

T.C.
DİCLE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE VE EKONOMİ ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ENFLASYON MUHASEBESİ

HAZIRLAYAN

Bülent CAN

DANIŞMAN

Prof. Dr. Selim ERDOĞAN

DIYARBAKIR

2006

Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Prof. Dr. Selim ERDOĞAN danışmanlığında, Bülent CAN tarafından hazırlanan bu çalışma 24/07/2006 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından, Maliye ve Ekonomi Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Selim ERDOĞAN
(Danışman)

Üye: Prof. Dr. F. Hüsnü ERDEM

Üye: Yard. Doç. Dr. Recep GÜLŞEN

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

...../...../ 2006

Prof. Dr.
Enstitü Müdürü

Not: Bu tezde kullanılan özgün ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunundaki hükümlere tabidir.

ÖZET

Bu çalışma, enflasyonun olumsuz etkilerinin neler olduğunun saptanması, işletmelerin bu olumsuz etkilerden kurtulmak için ne gibi geçici ve köklü yöntemlerin kullanılabileceklerini belirlemek amacıyla yapılmıştır.

Çalışmamızda ağırlıklı olarak, enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerinin arındırılmasında kullanılan enflasyon muhasebesinin kısmi ve genel düzeltme yöntemleri ve Türkiye'deki enflasyon muhasebesinin süreci, bu konuda yapılan düzenlemeler ele alınmıştır. Konular teorik olarak işlenmiştir.

Konuya açıklık getirmesi için enflasyon, muhasebe kavramları ile bu kavramların birbirleriyle olan bağlantıları da açıklanmıştır.

Sonuç olarak enflasyon muhasebesinin kullanılma ihtiyacının nasıl doğduğu, mali tabloları enflasyondan nasıl arındırdığı teorik olarak anlatılmaya çalışılmıştır.

ABSTRACT

This study has been prepared with the intention of determining the negative effects of inflation on the firms and pointing out what temporary and radical methods can be used.

Partial and general correcting methods of inflation accounting, that used to refine the effects of inflation on financial statements, and process of inflation accounting in Turkey and arrangements on this subject are cited in our study heavily. Subjects are explained theoretically.

Inflation, accounting items and relationship between them are explained to bring out the subject.

As a result, how to appear inflation accounting and how to refine financial statements are tried for explaining theoretically.

ÖNSÖZ

Fiyatların ve maliyetlerin sürekli olarak hızlı bir biçimde artması, diğer ekonomik birimleri olduğu gibi, işletme birimlerini de büyük ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle enflasyonun işletmeler üzerinde oluşturduğu etkinin yakından izlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması zorunludur. Bunun için de; işletme ile ilgili birimlere, işletme hakkında gereksinme duydukları bilgileri vermek zorunda olan muhasebenin, bu amacı gerçekleştirecek nitelikte olması gerekir. Enflasyon ortamında muhasebenin, işlevlerini tam olarak yerine getiremediği ve işletme ilgililerinin gereksinmelerine yanıt veremediği görülmektedir.

Yüksek enflasyon dönemlerinde enflasyon olayı günlük yaşamın bir parçası haline gelmiş olduğundan, firmaların enflasyon içerisinde faaliyetlerini normal bir biçimde sürdürmelerine olanak verecek yeni bir muhasebe sistemine gereksinme vardır. Bu gereksinmeye yanıt verecek muhasebe sistemi ise “Enflasyon Muhasebesidir”.

İşte bu çalışmayla, fiyat hareketlerinin firmalar üzerinde oluşturduğu etkileri giderebilecek enflasyon muhasebesi yöntemlerinin incelenmesi ve enflasyon muhasebesinin Türkiye’deki durumu ele alınmıştır.

Araştırma konusunda benden desteklerini esirgemeyen danışmanın Prof. Dr. Selim ERDOĞAN’a teşekkürlerimi sunarım.

Diyarbakır, Haziran 2006

Bülent CAN

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

ÖZET	I
ABSTRACT	II
ÖNSÖZ	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON VE ENFLASYONUN ETKİLERİ	3
1.1. Enflasyonun Anlamı.....	3
1.2. Ülkemizde Enflasyon	4
1.3. Enflasyonun Ekonomi Üzerine Etkileri	4
1.4. Enflasyonun Muhasebe Üzerine Etkileri:.....	5
1.5. Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri:	5
1.6. Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri.....	9

İKİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN GİDERİLME YÖNTEMLERİ	16
2.1. Kısmi Düzeltme Yöntemleri.....	16
2.1.1. Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LIFO-Last In First Out) Yöntemi	18
2.1.2. Alacak ve Borç Senetleri İçin Reeskont Ayrılması.....	20
2.1.3. Amortisman Yöntemlerinin Kullanılması	20
2.1.4. Enflasyon İçin Özel Yedek Ayrılması.....	22
2.1.5. Amortisman Tabi Maddi Duran Varlıklar İçin Yeniden Değerleme İşlemi.....	23
2.1.6. Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu.....	25
2.1.7. Yatırım İndiriminde Endeksleme	26
2.1.8. Gider Artış Fonu.....	26
2.1.9. Maliyet Bedeli Artırımı	27
2.1.10. Finansman Fonu Ayrılması.....	27
2.1.11. Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Fonu.....	27

2.1.12. Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışlarından Doğan Karın Sermayeye Eklenmesinde Vergi İstisnası	28
2.1.13. Ülkemizde Uygulanan Kısmi Düzeltme Yöntemleri	28
2.2. Genel Düzeltme Yöntemleri	29
2.2.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	31
2.2.1.1. Yöntemin Özelliği	31
2.2.1.2. Düzeltmenin Yapılacağı Dönem	33
2.2.1.3. Endekslerin Seçimi	34
2.2.1.4. Düzeltme Sürecinin İçeriği	35
2.2.1.5. Düzeltme Sürecinin Gerçekleştirilmesi	36
2.2.1.6. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Amaçları.....	36
2.2.1.7. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Uygulanması	37
2.2.1.8. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Değerlendirilmesi.....	39
2.2.2. Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi.....	40
2.2.2.1. Cari Maliyet Muhasebesi Yönteminin Temel Nitelikleri	42
2.2.2.2. Cari Maliyet Muhasebesinin Üstünlükleri	43
2.2.2.3. Cari Maliyet Muhasebesine Yöneltilen Eleştiriler	44
2.2.3. Karma Yöntem (Genel Fiyat-Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi).....	45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYON MUHASEBESİ VE ENFLASYON MUHASEBESİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ DURUMU	49
3.1. Muhasebenin Tanımı	49
3.2. Enflasyon Muhasebesi Kavramı	49
3.3. Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Kavramlar.....	51
3.4. Enflasyon Muhasebesinin Çeşitli Ülkelerdeki Durumu	54
3.4.1. İngiltere.....	54
3.4.2. Almanya.....	56
3.4.3. Amerika Birleşik Devletleri.....	57
3.4.4. Brezilya.....	58
3.4.5. Kanada	59
3.4.6. Avustralya.....	60
3.4.7. Hollanda.....	61
3.4.8. İsrail, Şili, Meksika.....	61

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE ENFLASYON MUHASEBESİ	63
4.1. Enflasyon Muhasebesinin Türkiye’deki Durumu	63
4.2. Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinin Türkiye’deki Uygulanabilirliği.....	65
4.3. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Düzenlemeler.....	67
4.4. Enflasyon Muhasebesi Düzeltmesine İlişkin Kanun ve Tebliğ Hükümleri	69
4.5. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi Düzenlemesi Yapan Kurumlar.....	72
4.6. Türkiye’de Seçilen Yöntem ve Düzeltmede Kullanılan Endeksler	73
4.7. Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Zorunlu Olduğu Dönemler	74
4.8. Finansal Tablolarını Düzeltecek İşletmeler	77
SONUÇ	79
YARARLANILAN KAYNAKLAR	81

GİRİŞ

Bir piyasa ekonomisinde ortaya çıkan hızlı ve yüksek orandaki enflasyonun, bu ekonomide faaliyet gösteren işletmeler üzerinde birçok önemli etkileri vardır. Enflasyon, işletmelerin maliyetlerinin yükselmesine, satış fiyatlarının artmasına, üretimlerin düşmesine, yüksek faizli kredi kullanmalarına ve enflasyon vergisi ödemelerine neden olmaktadır. Enflasyonun en önemli olumsuz etkilerinden birisi işletme yönetiminin temel veri kaynağı olan muhasebe ve onun ürettiği mali tablolar üzerindeki etkisidir. Çünkü enflasyon, mali tabloların tekdüzeliğini bozmakta, işletmelerin ekonomik ve finansal durumunun ve de faaliyet sonuçlarının doğru olarak gösterilmesine engel olmakta ayrıca, işletmenin daha önceki dönemler arasında veya benzer işletmelerle kıyaslama yapılabilmesi olanaklarını ortadan kaldırmaktadır.

Enflasyonun süreklilik kazandığı dönemlerde klasik muhasebenin yerine geçecek yeni bir muhasebe sistemine gereksinim duyulmaktadır. Çünkü ekonomik birimlerin yaşamlarını rasyonel bir biçimde sürdürebilmeleriyle ilgili olması nedeniyle, ekonomik birimler açısından doğru bilgilerin elde edilmesi büyük bir önem taşımaktadır.

Para değerinde devamlı değişimler karşısında, klasik muhasebenin “para değerinin sabit olduğu” eş deyişle “Lira Liradır” varsayımının gerçeğe uymadığı açıktır. Bunun sonucu olarak da fiyatlar genel seviyesinin değişmesi nedeniyle tarihi maliyet fiyatı esasına göre yürütülen klasik muhasebe ihtiyaca cevap vermemektedir. Çünkü para değerinde değişimler olan bir ekonomide işletme yöneticileri, işletmeye ait kararlarını, muhasebeden elde ettikleri reel olmayan bilgilere dayanarak verecekleri için, işletme politikasında hatalar olmakta, sağlıklı karşılaştırmalar yapılamamaktadır. Bu nedenle, muhasebenin görevini yapabilmesi için, klasik muhasebenin yetersizliğinin açık olduğu hususlarda modern muhasebe görüşünün benimsenmesi kesinlikle yerinde bir karar olacaktır. Ayrıca klasik muhasebeye göre tablolar enflasyonun etkisi hesaba katılmaksızın hazırlanır. Yani, klasik muhasebe enflasyonu mali tablolar üzerine yansıtma. Bu nedenle, fiyat artışlarını dikkate alan ve bu artışları mali tablolara yansıtan ve düzeltme yapan bir muhasebe sistemine ihtiyaç duyulmaktadır ki, bu da “Enflasyon Muhasebesi”dir.

Çalışmamız altı bölümden oluşmuştur. Birinci bölümde enflasyon ve muhasebenin tanımları verilip, ülkemizdeki enflasyon sürecinden de bahsedilmiştir.

İkinci bölümde, enflasyonun ekonomik birimler üzerindeki etkileri ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, Enflasyon muhasebesi ve enflasyon muhasebesi ile ilgili kavramlar tanıtılmıştır.

Dördüncü bölümde ise, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisini giderme yöntemleri teorik olarak açıklanmıştır.

Beşinci bölümde, Türkiye’de enflasyon muhasebesinin durumu, yapılan yasal düzenlemeler ele alınmıştır.

Çalışmamızın altıncı bölümünde ise, çeşitli ülkelerdeki enflasyon muhasebesi uygulamaları ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYON VE ENFLASYONUN ETKİLERİ

1.1. Enflasyonun Anlamı

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artışı olarak ifade edilmektedir. Fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artma eğilimi göstermesi, enflasyonun işletmelerin tüm politik ve stratejik kararlarında dikkate alınması gereken bir parametre olarak değerlendirilmesi gerçeğini ortaya koymaktadır (Yükçü ve diğ., 2004, s.15).

Ekonomik, sosyal ve politik etkenlerin ortaya çıkardığı enflasyon olayının nedenlerine ilişkin olarak değişik kuramsal yaklaşımlar bulunmaktadır. Bu nedenlere bağlı olarak enflasyon olayı da fiyat enflasyonu, maliyet enflasyonu, durgunluk içinde enflasyon (stagflasyon), talep enflasyonu, ithal edilmiş enflasyon, gelir çekişmesinden doğan enflasyon ve benzeri biçimlerde adlandırılmaktadır. Bunlardan fiyat enflasyonu, maliyetlerin fiyatları belirli bir gecikmeyle izlediği ve arz-talep dengesinin talep aleyhine açıkça bozulduğu bir ekonomik ortamı, maliyet enflasyonu is; maliyetlerin enflasyonu itici ve hızlandırıcı biçimde fiyatlardan da önde gittiği ekonomik ortamı belirtmektedir. Durgunluk içinde enflasyon (stagflasyon) olayında, talepte bir gelişme olmamasına karşın, maliyetlerdeki yükselme, fiyatları da yükseltmektedir. Bu tür enflasyon olayında ekonomide durgunluk meydana gelmektedir.

Ekonomide ortaya çıkan enflasyonun firmalar üzerinde etkileri bulunmaktadır. İşletme ekonomisi, enflasyonun nedenleri üzerinde durmamakta yalnızca enflasyon olayını veri olarak alarak, enflasyonun firmalar üzerinde yaratabileceği olumsuz etkileri giderme yollarını araştırmaktadır. Bunu yaparken de “enflasyon” kavramını ekonomide kullanılan anlamından daha geniş tutmakta ve genel fiyat hareketleri yanında, nispi fiyat hareketlerinin de firmalar üzerinde oluşturacağı olumsuz etkileri önlemeye çalışmaktadır (Akdoğan, 2004, s.3).

1.2. Ülkemizde Enflasyon

Ülkemizde günümüzün en önemli ekonomik olaylarından birini, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli dalgalanma, başka bir deyişle paranın satın alma gücündeki değişimler oluşturmaktadır. Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından yayınlanan fiyat endeksleri incelendiği zaman, 1940- 1944 ve 1954- 1959 yılları arasında iki şiddetli enflasyon yaşandığı, 1970'lerde başlayan enflasyonun kronikleşmiş olarak devam ettiği sonucuna varılmaktadır.

1970'li yıllardan beri enflasyon son üç yıla gelinceye kadar hiç yüzde on'un altına inmemiş, çift haneli enflasyon adeta bir alışkanlık haline gelmiş.1980 yılında üç haneli rakamlara da tırmanmıştır. 1994 yılının başlarında patlak veren finansal bunalım, döviz kuru ve faiz oranlarında anormal dalgalanmaları doğurmuş bu fiyatları reel değişkenlerden tamamen kopuk düzeylerde oluşturarak ciddi bir istihdam ve üretim gerilemesine yol açmıştır. Bu bunalım neticesinde yerel seçimler nedeniyle ertelenen "Ekonomik İstikrar Önlemleri" 5 Nisan 1994 tarihinde açıklandı. Pek çok KİT ürünlerine büyük zamlar yapıldı. Koalisyon hükümeti, Cumhuriyet tarihinin enflasyon rekorunu kırdı. 1994 yılında toptan fiyatlar yüzde 149,6, tüketici fiyatları ise yüzde 125,5 oranında artış gösterdi. Böylece 1970'li yıllardan beri Türk halkının gündemine yerleşen ve hepimizin neredeyse kanıksamaya başladığı enflasyon, 1994 yılına gelindiğinde yine üç haneli rakamlara tırmanmıştır (Kaya, 1995, s. 37-38).

1.3. Enflasyonun Ekonomi Üzerine Etkileri

Fiyatlar genel düzeyinin devamlı ve önemli ölçüde artması şeklinde tanımlayabileceğimiz **enflasyon**, ekonomik ve sosyal hayatı derinden etkileyen bir olaydır.

Enflasyonun makro düzeyde aşağıdaki sonuçları doğurduğu konusunda ekonomistler birleşmiş gözükümler (Uman ve diğ., 2004, s.1-2).

Bir defa, enflasyon gelir dağılımını sabit gelirliler aleyhine bozmakta ve düşük gelir gruplarının ödediği, tersine oranlı adaletsiz bir vergi olmaktadır.

- Enflasyon nispi fiyatları yapay olarak değiştirdiğinden, kaynakların yanlış dağılımına ve kullanımına neden olmaktadır.

Enflasyonun diğerk bir olumsuzluğu da, geleceğin belirsizleşmesi ve uzun vadeli planlama yapmayı güçleştirmesidir.

Mikro düzeyde ise, enflasyon işletmeleri olumsuz yönde etkilemektedir.

1.4. Enflasyonun Muhasebe Üzerine Etkileri:

“İşletmelerde oluşan değer hareketlerinin izlenmesi, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve tablolar halinde sunulup yorumlanması” olarak tanımlayabileceğimiz “muhasebe”nin dayandığı temel varsayımlardan biri ölçü birimi olarak kullandığı paranın değerini değişmediği; başka bir deyişle paranın aynı satın alma gücüne sahip olduğudur. Bu nedenle, paranın satın alma gücündeki değişmeleri dikkate almadan “lira liradır” varsayımına göre muhasebe işlemlerini yürütmek gerçekçi bir davranış olmayacaktır. Çünkü muhasebenin bu temel varsayımının ortadan kalkması, geleneksel yani klasik muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tabloların da (bilânço, gelir, fon akım ve satılan malın maliyeti gibi)gerçeği yansıtmamasına engel olacaktır.

1.5. Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri:

Enflasyonun işletmeler üzerindeki temel etkileri, aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

A- Uzun Vadeli Yatırımlardan Kısa Vadeli Yatırımlara Yöneliş

Enflasyon geleceğe dönük belirsizliklerin ve risklerin ortaya çıkmasına neden olur. Türkiye'nin genel ekonomik yapısı ve durumu da göz önüne alındığında bu olumsuzluk işletmeler açısından çok daha fazla önem taşımaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde işletme yöneticileri, ortaya çıkan belirsizlik ve riskler nedeniyle uzun vadeli yatırımlardan kaçınırlar.

Özellikle sanayi işletmeleri, sabit yatırımların yüksek olduğu işletmelerdir. Fabrika binası, tesisler ve makine parkı gibi maddi duran varlık yatırımları işletmeler sabit bir maliyet yükler. Bu tür sabit maliyetler ise işletmeler açısından faaliyet riskinin doğmasına neden olur. Maddi duran varlıklar, işletmenin uzun vadeli olarak kullanmayı ve dolayısıyla uzun vadede gelir elde etmeyi amaçladığı varlıklardır.

Bu varlıkların kullanmasıyla elde edilecek olan nakit girişleri, işletmeye bir yıldan daha uzun bir süre içinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle, işletme yöneticileri, enflasyon dönemlerinde ellerindeki kaynakları bu tür uzun vadeli yatırımlara kanalize etmek yerine daha kısa yatırımları tercih ederler.

Getirisi daha garantili olan ve işletmeye daha kısa süre içinde nakit girişi ve kar sağlayan hazine bonosu, devlet tahvili gibi menkul kıymet yatırımları ile faiz ve repo gibi yatırımlar bu kapsamda değerlendirilmelidir. Uzun vadeli yatırım yerine kısa vadeli yatırıma yönelik sonucu da istihdam olumsuz yönde etkilenmiş olacaktır.

B- Aktif Yapı Değişikliği

Bilânçonun aktif tarafı, işletmenin varlık yapısını gösterir. İşletmenin faaliyetlerini sürdürmek amacıyla sahip olduğu bu varlıklar, dönen ve duran varlıklar olarak sınıflandırılır. Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin varlık yapılarında değişikliklerin, hatta çarpıklıkların ortaya çıktığı bilinmektedir.

Bu değişikliğin iki temel nedeni vardır. Bunlardan birincisi, yukarıda açıklandığı gibi işletmelerin kısa vadeli yatırımlara yönelmesidir. Enflasyonun bulunmadığı ekonomik ortamlarda, özellikle sanayi işletmelerinde duran varlıkların dönen varlıklardan fazla olması olağandır çünkü maddi duran varlıkların değerleri dönen varlıklara göre daha yüksektir. Yüksek enflasyon dönemlerinde ise işletmeler uzun vadeli yatırımlardan kısa vadeli yatırımlara yöneldikleri için, sanayi işletmelerinde bile, dönen varlıklar duran varlıklardan daha yüksek tutarlara ulaşabilmektedir (Yalkın ve diğ., 2004, s. 11).

Dönen varlıkların duran varlıklardan daha fazla artması, işletmelerin daha büyük ölçüde işletme sermayesine gereksinim duymalarından da kaynaklanmaktadır. Enflasyon ortamında işletmeler mevcut üretim ve satış rakamlarını koruyabilmek için daha fazla işletme sermayesi bulundurmaya zorundadırlar. Bununla birlikte, enflasyon nedeniyle değer kaybına uğrayan parasal kalemlerin elde tutulması işletmeler açısından olumsuzdur. İşletmeler bu nitelikteki zararlarını azaltabilmek için ellerindeki fonları, reel değerlerini koruyan varlıklara, örneğin stoklara, yatırım yaparak değerlendirirler. İşletmelerin gerektiğinden daha fazla stok yatırımı yapmaları dönen varlıkların artmasına neden olur.

İşletme bilânçolarında izlenen aktif yapı çarpıklığının diğer nedeni ise, muhasebenin temel kavramlarından birisi olan maliyet esaslı kavramıdır. Bu kavram;

para dışındaki işletme varlıklarının muhasebeleştirilmesinde, alış veya üretim maliyetlerinin esas alınmasını öngörür. Dönen ve duran varlıkların dönüş hızlarının birbirinden çok farklı olması, bu çarpıklığın ortaya çıkmasına neden olur. Duran varlıklar, bir yıldan daha uzun sürede paraya dönüşen veya bir yıl içinde işletmeden para çıkışı gerektirmeyen varlıklardır. Başka bir deyişle, bir yıldan daha uzun bir süre bilançoda izlenirler. Enflasyonun yüksek olduğu yıllarda, yıllar önce alınmış bir duran varlık düşük maliyeti ile bilançoda yer alır. Buna karşılık dönen varlıklar, bir yıl içinde paraya çevrilen varlıklardır. Bu nedenle bilançodaki değerleri duran varlıklara göre çok daha kısa sürede yenilenir ve daha yeni satın alma gücü ile ifade edilir. Bu gerçeklerle, yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin aktif yapılarında değişiklikler olmaktadır.

C- Finansman Sorunu, Aşırı Borçlanma ve Ağır Faiz Yüğü

Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin normalden daha fazla borçlanma gereği doğmaktadır. Buna neden olan çeşitli etkenler şunlardır: (Yalkın ve diğ., 2004, s. 12).

Bu etkenlerden en önemlisi, işletmelerin içine düştüğü nakit sıkıntısıdır. Enflasyon, paranın satın alma gücünde düşüşe neden olur.

Toplumun önemli bir kesiminin sabit gelirlili olması, diğeri önemli bir kısmının ise düşük gelir düzeyine sahip olması piyasadaki mal ve hizmetlere olan talebi azaltır. Bu nedenle işletmelerin satışlarında da talep yetersizliği nedeniyle azalma olur. İşletmeler mevcut durumlarını korumak ve özellikle sabit maliyetlerini karşılamak amacıyla nakit girişine gereksinim duyarlar. Bu gereksinim de çoğu zaman borçlanma yoluyla karşılanır.

Satışlarda artış sağlamak için başvuru olan yollardan birisi, vadeli satışlardır. Peşin olarak satış yapamayan işletmeler, vadeli satışlara yönelerek stoklarını eritmek ve işletmeye nakit girişi sağlamak yoluna giderler. Bu durum da nakit girişini geciktirir. Başka bir deyişle, nakit girişini vadeye yayar. Vadenin uzaması nedeniyle ortaya çıkan nakit gereksinimi ise borçlanarak karşılanır.

İşletmeler vadeli satışlara yöneldikleri gibi, alımlarını da mümkün oldukça vadeli yapmaya çalışırlar. Enflasyon oranının altında bir vade farkıyla alım yapılabilmesi, işletmeleri bu şekilde davranmaya yönlendirmektedir. Bu nedenle de işletmelerin borçlarında artışlar yaşanmaktadır.

Belirtilen bu zorunlu borçlanma gerekçeleri dışında, işletme politikaları da borçlanmaya neden olabilmektedir. Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin uzun vadeli yatırımlardan kısa vadeli yatırımlara yönelmeleri işletmeleri nakit sıkıntısına sokabilmektedir. Kısa vadeli yatırım araçlarında paranın tutulması, işlem güdüsüyle elde tutulan para miktarını azaltmaktadır. Günlük veya kısa vadeli nakit gereksinimi ise borçlanma yoluyla karşılanmaktadır.

İşletmelerin içine düştükleri bu finansman sıkıntısı, aşırı borçlanmaya neden olurken, beraberinde yüksek faiz ödemelerini de getirmektedir. Ekonomideki kredi kuruluşları da dâhil olmak üzere tüm işletmelerin benzer şekilde hareket etmeleri, para arzını daraltmaktadır. Para arzının düşük, buna karşılık para talebinin yüksek olması ise borçlanma maliyetlerini yükseltmektedir. Kredi kuruluşlarından borçlanma yoluna giden işletmeler, daha yüksek faiz yüküne katlanmak zorunda kalmaktadırlar.

Yüksek enflasyonun genel ekonomi üzerindeki etkilerinden biri olan belirsizlik ortamı da yüksek faizlerin bir başka nedenidir. Belirsizliğin artması riskin, riskin artması ise maliyetlerin yükselmesi anlamına gelir. Kredi verenler, katlandıkları riskin karşılığında yüksek getiri talep ettikleri için, işletmelerin faiz yükleri artmaktadır (Yalkın ve diğ., 2004, s. 13).

D- Üretim Daralması

Yukarıda saymış olduğumuz etkenlerden ötürü, özellikle sanayi işletmelerinde üretim daralması yaşanmaktadır. Gelir dağılımının bozulması ve düşük gelir düzeyine sahip kesimin artması nedeniyle, üretilen mal ve hizmetlere talebin azalması, ekonomik belirsizlikler nedeniyle işletmelerin yatırımlardan kaçınmaları, işletmelerin yüksek ve sabit getirili yatırım araçlarına yönelmeleri, işletmelerin girdi fiyatlarının yükselmesi nedeniyle üretim maliyetlerinin yükselmesi vb. nedenlerle üretim miktarı azalmaktadır. Üretimin azalması ve zamanla durması ise işletmelerin hayat damarını kesmekte; ekonominin içinde bulunduğu olumsuz koşulları artırarak ekonomik ve sosyal çöküntüyü hızlandırmaktadır.

E- Yönetim Kararlarında Yanlılıklar

İşletmelerde alınan pek çok karar, muhasebenin ürettiği verilere dayanır. Yüksek enflasyon üretilen muhasebe bilgileri üzerinde olumsuz etkilere sahiptir.

Yüksek enflasyon dönemlerinde geleneksel muhasebe kavram ve ilkeleri kullanılarak elde edilen bilgiler doğruyu yansıtmaz. Doğru olmayan bilgilere dayalı olarak alınan kararların da genellikle yanlış olacağı açıktır. Bu nedenle yüksek enflasyon dönemlerinde alınan yönetim kararlarına dayalı olarak belirlenen stok, üretim, satış, ücret vb. işletme politikaları ile gerçekleştirilen işlemler, uzun vadede işletmeler açısından sorunlara yol açmaktadır (Uman, 2002, s. 13).

1.6. Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri

Finansal raporlamanın amacı; işletme ile ilgili çevrelere, işletme ile ilgili olarak alacakları kararlar için sağlıklı bilgi ve veriler sunmaktır. Finansal tablo kullanıcıları olarak da tanımlanan bu çevrelerin gereksinim duyduğu bilgi ve verilerin doğru ve güvenilir olması, önceki dönemin ve rakip işletmelerin verileriyle karşılaştırılabilir olması ve ilgililere zamanında sunulması gerekir.

İşletme ile ilgili kesimlerin işletme hakkında alacakları kararlarda daha çok finansal tablolar kullanılır. İşletme yönetimi dışındaki çevrelerin diğer rapor ve tablolara ulaşması da mümkün değildir. Bu nedenle genel amaçlı olarak yapılan finansal raporlamanın en önemli aracı finansal tablolardır. 1960'lı yıllarda önem taşıyan fon akım tablosu ve öz kaynaklar değişim tablosu, 1980'li yıllarda önemi artan bilanço ve gelir tablosu, 2000'li yılların en önemli tablolarından biri olarak kabul edilen nakit akım tablosu işletme ile ilgili çevrelere bilgi aktarmakta kullanılmıştır ve kullanılmaktadır. Finansal tabloların yukarıda belirtilen amacı gerçekleştirmesi; muhasebenin temel kavramlarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve standartlarının uygulanmasına bağlıdır (Uman, 2002, s. 12).

Geleneksel muhasebe, muhasebe kayıtlarının yapılmasında ve buna bağlı olarak finansal tabloların düzenlenmesinde muhasebenin temel kavramlarının kullanılmasını öngörür. Bu kavramlardan özellikle parayla ölçülme kavramı ve maliyet esaslı kavramı, konumuz açısından önem taşımaktadır.

İşletmeler satarak veya kullanarak gelir elde etme amacıyla varlık edinirler. Bunların muhasebeleştirilmesindeki amaç, bu varlıkları izlemektir. İlgili varlıkların değerinin her gün nasıl değiştiğini izlemek ise muhasebenin amacı değildir. Bu nedenle de varlıkların muhasebe kayıtlarındaki tutarları normal koşullar altında düzeltilmez. Bununla birlikte yüksek enflasyon dönemlerinde böyle bir uygulama

yetersiz kalmaktadır. Bir ülkede dönemler itibariyle paranın satın alma gücünün büyük oranda değişmesi, maliyet esasına göre ve aynı para birimiyle yapılan geleneksel muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini etkiler. Bu kavramların kullanılması, finansal tabloların işletmelerin ekonomik ve finansal yapıları ile faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun bilgi şeklinde yansıtmasını da engeller. Başka bir deyişle, finansal tablo kullanıcılarına doğru ve gerçeğe uygun bilgi sunulamaz.

İşletme ile ilgili çevrenin, işletme ile ilgili olarak alacakları kararlarda karşılaşılabilecekleri sorunlar ve bunların etkileri şu şekilde özetlenebilir (Yalkın ve diğ., 2004, s.17).

- **İşletme Açısından:** Finansal durumun ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolarda yanlış olarak yer alması bunlara dayalı olarak yanlış kararlar alınması.

- **Sermaye Piyasası Yatırımcıları Açısından:** Yanlış bilgiye dayanarak yatırım kararı almak.

- **İşletmeye Kredi Sağlayanlar Açısından:** İşletmelere verilen kredilerin geri ödenmeme riskinin saptanamaması ve batık kredilerin ortaya çıkması.

- **Devlet Açısından:** İşletmelerden gerektiği tutarda vergi alınmaması (vergi adaletsizliği), uzun vadede vergi gelirlerinin azalması.

Bunun yanında enflasyon, finansal tabloların karşılaştırılma olanağını da ortadan kaldırır. Her sektörün enflasyondan farklı derecede etkilenmesi, aynı sektörde faaliyette bulunan işletmelerin ekonomik ve finansal yapılarının birbirinden farklı olması, varlıkların ve kaynakların parayla ölçülme kavramı ve maliyet esası kavramına göre muhasebe kayıtlarına alınması karşılaştırma yapmayı engeller (Sayarı, 1999, s. 22).

İşletmenin finansal tablolarının dönemler itibariyle ve başka işletmelerle karşılaştırılması durumunda, anlamlı sonuçlara ve yorumlara ulaşılamaz.

Parayla ölçülme kavramı gereği aynı para birimiyle ancak farklı satın alma güçleriyle finansal tablolara yansıyan rakamların finansal analizi de yapılamaz.

Belirtilen genel etkiler dışında enflasyonun finansal tablolara etkileri: bazı varlıkların ve kaynakların gerçek değerlerinin bilançoda izlenememesi, gelir tablosunda yer alan dönem karının ve özellikle brüt satış karının olduğundan yüksek hesaplanması şeklinde kendisini göstermektedir.

A- Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri

Bilanço, işletmenin belli bir andaki ekonomik ve finansal yapılarını gösteren tablodur. Enflasyonun bilançoya etkileri, bilanço kalemlerinin niteliğine göre farklılık gösterir. Bilanço kalemleri, enflasyondan etkilenme durumlarına göre ikiye ayrılır: Parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler.

1- Enflasyonun Parasal Kalemlere Etkileri

Parasal kalemler, “para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kalemlerdir.” Başka bir deyişle, fiyatlar genel düzeyinin yükseldiği ortamda satın alma güçleri düşen kalemlerdir. Bu kalemler, sözleşme ve statüleri gereği fiyat hareketleri ne olursa olsun, nominal tutarları sabit kalan kalemler olarak da ifade edilirler. Bu kalemler için en uygun örnekler; kasa, banka, alacak ve borç hesaplarıdır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde; anaparaları ve getirileri enflasyona göre değişmeyen parasal varlık bulunduran işletmeler, paranın satın alma gücünün düşmesi nedeniyle kayba uğrarlar. Anaparaları ve getirileri enflasyona göre değişmeyen yükümlülükleri bulunan işletmeler ise kazanç elde ederler.

2- Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir hesap döneminde elde ettiği gelirle katlandığı tüm giderleri ve maliyetleri tasnifli bir şekilde gösteren ve dönem faaliyetinin net sonucu, kar veya zarar olarak özetleyen bir tablodur.

Gelir tablolarında yer alan gelirler, giderler, karlar ve zararlar da enflasyon dönemlerinde gerçeği yansıtmaz. Özellikle brüt satış karı; satış hâsılâtının en son satın alma gücüyle, satışlarının maliyetinin ise daha eski satın alma gücüyle hesaplanması nedeniyle gerçekçi değildir.

Gelir tablosunun temel ilgi alanı, firmaların gösterdikleri gelişmenin ölçülmesidir. Ayrıca gelir tabloları, sermayenin korunup korunmadığını ortaya koyabilecek ve dağıtılacak geliri belirleyebilecek ölçülerin kullanılmasında da yararlı olabilir. Gelir tabloları bu her iki amacı da karşıladıkları sürece, işletme ilgililerinin;

- i) İşletmenin gelişmesinin değerlendirilmesi,
- ii) Önceden saptanan amaçlara işletmenin ne ölçüde ulaştığının saptanması ve yöneticilerin pay sahipleri ile aralarında var olan temsil ilişkisinin ortaya çıkardığı sorumluluklara uyma derecesinin belirlenmesi,
- iii) Yönetimin başarı derecesinin, etkinliği ile amaçlarının yatırım ve kar dağıtım planlarının değerlendirilmesi,
- iv) İşletmenin ekonomik dengesinin ve zayıf yönlerinin saptanması,
- v) İşletmenin kar payı ödeme kapasitesinin öngörülmesi,
- vi) Ekonomik yönden karşılaştırılmalar yapılması,
- vii) İşletme ilgililerinin, işletme üzerindeki mevcut veya geleceğe dönük haklarının değerlerinin öngörülmesi, gibi gereksinmelerinin karşılanmasında yardımcı olabilir.

Geçmişte gösterilen gelişme geleceğe yön verebildiği sürece, gelir tabloları işletmenin gelecekle ilgili bekleyişlerinin öngörülmesinde yardımcı olabilir.

Ancak gelir tablosunun tüm bu işlevleri yerine getirebilmesi gerçeği yansıtmasına bağlıdır. Günümüzde geleneksel muhasebe ilkelerine göre düzenlenen gelir tablosu, yalnızca fiyatların dengeli olduğu dönemlerde bu gereksinmelere yanıt verebilirse de, fiyatların yükseldiği dönemlerde kendisinden beklenen görevleri yerine getirememektedir.

Enflasyonun gelir tablosunun başlıca kalemleri üzerinde oluşturduğu etkiler şunlardır;

Gelir Kalemlerine Etkileri

Gelir tablosundaki gelir kalemleri, ana faaliyet gelirleri, diğer olağan gelirler ve olağan dışı gelirler olmak üzere üç gruba ayrılır.

i) Satış Gelirleri:

İşletmenin ana uğraş konusu olan mal ve hizmetlerin satışlarından ortaya çıkan satış gelirleri, fiyatların yükseldiği dönemlerde, mal ve hizmetlerin birim satış fiyatlarındaki artışa paralel olarak artar. Ancak bu artışın gerçek olup olmadığı, satılan mal miktarının ve paranın satın alma gücündeki kayıpların hesaba katılmasıyla saptanabilir.

ii) Diğer Olağan Gelirler:

İşletmenin dönem gelirleri içerisinde, ana uğraş konusu olan mal ve hizmetlerin satışından elde ettiği gelirler dışında, ayrıca diğer olağan faaliyetlerinden elde ettiği gelirler de vardır.

— **İştirak Karları:** İşletmenin iştirak etmiş olduğu diğer firmalardan sağlamış olduğu karlardır. Enflasyon dönemlerinde genellikle işletmelerin nominal karları arttığından, ortaklara dağıtılan kar payları da normal olarak artar ve bu durum iştirak payları ile hisse senetlerinin kapitalizasyon değerinin artmasına ve dolayısıyla piyasa fiyatlarının yükselmesine neden olur. Bu artışın gerçek bir fazlalığı yansıtması ancak iştiraklerin cari değerinin fiyat artışlarından daha yüksek bir düzeyde artmış olması durumunda söz konusudur.

— **Faiz Gelirleri:** Verilen ödünçler veya alınan tahviller karşılığı olarak sağlanan faizler, fiyat yükselmeleri sonucunda gerçek değerlerinden kaybederler. Enflasyonda borçlunun borç yükü değişmeyeceğinden, borç tutarının belirli bir yüzdesi olarak hesap edilen faiz tutarı da artmayacaktır. Dolayısıyla alına faizlerin enflasyon dönemlerinde nominal değerleri değişmezken gerçek değerlerinde kayıplar ortaya çıkmaktadır.

— **Komisyon Gelirleri:** Komisyon gelirlerinin durumu satış gelirlerine benzemektedir.

— **Duran Varlıkların Satışından Elde Edilen Karlar:** Geleneksel muhasebede duran varlıklar maliyet değeri üzerinden işlem görmekte ve yıllık amortisman tutarları da bu değer üzerinden hesaplanmaktadır. Bu nedenle bu varlıkların satışında kar, geleneksel muhasebeye göre, satış fiyatı ile net muhasebe değeri arasındaki farktır. Fiyatların değiştiği dönemlerde bu farkın kar olarak savunulması olanaksızdır. Söz konusu duran varlığın ve birikmiş amortismanların cari değerini göz önünde tutmadan hesaplanan satış tutarı, gerçek bir fazlalığı yansıtmayacaktır.

— **Menkul Kıymet Satış Karları:** Geleneksel muhasebede menkul kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlendirilmiş olması durumunda, satış halinde ortaya çıkan satış karları gerçeği göstermemektedir. Çünkü satılan hisse senedinin yerine yenisini koyabilmek için katlanılacak maliyet, belki satış fiyatından da yüksek olabilecektir. Bu nedenle, parasal olmayan aktif kalemlerin düzeltilmiş edinme maliyetleri ile satış fiyatının karşılaştırılması, gerçek satış karının hesaplanması açısından gereklidir.

iii) Olağandışı Gelirler:

Olağandışı gelirler de diğer gelirler kalemleri gibi enflasyondan etkilenmektedir.

Gider Kalemlerine Etkileri

Yüksek enflasyon dönemlerinde gelir tablolarında yer alan gider unsurları da gerçeği göstermemektedir. Gelir tablosundaki gider kalemleri;

- Satışların maliyeti,
- Faaliyet giderleri,
- Diğer olağan giderler,
- Olağan dışı giderler olarak gruplanmaktadır.

i) Satışların Maliyeti:

Gelir tablosunda giderler kaleminin en önemli ögesi olan satışların maliyeti, içerik olarak ticaret ve üretim işletmelerinde farklılık göstermektedir.

Ticaret işletmeleri satın almış oldukları malları aynen devrettiklerinden, satışların maliyetinin saptanması kolay olmaktadır. Dönem başı stoku ile net alışlar toplamından, dönem sonu stokunun çıkarılması suretiyle saptanan satışların maliyeti kalemi, fiyatların yükseldiği dönemlerde gerçeği göstermemektedir. Stoklar maliyet değeri ile gösterildiklerinden fiyat yükselişleri dikkate alınmamakta dolayısıyla satışların maliyeti olduğundan az görünmektedir. Bu ise satış karının olduğundan fazla hesaplanmasına yol açmaktadır.

Üretim işletmelerinde satışların maliyeti kalemi, fiyat yükselmeleri karşısında; ilk madde ve malzemenin, işçilik giderlerinin, yarı mamullerin, üretimde kullanılan duran varlıkların fiyatlardan etkileniş derecelerine göre olduğundan az gözükebilecek ve satış karı bünyesinde görüntü karları toplayabilecektir.

ii) Faaliyet Giderleri:

Araştırma, gelişme, pazarlama-satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderlerini oluşturan gider çeşitleri, amortisman giderleri dışında fiyat hareketlerini yakından izledikleri sürece, sonuçlar üzerinde pek etkili olmazlar. Ancak dönem sonu itibarıyla yapılacak raporlamada, bu gider unsurları da enflasyon oranının büyüklüğüne göre, paranın gerçek satın alma gücünü yansıtmaktadır. Dolayısıyla

bütün gider unsurlarının dönem sonu paranın satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi ve karın bu verilere göre hesaplanması gerekir.

iii) Olağan Dışı Gider ve Zararlar:

Olağan dışı gider ve zararlarda yer alan gider unsurları da enflasyon dönemlerinde gerçeği göstermez. Bu nedenle, düzeltilerek hesaplamaya katılması gerekir. Özellikle çalışmayan kısım giderleri içeriğinde yer alan amortisman giderlerinin düzeltilmiş tutarları ile dikkate alınması gerekir.

iv) Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar:

İşletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olmayan diğer faaliyetleriyle ilgili olağan gider ve zarar kalemleri de fiyat hareketlerinden değişik şekillerde etkilenmekte, dolayısıyla görüntü karlara neden olmaktadır. Örneğin, duran varlık satış zararları, geleneksel muhasebe ilkelerine göre saptandığından, olması gerekenden azdır. Diğer taraftan faiz giderleri, değişmez oranlar üzerinden ödendiğinden, enflasyon dönemlerinde işletme kazançlı çıkmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN GİDERİLME YÖNTEMLERİ

Enflasyon muhasebesi yöntemlerine yön veren esaslar, değerlendirme yöntemleri ile sermayenin korunması kavramlarıdır. Söz konusu yöntemler, tarihi maliyet yöntemi karşısındaki durumlarına göre aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

1. Kısmi Düzeltme Yöntemleri
2. Genel Düzeltme Yöntemleri
 - Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi
 - Cari Maliyet Muhasebesi
 - Karma Yöntem

2.1. Kısmi Düzeltme Yöntemleri

Kısmi düzeltme yöntemleri, finansal tablolardaki bir ya da bir grup bilânço kaleminin düzeltilmesine yönelik uygulamalardır. Bu yöntemler, enflasyondan en çok etkilenen hesap kalemlerinin düzeltilmesine yönelik olarak, geleneksel muhasebe kavram ilkeleri terk edilmeden yapılan düzeltme işlemleri ile işletmelere ödenecek vergi konusunda avantajlar sağlayan düzenlemelerden oluşur.

Bu düzeltme işlemleriyle, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkileri kısmen de olsa giderilmeye çalışılır. Bu çerçevede kullanılan yöntemlerin bir kısmı, genel muhasebe uygulamaları içinde de yer alan uygulamalardır. Yüksek enflasyon dönemlerinde bu yöntemlerin uygulanması, işletmeler ek yararlar sağladığı için kısmi düzeltme yöntemi olarak kabul edilirler. Vergi mevzuatına da alınmış olan bu uygulamaların başlıcaları şunlardır.

- Stok değerlemede son giren ilk çıkar (Last In First Out-LIFO) yönteminin kullanılması (213 Sayılı VUK, m. 274 ve m. 275),
- Alacak ve borç senetleri için reeskont ayrılması (213 Sayılı VUK, M. 281 ve m. 285),
- Azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemine göre amortisman ayrılması (213 Sayılı VUK, mük. M. 318).

Yöntemlerin önemli bir kısmı ise; işletme sahiplerinin yakınmalarına neden olan ve en çok şikayet edilen konuyu oluşturan fiktif kar üzerinden vergi ödenmesinin önlenmesi amacını taşıyan vergi düzenlemelerini içerir. Türkiye'deki vergi mevzuatı, 1950'li yılların başlarında ana hatlarıyla Alman Vergi Mevzuatından yararlanılarak oluşturulmuştur (Yüce, 1999, s.8). İstikrarlı bir ekonominin gerekleri gözönüne alınarak hazırlanan bu mevzuat, 1970'li yıllarla birlikte artan istikrarsızlık ve enflasyonun getirdiği etkilere cevap verememiştir.

Temel vergileme ilkelerinden yavaş yavaş uzaklaşılması, 1980 'li yıllarda yapılan ve genellikle vergi sisteminin bütünlüğünü bozan düzenlemelerle birlikte de Türk vergi sisteminde vergi adaletsizliği önemli boyutlara ulaşmıştır

Bu çerçevede değerlendirilmek üzere, işletmelerin enflasyonda korunmalarına yardımcı olmak amacıyla çok sayıda yasal düzenleme yapılmıştır. İşletmeler, satış karları vergiden muaf olan yan faaliyetlere yönelerek, vergi teşvik ve kolaylıklarından yararlanmak amacıyla belli sektörlerde yatırım yaparak, kar eden şirketlerin vergilerinden kaçınmak amacıyla zarar eden şirketlerle birleşme veya bu şirketleri satın alma yoluna giderek enflasyondan korunmaya çalışırlar (Evyapan, 1995, s.65).

Bu yöntem, fiyat hareketlerinin firmalar üzerindeki olumsuz etkilerini giderme aracı olarak, konuya kalıcı ve temele inen bir çözüm getirmemektedir. Bu önlemlerin tümü gerçekte sorunun temeline inmemekte, yalnızca belirli kalemlerde ve eldeki verileri kullanarak gelecek için bir kısım ek fonları, dolaylı ya da dolaysız yollarla yaratmayı amaçlamaktadır. Tarihi maliyet yöntemi uygulamasına ters düşmeyen önlemler olarak bilinen bu yöntemlerin aslında muhasebenin; değer, maliyet, gider gibi bir kısım kavramlarında karışıklıklar yarattığı bir gerçektir (Peker, 1988, s.112).

Enflasyonun işletmeler üzerinde vergisel yolla yarattığı olumsuz etkiyi yok etmek ve işletme bilânçolarının enflasyon karşısında sürekli değer kaybetmesini önlemek amacıyla VUK' da bir takım düzenlemeler yapılmıştır. Bunlar aşağıdaki şekilde açıklanabilir;

- Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırmak,
- Alacak ve borç senetlerine reeskont uygulamak,
- Stok değerlemede LIFO yöntemi kullanmak,
- Yeniden değerlendirme yöntemini uygulamak,
- Maliyet bedeli artırımı uygulamak,

- Maddi duran varlık yenileme fonu uygulamak,
- Finansman giderleri kısıtlaması uygulanması,
- Üretim tesislerinin aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulaması,
- Araştırma geliştirme fonu uygulaması,
- Gider artış fonu uygulaması,
- Yatırımın indiriminde endeksleme uygulaması,
- Vazgeçilen alacaklar uygulaması,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri uygulaması.

Yüksek enflasyon dönemlerinde kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılmalarıyla elde edilebilecek faydalar ana hatlarıyla şöyledir;

2.1.1. Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LIFO-Last In First Out) Yöntemi*

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre satın alınan veya imal edilen emtianın işletmeye ilk girdiği değerle (FIFO) değerlendirilmesi gerekirken, 4008 sayılı Kanunla 274 üncü maddenin birinci fıkrası değiştirilerek 01.01.1996 tarihinden itibaren uygulanmak üzere son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin de kullanılabilmesi esası getirilmiştir (Altuğ, 1996, s.73).

Stok değerlendirme yöntemlerinden biri olan LIFO yöntemi son giren malların üretime veya satışa ilk gideceği varsayımına dayanan bir hammadde fiyatlandırma yöntemidir. Başka bir deyişle, ilk çıkan partinin; bu çıkışın yapıldığı tarihe kadar stoğa girmiş mallar içinde en son olarak girmiş mal grubundan yapılacağı esasına dayanmaktadır. Son giren mal grubunun, çıkışın tamamını karşılamaması durumunda ortaya çıkacak açık, ondan bir önceki gruptan eklemeye yapılarak giderilmektedir. LIFO yöntemini benimseyen işletmeler 5 yıl süreyle bu yöntemi değiştiremezler.

LIFO yönteminin bir takım sakıncaları olduğu bilinen bir gerçektir. LIFO yöntemi ile yapılan değerlendirilmede, bilançoda yer alan stok kalemi, en eski alış fiyatlarıyla gösterilmiş olacaktır. Dolayısıyla, stoklar cari piyasa değerleriyle ilgili olmayan bir değerle belirtileceğinden, firmanın işletme sermayesi hakkında yanlış bilgiler elde edilmesine neden olacaktır (Bakker, 1974, s. 41).

* Yönteme ilişkin düzenleme, 5024 Sayılı Kanunla 01.01.2004'ten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

LIFO yöntemine göre belirlenen stok politikalarında, enflasyonist ekonomilerde, satılan malın maliyetini yükselterek nominal karın reel karlara doğru inmesini sağlar. Ancak, bilânço kalemleri içerisinde görünen ticari mal stok değeri, en düşük maliyetle belirlendiğinden, bilânço gerçek firma yapısını aksettirmez ve dönem karını düşürür (Mercan, 1991, s. 53–54). LIFO stok değerlendirme yöntemi, enflasyonist ortamda kullanılan diğer stok değerlendirme yöntemlerine göre, daha çok vergiden kaçmak için tercih edilmektedir (Kayacan, 1994, s. 18). İşletmenin belirli bir dönemde vergi ödememesi işletmede fon birikmesine neden olacaktır. Bu durum işletmenin lehinde fakat devletin aleyhinde bir sonuç yaratacaktır.

Bununla birlikte, LIFO yöntemi ile yapılan değerlemede, bilânçoda bulunan stok kalemleri, en eski alış fiyatlarıyla gösterilmiş olacaktır. Böylece, stoklar cari piyasa değeriyle ilgisi bulunmayan bir değerle belirtileceklerdir. Ayrıca son alışların cari maliyetleri ne derecede yansıttığı da önem taşımaktadır. Çünkü enflasyonun şiddetli olduğu zamanlarda, stok devir hızı çok yüksek olmadıkça son alışların maliyeti ile cari maliyetler arasında açıklar ortaya çıkmaktadır.

Bu ise, LIFO' nun söz konusu koşullarda stokların aynen yenilenmesini sağlayamayacağını ve görüntü karların ortaya çıkmasını önleyemeyeceğini göstermektedir. Diğer taraftan stok miktarının normalin altına düşmemesi gerekir.

Fiyatlardaki büyük artışlardan sonra stok miktarının normalin altına düşmesi, yüksek satış fiyatlarına, düşük stok maliyetlerinin uygulanması sonucunu doğuracaktır ki bu da LIFO' dan beklenen işlevin yerine gelmemesi demektir. Fiyat yükselişlerinin sürekli bir nitelik taşıması halinde, birçok hesap dönemini içeren bir süre içerisinde, dönem sonu stok alışlarından dolayı, LIFO' nun olumlu sonuçları önemli derecede azalmakta, hatta bazen ters yönde sonuçlar yaratmaktadır (Akdoğan, 1980, s.83-84).

Enflasyon dönemlerinde geleneksel muhasebe ilkelerine bağlı kalınması bilânço ve gelir tablolarını anlamsız hale getirmekte ise de, ticari malın değerlendirilmesinde LIFO yönteminin uygulanması, stokların bile bile gerçek değerinin altında ifade edilmesine neden olacağından, bu yöntem uygulandığında bilânçolar daha da değersiz bir mali tablo haline gelmektedir. Bu durum ise bilânçolar üzerinden yapılacak analizlerin gerçekçi olmasını engelleyecektir. Ayrıca ülkemizde yaşanan genel ekonomik koşullarda belirgin bir değişiklik olmadığı sürece, stok değerlendirilmede LIFO yöntemi uygulanmasının, fiktif enflasyon karlarını, vergi dışında

tutma konusunda sınırlı ölçüde, yararlı olabileceği ifade edilebilir (Demirci, 1994, s. 102–103).

LIFO yönteminin yapılan eleştirilerini kısmen gidermek amacıyla “Ayarlanmış LIFO Yöntemi “ geliştirilmiştir. Bu yöntemde, bilânçoda yer alan stok kalemlerinin en eski değerleri ile gösterilmesi önlenerek, söz konusu stokların bilânço gününe yakın tarihteki maliyet değerleri ile değerlendirilmesi sağlanmaktadır. Böylece, LIFO’ nun bilânçolar üzerindeki olumsuz etkileri giderilmiş olmaktadır. Dönem sonu stoklarının cari maliyet değerleri ile LIFO’ ya göre saptanmış tarihi maliyetleri arasındaki fark, bilânçonun pasifinde “gerçekleşmemiş kar” olarak tutulmakta ve ertesi dönem, söz konusu stoklar satıldığında bu hesap çözülerek kar-zarar hesabına o dönemin gerçekleşmiş karı olarak kaydedilmektedir (Peker, 1978, s. 141). Dolayısıyla bu yöntemde de görüntü karlar bir öncekini izleyen dönemin karına sokulmuş olmaktadır.

Tüm aksayan yönlerine karşın LIFO yöntemi fiyat yükselmelerinin çok fazla olmadığı dönemlerde, satışlara ilişkin gerçek kara ulaşmada uygulanabilecek en kolay ve ucuz bir yöntemdir (Akdoğan, 2004, s. 138).

2.1.2. Alacak ve Borç Senetleri İçin Reeskont Ayrılması

Alacak ve borç senetlerinin raporlama tarihindeki gerçek değerini saptamak amacıyla reeskont işlemine tabi tutulması da kısmi düzeltme yöntemleri arasında sayılmaktadır. Senetlerin nominal tutarları bilançoda yer alırken; varsa üzerlerinde bulunan faiz oranları, yoksa Merkez Bankası’nın resmi iskonto oranları kullanılarak hesaplanan reeskont tutarları indirim unsuru olarak yine bilançoya yansıtılır. Böylece senetlerin bilânço tarihindeki gerçek değerleri bilançoda gösterilir. İlgili reeskont tutarları da gider ve gelir unsuru olarak gelir tablosuna yansıtılarak gerçek karın saptanmasında kullanılır.

2.1.3. Amortisman Yöntemlerinin Kullanılması

Duran varlıklarda, fiziksel, teknolojik veya moda ile ilgili nedenler dolayısıyla ortaya çıkan azalışlarının saptanması olarak tanımlanan amortismanın, ayrılması suretiyle; muhasebe açısından firma sermayesi korunmakta ve her yıla

düşen gerçek değer azalışları saptanarak, ilgili maliyet hesaplarına aktarılmakta, böylece dönem faaliyetlerinin maliyeti belirlenmiş olmaktadır. Diğer taraftan firma yönünden, kullanıldıkça değerinden kaybeden duran değerlerin, ileride yenilenmelerine olanak verecek fonların bazı koşullar altında işletme dışına çıkması önlenmiş olmaktadır. Fonların amortisman yoluyla firmada tutulması, net kar > 0 ve amortisman tutarı $>$ net zarar olasılıklarında söz konusudur. Birinci olasılıkta amortisman tutarı kadar, ikinci olasılıkta amortisman tutarı – net zarar tutarı kadar bir fon firmada tutulmuş olmaktadır (Akdoğan, 2004, s. 139).

Amortismanların cari değer üzerinden hesap edilmesi, tek başına enflasyonun işletme üzerindeki olumsuz etkilerini gidermede yeterli olmamaktadır. Firma karının görüntü karlardan artırılması ancak tüm kalemlerin göz önünde bulundurulması ile olanaklıdır.

Tarihi maliyetler üzerinden amortisman ayırmağa devam edilse dahi, hızlandırılmış amortisman yöntemleri uygulanmak suretiyle enflasyon dönemlerinde, nominal kar içerisinde yer alan görüntü karların payının büyük ölçüde azaltılabileceği, bazı yazarlar tarafından ileri sürülmektedir (Peker, 1974, s. 118). Döneme ilişkin amortisman tutarlarının saptanmasında; hızlandırılmış amortisman yöntemlerinin, yılların toplamı yönteminin, azalan bakiyeler yönteminin, azalan oranlı amortisman yönteminin, en önemli özellikleri; amortismanla bağlı duran varlıkların ömürlerinin ilk yıllarında yüksek oranlarda amortismanla tabi tutulmalarına olanak vermeleridir. Böylece, ilk yıllarda amortisman adı ile yüksek fonların kardan ayrılabilmesi ve bunların firmanın yararına sunulabileceği düşünülmektedir. Ancak hızlandırılmış amortisman yöntemlerinin bu işlevleri her zaman yerine getirebilmeleri kuşkuludur. Herşeyden önce, ayrılan amortisman tutarı, her zaman aynı tutarda fonun firmada tutulmasına olanak vermeyebilir. Kaldı ki koşulların aynı tutardaki fonun firmada tutulmasına olanak verdiğini kabul etsek dahi, amortisman oranlarının enflasyon oranının altında kalması durumunda, görüntü karların tamamen elimine edilemeyeceği açıkça ortadır.

Hızlandırılmış amortismanlar belirli koşullarda firmada bir kısım fonların kısa zamanda oluşturulmasına yardım eder. Ayrıca enflasyon döneminde, hızlandırılmış amortisman yöntemlerinin uygulanması, yatırımın ilk yıllarında vergi tasarrufu sağlayarak, para çıkışlarını azaltır. Ancak bu işlemin sürekliliği önemli oranlarda yatırımlardaki sürekliliğe de bağlı kalır. Sabit varlık yatırımlarında

süreklilik yoksa, özellikle hızlandırılmış amortisman uygulamaları nedeniyle, yıllar ilerledikçe amortisman ayırımlarının mutlak ve göreceli olarak değeri düşer(Akgüç, 1989, s. 355).

Kısa süreli amaçlarda, hızlandırılmış amortisman yöntemleri; amortismanlarının maliyetlerdeki payı oranında yararlı olabilmekte ve firma, faaliyet maliyetini cari maliyetlere yaklaştırabilmektedir. Bununla birlikte, söz konusu yöntemlerden uzun süreli bir yarar beklemek gerekir.

2.1.4. Enflasyon İçin Özel Yedek Ayrılması

Kısmi önlem niteliğinde olan önlemlerden biri de; enflasyon yedeklerinin oluşturulmasıdır. Enflasyon dönemlerinde dönem karları; görüntü karları da içerdiğinden, olduğundan fazla gözükmektedir. Görüntü karlara dayalı olarak kar dağıtım politikasının belirlenmesi, firma sermayesinin korunması amacı ile kardan belli oranlarda enflasyon yedeklerinin ayrılması salık verilmektedir. Bu yöntemde karşılaşılan en önemli sorun, görüntü karın hesabı ve söz konusu karın dağıtılmasını önleyecek enflasyon yedeklerinin kardan hangi oranda veya tutarda ayrılacağını saptanması noktasında toplanmaktadır.

Enflasyon yedeklerinin ayrılması yönteminin savunucuları, tarihi maliyetlerde ayrılmaya gerek olmadığı, uygun tutarlarda enflasyon yedeklerinin ayrılması ile firma sermayesinin korunabileceği görüşünü ileri sürmektedirler. Buna karşın bu yöntemin yetersiz olduğunu ileri sürenler, enflasyon yedeklerinin bazen amaç dışı kullanılabileceğini, özellikle karların az olduğu dönemlerde kar dağıtım politikasında dengenin sağlanması için, söz konusu yedeklerin dağıtımının yapılabileceği, bunun ise enflasyon yedeklerinin ayrılış amacı ile bağdaşmayacağını ileri sürmektedirler (Kirkman, 1974, s. 135).

Özete, enflasyon yedeklerinin ayrılması yöntemi; enflasyon amacı için basit bir muhasebe yöntemidir. Fakat doğal olarak çok eksik bir uygulama biçimi olup, kar kalemini ve bilânçoyu daha gerçek ve doğru bir biçimde göstermemektedir.

2.1.5. Amortismanına Tabi Maddi Duran Varlıklar İçin Yeniden Değerleme İşlemi*

Yeniden değerlendirme, paranın satın alma gücünde meydana gelen düşüşler nedeniyle işletme varlıklarının, özellikle duran varlıkların, cari para birimleri ile değerlemeleri yapılarak bugünkü değerleriyle gösterilmesi olarak tanımlanabilir (Küçüksavaş, 1994, s. 232). Tanımdan da anlaşıldığı gibi yeniden değerlendirme yalnızca amortismanına tabi duran varlıklarla ilgilenmiştir.

Diğer aktif ve pasif kalemleri ihmal etmiştir. Bu sebepten dolayı yeniden değerlemeyi geçici bir önlem olarak kabul etmemiz mümkündür.

Yeniden değerlendirme işlemi, amortismanına tabi duran varlıklar ile bu varlıkların birikmiş amortismanlarının, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılarak değerlerinin yükseltilmesi işlemidir. Varlık ile birikmiş amortismanda meydana gelen artışlar arasındaki fark ise öz kaynaklarda bir fon hesabında izlenir.

İşletmelerin yeniden değerlendirme işlemlerini yapmaları, bilançonun aktifinde yer alan maddi duran varlıkların gerçek değerlerine yakın değerler ile gösterilmesini sağlar. Böylece, işletmenin ekonomik ve finansal yapılarındaki enflasyondan kaynaklanan ve bilançooya yansıyan çarpıklıklar düzeltilmiş olur. Bu durum, aktif yapının güçlü görünmesini sağlayarak işletmenin kredi değerliliğini de artırır (Hacıüstemoğlu, 1997, s. 43).

Yeniden değerlendirme, bilançonun bazı kalemlerini esas aldığı için geçici bir önlem veya enflasyonun etkisini azaltmak için kullanılan geçici bir yöntem olarak kabul etmemiz mümkündür. Amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ayrılması da, amortisman giderlerini ve üretim maliyetlerini arttırdığından, enflasyonun gelir tablosuna yansıttığı fiktif karların azaltılmasına yardımcı olur.

Yeniden değerlendirme, aşırı fiyat artışlarının hüküm sürdüğü dönemlerde, özellikle kurumlar vergisi mükellefleri bakımından, vergi yükünü azaltan bir müessesedir. Bir teşvik aracı niteliği taşımaktadır (Aydemir, 1993, s. 11).

Bu olumlu yönlerine karşın; yeniden değerlendirme işlemi yapan işletmeler, 4008 sayılı kanun ile getirilen gider kısıtlaması uygulamasına tabidir. Yeniden değerlendirmeyle elde edilen avantajların, gider kısıtlaması uygulaması sonucu ortadan

* Yönteme ilişkin düzenleme, 5024 Sayılı Kanunla 01.01.2004'ten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

kalkabilmesi nedeniyle, yeniden değerlendirme işlemi beklenen ölçüde uygulanmamaktadır.

İmtiyazlı şirketler hariç olmak üzere bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (Kollektif ve adi komandit şirketlerle bilanço esasında defter tutan adi ortaklıklar dâhil) yeniden değerlendirme yapabilirler. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci maddesinde 3824 sayılı kanunla yapılan değişikliğe göre, dar mükellefiyete tabi mükellefler de yeniden değerlendirme yapabilirler. Buna mukabil Kurumlar Vergisi mükellefi olan iş ortaklıkları, 214 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeye göre yeniden değerlendirme yapamazlar.

Yeniden değerlendirme yapma hakkı tanınan mükellefler, yeniden değerlendirme yapıp yapmamakta serbest bırakılmışlardır. Yani yeniden değerlendirme ihtiyari işlemdir. Bunun tek istisnası İktisadi Devlet Teşekkülleridir. İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerlendirme yapması zorunludur.

Yeniden değerlendirme ilk defa Vergi Hukukumuzda 205 sayılı Kanun'un 26 inci maddesiyle girmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun geçici 11 inci maddesinde yer alan bu müessesenin 20 yıllık bir süre içinde uygulanmaması yeniden değerlendirme emsallerinin tespit edilmemesine bağlıdır. Bununla birlikte, 01.01.1983 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 2791 sayılı kanun, işletmelerin geçmiş son 10 yılını yaşamış enflasyon olgusundan arındırılması amacını taşımıştır. Vergi Usul Kanunu'nun geçici 11 inci maddesi esas alınarak yapılan düzenleme, 31.12.1982 tarihli mali tabloları düzeltme gayesi gütmüştür.

Yeniden değerlendirme müessesesinin sürekli uygulanabilmesi imkânı ise, 04.12.1984 tarihli, 3094 sayılı Kanun'la getirilmiştir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun geçici 11 inci maddesi, 25.03.1987 tarih ve 3332 sayılı Kanun'la "Temel Madde" haline dönüştürülmüş, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 inci madde hükmü olarak mevzuatımızda yerini almıştır. Bu madde hükmünde 11.06.1992 tarih ve 3824 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle de dar mükellefiyete tabi olanlara yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanma imkânı tanınmıştır.

Ülkemizde yaşanan fiyat hareketlerinin etkilerini azaltmak amacıyla; mükelleflere iktisadi kıymetlerin işletmede kullanılan ömrü dikkate alınmaksızın, % 20 oranına kadar amortisman ayırma imkanı tanınmıştır. Bu oranı geçmemek üzere mükellefler, amortisman nispetlerini tayin edebilmektedirler. Bu kuralın istisnası, arazi ve binalar ile Maliye Bakanlığı'nın % 20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortisman tabi tutulmasını öngördüğü iktisadi kıymetlerdeki uygulamadır. Ayrıca

Vergi Usul Kanunu şirketlere azalan bakiyeler yöntemine göre, iktisadi kıymetleri için amortisman ayırma imkanı vermiştir. Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 40'ı geçmemek şartı ile normal amortisman nispetinin iki katıdır.

Yeniden değerlemenin amacı, ilgili madde hükmünün yasallaştırılmasında ifade edilen gerçeklere göre (Arslan, 1992, s.35–36):

- İşletmelerin üretim kapasitelerinin korunmasını sağlamak ve öz sermaye erozyonunu önlemek,

- Şiddetli enflasyon sonucu ortaya çıkan enflasyon vergisi ile hayali kar dağıtımlarına son vermek,

- İşletmeleri, sağlıklı ekonomik ve mali yapılara kavuşturmak,

- İşletmelerin finansman sorunlarının bir kısmına çözüm getirmek,

- İşletmeleri kurumlaşmaya özendirme, olarak belirtilebilir.

Bununla birlikte, sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesi ile;

- İşletme mali tabloları, homojenlik ve mukayese edilebilir niteliğini kazanmaktadır.

- İşletmeye ilgi duyan kesimlere mali tablolar aracılığı ile o işletmenin gerçek ekonomik ve mali görevi açıklanmaktadır.

- Amortisman gerçek değerler üzerinden ayrıldığından sağlıklı maliyet saptanmasına yardımcı olmaktadır.

- İşletmenin mali bünyesi sağlamlaştırılmaktadır.

Bu olumlu yönlerine karşın; yeniden değerlendirme işlemi yapan işletmeler, 4008 sayılı kanun ile getirilen gider kısıtlaması uygulamasına tabidir. Yeniden değerlendirmeyle elde edilen avantajların, gider kısıtlaması uygulaması sonucu ortadan kalkabilmesi nedeniyle, yeniden değerlendirme işlemi beklenen ölçüde uygulanmamaktadır.

2.1.6. Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu

İşletmelerde maddi duran varlıkların karlı olarak satılması veya yangın, deprem, sel ve su baskını gibi afetlerde tamamen veya kısmen hasara uğramasıyla sigortadan alınan tazminat nedeniyle kar elde edilmesi mümkündür. Maddi duran varlık yenileme fonu, varlığın satışından elde edilen karın vergi matrahına eklenmeden, verginin ertelenmesine olanak sağlayan bir yöntemdir. Bu yöntemin

kullanılabilmesi için, işletmenin, ilgili maddi duran varlığın yerine yenisini satın almaya karar vermesi koşulu aranır.

Gelir tablosuna eklenmeyen bu kar rakamı, öz kaynaklar arasında bir fon hesabında izlenir ve üç yıl içinde satın alınması gereken yeni varlık için ayrılması gereken amortismanına mahsup edilir.

Yüksek enflasyon dönemlerinde bu fonun oluşturulması, vergi ertelenmesi nedeniyle işletmelere oto finansman olanağı tanımaktadır. Satış nedeniyle ortaya çıkabilecek fiktif karın vergilenmesi ertelenmekte veya tamamen ortadan kaldırılmaktadır (Yalkın ve diğ. , 2004, s. 29).

2.1.7. Yatırım İndiriminde Endeksleme

Yatırım indirimi, ilgili dönemde gerçekleştirilen yatırım harcamalarının belli bir yüzdesi tutarındaki harcamaların belli bir yüzdesi tutarındaki harcamaların o dönemin gelir veya kurumlar vergisi matrahı dışında bırakılmasıdır. İşletmeler, ödemeleri gereken verginin bir kısmını ödemekten kurtulmakta, kazanç oluşmamış ise bu indirim hakkını izleyen dönemlere aktarmakta ve yatırım için bir finansman kaynağına sahip olmaktadır.

İlgili dönemde yeterli kazanç elde edilmemesi nedeniyle bu indirimin izleyen yıllara aktarılması durumunda; izleyen yılda indirim esas alınacak tutar, yatırım indirimi tutarının yeniden değerlendirme oranı kullanılarak endekslenmesiyle artırılmış olarak hesaplanır. Böylece yatırım indirimiyle elde edilen vergi avantajı, endeksleme sayesinde izleyen yıllarda da korunmuş olur.

2.1.8. Gider Artış Fonu*

Bu yöntem; ağaç yetiştirilmede aktifleştirilen giderlerin, satıldığı yıl dışında olmak üzere her takvim yılı için VUK'a göre yeniden değerlendirme oranında artırılmasına ve satış kazancının saptanmasında düzeltilmiş maliyetin esas alınmasına olanak tanır. Bu fon, sermaye yedekleri içinde izlenerek öz kaynakları güçlendirici bir rol oynar.

* Bu yöntemle ilişkin düzenleme, 5024 Sayılı Kanun'la 01.01.2004'ten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.9. Maliyet Bedeli Artırımı**

Elde edilme tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmede kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkaran işletmeler, bu unsurların maliyetini yeniden belirleme hakkına sahiptir. Bu varlıkların maliyet bedeli; elde edildikleri ve satıldıkları yıllar dışında kalan yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak yeni maliyet belirlenebilir. Böylece satıştan elde edilen gerçek kazanç saptanabilir.

Bu yöntem, yüksek enflasyon dönemlerinde fiktif karların oluşmasını önlemek amacıyla taşır. Varlığın maliyet bedeli artırılarak karın daha gerçekçi hesaplanması ve vergilenmesi söz konusu olur.

2.1.10. Finansman Fonu Ayrılması

Bu yöntem, işletmelerin teşvik belgesine dayalı yatırımlarına kaynak sağlamak amacıyla, ödeyecekleri kurumlar vergisinin, gelir vergisi stopajının ve fon paylarının bir kısmının bir yıl süreyle faizsiz olarak ertelenmesini sağlayan bir uygulamadır.

Yüksek enflasyon ortamında işletmelerin yatırım kararlarındaki isteksizliklerini gidermek ve yatırımları teşvik etmek amacıyla taşıyan bu uygulama, işletmelere finansman olanakları ve vergi erteleme olanağı sağlamaktadır (Hacırüstemoğlu ve diğ., 1999, s. 46-47).

2.1.11. Araştırma ve Geliştirme (AR-GE) Fonu

Bu yöntemde; işletmelerin yeni teknoloji arayışına yönelik olarak katlandıkları araştırma ve geliştirme giderlerini aşmamak koşuluyla, ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin yasal süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödeme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde ödenir.

** Bu yönteme ilişkin düzenleme, 5024 Sayılı Kanun'la 01.01.2004'ten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu özellikleri nedeniyle AR-GE fonu bir vergi erteleme aracı ve işletmeler açısından bir finansman kaynağıdır.

2.1.12. Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışlarından Doğan Karın Sermayeye Eklenmesinde Vergi İstisnası

İşletmelerin elinde bulunan gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen karın, satışın yapıldığı yılda sermayeye eklenen kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Böylece, enflasyon nedeniyle ortaya çıkan karın vergisi ödenmemekte, bu karların sermayeye eklenmesiyle öz kaynaklar güçlendirilmektedir.

İşletmelerin vergi avantajı sağlamak ve enflasyon karşısında öz kaynaklarını korumak amacıyla kullanılan ve yukarıda ana hatlarıyla açıklanan kısmi düzeltme yöntemleri, finansal tabloların tamamı üzerindeki enflasyon etkisini gidermediği için enflasyon muhasebesi uygulamaları açısından benimsenen yöntemler değildir. İşletmeler tarafından en çok kullanılan kısmi düzeltme yöntemi yeniden değerlemedir. Fakat bu yöntemlerin hiçbiri enflasyonun etkisini yeterince azaltmamaktadır. Çünkü işletmenin tüm kalemlerini değil, bazı kalemlerini esas almakta, bu nedenle sonucunda da işletmeler gerçek sonuçları elde edememektedirler. Kısa süreli ve düşük oranlı enflasyon dönemlerinde kullanılması daha uygun olan bu yöntemlerin, Türkiye'nin ekonomik koşulları göz önüne alındığında yetersiz kaldığı da açıktır. İşletmelerin büyük bir kısmının bu yöntemler hakkında yeterli bilgiye sahip ve bunların kullanılmasıyla elde edilebilecek yararlardan haberdar olmamaları, bazı yöntemlerin uygulanmasının uzun bir prosedür gerektirmesi, bazılarının kullanılmasıyla elde edilen yararlarla birlikte ek maliyetler de getirmesi gibi gerekçelerle bu yöntemler yaygın olarak kullanılmamaktadır.

2.1.13. Ülkemizde Uygulanan Kısmi Düzeltme Yöntemleri

Ülkemizde yasalarca kabul edilen ve uygulamaya konulan kısmi yöntemler şunlardır:

- Amortisman tabi iktisadi kıymetlerde yeniden değerlendirme,
- Azalan bakiyeler ve hızlandırılmış yönteme göre amortisman ayırımı,

- Stokların değeri lenmesinde LIFO yöntemi uygulaması,
- Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından doğan karın sermayeye eklenmesinden doğan karın tesislerinin aynı sermaye olarak kurulmasında vergi istisnası,
- Gayrimenkul, iştirak hissesi ve amortismanına tabi malların satışından arsaların inşaata takririnde, bu varlıkları maliyetlerinin yeniden değeri leme katsayısı ile revize edilmesi,
- Faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde indirim oranı uygulaması,
- Yatırım indiriminde yeniden değeri leme uygulaması v.b. gibi uygulamalar.

2.2. Genel Düzeltme Yöntemleri

Geleneksel muhasebenin enflasyon ortamında işletmenin gerçek değeri ni göstermemesi ve mali tabloların anlamını yitirmesi işletmeleri enflasyon muhasebesi ile ilgili araştırmalar yapmaya yöneltmiştir. Enflasyon muhasebesi ile ilgili ciddi çalışmalar 1973’de petrol krizi ile başlamıştır. İşletmeler tarafından kullanılması için çeşitli enflasyon muhasebesi modelleri sunulmuştur (Doğan, 1995, s. 39).

Enflasyon oranlarının çok yüksek olduğu ve süreklilik kazandığı ekonomilerde kısmi düzeltme yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Buradan hareketle geliştirilen genel düzeltme yöntemleri; yüksek enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücünün düştüğü ve bazı muhasebe kavram ve ilkelerinin geçerliliğini kaybettiği görüşüne dayanmaktadır. Bu nedenle genel düzeltme yöntemleri, finansal tablolardaki tüm kalemleri içerek şekilde geniş kapsamlı bir düzeltmenin yapılmasını öngörür (Yalkın ve diğ. , 2004, s. 33).

Enflasyon muhasebesine adını veren uygulamalar da gerçekte genel düzeltme yöntemleridir. Enflasyon muhasebesi muhasebe kayıtlarına dayalı bir muhasebe dalı değildir. Genel düzeltme yöntemleri de tüm muhasebe kayıtlarının enflasyona göre düzeltilmesi veya kayıtların enflasyon oranları dikkate alınarak yapılması değildir. Genel düzeltme yöntemleri, geleneksel muhasebe kavram ve ilkelerine göre düzenlenen finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesidir.

Bazı yazarlara göre genel düzeltme yöntemleri olarak enflasyon muhasebesi uygulamalarında kullanılan iki yöntem vardır. Bunlar;

- Cari satın alma gücü veya Genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi,

- İkame maliyeti veya Cari maliyet muhasebesi yöntemi.

Bazı yazarlar ise bu iki yöntemin yanına, yeni bir üçüncü yöntem eklemiştir. Bu yöntem ise, her iki yöntemin birleşmesini esas alan bir yöntemdir. Yani, hem özel fiyat hareketlerini hem de genel fiyat hareketlerini hesaba katan bir yöntemdir. Kısaca, her iki yöntemin birlikte kullanılması savunulmaktadır. Bu yöntem, “Genel Fiyat-Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi” olarak adlandırılmaktadır (Thompson, 1987, s. 528).

Bazı yazarlar, Genel Fiyat-Cari Maliyet Muhasebesinin yerine “Entegre Muhasebe Yöntemi” ifadesini kullanmaktadırlar. Bu modelle, fiyatlar genel ve özel seviyelerindeki tüm etkilerin finansal tablolara aktarılması amaçlanmaktadır. Böylece iki yöntemin de olumlu yönlerinden yararlanılmaya çalışılacaktır (Yücel, 1983, s. 57).

Bu yöntemler, değerlendirme ilkeleri sermayenin korunmasını farklı açılardan değerlendiren görüşler doğrultusunda ortaya çıkmıştır (Akdoğan, 2004, s. 30). Değerleme ilkeleri olarak maliyet esası ve cari değerle değerlendirme seçenekleri ile karşılaştırılırken, sermayenin korunması üç açıdan ele alınmaktadır:

- Sermayenin nominal olarak korunması,
- Sermayenin satın alma gücünün korunması,
- Sermayenin üretim gücünün korunması

Sermayenin nominal olarak korunması; nominal para birimi ile ifade edilmiş olan dönem başı sermayesinin, dönem sonunda da aynı nominal değerle korunabilmesidir.

Sermayenin satın alma gücünün korunması; dönem başı sermayesinin dönem başındaki satın alma gücünün dönem sonunda da korunması anlamını taşır.

Sermayenin üretim gücünün korunması ise; dönem başı sermayesinin üretim gücünün, dönem sonunda da bulunmasını ifade etmektedir.

Bazı genel düzeltme yöntemleri değerlemede maliyet esası yerine cari değerleri esas almakta ve sermayenin üretim gücünün korunmasını amaçlamakta, kar bu şekilde belirlenmektedir. Bazı yöntemler ise değerlemede maliyet esasını kullanmaya devam etmekte; bununla birlikte, ölçü birimini değiştirerek tüm kalemleri aynı satın alma gücü ile ifade etmeyi amaçlamaktadır. Böylece kar, sermayenin satın alma gücü korunarak belirlenmektedir.

Enflasyon ortamında kullanılması gereken enflasyon muhasebesi genel düzeltme yöntemleri şunlardır (Uman, 1990, s. 130):

- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Yöntemi
- Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi
- Karma Yöntem (Genel Fiyat-Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi)

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde; değerlendirme ölçüsü olarak maliyet esas kullanılmakta, ölçü birimi olan paradan vazgeçilerek tüm kalemler aynı satın alma gücü ile ifade edilmektedir. Böylece sermayenin satın alma gücü cinsinden korunması amaçlanır.

Cari maliyet muhasebesi yönteminde; şirketin sermayesinin üretim gücünün korunması amaçlanır. Varlıkların değeri olarak da ifade edilen üretim gücünün korunmasının sağlamak üzere düzeltme işlemleri yapılır. Değerlemede maliyet esası terk edilerek cari değerler esas alınır.

Karma yöntem, diğer iki yöntemin birleşimi niteliğindedir. Diğer iki yöntemin olumlu yönlerinden yararlanmak amacıyla geliştirilmiştir. Cari maliyet muhasebesi uygulanarak hesaplanan karın fiyatlar genel düzeyindeki gelişmelere göre yeniden düzeltilmesi ve bulunan yeni kardan fiktif karın indirilmesiyle gerçek kara ulaşılması söz konusudur. Diğer iki yöntemin uygulama zorluklarını ve olumsuz yanlarını da barındırdığından uygulamada pek kabul görmemektedir.

2.2.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi; muhasebenin temel kavramları esas alınarak düzenlenmiş finansal tabloların, genel fiyat düzeyindeki değişimleri yansıtabilmesine olanak sağlayan bir yöntemdir.

Bu yöntem, Ocak 1973'de Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu (ASSC) tarafından paranın satın alma gücündeki değişiklikleri muhasebeleştirme ve ortakların öz sermayelerinin satın alma gücünü korumak amacıyla yayımlanmıştır. Yöntemin temeli, finansal tablolarda farklı satın alma gücüyle yer alan kalemlerin belli bir tarihteki satın alma gücüyle gösterilmesini sağlamaktır.

2.2.1.1. Yöntemin Özelliği

Genel fiyat düzeyi muhasebesi yönteminde, paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareketle, mali tablolarda farklı para birimi ile ifade edilmiş

değerler; genel endeksler yardımıyla aynı satın alma gücüne sahip para birimine dönüştürülür (Uman ve diğ., 2004, s. 27).

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, finansal tabloların homojenliğinin sağlanması, sermayenin satın alma gücü cinsinden korunması ve enflasyon dolayısıyla elde edilen enflasyon kazancının finansal tablolarda yer almasını mümkün kıldığı gibi, geçmiş dönemlerdeki finansal tabloları sabit para birimiyle ifade edilmek suretiyle muhasebe bilgilerinin zaman süreci içinde karşılaştırabilmesi imkânını vermektedir .

“Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” yöntemi şeklinde adlandırdığımız bu yöntemi belirtmek bakımından, literatürde bir birlik bulunmamaktadır. İngiltere’de bazı yazarlar ve komiteler, bu yöntem için, “Cari Satın Alma Gücü Muhasebesi (Current Purchasing Power Accounting)” deyimini kullanırken, Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada’daki bazı yazar ve komiteler “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi (General Price-Level Accounting) veya “Fiyat Düzeyine Göre Yeniden Düzenleme (Price Level Restatements)” deyimlerini kullanmaktadırlar (Akdoğan, 2004, s. 142). Ülkemizde söz konusu yöntem için, “Ayarlanmış Tarihi Maliyet Yöntemi” (Peker, 1978, s. 1987), “Katsayılar Yöntemi”, Eşdeğer Lira Muhasebesi” (Hatiboğlu ve dir., 1979, s. 545) ve “Cari Satın Alma Gücü Muhasebesi” (Kızıl, 1977, s. 24), “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” (Uman, 2004, s. 40) deyimlerinin kullanıldığını görmekteyiz.

Hangi deyim kullanılırsa kullanılsın hepsinde belirtmek istenen konu, tarihi maliyetlerin genel fiyat hareketlerine göre düzeltilmesi ve finansal raporların buna göre düzenlenmesidir. “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” deyimini kullanmamızdaki başlıca neden; düzeltmenin özel fiyat hareketlerine göre değil, genel fiyat hareketlerine göre yapılacağını açık bir biçimde göstermesidir. Genel fiyat düzeyi muhasebesi, geleneksel muhasebe sisteminin terk edilmesini gerektirmemektedir. Başka bir deyişle, “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi”, geleneksel muhasebe karşısında bir seçenek değildir.

Yalnızca, geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal raporların fiyat değişmelerine göre düzeltilip bugünkü para ile belirlenmesi işlemidir. Bu nedenle ikisi arasındaki ayrıcalık, ölçü biriminde yatmaktadır. Genel fiyat düzeyi muhasebesinde kar, tüm kalemler aynı satın alma gücü birimine göre belirtildikten sonra, gelire maliyetlerin karşılaştırılması sonucu hesap edilir (May ve diğ., 1975, s. 202). Para değerindeki değişmeler, genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre

saptanmaktadır. Söz konusu değişiklikler ise, endeks sayılarının yardımı ile ölçülmektedir. Kullanılan endeks, ekonomideki tüm fiyat değişimlerini içeren güvenilir ve özellikli endeks olmalıdır. Bu amaçla uygulamada toptan eşya fiyat endeksi, tüketici fiyatları endeksi, milli gelir fiyat deflâtörü gibi endeksler kullanılabilir. Bunlar içinde en yaygın olarak tercih edilen endeks, toptan eşya fiyat endeksidir. Endeksler, tarihsel lira ile cari dönem liranın satın alma gücü arasındaki değişim oranını yansıtır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesi konusu, 1960 yılından beri İngiliz ve Amerikan muhasebe enstitülerinin araştırma grupları tarafından incelenmektedir (Bruinessen, 1976. s. 15). Söz konusu enstitüler ulaştıkları sonuçları, 1969–1974 tarihleri arasında yayınlamaları, üyelerinden, finansal tablolarını genel fiyat düzeyine göre düzeltmelerini ve bu düzeltilmiş değerleri, ek sütunda tarihi maliyetler yanında yayınlamalarını istemişlerdir. Ancak 1975 yılından sonra cari değer muhasebesine olan ilginin artması nedeniyle, söz konusu uygulamaların bazı ülkelerde muhasebe standartlarından çıkartıldığı görülmektedir. 1990’lı yıllarda karma yöntemler benimsenmiş ve hem cari değerlerle hem de genel fiyat düzeyi muhasebesi birlikte önerilmiştir.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde; düzeltmenin içeriği açısından, parasal kalemlerden doğan kazanç ve kayıpların dikkate alınmaması bakımından düzeltme sürecinin muhasebe içine dahil edilip edilmemesine göre ve düzeltme sürecinde kullanılan endeksin özelliğine göre farklı uygulamalar söz konusu olabilir.

2.2.1.2. Düzeltmenin Yapılacağı Dönem

Gerek sermayenin gerekse duran varlıkların bir kısmının işletmeye girişleri, yıllar öncesinden yapılmış olabilir. Ancak birçok durumlarda düzeltme döneminin başlangıç tarihinin belirlenmesinde, çok gerilere gitmek pratik görünmemektedir. Çünkü çok eski tarihlere ilişkin uygun kayıtların bulunması güç olabileceği gibi, o tarihlere ilişkin uygun endeks sayılarının saptanması da güç olacaktır. Bu nedenle, düzeltme işleminin 25 yıldan uzun bir süreyi içermemesi salık verilmektedir (Kirkman, 1974, s. 149). Ülkemizde düzeltme yönteminin 1970 yılından itibaren başlatılması konusu BDDK’nın ve SPK’nın tebliğlerinde belirtilmiştir.

2.2.1.3. Endekslerin Seçimi

Genel fiyat düzeyi muhasebesi sisteminin benimsenmesi halinde, en önemli konulardan birisi de uygulanacak endekslerin seçilmesi olmaktadır. Paranın satın alma gücündeki değişiminin saptanmasında hangi endekslerin kullanılacağı belirlenmesi bu yöntemin en önemli sorunlarından birini oluşturmaktadır. Para değerindeki düşüşleri, en iyi biçimde ölçecek endeksler fiyat endeksleridir. Fiyat endeksleri olarak; toptan eşya fiyatları endeksi, geçinme endeksi (tüketim fiyatı endeksi), ithal malları fiyat endeksi, yapı malzemeleri fiyat endeksi, özel sınaî mal endeksleri sayılabilir. Ayrıca, para değerindeki düşüşlerin ölçülmesinde milli gelir deflâtöründen de yararlanılabilmektedir. Bu ölçüler arasında, paranın değerindeki düşmeyi en iyi yansıtanın hangisi olduğu konusunda çeşitli görüşler mevcuttur. Görüşlerdeki farklılığın daha çok “sermayenin korunması kavramı” anlayışından doğduğu belirtilebilir. Ortakların satın alma gücünün korunmasının amaçlanması durumunda, en iyi düzeltme endeksi olarak “tüketim malları fiyat endeksi” görülmektedir. Çünkü bu yaklaşımdaki temel düşünce, firmanın tasfiyeye gitmesi halinde ortakların eline geçecek tutarları tekrar tüketeceklerdir. Bu nedenle ortakların gerçek bir kaybı olmaması için, firmaya yatırılan değerlerin tüketim malları cinsinden ifade edilen satın alma gücüyle sürdürülmesi gerekir. Bunu da sağlayan tüketim malları fiyat endeksidir (Kirkman, 1974, s. 55, 151).

Diğer taraftan bir başka görüşe göre; ortakların tasfiyeden sonra ellerine geçecek fonları, tüketime değil tekrar yatırıma yatıracakları ileri sürülmektedir. Bu nedenle paranın satın alma gücündeki değişiklikleri en iyi toptan eşya fiyat endekslerinin yansıtabileceği ileri sürülerek, ayarlanmanın bu endekse göre yapılması önerilmektedir (Uman, 2002, s. 166).

Sermayenin üretim gücü olarak korunmasını amaçlayanlar ise, özel fiyat endekslerinin kullanılmasını önermektedir. Ancak bu konu, genel fiyat düzeyi muhasebesinin değil, cari değer muhasebesinin konusudur. Çünkü genel fiyat düzeyi muhasebesinin temel özelliği, paranın satın alma gücünde oluşan değişmeyi göz önüne alıp, gerekli düzeltmeyi yaparak, sermayenin genel satın alma gücünü korumaktır. Paranın satın alma gücündeki değişmeyi ise; fiyatlar genel düzeyindeki değişme belirlemektedir. Yalnız bazı mal ve hizmetlerin fiyat değişmeleri, paranın satın alma gücündeki değişmelerin bir göstergesi olmamaktadır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde kullanılacak endeksin aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir (Akdoğan, 2004, s. 146).

- Kullanılacak endeks geniş kapsamlı olmalıdır. Başka bir deyişle, esas alınacak fiyat endeksi, ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin olanak ölçüsünde büyük bir kısmını içermelidir.

- Endeks, bütün mal ve hizmetlerin fiyatlarında oluşan dalgalanmaları doğru bir biçimde yansıtabilmelidir.

- Geçmiş yıllara ilişkin bilgileri de içeren endeks dizilerine sahip olunmalıdır.

- Fiyat endeksi; kolay ve çabuk bir biçimde hazırlanabilmeli, kullanıcıların emrine düzenli olarak sunulmalıdır.

Bu özellikleri taşıyan fiyat endeksi, paranın satın alma gücünü en iyi biçimde yansıtabilecektir. Amerika Birleşik Devletleri'nde; F.A.S.B. (Financial Accounting Standards Board) ve A.P.B. (Accounting Principles Board) , genel fiyat düzeyi muhasebesinin uygulanmasını üyelerine önerirken fiyat endeksi olarak milli gelir deflatörünü seçmiştir. Aynı şekilde Avustralya muhasebe araştırma gurubu da, ayarlama sürecinde milli gelir deflatörünü önermiştir (Scott, 1974, s.11).

Ülkemizde yapılan bazı bilimsel çalışmalarda ve Türkiye Muhasebe Standartlarında, BDDK Tebliğiyle SPK Tebliğinde, Maliye Bakanlığı yasa tasarısında Devlet İstatistik Enstitüsünün Türkiye geneli için yayımlandığı “toptan eşya fiyat endeksleri” kullanılmaktadır.

2.2.1.4. Düzeltme Sürecinin İçeriği

Genellikle, genel fiyat düzeyi muhasebesi yönteminden, tam düzeltme anlaşılmaktadır. Yani tüm bilânço kalemlerinin cari para değerine göre düzeltilmesi öngörülmektedir. Ancak tam düzeltme yöntemi de, yapılış amacına göre ikiye ayrılabilir. Düzeltme tüm varlık ve kaynak hesaplarının bilânço günündeki paranın cari satın alma gücü ile belirtilmesi amacıyla yapılabilir veya düzeltme, tüm varlık ve kaynak hesaplarının cari paranın satın alma gücü ile belirtilmesi yanında, enflasyonun ortaya çıkarttığı satın alma gücü kazanç ve kayıplarının kar üzerindeki etkilerini de gösterecek biçimde uygulanır. 29 nolu Uluslar arası Muhasebe Standardı ve Türkiye Muhasebe Standartları, tüm varlık ve kaynak hesaplarının düzeltilerek bilânço günündeki paranın cari satın alma gücüne göre ifadesini ve enflasyondan

dolayı parasal kalemlerden oluşan satın alma gücü kayıp ve kazançlarının kar üzerindeki etkilerini göstermeyi öngörmektedir.

2.2.1.5. Düzeltme Sürecinin Gerçekleştirilmesi

Düzeltme sürecinin gerçekleştirilmesinde aynı sonucu veren üç yöntem önerilmektedir. Bunlar;

- Bilânçoların ve gelir tablosunun birlikte düzeltilmesi yöntemi,
- Yalnız dönem başı ve dönem sonu bilânçosunun düzeltilmesi yöntemi,
- Sütunlu Çalışma Tablosu Yöntemidir.

Her üç yöntemde de düzeltmenin yapılabilmesi için aşağıdaki konuların bilinmesi gerekir (Philips, 1975, s. 15);

- Hangi hesaplar bilânço günündeki para değerine belirtilmektedir?
- Bilânço günündeki para değerine göre belirtilemeyen hesapların işlem gördükleri tarihler hangileridir?

— Bilânço günündeki para değeri ile belirtilemeyen hesapların cari para değeri ile belirtilmelerini sağlamak için kullanılacak düzeltme katsayısı ne olmalıdır?

Bu sorulara verilecek yanıtlar bulunduktan sonra, düzeltme işlemine başlanabilir. Bilanço tarihindeki para değeri ile belirtilen hesaplar dönem sonu bilançosunda yer alan parasal varlıklar ile parasal yükümlülüklerdir. Bu nedenle söz konusu kalemler herhangi bir düzeltme işlemine gerek kalmadan düzeltilmiş bilançolarda aynı tutarlar üzerinden yer alır. Diğer taraftan parasal olmayan varlıklar, dönem sonu para değerine göre belirtilmediklerinden işletmeye giriş tarihlerindeki endeks sayısının bilinmesi gerekir. Bu endeksin finansal tabloların dönem sonu para değerine göre düzenlenecekleri tarihteki endeks sayısına bölünmesi suretiyle düzeltme katsayısı saptanır.

2.2.1.6. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Amaçları

Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralabilir (Yükçü ve diğ., 2004, s. 35):

- Enflasyon veya deflasyon ortamında paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden yola çıkarak zaman içerisinde homojenliğini yitirerek anlamsızlaşan

mali tabloları belirli bir tarihteki aynı para birimleri ile ifade ederek daha anlamlı biçime getirmek.

- İşletmenin hâsılat ve maliyetlerini bilânço günündeki paranın satın alma gücünden ifade ederek gerçek işletme sonuçlarını (karlarını) hesaplamak. Bu sayede işletme yöneticilerini gerçek performanslarıyla ölçmek ve değerlendirmek.

- Nakdi değerleri elde bulundurma nedeniyle uğranılan kayıpları elde edilen kazançları hesaplayarak elde bulundurulacak nakdi değerler için yeni politikalar üretmek.

- Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini net ve açık bir biçimde ortaya koymak işletmelerin gerçekte kazanmadan enflasyon nedeniyle ödedikleri vergi tutarını ortaya koymak.

- Vergi kanunları izin verdiği durumda doğru vergilendirme sağlamak.

- Gerçek kazanç veya zararları ölçerek dönemler arasında anlamlı kıyaslamalar yapılmasını sağlamak. Çünkü enflasyondan arındırılmamış bilânço kalemleri ile dönemler arasında anlamlı karşılaştırmalar yapabilmek hemen hemen mümkün olamamaktadır.

- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesine göre düzeltilmiş bilânço kalemleri ile daha anlamlı finansal analizler yapabilmek. Bilinen finansal analiz teknikleri ile tarihsel verilere göre hazırlanmış bilânço kalemlerinden yararlanılarak tümüyle doğru bilgiler edinebilmek çok güç olmaktadır.

- İşletmedeki ortakların veya hisse sahiplerinin kazançlarını doğru bir biçimde ölçerek haklarını korumaktır.

- Doğru kar ve zararlar hesaplayarak gerçekte kazanılmamış karlar üzerinden vergi ve kar payı ödemesi ile işletme varlıklarının zayıflamasına engel olmak.

2.2.1.7. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Uygulanması

Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin yukarıda açıklanan amaçlarına ulaşılabilmesi için aşağıda dokuz aşamada belirtilen işlemlerin sırasıyla yerine getirilmesi gerekmektedir (Uman ve diğ., 2004, 27-4).

Birinci Aşama: Geleneksel muhasebece hazırlanmış en az son iki yılın mali tabloları (bilânço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu gibi

tabloların) sağlanarak kullanılacak düzeltme endeksinin belirlenmesi ve düzeltme katsayılarının hesaplanması.

$$\text{Düzeltilmiş Değer} = (\text{tarihi maliyet}) \times (\text{düzeltme katsayısı})$$

$$\text{Düzeltme Katsayısı} = (\text{dönem sonu fiyat endeksi}) / (\text{düzeltilecek değer in işletmeye dâhil olduğu tarihteki endeks})$$

İkinci Aşama: Parasal (monetary) ve parasal olmayan (nonmonetary) varlık ve borçların saptanması.

Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi açısından parasal değerler şöyle tanımlanabilir: “Nispi ya da genel fiyat hareketlerine bağlı olmaksızın tutarları, sözleşme ya da başka şekilde sabit olarak saptanmış, aktif kıymetlere ve borçlara parasal değerler adı verilir.” Nakit, banka mevduatı ve milli para ile ödenecek alacaklar ve borçlar parasal değerlere örnek olarak gösterilebilir.

Parasal değerler, mali tabloların düzenlendikleri tarihteki para değeriyle mali tablolarda otomatik olarak cari değerleriyle ifade edildiklerinden, ayrıca düzeltilmezler.

Parasal olmayan değerler ise; parasal değerler dışında kalan ve işletmenin bilançosunda yer alan diğer tüm değerlerden oluşur. Stoklar, portföydeki hisse senetleri, gayrimenkuller, fabrikalar, makineler, şerefiye, patent, ticari marka ve ödenmiş sermaye parasal olmayan değerlere örnek olarak verilebilir.

Üçüncü Aşama: Cari yılın bütün parasal olmayan değerlerinin analiz edilmesi ve bunların aktife giriş tarihlerinin saptanması.

Dördüncü Aşama: Cari yılın gelir tablosundaki bütün gelir, gider, kazanç ve kayıplar, dağıtılan karlar ile dağıtılmamış kardaki değişimler analiz edilerek, bu değerlerin ne zaman ortaya çıktığının ve sonuçlara dâhil edildiğinin saptanması.

Beşinci Aşama: Parasal olmayan bütün değerler cari para birimi ile yeniden ifade edilmelidir.

Altıncı Aşama: Dönem başı bilançosundaki parasal değerler cari para birimiyle ifade edilmelidir.

Yedinci Aşama: Parasal olmayan değerler cari para birimiyle ifade edildikten sonra, “cari ya da düzeltilmiş maliyet değerinden düşün olana ile değerlendirme” kuralı uygulanmalıdır.

Sekizinci Aşama: Parasal değerleri elde bulundurma kayıp veya kazancı hesaplanmalıdır.

Parasal değerleri elde bulundurma kazancı, enflasyonist dönemlerde, paranın satın alma gücünün düşmesi sonucu parasal borçlar üzerinden elde edilen satın alma gücü kazancını ifade etmektedir.

Parasal değerleri elde bulundurma kaybı ise, paranın satın alma gücünün düşmesi nedeniyle, işletmenin aktifinde bulunan nakit, Türk Lirası banka mevduatı ve alacaklar gibi, parasal değerler üzerinden satın alma gücü kaybını göstermektedir.

Bu kazanç ve kayıpların birbirinden çıkarılmasıyla, parasal değerleri elde bulundurma net kayıp veya kazanç elde edilir.

Bilindiği gibi, parasal değerleri elde bulundurma kayıp ya da kazanç kalemi, geleneksel mali tablolarda bulunmamaktadır. Bu değer enflasyon muhasebesinin mali tablolara ve yönetime sağladığı en önemli katkılardan biridir ve düzeltilmiş gelir tablosunda yer almaktadır.

Dokuzuncu Aşama: Bir önceki dönemin mali tabloları cari yılın satın alma gücü değerleriyle ifade edilmelidir.

2.2.1.8. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Değerlendirilmesi

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, öz sermayenin satın alma gücünü korumayı hedef almış olduğundan, yöntemin değerlendirilmesinde bu amaca ulaşma derecesi dikkate alınmalıdır (Peker, 1978, s. 207). Genel fiyat düzeyi muhasebesinin amacı; cari değerlere ulaşmak olmayıp, hesapların bugünkü para değeriyle belirtilmesini sağlamaktır. Bunu gerçekleştirirken de, tarihi maliyetlerden ayrılmamakta ve bu değerlerin, genel fiyat düzeyine göre katsayılar kullanmak suretiyle cari para birimine göre belirlenmelerine olanak vermektedir. Düzeltme sürecinde, genel fiyat hareketlerini yansıtan ve objektif esaslara göre saptanan endeksler kullanılmış olduğundan, genel fiyat düzeyi muhasebesinin objektif olduğu ve yargılara yer vermediği ileri sürülmektedir (Akdoğan, 2004, s. 183). Bu yöntem, büyük ölçüde geleneksel muhasebe ilkelerine dayanmış olduğundan, uygulanması kolaydır. Genel fiyat düzeyi muhasebesi, parasal varlık ve yükümlülüklerden doğan satın alma gücü kazanç ve kayıplarını göz önüne aldığından, dönem karının daha gerçekçi bir biçimde saptanmasına olanak vermektedir. Dolayısıyla, bilânço ve gelir tablolarının geleneksel muhasebeye göre daha anlamlı bir biçimde düzenlenmelerini sağlamaktadır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin bu üstün yönleri yanında bazı yetersiz yanları da vardır. Bunlar şöyle özetlenebilir (Akdoğan, 2004, s. 183):

- Genel fiyat düzeyi muhasebesi, firmanın üretim gücünün korunmasının hedef alınması durumunda; yönetime yeterince katkıda bulunamamaktadır. Çünkü düzeltmeler, genel fiyat hareketlerine göre yapılmaktadır. Oysa her işletmenin fiyatlardan etkileniş biçimleri farklı olup, bu etkilenmenin düzeyi; firmanın sahip olduğu varlıkların yapısıyla ilgilidir. Bu nedenle yapılan düzeltmeler gerçeği yansıtamamaktadır.

- Genel fiyat düzeyi muhasebesi, ancak; son iki yılın verilerinin karşılaştırılmasına olanak vermektedir. Uzun bir döneme ilişkin gelişim süreci kolayca izlenememektedir. Çünkü her yılın finansal raporları, o yılın para değeri ile belirtilmektedir. Böyle bir karşılaştırma yapılabilmesi; her karşılaştırma anında tüm finansal raporların son tarihteki paranın değerine göre tekrar düzeltilmeleri ile olasıdır.

2.2.2. Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, farklı mal ve hizmetlerdeki fiyat artışlarını ayrı ayrı dikkate almaz. Düzeltmeler, Genel fiyat düzeyindeki değişmelere göre yapılır. Bununla birlikte her mal ve hizmetteki fiyat artışı, genel fiyat düzeyindeki artıştan farklı oranda ve farklı tarihte gerçekleşebilir. Bu nedenle işletmelerin genel fiyat artışlarından etkilenme dereceleri de farklıdır.

Cari maliyet muhasebesi yöntemi, 1975 yılında, Sandilands tarafından işletmenin varlıklarını değerlemek için tavsiye edilmiş bir modeldir. Ayrıca bu modelin işletmenin karının saptanmasında, işletmenin işleyen değerinin veya gerçek değerinin (value to firm) belirlenmesinde yararlı olabileceği savunulmaktadır (Robson, 1994, s. 45). Cari maliyet muhasebesi, fiyat değişmelerinin işletmeler üzerindeki etkisini yansıtmaya rağmen tamamen bu amaçla geliştirilmiş bir sistem değil, tarihi maliyetler muhasebesi yerine kullanılmak üzere geliştirilmiş bir sistemdir (Yüksel, 1982, s. 70).

Enflasyon muhasebesi yöntemlerinden en önemlilerinden birisi olan cari maliyet muhasebesi yöntemi literatürde farklı isimler altında karşımıza çıkmaktadır. Bazı yazarlar bu modeli, Cari Değer Muhasebesi (Current Value Accounting), İkame

Maliyeti veya Yenileme Maliyeti Muhasebesi (Replacement Cost Accounting), bazı yazarlar ise, cari maliyet muhasebesi (Current Cost Accounting) olarak adlandırılmaktadır.

Söz konusu bu modele genel olarak “Cari Değer Muhasebesi” denilmesine rağmen, cari değerın “İkame Maliyeti” olarak tanımlanması halinde modelin ismi “İkame Maliyet Muhasebesi” olmaktadır. Buna karşılık cari değerın “firmaya katkı değeri” ile tanımlanması durumunda model “Cari Maliyet Muhasebesi” olarak adlandırılmaktadır (Özçelik, 1987, s. 75).

Özel fiyat değışmelerini finansal tablolara yansıtan muhasebe olarak tanımlanan cari maliyet muhasebesi yönteminde, finansal tablolarda yer alan varlıklar ve kaynakları yerine koymak için gerekli olan cari maliyet ile gösterildiğinden dolayı genel fiyat düzeyi muhasebesinden farklıdır. Belirli bir varlığın cari yerine koyma maliyeti genel fiyat düzeyinden farklı olarak artabilmekte veya azalabilmektedir. Bu nedenle cari maliyet muhasebesi yöntemi, genel fiyat seviyesindeki değışmelerin aksine belirli bir fiyattaki değışmelerin etkisini göstermektedir (Meigs, 1990, s. 817). Özel fiyatlardaki değışmeler, işletmenin elinde bulundurduğu belirli varlık ve kaynakların fiyatlarının değışmesidir veya bazı mal ve hizmetlerin fiyatlarının diğer mal ve hizmetlerin fiyatlarına göre değışmesidir. Bu değışme, artma veya azalma şeklinde olabilmektedir.

Cari maliyet muhasebesi; tek bir değerleme esasını temel almayan, varlıkların niteliğine göre ikame maliyeti, net gerçekleşebilir değer, net bugünkü değer gibi değerlerin kullanılmasını benimseyen bir yaklaşımdır. Fiyat değışmelerinin finansal tablolara yansıtılmasını sağlamakla birlikte; sadece bu amaçla geliştirilmiş bir model de değil, maliyet esasını yerine kullanılmak üzere geliştirilmiş bir sistemdir (Yüksel, 1997, s. 84).

Cari maliyet muhasebesi yönteminde üretim gücünün korunması, varlıkların değerlemesi esas alınmakta ve ikame maliyetinin saptanması önemli rol oynamaktadır. Cari değer esasına dayalı değerlemede, stoklar ve maddi duran varlıkların gelecekte sunabilecekleri hizmet ya da hizmet edebilme kapasitesini karşılayabilecek bir başka varlık alındığında katlanılacak cari maliyet esas alınmaktadır. Burada söz konusu cari maliyet, varlığın yerine yenisinin alındığı dönemde ikame maliyeti olmayıp, içinde bulunulan dönemin cari piyasa fiyatıdır (Akdoğan ve diğ., 1997, s. 681). Dolayısıyla, kar kavramı da, işletmenin varlıklarını ikame edecek seviyenin ötesinde gelir sağladığı takdirde geçerli olmaktadır. Cari

maliyet muhasebesinde, cari girdi fiyatlarıyla cari çıktı fiyatları göz önüne alınarak gelir ve giderlerin daha gerçekçi bir biçimde eşleştirilmesi sağlanmaktadır. Gelirler, cari fiyatlarla yapılan satışlardan doğmakta, bu gelirlere karşılık gelen giderler de kullanılan mal ve hizmetlerin cari fiyatları ile ölçülmektedir. Cari maliyetlerin cari gelirlerle eşleştirilmesi sürekli tekrarlanıcı mahiyetteki işletme faaliyetleri için gelişmiş bir ölçü temin etmektedir. Varlıkları elde tutmanın kazancı veya zararı, faaliyetlerden doğan kar veya zarardan ayrı olarak değerlendirilmektedir. Elde varlık bulundurmanın kazancı veya zararı, bu varlıkların fiyatlarının değişmiş olduğu belirli dönemler için ayrı ayrı olarak belirlenebilmektedir. Böylece, bu esasa göre hazırlanan finansal tablolar, işletme yöneticilerine fiyat saptama, sermaye yatırımları, büyüme ve sair konularda daha doğru kararlar almalarına yardımcı olmaktadır.

2.2.2.1. Cari Maliyet Muhasebesi Yönteminin Temel Nitelikleri

Cari maliyet muhasebesinin temel nitelikleri şunlardır:

- Ölçü birimi olarak paranın nominal değeri kullanılmaktadır.
- Varlıklar, genellikle, bilançoda varlığın ikame maliyeti ile gösterilmektedir.
- Cari maliyet muhasebesi, işletmenin işleyen bir birim olduğu varsayımından hareketle, sermayenin üretim gücü itibarıyla korunmasını öngörmektedir. Bu anlayış tarzı, sermayenin hissedarlar açısından değil, işletme açısından dikkate alınmasının bir sonucudur. Bu nedenle işletmenin sermayenin üretim gücü olarak korunmasına yetecek kadar gerekli karşılıklar ayrılmadan önce saptanan tutarlar kar olarak düşünülemezler.
- Karın tespitinde, Cari maliyet muhasebesi, cari maliyetlerle cari hâsılatları karşılaştırmaktadır. Cari maliyeler, cari hâsılatın elde dilmesinde kullanılan varlıkların ikame maliyetlerine dayanarak saptanan maliyetleri temsil etmektedir.
- Cari maliyet muhasebesinin temel amacı, işletmenin performansı ile ilgili daha gerçekçi değerlemeler yapmaktır.
- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi, hissedarlarının satın alma gücünün korunmasını dikkate alırken, Cari maliyet muhasebesi işletmenin satın alma gücünün korunmasını dikkate almaktadır.
- Yıllık gelir ve karlar, firmanın faaliyet kazançlarını içermekte fakat elde tutma kazançlarını içermemektedir.

- Olağan dışı gelir veya kazançlar kar gibi gösterilmekte fakat faaliyet kazanç veya gelirden ayrı tutulmaktadır.

- Cari maliyet muhasebesi, genel enflasyonun sebep olduğu değer aşınmaları ile ilgilenmez. Yalnızca özel fiyat hareketlerinin sebep olduğu değer aşınmaları ile ilgilenir.

2.2.2.2. Cari Maliyet Muhasebesinin Üstünlükleri

Enflasyon ortamında, işletmelerin ikame maliyeti veya Cari maliyet muhasebesi yöntemini kullanmasını savunanlar, söz konusu yöntemin üstünlüklerini şu noktalarda toplamaktadırlar:

(1) Alışıl gelmiş para biriminin bu yöntemde ölçü birimi olarak korunması, Cari maliyet muhasebesine göre düzeltilmiş mali tabloların anlaşılmasını, yorumlanmasını kolaylaştırmaktadır.

(2) Firmanın sermayesi üretim gücü olarak korunmakta, yönetimin iradesi dışında sermayede olabilecek azalmalar önlenmektedir.

(3) Faaliyet karı, elde tutma kazançlarından ayrılmakta, böylece işletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği doğrudan cari faaliyet karı dikkate alınarak değerlendirilmekte ve fiyatlardaki değişmelerin etkileri belirli olarak ifade edilebilmektedir. Böylece cari maliyet muhasebesi, karların hesaplanmasında uyguladığı metot sayesinde işletmenin dönem sonundaki karını gerçeğe en yakın olarak vermektedir.

(4) Cari maliyet muhasebesi yönteminin kullanılmasıyla, varlıkların değerleri üzerinde yalnız fiyat hareketlerinin etkisi değil, teknoloji, rekabet koşullarındaki değişikliklerin ve endüstrinin özelliklerinin etkisi de hesaba katılmaktadır.

(5) Bu yöntemin uygulanması halinde firmanın reel veya efektif vergi yükü hesaplanabilmektedir.

(6) Bu model, tarihi maliyet muhasebesine nazaran gelecekteki ekonomik performansla ilgili tahminlerin yapılmasında daha uygun bilgileri sağlar. Tüm kurumlar tarafından kullanıldığı takdirde bunlar arasında karşılaştırma yapmayı kolaylaştırır. Yine bu yöntem, kurum yöneticilerinin geçmiş performanslarını değerlemede gerekli bilgileri kolayca sağlar.

(7) Cari maliyet muhasebesi, tarihi maliyetler muhasebesine göre özellikle stok durumu itibariyle daha tarafsız bilgileri sunabilmekte, duran varlıklarla ilgili bilgilerin tarafsızlığını ise, pazar bilgilerinin ve özel fiyat endekslerinin kullanıldığı ölçüde artırabilmektedir.

(8) Cari maliyet muhasebesi esasına göre ifade edilmiş finansal tablolar, işletme yöneticilerinin fiyat saptama, sermaye yatırımları, genişleme vb. gibi konularda daha doğru kararlar almalarına büyük ölçüde yardımcı olmaktadır (Akgüç, 1990, s. 396).

2.2.2.3. Cari Maliyet Muhasebesine Yöneltilen Eleştiriler

Cari maliyet muhasebesinin kullanılmasına yöneltilen eleştiriler şu noktalarda toplanabilir (Akgüç, 1990, s. 396):

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

(2) Bu yöntemde, para biriminin satın alma gücündeki değişikliğe göre genel bir düzeltme yapılmadığından, enflasyon dönemlerinde borç yükünün genel olarak azalması sonucu sağlanan kazançları dikkate almamaktadır.

(3) İkame maliyetinin uygulanmasında bazı sorunlar olduğu gibi, modelin uygulanmasının maliyeti de yüksektir.

(4) Belirli bir tarihte, özellikle duran varlıklar için herkesçe kabul edilebilir. Yerine koyma maliyetinin belirlenmesi çoğu kez olanaksızdır. Çağımızda teknolojik gelişmeler çok süratli olduğundan, makine ve gereçler kısa zamanda demode hale gelebilmektedir. Piyasadaki benzer makine ve gereçler ise, yenilenecek olanlara kıyasla teknik yönden üstünlük göstermektedir. Normal olarak makine ve gereçler

faydalı ömürleri sonunda daha modern, verimi daha yüksek makinelerle yenilenmektedir. Bu nedenle, mevcut sabit değerlerin ikame maliyetini, yani cari maliyetini belirlemek genellikle olanaksızdır.

(5) İkame maliyeti muhasebesinde denetim güçleşmekte ve denetim giderleri artmaktadır.

(6) Modelin tarafsızlığını sağlayacak olan nitelikli özel fiyat endeksleri, genellikle, mevcut değildir.

2.2.3. Karma Yöntem (Genel Fiyat-Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi)

Adından da anlaşıldığı gibi genel fiyat-cari maliyet muhasebesi yöntemi, genel fiyat düzeyi muhasebesi ile cari maliyet muhasebesinin uzlaştırılarak, böylece, genel ve nispi fiyat hareketlerinin tüm etkilerinin muhasebeye yansıtılması düşüncesinden kaynaklanan entegre bir yöntemdir. Bu yöntemin “en iyi enflasyon muhasebesi yöntemi” olduğunu savunan yazarlar olduğu gibi aksi görüşte olanlar da vardır. Genel fiyat-cari maliyet muhasebesi yönteminde, özel fiyat seviyesindeki değişmelere göre saptanmış söz konusu cari maliyet muhasebesi karımı fiyatlar genel seviyesindeki değişmelere göre yeniden düzeltilmektedir (Yüksel, 1997, s. 132). Böylece, yapılan bu işlemin sonucunda fiktif kar bertaraf edilerek gerçek cari maliyet muhasebesi karına erişilmektedir.

Enflasyonun ekonomide görelî fiyatları değiştirdiği, belirli malların fiyatlarının genel fiyat hareketlerinden farklı bir değişim gösterdiği, bu nedenle stokların ve sabit değerlerin yeniden değerlendirilmesinde genel fiyat endeksinin kullanılmasından ziyade yerine koyma maliyetinin esas alınmasının, enflasyonun etkilerinin ölçülmesi yönünden, daha doğru sonuçlar verdiği, buna karşılık, kasa-bankalar, alacaklar, kısa ve uzun vadeli borçlar için genel fiyat endeksindeki değişmelerin kullanılmasının daha pratik ve uygun olacağı ileri sürülmektedir. Görüşü özetlemek istersek, enflasyonun tüm etkilerini hesaplayabilmek için, yerinden değerlemede, stoklar ve sabit değerler için yerine koyma maliyetinin, diğer kalemler için de genel fiyat endeksinin kullanılması önerilmekte ve bu bileşik yöntemin, tarihi maliyeti, genel fiyat endeksi (veya satın alma gücü), cari (yerine koyma) maliyeti yöntemlerinin yalnız başlarına uygulanmalarına kıyasla daha iyi

sonuçlar vereceği savunulmaktadır (Akgüç, 1990, s. 398–399). Böylece söz konusu iki model gurubunun olumlu yönlerinden yararlanılacaktır.

Karma yöntem, genel ve özel fiyat seviyesindeki değişmelerin etkilerini dikkate alarak karın saptanmasını ve böylece enflasyonun tüm etkilerini finansal tablolara yansıtılmasını hedeflediğinden, diğer iki modele karşı teorik üstünlüğe sahiptir. Ancak, uygulamadaki zorluk ve teorik esaslarındaki bazı eksikliklerden dolayı, şimdiye kadar uygulama alanına geçmiş değildir.

Bu modelin amacı, bir benzetmeyle daha güzel açıklanabilir. Örneğin, bir arı kümesi binlerce arıdan oluşur. Küme bir bütün olarak hareket gösterirken, kümenin içindeki arılar da bir hareket halindedirler. Kümenin hareketini fiyatlar genel seviyesi ve her arının hareketini de fiyatlar özel seviyesindeki değişmeler olarak dşnrssek, arı kümesi hakkında bir bütün olarak elde edebileceğimiz bilgiler, küme içindeki herhangi bir arının ve arılar gurubunun yerini saptamaya yeterli değildir. Benzer olarak, sadece bazı arılar için elde edilen de arı kümesinin yerini saptamamız için yeterli olamamaktadır. Fakat arı kümesinin yerini ve arıların her birinin arı kümesine göre nispi yerini bilirsek, hem arı kümesinin hem de küme içindeki her arının yerini saptamak mümkün olabilmektedir (Yüksel, 1982, s.112).

Genel fiyat-cari maliyet muhasebesi modeli, kuramsal olarak, diğer fiyat seviyesindeki değişmeleri içeren muhasebe modellerine nazaran, özellikle ürettiği bilgilerin yararlılığı açısından çeşitli stnlkler taşımaktadır.

Bununla birlikte, literatürde basit örneklerle kuramsal esasları tartışılan bu muhasebe modelinin gerçek ekonomi ve işletme koşullarında henüz uygulama olanağı çok sınırlı, hatta olanaksızdır. Diğer taraftan, modelin özellikle sermayenin korunması kavramı yaklaşımında kuramsal eksiklikleri bulunmaktadır. Bu model, bu iki niteliğinin bir sonucu olarak, günümüzde tüm kuramsal esasları ile uygulama olanağı bulamadığı gibi, henüz hiçbir muhasebe meslek kuruluşu tarafından da desteklenmemiştir (Yüksel, 1982, s. 122).

Modelin uygulama olanakları ve kuramsal yeterliliği geliştirildiği takdirde, uygulamada modelin genel bir kabul göreceği ileri sürülebilir. Diğer muhasebe modellerine nazaran, bu modelin uygulanmasından eğitime duyulan gereksinme çok daha büyüktür. Eğitime tüm işletme ilgilileri itibariyle gereksinme vardır. Gerek eğitim, gerek uygulamanın diğer nedenleri itibariyle gerekli olacak maliyetler büyük önem taşımaktadır. Ancak modelin uygulamasından sağlanacak yararlar, katlanılacak maliyetlere tercih edilebilir.

Fiyatlar seviyesindeki değişmeleri içeren muhasebe modellerini çeşitli kriterler bakımından karşılaştırmak istersek, aşağıdaki tabloda bu modeller arasındaki benzerlikleri ve farkları açık bir şekilde görmemiz mümkün olacaktır.

Modeller	Klasik	Genel Fiyat	Cari	Genel Fiyat-Cari
Kriterler	Muhasebe	Düze-yi	Maliyet	Maliyet
		Muhasebesi	Muhasebesi	Muhasebesi
Üretilen Bilgiler Anlamlı ve Yorumlanabilir	HAYIR	KISMEN EVET	EVET	EVET
Üretilen Bilgiler İşletme İlgililerine Yararlı	HAYIR	KISMEN EVET	KISMEN EVET	EVET
Uygulanabilirlik	KOLAY	KOLAY	ZOR	ÇOK ZOR
Denetlenebilirlik	KOLAY	ZOR	ZOR	ÇOK ZOR

Sonuç olarak; enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin giderilmesi amacıyla kullanılabilen kısmi düzeltme yöntemleri, enflasyonun yüksek olduğu ve süreklilik kazandığı ortamlarda beklenen yararı sağlamamaktadır. Bu nedenle Türkiye’de genel düzeltme yöntemleri kullanılmalıdır. Bu yöntemlerden birisi olan cari maliyet muhasebesi yöntemi değerlendirme için maliyet esasından vazgeçerek, finansal tablo kalemlerini cari değerleri ile göstermeyi amaçlamaktadır. Diğer yöntem olan genel fiyat düzeyi muhasebesi ise; maliyet esasını koruyarak, finansal tablolarda yer alan kalemleri belli bir tarihteki satın alma gücü cinsinden ifade etmek için kullanılmaktadır. Enflasyonist dönemlerde paranın değeri sürekli değiştiği için fiyatlar genel seviyesi yetersiz ölçümlemeye neden olup, ölçme sorunu yaratmaktadır. İkame maliyeti muhasebesi ise, sadece, nispi fiyat değişikliklerini ele aldığında, genel fiyat seviyesinde meydana gelen değişiklikleri yansıtmamaktadır. Bu nedenle günümüzde görüş birliğine varılan bir metoda ulaşılammıştır. Ayrıca, enflasyon muhasebesi modelinin seçiminde enflasyonun tipi ve hızı, ülkenin ekonomik, sosyal ve kültürel yapısı rol oynamaktadır.

Genel düzeltme yöntemlerinin kullanılması, maliyet esaslı ve parayla ölçülme kavramlarının uygulanmasından kısmen vazgeçilmesi sonucunu doğurmakla birlikte; sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramlarının bir gereği olarak finansal tablolar enflasyona göre düzeltilmelidir (Yalkın ve diğ., 2004, s. 39).

Uygulamalar açısından genellikle genel fiyat düzeyi muhasebesinin seçilmesi, temel finansal tablo (bilânço ve gelir tablosu) kalemlerinin düzeltere katsayıları yardımıyla, tabloların düzenlendiği tarihteki paranın satın alma gücü ile ifade edilmesini gerektirir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ENFLASYON MUHASEBESİ VE ENFLASYON MUHASEBESİNİN ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ DURUMU

3.1. Muhasebenin Tanımı

Ticari ve ekonomik açıda ele alındığında muhasebe “Mali nitelik taşıyan mübadele işlemleriyle kısmen de olsa benzeri ekonomik olayları para cinsinden sistemli bir biçimde teşhis, toplama, kaydetme, sınıflandırma ve anlamlı olarak özetleme işlemleriyle, ulaşılan sonuçları yorumlayarak ticari kişiliğin sahip ve ortaklarına, yöneticilere ve bu kişilikle ilişkisi bulunan diğer kimselere amaçlarına uygun faydalı bilgileri sağlayan sanat, bilim ve tatbikattır (Altuğ, 1996, s. 11).

Muhasebe sadece geçmişte gerçekleşen finansal olayları kayıtlayarak vergi matrahını hesaplamak için kullanılan bir defter ve kayıt sistemi olmaktan çıkmıştır. Çünkü **H. Fayol**'un da ifade ettiği gibi işletme bir organize olarak ele alınırsa beyin yönetimi olup diğer fonksiyonlar organlarca gerçekleştirilmektedir. Muhasebe organizmanın sinir sistemini oluşturur. Organlar çalışmaları ve yaptıkları işlere ait devamlı beyine bilgi vermektedir. Buna benzer şekilde muhasebe bölümünde diğer bölümlerin yaptıkları işler belirlenir, belirlenen olaylar irdelenir, ilgili kayıtlar yapılır ve sınıflandırılır. Daha sonra belirli dönemler içinde bu bilgiler birleştirilerek yönetimin kullanabileceği tablolar halinde yönetimin kullanımına sunulur. Şu halde muhasebe bir karar aracı olarak ilgili kişilere bilgi veren bir sanattır.

3.2. Enflasyon Muhasebesi Kavramı

1970'lerden bu yana bütün Dünya'da maliyetlerin ve fiyatların sürekli olarak hızlı bir biçimde artması, enflasyon muhasebesine duyulan gereksinmeyi ortaya çıkarmıştır. Pek çok ülkede, bir taraftan enflasyonun etkilerini azaltıcı önlemler alınırken, diğer taraftan bilim adamları ve uzman muhasebeciler; enflasyonla birlikte işletmelerin nasıl yaşayabileceklerini ve muhasebe sistemlerini enflasyonun etkilerini belirleyebilecek biçimde nasıl düzenleyebileceklerini araştırmaktadır.

Başka bir deyişle, günümüzdeki çalışmalar; enflasyonun etkisinin firmalar üzerinde oluşturacağı güçlükleri en az düzeye düşürmek ve enflasyon içerisinde, firmanın faaliyetlerini normal bir biçimde sürdürmesine olanak verecek bir düzeni sağlamaya yönelik bulunmaktadır (Akdoğan, 2004, s. 29).

Enflasyon muhasebesi için şu şekilde tanım vermek mümkündür: “Tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişmelerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemleri alarak, işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine olanak veren muhasebe sistemleridir (Akdoğan, 2004, s. 29).

Öte yandan 328 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, enflasyon muhasebesi, geleneksel (tarihi) maliyetlerle kaydedilmiş varlık ve kaynakların fiyat değişmelerinden nasıl etkilendiklerini gösteren ve gerekli önlemler alınarak varlık ve kaynakları gerçeğe uygun bir şekilde belirten bir muhasebe sistemidir, şeklinde tanımlanmaktadır.

Bu arada belirtilmelidir ki enflasyon muhasebesi;

- Enflasyonu etkilemez; başka bir deyişle enflasyonun artmasına neden olmaz, enflasyonu düşürmez.
- Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerini gidermez.
- Ancak enflasyonun işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkilerini ortaya koyar.

Bu nedenle enflasyon muhasebesi, başta işletme yöneticileri olmak üzere, işletme ile ilgili kişi ve kurumların sağlıklı ve doğru kararlar almalarına ve faaliyette bulunmalarına olanak sağlar.

Geleneksel muhasebe, finansal tabloların düzenlenmesinde parayla ölçülme, maliyet esaslı gibi muhasebe kavram ve ilkelerinin esas alınmasını öngörür. Bu kavram ve ilkelerin uygulanması; yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların işletmelerin ekonomik ve finansal yapıları ile faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun şekilde yansıtmasını engeller. Bu nedenle, finansal tablo kullanıcılarına “doğru” ve “gerçeğe uygun” bilgi sunulamaz.

Bunun yanı sıra enflasyon, finansal tabloların karşılaştırılma olanağını ortadan kaldırır.

Kısaca, enflasyon muhasebesi, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların enflasyon oranına göre düzeltilmesi için yapılan işlemleri kapsar.

3.3. Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Kavramlar

- Paranın Satın Alma Gücündeki Değişmeler:

Bir değişim aracı olarak paranın değerinde, bunun karşılığında elde edilecek mal veya hizmet miktarındaki farklılaşmaya paralel olarak meydana gelen değişimdir. Bu ilişki ters yönde gerçekleşmektedir. Örneğin, yumurtanın fiyatı iki katına çıkarsa paranın değeri de yarı yarıya düşmüş demektir.

- Enflasyon:

Mal ve hizmetlerin genel fiyat seviyelerindeki yükselmeye paralel olarak paranın satın alma gücünde görülen düşmedir.

- Parasal Kalemler:

Paranın satın alma gücündeki değişimlerden etkilenmeksizin parasal açıdan ifade edilen tutarları değişmeyen kalemlerdir. Bu durum genellikle ilgili kalemin niteliğinden kaynaklanabilir; örneğin kasadaki nakit tutarları enflasyon oranları ne olursa olsun nominal değerleri üzerinden ifade edilirler.

- Parasal Olmayan Kalemler:

Öz sermaye kalemleri ve parasal kalemlerin dışındaki tüm tutarlardır. Bu kalemlerin ifade edilen tutarları paranın satın alma gücündeki farklılaşmalardan etkilenerek sürekli değişmektedir. Bu kalemlere örnek olarak stoklar ve sabit kıymetler gösterilebilir. Öz sermaye kalemleri gerek parasal gerekse parasal olmayan kalemler kategorilerinden hiçbirine girmemektedirler.

- Genel Fiyat Seviyesi Ayarlamaları:

Parasal olmayan kalemlerin genel veya özel fiyat endeksleri kullanılarak yeniden edilmeleridir.

- Yerine Koyma Maliyetleri:

Hâlihazırda işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıklarla aynı kapasitedeki benzer kalemlerin elde edilmeleri için cari fiyatlar üzerinden katlanması gereken maliyet tutarıdır.

- Yeniden Üretim Maliyeti:

Hâlihazırda kullanılan ve tesis, makine ve diğer tesisat ile aynı kapasitedeki benzer sistemlerin kurulabilmeleri için cari fiyatlar üzerinden katlanması gereken maliyet tutarıdır.

Bu kavramın yerine koyma maliyetinden tek farkı satın alma maliyetlerinin yanında işletme tarafından gerçekleştirilen üretim ve montaj gibi diğer çeşit kalemleri kapsamı nedeniyle daha karışık bir yapıya sahip olmasıdır.

- Cari Maliyet:

Cari maliyet esasen yerine koyma maliyetini de kapsamaktadır. Ama kullanılan kıymetle benzer kapasitede ve aynı yıpranmışlık seviyesinde bulunan diğer bir kalemi belirlemek her durumda mümkün olamamaktadır. Bu durumda kullanılan kıymetin herhangi bir şekilde elden çıkarılması durumunda onun fonksiyonlarını görebilecek ancak farklı nitelikteki kalemlerin kullanılması gerekebilir. İşte bu boşluğu doldurabilecek, ancak yerine geçtiği kıymetle taşıdığı nitelikler bakımından da farklılıklar gösterebilecek varlıkların maliyetlerini de kapsayacak şekilde yerine koyma maliyeti kavramının genişletilmesi cari maliyet kavramını ortaya çıkarmıştır.

- Net Gerçekleşebilir Değer- Tavsiye veya Çıkış Değeri:

Söz konusu kalemlerin satılması veya diğer bir şekilde elden çıkarılması halinde cari fiyatlar üzerinden elde edilecek nakit tutarıdır.

- İskonto Edilmiş Nakit Tutarları:

Varlıkların bunlardan ileride elde edilecek nakit akımlarının uygun bir faiz haddi ile iskonto edilmesi ile bulunacak bugünkü değerleridir.

Borsaya Kayıtlı Şirket:

Hisse senetlerinin tümü veya bir bölümü tanınmış bir menkul kıymetler borsasında satılmakta olan şirketlerdir.

- Yeniden İfade Etme:

Tarihi tutarlar üzerinden ifade edilen kalemlerin dönüştürme veya güncelleştirme işlemleri ile yeniden belirtilmeleridir.

- Dönüştürme:

Tarihi tutarlar üzerinden ifade edilen parasal olmayan kalemlerin ve öz sermaye hesaplarının paranın satın alma gücündeki değişmelere göre yeniden ifade edilmeleridir.

- Dönüştürme Faktörü:

Parasal olmayan kalemlerin ve öz sermaye hesaplarının paranın satın alma gücündeki değişmelere göre yeniden ifade edilebilmelerini sağlayan bir orantıdır. Bu orantı ile söz konusu kalemlerle ilgili işlemin gerçekleşmiş olduğu geçmişteki bir tarih ile mali tablolar açısından dikkate alınan tarih arasında kalan dönemde paranın satın alma gücündeki değişme, yani enflasyon hesaplanmaktadır.

Dönüştürme faktörü genellikle genel fiyat endekslerindeki değişmeler esas alınarak ve aşağıda belirtilen orantı ile açıklanabilir:

$$\text{Dönüştürme Faktörü} = \frac{\text{Yeniden ifade etme tarihi itibarıyla genel fiyat endeksi}}{\text{İlgili işlemin gerçekleştiği tarih itibarıyla genel fiyat endeksi}}$$

- Güncelleştirme:

Önceki dönemlerde dönüştürme yolu ile ifade edilmiş tutarların daha sonraki bir tarihteki paranın satın alma gücüne göre yeniden ifade edilmeleridir.

- Gerçekleşmiş Elde Bulundurma Kazancı:

Parasal olmayan ve satış ya da diğer bir yolla elden çıkarılmış kalemlerin tarihi maliyetleri ile satış anındaki cari maliyetleri arasındaki farktır. Bu tutar aynı zamanda tarihi maliyet esasının kabul edildiği geleneksel muhasebe ilkelerine göre hesaplanan kar tutarının önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Enflasyon muhasebesi sistemlerinden cari maliyet esasına göre düzenlenen mali tablolarda gerçekleşmiş elde bulundurma kazancı tutarı “net brüt satış karı” içerisinde değil, faaliyet karından sonraki kalemlerden olan diğer gelirler arasında gösterilmektedir.

- Gerçekleşmemiş Elde Bulundurma Kazancı:

Parasal olmayan ve henüz elden çıkarılmamış bir kalemin yeniden ifade edilen değeri ile tarihi maliyeti arasındaki farktır.

- Net Parasal Pozisyon Kaybı veya Kazancı:

Enflasyon ortamında parasal borçların parasal varlıklardan daha fazla olması halinde ödenecek net borçların gerçek değerlerinde görülen düşme nedeniyle sağlanan kazanç veya bunun tersi durumunda, yani parasal varlıkların parasal borçlardan daha fazla olması halinde tahsil edilecek varlıkların gerçek değerlerinde görülen düşme nedeniyle oluşan zarar tutarıdır.

3.4. Enflasyon Muhasebesinin Çeşitli Ülkelerdeki Durumu

İkinci Dünya Savaşından sonra, bazı Avrupa ülkelerinde uygulanmış olan enflasyon muhasebesi, bugünkü anlaşıldığı şekli ile geniş ve sürekli olarak Latin Amerika ülkelerinde, özellikle Brezilya'da uygulama alanı bulmuştur. Özellikle 1970'lerden sonra bazı sanayileşmiş ülkelerde enflasyon oranının iki rakamlı olması bu konudaki çalışmaları hızlandırmış ve enflasyon muhasebesinin gelişmesine neden olmuştur. Şimdi, enflasyon muhasebesinin bazı Avrupa ve Amerika ülkelerindeki durumunu kısaca incelemeye çalışalım.

3.4.1. İngiltere

Enflasyon muhasebesi alanında en yoğun çalışmaların yapıldığı ülkelerin başında İngiltere gelmektedir. Bu ülkedeki firmaların finansal raporlarını yayınlama zorunluluğu, söz konusu raporların firmanın gerçek durumunu yansıtabilecek düzeyde hazırlanması konusundaki çalışmaları yoğunlaştırmış ve enflasyon muhasebesinin gelişmesinde neden olmuştur.

Enflasyon muhasebesi uygulamasına ilk olarak 1973 yılında ve ED. 8 olarak bilinen raporla geçilmiştir. Bu raporda, genel fiyat düzeyi muhasebesi önerilmekte ve ayarlanmış tarihi maliyetlerin (paranın satın alma gücüne göre belirlenmiş maliyetlerin) tarihi maliyetlere ek olarak sunulması salık verilmektedir. Söz konusu rapordaki görüşlerin Mayıs 1974'de yayınlanan muhasebe standartlarında yer aldığı ve bu tarihten sonra borsaya kayıtlı işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken bu ilkelere hareket ettikleri görülmektedir (Akdoğan, 1980, s. 198).

İngiltere’de NEDO (National Economic Development Office) un altı farklı yıl için makine mühendisliği sanayi dalında yaptığı araştırma sonucunda, toplam fiyatlar genel seviyesi muhasebesi net karının tarihi maliyetler muhasebesi net karından % 62 ile % 78 arasında değişen bir oranda az olduğu bulunmuştur (Yüksel, 1983, s. 52).

1974 yılı Ocak ayında, enflasyon muhasebesinin bütün boyutlarıyla ortaya konulması için, F.E.P. Sandilands’ın başkanlığında bir komite kurulmuştur. Sandilands komitesi bir buçuk yıl yoğun bir çalışma yaparak, enflasyon muhasebesinde çok önemli bir yeri olan raporunu Eylül 1975’te yayımlamıştır. Sandilands raporu, geleneksel muhasebeden önemli ölçüde ayrılan bir rapor olmasına rağmen, İngiliz Hükümeti ve resmi muhasebe kuruluşlarınca benimsenmiştir. A.S.S.C. (Accounting Standards Steering Committee) Douglas Morpet başkanlığında bir çalışma grubu kurularak, Sandilands raporunun nasıl uygulamaya koyulacağı araştırılmıştır. Komite raporunu 1976 yılında yayımlamıştır.

Bu rapor üzerine tartışmalar tamamlanmış olup, 1978 yılı başından itibaren İngiltere’de Cari Maliyet Muhasebesi (Current Cost Accounting) uygulamaya koyulmuştur (Uman, 1979, s. 109–110).

Özetlemek gerekirse; İngiltere, enflasyon muhasebesi olarak “Cari Maliyet Muhasebesi” modelini seçmiştir. Uygulamada, Morpeth Yöntemi (değerlendirme esası olarak firmaya katkı değeri benimsenmekte ve sermayenin üretim gücü olarak korunmasını hedeflemekte) veya Hyde Yöntemi (gelir tablosunun Cari Maliyet Muhasebesi ilkelerine göre nasıl düzenleneceği konusu ile ilgilenmekte ve bilânçoların Cari Maliyet Muhasebesine göre düzenlenmelerini işletmelerin isteklerine bırakmaktadır) ya da bunların bileşimi denenmiştir (Akdoğan, 1980, s. 139–140).

Enflasyon muhasebesinin İngiltere'deki tarihi gelişimini aşağıdaki tabloda ayrıntılı bir şekilde görmemiz mümkündür (Westwick, 1980, s. 354).

Sonuçlar	Tarihler
- ED. 8, SSAP7, Paranın Satın Alma	Ocak 1973, Mayıs 1974
Gücündeki değişikliklerin muhasebesi	
- Hükümetin, Sandilands Komitesini Oluşturmasını istemesi	Temmuz 1973
- Sandilans Raporu	Eylül 1975
- Yönetim Kurulunun oluşturduğu Enflasyon muhasebesi	Ocak 1976
- ED 18: Cari Maliyet Muhasebesi	Kasım 1976
- Muhasebe Standartlar Komitesi Tablosu	Temmuz 1977
- Enflasyon Muhasebesi-Hyde Yöntemi	Kasım 1977
- ED 24: Cari Maliyet Muhasebesi	Nisan 1977
- SSAP 16: Cari Maliyet Muhasebesi	Mart 1980
- ED 35: Fiyat Hareketlerinin Muhasebesi	Temmuz 1984
- ED 8: Kullanım Gerilemesi	Mart 1985
SSAP 16: Zorunlu nedenlerden dolayı erteleme	Haziran 1985

3.4.2. Almanya

Almanya'da fiyatlardaki değişmelerin etkisini finansal tablolara yansımalarıyla ilgili çalışmaların 1924 yılında başladığı görülmektedir. Bu tarihi takiben, ülkedeki fiyatların seyrine göre, istikrar dönemlerinde tarihi maliyetler muhasebesi, enflasyon dönemlerinde fiyatlar genel seviyesi muhasebesi ve daha sonraları ikame maliyeti muhasebesi uygulanmaya konmuştur.

Genel olarak bu ülkede enflasyon oranı % 4- % 6 arasında değiştiğinden, enflasyon muhasebesine gösterilen ilgi az olmuştur.

Enflasyon oranının düşük olmasına ve bu konuda zorunlu bir enflasyon muhasebesinin uygulanmasını gerektiren muhasebe standartları yayınlanmamış olmasına rağmen, Alman Muhasebe Enstitüsü tarafından Kasım 1975'de yayınlanan raporda; fiyat değişmelerinin, yöneticilere verilecek raporlarda ek bilgiler olarak gösterilmesi gerektiği belirtilmektedir. Söz konusu raporda, firmanın üretim gücünün aynen korunması gerektiği vurgulanmaktadır. Bunun için de amortisman giderlerinin makine ve teçhizatın yenileme maliyetleri üzerinden ayrılması salık verilmektedir.

Makine ve teçhizatın yenileme maliyetleri ise, her varlık türüne göre resmi kuruluşlarca yayınlanmış endeks sayılarının, tarihi maliyetlere uygulanması suretiyle saptanacağı belirtilmektedir. Ayrıca satılan malın maliyeti kaleminin de, yenileme maliyetlerine göre hesaplanması gerektiği ileri sürülmektedir. Ancak hesaplamalarda; varlıkların öz sermaye ile finanse edilen kısmı ile borçlanma yolu ile finanse edilen kısmı birbirinden birbirinden ayrı tutulmakta ve yalnızca öz sermaye ile finanse edilen kısma düşen farklar esas alınmaktadır.

Raporda ayrıca; denetimi kolaylaştırmak açısından, hesaplamaların finansal raporların altına not yazılarak yazılmasını önermektedir. Alman modelinde, bilanço kalemlerinin cari değerleri ile gösterilmeleri önerilmemektedir. Dolayısıyla, gerek maddi duran varlıkların ve gerekse stokların cari maliyetleri ile gösterilmelerine gereksinme duyulmamaktadır (Akdoğan, 2004, s. 257).

3.4.3. Amerika Birleşik Devletleri

İkinci Dünya savaşından sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde enflasyon hızlandı ve muhasebe örgütleri bu defa enflasyona kayıtsız kalmadılar. Özellikle American Accounting Association (A.A.A.), fiyatlar genel seviyesi muhasebesi üzerine araştırmalar yaptırdı ve söz konusu muhasebe yönteminin uygulanması gerektiği önerisinde bulundu. Ayrıca, nispi fiyatların da mali tabloları önemli ölçüde etkilediğini dikkate alarak 1957 yılında ikame maliyetine dayanan bilgilerin mali tablolara eklenmesini tavsiye etti. 1964 yılında American Accounting Association (A.A.A.), ikame maliyetini esas alan iki öneride bulundu ve stoklarla sabit değerlerin ikame maliyetiyle değerlendirilip bir raporda birleştirilmesini teklif etti.

Enflasyonun finansal raporlar üzerinde yarattığı olumsuz etkilerin giderilerek finansal raporların ayarlanması konusunda Amerika Birleşik Devletleri'nde çeşitli yazılar yazılmış, yoğun çalışmalar yapılmıştır. 1969 yılında "Muhasebe Prensipleri Kuruluşu (Accounting Principles Board)", yayınlamış olduğu 3 nolu bildiri; genel fiyat düzeyi değişmelerine göre düzeltilmiş finansal raporların, tarihi maliyetlere ek raporlar olarak sunulmasını önermiştir. Ancak bu önerinin zorunlu olmayışı, söz konusu yöntemin çok az sayıdaki işletme tarafından benimsenmesine neden olmuştur. 1973'den sonra Amerika Birleşik Devletleri'nde fiyat artışları hızlandı. 1972'de % 3,3 olan yıllık artışın, 1973'de % 6,2'ye ve 1974'de % 11'e ulaşması

üzerine; genel fiyat düzeyi değişmelerine göre düzeltilmiş finansal raporların, tarihi maliyetlere ek raporlar olarak sunulması önerisi bu kez FASB (Financial Accounting Standards Board) tarafından yayınlanmıştır. Bu kuruluş, uygulama tekniklerinin iyi gelişmiş olması nedeni ile genel fiyat düzeyi muhasebesini önermiştir (Akdoğan, 2004, s. 259). Mart 1976'da Securities and Exchange Commission (SEC) genel fiyat seviyesi ile düzeltilmiş mali tablolara ek olarak, stok ve sabit kıymetlerle ilgili ikame maliyeti değerlerinin de Aralık 1976'dan itibaren gösterilmesini şart koştu (Uman, 1979, s. 111–114). 1979'da Financial Accounting Standard (FAS) 33, "Financial Reporting and Changing Prices" i yayınladı.

Bu standart hükümlerine göre, halka açık şirketlerle, stokları ve dönen varlıkları toplamı 125 milyon dolardan; ya da birikmiş amortismanı çıktıktan sonra net aktif toplamı bir milyar dolardan fazla şirketlerin; genel fiyat düzeyi ile düzeltilmiş mali tablolara ilave olarak stok ve duran varlıklarla ilgili yenileme maliyeti bilgilerinin de yayınlama zorunluluğu getirildi (Uman, 2002, s. 158). Kısaca, Amerika Birleşik Devletleri'nde fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulanıp, ikame maliyeti muhasebesi de tamamlayıcı bilgileri vermek amacıyla kullanılmıştır. Fakat enflasyonun 1980 yılından sonra düşmesi Almanya'da olduğu gibi Amerika Birleşik Devletleri'nde de bu uygulamanın ertelenmesine neden olmuştur.

3.4.4. Brezilya

İkinci Dünya Savaşından sonra, en hızlı enflasyonun görüldüğü ülkelerden biri Brezilya'dır. Nitekim 1953'de 6 olan fiyatlar genel seviyesi 1965'de 302'ye ve 1970'de 1047'ye yükselmiştir. Bunun içindir ki 1952'de sabit kıymetlerin yeniden değerlemesine izin verilmiş, 1958'de düzeltilmiş değerler üzerinden amortisman ayrılması kabul edilmiş ve değer artışları % 10 oranında vergiye tabi tutulmuştur. Bu durum, uygulamanın saygınlığını sınırlamıştır. 1965'lerde enflasyonun daha da hızlanması üzerine, 16 Temmuz 1964'de 4357 sayılı kanunla zorunlu olarak sabit değerlerin ve amortismanlarının düzeltilmesi ilkesi kabul edildi. Değer artışlarından önce % 5 vergi alınması öngörülmüşken, 1966'da bu oran % 2'ye indirilmiş ve 1967'de de tamamen kaldırılmıştır (Uman, 1979, s. 115).

1973 ve 1974’de çıkartılan kanunlarla diğler finansal tablo bilgilerinde de düzeltmeye tabi tutulması, ancak çalışma sermayesinin düzeltilmesi yaklaşımı getirilmiştir. Çalışma sermayesinin düzeltilmesinde Planlama Bakanlığı’nın yayımladığı aylık katsayılar, sabit varlık düzeltmelerini de yine aynı bakanlığın her yıl yayımladığı fiyatlar genel seviyelerine göre düzenlenen katsayılar kullanılmaktadır (Yüksel, 1982, s. 137).

3.4.5. Kanada

Kanada’da enflasyon muhasebesi konusunda İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri’ndeki çalışmalar yakından izlenmiştir. 1972 yılında Kanada İmtiyazlı Muhasebeciler Enstitüsü yeleri tarafından oluşturulan komisyon, cari değer muhasebesi ve genel fiyat düzeyi muhasebesi konusunda araştırmalar yapmış ve 1974 yılında yayımladığı Muhasebe Kılavuzunda, o tarihlerde İngiltere’de geçerli olan düşüncenin etkisi altında kalarak, fiyatlar genel seviyesi muhasebesini önermiştir. Bu kılavuzun ışığı altında 1975 yılı Haziran ayında “ARC (Accounting Research Committee)” tarafından bir bildiri yayımlanmış ve finansal raporların, genel fiyat düzeyine göre veya cari değer muhasebesine göre ya da her ikisinin birleşimine göre hazırlanabileceği belirtilmiştir. Ağustos 1976’da cari değer muhasebesi konusunda “ARC” tarafından bir çalışma yayımlanmış, bu suretle genel fiyat düzeyi muhasebesi boşlukta bırakılmıştır. Söz konusu çalışmada cari değer muhasebesinin değişik uygulama biçimleri işlenerek firmaların cari değer muhasebesi konusunda bilgi edinmelerine olanak sağlanmaya çalışılmıştır. “ARC”, değerlemede cari değeri esas almış ve sermayenin satın alma gücü olarak korunması görüşünü benimsemiştir. Oysa İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri’nde bu konudaki çalışmalarda, sermayenin üretim gücü olarak korunması hedef alınmaktaydı. Komitenin yayımlamış olduğu görüşlerden en önemlilerinden birisi de elde bulundurma kazanlarının (yeniden değerleme farklarının) gerçekleşsin veya gerçekleşmesin gelir tablosunda gösterilmesi konusundaki önerisidir (Akdoğan, 1980, s. 205–206).

Kanada’da 1975 yılında 368 işletme üzerinde fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulaması yapılmış ve sonuçta 368 işletme toplam fiyatlar genel

seviyesi muhasebesi karı, raporlanan muhasebe karının % 91'i olarak bulunmuştur (Yüksel, 1983, s. 53).

3.4.6. Avustralya

Bu ülkedeki muhasebe çevreleri, İngiltere'deki gelişmeleri yakından izlemektedirler. Nitekim İngiltere'de 1974 yılında hâkim olan “Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi” uygulamasının, aynı yılda Avustralya'da da önerildiği, fakat pek taraftar bulamadığı görülmüştür (Hobson, 1977, s. 13). Aynı tarihlerde Avustralya Hükümeti, enflasyonun yaratmış olduğu vergi sorunlarının incelenmesi amacıyla, Russel Mathews başkanlığında bir komite oluşturmuştur. Söz konusu komite, raporunu 1975 Mayıs ayında yayınlamış ve vergiye matrah olacak karın, cari değer muhasebesine göre saptanmasını önermiştir. 1975 Haziran ayında cari değer muhasebesi konusunda Avustralya muhasebe uzmanları tarafından ikinci bir rapor daha yayınlanmıştır. Bu raporda, tarihi maliyetlere göre saptanan dönem karının; satılan malın cari maliyetlerine göre ve ortalama cari maliyet değeri üzerinden hesap edilen amortisman giderine göre düzeltilmesi önerilmiştir. Söz konusu rapor, gerek muhasebe çevrelerince ve gerekse sanayiciler tarafından o tarihlerde benimsenmiştir. Bunu üzerine 1976 Ekim ayında Avustralya Muhasebe Standartları Komitesi (Australian Accounting Standards Committee) tarafından cari değerleri esas alan muhasebe standartları yayınlanmıştır. Söz konusu standartlar birçok yönden İngiltere'de yayınlanan Morpeth Raporuna (ED. 18) benzemektedir. İkisi arasındaki en önemli ayrıcalık, parasal olamayan varlıkların değerlendirilmesinde ve değerlemeden ortaya çıkan farkların tabii tutulacağı işlemlerde toplanmaktadır (Akdoğan, 2004, s. 263–264).

Avustralya Muhasebe Standartları Komitesi ilk adım olarak; cari maliyet muhasebesi verilerinin 1 Haziran 1977 tarihinden itibaren, finansal raporlara ek olarak sunulmasını ve bu uygulamanın 1 Haziran 1978 tarihinden itibaren de zorunlu olarak ana hesaplarda izlenmesini, önermekteydi. Bu öneri, borsa tarafından benimsenmiş ve tüm üyelerine, bu yöntemi uygulamaları mektupla bildirilmişti (Chilvers, 1977, s. 122). Ancak, söz konusu uygulamanın ana hesaplarda zorunlu olarak izlenmesi, ileri bir tarihe ertelenmiştir. Avustralya'da firmalar, cari maliyet

muhasebesi uygulamasını denemiş iseler de, enflasyon oranının düşük olması nedeni ile uygulamaya devam etmemişlerdir.

3.4.7. Hollanda

Hollanda da, gerek muhasebe enstitüleri ve gerekse birçok firma tarafından, yenileme maliyetleri büyük ölçüde benimsenmekte ve uygulanması yapılmaktadır. Bu konuda, Philips işletmelerinin 1930 yılından beri yenileme maliyeti muhasebesi uygulaması örnek olarak gösterilebilir. Philips uygulamasında satılan malın maliyeti; satış anındaki yenileme maliyetine göre, amortisman giderleri ise; maddi duran varlıkların dönemim ortalama yenileme maliyetleri üzerinden hesap edilmektedir. Net parasal varlıklardan doğan satın alma gücü kayıpları, kar-zarar hesabına devredilmekle birlikte, net parasal yükümlülüklerden doğan satın alma gücü kazançları göz önüne alınmamaktadır (Akdoğan, 2004, s. 258).

Bu ülkede yenileme maliyeti muhasebesi uygulamasını zorunlu kılan herhangi bir hüküm mevcut değildir. Ayrıca yenileme maliyetleri üzerinden hesap edilen cari dönem karı, vergiye tabi kar olarak kabul edilmemektedir (Chilvers, 1977, s. 118).

1976-1980'li yıllarda Hollanda da enflasyon oranının % 9- % 10 arasında olması (Hobson, 1977, s. 7), yenileme maliyeti muhasebesi uygulamasının genel olarak kabul görmesini sağlamış ve bu konudaki çalışmaları yoğunlaştırmıştır. Hollanda Muhasebe Uzmanları Enstitüsü, işverenler komitesi ve ticaret birliklerinden oluşan çalışma gurubunun 1976 yılında yayınlamış olduğu bildiriye, finansal raporlardaki faaliyet sonucunun, cari değer esasına göre yayınlanması ve tarihi maliyetlere göre saptanan faaliyet sonucunun raporlarda not olarak yer alması salık verilmekteydi (Hobson, 1977, s. 12).

3.4.8. İsrail, Şili, Meksika

Enflasyon muhasebesini uygulayan ülkelerden birisi de İsrail olmuştur. Enflasyon oranının yüksek olduğu İsrail'de, Mayıs 1976 tarihinde yayınlanan raporla, genel fiyat düzeyi muhasebesi uygulanmıştır. İsrail, düzeltmede tüketici fiyat endekslerini kullanmıştır.

Şili’de ise sabit varlıklar ve öz sermaye tüketici fiyatları endeksine göre diğer varlıkları ise yenileme maliyetleriyle düzeltilmiştir.

Meksika’da da Eylül 1976 tarihinde yayınlanan raporla genel fiyat düzeyi muhasebesi önerilmiş ve 1976 yılında uygulanmaya başlamıştır. Düzeltmeler her dönem sonunda tüketici fiyat endeksine göre yapılmıştır (Akdoğan, 2004, s. 265).

Sonuç olarak şunu diyebiliriz ki; enflasyon muhasebesi, yüksek oranda bir enflasyon söz konusu olduğu zaman gündeme gelmektedir. Almanya, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri, Kanada ve Brezilya’da enflasyon muhasebesi uygulamaları gerçek anlamda 1970 yıllarından sonra başlamıştır. Çünkü 1973 petrol krizi ile enflasyon oranı çoğu ülkede yükselmeye başlamış ve enflasyon muhasebesi, enflasyonla birlikte öncelikle batıda tekrar güncellik kazanmıştır (Doğan, 1995, s. 95).

Daha önce de belirttiğimiz gibi; bir ülkede enflasyon oranı % 30’u aştığı zaman, o ülkede mutlak surette enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekmektedir. Son üç yıl içindeki ülkemizdeki enflasyon oranlarının düşmesi ülkemizdeki işletmeler, mükellefler açısından enflasyon muhasebesi kullanma gereğinin olmamasına yol açmaktadır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ENFLASYON MUHASEBESİ

4.1. Enflasyon Muhasebesinin Türkiye'deki Durumu

Enflasyon muhasebesinin ülkemizdeki mevcut durumuna geçmeden önce ülkemizde son yıllarda görülen enflasyon oranlarını belirtmekte yarar vardır.

Ülkemizde enflasyonun tarihi oldukça eskidir. Ancak on yıl öncesine kadar süratli bir artış göstermesi nedeniyle enflasyon, daha çok hissedilir ve tartışılır hale gelmiştir. Devlet İstatistik Enstitüsü TEFE ve TÜFE endeksleri dikkate alındığında, şu enflasyon oranları karşımıza çıkmaktadır:

YIL	TÜFE	TEFE
1994	106,3	120,6
1995	76	65,6
1996	79,8	84,9
1997	99,1	91
1998	69,7	54,3
1999	68,8	62,9
2000	39	32,7
2001	63,5	88,6
2002	29,7	30,8
2003	18,4	13,9
2004	9,32	13,84
2005	7,72	2,66

Yukarıda verilen enflasyon oranlarına bakıldığında, enflasyon muhasebesinin Türkiye'de uygulanmasının 2003 yılına kadar kullanılmasının zorunlu olduğu açıkça görülmektedir. Zira enflasyon oranının % 30 olması halinde, enflasyon muhasebesinin, bu oranın hakim olduğu bir ülkede kullanılması zorunlu hale gelir.

Ülkemizde enflasyon muhasebesinin mevcut durumuna gelince, ülkemizde enflasyon muhasebesine ilişkin çalışmalar, daha çok “yeniden değerlendirme” adı

altında, 1950'lere kadar gider. Enflasyon muhasebesi konusunda ilk ciddi çalışma 1954 yılında yayınlanmış, fakat bu dönemde ülkemizin içinde bulunduğu koşullar nedeniyle, konu fazla ilgi görmemiştir. 1954–1958 yılları arasında geçirilen şiddetli enflasyon ile 1960 ihtilalinden sonra yapılan vergi reformu ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin düzenlenmesi çalışmaları nedeniyle konu güncellik kazanmış ve çeşitli çevrelerde tartışılmaya başlanmıştır. 1970'lerden sonra, ülkemizde enflasyonun hız kazanması, konuyu yeniden güncel hale getirmiştir. Kasım 1974'te İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'nin düzenlediği bir seminerde “Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri” tartışılmıştır (Uman, 1979, s. 117–120).

Enflasyon oranı büyük boyutlara ulaşan ülkemizde, geleneksel muhasebe yerine geçecek bir enflasyon muhasebesi modelinin uygulamaya koyulması konusunda, gerçekleşmiş bir olgu mevcut olmayıp bu konudaki çalışmalar, bilimsel çevrelerce yapılan araştırmalar ve konferanslarla sınırlı kalmaktadır. Yine, 1992'li yıllarda enflasyon oranının % 62'lere kadar yükselmesi enflasyon muhasebesini tekrar gündeme getirmiştir. Buna rağmen enflasyon muhasebesi ile ilgili herhangi bir gerçek çalışma veya uygulama yapılmamıştır. 5 Nisan kararlarından sonra enflasyonun hızlı bir şekilde yükselmesi işletmeler üzerinde olumsuz bir etki yapmış, birçok işletme faaliyetini durdurmak zorunda kalmıştır. Yüne yazılan bazı makalelerde ve kitaplarda kriz ortamında enflasyon muhasebesinin kullanılması gerektiği ileri sürülmüş, fakat bu görüşler uygulamaya konulmamıştır. Enflasyon oranının % 120'lere kadar ulaşmış olması enflasyon muhasebesinin uygulamaya konulmasının ne kadar önemli olduğunu ortaya koymuştur.

Enflasyon muhasebesi konusunda, klasik muhasebenin yerine geçecek sürekli bir sistemin kullanılması amacıyla yapılan herhangi bir çalışma bulunmamakla birlikte, tarihi maliyetlerden ayrılmadan periyodik olarak yapılacak kısmi nitelikte bir “yeniden değerlemenin” işletmeler tarafından uygulanmasına izin verilmiştir.

Bilindiği gibi, yeniden değerlendirme, paranın satın alma gücünde meydana gelen düşüşler nedeniyle işletme varlıklarının, cari para birimleri ile değerlemeleri yapılarak bugünkü değeriyle gösterilmesi olarak tanımlanabilir (Küçüksavaş, 1994, s. 243). Yeniden değerlemeyi enflasyon ortamında işletmeler tarafından kullanılabilir köklü bir yöntem olarak kabul etmemiz imkânsızdır. Çünkü yeniden değerlendirme yalnızca amortisman tabii duran varlıkları ele almakta, yani kısmi

nitelikte bir yöntem olmaktadır. Parasal değerler üzerinde herhangi bir düzeltme yapmamaktadır.

Buna rağmen yeniden değerlendirme, enflasyon muhasebesine imkân veren reel kara ulaşmak için kullanılan bir araçtır. Yeniden değerlendirme uzun yıllar Türkiye’de tartışılmış ve enflasyonun belirli oranlarda yükselmesinden sonra bir ihtiyaç olarak uygulamaya konmuştur. Enflasyon muhasebesine imkan veren diğer bir düzenleme ise amortisman oranlarının serbestçe tespit edilmesidir. Vergi Usul Kanunumuz % 40’a kadar amortisman ayırmaya imkan vermekte ve dolayısıyla işletmeleri enflasyona karşı korumayı amaçlamaktadır. Vergi Usul Kanunumuz, amortisman tabi bir iktisadi kıymetin satılması halinde, eğer yerine yenisi konacaksa bu iktisadi kıymetinden satışından doğan karı, 3 yıl belli bir fonda tutma imkânı veriyor. Yani bu demirbaşın satışından doğan karı vergilendirmiyor. Bu da işletmeleri enflasyondan koruma amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir. Bunun dışında işletmelere sağlanan önemli bir katkı da Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan düzenlemelerdir. Öz sermayenin güçlendirilmesi amacıyla yapılmış olan bir düzenleme olduğu için, işletmeleri enflasyona karşı korumaktadır. Bu düzenleme gayrimenkullerin satışından doğan karın, işletme sermayesine eklenmesi halinde vergilenmeyeceğidir.

Bu düzenleme sayesinde reel geliri vergilemediği gibi enflasyondan doğan geliri de vergilememektedir (Özdil, 1990, s. 139–140).

Yukarıda saymış olduğumuz önlemlerin işletmeler tarafından alınması veya bu yöntemlerin kullanılması, kanunlar tarafından düzenlenmiş ve izin verilmiştir. Enflasyon muhasebesi ile ilgili yapılacak yasal düzenleme sonucu, enflasyonun muhasebe üzerindeki etkisi ortadan kalkacak, muhasebeden yararlanma daha sağlıklı ve gerçekçi şekilde olacaktır. Böylece muhasebenin ürettiği finansal tablolar bir anlam ifade edecek, işletmeleri tam tanımlayacak ve güvenilir olacaktır. Sonuçta, günümüz serbest ekonomik düzen kuralları doğru ve anlamlı finansal bilgilerle desteklenecek ve finansal araçlara güven artacaktır.

4.2. Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinin Türkiye’deki Uygulanabilirliği

Enflasyon muhasebesi yöntemleri genel boyutlarda kuramsal esasları, uygulama teknik ve yöntemleri itibariyle incelendiklerinde, birbirine nazaran nispi

olarak uygulama güçlüğü veya kolaylığı göstermelerine rağmen uygulanabilme niteliğine sahip modellerdir. Ancak bunlardan genel fiyat düzeyi muhasebesi ve cari maliyet muhasebesi modellerinin çeşitli ülkelerde uygulamasına geçilmiş olmasına rağmen, genel fiyat-ikame maliyet (Entegre) muhasebesi yönteminin henüz hiçbir ülkede uygulanmadığı görülmektedir. Uygulama alanında, sıra ile fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modelinin büyük kabul görmesi ve bazı ülkelerde ikame maliyeti muhasebesi uygulamasına geçilmesi veya bir geçiş dönemi içine girilmesi, diğer taraftan entegre muhasebe modelinin henüz uygulanamaması, modellerin uygulanabilmesi için gerekli olan teknik, ekonomik ve finansal olanaklar, modeller hakkında eğitime duyulan gereksinme ve mevcut muhasebe uygulamasının durumu ile ilgilidir (Yüksel, 1982, s. 128).

Söz konusu bu modeller; fiyatlar genel seviyesi, ikame maliyeti veya genel fiyat-ikame maliyet (Entegre) muhasebe modelleri, bu sıra içerisinde artan oranlarda teknik, ekonomik ve finansal olanakları getirmektedir. Teknik ve ekonomik olanaklar; bilgisayarlar ve diğerleri gibi teknik olanaklar, uygulamada gerekli olan nitelikleri yüksek endekslerin ve uzmanlaşmış değer saptama kurumların varlığını, organize olmuş Pazar koşullarını ve iyi haberleşme olanaklarını ifade etmektedir. Finansal olanaklar ise, yine söz konusu sıra içinde, artan oranlarda eğitim gereksinmesinin, teknik ve ekonomik olanaklara duyulan gereksinmenin ve uygulamanın neden olduğu zamanın bir sonucu olarak, ortaya çıkacak maliyetin karşılama gücünü ifade etmektedir (Yüksel, 1982, s. 128).

Bu nedenle ülkemiz açısından durum incelenirken bu bilgilerin ve ülke koşullarının dikkate alınması gerekmektedir. Ülkemizde bu koşulların tam anlamıyla mevcut olmaması tabii ki bu modellerin uygulanmasını zorlaştıracaktır.

Buna rağmen, enflasyon hızının çok yüksek olduğu dönemlerde ülkemizde mevcut olanaklar içinde, uygulanabilme olanağı en fazla olan enflasyon muhasebesi modeli, genel fiyat düzeyi muhasebesidir. Modelin işletmelerde uygulamaya geçildiği ilk yıllarda zor olmakta, zaman almakta ve yüksek maliyetlere katlanmayı gerektirmektedir. Ancak ilk uygulamayı takip eden yıllarda modelin uygulaması büyük ölçüde basit bir nitelik kazanmaktadır. Modelin uygulanmasında, uygulama teknik ve yöntemlerin öğrenilmesi ve uygulama sonuçlarının yorumlanması için eğitime duyulan gereksinme büyüktür, ancak bu gereksinmelerin ülkemizde karşılanması olanaksız değildir. Özellikle teknik ve ekonomik olanaklara, diğer modellere nazaran duyulan gereksinme daha azdır. Bu olanaklar ülkemizde

uygulamanın başlatılması için yeterlidir. Modelin uygulanmasında nitelikleri yüksek bir fiyatlar genel seviyesi endeksine ihtiyaç vardır ve ülkemizde çeşitli kurumlar (Devlet İstatistik Enstitüsü) tarafından geliştirilmiş toptan eşya fiyat endeksleri ve tüketici fiyat endeksleri bu ihtiyacı karşılayacak durumdadır.

İkame Maliyeti Muhasebesi uygulaması için söz konusu finansal ve teknik olanakların işletmeler itibariyle karşılanabildiği varsayılsa dahi, uzmanlaşmış değer saptama kurumlarının, organize olmuş pazarın, iyi haberleşme olanaklarının bulunması, çok çeşitli mal ve hizmetler için nitelikleri yüksek özel fiyat endekslerinin geliştirilmiş olması gerekmektedir. Ülkemizde bu şartların tam anlamıyla mevcut olduğunu iddia etmek iyimserlik olacaktır. Aslında nitelikli ve kapsamlı özel fiyat endeksleri geliştirildiği takdirde, organize bir pazarın bulunmaması ve uzman değer saptama kuruluşlarının olmayışı bu modelin uygulanabilirliğini ortadan kaldırmaz.

Bu şartlar altında, ikame maliyetlerinin saptanması kişisel yargılara dayandırılabilir ki bu finansal tabloların tarafsızlık niteliğinin bozulmasına, denetim işleminin azalmasına neden olur. Sonuç olarak, ülkemizin mevcut koşullarda ikame maliyeti muhasebesinin gerçekçi ve tarafsız bir şekilde uygulanması mümkün görülmemektedir.

Henüz hiçbir ülkede uygulama alanı bulamamış olan, fakat yakın gelecekte uygulama olanağının artırılacağı ve böylece büyük bir kabul göreceği ümit edilen genel fiyat-ikame maliyet muhasebe modelinin uygulanabilirliğini ülkemiz için savunmak ve önermek iyimserlik olmaktadır. Fiyatlar genel seviyesi ve ikame maliyeti muhasebesi için gerekli şartlar mevcut ise bu iki modelin bileşimi olan genel fiyat-ikame maliyet muhasebesinin uygulanması mümkün olacaktır. Bu modelin uygulanması için gerekli koşulların ülkemizde mevcut olması halinde, bu modeller işletmeler tarafından kullanılabilir.

4.3. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Düzenlemeler

Türkiye’de enflasyon muhasebesi ile ilgili çalışmalar, “Yeniden Değerleme” adı altında başlamıştır. İkinci Dünya savaşından sonra ülkede şiddetli bir enflasyon yaşanmış ve fiyatlar 1953 yılından sonra artmaya başlamıştır.

1960 ihtilalinden sonra kurulan reform komisyonlarında yayınlanan raporlar arasında “Yeniden Değerleme Vergi ve Reform Komisyonu Raporu, 1963 H.U.K. Etüdüleri No:242” Enflasyon Muhasebesi ile ilgili ilk raporlardandır (Uman, 2002, s. 165).

Bu komisyonun önerileri, 15 Şubat 1963 tarihinde 213 sayılı V.U.K. değiştiren 205 sayılı kanunların geçici 11 inci maddesi ile vergi hukukuna yeniden değerlendirme kavramı ile girmiştir. Yeniden değerlemenin yapılacağı zaman ve değerlemede bu alınacak katsayıları belirleme yetkisi ise, Maliye Bakanlığı'nın yayınlacağı tebliğe bırakılmıştır. Ancak bu tebliğin hazırlanması için görüş iletmek üzere alt komisyon kurulmasına ve bu konuda çalışmalar yapılmasına rağmen; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunun kurulması bu çalışmaları uzatmış, iki komisyonun raporlarının birleştirilmesi için “Bakanlıklar Arası Yeniden Değerleme Komisyonu” kurulmuştur. 1966 yılı içinde komisyon çalışmalarını tamamlayarak ilgililere teslim etmiştir. 1968 yılında K.İ.T.'leri Yeniden Düzenleme Komisyonu, çalışmalarını tamamlayarak yeniden değerlendirme ile ilgili raporunu yayınlamıştır (Uman, 2002, s. 166). Ancak Maliye Bakanlığı, vergi gelirlerinin değişmemesi ve enflasyonun da değişmesi gerekçesi ile söz konusu tebliği 1982 yılına kadar yayınlamamıştır. 1983 tarihinde 2791 sayılı yasa kabul edilmiş ve 14 ncü maddesi ile V.U.K. geçici 11 inci maddesi yeniden düzenlenerek, 1983 yılından geçerli olmak üzere yeniden değerlendirme yürürlüğe girmiştir. Kanunda yeniden değerlendirme katsayıları da yayınlanmış ve izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranının DİE'nin düzenlediği toptan eşya fiyat genel endeksinde Ekim ayı dâhil bir önceki yılın aynı dönemine göre meydana gelen ortalama fiyat artışlarının dikkate alınarak Maliye Bakanlığı'nca tespit ve Aralık ayında yayınlanacağı hükme bağlanmıştır.

1989 yılında 3332 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile yeniden değerlendirme katsayısının belirlenmesinde değişiklik yapılarak geçici maddeler arasından çıkartılmış ve mükerrer 298 inci madde olarak esas maddeler arasına alınmıştır (Uman, 2002, s. 167).

Ülkemizde kısmi önlemler alınarak, yeniden değerlemenin yanı sıra birçok kısmi düzeltme önlemleri yürürlüğe konmuştur. Bunların bazıları aşağıdaki gibidir:

- Duran varlık yenileme fonu,
- Azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırma,

- Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışından doğan karın sermayeye eklenmesinde vergi istisnası,
- Maliyet Artış Fonu (Gayrimenkul, iştirak hissesi ve sabit kıymet satışlarında maliyetin yeniden değerlendirilme katsayısı ile düzeltilmesi) ,
- Stokların değerlendirilmesinde LIFO yönteminin uygulanması,
- Yatırım indiriminde yeniden değerlendirme vs.

Ancak bütün bu düzenlemeler; kısmi nitelikte kalmış, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini giderememiş, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi üretmesine olanak vermemiş, enflasyonun dönem karı üzerinde yarattığı satın alma gücü kazanış veya kaybını hesaplayamamıştır. Bu nedenle uzun yıllardır enflasyon koşullarında faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının enflasyondan arınmış olarak düzenlenmesine olanak verecek enflasyon muhasebesi yöntemlerinin yürürlüğe girmesi gereklidir.

Globalleşmenin sonucu olarak, gerek Türkiye'ye yatırım yapan işletmeler, gerekse yurt dışına finansal tablolarını gönderen Türk firmaları, uluslararası finansal raporlama standartlarını izlemek ve uygulamalarına yansıtma durumundadır. Uluslararası finansal raporlama standartları gereği, Türkiye'deki yüksek enflasyon koşulları finansal tabloların düzeltilmesini gerekli kıldığından, 2000 yıllarından sonra çeşitli kurul ve kurumlar enflasyon muhasebesi tebliğlerini yayınlamaya başlamıştır. Maliye Bakanlığı da bu amaçla; "Vergi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı"nı meclise sevk etmiş ve 17.12.2003 tarihinde tasarı kabul edilerek Cumhurbaşkanının onayından sonra 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede 5024 sayılı kanun olarak yayınlanarak 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Böylelikle yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların fiyat değişmelerine göre düzeltilmesi konusu yasal mevzuatımıza girmiştir (Akdoğan, 2004, s. 280).

4.4. Enflasyon Muhasebesi Düzeltmesine İlişkin Kanun ve Tebliğ Hükümleri

- **5024 Sayılı Kanun:** 5024 sayılı kanun 17.12.2003 tarihinde kabul edilmiş, 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bu kanunun:

2 inci maddesiyle Vergi Usul Kanunun mükerrer 298 inci maddesi değiştirilmiş böylece Enflasyon düzeltmesinin kuralları ve yeniden değerlendirme oranları tespit edilmiştir.

Aynı kanunun 5 inci maddesiyle Vergi Usul Kanununa geçici 25 inci madde eklenmiş ve bu maddeyle de 31.12.2003 tarihi itibariyle bilançolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerin düzeltme kuralları tespit edilmiştir.

Kanunun bu hükümleri karşısında enflasyon düzeltmesiyle ilgili uygulamanın iki bölüm halinde incelenmesi gerekmektedir.

1) Sürekli yapılması gereken düzeltme işlemlerine ait kuralların düzenlendiği Vergi Usul Kanunu mükerrer 298 inci maddesi hükümleri

2) İşletmelerin 31.12.2003 tarihli bilanço tablolarının düzeltilmesi ile ilgili kuralların getirildiği Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesi hükümleri.

- **5228 Sayılı Kanun:** 5228 sayılı kanun 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. 5228 sayılı “Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”un 9 ncu maddesi ile enflasyon düzeltmesiyle ilgili yeni hükümler getirilmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 298 inci maddesinin a fıkrasının 2 numaralı bendinin alt g maddesinde yer alan ROFM tanımında değişiklik yapılmıştır.

5228 sayılı yasa ile 5024 sayılı kanunun geçici 1 inci maddesi değiştirilerek 31.12.2003 tarihi (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 hesap dönemi sonu) itibariyle aktif toplamı 7,5 Trilyon Türk Lirası veya hesap dönemine ait ciroları toplamı 15 Trilyon Türk Lirasını aşmayan mükelleflerden dileyenler 2004 yılı içerisindeki geçici vergi dönemlerine ilişkin vergi matrahlarının tespitinde 5024 sayılı kanunun getirdiği enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine bu kanundan önceki düzenlemeleri kapsayan kanun hükümlerine göre uygulama yapabileceklerdir.

Bu hükümden yararlanacak mükelleflerin 2003 yılı aktif büyüklüğü veya cirolarından sadece birisinin yukarıda yazılı hadlerin altında kalması yeterlidir.

Diğer bir ifadeyle 2003 yılı aktif 7,5 Trilyon Türk Lirasını ve ciroları toplamı 15 Trilyon Türk Lirasını birlikte aşan mükellefler 30.06.2004 dönemi itibariyle geçici vergi beyannamelerini verecekleri tarihte hem 31.12.2003 tarihli bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklar, hem de bu geçici vergi dönemine ilişkin işlemlerini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu mükerrer 298 inci madde hükümleri gereğince enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır.

Yukarıda belirtilen şartları birlikte taşımayan mükellefler;

- 31.12.2003 tarihli bilanço düzeltmesini yapmak için 31.12.2004 tarihi itibarıyla 4 ncü geçici vergi beyannamesini verecekleri 10.02.2005 tarihine kadar enflasyon düzeltmesiyle ilgili zaman kazanmışlardır.

- Bu mükellefler 31.12.2003 tarihli bilançolarındaki iktisadi kıymetler için geçici vergi dönemlerinde eski hükümlere göre yeniden değerlendirme yapabilecekler.

- Yaptıkları yeniden değerlendirme üzerinden amortisman ayıracaklar.

- Stokların maliyet bedelini LIFO metoduna göre tespit edecekler.

- Maliyet artış fonu uygulamasından yararlanacaklar.

- Kuyumcular maliyetlerini Gelir Vergisi Kanunu 38 inci maddesinin 5024 sayılı kanunla kaldırılan son fıkrası gereğince altın borsasındaki rayiciyle tespit edecekler.

- Bu imkandan yararlanmak isteyen mükelleflerin tüm geçici vergi dönemlerinde aynı yönde tercih kullanmaları gerekir. Şayet bir geçici vergi döneminde düzeltme yapmaları halinde sonraki dönemlerde de düzeltme yapmaları şarttır (Acartürk, 2005, s. 1-2).

- **328 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği:** Diğer taraftan kanunun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde 328 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmış olup bu tebliğde parasal ve parasal olmayan kıymetler ve 31.12.2003 tarihli bilanço tablolarının düzeltme esasları belirlenmiştir.

- **337 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği:** Ayrıca 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 5228 sayılı kanunda yer alan uygulamayla ilgili de 13.08.2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazetede 337 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanarak uygulamaya yönelik açıklamaları verilmiştir.

- **338 Sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği:** 13.08.2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 338 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 'nun mükerrer 298 inci maddesi gereğince 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılması gerekli enflasyon düzeltmesi kurallarına yönelik olarak örnekli açıklamalar yapılmıştır.

- **2 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 02.01.2004 tarihli

- **3 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 12.03.2004 tarihli

- **4 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 07.04.2004 tarihli

- **6 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 06.07.2004 tarihli

- **8 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 02.08.2004 tarihli
- **9 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 05.08.2004 tarihli
- **10 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 09.08.2004 tarihli
- **11 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 14.08.2004 tarihli
- **13 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 10.11.2004 tarihli
- **14 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 01.02.2005 tarihli
- **17 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 24.03.2005 tarihli
- **18 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 19.04.2005 tarihli
- **19 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 15.07.2005
- **21 Nolu Vergi Usul Kanunu Sirküleri:** 17.10.2005 tarihli
- **12 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği:** 05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.
- **13 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği:** 06.10.2004 tarih ve 25605 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

4.5. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi Düzenlemesi Yapan Kurumlar

Türkiye’de çeşitli kurumlar yasaların kendine verdiği yetkiyi kullanarak muhasebe standartları yayımlamaktadır. Her kurum kendi etki alanına giren kurumları yönlendirmek amacı ile tebliğler yayımlamakta bu da Türkiye’deki uygulamalarda karmaşaya ve çok başlılığa neden olmaktadır. Bu karmaşaya ve çok başlılığa son vermek için yasal olarak “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)” kurulmuştur. Kurul, çalışmalarına başlamış ancak henüz çalışma usul ve esasları ile bazı yönetmelikleri çıkmamış olduğundan, Türkiye Muhasebe Standartlarını resmen yayımlama noktasına gelememiştir.

Enflasyon muhasebesi ile ilgili düzenleme yapan kurumları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

1) Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)

TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama (1997 yılında yayınlandı),

2) Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)

Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 14 Sayılı Tebliğ-Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı,

3) Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 20, No: 23, No: 24)

4) Maliye Bakanlığı

5024 sayılı Vergi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, (Kabul tarihi 17.12.2003),

5) Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

Yüksek enflasyon dönemlerinde Finansal Raporlama.

4.6. Türkiye’de Seçilen Yöntem ve Düzeltmede Kullanılan Endeksler

Enflasyon muhasebesi ile ilgili olarak kabul edilen 5024 sayılı kanun, yayımlanan tebliğ, standart taslağı veya standart hükümlerinde, bütün kurumlar düzeltmede genel fiyat endekslerinin kullanılmasını öngörmüŐ ve temel yöntem olarak da IFRS 29 no’lu standart hükümleri benimsenerek ‘‘Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi’’ yöntemi seçilmiŐtir. Gerek 5024 sayılı kanun gerekse, SPK, BDDK, yayınlamış olduğu enflasyon muhasebesi tebliğlerinde, T MUEĞSK’in yayınlamış olduğu TMS 2 muhasebe standardında düzeltmede Devlet İstatistik Enstitüsü’nün Türkiye geneli için yayınlamış olduğu toptan eşya fiyat endekslerinin kullanılması hükme bağlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu da T MUEĞSK’in yayınlamış olduğu TMS 2 nolu standardı taslak olarak yayınlamış bulunmaktadır. Böylece tercihler temelde genel fiyat düzeyi muhasebesi doğrultusunda yapılmıştır. Ancak borsası olan kalemlerin düzeltilmesinde endekslerle belirlenen düzeltme katsayıları yerine borsa değerleri kullanılmaktadır.

Aynı Şekilde düzeltme katsayıları ile bulunan değerler, varlıkların cari değerlerinden fazla olması durumunda değerlemede cari değerlerin kullanılması öngörülmüŐtür. Böylece kullanılan yöntem aslında karma yönteme de yakındır.

4.7. Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Zorunlu Olduğu Dönemler

Yüksek enflasyon ortamının var olduğu dönemlerde enflasyon muhasebesinin uygulanması zorunludur. Bir ülkede enflasyon oranı % 30'u aştığı zaman, o ülkede mutlak surette enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekmektedir (Doğan, 1995, s. 97). Yüksek enflasyon ortamını varlığının göstergeleri de kanun ve tebliğlerde belirtilmiştir. Büyük ölçüde göstergeler benzer nitelikte ise de ayrıntıda bazı farklılıklar bulunmaktadır. Yüksek enflasyon döneminin başlangıcı için gerekli göstergeler aşağıda verilmiştir (Akdoğan, 2004, s.282–285).

TMUDEKS (TMS–2)

MADDE–3: Aşağıdaki durumlarda yüksek enflasyonun var olduğu kabul edilir ve finansal tablolar zorunlu olarak düzeltilir.

a) Nüfusun çoğunluğunun, servetini parasal olmayan varlık edinerek veya yabancı para birimli yatırım amaçlarına yatırım yaparak değerlemesi, elde Türk Lirası nakit bulundurmuyarak satın alma gücünün korunabilmesi için eldeki nakdi, süratle parasal olmayan yatırımlara yöneltmesi,

b) Nüfusun çoğunluğunun parayla ilgili işlemleri, istikrarlı gördüğü yabancı para birimleri ile yapması ve fiyatların yabancı para birimine göre belirlenmesi,

c) Vadeli yapılan satış ve satın almalarda; vade süresi kısa olsa bile vade süresi içinde paranın satın alma gücünde beklenen kayıpların dikkate alınarak fiyatların vade farkı konarak saptanması,

d) Fiyatların, ücretlerin ve faiz oranlarının fiyat endeksine bağlanmış olması,

e) Son üç yıllık kümülatif enflasyon oranının % 100'e yakın ya da bu oranın üstünde oluşması,

f) Yüksek enflasyon olduğunun belirtisi olan diğer göstergelerin varlığı.

BDDK (14 SAYILI TEBLİĞ)

MADDE–5: Ekonomide, bu maddede belirtilen özelliklerin bulunması halinde yüksek enflasyonun varlığı kabul edilir ve mali tablolar bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulur:

a) Nüfusun çoğunluğunun, değer kaybından korunmak amacıyla parasal servetlerini parasal olmayan veya değeri Türk Lirasına göre daha istikrarlı olan yabancı para varlıklarda tutmaları,

b) Nüfusun çoğunluğunun alacak ve borçlarını Türk Lirası yerine değeri nispeten daha istikrarlı yabancı para ile belirlemeleri,

c) Kısa vadeli işlemlerde dahi, satın alma gücündeki kayıpları karşılamak için fiyatların vade farkı konularak belirlenmesi,

d) Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların, genel fiyat endekslerine bağlanması,

e) Devlet İstatistik Enstitüsü verilerine göre son üç yıllık kümülatif enflasyon oranının yüzde yüze yaklaşması ya da bu oranı geçmesi,

SPK (20,23 VE 24 SAYILI TEBLİĞ)

Madde 6 – Yıllık bilânço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dâhil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre % 10 veya daha fazla bir oranda artması halinde, içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren yüksek enflasyon dönemi başlar. Yukarıda belirtilen süreden daha kısa bir sürede fiyat endeksi rakamının iki katına ulaşması halinde de yıllık mali tablo tarihi itibarıyla yüksek enflasyon dönemi başlar. Fiyat endekslerinde yukarıda belirtilen düzeyde artış olmamakla beraber, halkın tasarruflarını yabancı para cinsinden tutması, mal ve hizmet fiyatlarının yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi gibi yüksek enflasyon emarelerinin mevcut bulunması halinde Kurul, mali tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasını isteyebilir.

Yüksek enflasyon dönemi, yıllık bilânço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili yıl dâhil önceki üçüncü yılın başındaki fiyat endeksi rakamının dönemin başına göre % 10 veya daha az bir oranda artmış olması, devam etmekte olan yüksek enflasyon dönemini sona erdirmez.

Yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tablolar bu Tebliğe uygun olarak hazırlanır. Ancak, bu Tebliğin uygulandığı ilk yılda cari dönem mali tablo ve raporlarının bu Tebliğ uyarınca hazırlanması için, önceki dönem bilânçosunun düzeltme işlemine tabi tutulması şarttır. Yüksek enflasyon döneminin bittiği dönemde, bu Tebliğin uygulanmasına son verilir.

MALİYE BAKANLIĞI (5024 SAYILI KANUN)

Mükerrer Madde 298-A. – 1. Kazançlarını bilânço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endekslerindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon muhasebesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer. Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla bilânço çıkarmak ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadır. Oranların tespitinde, hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki otuz altı ay ve son on iki ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır.

Bakanlar Kurulu bu oranı % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanuni seviyesine kadar indirmeye yetkilidir.

TMSK (TASLAK)

Aşağıdaki durumlarda yüksek enflasyonun var olduğu kabul edilir ve finansal tablolar zorunlu olarak düzeltilir.

a) Nüfusun çoğunluğunun, servetini parasal olmayan varlık edinerek veya yabancı para birimli yatırım araçlarına yatırım yaparak değerlemesi, elde Türk Lirası nakit bulundurmuyarak satın alma gücünün korunabilmesi için eldeki nakdi, süratle parasal olmayan yatırımlara yöneltmesi,

b) Nüfusun çoğunluğunun parayla ilgili işlemleri, istikrarlı gördüğü yabancı para birimleri ile yapması ve fiyatların yabancı para birimine göre belirlenmesi,

c) Vadeli yapılan satış ve satın almalarda; vade süresi kısa olsa bile vade süresi içinde paranın satın alma gücünde beklenen kayıpların dikkate alınarak fiyatların vade farkı konarak saptanması,

d) Fiyatların, ücretlerin ve faiz oranlarının fiyat endeksine bağlanmış olması,

e) Son üç yıllık kümülatif enflasyon oranının % 100'e yakın ya da bu oranın üstünde oluşması,

f) Yüksek enflasyon olduğunun belirtisi olan diğer göstergelerin varlığı.

4.8. Finansal Tablolarını Düzeltecek İşletmeler

Bilânço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olan gerçek ve tüzel kişiler 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25 inci maddesi gereğince 31.12.2003 tarihli bilânçoları üzerinde enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar.

Bilânço esasına göre defter tutmayan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri enflasyon düzeltmesi yapmayacaklardır.

Kazançlarını işletme hesabına göre tespit eden mükellefler ile serbest meslek erbabı da amortisman tabi iktisadi kıymetlerini enflasyon düzeltmesine tabi tutarak düzeltilmiş tutar üzerinden amortisman ayırabilirler.

Diğer taraftan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun geçici 25 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarihte faal olup, ilk defan bilânço esasına geçen mükellefler; ilk düzeltme işlemini bilânço esasına geçtikleri tarih itibariyle Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinde yer alan hükümlere ve 328 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ çerçevesinde, daha sonraki işlemlerini Vergi Usul Kanunu mükerrer 298 inci madde ve 338 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ esaslarına göre yapacaklardır.

Finansal tablolarını düzeltecek işletmelerle ilgili standartlar da aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

TMUDESK	BDDK	SPK	MALİYE BAKANLIĞI	TMSK
Bilânço esasına göre defter tutan bütün şirketler.	Bankalar ile Konsolide Mali tabloların düzenlenmesi, birlikte kontrol edilen ortaklıkların ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi standardı kapsamında tüm konsolidasyon veya öz sermaye yöntemine göre ana ortaklık banka nezdinde konsolide edilen ortaklıklar.	SPK kapsamındaki Ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım Ortaklıkları ile bunların ortaklıkları ve iştirakler	Kazanlarını bilânço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri	Bilânço esasına göre defter tutan bütün şirketler

SONUÇ

Fiyatlar genel seviyesindeki artışlar olarak tanımlanan enflasyon, esas olarak bir ekonomide fiyat mekanizmasının rasyonel işleyişini bozmakta ve dolayısıyla ekonomik birimlerinin etkin bir kaynak dağılımına gitmelerini önlemekte ve ekonomik birimlerin yatırım kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Ayrıca, gerek mal gerekse hizmet üretiminde maliyetleri yükseltmektedir. Maliyetlerin yükselmesi sonucu, işletmeler kar marjlarını koruyabilmek için satış fiyatlarında artış yapmak zorunda kalmaktadırlar. Enflasyon ortamında mali tablolar anlamını yitirmekte ve gerçeği yansıtmamaktadır. Çünkü özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde tarihi değerler üzerinden muhasebeleştirilen sabit kıymetlerin rakamsal değerlerine dayanılarak ayrılan amortismanlar çok düşük kalmakta ve buna bağlı olarak da kar olduğundan yüksek gösterilmektedir.

Klasik muhasebenin değerlemede, maliyet ilkesinden hareket etmesi ve para değerinin değişmez olduğu varsayımı altında işlemlerini sürdürmesi, enflasyon ortamında işletme ilgililerinin gereksinmelerine yanıt vermemesine yol açmaktadır. Enflasyon olayının süreklilik kazanması ve işletmelerin enflasyon olayı ile birlikte yaşama zorunlulukları, işletme ilgililerini klasik muhasebe yerine geçecek yeni bir muhasebe sistemi arayışı içerisine itmiştir. Bu durum enflasyonun işletme sonuçları üzerindeki olumsuz etkilerini gidererek, işletme sonuçlarının gerçeği göstermesine olanak veren “Enflasyon Muhasebesi” sisteminin ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Enflasyon Muhasebesi, geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlıkları ve borçları üzerinde fiyat değişmelerinin etkisini gösteren muhasebedir.

Enflasyon muhasebesi modelleri farklı üç şekilde uygulanmaktadır. Bunlar;

(1) Genel fiyat artışlarını işletmelerin mali tablolarına yansıtan, Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi,

(2) Özel fiyat artışlarını işletmelerin mali tablolarına yansıtan İkame Maliyeti Muhasebesi,

(3) Bu iki modelin bileşiminden oluşan Genel Fiyat-İkame Maliyeti Muhasebesidir.

Ülkemiz otuz yıldan bu yana enflasyonu tartışmıştır. Yaşanan enflasyon ortamının toplumdaki gelir dengesini bozduğu, işletmelerin mali tablolarının güncel durumlarını aşındırdığı bir gerçektir.

5024 sayılı kanunla enflasyon düzeltmesi, uygulama sürecine geçmiştir. Ancak kanun hükümlerine göre uygulanacak olan enflasyon düzeltmesi işlemleri hiç kimsenin beklentisini karşılamamıştır. Çünkü mevzuat karışık olup ve düzeltme işlemleri muhasebe uygulamaları içerisinde yapılmasını gerektirmektedir. Diğer taraftan, kanun, yıllarca uygulanan temel vergi kurallarına aykırı hükümler taşımaktadır. Ayrıca beş yıllık zaman aşımı süresinin geçerli olduğu bir vergi sisteminde 1970 yılından bu yana kaydi bilgilere ihtiyaç vardır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ACARTÜRK, Ahmet, Enflasyon Muhasebesi Uygulama Rehberi, Göksu Ofset, Tekirdağ, 2005.
- AKDOĞAN, Nalân, “Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde Uygulamaya Konulan Enflasyon Muhasebesi Yönteminin Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 2, Sayı: 1, Mart 2000, s. 29
- , Enflasyon Muhasebesi Kuramsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara, 2004.
- , Enflasyon Muhasebesi, Maliye Bilimler Yüksek Okulu Yayınları No: 1, Ankara, 1980.
- AKGÜÇ, Öztin, Finansal Yönetim, Muhasebe Enstitüsü Yayınları No: 56, İstanbul, 1989.
- , Mali Tabloların Analizi, Muhasebe Enstitüsü Yayınları No: 61, İstanbul, 1990.
- ALTUĞ, Osman, Maliyet Muhasebesi, Evrim Yayınları, İstanbul, 1996.
- AYDEMİR, Oğuz, “Pratik Olarak Yeniden Değerleme”, Maliye Postası Dergisi, 1 Ocak 1993.
- BRUINESSEN, W. Van (Çev. Tuğrul TÜFEKÇİOĞLU): “Tarihi Maliyet Dışında Diğer Muhasebe Esasları”, Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, no: 155-97, Eskişehir, 1976
- CHILVERS, Danald R.: “Developments Around the World”, Current Value Accounting, Cooper and Lybrand, London, 1977.
- DOĞAN, Zeki, Enflasyon Ortamında Bir İşletmenin Gerçek Karlılığının Ölçülmesi, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi, Adana, 1995.
- EVYAPAN, Rafet, “Enflasyonda İşletmelerin Mali Durumları”, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın Organı, Yıl: 5, Sayı: 31, Temmuz-Ağustos 1995, s. 65

- HATİPOĞLU, Zeyyat, Cudi Tuncer GÜRSOY, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Bilmen Basımevi, İstanbul, 1979.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları, Ders Kitapları A.Ş., İstanbul, 1997.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, Cemal İBİŞ ve Gürbüz GÖKÇEN, Beş yüz Büyük Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması, ALFA Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1999.
- HOBSON, David, World-Wide Developments in Inflation Accounting, Coopers and Lybrand, London, 1977.
- KIZIL, Ahmet, Enflasyon Muhasebesi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Sayı: 7, Şubat 1977-1
- KIRKMAN, Patrick, Accounting Under Inflationary Conditions, George Allen and Unwin Ltd., London, 1974.
- KAYA, Mehmet, Türkiye’de Enflasyon, Yüksek Lisans Tezi, Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Diyarbakır, 1995.
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat, Genel Muhasebe, Beta Basım Dağıtım, İstanbul, 1994.
- MAY, Robert G., A New Introduction to Financial Accounting, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1975.
- PEKER, Alparslan, Enflasyon Ortamında Muhasebe Finansman ve Vergi Problemleri, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No: 2004-37/6, İstanbul, 1974.
- , Yönetim Muhasebesi, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayınları, No: 2542-98/27, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.
- PHILIPS, Jim, Inflation in Business, Financial Techniques Ltd. Surrey, 1975.
- SAYARI, Mehmet, "Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 3, Eylül 1999.
- SCOTT, W. D., Lesecting A General Price Index, Australian Society of Accountants, Bulletin No: 15, Melbourne, 1974.
- THOMPSON, Grahme, "Inflation Accounting in a Theory of Calculation", Accounting Organizations and Society, 1987.

- UMAN, Nuri, Enflasyon Muhasebesi, Denet Yayınları, İstanbul, 2002.
- , “Enflasyonda İşletme Karlılığı ve Ölçülmesi”, Mülkiyeliler Vakfı Yayını, İstanbul, 1990.
- Uman NURİ, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, 5024 Nolu Yasaya Göre Enflasyon Muhasebesi, ALFA Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2004.
- YALKIN, Yüksel Koç, Kadir GÜRDAL, Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Uygulaması, Turhan Kitabevi Basım ve Yayın, Ankara, 2004.
- YÜCE, Mehmet, “Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, Mevzuat Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 6, Haziran 1999, <http://www.basarm.com.tr/dergi/99-06/a/enflasyonmuhasebesi.htm>, 13 Ocak 2004, 13.40.
- YÜCEL, Göksel, “Enflasyon Muhasebesi Eğitiminde Alternatif Yaklaşımlar”, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Aralık 1979.
- YÜKÇÜ, Süleyman, Serdar ÖZKAN, Vergi Mevzuatı ve SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004.
- YÜKSEL, Ahmet, Enflasyon Muhasebesi, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 1997.
- 328 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.02.2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete.
- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.2003 Tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazete.