesi, s.59

Peker, Modern ..., s.134

51 Peker, Modern..., s.125

52 Bruinessen, a.g.m., s.15

53 Peker, a.g.m., s. 79

54 Yüksel, a.g.e., s.66

vermektedir(55). Ayrıca tarihi maliyet temelinden ayrılmaması ve büyük ölçüde geleneksel muhasebe ilkelerine dayanmasından dolayı uygulanması kolaydır.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, taşıdığı bu üstün özellikleri yanında gerek teorik ve gerekse uygulamadaki bazı yetersizliklerinden dolayı eleştiriler almaktadır. Bu eleştiriler özetle şöyle sıralanabilir(56):

- Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinde, yapılan düzeltmeler sadece fiyatlar genel seviyesindeki değişimlerin etkilerini yansıtmaktadır ve özel fiyat seviyesindeki değişimleri dikkate almamaktadır. Oysa, özellikle parasal olmayan değerler büyük ölçüde fiyatlar özel seviyesindeki değişimlerden etkilenmektedir. Bu yüzden sadece genel fiyat indeksinin kullanılması enflasyonun tüm etkilerini finansal tablolara yansıtamayacaktır.
- Geleneksel muhasebenin "gerçekleşme" ilkesine bağlı kalması dolayısıyla parasal olmayan değerlerin, satılma veya eiden çıkarılmaları dışında elde tutulmasından doğan kazanç ya da kayıplar, fiyatlar genel seviyesi muhasebesinde dikkate alınmamaktadır. Model, en önemli üstünlüklerinden biri olarak kabul edilen genel fiyat seviyesindeki değişimlerin parasal değerler üzerindeki etkisini "parasal değerleri elde bulundurma kazanç ya da kayıpları" adı altında gelir tablosunda gösterdiği halde; fiyat seviyesindeki değişimlerin parasal olmayan değerler üzerindeki etkilerini -gerçekleşme sınırları dışında- finansal tablolara yansıtmamaktadır. Bu ise modelin önemli bir eksikliği olarak kabul edilmektedir.
- Modele yöneltilen eleştirilerden bir diğeri ise, uygulama maliyetinin yüksek olacağı konusundadır. Bu maliyet unsurları, modelin teknik esaslara dayanması sebebiyle, uygulanmasında uzman kişilere ve dolayısıyla eğitime gereksinme duyulması, düzeltmeler için gerekli bilgilerin sağlanması ve düzeltme işlemleri sırasında oluşmaktadır. Diğer yandan her yılın düzeltilmiş bilançoları, ilgili yılların satın alma gücüyle ifade edileceğinden

55 A.e., s.65

Peker, Modern..., s.127

56 Akdoğan, a.g.e., s.130

Yüksel, a.g.e., s.66-67

Peker, Modern..., s.125-127

Peker, a.g.m., s.79-80

bunların birbiriyle karşılaştırılması mümkün olmayacaktır. Karşılaştırma yapılabilmesi için, bütün finansal tabloların son dönemin satın alma gücü ile ifade edilmesi gereklidir ki, bu da yine işletme için çeşitli güçlük ve maliyetler ortaya çıkaracaktır.

Yapılan tüm bu eleştirilere rağmen fiyatlar genel seviyesi muhasebesi enflasyonunun etkilerini yansıtması açısından anlamlı ve enflasyon ortamında geleneksel muhasebenin yetersizliklerini gösterebilmesi özelliğinden dolayı da muhasebe alanında önemli ve yapıcı olarak kabul edilen bir modeldir(57).

III.BÖLÜM

FIYATLAR GENEL SEVİYESİ MUHASEBESİNE GÖRE BİR VAK'A ÇALIŞMASI

3.1. Genel Olarak

Bu bölümde, İstanbul'da faaliyet gösteren "I İşletmesi" ne ait finansal tablolar, fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre düzeltilen olacaktır.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin işleyiş esasları ve düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağı hakkında ikinci bölümde ayrıntılı bilgiler verildiğinden, bu bölümde yapılacak düzeltme işlemleri hakkında kısa açıklamalar verilmiş ve ayrıntıya girilmemiştir.

3.2. "I İşletmesi"nin Tanıtılması

Seçilen işletme, İstanbul'da 1981 yılında 1 milyon lira sermaye ile halı ticareti yapmak üzere kurulmuştur.

İşletmede stokların değerlemesinde FIFO yöntemini kullanılmaktadır.

Amortisman ayırımında, normal amortisman yöntemi uygulanmaktadır.

"I İşletmesi"ne ait 31.12.1992 ve 31.12.1993 tarihli bilançolar ve 31.12.1993 tarihli gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

TABLO:3.1
"I İŞLETMESİ" NİN 31.12.1992 VE 31.12.1993 TARİHLİ
BİLANÇOLARI (000.-TL)

AKTİF	31.12.1992	31.12.1993
<u>Parasal Varlıklar</u>		
Kasa-Bankalar	94.000	430.000
Alicılar	1.060.000	550.000
Alacak Senetleri	1.453.000	4.500.000
Peşin Ödenen Vergi	241.000	320.000
<u>Parasal Olmayan Varlıklar</u>		
Stoklar	2.700.000	5.400.000
Taşıtlar(net)	9.600	194.400
Demirbaşlar(net)	<u>20.400</u>	<u>17.600</u>
AKTİF TOPLAMI	<u>5.578.000</u>	<u>11.412.000</u>

PASIF	<u>31.12.1992</u>	<u>31.12.1993</u>
<u>Parasal Yükümlülükler</u>		
Satıcılar	5.390.000	10.874.000
Ödenecek Vergi ve Kesin.	63.000	187.000
<u>Özsermaye</u>		
Sermaye	1.000	1.000
Birikmiş Kar	<u>124.000</u>	<u>350.000</u>
PASIF TOPLAMI	<u>5.578.000</u>	<u>11.412.000</u>

TABLO: 3.2.

"I İŞLETMESİ" 31.12.1993 TARİHLİ GELİR TABLOSU(000.-TL)

SATIŞLAR		23.650.000
<u>SMM</u>		
Dönembaşı stok	2.700.000	
D.İçİ Alışlar	<u>15.400.000</u>	
S. Hazır stok	28.100.000	
Dönemsonu stok	<u>(5.400.000)</u>	<u>22.700.000</u>
BRUT SATIŞ KARI		950.000
Satış ve Yön.Gid.	524.000	
Amortisman Gid.	<u>26.000</u>	<u>550.000</u>
Vergi Öncesi Kar		400.000
Vergi		<u>174.000</u>
Birikmiş Karlara Aktarılan		<u>226.000</u>

TABLO: 3.3.

"I İŞLETMESİ" NİN SABİT VARLIKLARI (000.-TL)

Cinsi	Alış Tarihi	Maliyet Bedeli	Amort. Oranı	1992 yılı Bir.Amr.	1993 Amort.	1993 yılı Bir.Amr.
TAŞITLAR						
Kamyon 1	1987	24.000	%10	14.400	2.400	16.800
Kamyon 2	1993	<u>208.000</u>	%10	--	<u>20.800</u>	<u>20.800</u>
Toplam		<u>232.000</u>		<u>14.400</u>	<u>23.200</u>	<u>37.600</u>
DEMİRBAŞ						
Mobilya	1989	2.000	%10	800	2.800	1.000
B.Sayar	1990	16.000	%10	4.800	1.600	6.400
Faks	1991	<u>10.000</u>	%10	<u>2.000</u>	<u>1.000</u>	<u>3.000</u>
Toplam		<u>28.000</u>		<u>7.600</u>	<u>2.800</u>	<u>10.400</u>

İşletmeye ait finansal tabloların fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre düzeltilmesinde, DİE 1987=100 bazlı toptan eşya fiyatları indeksi esas alınmıştır. Katsayılar 1993 Aralık ayı temel alınarak hesaplanmıştır. Düzeltme işlemi sırasında gerekli olacak yıllar ve aylara ait indeksler aşağıda verilmiştir:

TABLO: 3.4.

<u>Yıllar</u>	<u>İndeks Sayısı</u>	<u>1993 Aralık ayına göre Düz.Katsayısı</u>	<u>Aylar</u>	<u>1992</u>	<u>1993</u>
1981	--	126,963	Mayıs	--	1588,0
1987	100	20,822	Kasım	1254,1	2023,5
1989	279,5	7,449	Aralık	1299,3	2082,2
1990	425,7	4,891			
1991	661,4	3,148			
1992	1072,0	1,942			
1993	1698,0	1,226			

3.3. "I İşletmesi"ne Ait Finansal Tabloların Düzeltilmesi

3.3.1. Dönembaşı Bilançosunun Düzeltilmesi

3.31.1. Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltilmesi

-- Sabit Varlıklar

TABLO: 3.5

<u>Cinsi</u>	<u>Geleneksel Muhasebe</u>		<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>FGSM'ne göre Düzeltilmiş</u>
<u>TAŞITLAR</u>				
Kamyonet 1				
Maliyet B.	24.000	x	20,822	499.728
Bir.Amort.	<u>14.400</u>	x	20,822	<u>299.837</u>
N.DeFTER D.	<u>9.600</u>			<u>199.891</u>
<u>DEMİRBAŞLAR</u>				
Mobilya-Mefr.				
Maliyet B.	2.000	x	7,449	14.898
Bir.Amort.	<u>800</u>	x	7,449	<u>5.959</u>
N.DeFTER D.	<u>1.200</u>			<u>8.939</u>
Bilgisayar				
Maliyet B.	16.000	x	4,891	78.256
Bir.Amort.	<u>4.800</u>	x	4,891	<u>23.477</u>
N.DeFTER D.	<u>11.200</u>			<u>54.779</u>
Faks				
Maliyet B.	10.000	x	3,148	31.480
Bir.Amort.	<u>2.000</u>	x	3,148	<u>6.296</u>
N.DeFTER D.	<u>8.000</u>			<u>25.184</u>
<u>TOPLAM</u>				
Maliyet B.	28.000			124.634
Bir.Amort.	<u>7.600</u>			<u>35.732</u>
N.DeFTER D.	<u>20.400</u>			<u>88.902</u>

-- Stoklar

İşletmeye mal girişlerinin yıl içinde düzenli bir seyir izlediği varsayılmakta ve stokların değerlendirilmesinde FIFO metodu kullanılmaktadır.

FIFO metodu uygulanırken stok devir hızının bilinmesi gerekmektedir. "İ İşletmesi"nin stok devir hızı aşağıda hesaplanmıştır:

$$S.D.H = \frac{SMM}{Ort.Stok} = \frac{22.700.000}{2.700.000 + 5.400.000 / 2} = 5,6$$

FIFO metoduna göre, dönembaşı bilançosunda görülen stokların 1992 yılının son iki ayında alınan stoklardan oluştuğu söylenebilir. Dolayısıyla stoklar, son iki ayın ortalama indeksi üzerinden düzeltililecektir. Buna göre dönembaşı stoklarının düzeltilmiş değeri aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\frac{1254,1 + 1299,3}{2} = 1276,7 \quad \text{Düz. Katsayısı} = \frac{2082,2}{1276,7} = 1,631$$

$$2.700.000 \times 1,631 = 4.403.700$$

3.31.2. Parasal Varlık ve Yükümlülüklerin Düzeltilmesi

Dönembaşı bilançosundaki parasal varlık ve yükümlülükler paranın dönem başındaki satınalma gücü üzerinden ifade edilmişlerdir. Bütün bu kalemlerin, paranın dönemsonu satın alma gücü değeriyle ifade edilmesi gerekmektedir. Bu düzeltme "dönemsonu indeksi/dönembaşı indeksi" katsayısına göre yapılacaktır. Buna göre katsayı;

$$2082,2 / 1299,3 = 1,602$$

TABLO: 3.6

<u>Parasal Varlıklar</u>	<u>Geleneksel Muhasebe</u>		<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>FGSM Düzeltilmiş</u>
Kasa-Bankalar	94.000	x	1,602	150.588
Alıcılar	1.060.000	x	1,602	1.698.120
Alacak Senetleri	1.453.000	x	1,602	2.327.706
Peşin ödn. Vergi	<u>241.000</u>	x	1,602	<u>386.082</u>
TOPLAM	<u>2.848.000</u>			<u>4.562.496</u>

Parasal Yükümlülükler

Satıcılar	5.390.000	x	1,602	8.634.780
Ödn.Vergi ve Kes.	63.000	x	1,602	<u>100.926</u>
TOPLAM	<u>5.453.000</u>			<u>8.735.706</u>

3.31.3. Özsermayenin Düzeltilmesi

-- Sermaye

İşletmenin sermayesi kuruluşunda konulan 1 milyon liradır. Sermaye artırımına gidilmemiştir. Dolayısıyla kuruluş yılının katsayısıyla düzeltilecektir.

$$1.000 \times 126,963 = \underline{126.963}$$

-- Birikmiş Karlar

Düzeltilmiş birikmiş karlar tutarı; düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş borçlar ve sermaye toplamının çıkarılması suretiyle hesaplandığından 1992 yılı düzeltilmiş birikmiş karlar tutarı;

$$9.254.989 - (8.735.706 + 126.963) = \underline{392.320} \text{ TL olacaktır.}$$

TABLO: 3.7

"I İŞLETMESİ" NİN 31.12.1992 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ BİLANÇOSU

AKTİF	Geleneksel Muhasebe	FGSM Düzeltilmiş
Kasa-Bankalar	94.000	150.588
Alicılar	1.060.000	1.698.120
Alacak Snt.	1.453.000	2.327.706
Peşin Ödn. Vergi.	241.000	386.082
Stoklar	2.700.000	4.403.700
Taşıtlar(net)	9.600	199.891
Demirbaşlar(net)	<u>20.400</u>	<u>88.902</u>
AKTİF TOPLAMI	<u>5.578.000</u>	<u>9.254.989</u>
PASİF	Geleneksel Muhasebe	FGSM Düzeltilmiş
Satıcılar	5.390.000	8.634.780
öden.Vergi ve Kes.	63.000	100.926
Sermaye	1.000	126.963
Birikmiş Karlar	<u>124.000</u>	392.320
PASİF TOPLAMI	<u>5.578.000</u>	<u>9.254.989</u>

3.3.2. Gelir Tablosunun Düzeltilmesi

3.32.1. Dönem içerisinde Yapılan İşlemlerin Düzeltilmesi

Dönem içerisinde yapılan işlemler satışlar, alımlar, harcamalar şeklinde ortaya çıkan giderler ve diğer dönem gelirleridir. Bu kalemlerin düzeltilmesi, dönemde dengeli biçimde gerçekleştikleri varsayılarak, ilgili dönemin ortalama indeksine göre yapılacaktır. Buna göre;

	Geleneksel Muhasebe		Düzeltilme Katsayısı	FGSM Düzeltilmiş
Satışlar	23.650.000	x	1,226	28.994.900
Alımlar	25.400.000	x	1,226	31.140.400
Sat.Yön.Gid.	524.000			642.424

3.32.2. Dönembası ve Dönemsonu Stokunun Düzeltilmesi

Daha önce de belirtildiği gibi işletmenin stok devir hızı yaklaşık 6'dır. Bu veriden hareketle, dönembası stoklarının 1992 yılının son iki ayında alınan stoklardan oluştuğu varsayılmış ve dönembası stoku bu iki ayın ortalama indeksine göre düzeltilmiştir.

Dönemsonu stokunun düzeltilmesinde de aynı ilke geçerlidir. Dolayısıyla, dönem sonunda elde bulunan stokların 1993 yılı Kasım ve Aralık aylarında işletmeye giren stoklar olduğu varsayılarak, düzeltme katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$\frac{2023,5+2082,2}{2} = \underline{2052,9} \quad \text{Düz.Kats} = 2082,2/2052,9 = \underline{1,014}$$

Buna göre düzeltilmiş tutarlar;

$$\begin{aligned} \text{D.bası stoku} & 2.700.000 \times 1,631 = \underline{4.403.700} \\ \text{D.sonu stoku} & 5.400.000 \times 1,014 = \underline{5.475.600} \quad \text{olacaktır.} \end{aligned}$$

3.32.3. Döneme Ait Amortisman Giderinin Düzeltilmesi

Döneme ilişkin düzeltilmiş amortisman giderinin hesaplanması, düzeltilmiş sabit varlık tutarına amortisman oranının uygulanması suretiyle yapılır. Buna göre düzeltilmiş amortisman giderleri tutarı aşağıdaki gibi olacaktır:

<u>Sabit Varlıklar</u>	<u>Düzeltilmiş Tutar</u>	<u>Amort. Oranı</u>	<u>Döneme ait Düz. Amortisman</u>
TASITLAR			
Kamyonet 1	499.728	%10	49.973
Kamyonet 2	<u>272.731</u>	%10	<u>27.273</u>
Toplam	<u>772.459</u>		<u>77.246</u>
DEMİRBAŞLAR			
Mobilya-Mefr.	14.898	%10	1.490
Bilgisayar	78.256	%10	7.826
Faks	<u>31.480</u>	%10	<u>3.148</u>
Toplam	<u>124.634</u>		<u>12.464</u>
TOPLAM DÜZELTİLMİŞ AMORTİSMAN GİDERİ			<u>89.710</u>

3.32.4. Parasal Değerlere İlişkin Satınalma Gücü Kazanç ya da Kaybının Hesaplanması

Enflasyon dönemlerinde işletmeler, ellerinde bulundurdukları parasal varlıklardan dolayı satınalma gücü kaybına uğramakta; borçlarından dolayı ise satınalma gücü kazancı elde etmektedirler.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre bu kazanç ya da kayıpların, dönem karının saptanmasında gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

TABLO: 3.8

NET PARASAL DEĞERİN BULUNMASI

	1.1.1993		31.12.1993
	Geleneksel Muhasebe	FGSM Düzeltilmiş	Geleneksel Muhasebe
Parasal Varlıkl.			
Kasa-Bankalar	94.000	150.588	430.000
Alicılar	1.060.000	1.698.120	550.000
Alacak Snt.	1.453.000	2.327.706	4.500.000
Peşin öd.Vergi	<u>241.000</u>	<u>386.082</u>	<u>320.000</u>
	<u>2.848.000</u>	<u>4.562.496</u>	<u>5.800.000</u>
Parasal Yüküml.			
Satıcılar	5.390.000	8.634.780	10.874.000
ödn.Vergi	<u>63.000</u>	<u>100.926</u>	<u>187.000</u>
	<u>(5.453.000)</u>	<u>(8.735.706)</u>	<u>(11.061.000)</u>
NET PARASAL DEĞER			
(31.12.1992)	<u>(2.605.000)</u>	<u>(4.173.210)</u>	<u>(5.261.000)</u>

TABLO: 3.9

SATINALMA GÜCÜ KAZANÇ YA DA KAYBININ HESAPLANMASI

	Geleneksel <u>Muhasebe</u>	FGSM <u>Düzeltilmiş</u>
D.başı Net Parasal Değer	(2.605.000)	(4.173.210)
P.Değerlerin Kaynakları(+)		
Satışlar	23.650.000	28.994.900
	21.045.000	24.821.690
P.Değerlerin Kullanımları(-)		
Alışlar	(25.400.000)	(31.140.400)
Sabit V.Alımı	(208.000)	(272.731)
Sat.ve Yön.Gid..	(524.000)	(642.424)
Vergi	(174.000)	(174.000)
Kullanımlar Toplamı	(26.306.000)	(32.229.555)
Düzeltilmiş Net P.Değerler		(7.407.865)
Elde bulunan Net P.Değerler(31.12.1993)		(5.261.000)
NET P.DEĞERLERDEKİ SATINALMA GÜCÜ KAZANCI		<u>2.146.865</u>

Yukarıda da görüldüğü gibi işletmenin parasal yükümlülükleri parasal varlıklarından daha fazla olduğundan, enflasyon döneminde 2.146.865 TL'lik bir satınalma gücü kazancı meydana gelmiştir. Bu satınalma gücü kazancı da dikkate alınarak düzeltilmiş gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

TABLO: 3.10

"I İŞLETMESİ" NİN 31.12.1993 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ GELİR TABLOSU

	Geleneksel <u>Muhasebe</u>	FGSM <u>Düzeltilmiş</u>
SATIŞLAR	23.650.000	28.994.900
<u>SMM</u>		
D.başı stok	2.700.000	4.403.700
Alışlar	25.400.000	31.140.400
D.sonu stok	(5.400.000)	(5.475.600)
BRÜT SATIŞ KARI	(22.700.000)	(30.068.500)
Sat.ve Yön.G.	524.000	642.424
Amort.Gid.	26.000	89.710
Vergi ö.Kar(Zarar)	400.000	(1.805.734)
Vergi	(174.000)	(174.000)
	226.000	(1.979.734)
Satınalma gücü kazancı		<u>2.146.865</u>
Birikmiş Karlara Aktarılan		<u>167.131</u>

Tablodan da görüleceği üzere, geleneksel muhasebeye göre net 226.000 TL kar; fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre ise satınalma gücü kazancı öncesinde 1.979.734 TL zarar sözkonusudur. Ancak bu zarar, işletmenin parasal yükümlülüklerinin parasal varlıklarından fazla olmasından dolayı elde edilen satınalma gücü kazancının hesaplanmasıyla tekrar 167.131 TL kara dönüşmüştür. Bu durum, enflasyonun işletmeleri ne derece büyük ölçüde etkilediğini açıkça göstermektedir.

3.3.3. Dönemsonu Bilançosunun Düzeltilmesi

3.33.1. Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltilmesi

-- Sabit Varlıklar

Dönemsonu bilançosundaki sabit varlıkların düzeltilmesinde izlenecek yöntem, aynen dönembaşı bilançosunda yapıldığı gibidir. Sadece birikmiş amortisman tutarları, döneme ait amortisman tutarı kadar fazla olacaktır. Ayrıca dönem içerisinde alınan sabit varlık varsa o da düzeltililecektir.

"I İşletmesi" 1993 yılı Mayıs ayında bir kamyonet daha satınalmıştır. Dolayısıyla bu sabit varlık da işletmeye girdiği aya ait indeksle düzeltililecektir.

Dönem sonu sabit varlık ve birikmiş amortismanların düzeltilmiş tutarları aşağıdaki gibi olacaktır.

TABLO: 3.11

<u>Cinsi</u>	<u>Geleneksel</u> <u>Muhasebe</u>		<u>Düzeltilme</u> <u>Katsayısı</u>	<u>FGSM'ne göre</u> <u>Düzeltilmiş</u>
<u>TAŞITLAR</u>				
Kamyonet 1				
Maliyet B.	24.000	x	20,822	499.728
Bir.Amort.	<u>16.800</u>	x	20,822	<u>349.810</u>
N.Defter D.	<u>7.200</u>			<u>149.918</u>
Kamyonet 2				
Maliyet B.	208.000	x	2082,2/1588,0	272.731
Bir Amort.	<u>20.800</u>	x	2082,2/1588,0	<u>27.273</u>
N.Defter D.	<u>187.200</u>			<u>245.458</u>
TOPLAM				
Maliyet B.	232.000			772.459
Bir.Amort.	<u>37.600</u>			<u>377.083</u>
N.Defter D.	<u>194.400</u>			<u>395.376</u>

DEMİRBAŞLAR

Mobilya-Mefr.

Maliyet B.	2.000	x	7,449	14.898
Bir.Amort.	<u>1.000</u>	x	7,449	<u>7.449</u>
N.Defter D.	<u>1.000</u>			<u>7.449</u>

Bilgisayar

Maliyet B.	16.000	x	4,891	78.256
Bir.Amort.	<u>6.400</u>	x	4,891	<u>31.303</u>
N.Defter D.	<u>9.600</u>			<u>46.953</u>

Faks

Maliyet B.	10.000	x	3,148	31.480
Bir.Amort.	<u>3.000</u>	x	3,148	<u>9.444</u>
N.Defter D.	<u>7.000</u>			<u>22.036</u>

TOPLAM

Maliyet B.	28.000			124.633
Bir.Amort.	<u>10.400</u>			<u>48.195</u>
N.Defter D.	<u>17.600</u>			<u>76.438</u>

-- Stoklar

Dönemsonu stokunun düzeltilmiş tutarı, daha önce gelir tablosu düzeltilirken bulunduğu buradan tekrar hesaplanmayacaktır. Düzeltilmiş dönem sonu bilançosunda dönem sonu stokları, 5.475.600 TL olarak yer alacaktır.

3.33.2. Parasal Varlık ve Yükümlülüklerin Düzeltilmesi

Dönemsonu bilançosunda yer alan parasal varlık ve yükümlülüklerin düzeltilmesine gerek yoktur. Çünkü bunların 1993 yılı Aralık ayı para değeriyle ifade edildiği kabul edilmektedir.

3.33.3. Özsermayenin Düzeltilmesi

Dönemsonu bilançosundaki sermaye, Aralık 1993 değeriyle görüldüğünden yeniden düzeltilmeyecektir. Birikmiş karlar ise aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

31.12.1992 tarihi itibarıyla birikmiş kar	392.320
FGSM'ne göre düzeltilmiş dönem karı	<u>167.131</u>
31.12.1993 tarihi itibarıyla birikmiş kar	<u>559.451</u>

Yukarıdaki verilere göre "I İşletmesi"nin 31.12.1992 ve 31.12.1993 tarihli bilançoları aşağıdaki gibi olacaktır. Söz konusu bilançolar karşılaştırma yapılabilmesi açısından, geleneksel muhasebe verileri ile birlikte düzenlenmiştir.

TABLO: 3.12

"I İŞLETMESİ" NİN 31.12.1992 VE 31.12.1993 TARİHLİ
DÜZELTİLMİŞ BİLANÇOLARI (000 TL)

	1.1.1993		31.12.1993	
	Geleneksel Muhasebe	FGSM Düzeltilmiş	Geleneksel Muhasebe	FGSM Düzeltilmiş
AKTİF				
Kasa-Bankalar	94.000	150.588	430.000	430.000
Alıcılar	1.060.000	1.698.120	550.000	550.000
Alacak Snt.	1.453.000	2.327.706	4.500.000	4.500.000
P.ödn.Vergi	241.000	386.082	320.000	320.000
Stoklar	2.700.000	4.403.700	5.400.000	5.475.600
Taşıtlar(net)	9.600	199.891	194.400	395.376
D.Başlar(net)	20.400	88.902	17.600	76.438
AKTİF TOPLAM	5.578.000	9.254.989	11.412.000	11.747.414
PASİF				
Satıcılar	5.390.000	8.634.780	10.874.000	10.874.000
ödn.Vergi	63.000	100.926	187.000	187.000
Sermaye	1.000	126.963	1.000	126.963
Birikmiş Kar	124.000	392.320	350.000	559.451
PASİF TOPLAM	5.578.000	9.254.989	11.412.000	11.747.414

3.4. "I İşletmesi"ne ait Düzeltilmiş ve Düzeltilmemiş
Finansal Tabloların Karşılaştırılması

"I İşletmesi"nin düzeltilmiş ve düzeltilmemiş finansal tablolarının karşılaştırılması sonucu geleneksel muhasebeye göre düzenlenen finansal tabloların aşağıda belirtilen hususlarda eksik ya da yanıltıcı bilgiler verdiği görülmektedir:

	Geleneksel Muhasebe		FGSM Düzeltilmiş	
	31.12.92	31.12.93	31.12.92	31.12.93
Cari Oran	0,98	1,01	1,03	1,02
Borçlar/T.Pasif	0,98	0,97	0,94	0,94
Satışlar/T.Aktif	--	2,07	--	2,47
SMM/Satışlar	--	0,96	--	1,03
Satışlar/Brüt Kar	--	0,04	--	(0,04)
İşl.Ser./Satışlar	--	0,47	--	0,39
Vergi Öncesi Kar	--	400.000	--	(1.805.734)
Parasal V.'da Artış		2.952.000		1.237.504
Stoklarda Artış		2.700.000		1.071.900
S.alma gücü Kazancı		Hesaplanmıyor		2.146.865

İşletme hakkında kapsamlı bir finansal analiz yapmadan yukarıdaki verilere bakmak bile geleneksel muhasebe verileri ile düzeltilmiş veriler arasındaki farkı göstermeye yetecektir.

Görüldüğü gibi geleneksel muhasebe verileri çok yanıltıcıdır. Yukarıdaki göstergelerden en ilginç, SMM'nin satışlara oranıdır. Geleneksel muhasebe verilerine göre SMM satışların %96'sı tutarında görülmektedir. Buna karşın düzeltilmiş verilerde SMM tutarı satışları aşmıştır. Yani işletme zarar etmiştir. Yine buna bağlı olarak geleneksel verilere göre %4 brüt karlılığa sahip işletme, düzeltilmiş verilere bakıldığında -%4 zarardadır.

Öte yandan "I İşletmesinin" parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı uğradığı kazanç ya da kayıp hakkında geleneksel muhasebe verilerinde herhangi bir bilgi yoktur. İşte fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin en büyük özelliklerinden birisi olan satınalma gücü kazanç ya da kaybının düzeltilmiş gelir tablosunda gösterilmesinin önemi burada ortaya çıkmaktadır. "I İşletmesi", parasal yükümlülükleri parasal varlıklarına göre daha fazla olduğundan satınalma gücü kazancı elde etmiştir. Bu yolla, işletme, 1993 yılında 2.146.865 TL satınalma gücü kazancı sağlamıştır ki, bu tutar işletmenin 1.979.734 TL tutarındaki reel zararını karşılamış ve ayrıca 167.131 TL birikmiş karlara aktarılacak tutar kalmıştır.

Yapılan düzeltme işlemi sonucu ortaya çıkan göstergeler "I İşletmesi"ne özgüdür. Farklı mali ve ekonomik yapıya sahip her işletmede farklı sonuçlara ulaşılabilecektir.

IV. BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ UYGULAMALAR VE TÜRKİYE'DEKİ DURUM

4.1. Çeşitli Ülkelerdeki Uygulamalar

Bilindiği gibi enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkileri konusundaki teorik tartışmalar ve incelemeler, 20.yüzyılın ilk yıllarından itibaren başlamıştır. Bu konudaki çalışmalar, 1970'li yıllarda birçok sanayileşmiş ülkede enflasyonun iki rakamlı olmaya başlamasıyla daha da hız kazanmıştır. Yapılan bu yoğun çalışmalar sonucu "enflasyon muhasebesi" dediğimiz muhasebe modelleri ortaya konulmuştur.

Uluslararası alanda bu modellerden herhangi biri üzerinde görüş birliği sağlanamamıştır (1). Ülkeler arasında farklılık gösteren uygulamalara rastlanmaktadır.

Aşağıda fiyat değişmelerinin etkilerini finansal tablolara yansıtmak amacıyla bazı ülkelerdeki yaklaşımlar genel nitelikleriyle tanıtılmaktadır (2):

4 1.1. Amerika Birleşik Devletleri

ABD'de enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkileri ve bu etkilerin giderilmesine ilişkin tartışmalar, 1930'lu yıllarda H.W. Sweeney, W.A. Paton, R.C. Jones ve L. Middleditch'in yaptığı çalışmalarla başlamıştır. Bu konuda ABD'deki gelişmelerin tarihi akışını şu şekilde sıralayabiliriz:

1 Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları No:7, Mü-ka Matbaacılık, İstanbul, 1992, s.104

2 Bu konuda aşağıdaki kaynaklardan faydalanılmıştır:

- Price Waterhouse, Doing Business in USA, 1988
 - Price Waterhouse, Doing Business in United Kingdom, 1987
 - Price Waterhouse, Doing Business in Netherlands, 1990
 - Price Waterhouse, Doing Business in Canada, 1989
 - Price Waterhouse, Doing Business in Mexico, 1989
 - Price Waterhouse, Doing Business in Chile, 1991
- Uman, Enflasyon Muhasebesi..., s.97-116
Yüksel, a.g.e., s.135-142
Akdoğan, a.g.e., s.197-210

-- İkinci dünya savaşından sonra Amerikan Muhasebeciler Derneği(AAA), fiyatlar genel seviyesi muhasebesi üzerine araştırmalar yaptırdı ve bu araştırmaları sonucu 1948'li yıllarda bu yöntemi önerdi. Aynı kuruluş 1957 yılında, özel fiyatlardaki değişmelerin de finansal tabloları önemli ölçüde etkilediği gerçeğinden hareketle ikame maliyetine dayalı bilgilerin de finansal tablolara eklenmesini tavsiye etti.

-- 1961 yılında AICPA'nın araştırma bölümü Muhasebe İlkeleri Kurulu(APB)'na talimat vererek enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini incelemesini ve bu konuda rapor hazırlamasını istedi. APB 1963 yılında yayınladığı raporunda, fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin uygulanmasını ve elde edilecek verilerin geleneksel tablolara ek olarak sunulmasını öneriyordu.

-- AAA 1964 yılında stoklar ve sabit varlıkların ikame maliyetiyle değerlendirilmesini içeren bir rapor yayınladı.

-- 1969'da APB'nin yayınladığı raporla, fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmiş tabloların geleneksel finansal tablolara ek olarak sunulması salık verilmiştir.

-- ABD'de fiyat artışlarının iyice hissedilmesi üzerine Finansal Muhasebe İlkeleri Kurulu(FASB), 1974 yılında fiyatlar genel seviyesi muhasebesini içeren bir taslağı yayınladı.

-- 1976 yılında ise Sermaye Piyasası Komisyonu(SEC), fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmiş tabloların yanında stoklar ve sabit varlıklara ait ikame değerlerinin de sunulması zorunluluğunu getirdi.

AED'de halen FASB'in önerdiği fiyatlar genel seviyesi muhasebesi ile SEC'in önerdiği ikame maliyeti muhasebesi uygulamaları geçerlidir.

Bu iki modelin birarada uygulanması, entegre muhasebe modeli ile ilgili çalışmalara zemin hazırlamış ve son yıllarda bu konuda ilerlemeler kaydedilmiştir.

4.1.2. İngiltere

İngiltere, enflasyon muhasebesi konusunda yoğun çalışmalar yapılan ülkelerin başında gelmektedir.

İlk uygulama 1973 yılında ED.8 olarak bilinen raporia başlatılmıştır. Bu raporla, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi önerilmiş ve düzeltilmiş tabloların geleneksel tablolara ek olarak sunulması istenmiştir. Adı geçen rapor, Mayıs 1974'de muhasebe standartları arasına girmiş ve bu tarihten itibaren borsaya kayıtlı işletmeler finansal tablolarını buna göre düzenlemişlerdir.

Ancak hükümet bu yaklaşımı ihtiyatla karşılamış ve enflasyonun finansal tablolara etkilerini araştırmak üzere bir komite kurmuştur. Komite, çalışmalarını 1975 Eylül'ünde tamamlamış ve başkanının adıyla anılan "Sandilands Raporu"nu yayınlamıştır. Bu raporla cari maliyet muhasebesi öneriliyordu. Önerilen bu muhasebe modelinin uygulamaya konulması ve muhasebe standartlarında yer alması amacıyla D.Morpeth başkanlığında yeni bir komite daha oluşturulmuştur. 1976 Kasım ayında yayınlanan "Morpeth Raporu"yla; varlıkları ve satışları 10 milyon poundun üzerinde olan borsaya kayıtlı firmalar veya diğer şirket ve kamu kuruluşlarının bu raporun içerdiği esasları 1 Haziran 1978 tarihi itibarıyla uygulamaları salık verilmiştir. Raporda bu esasların uygulamasında kriter olarak alınan varlık veya satışlar toplamı, önce 1 milyon pounda daha sonra 100.000 pounda indirilmiştir. Ancak uygulama zorunlu tutulmamıştır.

Morpeth Raporu'nun ardından, İngiliz Muhasebe Standartları Komitesi (ASC), Temmuz 1977'de enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerini ve bunların hesaplarda nasıl yansıtılacağına ilişkin bir kılavuzun hazırlanması amacıyla W.Hyde başkanlığında bir komiteyi görevlendirmiştir. Komite, Kasım 1977'de raporunu tamamlamıştır. Bu rapor, Morpeth Raporu'ndan farklı olarak cari maliyet muhasebesi ilkelerinin yalnızca gelir tablosu üzerinde uygulanmasını öneriyordu.

Gerek Morpeth ve gerekse Hyde Raporu Mayıs 1978 yılında yayınlanan muhasebe standartlarında yer almış; buna karşın fiyatlar genel seviyesi muhasebesi standartlardan çıkartılmıştır.

İngiliz vergi idaresi, stokların değerlemesinde FIFO yöntemini esas almakta, LIFO yöntemine izin vermemektedir.

Sonuç olarak, İngiltere'nin enflasyon muhasebesi olarak cari değer muhasebesini benimsediği görülmektedir. Halen Morpeth Yöntemi veya Hyde Yöntemi ya da her ikisinin bileşimi uygulanabilmektedir. Bunların uygulanması zorunlu tutulmamıştır.

4.1.3. Almanya

Almanya'daki enflasyon muhasebesi uygulamalarına bakıldığında dalgalı bir seyir izlediği göze çarpmaktadır. Enflasyon dönemlerinde fiyatlar genel seviyesi ve ikame maliyeti muhasebesi uygulamaya konulmakta; fiyatlarda istikrarın sağlandığı dönemlerde ise yeniden geleneksel muhasebeye dönülmektedir.

Bu ülkede, enflasyon muhasebesinin ilk olarak Weimar Enflasyonu adı verilen ve Alman para sisteminin çökmesine sebep olan dönemde uygulandığı görülmektedir. 1923 yılı Aralık ayında altın para esasına geçiliyor ve işletmelerden envanter ve bilançolarını bu esasa göre düzenlemeleri

isteniyordu. Buna göre işletmeler, bütün aktif ve pasif kalemlerini cari değeri geçmemek şartıyla yeniden değerlemeye tabi tutuyorlar ve düzeltilmiş finansal tablolar vergi makamlarınca kabul ediliyordu. Ayrıca bu yeniden değerlendirme sonucu oluşacak değer artışları da vergi dışı bırakılıyordu.

Bu uygulamayı takiben, fiyatlar seviyesinde istikrarın sağlanması dolayısıyla yeniden geleneksel muhasebeye dönülmüştür.

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra birçok dünya ülkesinde olduğu gibi, Almanya'da da enflasyon artış gösterdi. 20 Haziran 1948'de Reichmark yerine Deutschmark'ın kabul edilmesi üzerine hükümet, işletmelerden bilançolarını düzeltmelerini istemiştir. Ancak bu düzeltme Reichmark-Deutschmark değişim oranına göre değil, 21 Haziran 1948 itibarıyla cari ikame maliyetleri üzerinden yapılacaktı. Bu yeniden değerlemeden sonra tekrar geleneksel muhasebe uygulamasına dönüldüğü görülmektedir.

1975 yılı Kasım ayında, Alman Muhasebe Enstitüsü bir rapor hazırlayarak, firmanın üretim gücünün aynen korunması gerektiği ve dolayısıyla sabit varlıkların ve satılan malın maliyetinin ikame maliyetleri üzerinden düzeltilmelerini salık vermiştir. Ancak bu düzeltmeler yapılırken, varlıkların özsermaye ile finanse edilen kısmı ile borçlanma yolu ile finanse edilen kısmı birbirinden ayrı tutulmakta ve yalnızca özsermaye ile finanse edilen kısma düşen farklar esas alınmaktadır. Söz konusu farklar saptanırken, işletmenin sermayesinin önce sabit varlıklara, geriye kalan kısmının ise stoklara yatırılmış olduğu varsayılmaktadır.

Rapor ayrıca, yapılan bu hesaplamaların geleneksel finansal raporların altında ayrıntılı dipnotlar halinde sunulmasını salık vermektedir.

4.1.4. Fransa

Fransa'da da enflasyon muhasebesi uygulamaları dalgalı bir seyir göstermektedir.

İlk uygulama, 25 Ocak 1930'da yayınlanan bir sirküler ile kabul edildi. Bu sirküler, kısmi bir uygulama olmakla birlikte, fiyatlar genel seviyesi muhasebesini içeriyordu. Buna göre işletmelerin, 1 Ocak 1926 tarihinden önce aldıkları tüm amortisman tabii sabit değerlerin düzeltilmesi öngörülmüyordu. Amortismanlar da bu düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanacaktı. Düzeltme sonucu oluşan değer artışları, pasifte özel bir hesapta tutulduğu sürece vergiden muaf tutuluyordu. Ancak bu uygulama zorunlu değildi.

İkinci Dünya Savaşını izleyen yıllarda Fransa şiddetli enflasyona sahne olan ülkelerden biriydi. Bunun üzerine hükümet tarafından kısmi fiyatlar genel seviyesi muhasebesini içeren birçok kanunlar yayınlanarak yürürlüğe kondu. Bunu uygulayıp uygulamamakta işletmelere serbesti tanındı. Uygulama sonucu ortaya çıkan değer artışları pasifte kaldığı sürece %12 oranında vergiye tabi tutuluyor; temettü ya da diğer şekillerde dağıtıldığı takdirde ise, tamamı gelir ya da kurumlar vergisine tabi oluyordu.

Fransa'da 1945-1949 yılları arasında yürürlükte olan bu uygulamalarda istenilen başarıya ulaşılammıştır. Bunun en önemli sebepleri; düzeltme işleminin sadece gayrimenkullere, yabancı para ile olan borç ve alacaklara, uzun vadeli yatırımlara uygulanması; ortaya çıkan değer artışlarının ise yüksek branda vergiye tabi tutulması ve uygulamanın isteğe bağlı olmasıdır.

Fiyatların artmaya devam etmesi üzerine Fransa'da para birimi değiştirilmiş ve 1 yeni Frank=100 Frank olarak kabul edilmiştir.

28 Aralık 1959'da kabul edilen kanunla fiyatlar genel seviyesi muhasebesi ikinci defa yürürlüğe konulmuş ve bu kez 28.12.1959'dan önceki son üç yıl içinde satış hasılatı ortalama 5 milyon yeni frank'tan fazla olan işletmelerde zorunlu tutulmuş; bu tutarın altında kalanlar için ise isteğe bırakılmıştır. Bu uygulama da daha öncekine benzer bir kısmi fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulamasını içeriyordu.

1977 yılında çıkarılan Finansman Kanunu ile 31.12.1976'dan sonra gelen ilk bilançoda yer alan amortisman tabi olmayan varlıklar için bir defaya özgü bir yeniden değerlendirme uygulaması öngörülmüştür. Kanuna göre bu uygulama, borsaya kayıtlı şirketler için zorunlu, diğerleri için isteğe bağlıdır. Değerleme fazlalıkları ise vergi açısından dikkate alınmamış ve vergi yine geleneksel muhasebe verileri üzerinden hesaplanmıştır. Ayrıca hükümet, amortisman tabi sabit varlıklar için yeniden değerlemeye izin vermemiştir.

Fransa'da 1976 Kasım'ında M.Delmas Masalet başkanlığındaki komite, yayınladığı raporla, işletmelerin geleneksel tabloları yanında fiyatlar genel seviyesine göre düzelttikleri tabloları da ek olarak sunmalarını istemiştir.

Görüldüğü gibi, Fransa'da enflasyon muhasebesi konusundaki eğilim, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yönündedir.

4.1.5. Kanada

Enflasyon muhasebesi konusunda Kanada'nın ABD ve İngiltere'deki gelişmeleri yakından takip ettiği görülmektedir.

1972 yılında Kanada Uzman Muhasebeciler Enstitüsü(CICA), bir komisyon kurarak cari değer ve fiyatlar genel seviyesi muhasebesini inceletmiş ve o yıllarda İngiltere'de geçerli olan uygulamadan da esinlenerek, 1974 yılında yayınladığı kılavuzda fiyatlar genel seviyesi muhasebesini önermiştir.

Ancak bu durum uzun sürmemiş ve Muhasebe Araştırma Komitesi(ARC) tarafından 1976 yılında yayınlanan çalışmayla cari değer muhasebesinin işleyiş tarzı ayrıntılarıyla açıklanarak bu yöntemin uygulanması salık verilmiştir.

Bu çalışmayla ARC, cari değer muhasebesinin çeşitli uygulama şekillerini göstermeye ve işletmelerin bu konuda bilgilenmelerini sağlamaya çalışmıştır. Ancak bu çalışmanın, diğer ülkelerdeki cari değer muhasebesi uygulamalarından farklı yönleri bulunmaktaydı. Örneğin, değerlemede cari değerler esas alındığı halde sermayenin satın alma gücü olarak korunması görüşü benimsenmiştir ki, ABD ve İngiltere'de bu konuda yapılan çalışmalarda sermayenin üretim gücü olarak korunması esas alınmaktadır. Komite ayrıca işletmelerin tarihi maliyetlere göre belirledikleri karları, satılan malın cari maliyeti ve cari amortisman giderlerini dikkate alarak düzeltmelerini, aktif ve pasifin yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan değerlendirme farklarını gelir tablosundaki kara eklemelerini; ancak, özsermayenin satınalma gücü olarak korunabilmesi için gerekli karşılığın da bu kar kaleminden düşülmesini salık vermektedir.

Sonuç olarak, Kanada'da enflasyon muhasebesi konusunda, büyük ölçüde İngiliz uygulamasına yakın bir cari değer muhasebesinin benimsendiği görülmektedir.

4.1.6. Hollanda

Hollanda finansal tabloların geleneksel muhasebe verilerine göre düzenlenmesinin kanunen şart koşulmadığı diğer ülkelerden birisidir.

Teşebbüslerin Yıllık Hesapları Kanunu'nda finansal tablolar konusunda şu esaslar belirlenmiştir:

- 1- Aktifler ve pasiflerin değerlendirilmesi esasları ve sonucun belirlenmesi, ekonomik ve sosyal hayatta kabul edilebilir standartlara uygun olmalıdır.
- 2- Açıklayıcı notlar bu esasları içermelidir.
- 3- Şayet bu esasların değiştirilmesi mutlaka gerekiyorsa, bu değişikliğin net varlık ve sonuç üzerindeki etkileri kesinlikle belirtilmelidir.

Hollanda Muhasebe Uzmanları Enstitüsü, İşverenler Komitesi ve Ticaret Birlikleri'nden oluşan çalışma grubu yayınladıkları bildiriyle, finansal tabloların cari değer esasına göre düzeltilmesini ve geleneksel muhasebe esaslarıyla hazırlanmış tabloların bunların yanında ek olarak

sunulmasını salık vermişlerdir.

Hollanda'da halen gerek muhasebe enstitüleri ve gerekse birçok firma tarafından ikame maliyeti muhasebesi uygulamasının benimsendiği gözlenmektedir.

Varlıkların değerlendirilmesi konusunda Hollanda'daki uygulamalar oldukça ilginçtir:

Genel kural olarak tüm aktifler maliyet değeri ya da üretim maliyetiyle belirtilirler. Ancak işletmeler isterlerse, finansal sabit aktifleri ve stokları için cari değerleri kullanabilirler. Sayet cari değerler ile tarihi değerler arasındaki fark önemli bir tutarda ise bu, finansal tablolarda gösterilmelidir. Buradaki sabit değerler terimi, maddi ve maddi olmayan sabit değerler ile finansal sabit değerleri kapsamaktadır.

Amortismanlar konusunda, Hollanda vergi otoriteleri, herhangi mantıklı bir yöntemi kabul etmekte ve bu konuda sıkı kurallar uygulamamaktadır. Ancak maddi olmayan sabit değerler (maliyet-itfa) değerinden fazlası ile gösterilemezler. Bağlı ortaklık ve istiraklerin elde edilmesi sırasında ortaya çıkan şerhifyeler ise, faydalı ömürleri sonunda-ki bu 5 yıl olarak esas alınmaktadır-kapatılırlar. Eğer geçerli sebepler varsa, bu 5 yıllık süre uzatılabilir. Bu sebepler ayrıca finansal tabloların dipnotlarında belirtilmelidir. Diğer yandan şerhifye, ortaya çıktığı yıl yedeklere ya da gelir tablosuna da yüklenebilir.

Maddi sabit varlıklar, (satınalma fiyatı ya da üretim maliyeti-amortisman) olarak değerlendirilmelidir. Ancak istenirse, cari değer üzerinden de gösterilebilir.

Hollanda'da halen gerek muhasebe enstitüleri ve gerekse birçok firma tarafından ikame maliyeti muhasebesinin benimsendiği gözlenmektedir.

4.1.7. Latin Amerika Ülkeleri

4.17.1. Meksika

Meksika Muhasebe İlkeleri Komitesi tarafından Eylül 1976 yılında fiyatlar genel seviyesi muhasebesi önerilmiştir. Uygulamanın her dönemin(Aralık 1976 ve izleyen yıllarda) sonunda ve yerel tüketici fiyat indeksine göre yapılacağı belirtilmiştir. Adı geçen komite, Meksika parası Peso'nun devalüe edilmesi sebebiyle, Kasım 1976 tarihinde yayınladığı bildiriyle önceki önerisi saklı kalmak kaydıyla, yalnızca sabit varlıkların ya kıymet takdiri yoluyla cari değerlerinin saptanması ya da fiyatlar genel seviyesi ile düzeltilmesine ve amortismanların bu yeni değerler üzerinden ayrılmasına öncelik sağlamıştır.

Meksika'da yaşanan büyük enflasyon sebebiyle tüm finansal tabloların, enflasyonun özellikle aşağıdaki etkilerini yansıtılmaları istenmektedir:

1- Mal stokları, sabit varlıklar ve diğer parasal olmayan varlıklar; birikmiş amortismanlar, yıllık amortismanlar ve satılan malın maliyeti ikame maliyetlerinin saptanması yoluyla veya genel fiyat indekslerine başvurularak düzeltilmelidirler.

2- Hisse sahiplerinin hakları genel fiyat indekslerine bağlı olarak tespit edilmelidir.

3- Kar, net parasal durumdaki kazanç ya da kayıpları ve bütün kambiyo işlemleri farklarını içermelidir.

4- "Teknik eşitlik" kabulü uygulanmaktadır. Milli para peso ile yabancı paraların bu teorik eşitliği, satın alma gücünün değişkenliği temeli üzerine belirlenmiştir. Bir şirket net olarak yabancı para ile borçluyken ve teknik eşitlik piyasa değerinin üzerindeyken bu fark, kayıt edilmeli ve kazançta yüklenmelidir.

5- Genel fiyat indeksleri uygulandığında gözönüne alınmayan ve cari ikame maliyetlerinin yükselmesi ya da düşmesi sonucu oluşan, parasal olmayan değerleri elde bulundurma kazanç ya da kayıpları, işletmelerin endeksleme yerine cari ikame maliyetlerini esas almalarıyla belirlenebilecektir.

4.17.2. Brezilya

Brezilya, İkinci Dünya Savaşı'nı takibeden yıllarda çok yüksek boyutta bir enflasyona sahne olmuştur. Bu sebeple 1951 yılından itibaren sadece sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesine izin verilmiştir. 1958 yılında çıkarılan kanunla, amortismanların düzeltilmiş sabit varlık değerleri üzerinden ayrılması, buna karşın meydana gelen değer artışlarının ise %10 vergiye tabi tutulması kabul edilmiştir. Bu durum, uygulamanın yaygınlaşmasını engellemiştir. Ancak 1964 yılında bu uygulama bütün işletmeler için zorunlu kılınarak, değer artışlarına uygulanan vergi önce %5'e ve daha sonra %2'ye düşürülmüştür. 1967 yılında ise bu vergi, tamamen kaldırılmıştır.

1973-74 yıllarında çıkarılan kanunlarla diğer finansal tablo kalemlerinin de düzeltilmesine izin verilmiş, istisnai olarak stokların doğrudan düzeltmeye tabi tutulmaması; buna karşılık işletme sermayesinin düzeltilmesi yaklaşımı benimsenmiştir. İşletme sermayesinin düzeltilmesi sonucu oluşan değer artışlarının sadece %20'sinin vergiden düşülebilmesi ve bu miktar kadar devlet tahvilinin en az iki yıllığına alınması zorunluluğundan dolayı, bu uygulama Brezilya'daki işletmelerce pek benimsenmemiştir.

4.17.3. Peru

İlk defa 1968 yılında başlatılan yeniden değerlendirme 1971 yılından itibaren zorunlu hale getirilmiştir. Düzeltmelerde vergi otoritesince belirlenen indeksler kullanılmaktadır. Oluşan değer artışları, işletmede tutulduğu sürece %10, dağıtılması halinde ise %40 dolayında vergiye tabi tutulmaktadır.

Düzeltilmiş sabit varlık değerleri üzerinden amortisman ayırımına izin verilmekte ve bu tutarlar vergilendirmede gözönüne alınmaktadır.

4.17.4. Şili

Şili'de 1963 yılına kadar sadece sabit kıymetler için her yıl ve tüketici fiyat indeksi esas alınmak suretiyle düzeltme yapılmasına izin verilmiş ve 1964 yılından sonra zorunlu hale getirilmiştir.

Daha sonra düzeltmelerin bütün finansal tablo kalemleri için yapılmasına izin verilmiştir. Şili Muhasebeciler Enstitüsü yayınlamış olduğu bültenleriyle parasal olmayan varlıklar ile özsermaye grubunun yerel tüketici fiyatları indeksine göre; diğer varlıkların ise, cari ikame değerleri üzerinden düzeltilmesini salık vermiştir.

Düzeltmeler sonucu oluşan değer artışları %20 vergiye tabi tutulmaktadır. Diğer yandan düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayırımına izin verilmekte ve bu değerler vergilemede dikkate alınmaktadır.

Hızlandırılmış amortisman uygulamasına ancak yatırım teşvik unsurlarının iyileştirilmesi amacıyla izin verilmektedir.

4.17.5. Uruguay

Uruguay'da, 1958 yılında sadece sabit kıymetlerin düzeltilmesini içeren ve iki yılda bir yapılması zorunlu tutulan bir uygulama başlatılmış, ileriki yıllarda bu uygulama bütün finansal tablo kalemlerinin düzeltilmesi yönünde genişletilmiştir. Düzeltme, iki yılda bir ve iç fiyatlar ve döviz kuru değişimlerinin ağırlıklı ortalaması esas alınarak yapılmaktadır.

Diğer yandan, Uruguay Muhasebe Uzmanları Enstitüsü, enflasyonun etkilerinin yansıtılmasında, teknik açıdan uygunluğunun sağlanması şartıyla cari ikame maliyetlerinin esas alınmasını salık vermektedir.

Stokların değerlemesinde FIFO, LIFO ve Ortalama Maliyet yöntemlerinden herhangi birisinin kullanılmasına izin verilmiştir. Öte yandan amortisman yöntemi olarak genellikle

dogrusal amortisman ya da üretim birimi yöntemleri kullanılmaktadır.

4.2. Türkiye'deki Durum

Ülkemizde enflasyonun etkilerini yansıtan muhasebe modelleriyle ilgili tartışma çalışmaların, dünyadaki gelişime paralel olarak 1950'li yıllarda başladığı görülmektedir(3). Ancak konu, ülkemizin o günkü şartlarında pek ilgi görmemiştir.

İkinci Dünya Savaşı'nın sona ermesinin ardından, o zaman ki hükümet yetkilileri geniş bir vergi reformunu gerçekleştirmek üzere hazırlıklara giriştiler. Bu yoğun çalışmalar sonucu 1950 yılında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi ve Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konuldu. 1950-60 yılları arasında bu kanunların uygulanmasında istenilen başarı sağlanamadı. Sistemin başarısı için olumlu çabaların 1960 ihtilalinden sonra başladığı görülmektedir(4).

1960'daki iktidar değişikliğinden sonra yeni hükümet ön yıldır uygulanmakta olan vergi kanunlarının aksayan yönlerini gidermek üzere çalışmalara başladı. Bu çalışmalarla 1960 yılı sonunda Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunları tamamen yeniden yazılmış; Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise önemli değişiklikler yapılmıştır. Ancak yapılan bu değişikliklerin bazıları, mükelleflerce tepkiyle karşılandı. Bunun üzerine Maliye Bakanlığı, bütün vergi sistemini yeniden gözden geçirmek ve ekonomik kalkınmayı destekleyici nitelikte yapılması gerekli değişiklikleri tespit ederek hükümete sunmak üzere bir "Vergi Reform Komisyonu" kurdu(5).

Komisyon yaptığı çalışmalarda daha çok yatırımları ve tasarrufları teşvik etme ilkesini gözetmiştir. Bu ilkedен hareketle, 1963 yılı Şubat ayında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nu değiştiren 205 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle "Yeniden Değerleme" ve 19. maddesiyle de "Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman Yöntemi" Türk vergi hukukuna girmiştir(6).

3 Bunlardan başlıcaları;

Cumhur Ferman, Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilanço Teorileri, S.B.F. Yayını, No:41-43, Güney Matbacılık ve Gazetecilik A.O., Ankara, 1954

N.Onat, Belçika Mali Mevzuatında Amortismanlar ve Yeniden Kıymet Takdiri, Hukuk Uzmanları Kurulu Etüdüleri No:29, 1955

4 Kenan Bulutoglu, Türk Vergi Sistemi, 6.baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.57

5 A.e. s.58

6 Resm. Gazete, 28 Şubat 1963, Sayı:11343

Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerini gidermek amacıyla, yukarıdaki iki müesseseden başka, alacak ve borç senetlerinin reeskontu, yenileme fonu gibi müesseseler de halen uygulanmaktadır. Bunların esaslarını ve değerlendirmelerini yapmak yerinde olacaktır.

4.2.1. Mevcut Uygulamalar

4.21.1. Yeniden Değerleme

Ülkemizdeki yeniden değerlendirme uygulamasının günümüze kadarki gelişim seyrini üç döneme ayırarak incelemek mümkündür:

1963-1982: Uygulanmayan Yeniden Değerleme: Daha önce de belirtildiği gibi, yeniden değerlendirme, ilk olarak Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikle 1963 yılında kabul edilmiştir. Buna göre; bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine amortismanına tabi sabit kıymetlerini yeniden değerlendirme "mecburiyeti" getiriliyor, bu değerlemede esas alınacak katsayılar ve değerlendirme zamanının tespiti Maliye Bakanlığı'na bırakılıyordu.

Ancak enflasyonun o yıllarda günümüzdeki boyutlarda olmaması, katsayılar ve değerlemenin başlatılacağı yıl konusunda çeşitli görüşlerin bulunması ve yeniden değerlendirme sonucu oluşacak değer artışının vergilendirilmesini öngören ve yeniden değerlemenin amaçlarına ters hükümler, Maliye Bakanlığı'nın bu konuda karar vermesini oldukça zorlaştırmış (7) ve böylelikle yasal olarak düzenlenmiş olduğu halde yeniden değerlendirme uygulamasının başlaması 20 yıl gecikmiştir.

-- 1983: Bir Defalık Yeniden Değerleme: 1963 yılında kabul edilen geçici 11. madde ile yeniden değerlemenin uygulanacağı zamanın ve katsayıların tespiti Maliye Bakanlığı'na bırakılmıştır. Yukarıda belirtilen sebeplerle bakanlık, kendisinden beklenen kararı bir türlü alamamış ve 1983 yılına kadar ülkemizde yeniden değerlendirme askıda kalmıştır.

21 Ocak 1983 gün ve 2791 sayılı Kanun'la geçici 11. maddede önemli değişiklik ve ilaveler yapılarak yeniden değerlemenin uygulanmasına imkan tanınmıştır. Böylelikle 20 yıldan beri kağıt üzerinde kalmış olan bu müessese hayata geçirilmiş oluyordu.

Bu kanunla yeniden değerlendirme ile ilgili şu hükümler getiriliyordu:

7 Yaşar Karayalçın, Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını No:216, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988, s.192

-- Yeniden değerleme 31.12.1982 tarihli envanter ve bilanço durumu esas alınarak, bir defaya mahsus yapılacaktır.

-- Yeniden değerlemeyi yalnızca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yapabileceklerdir.

-- Yeniden değerleme isteğe bağlıdır. Ancak İktisadi Devlet Teşekkülleri için mecburidir.

-- Yeniden değerleme için katsayı esası kabul edilmiş ve 1972-1982 arası her yıl için bir katsayı takdir edilmiştir.

-- Yeniden değerleme, bilançonun aktifindeki amortismanla tabi sabit varlıklar ile bunlar için ayrılan amortismanlar aynı katsayıyla çarpılmak suretiyle yapılacaktır.

-- Yeniden değerleme sonucu oluşacak değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilecek ve bu hesapta kaldığı sürece vergiye tabi olmayacaktır. Kurumlar Vergisi mükellefleri isterlerse, bu fonu sermayelerine ekleyebilirlerdir.

Yıllarca uygulanamayan yeniden değerlemenin bu kanunla hayata geçirilmiş olması olumlu bir gelişme olarak kabul görmüştür. Ancak getirdiği hükümler birçok açıdan eleştiriye konu olmuştur.

Yeniden değerlemede esas alınacak katsayılar belirlenirken 1972-1982 arası gözönünde tutulmuş ve 1972'den önceki yıllar için enflasyonun etkisi gözardı edilmiştir(8).

Diğer yandan aşağıda da görüldüğü gibi, açıklanan katsayılar, toptan eşya fiyatlarındaki artış dikkate alındığında, 1979 yılına kadar, olması gerekenin altında tespit edilmiştir(9).

Yıllar	Yasadaki Katsayılar	T.E.F.'na göre olması gereken
1972	11	21,9
1973	10	18,2
1974	9	14,0
1975	8	12,7
1976	7	11,6
1977	6	8,9
1978	5	5,8
1979	4	3,5
1980	3	1,7
1981	2	1,3
1982	1	1

8 A.e., s.194

9 Erdoğan Alkin, "Yeniden Değerlemenin Türk Ekonomisine Getirebilecekleri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.U. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:32, Mayıs 1983, s.39

Ayrıca, yeni değer üzerinden amortisman ayırma ve değer artış fonunun sermayeye ilavesi konusunda gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında ayırım yapılarak gelir vergisi mükelleflerinin yeni değer üzerinden amortisman ayıramayacakları ve değer artış fonunu sermayelerine ekleyemeyecekleri belirtilmiştir. Bu hükümler vergilemede adalet ve eşitlik ilkelerine aykırı olduğu gerekçesiyle eleştirilmiştir(10).

-- 1984: Sürekli Yeniden Değerleme: 1983 yılında uygulanan yeniden değerlendirmeyle, enflasyonun etkilerinin bir defada ortadan kaldırılması hedeflenmektedir. Hızlı enflasyonu takibeden istikrar dönemlerinde olumlu sonuç verebilecek olan bu yöntem, ülkemiz gibi enflasyonun sürekli hale geldiği ülkeler için yetersiz kalmaktadır(11).

Sürekli enflasyon sözkonusu olduğunda sürekli bir yeniden değerlemenin şart olduğu gerçeği nihayet görülmüş ve 4 Aralık 1984 yılında kabul edilen 3094 sayılı kanunla(12), geçici 11. madde değiştirilerek yeniden değerlendirme "sürekli" hale getirilmiştir.

Dana önce, belirlenen katsayılar uygulanmak suretiyle yapılan yeniden değerlemenin, bundan böyle yıllık ortalama fiyat artışlarından %10 indirim yapılarak hesaplanacak oran üzerinden yapılacağı hükme bağlanıyordu. Bunun anlamı, %10 artışın değerlendirme dışı bırakılmasıdır ki, sürekli yeniden değerlendirmeyle bağdaşmayan bir hükümdür.

25.3.1987 tarih ve 3332 sayılı kanunla(13) Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesi, mükerrer 298. madde olarak değiştirilmiş ve böylece yeniden değerlendirme "sürekli" ilkesiyle uygunluk sağlanmıştır.

Ayrıca bu kanunla, yukarıda belirttiğimiz yeniden değerlendirme oranının tespitinde yıllık ortalama fiyat artışlarından %10 indirim yapılması yanlışlığı düzeltilmiş ve yeniden değerlendirme oranının "Devlet İstatistik Enstitüsü toptan esya fiyatları indeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranı" olduğu belirtilmiştir.

Son olarak, 26.4.1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla(14) Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin 4. ve 7.

10 Kamuran Pekiner, "Yeniden Değerleme Tedbiri(Tekniği ve Muhasebeleştirilmesi)", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, I.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:32, s.51
Ömer Lalik, "Yeniden Değerleme", Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Sayı:2, Ocak 1990, s.11

11 Yüksel, a.g.e., s.134

12 Resmi Gazete, 12 Aralık 1984, Sayı:18603

13 Resmi Gazete, 31 Mart 1987, Sayı:19417

14 Resmi Gazete, 6 Temmuz 1994, Sayı:21982

bentlerinde değişiklik yapılmıştır.

Bu son düzenlemeyle, gelir vergisi mükelleflerine de yeni değerler üzerinden amortisman ayırma hakkı tanınmıştır. Bilindiği gibi, bu zamana kadar bu hak, sadece kurumlar vergisi mükelleflerine aitti. Böylelikle olumlu bir adım atılarak, gelir vergisi mükellefleriyle kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki bu adaletsizlik giderilmiştir. Ancak diğer bir eleştiril konusu olan, gelir vergisi mükelleflerinin değer artış fonunun sermayelerine ekleyemeyecekleri hükmüne dokunulmamıştır.

Sonuçta, ülkemizde uygulanmakta olan yeniden değerleme müessesesi; sadece sabit kıymetleri kapsamısı, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında yapılan ayrımlar v.b. gibi sebeplerle enflasyonun etkilerini yansıtmaktan uzak, kısmi bir uygulamadır.

4.21.2. Azalan Bakiyeler Usulüyle Amortisman

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman yöntemi, Vergi Reform Komisyonu'nun hazırlamış olduğu rapor doğrultusunda 1963 yılında 205 sayılı Kanunun 19. maddesi ile Vergi Usul Kanununa mükerrer 315. madde olarak konulmuştur. Bu yöntemi uygulamaya koymakla, fiyatlar genel seviyesindeki yükselişler karşısında sabit varlıkların amortismanını hızlandırarak bu yolla işletmelere ek bir fon kaynağı oluşturulması hedeflenmiştir.

Yöntemin esasları mükerrer 315. maddede şöyle sıralanıyordu:

"Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler amortismanına tabi iktisadi değerlerini azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulüyle yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde;

-- Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tanzili suretiyle tespit olunur.

-- Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti %25'i geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır.

-- Bu usulde, amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir."

1983 yılına kadar yukarıdaki esaslara göre uygulanan yöntem, 2791 sayılı Kanunun(15) 7. ve 8. maddeleriyle getirilen esaslara daha etkin bir hale getirilmiştir. Yapılan değişiklikle normal amortisman oranı %25 olarak belirlenmiş ve dolayısıyla azalan bakiyeler usulüyle

amortisman yönteminde uygulanacak amortisman oranının tavanı %50'ye yükseltilmiş oluyordu.

Ancak, 1994 Nisan'ında başlatılan Ekonomik İstikrar Programı doğrultusunda 24 Haziran 1994 tarih ve 4008 sayılı kanunla 1.1.1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere normal amortisman oranı %20'ye, azalan bakiyeler usulünde uygulanacak olan amortisman oranı ise %40'a indirilmiştir.

Bu yöntemin uygulanmasıyla ilk bir-iki yıl normal amortisman yöntemine göre daha yüksek tutarda amortisman ayrılmakta; fakat, takibeden yıllarda bu tutarlar iyice azalmakta ve normal amortisman yöntemine göre ayrılan amortisman tutarlarının da altında kalmaktadır. Bu da, o yılların sonuçlarını iyice bozmaktadır.

4.21.3. Diğer Uygulamalar

"Yenileme Fonu" uygulamasında, amortisman tabii sabit değerlerin satılması durumunda elde edilecek kar, "yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içerisinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir."(V.U.K., md.328)

Görüldüğü gibi ülkemiz uygulamasında, yenileme fonu, yalnızca amortisman tabii sabit varlıklar için ve bunların satılmaları durumunda elde edilecek kardan ayrılabilir.

Oysa yenileme fonları esasen, işletme sahibinin isteği üzerine mutad olarak işletme karlarından ayrılmakta ve sadece sabit varlıkları değil, dönen varlıkları da kapsamaktadır(16)

Yenileme fonu uygulaması, işletmelere sabit varlıklarını yenileme durumunda bir finansman kaynağı veya vergi erteleme sağlayan bir avantaj olmaktan öteye gitmemektedir.

"Alacak ve Borç Senetlerinin Reeskontu", Vergi Usul Kanununun 281. ve 285. maddeleriyle düzenlenmiştir.

Kanuna göre, vadesi gelmemiş senetli alacak ve borçlar, değerlendirme gününün kıymetine indirgenebilir. Bu takdirde, senette faiz oranı açıklanmışsa bu oran, açıklanmamışsa Merkez Bankası resmi iskonto oranı uygulanacaktır. Reeskont uygulaması, bankalar ve sigorta şirketleri için zorunlu tutulmuş; diğer işletmeler için ise seçimsel bir hak olarak

16 M. Ali Canoğlu, "Vergi Teşvik Tedbirleri ve İşletme Muhasebesine Etkileri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:32, Mayıs 1983, s.136-137

tanınmıştır. Ancak alacak senetlerine reeskont işleminin uygulanması durumunda borç senetleri için de uygulanması zorunludur(V.U.K. md.281, md.285)

Bilindiği gibi, değerlendirme gününde senetli borç ve alacakların nominal değerleri, vadesine göre hesaplanmış belirli bir faiz tutarını da içermektedir. İşte reeskont işlemiyle bu faiz tutarı tespit edilerek firmaların mali karlarının hesaplanmasında dikkate alınmakta ve böylelikle dönem karı gelecek dönemi ilgilendiren bir gelir ya da gider unsurundan arındırılmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi sisteminde ana kurallardan biri olan gelir ya da giderlerin ilgili oldukları dönem kar-zararının tespitinde gözönünde bulundurulması sağlanmış olmaktadır.

Reeskont oranının tespitinde kriter olarak Merkez Bankası resmi iskonto oranının esas alınması sonucu ilginç bir görüntü ortaya çıkmaktadır.Örneğin, 31.12.1988 itibariyle Merkez Bankası resmi iskonto oranı %54 iken, bankaların senet karşılığı kredi faizleri %140'lar civarında dolasmaktadır. Öte yandan Maliye Bakanlığı tecil faizinin oranını %75, gecikme zammı oranını ise %96 olarak belirlemiştir.

Görüldüğü gibi devlet tecil faizini %75, gecikme zammını ise %96 olarak belirlemiş, diğer yandan işletmelerin senetlerini reeskonta tabi tutarken uygulayacakları oranı ise %54 olarak belirlemiştir. Bu ise, uygulamanın amacına ulaşmasını engellemekte ve işletmelerin aleyhine bir durum meydana getirmektedir.

24.6.1994 gün ve 4008 sayılı kanunun 8. maddesiyle Vergi Usul Kanununun 274. maddesi değiştirilmiş ve stokların LIFO yöntemiyle değerlendirilebileceği hükmü getirilmiştir. Kanunun yürürlük tarihi 1.1.1996'dır. Bilindiği gibi V.U.K.'nda daha önce bu konuda açık bir hüküm bulunmamakta ve bu yöntemin uygulanmasına dolaylı olarak izin verilmemekteydi.

Enflasyon ortamında vergi politikaları konusu incelenirken iki yönlü düşünmek gerekmektedir. Birincisi, devletin vergi gelirlerini en az enflasyon oranında arttırmaması, diğer bir ifadeyle enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisinin düzeltilmesi; ikincisi ise, işletmelerin ve bunların vergilendirilecek gelirlerinin enflasyondan etkilenmelerini en aza indirecek tedbirlerin alınmasıdır.

Devletin vergi gelirlerinin enflasyona karşı korunması amacı, belirlenmiş hadlerin ve vergi oranlarının gerektiğinde enflasyona bağlı olarak ayarlanabilmesi konusunda Bakanlar Kurulu'na verilen geniş yetkilerle büyük ölçüde sağlanabilmektedir. Ayrıca peşin vergi, dahili tevkifat veya geçici vergi adlarıyla uygulanan peşin ödeme sistemi ile gecikme faizi, gecikme zammı ve tecil faizi müesseseleri de bu amaca hizmet etmek üzere yürürlüğe konulmuşlardır.

İşletmeleri enflasyona karşı korumak üzere ise yukarıda açıklanan uygulamalar yürürlüğe konulmuştur. Ancak bunların hepsi kısmi önlemler dediğimiz gruba giren uygulamalardır. Kısmi önlemler ise, bilindiği gibi, muhasebe belgelerini sağlıklı bilgi vermeleri açısından daha da anlamsız hale getirmekte ve ilk yıllarda pratik sonuçlar veriyormuş gibi görünseler de, ileriki dönemlerde etkisiz kalmakta, hatta ters etki doğurmaktadırlar(17).

4.2.2. İncelenen Modellerin Ülkemiz Açısından Değerlendirilmesi

İncelenen enflasyon muhasebesi modellerinin uygulanabilirliği değerlendirilirken, ülkemizin içinde bulunduğu şartlar ve uygulanacak modelin gerektirdiği teknik, ekonomik ve finansal imkanlar gözönünde tutulmalıdır.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASC) muhasebe verilerinin düzenlenmesi açısından yaşanan enflasyonun hangi aşamada "hiperenflasyon" tanımına gireceği hakkında aşağıdaki kriterleri belirlemiştir(18):

1- Nüfusun geneli, servetlerini parasal olmayan varlıklarda veya istikrarlı yabancı para tutmayı tercih eder. Tutulan yerel paralar, alım gücünü korumak için hemen yatırıma dönüştürülür;

2- Nüfusun geneli yerel para birimindeki parasal tutarları değil, istikrarlı yabancı para birimindeki parasal tutarları kabul ederler. Fiyatlar bu para biriminden belirlenir;

3- Kredili alış satışlarda, kredi süresi kısa olsa bile, fiyatlar, kredi süresince alım gücünün tahmini zararını telafi edecek şekilde belirlenir;

4- Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar, fiyat endeksine bağlanmıştır;

5- Üç yıllık kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşıyor veya geçiyordur."

Yukarıdaki kriterler dikkate alındığında ülkemizde uzun yıllardır yaşanan kronik enflasyonun, "hiperenflasyon" olduğu ortaya çıkmaktadır. Hiperenflasyon yaşanan bir ülkede ise, muhasebe verileri tamamen anlamlarını yitirmişlerdir. Bu veriler mutlaka enflasyon muhasebesi modellerinden herhangi biri kullanılarak düzeltilmelidir.

17 Alparslan Peker, Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları, Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, İstanbul, 1990, s.90

18 Uluslararası Muhasebe Standardı 29:"Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama", a.g.e., s.234

Yukarıdaki kriterler dikkate alındığında ülkemizde uzun yıllardır yaşanan kronik enflasyonun, "hiperenflasyon" olduğu ortaya çıkmaktadır. Hiperenflasyon yaşanan bir ülkede ise, muhasebe verileri tamamen anlamlarını yitirmişlerdir. Bu veriler mutlaka enflasyon muhasebesi modellerinden herhangi biri kullanılarak düzeltilmelidir(19).

Bilindiği gibi ülkemizde orta ve küçük ölçekli işletmeler çoğunluğu oluşturmaktadır. Birkaç büyük işletme dışında, muhasebe, yasaların emrettiği esasları yerine getirmekten başka bir fonksiyon taşımamaktadır. Muhasebenin yönetim amaçlarıyla kullanılması, birkaç istisna dışında, pek rastlanan bir durum değildir. Diğer yandan, geleneksel muhasebe ilkelerinin bile, kendi teorik çerçevesi içerisinde tam olarak oturduğu söylenemez. Bunun temel sebepleri arasında; birkaç yıl öncesine kadar muhasebe mesleğinin yasal düzene kavuşturulmamış olması, işletmelerin (SPK'na tabi olan az sayıda işletme hariç) finansal durumlarını kamuoyuna açıklama mecburiyetlerinin bulunmaması, sermaye piyasasının gelişmemiş olması, firmaların bağlı oldukları bir muhasebe kuruluşunun bulunmaması gibi olumsuz etkenler sayılabilir(20)

Bütün bunlar gözönüne alındığında, ülkemizde uygulanabilmeye en yakın model, kanımızca, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modelidir. Çünkü bu modelin uygulanmasında diğer modellere nazaran teknik ve ekonomik imkanlara daha az ihtiyaç duyulmaktadır. Gerçi model, uygulanmaya başlandığı ilk yıl, özellikle yaşlı işletmelerde yüksek bir maliyet yükü getirmekte ve uzun zaman almaktadır. Ancak takip eden dönemlerde periyodik olarak uygulanması basit hale gelmektedir(21).

Fiyatlar genel seviyesinin uygulanmasında, yüksek nitelikli fiyat indekslerine ihtiyaç vardır. Ülkemizde düzenli olarak yayınlanan fiyat indekslerinin başlıcaları Devlet İstatistik Enstitüsü'nün yayınladığı toptan esya fiyatları ve kentsel yerler tüketici fiyatları indeksleri ile İstanbul Ticaret Odası'nın yayınlamış olduğu toptan esya fiyatları ve ücretliler geçinme indeksleridir. Bu indeksler kapsadıkları mal kalemlerinin sayısının yetersizliği ve indeks hesaplama tekniği açısından eleştirilme uğramaktadır.

Devlet İstatistik Enstitüsü bu eleştirileri dikkate almış ve toptan esya fiyatları indeksini 1981 yılı baz alınmak suretiyle 1422 madde çeşidini kapsayacak şekilde yeniden düzenlemiştir. 1989 yılında 1981 bazlı indeksin ana sektör ağırlıkları 1987 ana sektör ağırlıklarına göre

19 Göksel Yücel, "Hiperenflasyon Koşullarında Ekonomilerde Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir", I.U. İşletme F. Dergisi, Cilt:18, Sayı:1-2, Nisan-Kasım 1989

20 Akdoğan, a.g.e., s.210

21 Yüksel, a.g.e., s.131

yenilenmiş, 1990 yılında yapılan çalışmalarla indeks kapsamındaki tüm maddeler yenilenmiş, günün şartlarına uygun madde ve firmaların seçimiyle 1987=100 bazlı olarak yayınlanmaya başlanmıştır. Bu yeni indeks 2938 madde çeşidini kapsamakta ve 1648 firmadan derlenen 4340 fiyatla hesaplanmaktadır.

Bu üstün özelliklerinden dolayı, DIE toptan eşya fiyatları indeksi, fiyat hareketlerinin izlenmesinde yararlanılan indekslerin başında gelmektedir.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modelinin uygulanmasında çözümlenmesi gerekli problemlerin başında ilgili kişilerin eğitilmesi gelmektedir. Bu konuda devlete, üniversitelere ve meslek kuruluşlarına büyük görevler düşmektedir.

Üniversiteler ve meslek kuruluşlarınca bu konuda öğrencileri, muhasebecileri ve yöneticileri eğitici çalışmalar yapılmalıdır. Özellikle kısa vadede muhasebeciler ve yöneticilerin eğitimine daha fazla önem verilmelidir. Çünkü enflasyon günümüzün problemi ve acilen uygulamaya geçilmesi gerekmektedir. Şüphesiz bu çalışmalar zaman alacak ve bir geçiş dönemi gerektirecektir. Ancak bu geçiş döneminin mümkün olduğunca kısa olması için çaba gösterilmelidir.

SONUÇ

Enflasyonun muhasebenin üretip sunduğu finansal tabloları nasıl etkilediği ve anlamsız hale getirdiği ortadadır. Nitekim muhasebe, enflasyonun sebep olduğu para değeri sorununu dikkate almadığı sürece bilançolar, işletmenin gerçek mali durumunu gösteremeyecek; gelir tabloları, normal faaliyet sonucu elde edilen kar yanında enflasyonun sebep olduğu zahiri (fiktif) karı da içermeye devam edecektir. Bu gerçeği yansıtmayan, anlamsız bilgiler ise;

-- işletme faaliyetleri hakkında yanlış izlenimler edinilmesine,

-- aşırı kar dağıtımı ve aşırı vergilendirilmeyi,

-- aşırı ücret taleplerine,

-- aşırı kar, ücret artışı ve vergilendirilme sonucu işletmenin likidite sıkıntısı çekmesine,

-- yanlış üretim, fiyat, satış ve prim politikalarının izlenmesine ve

-- yanlış yatırım kararlarının alınmasına sebep olabilecektir.

Bütün bu olumsuzluklardan habersiz olarak yapılacak işlemler ise, hem mikro hem de makro açıdan büyük zararlara yol açacaktır.

Bu yüzden, enflasyonun etkilerinin dikkate alınarak, verilecek kararlara dayanak teşkil eden muhasebe verilerinin bu etkileri yansıtabilecek şekilde düzeltilmeleri zorunludur.

Enflasyonun muhasebe üzerindeki etkilerini yansıtmak üzere üç ayrı model geliştirilmiş ve halen birçok ülkede değişik biçimlerde uygulanmaktadır. Birçok batı ülkesinde tek rakamlı enflasyon yaşanmasına rağmen konu, ihmal edilmemiştir.

Ülkemize bakıldığında ise, bugüne kadar herhangi bir enflasyon muhasebesi madelinin uygulanması söz konusu olmamıştır. Oysa uzun yıllardır %50'lerin altına düşmeyen ve bir-iki yıldır üç rakamlı hale gelen bir enflasyonla

yaşanmaktadır.

Buna rağmen birkaç kısmi önlem dışında herhangi bir hareket yoktur. Halen uygulanmakta olan sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesi, azalan bakiyeler usulüyle amortisman v.b. gibi kısmi önlemlerin ise, enflasyonun etkilerini yansıtmaktan uzak, küçük birer vergi avantajı olmaktan başka özellikleri yoktur. Son olarak 26 Temmuz 1994 tarihinde kabul edilen 4008 sayılı kanunla 1.1.1996'dan itibaren LIFO yönteminin uygulanması öngörülmüştür. Bu da göstermektedir ki, bu konuda yapılan birçok seminer, sempozyum gibi toplantılarda vaatmelerine rağmen vergi otoritesi bir enflasyon muhasebesi modelinin uygulamaya konulmasına pek sıcak bakmamaktadırlar.

Öte yandan muhasebe mesleğinin 1989 yılında yasal düzene kavuşturulduğu, ülke düzeyinde bir genel hesap çerçevesinin henüz uygulanmaya başlandığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dahi teorik çerçevesinde tam olarak oturtulamadığı bir ülkede, bir enflasyon muhasebesi modelinin uygulamaya konulmasının daha büyük karmaşaya sebep olacağı da öne sürülmektedir.

Ancak, kanımızca, bütün bu olumsuzluklara rağmen, ülkemizde bir an önce bir enflasyon muhasebesi modelinin uygulamaya konulması kaçınılmazdır. Bunun için, öncelikle muhasebecilerin ve yöneticilerin bu konuda eğitilmeleri ve bilinçlendirilmeleri gerekir ki, bu konuda üniversitelerimize ve meslek kuruluşlarına büyük görevler düşmektedir.

Ayrıca yasal olarak düzenlenmesi beklenmeksizin, konunun önemini bilen kişi ve kuruluşlarca finansal tablolar, enflasyonun etkilerini yansıtacak şekilde düzeltilmelidir. Örneğin, bankalar kredi verecekleri kuruluşlardan finansal tablolarını herhangi bir enflasyon muhasebesine göre düzeltmelerini isteyebilirler. Böylelikle sözkonusu modellerin yavaş yavaş uygulamaya girmesi sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar:

- Akdoğan, Nalan. Enflasyon Muhasebesi, Ankara Ü. İ.T.İ.A. Mali Bilimler ve Muhasebe Y.O. Yayınları No:1, Ankara, 1980
- Akdoğan, Nalan;Nejat Tenker. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, 4.Baskı. Gazi Ü. Basın Yayın Y.O. Matbaası, Ankara, 1992
- Aren, Sadun. İstihdam, Para ve İktisadi Politika, 9.Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1988
- Bulutoğlu, Kenan. Türk Vergi Sistemi, 6.Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978
- Çabuk, Adem. Envanter ve Bilanço, Uludağ Ü. Güçlendirme Vakfı Yayınları No:37, Bursa, 1989
- Caldag, Yurdakul. Muhasebe, Ankara, 1989
- Durmuş, A.Hayri. Mali Tablolar Tahlili, Marmara Ü. İ.İ.B.F. N.Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 1986
- Ferman, Cunnur. Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilanço Teorileri, Ankara Ü. S.B.F. Yayınları No: 41/23, Ankara, 1954
- Karayalçın, Yaşar. Muhasebe Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları No:216, Ankara, 1988
- Kennedy, Ralph D.;Stewart McMullen. Finansal Durum Tabloları, Çev: Atilla Gönenli, İ.Ü. İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları, İstanbul, 1967
- Özal, Özcan; Oya Yıldırım; Nergis Tek. Muhasebe, Ege Ü. Basın Yayın Y.O. Yayınları No:5, İzmir, 1983
- Özgür, Feridun. Muhasebe İlkeleri, 7.Baskı, İ.Ü. İşletme F. İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları No:254/147, İstanbul, 1992
- Parasız, İlker. Makro Ekonomi-Teori ve Politika, 3.Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1991

Paton, W.A.; Robert L.Dixon. Muhasebenin Temelleri, Çev: Mustafa A.Aysan, I.Ü. İşletme F. İşletme İktisadi Enstitüsü Yayınları No: VII, İstanbul, 1964

Peker, Alparslan. Modern Yönetim Muhasebesi, 4.Baskı, I.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:53/5, İstanbul, 1988

----- . Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemleri ve LIFO, I.Ü. İşletme F. Yayınları No:40, İstanbul, 1975

Pekiner, Kamuran. İşletme Denetimi (İşletme Analizleri), I.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:7, İstanbul, 1975

Price Waterhouse. Doing Business in Canada, 1989

Price Waterhouse, Doing Business in Chile, 1991

Price Waterhouse, Doing Business in Mexico, 1989

Price Waterhouse, Doing Business in Netherlands, 1990

Price Waterhouse, Doing Business in United Kingdom, 1987

Price Waterhouse, Doing Business in USA, 1988

Uman, Muri. Enflasyon Muhasebesi-Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi Teori ve Uygulama, Boğaziçi Ü. Yayınları No:155, İstanbul, 1979

----- . Fiyat Hareketlerinin İşletmeler Üzerine Etkisi ve Yeniden Değerleme, Ankara Ü. S.B.F. Yayını No: 256, Ankara, 1968

Unalan, Sedat;ve diğer yazarlar. Genel Muhasebe-İlkeler ve Uygulamalar, Türk Dil Kurumu Basımevi, Ankara, 1988

Yüksel, Ahmet. Enflasyon Muhasebesi (Fiyat Artışlarını Finansal Tablolara Yansıtan Muhasebe Modelleri), Venüs Ofset Matbaası, İstanbul, 1985

Makale ve Bildiriler:

Alkin, Erdoğan. "Yeniden Değerlendirmenin Türkiye Ekonomisine Getirebilecekleri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, I.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:32, Mayıs 1983

Akıncı, Nejat. "Enflasyon Muhasebesine Geçiş ve Enflasyon Muhasebesi Modelleri", Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Enflasyon Karşısındaki Etkinliklerinin Değerlendirilmesi Sempozyumu, İzmir, 1991

- Bruinessen, W.Van. "Tarihi Maliyetler Dışında Diğer Muhasebe Esasları", X.Uluslararası Muhasebe Kongresi, Sydney, 1972, Çev: Tuğrul Tüfekçioğlu, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları No:155/97, Eskişehir, 1976
- Canoğlu, M.Ali. "Vergi Teşvik Tedbirleri ve İşletme Muhasebesine Etkileri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:32, Mayıs 1983
- Cömert, Nuran. "Tarihi Maliyetler Muhasebe Bilgisinin Enflasyon Dönemlerindeki Kusurları", Vergi Dünyası, Sayı:84, Ağustos 1988
- Gönenli, Atilla. "Finansal Raporların Paranın Değerindeki Düşme Dikkate Alınarak Düzeltilmesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:1, Nisan 1975
- Kızıl, Ahmet. "Enflasyon Muhasebesi", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:7, Şubat 1977
- Lalık, Ömer. "Yeniden Değerleme", Uygulamalı Mevzuat Dergisi, Sayı:2, Ocak 1990
- Peker, Alparslan. "Enflasyonun İşletmelerin Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkilerini Giderici Muhasebe Tedbirleri", Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları No: 6, İstanbul, 1974
- , "Vergi Sistemlerinde Enflasyonun Olumsuz Etkilerine Karşı Tedbirler", Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları, Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı Yayını, İstanbul, 1990
- Pekiner, Kamuran. "Yeniden Değerleme Tedbiri", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı: 32, Mayıs 1983
- Sanlı, Çetin. "Enflasyon Döneminde Dağıtılabilir ve Başarı Ölçüsü Olarak Kullanılabilir Karın Hesaplanması", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı:20, Mayıs 1980
- Sanver, Salih. "Enflasyon ve Vergi", Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri, İ.Ü. İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:6, İstanbul, 1974
- Tek, Nergis. "Enflasyonun Geleneksel Muhasebe Uygulamaları Üzerindeki Etkileri ve Bu Etkileri Giderici Önlemler",

Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Enflasyon
Karşısındaki Etkinliklerinin Değerlendirilmesi Sempozyumu,
İzmir 1991

Yücel, Göksel. "Hiperenflasyon Koşullarında Ekonomilerde
Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir", İ.Ü. İşletme F.
Dergisi, Cilt:18, Sayı:1-2, Nisan-Kasım 1989

Raporlar:

Devlet İstatistik Enstitüsü Bültenleri

Uluslararası Muhasebe Standartları(1-31), Türkiye Muhasebe
Uzmanları Derneği Yayınları No:7, Mü-ka Matbaacılık,
İstanbul 1992

Kanunlar:

Gelir Vergisi Kanunu
Kurumlar Vergisi Kanunu
Vergi Usul Kanunu

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ