

T.C.
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDI VE BİR ÖRNEK UYGULAMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

NURAY AYHAN

Danışman

Yrd.Doç.Dr.ONGUN EMGİN

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM BAKANLIĞI
DOKÜMAN ENFLASYON ENSTİTÜSÜ

HAZİRAN -2002

MUĞLA

T.C.
MUĞLA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI VE BİR ÖRNEK UYGULAMA

NURAY AYHAN

Sosyal Bilimler Enstitüsünde

“Yüksek Lisans”

Diploması Verilmesi İçin Kabul Edilen Tezdir

Tezin Enstitüye Verildiği Tarih :

Tezin Sözlü Savunma Tarihi : 15.08.2002

Tezin Danışmanı : Yrd. Doç.Dr.Ongun EMGİN

Jüri Üyesi : Prof.Dr. Selim BEKÇİOĞLU

Jüri Üyesi : Yrd.Doç.Dr. Yavuz ÇİFTÇİ

Enstitü Müdürü : Prof. Dr. Ali Osman GÜNDOĞAN

Haziran -2002

MUĞLA

YEMİN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı ve Bir Örnek Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

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

Nuray AYHAN



YÜKSEK ÖĞRENİM KURULU DÖKÜMANTASYON MERKEZİ
TEZ VERİ GİRİŞ FORMU

YAZARIN

Soyadı : AYHAN

Adı : NURAY

Kayıt No:

TEZİN ADI

Türkçe: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı ve Bir Örnek Uygulama

Y Dil : The Standard of The Financial Reporting in Hyper Inflation Economies and a Sample Practise

TEZİN TÜRÜ: Yüksek Lisans

TEZİN KABUL EDİLDİĞİ

Üniversite : Muğla Üniversitesi

Fakülte : İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Diğer Kuruluşlar :---

Tarih :

TEZ YAYINLANMIŞSA

Yayınlanan :---

Basım Yeri :---

Basım Tarihi :---

TEZ YÖNETİCİSİNİN

Soyadı Adı : EMGİN Oğun

Ünvanı : Yrd.Doç.Dr.

TEZİN YAZILDIĞI DİL : Türkçe

TEZİN SAYFA SAYISI: 183

TEZİN KONUSU (KONULARI) :

- 1) Enflasyon Muhasebesi
- 2) Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi
- 3) Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı

TÜRKÇE ANAHTAR KELİMELER

- 1) Enflasyon Muhasebesi
- 2) Uluslararası Muhasebe Standartları
- 3) Türkiye Muhasebe Standartları

İNGİLİZCE ANAHTAR KELİMELER

- 1) Inflation Accounting
- 2) International Accounting Standards
- 3) Turkey Accounting Standards

- 1) Tezimden fotokopi yapılmasına izin vermiyorum. ()
- 2) Tezimden dipnot gösterilmek şartıyla bir bölümünün fotokopisi alınabilir. (x)
- 3) Kaynak gösterilmek şartıyla tezimin tamamının fotokopisi alınabilir. ()

ABSTRACT

The business firms in economic systems, in which prices go up continuously, meet difficulties while trying to carry on their activities, because high inflation has been damaging the economic and financial structure of the organizations and has been causing the sources to be misallocated.

The business managers make use of the financial reports for taking decisions about the organization but, because of the high inflation, historical cost basis of financial reporting is not objective enough. Therefore financial reports have to be according to the definite principles and bases. Some national and international studies have been done in this area. In our country, regarding to these studies, the “Standard of the Financial Reporting in Hyperinflationary Economies” has been developed.

In the first part of the this study, the standard of financial reporting in hyper inflationary economies is studied; inflation, its effects on organizations, and the accounting inflation models are studied. In the second part, international and national adaptation efforts are examined and finally in the third part, the standard of financial reporting in hyperinflationary economies that is developed by TMMOB taken in our country, is explained by comparing it with international accounting standards. In the fourth part, the purification of the financial reports of an organization from inflation is shown in practise.

ÖZET

Fiyatların sürekli olarak arttığı ekonomilerde işletmeler, faaliyetlerini devam ettirirken oldukça güçlük çekmektedirler. Çünkü yüksek enflasyon işletmelerin ekonomik ve finansal yapılarını bozmakta ve kaynakların yanlış yönlendirilmesine neden olmaktadır.

İşletme yöneticileri, işletme ile ilgili alınacak kararlarda finansal raporlardan yararlanmaktadırlar. Yüksek enflasyon nedeniyle, tarihi maliyetlerle hazırlanan finansal raporlar objektif olmamakta ve yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle işletmelerin finansal raporlarının belirli ilke ve esaslara göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bunun için ulusal ve uluslararası boyutta çalışmalar yapılmaktadır. Ülkemizde de bununla ilgili olarak yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardı oluşturulmuştur.

Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardının incelendiği bu çalışmanın birinci bölümünde, enflasyon, enflasyonun işletmeler üzerindeki etkileri ve enflasyon muhasebesi modelleri incelenmiştir. İkinci bölümde, uluslararası ve ulusal boyuttaki uyumlaştırma çalışmaları incelenmiş, üçüncü bölümde ise, ülkemizde TİMÜDESK tarafından oluşturulan yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardı uluslararası muhasebe standartları ile karşılaştırmalı olarak açıklanmıştır. Dördüncü bölümde de, bir işletmenin finansal raporlarının enflasyondan arındırılması uygulamalı olarak gösterilmiştir.

KISALTMALAR

A.B.	: Avrupa Birliği
A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.T.	: Avrupa Topluluğu
AAA	:Amerikan Muhasebeciler Derneği
AASC	: Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu
AICPA	:Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği
APB	:Muhasebe İlkeleri Kurulu
ARC	:Muhasebe Prosedürleri Komitesi
ARD	: Muhasebe Araştırma Bölümü
D.P.T.	:Devlet Planlama Teşkilatı
FASB	:Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FIFO	:İlk Giren İlk Çıkar Stok Yöntemi
G.V.	: Gelir Vergisi
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASP	:Uluslararası Denetim Uygulama İlkeleri
IFAC.	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
İDTYDK	:İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
K.İ.T.	:Kamu İktisadi Teşekkülleri
K.V.	: Kurumlar Vergisi
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
LIFO	:Son Giren İlk Çıkar Stok Yöntemi
Ltd. Şti.	: Limited Şirket
Md.	: Madde
O.E.C.D.	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
S.P.K.	:Sermaye Piyasası Kurulu
SEC	:Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu
T.E.F.E.	:Toptan Eşya Fiyat Endeksi

T.H.P.	: Tekdüzen Hesap Planı
T.M.S.	: Türkiye Muhasebe Standartları
T.T.K.	:Türk Ticaret Kanunu
T.Ü.F.E.	:Tüketici Fiyat Endeksi
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeciler Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
V.U.K.	:Vergi Usul Kanunu



TABLolar LİSTESİ

Tablo 1:Enflasyon Muhasebesi Modellerinin Kullandıkları Para Biriminin Değeri ve Değerleme Esasları Bakımından Geleneksel Muhasebe İle Karşılaştırılması

Tablo 2: Enflasyon Muhasebesi Modellerinin Karşılaştırılması

Tablo 3:Fiyatlar Seviyesindeki Değişmeleri İçeren Muhasebe Modellerinin eşitli Kriterler Bakımından Karşılaştırılması

Tablo 4:Türkiye Muhasebe Standartları ve İlişkili Olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları

Tablo 5:Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Listesi

Tablo 6:Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç ya da Kaybı Tablosu

Tablo 7: 1999-2001 Yılları Aylık Toptan Eşya Fiyat Endeksleri

Tablo 8:1999-2001 Yılları Arası TEFE'ne Göre Düzenlenmiş Düzeltme Katsayıları

Tablo 9:X Ltd.Şti.'nin Parasal Ve Parasal Olmayan Kalemlerinin Listesi

Tablo 10: 31.12.2000 Tarihli X İşletmesinin Parasal Aktif Kalemleri

Tablo 11: 31.12.2000 Tarihli X İşletmesinin Parasal Pasif Kalemleri

Tablo 12:X Ltd.Şti.'nin Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç veya Kaybının Hesaplanması

ÖNSÖZ

İşlemeler arası rekabetin hızla artması ve uluslararası piyasaların gelişmesi nedeniyle işletmeler, değişen piyasa koşullarına uyum sağlamak için hata paylarını en aza indirmek zorundadırlar. İşletmeler belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için faaliyet sonuçlarıyla ilgili doğru ve güvenilir bilgilere ihtiyaç duyarlar.

İşletme yöneticileri işletmeyle ilgili karar alırken, işletmenin belli bir dönem sonundaki durumunu gösteren finansal tabloları kullanırlar. Bu nedenle finansal tabloların doğru ve güvenilir bilgileri yansıtması gerekmektedir. Yüksek enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücünün sürekli olarak değişmesi nedeniyle, işletmenin finansal tablolarında yer alan kalemler gerçek değerleri gösterememektedir. Bu nedenle işletmenin finansal tablolarında farklı para birimiyle ifade edilen kalemlerin aynı para gücüyle ifade edilmesi gerekir.

Ülkemizde sürekli olarak yaşanan yüksek enflasyon, işletmelerin finansal tablolarının, enflasyon muhasebesi modellerinden birinin seçilerek düzeltilmesini, gerekli kılmaktadır. Bu çalışmada, enflasyon muhasebesi modellerinden olan genel fiyat düzeyi muhasebesi ayrıntılı olarak ele alınmış, ülkemizde bununla ilgili olarak yayınlanmış olan “yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardı” üzerinde durulmuş ve bir işletme üzerinde uygulamalı olarak gösterilmiştir.

Bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde desteği ve katkılarını esirgemeyen değerli hocalarım Sayın Yrd. Doç. Dr. Ongun EMGİN ve Yrd. Doç. Dr. Yavuz ÇİFTÇİ'ye, çalışmalarım esnasında bana yardımları olan Arş. Gör. Meltem ÜLKÜ'ye içten teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	1
------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLÂSYONUN MUHASEBE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE ENFLÂSYON MUHASEBESİ MODELLERİ

1.1.ENFLÂSYON KAVRAMI.....	3
1.2.ENFLÂSYONUN MUHASEBE ÜZERİNE ETKİSİ	5
1.2.1.Enflasyonun İşletmeler Üzerine Etkileri.....	5
1.2.2.Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerine Etkisi	8
1.2.2.1.Enflasyonun Bilânço Üzerine Etkisi.....	10
1.2.2.1.1.Varlık Yapısı Üzerine Etkileri	11
1.2.2.1.1.1.Enflasyonun Parasal Varlıklara Etkileri.....	11
1.2.2.1.1.2.Enflasyonun Parasal Olmayan Varlıklara Etkileri.....	11
1.2.2.1.2.Kaynak Yapısı Üzerine Etkileri.....	12
1.2.2.1.2.1.Enflasyonun Parasal Kaynaklara Etkileri....	12
1.2.2.1.2.2.Enflasyonun Parasal Olmayan Kaynaklara Etkileri	13
1.2.2.2.Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerine Etkileri	14
1.2.2.2.1. Enflasyonun Gelir Kalemleri Üzerine Etkileri	14
1.2.2.2.2. Enflasyonun Gider Kalemleri Üzerine Etkileri	16
1.3. ENFLÂSYON ORTAMINDA GELENEKSEL MUHASEBENİN YETERSİZLİĞİ.....	17
1.4.ENFLÂSYON MUHASEBESİNİN GEREKLİLİĞİ	19
1.5.ENFLÂSYON MUHASEBESİ MODELLERİ	22

1.5.1.Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	24
1.5.2. İkâme Maliyet Muhasebesi	25
1.5.3. Entegre Muhasebe Modeli	28
1.5.4. Enflasyon Muhasebesi Modellerinin Karşılaştırılması	30

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

2.1.UYUMLAŞTIRMAYI GEREKTİREN NEDENLER.....	32
2.2.DÜNYADA YAPILAN UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI.....	33
2.2.1.ABD’de Muhasebe Örgütlerinin Çalışmaları	34
2.2.2.Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin Çalışmaları.....	36
2.2.3.Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Çalışmaları	40
2.2.4.Avrupa Birliği’nde Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları	42
2.3.ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI	48
2.4.TÜRKİYE’DE MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR	52
2.4.1.Genel Olarak Türkiye’de Muhasebe Standartları İle İlgili Çalışmalar	52
2.4.2.Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu	57

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİ

3.1.ULUSAL VE ULUSLARARASI STANDARTLAR AÇISINDAN GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİ	67
---	----

3.2.GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİNİN UYGULANMA ZAMANI	70
3.3.GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİNİN İŞLEYİŞ AŞAMALARI.....	74
3.3.1. I. Aşama: Geleneksel Muhasebeye Göre Hazırlanmış En Az Son	
İki Yılın Malî Tabloları Elde Edilerek, Kullanılacak Endeksin	
Belirlenmesi ve Düzeltme Katsayılarının Hesaplanması	74
3.3.1.1.Endeks Seçimi	74
3.3.1.2.Düzeltme Katsayılarının Hesaplanması.....	77
3.3.1.3.Gerekli Finansal Tablolar	78
3.3.2. II. Aşama: Parasal ve Parasal Olmayan Varlık ve Borçların Saptanması.	80
3.3.3. III. Aşama: Carî Yılın Bütün Parasal Olmayan Değerlerinin	
Analiz Edilmesi ve Bunların Aktife Giriş Tarihlerinin Saptanması.....	83
3.3.4. IV. Aşama: Carî Yılın Gelir Tablosundaki Bütün Gelir, Gider,	
Kazanç ve Kayıplar, Dağıtılan Kârlar İle Dağıtılmamış	
Kârdaki Değişmeler Analiz Edilerek, Bu Değerlerin Ne Zaman	
Ortaya Çıktığının ve Sonuçlara Dahil Edildiğinin Saptanması	84
3.3.5. V. Aşama: Parasal Olmayan Bütün Değerlerin Carî Para Birimi	
İle Yeniden İfade Edilmesi.....	85
3.3.6. VI. Aşama: Dönem Başı Bilânçosundaki Parasal Değerlerin	
Carî Para Birimiyle İfade Edilmesi	86
3.3.7. VII. Aşama: Parasal Olmayan Değerler Carî Para Birimiyle	
İfade Edildikten Sonra “Carî ya da Düzeltilmiş Maliyet Değerinden	
Düşük Olanı İle Değerleme” Kuralının Uygulanması.....	86
3.3.8. VIII. Aşama: Parasal Değerleri Elde Bulundurma	
Kazanç ve Kayıplarının Hesaplanması.....	87

3.3.9. IX. Aşama: Bir Önceki Dönemin Malî Tabloları Carî Yılı

Satın Alma Gücü Değerleriyle İfade Edilmesi	89
3.4. DÜZELTİLMİŞ MALİ TABLOLARIN HAZIRLANMASI	89
3.4.1. Düzeltilmiş Bilânçonun Hazırlanması	89
3.4.1.1. Parasal Aktif Kalemlerin Düzeltilmesi	90
3.4.1.1.1. Kasa ve Bankaların Düzeltilmesi	90
3.4.1.1.2. Menkul Kıymetlerin Düzeltilmesi	91
3.4.1.1.3. Alacak ve Karşılıkların Düzeltilmesi	92
3.4.1.2. Parasal Olmayan Aktif Kalemlerin Düzeltilmesi	93
3.4.1.2.1. Stokların Düzeltilmesi	93
3.4.1.2.2. Peşin Ödenen Giderlerin Düzeltilmesi	96
3.4.1.2.3. Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi	96
3.4.1.2.4. Duran Varlıkların Düzeltilmesi	97
3.4.1.2.5. İştiraklerin Düzeltilmesi	101
3.4.1.3. Parasal Pasif Kalemlerin Düzeltilmesi	102
3.4.1.3.1. Yabancı Kaynakların Düzeltilmesi	102
3.4.1.4. Parasal Olmayan Pasif Kalemlerin Düzeltilmesi	103
3.4.1.4.1. Özkaynakların Düzeltilmesi	104
3.4.2. Gelir Tablosunun Düzeltilmesi	107
3.4.2.1. Gelir Kalemlerinin Düzeltilmesi	108
3.4.2.2. Gider Kalemlerinin Düzeltilmesi	110
3.4.2.3. Parasal Değerleri Elde Bulundurma	
Kazanç ya da Kaybının Hesaplanması	112
3.4.3. Kâr Dağıtım Tablosunun Düzeltilmesi	116
3.4.4. Nakit Akım Tablosunun Düzeltilmesi	116

3.4.5. Konsolide Malî Tabloların Düzeltilmesi	117
3.5. DÜZELTİLMİŞ TABLOLARDAN RAPORLANACAK BİLGİLER	118
3.6. DÜZELTİLMİŞ MALİ TABLOLARIN FORMATI	120
3.7. GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİNDE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU	120
3.8. YÜKSEK ENFLASYONUN SONA ERMESİ	121
3.9. GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ	122
3.9.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Üstünlükleri	122
3.9.2. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Sakıncaları	124
3.10. YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ UYGULANABİLİRLİĞİ	126
3.11. MALİ TABLOLARIN ENFLASYONDAN ARINDIRILMASI İŞLEMİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ	127
3.11.1. Yeniden Değerleme	127
3.11.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırımı	128
3.11.3. Duran Varlık Yenileme Fonu	129
3.11.4. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu	129
3.11.5. Finansman Fonu	130
3.11.6. Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye Eklenmesinde Vergi Bağışıklığı	131
3.11.7. Maliyet Bedeli Artırımı	131
3.11.8. LIFO Yöntemi	131
3.11.9. Araştırma ve Geliştirme Fonu	132
3.11.10. Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme	132

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL
RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE BİR UYGULAMA

4.1.X LTD. ŞTİ. FİNANSAL TABLOLARININ TMS-2'YE GÖRE DÜZELTİLMESİ.....	133
4.1.1. I.Aşama:Geleneksel Muhasebeye Göre Hazırlanmış En Az Son İki Yılın Malî Tabloları Elde Edilerek, Kullanılacak Endeksin Belirlenmesi ve Düzeltme Katsayılarının Hesaplanması	133
4.1.2. II.Aşama:Parasal ve Parasal Olmayan Varlık Ve Borçların Saptanması.....	140
4.1.3. III.Aşama:Carî Yılın Bütün Parasal Olmayan Değerlerinin Analiz Edilmesi ve Bunların Aktife Giriş Tarihlerinin Saptanması.....	142
4.1.4. IV.Aşama:Carî Yılın Gelir Tablosundaki Bütün Gelir, Gider, Kazanç ve Kayıplar, Dağıtılan Kârlar İle Dağıtılmamış Kârdaki Değişmeler Analiz Edilerek, Bu Değerlerin Ne Zaman Ortaya Çıktığının ve Sonuçlara Dahil Edildiğinin Saptanması	145
4.1.5. V.Aşama:Parasal Olmayan Bütün Değerlerin Carî Para Birimi İle Yeniden İfade Edilmesi	145
4.1.5.1. X Ltd. Şti'nin 31.12.2000 Tarihli Bilânçosunda Yer Alan Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi.....	145
4.1.5.1.1. Hisse Senetlerinin Düzeltilmesi.....	146
4.1.5.1.2. Bankalar Hesabının Düzeltilmesi	146
4.1.5.1.3.Stokların Düzeltilmesi	146
4.1.5.1.4 Gelecek Aylara Ait Giderlerin Düzeltilmesi	147
4.1.5.1.5. Tesis Makine ve Cihazların Düzeltilmesi.....	147
4.1.5.1.6.Taşıtların Düzeltilmesi.....	147

4.1.5.1.7 Demirbaşların Düzeltilmesi	147
4.1.5.1.8. Hakların Düzeltilmesi.....	147
4.1.5.1.9. Özel Maliyetlerin Düzeltilmesi.....	147
4.1.5.1.10. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi.....	148
4.1.5.1.11. Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi.....	148
4.1.5.1.12. Gelecek Yıllara Ait Giderlerin Düzeltilmesi	149
4.1.5.1.13. Satıcılar Hesabının Düzeltilmesi	149
4.1.5.1.14. Sermayenin Düzeltilmesi.....	149
4.1.5.1.15 Geçmiş Yıl Zararı ve Dönem Net Kârının Düzeltilmesi	149
4.1.5.2.X Ltd. Şti.nin 31.12.2001 Tarihli Bilânçosunda Yer	
Alan Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi	149
4.1.5.2.1. Hisse Senetlerinin Düzeltilmesi.....	150
4.1.5.2.2. Bankalar Hesabının Düzeltilmesi	150
4.1.5.2.3.Stokların Düzeltilmesi	150
4.1.5.2.4 Gelecek Aylara Ait Giderlerin Düzeltilmesi.....	151
4.1.5.2.5. Tesis Makine ve Cihazların Düzeltilmesi	151
4.1.5.2.6.Taşıtların Düzeltilmesi.....	151
4.1.5.2.7 Demirbaşların Düzeltilmesi	151
4.1.5.2.8. Hakların Düzeltilmesi	151
4.1.5.2.9. Özel Maliyetlerin Düzeltilmesi.....	152
4.1.5.2.10. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi.....	152
4.1.5.2.11. Gelecek Yıllara Ait Giderlerin Düzeltilmesi .	153
4.1.5.2.12. Satıcılar Hesabının Düzeltilmesi.....	153
4.1.5.2.13. Sermayenin Düzeltilmesi	153
4.1.5.2.14. Yedeklerin Düzeltilmesi	154

4.1.5.2.15. Dönem Net Kârının Düzeltilmesi	154
4.1.5.3.X Ltd. Şti.nin 01.01.2001-31.12.2001 Tarihli Gelir Tablosunun Düzeltilmesi	154
4.1.5.3.1.Gelirlerin Düzeltilmesi.....	154
4.1.5.3.2.Giderlerin Düzeltilmesi.....	155
4.1.6. VI.Aşama:Dönem Başı Bilânçosundaki Parasal Değerlerin Carî Para Birimiyle İfade Edilmesi	158
4.1.7. VII.Aşama:Parasal Olamayan Değerler Carî Para Birimiyle İfade Edildikten Sonra “Carî ya da Düzeltilmiş Maliyet Değerinden Düşük Olanı İle değerlendirme” Kuralının Uygulanması.....	159
4.1.8. VIII.Aşama:Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazanç ve Kayıplarının Hesaplanması.....	159
4.1.9. IX.Aşama: Bir Önceki Dönemin Malî Tabloları Carî Yılıın Satın Alma Gücü Değerleriyle İfade Edilmesi	161
4.2.“X. LTD. ŞTİ.”NİN DÜZELTİLMİŞ VE DÜZELTİLMEMİŞ FİNANSAL TABLOLARININ KARŞILAŞTIRILMASI	167
SONUÇ	169
KAYNAKÇA	173

GİRİŞ

Finansal tablolar, işletmenin belli bir dönemdeki faaliyetlerinin sonuçlarını işletme yöneticilerine ve üçüncü kişilere göstermek için hazırlanmış özet tablolardır. Finansal tablolar sayesinde, işletmenin faaliyet sonuçları kolaylıkla anlaşılır, dönemler arası karşılaştırma yapılarak geleceğe ilişkin finansal analizler yapılabilir. Ayrıca bu tablolar, işletmenin finansal durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek işletme yöneticilerine finansal kararlarda, bütçelerde yönetsel raporların hazırlanmasında ve yatırım kararlarının alınmasında yardımcı olur. Alınan kararların doğru olması, bu kararların alınmasında kullanılan finansal bilgilerin doğruluğu ile yakından ilgilidir. Ancak işletmeler tarafından kullanılan finansal tablolar enflasyon nedeniyle gerçekleri yansıtamamaktadır.

Fiyatlar genel seviyesinde sürekli ve önemli artışlara neden olan enflasyon, paranın satın alma gücünü azaltmaktadır. Özellikle II. Dünya Savaşı'ndan beri bütün dünya ülkelerinde olduğu gibi, ülkemizde de enflasyonunu etkisi önemli ölçüde hissedilmektedir. 1970'li yıllarda % 20 civarında olan enflasyon günümüze kadar çeşitli oranlarda artarak %110'lara kadar artmış ve 2001 yılı sonunda % 90 olar5ak gerçekleşmiştir. Buna karşın gelişmiş ülkelerin enflasyon oranı % 2-3 civarında seyretmektedir.

Enflasyon, en küçük ekonomik birimden, en büyük ekonomik birime kadar farklı boyutlarda etki etmektedir. Şüphesiz fiyatlar genel seviyesinin sürekli değiştiği ekonomilerde enflasyondan en fazla etkilenen ekonomik birim işletmelerdir. Çoğu işletme üzerinde olumsuz etki yaratan enflasyonun bazı işletmeler üzerinde olumlu bir etkisi olduğu da görülebilmektedir.

Yüksek enflasyonun yaşandığı ekonomilerde, işletmelerin ekonomik ve finansal yapıları bozulmakta dolayısıyla nakit akışları bundan olumsuz olarak etkilenmektedir. Geleneksel muhasebe sistemine göre düzenlenmiş finansal tablolar, paranın satın alma gücünün düşmesi nedeniyle gerçeği yansıtamamakta, doğru finansal ve yatırım kararlarının alınmasını engellemektedir. Bunun için enflasyon ortamında muhasebe verilerinin daha anlamlı hale getirilmesi büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla çeşitli ülkelerde oluşturulan komitelerce enflasyonun

finansal tablolar üzerindeki etkilerini gidermeye yönelik çalışmalar yapılmıştır. Bu komiteler, işletme varlık ve kaynaklarının carî değerlerle yansıtılabilmesi için, çeşitli enflasyon muhasebesi modelleri oluşturmuştur. Bunlardan biri olan IASC, muhasebe alanında uluslararası birliktelik sağlamak için çeşitli standartlar yayınlamıştır. Yayımlanan standartlardan hiper enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama standardı, işletmelerin finansal verilerinin enflasyondan arındırılmasını amaçlamaktadır. Ülkemizde de bu amaçla çalışmalar yapan TİMDESK 1997 yılında “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı” nı yayınlamıştır.

Bu çalışmada yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardı ve ülkemizdeki uygulanabilirliği ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Çalışma dört bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde, enflasyonla ilgili genel bilgiler, enflasyonun muhasebeye etkileri, enflasyon muhasebesinin gerekliliği ve enflasyon muhasebesi modelleri incelenmiştir. İkinci bölümde, uluslararası alanda yapılan uyumlaştırma çalışmaları ve uluslararası muhasebe standartları ile ulusal alanda yapılan çalışmalara yer verilmiştir. Üçüncü bölümde, enflasyon muhasebesi modeli olan genel fiyat düzeyi muhasebesi, ulusal ve uluslararası standartlar ile SPK Tebliği açısından karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Dördüncü ve son bölümde ise, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardının uygulanabilirliği bir örnek üzerinde gösterilmiştir. Bunun için bir şirketin geleneksel muhasebeye göre hazırlanmış finansal tabloları genel fiyat düzeyi muhasebesine göre yeniden düzenlenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN MUHASEBE ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE ENFLASYON MUHASEBESİ MODELLERİ

1.1. ENFLASYON KAVRAMI

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinin devamlı olarak yükselmesi nedeniyle paranın sürekli olarak değer kaybetmesi veya tüketicilerin satın alma gücünü yitirmesidir.¹

Mal ve hizmetlerin genel fiyat seviyesi artarken, paranın satın alma gücünün azalması² olarak da tanımlanan enflasyon, 1970'lerden bu yana, yarattığı malî, ekonomik ve sosyal sonuçlarla sürekli gündemde kalmıştır.

Klasik anlamda enflasyon, fiyat düzeyindeki toplam talebin toplam arzdan daha fazla olması demektir. Bir ekonomi içerisinde üretilen ve ithal edilen mal ve hizmetlerin toplam arzı, aynı dönemde yapılan harcamalar ise toplam talebi oluşturur. Enflasyonist dönemlerde toplam arz ile toplam talep arasındaki denge, genel fiyat düzeyinin yükselmesi sonucunda toplam talebin kısılması suretiyle sağlanır. Görüldüğü gibi enflasyonda temel sorun, reel akımlarla nakdi akımlar arasındaki dengesizliktir. Bu durumu göz önünde bulundurarak bazı iktisatçılar enflasyonu “kaynağında parasal gelirlerin önemli rol oynadığı genel fiyat düzeyinde devamlı ve önemli yükselme hareketleri” olarak tanımlamaktadırlar.³

Yukarıda yapılan tanımlarından hareketle, enflasyonun unsurları şu şekilde sıralanabilir.⁴

-Fiyat artışlarının enflasyon olarak değerlendirilmesi için her şeyden önce fiyat yükselmelerinin farklı boyutlarda olsa bile, genelde bütün mal ve hizmetler için

¹T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET İSTATİSTİK ENSTİTÜSÜ; *Fiyat İndeksleri ve Enflasyon*, Yayın No:2186, Ankara 1998, s.34.

²LIMMACK Robin John; *Financial Accounting and Reporting – An Introduction*, London, McMillan Publisher Ltd., 1991, s.333.

³TÜRK İsmail; *Maliye Politikası*, S Yayınları, Ankara 1997, s.84.

⁴KARLUK Rıdvan; *Türkiye Ekonomisi-Tarihsel Gelişim Yapısal ve Sosyal Değişim*, 4.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 1996 s.378.

EREN Aslan; *Türkiye'nin Ekonomik Yapısı ve Güncel Sorunlar*, Muğla Üniversitesi Yayını, Muğla 1999, s.69-70.

geçerli olması gerekir. Bir başka deyişle, bir veya birkaç malın değil genelde bütün malların fiyat düzeyinin yükseliyor olması gerekir. Her toplumda sınırlı sayıda ve birimde mal ve hizmet bulunduğu için genel fiyat düzeyinin artıp artmadığının anlaşılabilmesi için bütün mal ve hizmetlerin birim fiyatlarının dikkate alınması gerekmektedir. Böyle bir işlem çoğu zaman zordur, hatta olanaksızdır.

-Bir diğer unsur da genel fiyat düzeyindeki artışın sürekli olmasıdır. Eğer bir toplumda fiyatlar bir kez artıp, daha sonra durağan duruma gelirse, bu artışa enflasyon denilmesi doğru olmayacaktır. Çünkü, enflasyon kavram olarak bir süreci ifade etmektedir.

-Fiyat yükselmelerinin enflasyon sayılabilmesi için genelde ve sürekli olması kadar anlamlı düzeyde de olması gerekir. Günümüzün gelişmiş ülkeleri için anlamlı artış %2 ile %4 arasındadır.

Fiyatlar genel düzeyindeki sürekli dalgalanma veya başka bir deyimle paranın satın alma gücündeki sürekli düşüş olarak tanımlanan enflasyon. I. Dünya Savaşı dönemindeki şiddetli para krizinden sonra başlamıştır. II. Dünya Savaşını takip eden fiyat artışları ile 1970'li yıllarda büyük petrol krizinden sonra şiddetlenen enflasyon, 1974'te dünya ekonomisinde büyük bir felaket haline gelmesiyle doruğa çıkmış ve günümüze kadar güncelliğini korumuştur.⁵

Enflasyon, işletmelerin aktif bünyesinin değişmesine, uygun olmayan finansman araçlarının kullanılmasına, ağır faiz yükü altına girmelerine, likidite sıkıntısı içine düşmelerine, aşırı borçlanmaya girilmesine dolayısıyla fon yetersizliği nedeniyle üretimin kısıtlanmasına sebep olabilmektedir.⁶ Bu nedenle 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 araştırmaktadırlar. Günümüzdeki çalışmalar, enflasyonun etkisinin firmalar üzerinde oluşturacağı güçlükleri en az düzeye

⁵YÜCE Mehmet; "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Olumsuz Etkisine Karşı Önerilen Bir Araç: Enflasyon Muhasebesi", *İktisat İşletme ve Finans*, S:154, Y:14, Ocak 1999, s.80.

⁶ARTHUR & ANDERSEN CO.; *A Business Approach to an Inflationary Economy*, 1975, s.9.

düşürmek ve enflasyon içerisinde, firmanın faaliyetlerini normal bir biçimde sürdürmesine olanak verecek bir düzeni sağlamaya yönelik bulunmaktadır.⁷

1.2. ENFLASYONUN MUHASEBE ÜZERİNE ETKİSİ

Fiyatlar genel seviyesinin yükselmesi ekonomide gelir dağılımını sabit gelirliler aleyhine bozmakta, kaynakların yanlış dağılımına neden olmakta, belirsizlik yaratmakta ve yatırımların yavaşlamasına yol açmaktadır. Enflasyon işletme düzeyinde aktif yapısının değişmesine, aşırı borçlanmaya, finansman sıkıntısına, maliyet artışlarına, ağır faiz yüküne ve üretim daralmasına etki etmektedir.⁸ Bu etkilenme derecesi, paranın değerindeki düşme hızına, firma varlıklarının nakdi ve gayrinakdi varlıklar olmalarına, varlıkların devir hızlarına, üretilen mal ve hizmetlerin talep ve elastikiyetine, nisbî fiyatlardaki değişmeye, teknolojik gelişmelere ve bu gelişmelerin ekonomiye uygulanma hızına, firmaların borçtan yararlanma derecesine ve katlanılan faiz yüküne bağlıdır.⁹

Enflasyonun muhasebe üzerindeki etkilerini, işletme üzerine ve finansal tablolara etkisi olmak üzere iki şekilde ele alabiliriz

1.2.1. Enflasyonun İşletmeler Üzerine Etkileri

Enflasyon fiyatlar genel düzeyinin sürekli artmasına neden olmaktadır. Fiyatlar genel düzeyinin sürekli artması tüm birimlerin ve firmaların çeşitli açılardan enflasyonun olumsuz etkilerine maruz kalmalarına neden olmaktadır. Kimi zaman firmalar bu olumsuzlukları algılayamamakta, ya da enflasyonun etkilerini yeteri kadar ciddiye alamadıkları için ekonomik hayattan çekilmek zorunda kalmaktadırlar.¹⁰

Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerini makro ve mikro açıdan ele

⁷AKDOĞAN Nalân; *Enflasyon Muhasebesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Mali Bilimler ve Muhasebe Yüksek Okulu Yayınları No:1, Ankara 1980, s.33.

⁸HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem; *Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları*, Ders Kitapları Yayınları, İstanbul 1997,s.17.

⁹BOSTANCI Serpil; “Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama ve TMS-2 Uygulaması” *Mali Çözüm*, S:55, Nisan Mayıs Haziran 2001, <http://ismmmo.org.tr/docs/malicozum>, 14.02.2002.

¹⁰TOPLUK Birol; “Enflasyonun Firmalar Üzerindeki Etkisi (I)”, *Mali Çözüm*, :55, Nisan Mayıs Haziran 2001, <http://ismmmo.org.tr/docs/malicozum>, 14.02.2002.

almakta fayda vardır. Enflasyonun makro düzeydeki etkileri şu şekilde sıralanabilir.¹¹

-Enflasyon gelir dağılımını sabit gelirliler aleyhine bozmakta ve düşük gelir gruplarının ödediği, tersine oranlı adaletsiz bir vergi olmaktadır.

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

-Enflasyonun diğer bir olumsuzluğu da uzun vadeli planlama yapmayı güçleştirmesidir. Bunun doğal sonucu olarak da yatırımlar azalmakta ve iktisadi kalkınma hızı düşmektedir.

Enflasyonun etkilerini mikro açıdan ele aldığımızda ise; işletmelerin ekonomik yapısına, izledikleri politikalara ve işleyişlerine olumsuz yönde etki ettiği görülmektedir. Bu etkilenme derecesi enflasyonun türüne, hızına, süresine, varlıkların devir hızına, teknolojik gelişmelere, işletmenin türüne ve yönetimine, işletmenin borçtan yararlanma derecesine ve üretilen mal ve hizmetlerin talep elastikiyetine bağlıdır.

Enflasyonun işletmelerin ekonomik yapısına olan etkileri şöyle sıralanabilir: Enflasyon;¹²

-İşletmelerde likit ve likit olmayan varlıklar arasındaki dengenin bozulmasına,

-İşletmelerin aşırı şekilde borçlanmasına, dolayısıyla özkaynak yabancı kaynak dengesinin bozulmasına,

-İşletmelerin uygun olmayan finansman aracı kullanmalarına,

-İşletmelerin ağır finansman yükü altına girmelerine,

¹¹UMAN Nuri; *Enflasyon Muhasebesi – Teori ve Uygulama*, Denet Yayıncılık AŞ., İstanbul 2002, s.8. MORGİL Orhan; “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri”, *Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu*, Enflasyon Muhasebesi, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul 1990, s.28-29.

¹²UMAN; a.g.e.,s.11.

-İşletmelerin likidite sıkıntısı çekmelerine,

-Alacakların tahsilinin güçleşmesine,

-Fon yetersizliği ve hammadde yokluğu nedeniyle üretimin kısılıp işsizliğin artmasına neden olmaktadır.

İşletmeler, enflasyon nedeniyle ellerinde fazla likit değer bulundurmamak istemezler. Bu nedenle de likit değerlerin büyük bir kısmını stoklara ve maddi duran varlıklara yatırmaktadırlar. Bunun sonucunda parasal olmayan varlıklarda büyük artışlar olmaktadır. Böylece işletmenin satın alma gücünde kayıp olmamakta fakat işletmenin gerçek kârında büyük düşüş olmaktadır.

Stokların ve maddi duran varlıkların fazla olması, işletme sermayesine fazla ihtiyaç duyulmasına ve işletmenin likidite sıkıntısı çekmesine neden olmaktadır. Tabii ki fiyatların sürekli artması nedeniyle çoğu işletme, mallarını satmak yerine stokta tutmayı tercih etmekte, bunun sonucu olarak mal temin etmek zorlaşmakta ve fiyatlar daha da artmaktadır. Ancak enflasyonun hızı yavaşladığı yada fiyatlarda istikrar olduğu dönemlerde, işletmeler ellerinde tuttıkları stokları tüketmeye çalışacaklar ve fiyatlar düşecektir. Böylece işletmelerin likit ve likit olmayan değerleri arasında büyük farklılıklar olacak ve işletmeler enflasyondan önemli oranda etkilenecektir.

İşletmeler üretim miktarını ve hızını maksimum kâra ulaşacak şekilde düzenlerler. Fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde maksimum kârın olduğu noktayı saptamak mümkündür. Ancak enflasyonist ortamlarda hammadde fiyatlarının artması, belirsizliğin çoğalması ve likidite sıkıntısı nedeniyle işletmelerin üretim hızı yavaşlamakta, mal arzı da azalmaktadır. Bu da enflasyonu hızlandırmakta ve işletmenin maksimum kâra ulaşması imkansız hale gelmektedir.

Enflasyonist dönemlerde işletmeler, satın alma gücü kaybına uğramamak için, satışlarının peşin, alışlarının kredili olmasını isteyeceklerdir. Bu durumda satışlar azalmaktadır. İşletmeler, fiyat değişikliklerinden korunmak için artan maliyetlere karşı satış fiyatlarını arttırmak isteyeceklerdir. Ancak, bu durum da, satışların düşmesine neden olacak ve işletmenin kâr marjını düşürecektir.

Enflasyonun işletmeler üzerindeki en önemli etkisi ise, işletmenin özsermayesini korumaya imkan vermemesidir. Çünkü geleneksel muhasebeye göre tutulan kayıtlar neticesinde işletmenin kârı olduğundan fazla gözükmekte ve bu da yanlış kararları ile işletmenin özvarlığını kaybetmesine ve zamanla iflasına neden olmaktadır.

1.2.2.Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerine Etkisi

İşletmelerin ekonomik ve finansal yapıları ile faaliyet sonuçları hakkında gerekli olan bilgileri verebilen finansal tablolardan işletmelerin kârlılığına, kâr dağıtım gücüne, finansal yapılarına ve büyüme potansiyeline ilişkin gerekli tüm bilgiler sağlanabilmektedir.¹³ Tabi ki, malî tablolarda yer alan bilgiler, geleneksel muhasebe kavram ve ilkelerine dayanır. Muhasebenin temel kavramlarından olan para ölçüsü varsayımına göre, malî nitelikteki işlemler para ile ölçülür ve para biriminin boyutları zaman içinde değişmez. Bunun bir sonucu olarak da tüm işlemler, gerçekleştikleri (tahakkuk ettikleri) zamana ilişkin para değeri üzerindeki maliyetle muhasebeleştirilmektedir.¹⁴ Ancak bir ölçüm aracı olarak kullanılan paranın değerindeki değişimler, finansal tabloların homojenliğini ortadan kaldırmakta, onları anlamsızlaştırmakta ve etkilerini azaltmaktadır.¹⁵

İşletmelerin malî durumu ve faaliyetlerinin sonucu ile ilgili muhasebenin sağladığı ve malî tablolarla sunulan bilgilerle ilgilenen kişi ve kuruluşlar, yöneticiler, işletme sahibi ve ortaklar, borç verenler, işletmede çalışanlar, devlet ve kamudur. Bu kişi ve kuruluşlar, işletmenin bilânçosundaki varlık ve borçlara ilişkin ne kadarının gerçek, ne kadarının enflasyon nedeniyle fiyat artışından doğan varlık yada borç olduğunu, diğer taraftan gelir tablosunda gözüken kârın ne kadarının gerçek kâr, ne kadarının fiyat artışlarından doğan fiktif kâr olduğunu çeşitli nedenlerle bilmek

¹³DALGEÇ Aysen; “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gidermek İçin Geliştirilen Yöntemlere Toplu Bir Bakış”, *D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:6, S:1, Y:1991, s.40.

¹⁴BEKTÖRE Sabri, ÇÖMLEKÇİ Ferruh, SÖZBİLİR Halim; *Malî Tablolar Analizi*, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir 2000, s.265.

¹⁵DAVIDSON Sidney, STICKNEY Clyde P., WEIL Roman L.; *Inflation Accounting – A Guide For The Accounting and The Financial Analyst*, New Delhi, TATA McGraw-hill Publishing Co. Ltd. 1978, s.1.

isteyeceklerdir.¹⁶

İşletmenin kârlarının olduğundan fazla gözükmesi ise şu sonuçları doğurmaktadır.¹⁷

-Hissedarlar, kredi kurumları,yatırımcılar, devlet ve işçiler firmanın faaliyetleri hakkında yanlış izlenimler edinmektedirler.

-İşletmeler enflâsyonun hızlı olduğu dönemlerde geleneksel malî tablolarında, kârlarının olduğundan fazla gözükmesi nedeniyle genellikle aşırı vergilendirilmektedirler.

-Kârların olduğundan fazla olması, işçi-işveren ilişkilerini gerginleştirmekte ve ücret artışları enflâsyon oranı ve prodüktivite artışının üzerine çıkabilmektedir.

-Kârların olduğundan fazla gözükmesi firmaların, hatalı satış, yanlış üretim, fiyat ve prim politikalarını izlemelerine neden olabilmektedir.

-Kâr payı olarak sermayenin dağıtılması sonucunu doğurabilmektedir.

-Aşırı vergilendirme, sermayeden kâr paylarının ödenmesi ve yanlış fiyat politikası uygulamasının bir sonucu olarak firmaların öz varlığı eridiğinden, geleneksel muhasebede firmalar kârlı gözükmelerine karşın, gerçekte likidite ve işletme sermayesi sıkıntısı içine girmektedirler.

-Enflâsyonist dönemlerde, işletmeler reel olarak sermayelerini koruyamamaktadırlar.

-Kârların olduğundan fazla gözükmesi, hatalı yatırım kararlarının alınmasına, dolayısıyla ekonomide kaynakların yanlış kullanımına neden olmaktadır.

¹⁶SAMUR Muharrem; "İşletmelerin Enflâsyon Dönemlerinde Tarihi Maliyetlere Göre Oluşturulmuş Malî Tabloların Düzeltilmesi Gereği ve Türkiye Uygulaması", *Mali Çözüm*, S:52, Temmuz Ağustos-Eylül 2000, <http://ismmmo.org.tr/docs/malicozum>, 20.05.2002.

¹⁷UMAN, a.g.e., s.24-25.

YÜKSEL Ahmet; *Enflâsyon Muhasebesi*, Literatür Yayıncılık, İstanbul 1997.

GÜCENME Ümit; "İşletmelerin Finansal Krizden Korunması İçin Bir Önlem: Enflâsyon Muhasebesi", *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:13, Ocak 2002, s.48-49.

-Nominal kârların aldatıcı etkisinde kalan firma yöneticileri, maliyet, üretim ve yatırımların yenilenmesi konularında kontrolleri gevşetebilmekte ve bu durum prodüktivitenin düşmesine ve ekonominin kalkınma hızının yavaşlamasına neden olabilmektedirler.

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini, iki finansal tablo olan bilânço ve gelir tablosu açısından incelemek daha yararlı olacaktır.

1.2.2.1.Enflasyonun Bilânço Üzerine Etkisi

Bilânço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların kaynaklarını gösteren tablodur.¹⁸

Ülkemizde finansal tablolar, geleneksel muhasebenin öngördüğü muhasebe kavramları ve ilkeleri esas alınarak düzenlenir. Bu kavramlardan parayla ölçülme kavramı ile maliyet esası kavramına göre üretilen finansal bilgiler, enflasyonlu dönemlerde çeşitli işletme, yatırım ve finansman kararlarına temel oluşturacak niteliklere sahip bulunmaktadır. Bilânçonun aktif ve pasif kalemleri içerisinde enflasyonun etkisiyle farklı para değeriyle ifade edilen kalemler vardır. Bunlar parasal ve parasal olmayan kalemler olarak incelenebilir.

Parasal Kalemler: Özel, ya da genel fiyat hareketlerine bağlı olmaksızın tutarları, sözleşme ile ve diğer şekillerde sabit olarak saptanmış aktif kıymet ve borçlara parasal kalemler denir. Bu tür kalemlerin fiyat hareketleri karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde, satın alma güçleri fiyat hareketleriyle ters yönde değişir. Kasa, alacaklar, alacak senetleri, borçlar ve borç senetleri bu varlıkların belli başlılarını oluşturmaktadır.

Parasal Olmayan Kalemler: Parasal kalemler dışında işletmenin mal varlığında bulunan bütün değerler parasal olmayan değerlerdir. Bu tür kalemler ise, fiyat hareketleri karşısında nominal değerleri değişen, buna karşılık reel değerleri yani satın alma güçleri aynı kalan kalemlerdir. Bunlara stoklar, maddi duran varlıklar, hisse senetleri, peşin ödenen giderler, peşin tahsil edilen gelirler gibi

¹⁸SEVİLENGÜL Orhan; *Genel Muhasebe*, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1998, s.35.

kalemler örnek verilebilir.¹⁹

Bu fiyat değişimlerinden bilançonun varlık ve kaynak yapısı farklı biçimlerde etkilenir.

1.2.2.1.1.Varlık Yapısı Üzerine Etkileri

İşletme varlıklarını oluşturan ekonomik değerleri incelerken satın alma güçlerindeki etkileşime göre iki kısma ayırmak daha yararlı olacaktır.

1.2.2.1.1.1.Enflasyonun Parasal Varlıklara Etkileri

Para değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen varlıklardır. Başka bir deyişle, sözleşme ve statüleri gereği, fiyat hareketleri ne olursa olsun nominal tutarları sabit kalan varlıklardır.²⁰ Kasa, banka, alacak senetleri, alacaklar, tahviller, depozito ve teminat gibi kalemler parasal varlıklara örnek olarak verilebilir. Fiyatlardaki değişimler sırasında parasal kalemlerin nominal değerleri değişmez, ancak satın alma güçleri azalır. Örneğin, iki ay vadeli 100.000.000 TL'lik bir senetli alacağımızı vadesi geldiğinde yine 100.000.000 TL olarak tahsil edeceğiz. Ancak senedin düzenlenme tarihinde X ürününden 100 birim alınırken, senedi tahsil ettiğimizde ise, X ürününden 90 birim satın alınabilmektedir.

Bu nedenle enflasyon ortamında parasal varlıkları fazla olan işletmeler enflasyondan dolayı satın alma güçlerinde kayıplara uğrayıp zarar ederken, parasal olmayan varlıkları fazla olan işletmeler satın alma güçlerini aynen koruyabilirler.²¹

1.2.2.1.1.2.Enflasyonun Parasal Olmayan Varlıklara Etkileri

Para değerindeki değişimlere paralel olarak nominal değerleri değişen, fakat satın alma güçleri aynı kalan varlık kalemleridir. Başka bir deyişle fiyat değişimleri

¹⁹ÇİFTÇİ Yavuz; "Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi Modelleri", *Vergi sorunları*, S:109, Ekim 1997, s.142.

²⁰AKDOĞAN; a.g.e., s.7.

²¹AKDOĞAN Nalân, TENKER Nejat; *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, 6. Basım, Ankara 1998, s.680.

karşısında satın alma güçlerinde karşısında herhangi bir değişiklik olmayan varlık kalemleridir. Maddî duran varlıklar, stoklar, yabancı para birimi ile tahsil edilecek alacaklar, yabancı paralar, gelecek dönem giderleri, bazı koşullarda verilen avanslar, hisse senetleri gibi kalemler bunlara örnek gösterilebilir.²² Örneğin, enflasyonist fiyat yükselmesinden önce 100 birimlik mamül stoku 300.000.000 TL iken, fiyat artışlarından sonra 100 birimlik mamül 500.000.000 TL'ye ulaşmıştır. Bu artışla değerinde 200.000.000 TL'lik bir artış ortaya çıkmıştır. Stoğun nominal değerinde bir artış görülse de satın alma değerinde herhangi bir değişiklik yoktur.

1.2.2.1.2.Kaynak Yapısı Üzerine Etkileri

İşletmenin pasif kalemlerini incelediğimizde; borçlar, fiyatların yükseldiği dönemlerde muhasebe kayıtlarında yer alan değerler üzerinden geri ödeneceğinden işletmenin reel olarak borç yükü hafifler, işletmenin öz varlığında reel olarak bir artış meydana gelir. Enflasyonist dönemlerde borçlu bulunan işletme “enflasyonist kazanç” elde ederken²³ borç veren işletme zararlı olacaktır.

Bilânçonun kaynak yapısını da satın alma güçlerindeki etkileşime göre ikiye ayırmak mümkündür.

1.2.2.1.2.1.Enflasyonun Parasal Kaynaklara Etkileri

Parasal pasif kalemler, kanuni para ile belli bir tutar olarak ödenecek olan nominal değer karakterindeki hesaplara satıcılara borçlar, gider tahakkukları, banka kredileri, borç senetleri gibi hesapları örnek verebiliriz.

Örneğin, 100.000.000 TL borcu olan bir işletme, borcunun vadesi geldiğinde ödeyeceği borç miktarı yine 100.000.000 TL olacaktır. Yani enflasyon ortamında, alınış tarihindeki paranın satın alma gücü ile ödeniş tarihindeki satın alma gücü arasında fark vardır. Borçlu işletme bundan kârlı çıkarken, alacaklı olan işletme bu durumdan zararlı olacaktır.

²²AKDOĞAN, TENKER; a.g.e., s.679.

²³DOĞAN Zeki; “Enflasyon Ortamında İşletmenin Gerçek Kâr veya Zararının Saptanması”, *Verimlilik Dergisi*, Cilt:24, S:2, 1995/2, s.9.

Parasal kaynakları, parasal varlık kalemlerinden fazla olan işletmeler fiyat yükselmelerinin olduğu dönemlerde kârlı çıkarken, parasal aktif kalemleri parasal pasif kalemlerinden fazla olan işletmeler ise zarara uğramaktadır. Gerçek kâr/zararı saptamak için enflasyon nedeni ile oluşan bu kazanç veya kayıpların hesaplanıp gelir tablosunda gösterilmesi sağlanmalıdır.²⁴

1.2.2.1.2.2.Enflasyonun Parasal Olmayan Kaynaklara Etkileri

Parasal olmayan kaynaklar, parasal kaynak kalemleri dışındaki kaynak unsurlarıdır. Bu kalemleri özkaynak hesapları, gelecek dönem gelirleri, yabancı para birimi ile ödenecek borçlar, alınan avanslar şeklinde sıralanabilir.

Özkaynak hesaplarının enflasyondan etkileniş biçimleri, bunların aktifte kullanılış biçiminde ve aktifteki değerlerin enflasyondan etkileniş durumlarına bağlıdır. Eğer işletme, özkaynaklarını parasal olmayan aktif değerlere (maddi duran varlık, stok, hisse senedi v.s.) yatırmış ise fiyat yükselmeleri halinde, söz konusu varlıklar değer kazanacağından özkaynaklar da olumlu yönde etkilenecektir. Geleneksel muhasebeye göre düzenlenen bilançolarda, değer artışları göz önüne alınmadığı sürece, gerek parasal olmayan varlıklar, gerekse özkaynaklar olduğundan az gözükecektir. Diğer taraftan özkaynakların parasal varlık unsurları için kullanılması, yani ya nakit yada benzeri değerler olarak elde tutulması veya alacak olarak belirtilmesi durumunda işletme gerçek değer kaybına uğrayacak ve özkaynakların satın alma gücünde azalmalar olacaktır. Bu kayıplar ise, geleneksel muhasebeye göre düzenlenen gelir tablosunda dönem sonuçlarına yansıtılmadığı için dikkate alınmamakta, dolayısıyla dönem kârı olduğundan fazla gözükmetedir.²⁵

Aynı şekilde gelecek aylara ait gelirlerin parasal olmayan kaynaklar içerisinde olmasının nedeni, peşin tahsil edilmesinden sağlanan kaynağın, fiyat değişiklikleri karşısında söz konusu kaynağın kullanım biçimlerine göre gerçek değerini koruyabilmesidir.

²⁴AKBABA Semra; *Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama ve Bir Vak'a Çalışması*, İstanbul Üniversitesi, S.B.E. Basılmamış YL Tezi, İstanbul 1998, s.15.

²⁵AKDOĞAN, TENKER;a.g.e., s.682.

Yabancı para birimi ile ödenecek borçlar, döviz kurundaki değişmelere paralel artması nedeniyle parasal olmayan kaynaklar içerisinde yer almaktadır. Ancak yabancı para cinsinden olan hesaplar bilanço tarihindeki kurlarıyla ifade edildiklerinden parasal kalem gibi işlem görürler.

Alınan avanslar ise fiyat artışlarının alıcıya yansıtılması durumunda parasal pasif kalemlere, fiyat artışlarının alıcıya yansıtılmadığı durumlarda ise parasal olmayan pasif kalemlere dahil edilir. Ancak alınan avanslar hesabının enflasyonist dönemlerde parasal olmayan kaynaklar arasında yer alması durumunda, ilgili hesapta ortaya çıkan bu farkların malın yada hizmetin maliyetine eklenmesi, bir zarar çıkmasına neden olabilir.

1.2.2.2.Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerine Etkileri

Gelir tablosu işletmenin belli bir dönemde elde ettiği bütün gelirlerle, bu gelirleri elde etmek amacıyla aynı dönem içinde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda oluşan dönem net kârını veya zararını veren belli bir düzen içinde gösteren malî tablodur.²⁶

Gelir tablosunda yer alan gelir ve gider kalemleri, farklı para birimiyle yer aldığından enflasyon kârları ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla işletmenin faaliyet sonuçları gerçekleri yansıtmamaktadır. Bu durum, kâr dağıtımını, vergilendirme, üretim, stok, fiyat, pazarlama kararlarında hatalara neden olmaktadır.²⁷ Bir başka deyişle, gelir tablosu, fiyatların istikrarsız olduğu dönemlerde tarihi verilere göre düzenlendiği için gerçek ve güvenilir verilere ulaşılammamaktadır. Enflasyonun gelir tablosu üzerindeki etkilerini gelir ve gider unsurları şeklinde incelemek mümkündür.

1.2.2.2.1. Enflasyonun Gelir Kalemleri Üzerine Etkileri

Gelir kalemleri, ya işletmenin esas faaliyet sonucu, ya da işletmenin diğer faaliyetleri sonucu elde edilen gelirlerdir. Mal ve hizmet satışından elde edilen

²⁶ÇABUK Adem, LAZOL İbrahim; *Mali Tablolar Analizi*, Vipaş AŞ., Bursa 2000, s.35.

²⁷ULU Ahmet; *Enflasyon Muhasebesi-Fiyat Değişmelerini İçeren Muhasebe Yöntemleri*, Kavram Matbaası, İzmir 1985, s.36.

gelirler, genel fiyat düzeyindeki artışa paralel olarak birim satış fiyatları arttırılacağından yükselecektir.²⁸ Satış gelirlerindeki artışların gerçek olup olmadığı satılan mal miktarının ve paranın satın alma gücündeki değişikliğe bağlıdır. Sürekli fiyat artışlarının olduğu dönemlerde, satışlardaki gerçek kârı tespit etmek için enflasyonun yarattığı fiktif kârları düzeltmek gerekir.

Örneğin; A işletmesinin 2000 yılı satışlarını 1.000.000.000 TL, 2001 yılı satışlarını ise 1.500.000.000 TL kabul edelim. Ayrıca 2000 yılı enflasyon oranı % 70 olsun. Enflasyonu göz önüne almadığımızda;

	<u>2000 yılı</u>	<u>2001 yılı</u>
Satışlar	1.000.000.000 TL	1.500.000.000 TL
Değişim		+500.000.000 TL
Değişim Oranı		+%50

Enflasyonun satışlara etkisini dikkate alarak, 2000 yılı enflasyon oranını 2000 yılı satışlarına uygularsak

$$2000 \text{ yılı düzeltilmiş satışları} = 1.000.000.000 \text{ TL} * \% 70$$

$$= 1.700.000.000 \text{ TL}$$

	<u>2000 yılı</u>	<u>2001 yılı</u>
Satışlar	1.700.000.000 TL	1.500.000.000 TL
Değişim		-200.000.000 TL
Değişim Oranı		-%20

Enflasyonun satışlar üzerindeki etkisini dikkate alındığı zaman satışlarda %50 bir artış olduğunu söyleyebiliriz. Oysa, 2001 yılı enflasyonunu göz önüne aldığımızda, yapılan düzeltme sonucu 2000yılı ile 2001 yılı satışları arasında %50'lik

²⁸ERTUĞRUL Çetiner; *Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara 2000, s.199.

bir artış değil, (%50 - %70) %20'lik bir düşüş olduğunu görürüz.

Enflasyon nedeni ile işletmenin gelir tablosunun sadece satış kalemleri değil, bütün kalemleri etkilenmektedir. Bunlar;²⁹

-İştirak gelirleri, enflasyon dönemlerinde 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 carî değerinin fiyat artışlarından daha yüksek bir düzeyde artmış olması durumunda söz konusudur.

-Alınan faiz ve komisyonlar, fiyat yükselmeleri sonucunda gerçek değerlerinden kaybederler. Enflasyonda borçlunun borç yükü değişmeyeceğinden, borç tutarının belirli bir yüzdesi olarak hesaplanan faiz tutarı da artmayacaktır. Dolayısıyla alınan faizlerin enflasyon dönemlerinde değerleri değişmezken, gerçek değerinde kayıplar ortaya çıkmaktadır.

-Sigorta tazminatlarının fiyat artışlarını karşılayıp karşılayamayacaklarını, yapılan sigorta sözleşmesine ve sigortadan alınan tazminat tutarına bağlı olacaktır. Sigorta tazminatlarının maliyet değerine göre saptanması durumunda, fiyatların alınan sigorta tazminatı ve birikmiş amortisman toplamından daha fazla olarak yükselmesi durumunda, yenileme gerçekleşmeyecektir.

-Geleneksel muhasebede duran varlıklar maliyet değeri üzerinden işlem görmekte ve yıllık amortisman tutarı da bu değer üzerinden hesaplanmaktadır. Bu nedenle bu varlıkların satışında kâr, geleneksel muhasebeye göre satış fiyatı ile net muhasebe değeri arasındaki farktır. Fiyatların değiştiği dönemlerde bu farkın kâr olarak savunulması olanaksızdır.

1.2.2.2.2. Enflasyonun Gider Kalemleri Üzerine Etkileri

Gider kalemleri işletmenin esas faaliyet sonucu yaptığı giderler ya da işletmenin diğer faaliyetleri sonucu yaptığı giderlerdir. Satışların maliyeti, satış

²⁹ AKDOĞAN; a.g.e., s.24-25.

giderleri ve yönetim giderleri işletmenin esas faaliyet sonucu yaptığı giderlerdir.³⁰ Enflasyon dönemlerinde, geleneksel muhasebenin bazı gider unsurları, olduğundan az olarak gelir tablosunda yer almakta, böylece dönem sonunda suni kârlar ortaya çıkmaktadır.

Enflasyonun gider kalemlerine etkileri şu şekilde açıklanabilir:³¹

-Enflasyondan etkilenen en önemli gider kalemi satışların maliyetidir. Şöyle ki, dönem başında satışların maliyeti ile dönem sonuna doğru satışların maliyeti eşdeğer para birimi ile ifade edilememektedir. Yani stoklar maliyet değeri ile gösterildiklerinden fiyat yükselişleri dikkate alınamamakta ve satılan malın maliyeti olduğundan az gözükmemektedir. Bu da satış kârının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır.

-Dönem giderleri, fiyat hareketlerini yakından izledikleri için sonuç hesaplarında pek etkili olmazlar. (Bu hesaplar, satış üzerinden ödenen primler, reklam giderleri v.b.) Ancak personel ücretleri ve amortismanlar olması gerektiğinden az görünmekte ve zahiri kârların oluşmasına neden olmaktadır.

-Faaliyet dışı gider ve zararlar da farklı etkilenmektedirler. Örneğin; duran varlık satış zararları, geleneksel muhasebeye göre saptandığından olması gerektiğinden azdır. Fakat faiz giderleri, sabit oran üzerinden ödendiğinden, enflasyon dönemlerinde işletme kârlı çıkmaktadır.

Fiyat hareketlerinin gelir ve gider kalemleri üzerinde olan etkisi dikkate alınmadığı sürece gelir tablosu gerçeği yansıtmayacak ve görüntü kârların ortaya çıkmasına neden olacaktır. Bu nedenle gerek bilânçonun gerekse gelir tablosunun fiyat yükselişlerini dikkate alarak yeniden düzenlenmesi ve analizinin bundan sonra yapılması zorunludur.³²

³⁰ÇETİNER; a.g.e., s.199.

³¹AKDOĞAN; a.g.e., s.26-28.

DALGEÇ; a.g.e., s.44.

³²AKDOĞAN, TENKER; a.g.e., 687.

1.3. ENFLASYON ORTAMINDA GELENEKSEL MUHASEBENİN YETERSİZLİĞİ

Günümüzde, muhasebe uygulamaları çoğunlukla geleneksel muhasebenin prensiplerine dayanmaktadır. Genel olarak geleneksel muhasebe para biriminin alım gücündeki değişiklikleri dikkate almaz; yani bir ülkenin yasal para biriminin değerinin sabit olduğunu varsayar. Büyük çoğunlukla, aktif ve pasifler ile gelir ve giderler orijinal değerlerinden yansıtılırlar ve genel fiyat düzeyindeki değişiklikleri dikkate alan düzeltmeler yapılmaz. Sonuç olarak, malî tablolar değişik alım güçleri olan para miktarlarıyla değerlendirilmiş kalemleri içerirler. Çünkü bu miktarların dayandıkları ortak bir değer bulunmamaktadır.³³

Geleneksel muhasebe gerçekleştikleri zaman diliminde, en gerçekçi, doğru ve belgelere dayalı nitelikte bilgiler üretmektedir. Ancak enflasyonist ortamlarda, geleneksel muhasebeye göre düzenlenen finansal tabloların sağladığı fayda ve güvenilirliği azalmaktadır. Yani, fiyatlardaki değişimler finansal tablolara yansımadağı için gerçek verileri gösterememektedir. Bu nedenle de geleneksel muhasebe yetersiz kalmış ve eleştirilmiştir.

Geleneksel muhasebeye yöneltilen eleştiriler şu şekilde sıralanabilir:³⁴

-İşletmenin aktifinde kayıtlı olan duran varlıklar, alındıkları tarihteki değerleri üzerinden kayıtlara alındığından sonraki yıllarda da aynı şekilde gözükmekte, bu da varlıkların gerçek değerlerinin altında gözükmesine neden olmaktadır. Aynı şekilde amortismanlar da, daha az ayrılmakta ve duran varlıkların carî değerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu durum da finansal bilgilerin anlamını yitirmesine ve öneminin azalmasına neden olmaktadır.

-Gelir tablosunda, carî gelirler carî maliyetlerle karşılaştırılmamakta, fiyatların arttığı dönemlerde maliyetlerin olduğundan az dikkate alınması sonucu

³³ÖKSÜZ Fuat; "TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Uygulamada Alınması Gereken Önlemler ile İlgili Öneriler", *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 1*, İzmir, 1996, s.149.

³⁴YÜKSEL; a.g.e., s.20.
ÖKSÜZ,;a.g.m., s.153.

bulunan kâr olması gerekenden yüksek bulunmaktadır. Bu gerçek olmayan kârların vergilendirilmesi ve dağıtılması işletmelerin finansal güçlerinin azalmasına ve sermaye kaybına neden olmaktadır.

-Enflasyon nedeniyle gerçekleşen parasal kâr veya zararlar gelir tablosunda gösterilememektedir.

Sonuç olarak, geleneksel muhasebe fiyatların değiştiği bir ortamda kullandığı ölçü birimi ve değerlendirme esası bakımından tartışılmış, modası geçmiş, güncelliğini yitirmiş bir uygulama olması itibariyle eleştirilmiş, bu nedenle de değişen fiyat seviyelerinin finansal bilgiler ve raporlar üzerindeki etkisini gösterebilecek yeni muhasebe modelleri arayışı içine girilmiştir.³⁵

1.4. ENFLASYON MUHASEBESİNİN GEREKLİLİĞİ

Bir piyasa ekonomisinde ortaya çıkan hızlı ve yüksek orandaki bir enflasyon, bu ekonomide faaliyet gösteren işletmeler üzerinde bir çok olumsuz etkisi vardır. Enflasyon, işletmelerin maliyetlerinin yükselmesine, satış fiyatlarının artmasına, üretimlerinin düşmesine, yüksek faizli kredi kullanmalarına ve enflasyon vergisi ödemelerine neden olmaktadır. Enflasyonun işletmeler üzerindeki en olumsuz etkisi ise, işletme yönetiminin temel veri kaynağı olan muhasebe ve onun ürettiği mali tablolar üzerindeki etkisidir.³⁶

Enflasyonun işletme sonuçları ve muhasebe verileri üzerindeki olumsuz etkisini gidermek için, malî tablolardaki fiyat seviyesindeki değişiklikleri hesaba katan enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekmektedir.

Enflasyon muhasebesi, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişmelerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemleri alarak, işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine olanak veren muhasebe sistemleridir.³⁷ Geçmiş maliyetlerle değerlendirilmiş işletme varlıkları ve kaynakları üzerinde fiyat

³⁵YÜKSEL; a.g.e., s.20.

³⁶DOĞAN Zeki; "Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesine Göre Düzeltilmesi", *Mükellefin Dergisi*, S:64, Nisan 1998, s.74.

³⁷AKDOĞAN; a.g.e., s.34.

değişmelerinin etkisini gösteren enflasyon muhasebesi, uluslararası düzeyde gündeme 1975 yılından bu yana gelmekte olup, IASC'nin hazırladığı UMS'nda³⁸ da yerini almıştır.³⁹

Ülkemizde ise, enflasyon muhasebesi kavramı 1980'li yıllardan itibaren vergi, muhasebe ve ekonomi ile ilgilenenlerin gündeminde yer almış, ancak günümüzde enflasyonun giderek artması nedeniyle gündeme oturmuş ve 31.12.2002 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır.

Ülkemizde enflasyon muhasebesi kavramı ile daha çok anlatılmak istenen husus, enflasyondan kaynaklanan fiktif kârların vergi dışında bırakılması ve bu kârların vergilendirilmemesi anlayışı olmuştur. Bu anlayış enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkileri bakımından genelde yanlış olmamakla birlikte eksik değerlendirilmeyi de beraberinde taşımaktadır. Zira, enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkisi sadece vergisel sorunlar yüzünden geçerli değildir; işletmelerin gerçek durumunun malî tablolara yansımaması, fiktif kârların, kâr dağıtım mekanizması yoluyla işletme dışına da taşınmasına neden olmaktadır.⁴⁰

Enflasyon muhasebesinin temel işlevi, geleneksel muhasebeye göre tarihi maliyetlerle carî gelirler karşılaştırılarak üretilmiş olan veri ve bilgileri, carî maliyetler ile carî gelirlerin karşılaştırılabileceği şekilde düzelterek, güncel ekonomik gerçekleri yansıtır hale getirmektir. Diğer bir ifade ile, geleneksel muhasebenin üretilen sunduğu veri ve bilgileri, ilgililer için daha anlamlı ve yararlı hale getirmek suretiyle işletme sermayesinin üretim gücü ve satın alma gücü olarak korunmasını sağlamaktır.⁴¹ Yani enflasyon muhasebesi sadece enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerini giderecek şekilde bilgilerin ortaya çıkmasına ve dolayısıyla işletme

³⁸III: Bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

³⁹SEVGENER Sait A., HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem; *Yönetim Muhasebesi*, Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 3. Baskı, İstanbul 1993, s.455.

⁴⁰ARSLAN Erdoğan; "Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz? II", *Yaklaşım*, S: , Y: , Mayıs 1997, s.9-10.

⁴¹ÇİFTÇİ; a.g.m., s.157.

yönetiminin bu konuda bilgilendirilmesine ve doğru kararlar alınmasına yardımcı olan bir araçtır.⁴²

Enflasyon muhasebesinin uygulanması, işletme özsermayesinin satın alma gücünün korunmasını sağladığından ve fiktif kârların ayıklanarak bunlar üzerinden vergi ödenmesi engellendiğinden, işletmelere otofinansman yapma olanağı yaratmaktadır. Kaynak sıkıntısı içindeki işletmeler için en ucuz fon kaynağı olan otofinansman, ödenen varlıkların ve üretim gücünün korunmasını sağlamakta, yüksek faizlerin mevcut olduğu kriz dönemlerinde çalışma sermayesi ihtiyacının karşılanmasını mümkün kılmaktadır. Enflasyon muhasebesine vergi düzenlemeleri içinde izin verilmesi, işletmelerin içinde bulunduğu kısır döngüden kurtulmalarını sağlayacak bir araçtır.⁴³

Ayrıca enflasyon muhasebesinin uygulanması halinde ülkemizdeki kayıt dışı ekonomi azalacak ve yabancı sermayenin Türkiye'ye gelmesi için bir teşvik niteliği taşıyacaktır.⁴⁴

Enflasyonun malî tablolar üzerindeki etkisinin giderilmesi gereğini şu şekilde özetleyebiliriz.⁴⁵

-İşletmenin varlık yapısını gerçek tutarı yansıtacak biçimde göstermek ve böylece işletmenin verimliliğini de doğru olarak tespit etmek,

-İşletmede kullanılan özsermayeyi gerçek tutarına ulaştırmak,

-Görünüşte kâr ile gerçek kârın birbirinden ayırt edilmesini sağlayarak, fiktif kâr dolayısıyla gereksiz vergi ödenmesini önlemek,

-Kârlılık oranlarını gerçekçi biçimde hesaplamak,

⁴²YÜCE Mehmet; "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisini Gidermeye Yönelik Müesseseler ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler I", *Mükellefin Dergisi*, S:92, Ağustos 2000, s.106.

⁴³GÜCENME Ümit; "Ekonomik Bunalım Dönemlerinde Dönen Varlıkların Korunması İçin Enflasyon Muhasebesi Uygulanmalı mı?", *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:12, Ekim 2001, s.72.

⁴⁴HİSARCIKLIOĞLU Rıfat; "Türk Ekonomisinde Enflasyon Muhasebesi", *Ekonomik Forum*, Y:9, S:1, Ocak 2002, s.7.

⁴⁵SAMUR; a.g.m.

AKGÜÇ Öztin; *Malî Tablolar Analizi*, 9. Baskı, Avcıol Basım İstanbul 1995, s.468-469.

-Gerçek kâr tutarının dağıtılmasına izin verip, görünüşte kârın işletmede alıkonmasını sağlayarak gerçek özsermayeyi korumak,

-Amortismanın düzeltilmesiyle, sabit varlıkların yenilenebilmesi için gerekli fonu sağlamak, bu yolla işletmenin üretim gücünü korumak,

-Malî tabloların homojenliğini sağlamak,

-Malî tabloların özellikle dönemler arası ve işletmeler arası karşılaştırılmasını anlamlı ve tutarlı duruma getirmek,

-Millî ekonomi ve planlama açısından belli bir tarihte kamu kesiminde veya özel kesimdeki bütün işletmelerin gerçek varlığını ve bilânço durumlarını tespit etmek,

-Özellikle yabancı firmalarla iş ilişkileri olan işletmelerin malî yada faaliyet durumlarına ilişkin oluşturup gönderdikleri raporların oluşumlarını kolaylaştırmak ve daha tutarlı hale getirmek,

-Malî tabloların gerçeğe yakın tahlil sonuçlarını hesaplamak, düzeltmeden önceki sonuçlarla sapmaları bulmak ve dolayısıyla bunların doğru olarak eleştiri ve yorumunu yapmak.

1.5. ENFLÂSYON MUHASEBESİ MODELLERİ

Enflasyon muhasebesi ile ilgili ilk teoriler XX. yy'ın başlangıcında ileri sürülmüş ve ilk uygulamalar I. Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'da görülmüştür. II. Dünya Savaşı'ndan sonra, bazı Avrupa Ülkelerinde uygulanmış olan enflasyon muhasebesi sürekli olarak Latin Amerika Ülkelerinde uygulama alanı bulmuştur. Ülkelerin ekonomik ve sosyal yapısı, enflasyonun hızı uygulanacak olan enflasyon muhasebesi modelinin seçiminde en önemli faktörler olmaktadır.⁴⁶

⁴⁶UMAN Nuri; "Enflasyonda İşletme Karlılığı ve Ölçülmesi" *Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu* Enflasyon Muhasebesi İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1990, s.135.

Fiyat hareketlerinin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin giderilmesinde üç yöntem uygulanmaktadır. Bunlar; genel fiyat düzeyi muhasebesi modeli, ikâme maliyeti muhasebesi modeli ve entegre muhasebe modelidir. Bu yöntemler fiyatlar genel ve özel seviyesindeki değişmelere göre sınıflandırılmaktadır. Genel fiyat düzeyi muhasebesi modeli, tarihi maliyetlerin genel fiyat hareketlerine göre düzeltilmesini öngörürken, ikâme maliyeti muhasebesi modeli, tarihi maliyetlerin özel fiyat hareketlerine göre düzeltilmesini öngörür. Entegre muhasebe modeli ise, diğer iki modelin olumlu yönlerinden yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tüm enflasyon muhasebesi yöntemlerinde geleneksel muhasebe ile enflasyon muhasebesi birlikte yürütülmekte ve enflasyon muhasebesi genellikle periyodik olarak uygulanmaktadır.

Yukarıda belirtilen enflasyon muhasebesi modelleri, kullandıkları para biriminin geleneksel muhasebe ile karşılaştırıldığında aşağıdaki gibi bir tablo oluşturulabilir.

Ölçü Birimi (TL)	Değerleme Esası	
	Tarihi maliyet	Carî Maliyet
Nominal Değer	Geleneksel Muhasebe	İkâme Maliyeti Muhasebesi
Reel Değer (Satın Alma Gücü)	Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	Entegre Muhasebe Modeli

KAYNAK: YÜKSEL, a.g.e., s.23

Tablo 1:Enflasyon Muhasebesi Modellerinin Kullandıkları Para Biriminin Değeri ve Değerleme Esasları Bakımından Geleneksel Muhasebe ile Karşılaştırılması

Fiyat değişikliklerinin finansal tablo bilgilerine etkisini yansıtmak üzere geliştirilen bu modellerin, finansal bilgilerin yararlılığını arttırmak için işletmelerin faaliyet sonuçlarının, finansal ve ekonomik yapılarının gerçek durumunu göstermesinin yanı sıra işletme sermayesini de korumayı amaçlamaktadır.

Bu çerçevede geleneksel muhasebeye alternatif olabilecek modellerden birisi, genel fiyat düzeyi muhasebesidir. Bu yöntemde, paranın satın alma gücünün tüm varlıklar için aynı oranda değiştiği varsayımından hareket edilerek endeks yoluyla farklı para birimi ile ifade edilen değerler aynı birimle ifade edilirler.⁴⁷

Enflasyon muhasebesi modellerinin genel amacı;⁴⁸

-Farklı dönemlerdeki paranın, dönem sonundaki paranın satın alma gücüne indirgemek suretiyle, homojenliğini yitiren finansal tabloları aynı para birimi ile ifade etmek,

-Gerek maliyetleri, gerekse gelirleri carî para değeri ile karşılaştırarak gerçek kârı bulmak,

-Parasal değerleri elde bulunduran işletmenin uğradığı kazanç ve kayıpları saptamak,

-Böylece finansal tabloların karşılaştırılma olanağını sağlamaktır.

1.5.1.Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Bu model, Ocak 1973 yılında Muhasebe Standartları Yönetim Kurulu (ASSC) tarafından, paranın satın alma gücündeki değişiklikleri hesaplamak ve ortakların öz sermayelerinin satın alma gücünü korumak amacıyla yayımlanmıştır. Ayrıca bu model gerçekte, firmadaki hissedarların veya ortakların kazanç ve menfaatlerinin satın alma gücünü korumaktadır.⁴⁹

Bu yöntem, paranın genel satın alma gücündeki değişmelerin etkilerini ölçmeye yönelik olduğu için, işletmenin faaliyette bulunduğu belirli bir sektörü dikkate almaksızın genel fiyat endeksinin tarihi maliyetli finansal tabloları düzeltmek

⁴⁷WILLIAMS Jon R., STENGA Keith G., HOLDER William W.; *Intermediate Accounting*, Fifth Edition, New York, Harcourt Brace & Company, 1995, s.1212.

⁴⁸AKINCI Nejat, ERDOĞAN Necmettin; *Finansal Tablolar ve Analizi*, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 4. basım, İzmir, 1995, s.319.

⁴⁹TUAN Kadir, DOĞAN Zeki; "İşletmelerde Enflasyon Muhasebesinin Kullanım Oranının Tespitine İlişkin Bir Alan Çalışması" *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, C:25, S:1, Nisan 1996, s.110.

için kullanılmaktadır.⁵⁰ Bir başka deyişle, endeksler yoluyla farklı para birimleri ile ifade edilmiş değerler, aynı para birimiyle ifade edilmeye çalışılır. Bu değişikliğin dışında, geleneksel muhasebenin bütün ilkeleri korunur. Böylece enflasyonun muhasebe verileri üzerine yansması sağlanabilir.

Finansal tablolar üzerindeki genel fiyat değişikliklerinin olumsuz etkilerini gideren bu yöntemin uygulanması ile geleneksel muhasebe sistemi terk edilmemektedir. Sadece geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanan finansal tabloların fiyat değişmelerine göre düzeltilip bugünkü para ile belirlenmesi işlemidir. Böylece finansal tabloların karşılaştırılması daha gerçekçi ve objektif olmaktadır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinden beklenen yararın sağlanabilmesi, paranın satın alma gücündeki değişmelerin çok iyi izlenmesine bağlıdır. Bunun için de ekonomideki tüm fiyat değişikliklerini içeren güvenilir ve özellikli bir endeks kullanmak gerekir.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modeline daha sonra ayrıntılı olarak değinilmeye çalışılacaktır.

1.5.2. İkâme Maliyeti Muhasebesi

Bu model, 1975 yılında işletmenin varlıklarını değerlemek için oluşturulmuş bir modeldir. Ayrıca bu modelin işletmenin kârının saptanmasında , işletmenin işletme değerinin veya gerçek değerinin belirlenmesinde yararlı olabileceği savunulmaktadır. İkâme maliyeti muhasebesi, fiyat değişmelerin işletmeler üzerindeki etkisini yansıtmasına rağmen tamamen bu amaçla geliştirilmiş bir sistem değil, tarihi maliyetler muhasebesi yerine kullanılmak üzere geliştirilmiş bir sistemdir. Bu muhasebe modeli, fiyatlar genel seviyesi muhasebenin tersine ekonomideki genel fiyat hareketlerini izlememekte, daha çok özel fiyat hareketlerinin firma üzerinde oluşturduğu etkileri ortadan kaldırmaya çalışmaktadır.⁵¹ Carî değer muhasebesi de denilen bu muhasebe modelinde; “carî

⁵⁰STICKER A, HUTCHING C.; *General Price Level Accounting Described and III Strated*, Canada: The Canadion Instute of Chartered Accountants. Price Waterhouses Co., 1975, s.3.

⁵¹TUAN, DOĞAN; a.g.m., s.110.

değer” kavramı, finansal tablolarda yer olan kalemlerin, tarihi maliyetler yerine carî değerleri ile gösterilmesinin istenmesi durumlarında kullanılan bir kavramdır. “Carî değer” sözcüğünden ne anlaşılması gerektiği konusunda bir görüş birliği bulunmaktadır. Bazıları “carî değer” den, “yenileme maliyetleri”nin anlaşılması gerektiğinin, bazılarının ise “net nakit değeri”nin veya “net bugünkü değeri”nin anlaşılması gerektiğini ileri sürmektedirler.⁵²

İkâme maliyeti muhasebesinin temel niteliklerini şu şekilde sıralayabiliriz.⁵³

-Ölçü birimi olarak paranın nominal değeri kullanılmaktadır.

-Varlıklar, genellikle bilânçoda varlığın ikâme maliyeti ile gösterilmektedir.

İkame maliyeti, bilânçonun düzenlendiği tarihte elde mevcut varlığın üretim gücüne, hizmet veya faaliyet kapasitesine eşit aynı tip diğer bir varlığın satın alınması halinde ödenmek zorunda kalınacak fiyatı temsil etmektedir.

-İkâme maliyeti muhasebesi, işletmenin işleyen bir birim olduğu varsayımından hareketle, sermayenin üretim gücü itibariyle korunmasını öngörmektedir. Bu anlayış tarzı, sermayenin hissedarlar açısından değil, işletme açısından dikkate alınmasının bir sonucudur. Bu nedenle işletmenin sermayesinin üretim gücü olarak korunmasına yetecek kadar gerekli karşılıklar ayrılmadan önce saptanan tutarlar kâr olarak düşünülemezler.

-Kârın tespitinde, ikâme maliyeti muhasebesi carî maliyetlerle carî hasılatları karşılaştırmaktadır. Carî maliyetler, carî hasılatın elde edilmesinde kullanılan varlıkların ikâme maliyetlerine dayalı olarak saptanan maliyetleri temsil etmektedir.

İkame maliyeti muhasebesi, varlıkları değerleyerek, carî maliyetlerin saptanması ve sermayenin korunmasında önemli rol oynamaktadır. Yöntem, gerek satılan mal maliyetlerini, gerek stok maliyetlerini, değerlendirme günündeki en gerçekçi değerleriyle, ifade ettiğinden zahiri kârların gerçek kârlara yaklaştırılmasındaki tüm

⁵²AKDOĞAN, a.g.e.,s.41.

⁵³YÜKSEL; a.g.e., s.87-88.

AKDOĞAN; a.g.e.,s.132.

görevleri yerine getirmektedir. Carî gelirlerin carî maliyetlerle karşılaştırılmaları, elde tutma kazançlarının tespit edilmesini sağlamaktadır. Yöntem, yatırımların verimliliği ve kârlılık hesaplamaları açısından gerçeklere en uygun durumu yansıtmaktadır ve işletmenin uzun süre yaşayabilmesi, aynı üretim gücüne devam ettirilebilmesi için öz kaynakların her an gerekli yenilemeleri karşılayabilecek güçte korunmasını sağlamaktadır.⁵⁴

İkâme maliyeti muhasebesinin en büyük sakıncası, carî değerlerin ölçülmesindeki güçlüklerdir. Carî değerlerin belirlenmesinde;⁵⁵

-Resmi kuruluşlarca ilan edilen özel fiyat endeksleri

-Firmaların kendi geçmiş deneyimlerinden yararlanarak geliştirilmiş olduğu endeksler,

-Satıcılardan elde edilen satış kataloglarındaki bilgiler,

-Özel değerlendirme uzmanlarının yapmış oldukları taktikler kullanılabilir.

İkame maliyeti muhasebesinin diğer sakıncalarını şu şekilde sıralayabiliriz:⁵⁶

-Satın alma gücündeki değişimlere göre düzeltme yapılmadığından, firmaların nakdi değerlere sahip olmaktan dolayı elde ettiği elde bulundurma kazancı ya da kaybının bilinmemesi,

-İkame maliyeti muhasebesi, tarihi maliyet esasına dayalı geleneksel muhasebeden kesin bir sapmayı ifade etmektedir. Bu nedenle, her iki sisteme de dayalı kayıt ve raporların hazırlanması gerekmektedir. Hem hazırlama hem de denetim giderleri, özellikle küçük işletmeler için ciddi bir yük oluşturabilir.

-Carî maliyeti piyasa verilerinden öğrenmek, teknolojik değişim ve kullanılan aktif değerlerin eski olması gibi nedenlerden dolayı her zaman mümkün olmayabilir.

⁵⁴GÜCENME Ümit; *Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar*, Marmara Kitabevi, Bursa 1998, s.82.

⁵⁵ AKDOĞAN, TENKER; a.g.e., s.762.

⁵⁶ÖCAL Halit; "Enflasyon Muhasebesi Üzerine", *Yaklaşım*, Y:7, S:79, Temmuz 1999, s.96.

Bu gibi durumlarda değerleme işlemi, subjektif unsurlar içerecektir. Yani, ikâme maliyeti muhasebesi, geleneksel muhasebeye nazaran manipölasyona daha açıktır.

-İkâme maliyeti muhasebesi esasına göre hazırlanmış finansal tablo ve raporlar karışık ve uzun açıklama dipnotları gerektirirler. Bu kullanıcılar açısından ciddi bir problemdir.

-Gelirin ve kârın nasıl hesaplanacağı bir hayli tartışmalıdır.

1.5.3. Entegre Muhasebe Modeli

Enflasyonun ekonomide nisbî 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 sürölmektedir. Kısaca, enflasyonun tüm etkilerini hesaplayabilmek için, yeniden değerlemede, stoklar ve sabit değerler için yerine koyma maliyetinin, diğer kalemler içinde genel fiyat endeksinin kullanılması önerilmekte ve bu bileşik yöntemin, tarihi maliyeti, genel fiyat endeksi, carî maliyeti yöntemlerinin yalnız başlarına uygulanmalarına kıyasla daha iyi sonuçlar vereceği savunulmaktadır.⁵⁷

Bunun için genel ve nisbî fiyat hareketlerinin tüm etkilerinin muhasebeye yansıtılması için, fiyatlar genel ve ikâme maliyeti muhasebelerinin birlikte kullanılması önerilmiştir. Bazı yazarlar, bu yöntemin en iyi enflasyon muhasebesi yöntemi olduğunu ileri sürmektedirler. Bazı yazarlar da aksi görüşte olup, işletmenin sonuçlarının doğru olarak bulunabilmesi için genel fiyat düzeyi ve ikâme maliyeti muhasebelerinin birleştirilmemesi gerektiği kanısındadırlar.⁵⁸

⁵⁷AKGÜÇ; a.g.e., s.482.

⁵⁸UMAN Nuri, "Enflasyonun İşletmeler Üzerine Etkileri ve Enflasyon-Muhasebe İlişkileri" *II Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muhasebe Eğitimi Derneği Yayınları No: 1, Çeşme İzmir, 1980, s.21-22.

Genel fiyat düzeyi muhasebesi ile ikâme maliyeti muhasebesinin birleştirilmesini savunanlara göre; bu yeni model, geleneksel muhasebeden hem kullandığı ölçü birimi hem de değerlendirme esası bakımından ayrılmakta, ölçü birimi olarak paranın satın alma gücünü, değerlendirme esası olarak da ikâme maliyeti yöntemini benimsemektedir. Bu modelin savunucuları, enflasyonun tüm etkilerinin ancak bu şekilde tamamıyla ortadan kaldırılabilceğini ileri sürmektedirler.⁵⁹

Entegre muhasebe modelinde amaç, hem fiyatlar genel seviyesi hem de fiyatlar özel seviyesindeki değişmelerin birlikte ele alınarak finansal tabloların dönem sonlarında düzeltilmeleridir. Bu modelde özel fiyatlar seviyesine öncelik veren ikâme maliyeti muhasebesi finansal tabloların dönem sonlarında fiyatlar genel seviyesi endeksleri ile düzeltilmesi önerilmektedir. Böylece parasal değerlerle ilgili elde tutma kazançlarının, enflasyon ortamındaki önemi nedeniyle, saptanması, finansal tabloların sunulması sağlanabileceği gibi, parasal olmayan değerlerle ilgili ikâme maliyeti muhasebe modelinde saptanmış elde tutma kazançlarının veya maliyet tasarruflarının da gerçek ve gerçek olmayan tutarları ayıklanabilmektedir.⁶⁰

Diğer bir deyişle entegre muhasebe modelinin amacı, maliyet muhasebesine göre saptanmış kârın, genel fiyat endekslerine göre düzeltilerek gerçek kâra ulaşmasını sağlamaya yöneliktir. Ayrıca bu model, elde bulunan nakdi olmayan kalemlerin ikâme maliyetindeki artışları temsil eden tutarları da gerçekleşmemiş elde bulundurma kazançları olarak sunmaktadır.

Entegre muhasebe modeli, her iki fiyat değişmelerini birlikte dikkate alarak kârın saptanmasını ve böylece enflasyonun tüm etkisinin finansal tablolara yansıtılmasını hedeflediğinden, diğer modellere göre bir üstünlük taşımaktadır. Ancak modelin uygulanmasının çok zor olması ve kuramsal esaslarındaki eksiklikleri nedeniyle resmi nitelik taşıyan herhangi bir muhasebe kurulu tarafından desteklenmemiş ve uygulama alanı bulamamıştır.⁶¹

⁵⁹MCMULLEN Stward Yarwood; *Financial Statements Form Analysis and Interpretation*, Seventh Edition, Illinois: Richard D. Irwin inc, 1979, s.509.

⁶⁰YÜKSEL; a.g.e., s.132.

⁶¹YÜKSEL; a.g.e., s.133-134.

1.5.4. Enflasyon Muhasebesi Modellerinin Karşılaştırılması

Tüm muhasebe modellerinde temel amaç, enflasyon ortamında ekonomik gerçeklerin yansıtılabileceği finansal tabloların düzenlenmesi ve kârın ölçülmesidir. Paranın satın alma gücü açısından bakıldığında, söz konusu modellerden birinin geleneksel muhasebede olduğu gibi para birimini nominal değere göre, diğer iki modelin ise paranın satın alma gücü esasına dayalı olduğu görülmektedir.⁶²

Her bir muhasebe modelinde kâr kavramı farklı ele alınmıştır. Bu nedenle muhasebe modelleri açısından kâr kavramını karşılaştırmak yararlı olacaktır.

- Geleneksel muhasebede kâr, carî gelirler ile tarihi maliyetler arasındaki farktır.

-Genel fiyat düzeyinde kâr, tüm kalemlerin genel fiyat düzeyine göre düzeltilerek, carî gelirlerle maliyetlerin karşılaştırılmasıdır. Ayrıca kârın tespitinde enflasyondan dolayı ortaya çıkan parasal kazanç ve kayıpların da dikkate alınması gerekmektedir.

-İkâme maliyeti muhasebesinde kâr, işletmenin o andaki fiziksel kapasitesini devam ettirebilmesi için gerekli öz sermayenin üzerinde kalan kısmıdır.

-Entegre muhasebe modelinde ise kâr, ikâme maliyeti muhasebesindeki kâr rakamının, genel satın alma gücü açısından düzeltilmesi sonucu bulunan tutardır.

Genel fiyatlar düzeyine göre düzenlenen finansal tablolar, objektif olmasından ve uygulanabilirliğinin kolay olmasından dolayı, diğer muhasebe modellerine göre daha fazla uygulama alanı bulmuştur. İkâme maliyeti muhasebesi, daha çok işletme içi kontrol açısından önem arz etmektedir. Entegre muhasebe modeli ise, teorik açıdan çok üstün gözükse de, uygulamanın zorluğu nedeniyle birçok işletme tarafından tercih edilmemektedir.

⁶²VANCİL Richard F.; "Inflation Accounting- The Great Controverserty" *Harvard Business Review*, March-April 1996, p.59.

Her üç muhasebe modeli de geleneksel muhasebeye göre daha üstündür. Bu modellerden hangisi seçilirse seçilsin, muhasebenin temel ilkeleri çerçevesinde ele alınan yöntemin yaygın, devamlı, ekonomik, zamanlı, pratik olması sağlanmalıdır. Bu özellikler göz önüne alındığında fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin diğer yöntemlere göre uygulanabilirliği daha fazladır.

Enflasyon muhasebesi yöntemlerinin çeşitli açılardan karşılaştırılması aşağıda Tablo 2 ve Tablo 3'te açıklanmaya çalışılmıştır.

Modeller\ Kriterler	Geleneksel Muhasebe	Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	İkâme Maliyeti Muhasebesi	Entegre Muhasebe Modeli
Satın alma gücü	Zayıf	En iyi	İyi	En iyi
Faaliyet kârının elde bulundurma kazancından ayrılması	Zayıf	Zayıf	İyi	İyi
Carî değerler	Zayıf	Zayıf	İyi	İyi
Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini gösterme	Zayıf	Zayıf	İyi	En iyi
Objektiflik	En iyi	İyi	Zayıf	Zayıf
Geçerlilik	Zayıf	Zayıf	İyi	En iyi

Kaynak. HACİRÜSTEMOĞLU, a.g.e., s.35.

Tablo 2: Enflasyon Muhasebesi Modellerinin Karşılaştırılması

Modeller\ Kriterler	Geleneksel Muhasebe	Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	İkâme Maliyeti Muhasebesi	Entegre Muhasebe Modeli
Üretilen bilgiler anlamlı ve yorumlanabilir	Hayır	Kısmen evet	Evet	Evet
Üretilen bilgiler işletme ilgililerine yararlı	Hayır	Kısmen evet	Kısmen evet	Evet
Uygulanabilirlik	Kolay	Kolay	Zor	Çok zor
Denetlenebilirlik	Kolay	Zor	Zor	Çok zor

Kaynak: YÜKSEL, a.g.e., s.149.

Tablo 3:Fiyatlar Seviyesindeki Değişmeleri İçeren Muhasebe Modellerinin Çeşitli Kriterler Bakımından Karşılaştırılması

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÇALIŞMALAR

Hızla globalleşen dünya ekonomisinde ulaştırma ve iletişim alanındaki gelişmelerle birlikte teknolojik ve sosyal değişimler, ulusal düzeyde faaliyet gösteren firmaları başka ülkelere açılmaya ve yeni yatırım alanları bulmaya yönlendirmektedir. Bununla birlikte, yatırımcı açısından yabancı bir ülkede yatırım yapmak şüphesiz belli riskler taşımaktadır. Yatırımcının aldığı en önemli risklerin başında döviz kuru riski gelmektedir. Bir diğer önemli risk ise, yatırım yapılan ülkedeki muhasebe ilkelerinin yatırımcı tarafından kavranabilmesi ve güvenilir olmasıdır.⁶³

Şüphesiz her ülke; kendi ekonomik yapısını, yasal düzenini, eğitim sistemini, politik sistemini ve sosyo-kültürel özelliklerini dikkate alarak kendine özgü kurallar koymuş ve ulusal standartlarını oluşturmuştur.⁶⁴

Her ülkenin oluşturduğu standartlar; diğer ülkelere göre farklı olabilir. Ülkeler arasında karşılaştırma yapılırken en önemli kaynaklar finansal raporlardır. Bu karşılaştırmanın sağlıklı olabilmesi için de finansal raporların dayandığı ilkelere farklılık olmaması gerekir. Ancak bu durumda ülkelerin başka bir ülkeye yatırım yapıp yapamayacağına karar verilebilecektir.⁶⁵

2.1.UYUMLAŞTIRMAYI GEREKTİREN NEDENLER

Küreselleşme ile işletmelerin bilgi gereksinimlerinin katlanarak artması, işletmelerin bilgi sistemlerinin önemini aynı yönde arttırmıştır. İşletme bilgi sistemlerinin önemli bir alt sistemi olan muhasebe bilgi sistemleri de muhasebe

⁶³ÖZKÖK Servet; “Avrupa Birliğine Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırma Çalışmaları”, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Ekim 2000, Sayı:2, Yıl:1, s.87.

⁶⁴ÇİÇEK Hüseyin; *Türk Hukukuna Göre Muhasebe Uygulamalarında Karşılıklar ve Uluslararası Standartlar ile Karşılaştırılması*, Muğla Üniversitesi S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 1998, Sayfa:111.

⁶⁵SHARPE-Michael, “Looking for Harmony: Building a Global Framework”, *Australian Accounting*, March 1998, p.16.

disiplininin en önemli konusu haline gelmiştir. Ülkelerin dışa açılma sürecinde her kurumlar topluluğunun iç pazardan dış pazara doğru, yani uluslararası düzeyde doğru bir gelişim çabası içinde olduğu gözlenmektedir. Yaşanılan çağın ekonomik koşulları ticari, parasal, teknik bilgi ve insan gücü açısından uluslararası bir nitelik taşımaktadır. Dünyada küreselleşme olgusu da bu gelişmeyi giderek hızlandırmaktadır.⁶⁶ Bu da uluslararası alanda birliğin sağlanmasını ve çeşitli kuruluşların birbirleri ile uyumlaştırılarak ortaya çıkabilecek farklılıkların giderilmesini gerektirmiştir. Bu amaçla uyumlaştırma çalışmalarına başlanmış ve 1973 yılında “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC)” kurulmuştur.

Görevi uluslararası muhasebe standartlarını düzenlemek olan IASC'nun amaçları tüzükte şu şekilde yer almaktadır.⁶⁷

-Malî tablolarda izlenen kamu ilgisindeki muhasebe standartlarını oluşturma ve yayınlanması ve bunların dünya çapında kabul ve kullanımını geliştirmek,

-Malî tabloların sunulması ile ilgili yönetmelik, muhasebe standartları ve tabloların geliştirilmesi ve uyumlaştırılması için çalışmaktır.

IASC'nin yayınlanmış olduğu standartlara bakıldığında bunların uygulamada farklılıklarının en fazla olduğu konular üzerinde yoğunlaştığı görülür. Kurul, büyük ölçüde gelişmiş ülkelerin muhasebe standartlarından yararlanmış, bunların en iyi yanlarını alıp birleştirerek uluslararası standartlar haline getirmiştir. Seçilen konuları isabetliliği, fazla ayrıntıya girilmeden kısa ve öz açıklanması, bu standartların genel kabul görme yeteneğini arttırmaktadır.⁶⁸

2.2. DÜNYADA YAPILAN UYUMLAŞTIRMA ÇALIŞMALARI

Dünya ülkelerinde yapılan uyumlaştırma çalışmaları ABD ve AB ülkelerinde yoğunlaşmış olup IASC ve FASB tarafından önemli katkılar sağlanmıştır. Yapılan

⁶⁶GÖKDENİZ Ümit, *Muhasebe Standartları*, Alfa Basım Yayın, İstanbul 1996, s.3.

⁶⁷ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (1-31); Derleyen: A.Hayri DURMUŞ, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği, No:7, İstanbul 1992, s.9.

⁶⁸ÇİFTÇİ Yavuz; “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, C:26, S:2, Kasım 1997, s.185.

uyumlaştırma çalışmaları aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1. ABD’de Muhasebe Örgütlerinin Çalışmaları

Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının geliştirilmesinde öncülüğü ABD yapmıştır. ABD’de geliştirilen standartlar, uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulmasında önemli bir rol oynamaktadır.

ABD gibi Anglo-Sakson ülkelerinin önemli bir özelliği, sosyal ve ekonomik sorunların çözümlenebilmesi için önceden belirli yasalar ve kurallar koymak yerine, sorunlara pragmatik bir açıdan yaklaşmak ve her olayın özelliğine göre ilgililerin en uygun çözümü bulabilmelerine imkan vermektir.⁶⁹ Bunun tipik bir özelliği de; ABD yasalarına göre, muhasebe standartlarını belirleme yetkisi Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu’na (U.S. Securities and Exchange Commission-SEC) ait olmasına rağmen, uygulamada bu yetki muhasebe örgütlerine verilmiştir.

ABD’de muhasebe alanındaki ilk örgütlenme 1887 yılında başlamıştır. Muhasebe standartlarının geliştirilmesinde etkin rol oynayan Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) kurulmuştur. Bu kuruluşa bağlı uzmanlar, borsada işlem gören şirketlerin yıllık finansal tablolarını incelemiştir. Daha sonra yapılan çalışmaların yetersizliği nedeniyle 1957 yılında AICPA’ya bağlı olarak kurulan Muhasebe İlkeleri Kurulu (Accounting Principles Board-APB) bu görevi üstlenmiştir.

1934 yılında ise finansal tabloların hazırlanmasında önemli düzenleme ve standartlar geliştiren Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission –SEC) kurulmuştur.

SEC, hisse senetlerinin borsaya kaydını ve şirketlerin kamuya açıklayacakları finansal raporların yeminli muhasebe uzmanları tarafından denetimini öngörmüştür. Finansal raporların hazırlanmasında uyulması gerekli kural ve yöntemleri belirlemek de SEC’nin yetkisi içinde bulunmakla birlikte, SEC bugüne kadar bu yetkiyi meslek

⁶⁹JEFFREY S.Arpan, LEE H.Radebough; *International Accounting and Multinational Enterprises*,2.Edition, Wiley Prints, New York, 1985, p.335.

kuruluşlarına bırakmayı uygun görmüştür.⁷⁰

1913 yılında Federal Gelir Vergisi uygulaması, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) olan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Bu ihtiyaca ilk olarak Amerikan Muhasebeciler Derneği (American Accounting Association-AAA) 1936 ve 1947 yıllarında muhasebe ilkelerini içeren iki tebliğ yayınlarak cevap vermiştir.

Yapılan çalışmaların yetersizliği nedeniyle 1939 yılında AICPA bünyesinde oluşturulan Muhasebe Prosedürleri Komitesi (ARC), 1959 yılına kadar 51 adet “Muhasebe Araştırma Bildirisi (Accounting Research Bulletins-ARB)” yayınlamıştır. Daha çok uygulamada tartışılan problemlerin çözümünü göstermek üzere yayınlanan bu bildirimler, pratik yarar sağladığı halde, muhasebe standartlarının oluşum ve gelişimi için genel bir teorik çerçeve kurmada pek başarılı olamamıştır.

Yine IACPA tarafından 1957 yılında Özel Araştırma Programı Komitesi kuruldu. Komite, muhasebe ilkelerinin belirlenmesi ve bunlara uyulmasını sağlamak amacıyla, Muhasebe İlkeleri Kurulu’nu(APB) ve Muhasebe Araştırma Bölümü’nü (ARD) kurdu.

Muhasebe Araştırma Bölümü’nün yapacağı çalışmaların bilgi verici ve deneysel olması öngörülmüştür. Bu çalışmaların amacı APB’nin çıkaracağı bilgilere sağlam temeller oluşturmasıydı.

APB, AICPA adına muhasebe ilkelerinin belirlenmesi ve duyurulması konusunda tek yetkili kılınmıştır. Ancak, Kurul’un çıkardığı bildirimlerden hiçbiri finansal raporlamaya temel oluşturacak muhasebe ilkelerinin formülasyonu üzerinde durmamış, çıkarılan bildirimlere uyulmasının zorunluluğunun ise bu bildirimlerin genel kabul görmesine bağlı olduğu belirtilmiştir.⁷¹

Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini saptama görevi 1972 yılında

⁷⁰YILMAZ Fatih; *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması*, İstanbul Üniv. S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1994, s.9.

⁷¹ÇİFTÇİ; a.g.m., s.170-171.

bağımsız bir kuruluş olan, fakat muhasebe mesleği mensupları yanında bilim adamlarının ve iş hayatının temsilcilerinin de katıldığı Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na (Financial Accounting Standards Board-FASB) devredilmiştir.⁷² Finansal raporların hazırlanmasına yardımcı olacak finansal muhasebe standartlarını yayınlamakla görevli FASB, bugüne kadar seksenin üstünde standart ve bunlarla ilgili olarak dört adet finansal muhasebe kavramı yayınlamıştır.

A.B.D.'ndeki diğer muhasebe örgütleri ise şunlardır:

- Ulusal Muhasebeciler Derneği (NAA),
- New York Menkul Kıymetler Borsası (NYSE),
- Muhasebe İşlemleri Komisyonu (CAP),
- Maliyet Muhasebesi Standartları Kurulu (CASB).

A.B.D.'nde kurulan muhasebe örgütlerinin yaptıkları çalışmalar düzenleyici olmaktan çok, tavsiye edici olmuştur. Diğer taraftan, bu konudaki çalışmaların çok sayıda örgüt tarafından yapılması, yapılan çalışmaların etkinliğini azaltmıştır.⁷³

2.2.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin Çalışmaları

Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma konusunda tartışmalarının 1960'lerde başlamasına karşı, standartların bir örgüt tarafından düzenlenmesi önerisi 1972 Sydney-10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde yapıldı.⁷⁴ Bu öneri 1973 yılında gerçekleşmiş ve 29 Haziran 1973 tarihinde 9 kurucu üyeden oluşan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) kurulmuştur. IASC'ni oluşturan üyelerin ülkeleri; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve İrlanda ile

⁷²YILMAZ; a.g.t., s.9.

⁷³ERKUT Gökten; "A.B.D.'nde Güncel Muhasebe Yaklaşımları", *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konularından Geleceğe Bakış*, TÜRMOB Yayınları No:23, Ankara 1995, s.147.

⁷⁴LALİK Ömer; "Uluslararası Muhasebe Standartları Karşısında Türkiye'deki Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi", *II. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muhasebe Eğitim Derneği Yayınları No:1,İzmir 1980,s.168.

Amerika Birleşik Devletleri'dir.⁷⁵

Yirmibeş yılı aşkın süredir faaliyetlerini sürdüren IASC'nin görevi; malî tabloların hazırlanmasına izlenecek muhasebe standartlarını formüle etmek ve bunların dünyada kabulünü ve kullanımını sağlamaktır.⁷⁶

Merkezi Londra'da bulunan IASC'ın amaçları finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında uyulması gereken standartların tespiti, söz konusu standartların dünya ölçüsünde benimsenmesi için gerekli çabaların gösterilmesi şeklinde ifade edilmektedir.⁷⁷ IASC kurulmadan önce birçok ülkede yayınlanmış muhasebe standartlarının şekil ve içeriği arasında birçok değişiklikler vardı. IASC her konuda yayınlanmış taslak ve muhasebe standartlarını göz önüne alır ve bu bilgiler ışığında dünyaca kabul edilecek bir Uluslararası Muhasebe Standardı (International Accounting Standards –IAS) üretir.⁷⁸

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, bu standartları dünyada etkin olarak uygulanabilecek basitlik ve anlaşılabilirlikte yapmaya çalışmaktadır. Bu da, Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanan ve bunlara uyan ülke sayısını hızla artırmaktadır. Ancak, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uymaya çalışan ülkelerin de kendi ulusal muhasebe standartları ve düzenlemeleri vardır. Bu nedenle, bazı konular Uluslararası Muhasebe Standartları ile az çok farklılık gösterebilir.

IASC tarafından yayınlanmış Uluslararası Muhasebe Standartları, bir ülkenin ulusal muhasebe standartlarını ve muhasebe düzenlerini çiğnemez. Ulusal düzenlemeleri, Uluslararası Muhasebe Standartlarından farklı olmayı gerektirdiği yerlerde o yerin IASC üyeleri, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumun yararları hakkında ilgili yetkilileri ikna için gayret gösterirler. Ayrıca, belirli bir Uluslararası Muhasebe Standardının uygulanabilirliğindeki herhangi bir sınırlama, o

⁷⁵GÜVEMLİ Oktay; *Türk Devletlerin Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl*, Proje Danış AŞ. 4.Cilt, İstanbul 2001, s.583.

⁷⁶KAYA İdil; "Global Muhasebe Standartları", *İstanbul Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Yayın No:21-22, Ekim99-Mart2000, İstanbul 2000, s.35.

⁷⁷GÜCENME Ümit; "Küreselleşmede Muhasebe Standartları", *MUFAD, Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:5, Ocak2000, s.8.

⁷⁸DURMUŞ; a.g.e., s.10.

standardın uygulandığı tablolarda açıklanır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının maddi olmayan kalemlere uygulanmasına çalışılmaz.⁷⁹

Uluslararası Muhasebe Standartlarının oluşturulmasında yaklaşık 3 yıl süren bir prosedür izlenmektedir.⁸⁰

-IASC'nin seçeceği belirli konular, önce özel uzmanlık kurulunda incelenmekte, gerekli çalışmalar yapılmakta ve öneri hazırlanmaktadır.

-Bu öneri, ön taslak halinde IASC Genel Kuruluna görüşülmek ve oylanmak üzere sunulmaktadır.

-2/3 çoklukla kabul edilirse taslak haline gelmiş olur ve bu taslak IFAC'a üye kuruluşlara gönderilmektedir.

-Bu kuruluşlar, bu taslakları kendi üyelerine iletirler.

-Üyeler, kuruluşları aracılığıyla, belirlenen tarihe kadar eleştiri, yorum ve önerilerini yaparlar.

-Bunlar genel kurulda yeniden görüşülür.

-3/4 çoğunlukla yeniden kabul edilen şekil, Uluslararası Muhasebe Standardı haline gelir.

-Yürürlük tarihi belirlenir.

-Kesin Uluslararası Muhasebe Standardı, İngilizce olarak yayınlanır.

-Üye kuruluşlar, bu standardı aynen veya tercüme ederek kendi üyelerine iletirler.

Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması sırasında ortaya çıkan

⁷⁹DURMUŞ A.Hayri; "Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu" *Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Cilt X,Sayı:1-2,İstanbul 1994,s.247.

⁸⁰YILMAZ; a.g.t.,s.22-23.
DURMUŞ; a.g.e., s.10-11.

sorunlar, bazen değişiklik gerektirebilir. Bu da, standardın zamanla revize edilmesi yoluyla veya yeni standart oluşturmak suretiyle giderilir.

Kurul, ilk standardı 1975 yılında yayınlamıştır. Bugüne kadar 41 adet standart yayınlanmıştır. Bunlardan 6 tanesi yürürlükten kalktı halen yürürlükte olan 33 tane Uluslararası Muhasebe Standardı mevcut olup, 2 muhasebe standardı da yürürlüğe girecektir..⁸¹

IASC'nin çalışmaları aşağıdaki gruplarca benimsenmektedir.⁸²

-Danışma grubuyla ilişkili olan finansal kuruluşlar, finansal yöneticiler,ticaret birlikleri, işverenler, menkul kıymet borsacıları ve finansal analizciler,

-Ekonomik İşbirliği ve Gelişme Örgütü (OECD),Birleşmiş Milletler.

IASC'nin çalışmaları aşağıdaki gruplarca desteklenmektedir.⁸³

-Profesyonel muhasebe meslek örgütlerini temsil eden Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), IASC tarafından kabul edilmiş Uluslararası Muhasebe Standardını yayınlayarak, bunların uygulanması konusunda hükümleri ve ilgi gruplarını ikna için gayret göstererek bunların her bakımdan geçerli olduğu konusunda denetçileri ikna etmek için gayret göstererek destekler.

-Ulusal Menkul Kıymet Borsacıları, birçok önemli iş merkezinde IASC'nin çalışmalarını uzun süredir desteklemektedir.

-Asya ve Pasifik Muhasebeciler Konfederasyonu, Avrupa Muhasebeciler Birliği, Amerikan Muhasebe Kurumu

Uluslararası Muhasebe Standartları, finansal tabloların hazırlanmasını kolaylaştırmakta ve uluslararası uyumu sağlamaktadır. Böylece uluslararası ticarete hızla artmaktadır. Bu da Uluslararası Muhasebe Standartlarını kullanan ülke sayısını

⁸¹HİKMET Nazım, "Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler", *MUFAD, Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:10, Nisan 2001, s.18.

⁸²DURMUŞ; a.g.m.,s.248.

⁸³DURMUŞ; a.g.m.,s.249.

artırmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması zorunluluğu olmamasına rağmen, üye kuruluşlar, IASC'nin çalışmalarını desteklemekle ve kendi ülkelerinde de uygulanmasını sağlamak için gerekli çabayı göstermekle yükümlüdürler.

2.2.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Çalışmaları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountants-IFAC)'nin kuruluşuna 1977 yılında Almanya-Münih'te yapılan 11. Uluslararası Muhasebeciler Kongresinde karar verilmiştir.⁸⁴ 49 ülkeden 63 muhasebe örgütünün katılımıyla kurulan IFAC; eğitim, kamu ve özel kesimlerde ve bağımsız olarak çalışan uzmanlaşmış muhasebeci kuruluşlarının oluşturduğu uluslararası bir kurumdur.

Muhasebecilik mesleğinin evrensel bir organizasyonu olan IFAC'ın misyonu; kamu yararına sürekli olarak yüksek nitelikli hizmetler sunulmasını mümkün kılan harmonize edilmiş standartlarla muhasebe mesleğinin evrensel olarak gelişmesini ve artışı sağlamaktır.⁸⁵

XX. yüzyılın sonunda, yirmi yılı biraz aşkın bir sürede 113 ülkede, sayısı 153'e varan üyeye sahip bir konuma gelen IFAC'ın bu 153 üyesi iki milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) 1979 yılında IFAC'a kurucu üye olarak katılmıştır. 1995 yılında ise Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) IFAC'a üye olmuştur.

IFAC, bu 153 üyesiyle sürekli bir temas halinde, muhasebeciler için mesleki yayınlar ve meslek ahlâkı ile ilgili yayınlar yapmakta, muhasebe mesleğinin kamuyu ilgilendiren yönlerinin dünya muhasebecilerine duyurulmasını sağlamakta ve dünya gelişimine ve değişimine uyum sağlayan muhasebeciliğin gelişimini, güçlü ulusal muhasebecilik örgütlerini destekleyerek sağlamaya çalışmaktadır.

⁸⁴GÜVEMLİ; a.g.e., s.594.

⁸⁵IFAC; "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)", Çev: Aylin Poroy, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:7, Temmuz 2000, s.27.

IFAC, amaçlarına ulaşmak için kendi bünyesinde yedi tane teknik komite oluşturmuş olup bu teknik komiteler kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

-Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee-IAPC): IAPC, dünya genelinde denetim uygulamalarının ve ilgili hizmetlerin kalitesinin ve uyum derecesinin artırılması için çalışmaktadır. Bu amaçla finansal tabloların denetimini yapan muhasebeciler için standartlar ve rehberler hazırlamakta, denetim ve tasdikle ilgili çeşitli duyurular yapmakta ve bunların dünya çapında kabul görmesini sağlamaktadır. Komite, Uluslararası Denetim Standartları'nı (International Standards On Auditing-ISA) ve Uluslararası Denetim Uygulama İlkeleri'ni (International Auditing Practice Statements-IAPS) yayımlamaktadır.⁸⁶

-Uyumlaştırma Komitesi (Compliance Committee): Yeni oluşturulan bu komite, ülkelerdeki üyeleri arttırmak yolunda program yaparak IFAC'a tavsiyede bulunmaktadır. Böylece faaliyetlerin uluslararası uyumunun sağlanması amaçlanmıştır.

-Eğitim Komitesi (Education Committee): Bu komite, muhasebecilerin ilgili tarafların beklentilerini karşılayacak ve mesleğin dünya çapında uyumunu sağlamaya katkı yapacak düzeyde eğitimlerini sağlamak amacıyla rehberler hazırlamakta, araştırmalar yapmakta ve bilgi değişimini sağlamaktadır. Komitenin önemli bir hedefi de, muhasebe eğitiminin ilerletilmesinde, gelişmekte olan ülkelere yardımda bulunmaktır.⁸⁷

-Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi Komitesi (Financial and Management Accounting Committee-FMAC): Sürekli olan bu komite, muhasebe konularında geliştirdiği programları üyelerin bilgisine sunmakta ve özellikle yönetim muhasebesinin gelişmesine katkı sağlamaktadır.

-Etik Komitesi (Ethic Committee): Bu komite, mesleki etik rehberleri

⁸⁶GÜRDAL Kadir; "Muhasebe Dünyasından Haberler", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Y:2, S:5, Ekim 2001, s.139.

⁸⁷GÜRDAL; a.g.m., s.139.

geliştirmekte ve bunların üye örgütlerce anlaşılmasını ve kabul görmesini sağlamaya çalışmaktadır. Bunların yanında; hazırlanan ve uygulanan kuralların bireylerin, işletmelerin, finansal kuruluşların ve diğer ilgili tarafların beklentilerini karşılayıp karşılayamadığını düzenli olarak izlemektedir.⁸⁸

-Teknolojik Bilgi Komitesi (Information Technology Committee-ITC) : Bu komite, bilgisayar teknolojisinde olduğu gibi muhasebe mesleğinin yararlandığı teknolojik gelişmeleri izlemek ve duyurmak için çalışmaktadır. Bu amaçla araştırmalar yapmakta, teknoloji ile ilgili sorunlara rehberlik etmekte ve küresel iletişimi geliştirmektedir.

-Kamu Sektörü Komitesi (Public Sector Committee-PSC): Bu komite, ulusal gereksinime de cevap vermek üzere kamu sektörünün finansal yönetimi ve muhasebe sorunlarına yanıt verecek tavsiyelerde bulunmaktadır. Bu bağlamda taraflar arasında bilgi akışını sağlar.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) arasında, 1982 yılında yapılan bir anlaşma ile çalışmaların koordine edilmesi kararı alınmıştır. Ayrıca bu anlaşma ile IFAC üyeleri, aynı zamanda IASC üyeleri olduğu kabul edilmiştir. Böylece her iki kurul, bir meslek örgütünde bir çatı altında toplanmış olmaktadır. Bu anlaşma ile Uluslararası Muhasebe Standartlarının hazırlanmasında IASC tam yetkili kılınmıştır. Üyelik yükümlülükleri konularının ise IFAC tarafından yürütülmesi kararlaştırılmıştır.⁸⁹

2.2.4. Avrupa Birliği'nde Yapılan Uyumlaştırma Çalışmaları

Avrupa Birliği üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, üye ülkelerin muhasebe uygulamalarının da uyumlaştırılması amaçlanmaktadır. AB tarafından muhasebe standartlarının harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde

⁸⁸GÜRDAL; a.g.m., s.139.

⁸⁹DURMUŞ; a.g.m., s.245.

gerçekleştirilmektedir.⁹⁰

Avrupa Birliği ülkeleri muhasebe ilke ve yöntemlerinde birliği sağlamak amacıyla teknik bir araştırma komitesi oluşturmuş, 4., 7. ve 8. yönergeleri yayınlamıştır. Bu yönergelerin etki alanı Avrupa Birliği ülkeleri ile sınırlandırılmıştır.⁹¹ Ayrıca bu yönergeler; AB'nin kendi mevzuat şekli olup, üye ülkeler tarafından uygulanması zorunludur.

Geriye doğru 1960'lı yılların başlarına kadar uzanan bu çalışmalar, esas itibariyle iki aşamadan oluşmaktadır:⁹²

-Topluluk bütünü için şirketler hukukunun esaslarını belirleyen "Topluluk Yönergeleri" hazırlanması,

-Bu yönergelerin topluluk üyesi her ülke tarafından kendi ulusal yasasına yansıtılması.

AT'nda yapılan uyumlaştırma çalışmaları, topluluğa üye ülkelere birçok fayda sağlamaktadır. Bunlar;⁹³

-Çeşitli AT ülkelerinde hazırlanan malî tablolar birbirleriyle karşılaştırılabilir duruma gelecektir. Bunun sonucu olarak yatırımlara ve kredilere ilişkin kararlar daha sağlıklı alınabilecektir,

-Değişik ülkelerde bulunan bağlı şirketlerin konsolidasyon işlemleri kolaylaşacaktır,

-Diğer ülke borsalarında hisse senedi ve tahvillerini kote ettirmek isteyen şirketlerin her ülke için o ülke mevzuatına göre ayrı ayrı malî tablolar

⁹⁰ÜSTÜNDAĞ Salim; "Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S:1, Y:1, Nisan 2000, S.50.

⁹¹MARŞAP Reyhan, KURT Ganite; "Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi", *Ticaret Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, S:1, 1998, s.10.

⁹²BÜYÜKMİRZA Kamil; "Türkiye'deki Standart Bilânço Modellerinin Avrupa Topluluğu İle Uyumlaştırılması", *3. Ulusal İşletmecilik Kongresi*, Kapadokya 1989, s.375.

⁹³KOTAR Erhan; "Avrupa Topluluğu'nun Öngördüğü İlkeler Doğrultusunda Türkiye Muhasebe Sistemi'nin Uyumlaştırılması", *3. Ulusal İşletmecilik Kongresi*, Kapadokya 1989, s.311.

hazırlamalarına gerek kalmayacaktır,

-Çokuluslu şirketlerde yöneticiler daha kolay ve daha sağlıklı kararlar alabileceklerdir,

-Genel Kabul Görmüş Muhasebe (ve Denetim) Standartları gibi malî tablo kullanıcılarının ortak bir dil ve aynı ifadeleri kullanmaları sağlanacaktır,

-AT'na yeni giren ülkeler veya AT içindeki bazı ülkeler daha önce aynı aşamalardan geçmiş ülkelerin getirdiği "denenmiş" standartlardan yararlanabileceklerdir.

Uyumlaştırmanın faydaları yanı sıra, standart muhasebe ilke ve uygulamalarının AT düzeyinde belirlenmesini güçleştiren, harmonizasyonu engelleyen bazı faktörler de bulunmaktadır. Bunlar ise;⁹⁴

-AT'nu oluşturan ülkelerde muhasebe uygulamalarının farklılığı; Avrupa ülkeleri arasında, özellikle Anglo-Sakson ülkelerle Kıta Avrupa'sı arasında muhasebe uygulamalarında zaman zaman önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bunlar, özellikle finansal tabloların hazırlanmasında, muhasebe ilke ve uygulamalarında ve açıklayıcı bilgi verme konularında görülmektedir.

-Bazı ülkelerde etkili muhasebe meslek kuruluşlarının bulunmaması; ortaya konulan veya konulacak olan standartların uygulanmasında önemi ve etkisi büyük olan muhasebe meslek kuruluşlarının bazı ülkelerde bulunmaması harmonizasyonu güçleştiren bir faktördür.

-Ulusal standartlara ve uygulamalara –çoğu kez duygusal nedenlerle- önem ve öncelik verme eğilimi de harmonizasyonu güçleştiren bir diğer faktördür.

AT Konseyi Roma Anlaşması'nın 54. maddesinin 3. fıkrasının g bendi uyarınca, üye ülkelerde belli tipteki şirketlerin yıllık finansal tablolarında ve raporlarında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin uygulanmasını sağlamak,

⁹⁴KOTAR; a.g.m , s.312.

işletme ilgililerine doğru ve güvenilir bilgi verilmesini temin etmek, böylece üye ülkelerdeki finansal tabloların birbiriyle karşılaştırılmasının yapılabilmesini sağlamak amacı ile, üye ülkelerdeki muhasebe uygulamalarını uyumlaştırmak için 25 Temmuz 1978 tarihinde dördüncü yönergeyi yayınlamıştır.⁹⁵

Bankalar, sigorta şirketleri ve diğer finansman kurumları hariç, sınırlı sorumlu tüm kamu ve özel sektör şirketlerini kapsayan dördüncü yönerge, kullanılacak finansal tablo modellerini ve bunların düzenlenmesinde göz önünde tutulacak ilke ve kuralları belirlemektedir.⁹⁶ Bu bağlamda, dördüncü yönergenin düzenlediği temel konular şunlardır:⁹⁷

- Yıllık hesapların kapsamı ve şekli,
- Aktiflerin değerlendirme kuralları,
- Yıllık hesaplara ve yönetim raporuna eklenen açıklama notlarının kapsamı,
- Bunların yayınlanma kuralları,
- Bu konuda küçük şirketlere uygulanacak muafiyetler,
- Yıllık hesapların denetimi ve denetçilerin mesleki ehliyeti.

Yönerge girişinde, AT ülkelerinde harmonizasyonu sağlayan bir düzenleme ile sermaye şirketlerinin; yıllık hesaplarının genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine ve kamuyu aydınlatma prensibine göre çıkarılması suretiyle ortakların ve üçüncü kişilerin korunmasının amaçlandığı açıklanmıştır.

İşte yönergenin en önemli özelliği, bu amaçları gerçekleştirmek için yıllık hesapların doğru ve güvenilir bilgi vermesi gereğini esas almış olmasıdır. Yani işletmelerin aktif varlıkları, malî durumları ve kârlılıkları ile ilgili olarak gerçeklere uyan bir görüntü verilmesi amaçlanmıştır. Yönergedeki ikinci ağırlık noktası olan

⁹⁵AKDOĞAN Nalân; “Avrupa Topluluğu’na Dahil Ülkelerde Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Esaslarını Öngören Dördüncü Yönergenin Türkiye’deki Finansal Tablo Standartları İle Karşılaştırılması”, 3. *Ulusal İşletmecilik Kongresi*, Kapodokya 1989, s.343.

⁹⁶BÜYÜKMİRZA; a.g.m., s.375.

⁹⁷KOTAR; a.g.m., s.312.

kamuyu aydınlatma gereği ile ilgili olarak, yönergenin girişinden itibaren çeşitli yerlerde denetlenmiş yıllık hesapların yayınlanacağı hususu açıklanmıştır.⁹⁸

Avrupa Topluluğu Konseyi'nce 13 Haziran 1983 yılında kabul edilen birleştirilmiş (konsolide) finansal tablolar ile ilgili yedinci yönerge, dördüncü yönergenin yetersiz kalan kısımlarını tamamlayıcı niteliktedir.

Ana ve yavru şirketlerden oluşan işletme gruplarının konsolide finansal tablolarına ilişkin esasları ortaya koyan yedinci yönerge ile aşağıdaki konularda düzenleme yapılmıştır.⁹⁹

-Hesapların birleştirilmesi için gerekli koşullar ve olası ayrıcalıkların belirlenmesi,

-Dördüncü yönergede belirtilen kuralların birleştirilmiş bütçe, kâr ve zarar hesabı tablolarının içerik biçimine uygulanması,

-Dördüncü yönergede belirtilen ve birleştirilmiş hesaplara ve dipnotlara uygulanabilecek kuralların değerlendirilmesinin şart koşulması,

-Konsolide hesapların, dipnotlarının ve faaliyet raporunun yayınlanmasının öngörülmesi,

-Konsolide yıllık rapor içeriğinin ayrıntılı olarak belirlenmesini şart koşmaktadır.

Yedinci yönergenin kabul edilmesine kadar geçen süre içinde bir çok AB ülkesinde, konsolide edilmiş malî tablolar açısından denetim zorunluluğu bulunmamakta iken, söz konusu yönerge ile konsolide malî tabloların ulusal yasalarca yetki verilmiş denetçiler tarafından incelenmesi zorunluluk haline getirilmiştir.¹⁰⁰

⁹⁸ KOTAR; a.g.m., s.312.

⁹⁹ OLDHAM K. Michael; *Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar* Çev: Davut AYDIN, Anadolu Üniv. Yayınları, No:352, Eskişehir 1989 s.51-52.

¹⁰⁰ ÖZKÖK; a.g.m., s.92.

10 Nisan 1984 tarihinde yayınlanan sekizinci yönerge, denetim işlevinin bağımsız ve işin uzmanı kişiler tarafından yapılması gerektiğini belirtmekte ve böylece AB ülkeleri arasında muhasebe uyumlaştırma çalışmalarının bir sonraki aşamasını oluşturmaktadır.

Yönergede yer alan bazı hususlar şöyledir;¹⁰¹

-Malî tabloların yasal denetimlerini yürütmeye yetkili kişilerin nitelikleri uyumlaştırılmalıdır. Bu kişilerin bağımsız ve iyi tanınmış kişiler olmaları sağlanmalıdır,

-Üye devletler, kurumsal eğitimle ilgili tüm koşullara sahip olmamalarına karşın, uzun süreden beri mesleki faaliyetlerde bulunup finansman, mevzuat ve muhasebe alanlarında yeterli deneyim kazanmış olanlara ve mesleki yeterlilik sınavında başarılı olanlara denetim yetkisi verme gücüne sahip olmalıdır,

-Bu tür denetim ortaklıkları adına malî tabloların yasal denetimini yapan gerçek kişiler bu yönergenin öngördüğü koşulları yerine getirmelidirler,

-Üye devletler, diğer ülkelerde denetim yetkisini alanların ve bu yetkinin içerdiği nitelikler, bu yönergenin öngördüğü yetkiler ile eş değerli ise, bu kişilerin denetim yapma yetkilerini onaylamalıdır.

Sekizinci yönerge, üye ülkeleri bağımsızlık kriterlerini belirlemede serbest bırakmıştır. Buna göre AT'na üye her ülke kendi koşul ve uygulamaları doğrultusunda, denetçilerin bağımsızlıkları ile ilgili ahlâki kuralları kendileri belirleyeceklerdir.¹⁰²

Yeni bir yönerge hazırlanmasında üç aşama söz konusudur:¹⁰³

-İlk önce tekliflerin Avrupa Komisyonu'nca üye ülkelerin temsilcilerine gönderilmesi sağlanır,

¹⁰¹ GÜVEMLİ; a.g.e., s.452.

¹⁰² GÖKDENİZ; a.g.e., s.29.

¹⁰³ OLDHAM; a.g.e., s.27.

-Yönerge, üye ülke temsilcilerinin onayladığı biçimde ortaya çıktıktan sonra, komisyon önerilen bir yönerge taslağını benimser,

-Benimsenen bu yönerge, üye ülkelere empoze edilmeden önce EEC Bakanlar Konseyi tarafından yayınlanır.

Yayınlanan yönergelerin üye ülkelere yayınlanma zorunluluğu, uyumlaştırma çalışmalarını güçleştirmektedir. Özellikle her ülkenin kendi hukuk düzeni farklı olduğundan uyumlaştırma çalışmaları uzun bir süreci içermektedir.

2.3. ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI

Gelişen ekonomik yapı içerisinde sosyal ve ekonomik koşulların değişikliğe uğraması yeni finansal araçların ortaya çıkmasına, işletmelerin finansal olaylarının çok boyutlu olarak gelişmesine neden olmakta, bu da muhasebeye ilişkin konuların sürekli olarak değişmesini gerektirmektedir. Dolayısıyla ortaya çıkan yeni durumlar için kuralların oluşturulması zorunlu olmaktadır.¹⁰⁴

Dünyadaki bütün ülkeler hızlı bir kalkınma çabası içindedirler. Dünyada globalleşmenin doğal bir sonucu olarak uluslararası sermaye hareketleri hızla artmaktadır. Uluslararası yatırımcıların da yatırımda bulunabilmesi için, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu, ulusal muhasebe standartlarının oluşturulma gereği vardır. Aynı zamanda ülkeler arası ekonomik ilişkilerin hızla gelişmesi, belirli muhasebe kurallarına uyma zorunluluğu ve bu ilişkilerde tarafların elde edilen bilgilerden aynı yoruma ve sonuca ulaşabilmeleri, ulusal muhasebe standartlarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumu ile mümkündür.¹⁰⁵

Bu bağlamda Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumun yararları şu şekilde sıralanabilir:¹⁰⁶

-Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu bir muhasebe bilgilerinden

¹⁰⁴MARŞAP, KURT, a.g.m., s.11.

¹⁰⁵ÖZULUCAN Abitter, DOĞAN Zeki; "Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukuku'na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası*, S:203, Temmuz 1998, s.118.

¹⁰⁶ÖZULUCAN, DOĞAN; a.g.m., s.118-119.

elde edilen sonuçlar, finansal tabloların en doğru ve en açık bir şekilde hazırlanmasını sağlayacaktır,

-Muhasebenin, kamuyu aydınlatması işlevini sağlıklı bir şekilde yerine getirmesi ile ülkemizin özellikle ekonomik alanda olmak üzere, siyasi, sosyal ve kültürel alanda dünyanın diğer ülkeleriyle daha hızlı bütünleşmesi sağlanacaktır,

-Ülkeler arasında tüm ekonomik faaliyetlerin sonuçları daha sağlıklı bir şekilde tespit edilebilecektir,

-Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum, çokuluslu işletmelerin farklı muhasebe standartlarından doğan sorunların ortadan kalkmasında yararlı olacaktır,

-Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyum, denetçilerin daha sağlıklı ve daha kolay denetim faaliyetlerinde bulunmalarına katkıda bulunur.

Uluslararası standartların sakıncalı yönleri ise şu şekilde açıklanabilir;

-Bu tür standartlar, sadece çokuluslu şirketlerin yararlarını gözetmekte ve bunların denetimini yapan büyük denetim firmalarının işlerini kolaylaştırmaktadır,

-Ülkelerin çok farklı sosyal, ekonomik, yasal ve politik koşullara sahip olmaları aynı standartların birçok ülkede uygulanmasını güçleştirdiği gibi, bu tür genel standartların bağlayıcı olması özellikle kalkınmakta olan ülkelerin yararlarına ters düşebilir,

-Bu tür standartların hangi kuruluşlar tarafından hazırlanması gerektiği ve değişik ülkelerin bunlara uymaya nasıl zorlanabileceği henüz çözümlenmemiş konulardır.

Uluslararası Muhasebe Standartları üç temel kavram üzerine kurulmuştur. Bu kavramlar; işletmenin devamlılığı, tutarlılık ve dönemselliktir. Bunlara ek olarak Uluslararası Muhasebe Standartları, muhasebe politikalarının seçim ve uygulanmasında; ihtiyatlılık, özün önceliği ve önemlilik kavramlarının bir sentezini

gerektirir.¹⁰⁷

Ülkeden ülkeye farklılık gösteren muhasebe sisteminin uyumlaştırılması oldukça güç ve uzun bir süreçtir. Bunun için 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) bugüne kadar 41 tane standart yayınlamıştır. Bu standartlardan bazıları tespit edildikten sonra geçersiz hale gelmiş ve bunların yerine koşullara uygun yeni standartlar geliştirilmiştir. Bu 41 standardın listesi aşağıda verilmiştir.¹⁰⁸

UMS 1 Muhasebe Yöntemlerinin Açıklanması:

UMS 2 Stoklar

UMS 3 Birleşik(konsolide)Finansal Tablolar

UMS 4 Amortismanların Muhasebeleştirilmesi

UMS 5 Finansal Tablolarda Açıklanması Gerekli Bilgiler

UMS 6 Değişen Fiyatlar Karşısındaki Muhasebe Uygulamaları

UMS 7 Nakit Akım Tablosu

UMS 8 Dönem Net Kârı ve Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Yöntemlerindeki Değişiklikler

UMS 9 Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri

UMS 10 Bilânço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

UMS 12 Gelir Vergileri

UMS 13 Dönen Varlıkların ve Vadeli Borçların Sunuluşu

UMS 14 Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması

UMS 15 Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler

UMS 16 Duran Varlıklar, Tesis ve Donanımı

UMS 17 Kira Sözleşmeleri

UMS 18 Gelirler

UMS 19 Emeklilik Hakkı Maliyetleri

¹⁰⁷DEMİR Şeref; “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış”, *Vergi Sorunları*, S:113, s.22.

¹⁰⁸ Ayrıntılı Bilgi İçin, <http://www.iasc.org.uk>.

DURMUŞ, a.g.e., s.12-266.

UMS Cep Kitapçığı, CAPITAL Eki, S:2001/12, Y:9, Aralık 2001, s.7-64.

- UMS 20 Devlet Sübvansiyonları ve Devlet Yardımının Açıklanmasıyla İlgili
Muhasebe
- UMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri
- UMS 22 İşletme Birleşmeleri
- UMS 23 Borçlanma Maliyetleri
- UMS 24 İlgili Taraf İşlemlerinin Kamuya Açıklanması
- UMS 25 Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
- UMS 26 Emeklilik Yardımı Planlarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması
- UMS 27 Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Şirket Yatırımlarının
Muhasebeleştirilmesi
- UMS 28 İlgili Şirket Yatırımlarının Muhasebeleştirilmesi
- UMS 29 Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Rapolama
- UMS 30 Banka ve Benzeri Finansal Kurumların Finansal Tablolarını Kamuya
Açıklamaları
- UMS 31 Ortak Girişimlerdeki Ticari İlişkilerin Malî Raporlanması
- UMS 32 Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunuş
- UMS 33 Hisse Başına Kâr
- UMS 34 Ara Dönemlerde Finansal Raporlama
- UMS 35 Durdurulan İşlemler
- UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
- UMS 37 Karşılıklar, Durumu Belli Olmayan Aktif ve Pasifler
- UMS 38 Maddî Olmayan Duran Varlıklar
- UMS 39 Finansal Enstrümanlar: Kayda Alma ve Değerleme
- UMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
- UMS 41 Tarım

Enflasyon muhasebesi ile ilgili olan UMS 29-Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Rapolama standardı üçüncü bölümde açıklanacaktır.

UMS Őu amaçlar dođrultusunda dűzeltilmiŐtir:¹⁰⁹

- Standartların yeterli lűde detaylı ve tam olduđundan emin olunması,
- Açıklamaların yeterli olduğundan emin olunması,
- Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasının, ana yapıya uygunluğu açısından gözden geçirilmesi,
- Tam açıklama gereklerinin sağlanması,
- Her standardın formatının revize edilmesi.

2.4.TŲRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI İLE İLGİLİ ÇALIŐMALAR

2.4.1.Genel Olarak TŲrkiye’de Muhasebe Standartları İle İlgili alıŐmalar

TŲrkiye’de muhasebe alanındaki geliŐmeler, iŐletmelerin ihtiyaçları dođrultusunda baŐlamıŐ ve giderek artan ihtiyaçlara göre geliŐme göstermiŐtir. Tabi bu geliŐmeler sırasında muhasebe sistemimiz, önceleri Fransa’nın, daha sonra da, Alman muhasebe sisteminin etkisinde kalmıŐtır. Cumhuriyetin ilk yıllarında, daha çok kamu sektrűnde olan muhasebenin geliŐimi, 1950 yılında ıkarılan Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) ile özel sektrű de içeren bir dűzenleme sađlamıŐtır. Muhasebe uygulamalarımıza temel oluŐturan Vergi Usul Kanunu, halen muhasebe uygulamalarımıza etkisini sűrdűrmektedir.

V.U.K.’na getirilen dűzenlemelerin temel amacı vergilendirme iŐlemine bađlı olduđundan, vergi hukukuna uygun olarak dűzenlenen finansal tablo ve raporların belirli bir standart sađladıđı ve ilgililere yararlı olacak bilgilerin tamamını sunduđu söylenemez. Yine de űlkemizdeki muhasebe uygulamaları vergi hukuku tarafından

¹⁰⁹ DURMUŞ; a.g.m., s.255.

olumlu yönde etkilenmektedir.¹¹⁰

1957 yılında revize edilen Türk Ticaret Kanunu (T.T.K.) da bilânço hukukunu düzenleyen muhasebeye ilişkin hükümleri ile, muhasebe sistemimizin yerleşmesine ve gelişmesine yasal bir zemin sağlamıştır. Ticaret Hukuku'nun amacı ekonomik faaliyetlerde düzeni sağlamak ve bu amaçla üçüncü kişilerin haklarını korumaktır.¹¹¹

Muhasebe uygulamalarının yönlendirilmesinde, gerekli ihtiyaçlara V.U.K. ve T.T.K.'nin cevap veremediği durumlarda, yasal statüye sahip bazı kuruluşlar, etki alanlarına giren konularda çalışmalar yapmışlardır. Bunlar;

-Banka ve Sigorta Kanunlarının getirdiği düzenlemeler,

-İktisadî Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Kurulu'nun yaptığı düzenlemeler,

-Sermaye Piyasası Kurulunun yaptığı düzenlemeler,

-Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi,

-Maliye Bakanlığı Muhasebe Uygulama Tebliği ile yapılan düzenlemeler.

Banka ve sigorta işlemleri gibi özelliği olan işletmelerdeki muhasebe uygulamalarını standart hale getirmek için 7129 sayılı Bankalar Kanunu ve 7397 Sayılı Sigorta Şirketlerinin Murakabesi Hakkındaki Kanun çıkarılmıştır.

Bankalar Birliği, bankalar arasında uygulamada yeknesaklığı sağlamak için muhasebe konusunda çeşitli çalışmalar yapmıştır. Örneğin, 1962 yılında bankaların kredi talebinde bulunan işletmelerden talep edeceği son üç yıla ait bilânço ve gelir tablosunun tiplerini belirleyerek, Türkiye'de bu tablo tiplerinin kullanılmasına önderlik etmiştir. Yine bankalarda kullanılmak üzere hazırlanan Tekdüzen Hesap

¹¹⁰TOKAY Hüseyin; "Türkiye'deki Muhasebe Standartlarıyla İlgili Çalışmalar", *Gazi Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*, C:4, S:1-2, 1988, s.466.

¹¹¹TÜRKER Masum; "Türkiye'de Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Doğuşu ve İşlevleri", *TMS Sempozyumu I*, İzmir 1996, s.19.

Planı ve finansal tablo modelleri, raporları, bankalar arasında tekdüzen bir uygulamayı gerçekleştiren çalışmalardır.¹¹² Ayrıca 2 Mayıs 1985 tarihinde yürürlüğe giren 3182 sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların standart finansal tablolarının, Türkiye Bankalar Birliği tarafından hazırlanıp Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın onaylayacağı Tekdüzen Hesap Planı (THP), tip bilânço ve kâr ve zarar cetveli ile bunların uygulanma ve düzenlenme esaslarına ilişkin izahnameye göre düzenlenecekleri hükme bağlanmıştır.

Sigorta işletmelerinin kuruluş ve faaliyetleri de Sigorta Şirketleri Murakabesi Hakkındaki Kanunu'nun 39. maddesine göre, sigorta ortaklıkları her yıl genel kurullarına sunacakları bilânçoları ile kâr ve zarar hesaplarını, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı'nın görüşünü alarak, standartlara uygun şekilde düzenlemeye ve en az iki gazetede yayınlanmak ve ilan etmek zorundadırlar. Ancak, sigorta işletmelerinde kullanılacak tekdüzen hesap planının olmaması, bu konuda büyük bir eksiklik olarak ortaya çıkmaktadır.¹¹³

440 Sayılı Kanun'la kurulan İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK); KİT'ler için zorunlu olan Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamaya koymuş ve bu amaçla 1968-1970 yılları arasında;¹¹⁴

-Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması (Giriş),

-Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,

-Rapor sistemi,

-Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,

-Malî İşler, Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,

-Terimler ve Açıklamalar olmak üzere 6 rapor yayınlamıştır.

¹¹²AKDOĞAN; a.g.m., s.345-346.

¹¹³TOKAY; a.g.m., s.467-468.

¹¹⁴AKDOĞAN; a.g.m., s.344.

İDTYDK, 1968 yılında dağıtılarak muhasebe ile ilgili çalışmalara Devlet Planlama Teşkilatı (DPT) devam etmiştir. DPT, koordinatörlüğünde Tekdüzen Muhasebe Koordinasyonu Devamlı İhtisas Komisyonu, “Tekdüzen Muhasebe Sistemi Maliyet Muhasebesi Rehberi” ile “Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi”ni yayınlamış ve “Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamalar” kitabını gözden geçirerek Eylül 1987’de yeniden yayınlamıştır.

Sermaye Piyasası Kurulu; SPK’ya tabi ortaklıklar ve aracı kurumların düzenlemek zorunda oldukları finansal tablo tiplerini, uygulayacakları hesap planlarını belirlemeye yönelik ve denetim çalışmaları ile ilgili tebliğler yayınlamıştır.

Sermaye piyasası mevzuatının ülkemiz muhasebe uygulamalarına başlıca şu etkileri görülmüştür.¹¹⁵

-Kanun kapsamına giren ortaklıklar ile aracı kurumlar, hesaplarının tutulmasında, malî tablolarının düzenlenmesinde ve diğer muhasebe işlemlerinde ticari ve malî değerlendirme ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerle birlikte muhasebenin temel kavramları ile genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uymak zorunda tutulmuşlardır.

-Denetim raporlarının yayınlanmasının zorunlu tutulması ile ortaklıkların iç denetim sistemlerinin kurulmasına yönelik ilk adım atılmıştır.

-Dış denetim kavramı ilk kez mevzuatımızda yer almış, böylece yayınlanan malî tabloların tarafsızlık, güvenilirlik ve tamlığına işaret edilmiştir.

-Tüm düzenlemelerde hareket noktasını “kamuyu aydınlatma” kavramı teşkil etmiş ve böylece ortaklık, kendisi dışındaki çevrelerin ilgi alanı olarak belirlenmiş ve muhasebe, kayıt tutma görevi yanında bilgi sağlama ve aktarma görevlerini de üstlenmiştir.

-Muhasebeye verilen önem, sermaye piyasasında açıklığı sağlama amacını

¹¹⁵ÇİFTÇİ; a.g.m., s.181-182.

güderken, muhasebe mesleğini bu amacı gerçekleştirecek biçimde gelişmesi ve sermaye piyasasının gelişmesine katkıda bulunmasını, dolayısıyla mesleğin önem ve etkinliğinin artmasını da sağlayacaktır.

Ülkemizde SPK'nın yaptırım gücü olduğu açıktır. Bu da düzenlenen finansal tabloların düzen içinde olmasını sağlamıştır.

1987 yılında kurulan Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Bu komitenin iş programında 43 adet muhasebe standardı bulunmaktadır. Bazı standartları hazırlanmış ancak komite, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği kurulunca çalışmalarına ara vermiştir.

Maliye Bakanlığı; ülkemizdeki muhasebe uygulamalarında birliktelik sağlamak amacıyla çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımıyla hazırladığı, "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"ni yayınlamış ve 1994 yılından itibaren uygulanmasını sağlamıştır. Ülkemizdeki bilanço esasına göre defter tutan gerçek ve tüzel kişileri kapsayan bu tebliğ ile;

- Muhasebenin temel kavramları,
- Tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı,
- Finansal tablo ilkeleri,
- Bilanço ve gelir tablosu modelleriyle ek malî tablolar,
- Muhasebe politikalarının açıklanması konularında düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemeler sayesinde, ülkemizde faaliyet gösteren işletmeler arasında birliktelik sağlanmıştır. Yani, işletmeler arasında terim birliği ve hesap planı uyumu gerçekleştirilerek işletmelerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hareket etmeleri sağlanmıştır. Tekdüzen Muhasebe Sisteminin yürürlüğe girmesi ile, eğitimi alanındaki ve uygulama arasındaki farklılık giderilmiş ve muhasebe eğitimine katkı sağlamıştır.

Hesap planında, hesapların çalıştırılmasında finansal tabloların düzenlenmesinde, tekdüzeni sağlamada başarılı olmakla birlikte, muhasebe uygulamalarında izlenen muhasebe politikalarının çeşitliliğinden kaynaklanan farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıklarının giderilmesi ve finansal olay ve işlemlerin aynı esaslara uygun olarak kayıtlara alınıp raporlanması ve bu konuda tekdüzeliğin sağlanması, TMS tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) yaşama geçirmekle olanaklı olacaktır.¹¹⁶

2.4.2. Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

Çağımızda işletmeler arası rekabet, toplum zevk ve tercihlerindeki değişimler, çokuluslu şirketlerin büyümeleri, uluslararası finansal piyasaların gelişmesi, dünya ekonomisine daha fazla sayıda ülkenin katılması, ekonomik entegrasyonların yarattığı fırsatlar ve işletme bilimindeki gelişmeler, işletmelerin uluslararası boyut kazanmalarına neden olmuştur.¹¹⁷ Türkiye de 1980'li yıllarda küreselleşme olgusuna uygun olarak dışa açılma sürecine girmiştir. Böylece Türk muhasebe düzeni de uluslararası uygulamalarla tanışma ve karşılıklı etkileşme süreci yaşamaya başlamıştır. Bu etkileşim iki açıdan kendisini göstermektedir. Bunlardan ilki, dünya standartları ile tanışma, ikincisi de Türkiye'nin girme başvurusu yaptığı Avrupa Birliği Standartları ile tanışma biçiminde olmuştur.¹¹⁸

Türkiye IFAC'ın üyesi olması nedeniyle, uluslararası muhasebe standartlarındaki esasları kabul etmek ve bu amaçla kendi ulusal muhasebe standartlarını hazırlamakla yükümlüdür.¹¹⁹ Bu amaçla 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), "denetlenmiş" finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli,

¹¹⁶AKDOĞAN Nalân; "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Konmasında, Meslek Mensuplarının Sorumlulukları", , *Mali Çözüm İ.S.M.M.M.O. Yayın Organı* , S:43, s.15.

¹¹⁷TETİK Nilüfer; "Türkiye Muhasebe Standartlarının Turizm İşletmelerinde Uygulanması", *Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya Ekim 1997, s.119.

¹¹⁸GÜVEMLİ Oktay; "Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin Üçüncü Olağan Genel Kurulunun Ardından", *Muhasebe Dergisi*, Y:35, S:32, Eylül-Ekim 1992, s.19.

¹¹⁹AKDOĞAN Nalân; "Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Son Gelişmeler", *MÖDAV*, S:4, Ekim 1996, s.31.

karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerine disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur.¹²⁰

Amacı, Uluslararası Muhasebe Standartları sayısında ve bu standartlarla uyumlu “Türkiye Muhasebe Standartları’nı” geliştirmek olan T MUDESK,¹²¹ bugüne kadar 19 adet standart yayınlamıştır.

T MUDESK, saptanmasını öngördüğü muhasebe standartlarını belirler ve her standart için en az üç kurul üyesinden oluşan bir standart komisyonu kurar. Standartlara ilişkin ön taslakların hazırlanması için komisyona verilen süre iki aydan fazla olamaz. Komisyonlar tarafından oluşturulan taslaklar, bu ön taslakların kurula sunulmasını izleyen ilk kurul toplantısında görüşülür. Kurul üyelerinin 1/5’inin onayı ile kabul edilen ön taslaklar yayınlanır. Bu taslakların görüş bildirmek üzere gerekli gruplara dağıtımı yapılır. Dağıtımı yapılan taslaklarla ilgili görüş ve yorumların belirtilen tarihe kadar Kurul’a bildirilmesi temel ilkedir. Bildirilen görüş ve yorumlar, Kurul’un ilk toplantısında ele alınır ve gerekli görülürse taslaklar yeniden gözden geçirilir. Son şeklini alan standart, üyelerin en az 2/3’si tarafından onaylanırsa Ulusal Muhasebe Standardı olarak yayınlanır ve standartta belirtilen günde yürürlüğe girer.¹²²

T MUDESK yayınlanacak her bir muhasebe standardının formatının aşağıdaki şekilde olmasını öngörmüştür:¹²³

-Amaç,

-Tanımlar,

¹²⁰SÜMER Halûk; “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, *MÖDAV Bülteni*, S:7, Temmuz 1997, s.21.

¹²¹YALKIN Yüksel Koç; “Türkiye Muhasebe Standartları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S:125, Şubat 1999, s.50.

¹²²YALKIN Yüksel Koç; “T MUDESK ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi”, s.260.

¹²³YALKIN Yüksel Koç; “Yayınlanmış Türkiye Muhasebe Standartları”, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I*, İzmir SMMMO, Ekim 1996, s.14.

- Standardın içeriği,
- Açıklamalar,
- Yürürlük tarihi.

TMUDESK, Türk Muhasebe Standartlarının saptanmasında Şu ilkeleri benimsemiştir:¹²⁴

-Saptanan muhasebe standartları Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmalıdır,

-Türk ekonomisi ve ŐiŐletmelerin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmalıdır.

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması ŐiŐletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi Şu Şekilde özetlemek mümkündür:¹²⁵

-ŐiŐletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibariyle aynı bazda karşılaştırma yapmasına ve karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak ŐiŐletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar alınmasına yardımcı olur,

-ŐiŐletmenin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planların oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur,

-Muhasebe standartları ŐiŐletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaŐtırmaların da sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur,

-TMS, ŐiŐletmelerin iç denetimine yardımcı olmaktadır, finansal verilerin belli standartlarda oluşturulması denetimi kolaylaştırmaktadır.

¹²⁴TETİK; a.g.m., s.119.

¹²⁵EVİRİM Pınar, BAKLACI Hasan, YÜKÇÜ Süleyman; "Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, s.19-20.

Uluslararası alanda sağladığı yararlar ise;

-Ülkemizde işletmelerin halka açılması, hisse senetlerinin dünya borsalarında işlem görmesi ve uluslararası ticari ilişkilerin önemli boyutlara ulaşması, UMS'na uygun finansal tabloların yönetim aracı olarak kullanılmasını ön plana çıkarmaktır,

-Uluslararası borsaların birçoğu, UMS'na göre hesap tutmayan kuruluşların hisselerinin kotasyonunu kabul etmektedir.

Meslek mensuplarına sağladığı yararlar ise; muhasebe standartları iç denetimde olduğu gibi dış denetimde de yararlar sağlamaktadır. Özellikle bağımsız dış denetim şirketleri Maliye Bakanlığı ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun geliştirmiş olduğu farklı muhasebe uygulamaları ve raporlama sistemi nedeniyle denetimler esnasında bir takım zorluklarla karşılaşmaktadırlar. Bu nedenle muhasebe uygulamalarına ilişkin Türkiye Muhasebe Standartları'nın geliştirilmesi ve uygulamada sadece bunlara bağlı kalma zorunluluğunun getirilmesi bağımsız dış denetimi kolaylaştırıcı bir unsur olacaktır.

TMUDESK'in muhasebe standartlarını saptama ile ilgili amaçları şu şekilde özetlenebilir;¹²⁶

-Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartları geliştirmek ve yayınlamak,

-Bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,

-Türkiye Muhasebe Standartları'nın Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olması,

-Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerinin göz önünde bulundurulması,

-Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar

¹²⁶YALKIN Yüksel Koç; "Türkiye Muhasebe Standartları", *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu II*, İzmir Kasım 1997, s.3-4.

yapmak,

-Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanılması.

TMS'nin Türkiye'de yaygın olarak benimsenmesi ve tüm finansal bilgi kullanıcıları için geçerli olabilmesi için bazı sorunların çözümlenmesi gerekir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz;¹²⁷

-TMUDESK'in bağımsız bir kurul olarak tüzel kişiliği hukuken sağlanmalı ve standartların uygulamaya konmasında yaptırım gücü olmalıdır,

-Mevzuattan kaynaklanan sorunlar giderilmelidir,

-Finansal bilgi kullanıcıları TMS'nı benimsemeli ve bu standartlara göre hazırlanacak finansal tablolara rağbet etmelidir,

-Muhasebeciler TMS'nın nasıl uygulanacağı hususunda bilgilendirilmeli ve eğitimden geçirilmelidir,

-Malî müşavirler, yeminli malî müşavirler, denetçiler, teftiş kurulları muhasebe uygulamalarının TMS esaslarına göre yapılıp yapılmadığını denetlemeli, doğru uygulama olarak TMS'nı benimsemelidir.

Ülkemizde muhasebe standartları alanında yetkiye sahip olan Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Bankalar Birliği gibi kuruluşların TURMOB ve TMUDESK tarafından oluşturulan çalışmalara destek vererek bu düzenlemeleri kabul etmeleri durumunda;¹²⁸

-Ülkemizde üretilen finansal bilgilerin temel Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumu sağlanmış olacaktır,

¹²⁷AKDOĞAN Nalân; "Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Sorunları", *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 1*, İzmir 1996, s.19-20.

¹²⁸MISILIOĞLU İ. Ufuk, İBİŞ Cemal; "Muhasebe Standartlarında Küreselleşme-Temel Uluslararası Muhasebe Standartları", *Vergi Dünyası*, S:215, Temmuz 1999, s.177.

-2000’li yıllarda aynı finansal dilin kullanılacağı bir ortamda, dünya ülkeleri ekonomik entegrasyonunun sağlanması ve ulusal standartlara göre hazırlanmış bilgilerin uluslararası sermaye piyasalarında kabul görebilmesi için önemli bir adım atılmış olacaktır,

-Türkiye’deki farklı muhasebe uygulamaları zaman içerisinde ortadan kalkacaktır,

-Muhasebe tüm işletme ilgililerine yönelik bilgi üretimini gerçekleştirecektir. Böylece muhasebe, devletin “vergi alacağı”nın tam olarak hesaplanması; işletmede “yönetime araç olma”; ekonomide “kamuyu aydınlatma” ve “sermaye gruplarına şeffaf, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir, açık ve doğru bilgi aktarımı” fonksiyonlarını yerine getirme olanağı sağlayacaktır.

Aşağıda TMSUDSK tarafından yayınlanan 19 muhasebe standardı ile yayınlanma tarihleri ve ilişkili olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları birlikte tablo halinde sunulmuştur.

TMS NO	TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDININ ADI	YÜRÜRLÜK TARİHİ	UMS NO
TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu	1.1.2000	IAS 1
TMS 2	Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	1.1.1997	IAS 29
TMS 3	Nakit Akış Tabloları	1.1.1997	IAS 7
TMS 4	Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler	1.1.1997	IAS 18
TMS 5	Konsolide Finansal Tablolar	1.1.1997	IAS 27
TMS 6	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1.1.1997	IAS 28
TMS 7	Yatırımların Muhasebeleştirilmesi	1.1.1997	IAS 25
TMS 8	Maddi, Maddi olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	1.1.1997	IAS 16
TMS 9	Amortisman Muhasebesi	1.1.1997	IAS 4
TMS 10	Dönem Net Kârı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikler	1.1.1997	IAS 8
TMS 11	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması	1.1.1997	IAS 14
TMS 12	Kur Değişim Etkilerinin muhasebeleştirilmesi	1.1.2000	IAS 21

TMS 13	Stoklar	1.1.2000	IAS 2
TMS 14	Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.2000	IAS 23
TMS 15	Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri	1.1.2000	IAS 9
TMS 16	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması	1.1.2001	IAS 30
TMS 17	Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi	1.1.2001	IAS 17
TMS 18	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri	1.1.2001	IAS 11
TMS 19	Karşılıklar, koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler	1.1.2001	IAS 37

Tablo4:Türkiye Muhasebe Standartları ve İlişkili Olduğu Uluslararası Muhasebe Standartları

Enflasyon muhasebesi ile ilgili olarak düzenlenmiş standart TMS 2- Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama standardıdır. Bu standart, üçüncü bölümde detaylı olarak açıklanacaktır.

Ayrıca yayınlanacak TMS 15 adettir. Bunlardan 10 tanesinin birinci taslakları kurula gönderilmiş ve geriye kalan beşinin ise birinci taslakları kurula gönderilmemiştir. Birinci taslakları kurula gönderilenler,¹²⁹

- Hisse başına kazançlar,
- Emeklilik hakları,
- Devlet bağışları ve devlet yardımlarının açıklanması,
- İlgili taraf açıklamaları,
- Emeklilik yardım planlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması,
- İş ortaklıklarındaki çıkarların finansal raporlanması,
- Dönem içi finansal raporlama,
- Durdurulan faaliyetler,
- Varlıkların değer azalışı,

¹²⁹YALKIN Yüksel Koç; "TMUDESK Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları", *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Y:2, S:5, Ekim 2001, s.10.

-Maddi olmayan duran varlıklar.

Yayınlanacak TMS'dan henüz birinci taslakları kurula gönderilmemiş olanlar ise;

-Gelir vergileri,

-İşletme birleşmeleri,

-Vadeli işlemler-açıklanması ve sunulması,

-Ticari kârdan vergi matrahına geçilmesi,

-Vadeli işlemler-tahakkuku ve değerlemesidir.

Yayınlanan standartların ülkemizde halen uygulanmakta olan SPK ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile karşılaştırdığımızda bazı farklılıkların ve benzerliklerin olduğu görülmektedir. Standartlar, özellikle enflasyon muhasebesi, konsolide finansal tabloların düzenlenme esasları, olağan gelir ve kârların muhasebeleştirilmeleri ve amortisman muhasebesi konularında mevcut muhasebe sistemlerine göre oldukça önemli farklılıklar getirmiştir. Standartların uygulamaya konması ile mevcut uygulamadaki bazı hesapların tanımlarının yeniden yapılması, bazı hesapların ise kaldırılması gerekli olacaktır. Ancak bu işlemlerin yapılabilmesi için Türkiye Muhasebe Standartlarının vakit geçirilmeden hayata geçirilmesi gerekmektedir.¹³⁰

Ülkemizdeki muhasebe standartları ile uluslararası standartlarını (UMS ve AT yönergeleri) karşılaştırırsak bazı konularda uyumlu olduğu görülmektedir.¹³¹ Şöyle ki:

-Uluslararası standartlarda ön görülen finansal tablolar ülkemizdeki muhasebe standartlarında da yer almaktadır,

¹³⁰TETİK Nilüfer; "Türkiye Muhasebe Standartlarının SPK ve Tekdüzen Muhasebe Sistemleri ile Karşılaştırılması", *Yaklaşım*, Y:6, S:62, Şubat 1998, s.78.

¹³¹ARSLAN Cenk Murat; "Muhasebe Sistemini Etkileyen Bölgesel, Ulusal, Uluslararası Faktörler ve Türkiye'de Yaşanan Gelişmeler", *Türkiye XVII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Bodrum 1998, 36.

-Finansal tablolardaki bilgilerin doğru ve güvenilir olması, işletmeler tarafından benimsenen muhasebe politikalarından önemli olanlarının finansal tablolarda, dipnotlar ve ekler aracılığıyla açık ve anlaşılır bir biçimde belirtilmesi ve muhasebe politikalarıyla yayınlanan muhasebe standardı tebliğlerinde de belirtilmektedir,

-Uluslararası standartlarda önerilen; tam açıklama, tutarlılık, karşılaştırılabilirlik, sosyal sorumluluk, önemlilik, süreklilik, dönemsellik gibi ilkeler ülkemiz standartlarında da yer almaktadır,

-SPK ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirlemiş olduğu bilanço modelleri bazı başlıklarda birbirinden farklıdır. Ayrıca, ülkemizdeki bilanço modelleri ile uluslararası standartlardaki bilanço modelleri arasında bazı kalemlerin sıralanması, gruplandırılması ve ayırımında farklılıklar olduğu, ancak kapsam bakımından uluslararası standartların ruhuna genelde uyulduğu görülmektedir,

-Ülkemizdeki standartlarda düzenlenmesi önerilen bilanço tipinin, AT Dördüncü Yönergesinin 9. maddesinde önerilen hesap tipi bilanço modelini esas aldığı görülmektedir. Ancak, 9. madde de bilanço kalemlerinin sıralanmasında aktifte en az likit değerden başlayarak, likit değerlere göre bir sıralamanın yapıldığı oysa Türkiye uygulamalarında Uluslararası Muhasebe Standartlarında olduğu gibi en likit değerden en aza doğru bir sıralamanın esas alındığı görülmektedir,

-Uluslararası standartlarda temel değerlendirme ölçüsü olarak önerilen tarihi maliyet esası, ülkemiz uygulamalarında da kullanılmaktadır. Uluslararası standartlar, yenileme maliyetini veya diğer enflasyon muhasebesi yöntemlerinde yer alan benzer değerlendirme ölçülerini bazı varlık unsurlarına alternatif değerlendirme esası olarak uygulanmasını ön görmüştür. Ülkemizde söz konusu tercihin kısmi olarak yapıldığı ve yalnızca amortisman tabii maddi duran varlıkları kapsayacak biçimde, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca saptanan usul ve esaslara göre yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı görülmektedir,

-Dönen ve duran varlıkların satın alma ve üretim maliyeti tutarına hangi giderlerin gireceği konusunda belirleme yapan uluslararası standartlar ile Türkiye

uygulamaları arasında da bir uyum bulunmaktadır,

-Kuruluş giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri gibi giderler ülkemizdeki uygulamalarda da istenirse aktifleştirilirler. Kuruluş giderlerinin 5 yılda itfası ülkemiz uygulamasında da mevcuttur. Ancak kuruluş giderlerinin tamamı itfa edilmedikçe veya itfa edilmeyen kısmını karşılayacak kadar dağıtılabılır yedekler ve birikmiş kârlar olmadığı sürece kâr dağıtımının yapılamayacağını öngören uluslararası standartlar ile ülkemiz uygulamaları çelişmektedir,

-Uluslararası standartların öngördüğü gelir tablosu tipleri ile SPK ve Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca öngörülen gelir tablosu tipleri içerik yönünden uluslararası standartlardan çok daha ileri düzeydedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİ

3.1.ULUSAL VE ULUSLARARASI STANDARTLAR AÇISINDAN GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİ

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, genel fiyat değişmelerinin finansal tablolar üzerinde oluşturduğu etkileri gidermek ve fiyat hareketlerinin işletmenin ekonomik durumunda yarattığı değişmeyi belirlemek amacı ile finansal raporların genel fiyat endeksleri ile ayarlanmasını öngören bir yöntemdir. Başka bir deyişle, finansal raporların bugünkü para değerine göre ayarlanmasını ve hesapların bugünkü para birimine göre belirlenmesini esas alan bir yöntemdir.¹³²

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, geleneksel muhasebe verilerini paranın bugünkü değeri ile belirlenmesini sağlamak ve geleneksel muhasebenin tüm ilkelerini korumaktadır. Bu da enflasyonun malî tablolara yansımaları sağlamaktadır.

Geleneksel muhasebe sisteminin enflasyonist ortamda anlamsız bilgi vermesi karşısında, ilk olarak ABD Muhasebe İlkeleri Kurulu, genel fiyat düzeyindeki hareketleri muhasebe kayıtlarına yansıtan genel fiyat düzeyi muhasebesinin uygulanmasını teklif etmiştir. ABD Muhasebe İlkeleri Kurulu, geleneksel muhasebe verilerinin düzeltilmesi işleminden sonra, yeni tabloların eski tablolara birlikte kullanılmasının uygun olacağı görüşündedir.¹³³

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin temel amacı,¹³⁴

-Enflasyon nedeniyle homojenliğini yitiren malî tabloları, aynı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade ederek objektif hale getirmek,

-Hasılat ve maliyetleri carî para değeriyle ifade ederek, gerçek faaliyet kârını bulmak,

¹³² AKDOĞAN; a.g.m., s.89.

¹³³ ARZOVA S. Burak; "Enflasyonun Maloluş Unsurları Üzerindeki Etkisinin Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Yöntemine Göre Düzeltmesi" *Marmara Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl.1998, C:XIV, S:2, s.31-32.

¹³⁴ UMAN; a.g.e., s.49.

-Parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı, işletmenin elde ettiği “parasal değerleri elde bulundurma kayıp veya kazancını” başka bir deyişle enflâsyon kayıp ya da kazancını ortaya koymaktır.

UMS 29 incelendiğinde de, genel fiyat düzeyi yönteminin benimsendiği görölmektedir. Standartta bu görüşü destekleyen açıklamalar şu şekilde özetlenebilir.¹³⁵

-Standardın 6. paragrafında fiyatlardaki artışların hem belirli mal veya hizmetlerle ilgili arz ve taleplerdeki değişikliklerden, hem de enflâsyondan kaynaklandığı hususlarına değinilmekle birlikte 7. paragrafta yüksek enflâsyonist bir ekonomide düzenlenecek malî tabloların ancak ilgili para biriminin bilânço tarihindeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmeleri durumunda anlamlı oldukları ifade edilmektedir.

-Standardın 35. paragrafında malî tablo kalemlerinin yeniden ifade edilmelerinde kullanılacak endeksin paranın genel satın alma gücünü yansıtan ve yöresel değil, bütün ekonomiyi kapsayan bir fiyat endeksi olması öngörülmektedir. Dolayısıyla “ikâme maliyet yöntemi”nin uygulanmasında, belirli fiyatlardaki değişmeleri içeren özel ve çeşitli coğrafî alanlara ilişkin yöresel fiyat endekslerinin kullanılması istenilmektedir.

-Standardın geleneksel muhasebe esasına göre düzenlenen malî tabloların yeniden ifade edilişlerine ilişkin hükümlerini kapsayan 9-26. paragraflarında genel fiyat düzeyi yönteminin uygulanması istenilmektedir. İkâme maliyeti esası da uygun bulunmuş olsaydı, ona da bu paragraflarda yer verilmesi gerekirdi.

TMS 2, Türkiye’de hangi enflâsyon muhasebesi yönteminin uygulanabileceğini açıkça söylememektedir. Ancak TMS 2’nin 2. maddesinde, UMS 29’dan farklı olarak genel fiyat düzeyi muhasebesinin ve ikâme maliyeti muhasebesinin tanımı yapılmıştır. Buna göre; “ genel fiyat düzeyi muhasebesi, genel

¹³⁵YENİ Balamir; *29 No’lu Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Yüksek Enflâsyonist Ekonomilerde Malî Raporlama ve Bir Vak’a Çalışması*, İstanbul Teknik Üniv. Sos. Bil. Ens. Basılmamış Doktora Tezi, Nisan 1995, s.85-86.

fiyat değişmelerinin finansal tablolar üzerinde oluşturduğu etkileri gidermek amacıyla finansal tabloların genel fiyat endeksleri ile düzeltilerek finansal tablo verilerinin, finansal tablonun düzenlendiği tarihteki liranın satın alma gücüne göre ifadesinin sağlanmasını öngören yöntemdir” şeklinde tanımlanmıştır.

Diğer taraftan TMS 2'nin 23 ve 24. maddelerinden hangi yöntemin benimsendiği anlaşılmaktadır. Nitekim, bu durum TMS 2'de, “Bir önceki dönem verileri, ister tarihi maliyet değeri ile isterse carî maliyet değeri ile gösterilmiş olsun genel fiyat endeksi kullanılarak dönem sonu bilânçosunun hazırladığı tarihteki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir.”¹³⁶ “Yüksek enflasyonun var olduğu bir ekonomide rapor hazırlayan bir ana şirketin, yine enflasyonun var olduğu diğer ekonomilerin para birimleriyle raporlama yapan bağlı şirketleri olması durumunda bu türdeki bağlı şirketlerin finansal tabloları ana şirketin finansal tabloları ile konsolide edilmeden önce, kesinlikle raporlama yaptıkları para birimine ait ülkenin genel fiyat düzeyine göre yeniden düzeltilir”¹³⁷ şeklinde ifade edilmektedir.

TMS 2'deki yukarıda belirtilen maddelerden ülkemizde, genel fiyat düzeyi muhasebesi yönteminin uygulanmasının tavsiye edildiği anlaşılmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından hazırlanan (Seri:XI, No:2) Tebliğ, 28 Kasım 2001 günü 24597 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ'in* 8. maddesinde “yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, malî tablolarını paranın bilânço günündeki carî satın alma gücünü esas alarak düzenlerler” denildiğine göre, açıkça belirtilmemesine rağmen genel fiyat düzeyi muhasebesinin kullanılmasını kabul ettiği görülmektedir.

Genel fiyat düzeyi muhasebesi incelenirken UMS 29 (Financial Reporting in Hyper Inflationary Economics), TMS 2 (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama), ve SPK Tebliği (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların

¹³⁶ TMS 2-md.23.

¹³⁷ TMS 2-md.24.

* Çalışmamızın devamında SPK Tebliği, kısaca Tebliğ olarak adlandırılacaktır

Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ) hükümleri dikkate alınacaktır.

3.2.GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİNİN UYGULANMA ZAMANI

1990 yılından önce, yüksek enflasyon yaşayan ülkeler, enflasyon muhasebesini isterlerse uyguluyorlardı. Ancak enflasyonun dünya ülkelerinde önem arz etmesi üzerine enflasyon muhasebesinin uygulanması zorunlu hale gelmiştir. Nitekim işletmeler UMS 29 hükümlerine göre hareket etmedikleri takdirde, uluslar arası denetim firmalarından “olumlu görüş” alamamakta ve bir çok uluslararası malî kuruluş düzeltilmemiş malî tabloları kabul etmemektedir.¹³⁸

UMS 29’un 2. paragrafında “hiperenflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarını ve malî durumunu, yeniden düzenlememiş yerel para birimi ile raporlamak kullanışlı değildir. Değişik zamanlarda hatta aynı muhasebe dönemi içinde olan olayların ve işlemlerin miktarlarının karşılaştırılması, paranın alım değerinin düşmesinden dolayı aldatıcıdır” denilmektedir. Ayrıca 7. paragrafta da “bu bildiri, bir girişimin hiper enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlanan temel malî tablolarına uygulanır” denilerek standardın kapsamı belirtilmektedir.

TMS 2,01.01.1997 tarihinde yürürlüğe girmiş ancak; herhangi bir yaptırıma bağlanmadığından, uygulanması isteğe bağlıdır. SPK Tebliği de 31.12.2001 hesap dönemi için yıllık, bu tarihten sonra sona eren hesap dönemleri için ise ara ve yıllık malî tablolara uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu tebliğ hükümleri, Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi ortaklıklar, aracı kurumlar ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştiraklerini kapsamaktadır. Malî tabloların bu tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmeye başlandığı dönemde en az bir önceki yıl bilançosunun da Tebliğ’deki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulması zorunludur.

¹³⁸UMAN; a.g.e., s.50.

Hiperenflasyonlu ekonomi deyimini ile kastedilen kavram UMS 29'un 3. paragrafında açıklanmıştır. Buna göre aşağıdaki durumlarda hiperenflasyonun varlığından söz edilebilir.

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

b)Nüfusun geneli yerel para birimindeki parasal tutarları değil, istikrarlı yabancı para birimindeki parasal tutarları kabul ederler. Fiyatlar bu para biriminden belirlenir.

c)Kredili alış ve satışlarda, kredi süresi kısa bile olsa, fiyatlar kredi süresince alım gücünün tahmini zararını telafi edecek şekilde belirlenir.

d)Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar, fiyat endeksine bağlanmıştır.

e)Üç yıllık kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşıyor veya geçiyorsa enflasyon mevcuttur.

TMS 2 de, Türkiye'de yüksek enflasyonun varlığının hangi kriterlere göre belirleneceğini 3. maddesinde açıklamış ve UMS 29'un 3. paragrafını aynen kabul etmiştir.

SPK Tebliği de, UMS 29 ve TMS 2'de olduğu gibi yüksek enflasyon dönemini tanımlamıştır. Ancak Tebliğ'in 6. maddesinde ayrıntılı olarak şu açıklamaya yer vermiştir. "Yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması ve ilgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre %10 veya daha fazla bir oranda artması halinde, içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren yüksek enflasyon dönemi başlar."

Son 3 yılın enflasyon oranı %100'ü aşmasının yanında ilgili dönemin başında %10'u aşarsa enflasyon varlığından söz edilir. Ancak enflasyon oranı iki yılda %100'ü aşarsa ve üçüncü yılda %10'un altında ise Tebliğ bu durumu şu şekilde

hükme bağlamıştır: “Yukarıda belirtilen süreden (3 yıldan) daha kısa bir sürede fiyat endeksi rakamının iki katına ulaşması halinde de yıllık malî 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, malî tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlanması istenebilir.”

Tebliğ’e göre, yüksek enflasyon dönemi, yıllık bilânço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili yıl dahil önceki üçüncü yılın başındaki fiyat endeksi rakamının iki katından daha az olması halinde sona erer. Bilânço tarihindeki fiyat endeksi rakamının dönemin başına göre %10 veya daha az bir oranda artmış olması, devam etmekte olan yüksek enflasyon dönemini sona erdirmez.

Enflasyon nedeniyle işletmeler tarafından yapılacak olan düzeltme işleminin muhasebe kayıtları içerisinde yapılıp yapılmayacağı konusunda UMS 29’da herhangi bir bilgi mevcut değildir. Ancak TMS 2’nin 1. maddesinde düzeltme işlemi muhasebe kayıtları dışında raporlar aracılığıyla yapılacağı ifade edilmiştir.

SPK Tebliği de, düzeltme işleminin muhasebe kayıtları dışında yapılmasını 35. maddede; “malî tablo raporlarının bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez” diyerek kesin bir şekilde ifade etmiştir.

İşletmelerin düzeltme işlemlerini muhasebe kayıtları dışında tutulmasına rağmen, düzenin sağlanması ve denetimin sağlıklı yapılabilmesi için ayrı bir defter tutma zorunluluğu getirilmiştir: Tebliğ’e göre işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile düzeltme işlemine tabi tutulmuş malî tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl malî tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere “enflasyona göre düzeltme defteri” tutarlar.

Tebliğ’de, enflasyona göre düzeltme defterinde en az aşağıdaki bilgilere yer verilmesi istenilmiştir.

- a) İşletmenin ünvanı,
- b) Düzeltme işlemlerinin hangi yıla ait olduğu,
- c) Düzeltme işlemine tabi tutulacak kalemlerin tarihi değerleri,
- d) Düzeltme işlemlerinde kullanılacak endeksin değeri ve düzeltme katsayıları,
- e) Düzeltme işleminde kullanılan düzeltme katsayıları,
- f) Düzeltme işleminde kullanılan değişkenlerin hesaplanmasına ilişkin veriler (stok devir hızı gibi),
- g) Düzeltme katsayılarının tespit edilebilmesi için varlıkların yaşlandırılmalarına ilişkin veriler,
- h) Stokların ve diğer varlıkların ayrıntılı dökümleri,
- ı) Muhasebe belge ve kayıtlarındaki verilerde düzeltme işlemine tabi tutulmuş malî tablo verilerine ulaşmada kullanılan diğer bilgi ve belgeler,
- i) İştirak ve bağlı ortaklıklara ait malî tablo ve raporlar.

Enflasyona göre düzeltme defteri, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan enflasyona göre düzeltme defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve TTK'nda ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar (on yıl) saklanır. Enflasyona göre düzeltme defterinin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmelerin yönetim kurulu; bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemleri almak zorundadırlar. Söz konusu defterin bu şekilde tutulması durumunda, tutulması gereken ancak elektronik ortamda yer almayan bilgi ve belgeler, yazılı defterde belirtilen şekilde işleme tabi tutulur. (SPK Tebliği Md.35)

3.3.GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİNİN İŞLEYİŞ AŞAMALARI

Geleneksel muhasebede hazırlanan finansal tabloların, genel fiyat düzeyi muhasebesi esaslarına göre düzeltilmesinde dokuz aşamadan oluşan işlemlerin yapılması gerekmektedir. Bu aşamalar aşağıda sırasıyla açıklanacaktır.

3.3.1. I.Aşama: Geleneksel Muhasebeye Göre Hazırlanmış En Az Son İki Yılın Malî Tabloları Elde Edilerek, Kullanılacak Endeksin Belirlenmesi ve Düzeltme Katsayılarının Hesaplanması

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin en önemli özelliği geleneksel muhasebenin sunduğu finansal verileri paranın bugünkü değeriyle düzeltmektir. Bu düzeltme işlemi fiyat endekslerinden elde edilen düzeltme katsayıları aracılığıyla yapılır. Bu nedenle düzeltme işleminde kullanılacak fiyat endeksinin seçimi, büyük önem taşımaktadır.

3.3.1.1.Endeks Seçimi

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin uygulanabilmesi için, düzeltmede kullanılacak endeksin seçilmesi gerekir. Endeksler, tarihsel lira ile bugünkü liranın satın alma gücü arasındaki değişim oranını yansıtmaktadır. Paranın satın alma gücü arasındaki değişim oranını yansıtmaktadır. Paranın satın alma gücündeki değişimin saptanmasında hangi endekslerin kullanılacağına belirlenmesi yöntemin en önemli sorunlarından birisini oluşturur. Para değerinden düşüşleri en iyi biçimde gösterecek endeksler fiyat endeksleridir. Fiyat endeksleri olarak; toptan eşya fiyat endeksi, tüketim fiyat endeksi, ithal malları fiyat endeksi, özel sınai mal endeksleri gibi farklı fiyat endekslerinden en uygun olanı seçilmelidir.¹³⁹ Ayrıca para değerindeki düşüşlerin ölçülmesine milli gelir deflatörü de kullanılabilir. Genel fiyat düzeyi muhasebesinde kullanılacak endeksin aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir.¹⁴⁰

¹³⁹GÜCENME Ümit; *Finansal Tablolar Analizi*, s.66.

¹⁴⁰AKDOĞAN; a.g.e., s.93.

UMAN; a.g.e., s.54.

YÜKSEL; a.g.e., s.31.

-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 taşıyabilen fiyat endeksleri şunlardır: Toptan eşya fiyat endeksi (TEFE), tüketici fiyatları endeksi (TÜFE) ve milli gelir deflatörüdür. Toptan eşya fiyat endeksi, toptancı piyasasındaki mallardan oluşmaktadır. Tüketici fiyat endeksi, geçimini ücret ve maaşla sağlayan kişilerin kullandığı malların fiyatlarının ortalamasıdır. Milli gelir deflatörü ise, bir ülkede üretilen bütün mal ve hizmetlerin fiyatlarını içeren bir endekstir. Milli gelir deflatörü fiyatlardaki değişmeyi en iyi yansıtan bir endeks olmasına rağmen, geç yayınlanması, aylık ve üç aylık değerleri göstermemesi nedeniyle pek fazla tercih edilmemektedir.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde uygulanan toptan eşya fiyat endeksi ile tüketici fiyat endeksinden hangisinin seçileceği konusunda farklı görüşler ileri sürülmektedir. Tüketici fiyat endeksini tercih edenlere göre; para, ancak arzu edilen mal ve hizmetleri almakta kullanıldığı zaman değerlidir. Kişiler için değerli olan para değil, para aracılığıyla elde ettikleri mal ve hizmetlerdir. Mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki değişme, paranın değerinin de değişmesi anlamına gelmektedir. Aynı şekilde, bir işletmenin sahibi ya da ortaklarını ilgilendiren şey, tüketici olarak satın aldıkları mal ve hizmetlerin fiyatlarıdır. Toptan eşya fiyatları onları çok daha az ilgilendirmektedir. Bu nedenle, genel fiyat düzeyi muhasebesinde işletme varlıklarının da TÜFE'ne göre düzeltilmesi gerekir.¹⁴¹

¹⁴¹UMAN; a.g.e., s.55.

Buna karşılık TEFE'nin kullanılmasını önerenler ise, şu görüşü ileri sürmektedirler: Ortaklar, işletmenin tasfiyesinden sonra ellerine geçecek fonları, tüketime değil tekrar yatırıma yönlendireceklerdir. Bu nedenle paranın satın alma gücündeki değişiklikleri en iyi yansıtan endeks, TEFE'dir.¹⁴²

Kısa dönemde tüketici ile toptan eşya fiyatları endeksleri arasında fark olsa bile, uzun dönemde bu iki endeks birbirine yaklaşmaktadır. Bu nedenle genel fiyat düzeyi muhasebesinde daha kapsamlı olan TEFE'nin kullanılması amaca daha çok hizmet edecektir. Diğer taraftan yapılan araştırmalar, iki endeks arasında sıkı bir korelasyon olduğunu ve her iki endekse göre yapılan düzeltmelerin birbirinden çok farklı olmadığını ortaya koymuştur. Ayrıca uygulamada genel fiyat düzeyi muhasebesi için üzerinde birleşilen bir endeks bulunmamaktadır.¹⁴³

UMS 29'da düzeltme endeksinin TÜFE mi, yoksa TEFE mi olması gerektiği açıkça belirtilmemiştir. Sadece 35. maddede “yeniden düzenlenmesi gereken malî tabloların, genel alım gücündeki değişimleri yansıtan genel fiyat endeksinin kullanılması” gerektiği söylenmiştir. Ancak aynı ekonominin para biriminde rapor hazırlayan tüm işletmelerin aynı endeksi kullanmaları tercih edileceği ifade edilmiştir.

TMS 2, bu konuda daha açık bir ifade koymuş ve 26. maddesinde şu şekilde ifade etmiştir. “Bu standartlara göre düzenlenmesi gereken finansal tabloların düzeltilmesinde, genel satın alma gücündeki değişimleri yansıtan Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Türkiye geneli için yayınlamış olduğu toptan eşya fiyat endeksleri kullanılır.”

SPK Tebliği'nin 4. maddesinde; “Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye geneli için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi”nin kullanılmasını istenmiştir.

Standardın ve Tebliğ'in bu şekilde bir hüküm getirmesi, ülkemizdeki tüm firmaların aynı endeksi kullanmalarını sağlayacak ve böylece firmalar arası

¹⁴²AKDOĞAN; a.g.e., s.93.

¹⁴³UMAN; a.g.e., s.56.

karşılaştırma yapma olanağı sağlanacaktır. Ayrıca TMS 2'nin 2. maddesinde, sıkça kullanılan dönem başı, dönem sonu ve ortalama endeks tanımları yapılmış ve uygulama birliği sağlanmaya çalışılmıştır. Buna göre;

-Dönem Sonu Endeks: Carî dönem bilânçosunun düzenleme tarihindeki endekstir.

-Dönem Başı Endeks: Bir önceki dönem finansal tablolarının düzenlendiği tarihteki endekstir.

-Ortalama Endeks: Dönem ortalama endeksidir.

SPK, enflasyon dönemlerindeki uygulama ile malî tabloların ilk defa düzenlenmesinde uygulanacak hükümleri birbirinden ayırmıştır. Tebliğ'in 27. maddesine göre, getirilmiş olan özel hükme göre; 1976 yılı ve sonraki yıllarda gerçekleşen işletmelerin düzeltilmesinde, bir örneği ek:3'te yer alan endekslerden üretilecek düzeltme katsayıları kullanılır. 1976 ve daha eski tarihlerde gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde ise, işlemlerin 1976 yılında gerçekleştiği kabul edilir. Bu hüküm uygulama açısından kolaylık sağlasa da, özellikle uzun ömürlü duran varlıklar için hatalı sonuçlar verebilecektir. Yine aynı maddede, 2001 yılı ve daha sonraki tarihlerde endeks rakamı olarak Devlet İstatistik Enstitüsü'nün en yeni bazlı Türkiye için hesaplanan TEFE'nin esas alınacağı hükmü yer almaktadır.

3.3.1.2.Düzeltilme Katsayılarının Hesaplanması

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde, enflasyon oranı, başka bir deyişle paranın satın alma gücündeki değişimleri ölçen fiyat endeksi seçildikten sonra düzeltme katsayısı hesaplanır. Düzeltme katsayısı hesaplanırken aşağıdaki formülden yararlanır.

Parasal olmayan kalemler için;

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Dönem Sonu Fiyat Endeksi}}{\text{Düzeltilen Değerin İşletmeye Dahil Olduğu Tarihteki Endeks}}$$

Parasal kalemler için;

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Dönem Sonu Fiyat Endeksi}}{\text{Dönem Başı Fiyat Endeksi}}$$

3.3.1.3.Gerekli Finansal Tablolar

UMS 29'un 1. maddesine göre, "bu bildiri hiperenflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan herhangi bir girişimin, konsolide malî tabloları da içeren temel malî tablolarına uygulanır" hükmü getirilmiştir.

Bu hükme göre temel malî tabloların hangilerinin olduğu net bir şekilde açıklanmamıştır. Ancak standardın tümü göz önünde tutulduğu zaman, bilânço, gelir tablosu, nakit akış tablosu ve konsolide finansal tabloların düzeltilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Diğer tabloların düzeltilmesi yöneticilerin tercihinin bırakılmıştır. Ancak, satılan mal maliyeti ve kâr dağıtım tablosunun da bunlara eklenmesi yararlı olacaktır.¹⁴⁴

TMS 2'nin birinci maddesinde "bu standart, yüksek enflasyon ortamında, temel malî tabloların (konsolide olanlar dahil) düzenlenme esaslarını içerir" ifadesi yer almaktadır.

Tebliğin 1. maddesinde amaç, "yüksek enflasyon dönemlerinde malî tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir" şeklinde ifade edilmektedir. İşte bu hükümdeki malî tablolardan kasıt 3. maddede şu şekilde açıklanmıştır: Malî tablo; "dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilânço ve gelir tablosu ve bunların ek malî tabloları"dır.

Bu maddeden anlaşıldığı gibi bilânço, gelir tablosu ile birlikte ek malî tabloların da düzeltilmesi gerekmektedir. Türk muhasebe sisteminde yer alan ek malî tablolar; fon akım tablosu, nakit akım tablosu, net işletme sermayesindeki değişim tablosu, kâr dağıtım tablosu, özkaynaklar değişim tablosu ve satılan malın maliyeti

¹⁴⁴UMAN; a.g.e., s.173.

tablosudur. Ancak tebliğin 30. maddesinde “kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri uyarınca düzenlenmesi gereken nakit akım tablosu ve satışların maliyeti tablosu paranın carî satın alma gücü cinsinden ifade edilmek üzere düzeltme işlemine tabi tutulur” şeklindeki hükümden sadece bu iki ek malî tablonun kastedildiği anlaşılmaktadır.

UMS 29’un 32. paragrafında “önceki raporlama dönemindeki tekabül eden rakamlar ister geleneksel muhasebe ister carî maliyet yaklaşımına dayalı olsun, karşılaştırmalı malî tabloların, dönem sonunda geçerli ölçü biriminden sunulması için fiyatlar genel endeksi uygulanarak yeniden düzenlenirler. Geçmiş dönemlerde açıklanmış bilgiler de dönem sonu geçerli ölçü birimi ile ifade edilirler” hükmü yer almaktadır.

Bu maddeye göre, finansal tabloların karşılaştırılması istenmektedir. Bunun için de en az son iki yılın (malî analiz yapılacaksa en az son üç yılın) finansal tablolarının düzeltilmesi gerekmektedir. Yine aynı maddeye göre, finansal tabloların eklerinde açıklanan bilgiler de genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilecektir. Çünkü malî tablolar ve eklerindeki bilgiler bir bütündür. Enflasyon malî tabloları etkilediği kadar eklerindeki bilgileri de aynı oranda etkilemektedir.

TMS 2’nin 23. maddesinde, bir önceki dönem verileri ister tarihi maliyet değeri ile isterse carî maliyet değeri ile gösterilmiş olsunlar, genel fiyat endeksi kullanılarak dönem sonu bilançosunun hazırlandığı tarihteki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi istenmiştir.. Böylece dönem sonu finansal tabloların dönem başı finansal tablolarla karşılaştırılmalı olarak sunulması sağlanır. Ayrıca bir önceki dönemde finansal tablo eklerinde açıklanan bilgiler de aynı şekilde raporlama dönemi sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmelidir.

SPK tebliği de 28. maddede en az son iki yılın finansal tablolarının düzeltilmesini istemektedir. Şöyle ki; “malî tabloların bu tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmeye başladığı dönemde, gelir tablosunun hazırlanmasını sağlamak üzere, en az bir önceki yıl bilançosunun da tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulması zorunludur”.

Tebliğ de dipnotların malî tablolar ile birlikte düzenlenmesini öngörmüş ve dördüncü madde de malî tabloları tanımlarken “dipnotlar ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların ek malî tabloları” şeklinde ifade etmiştir.

3.3.2. II.Aşama: Parasal ve Parasal Olmayan Varlık ve Borçların Saptanması

Genel fiyat düzeyi muhasebesi uygulanırken, işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakları parasal ve parasal olmayan kalemler diye ayırmak gerekmektedir. Çünkü parasal ve parasal olmayan kalemlerin taşımış olduğu riskler birbirinden farklıdır. Paranın satın alma gücünü kaybettiği dönemlerde, parasal kalemlerin elde bulundurulması maddi kayıplara sebep olurken, parasal olmayan varlıklar da ise tam tersine bir kazanç söz konusu olabilmektedir.¹⁴⁵

UMS 29’un 10. paragrafında, parasal kalemler; “nakit olarak tutulan ya da nakit olarak tahsil edilecek ya da ödenecek değerlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca “parasal kalemler, bilanço gününde geçerli parasal birim ile gösterildiklerinden yeniden düzenlenmez” ifadesi ile, parasal değerlerin, malî tabloların düzenlendikleri tarihteki para değeri ile ifade edildiğinden malî tablolar da kendiliğinden cari değeri ile yer alacağı” açıklanmaktadır.

Standardın 12. maddesinde de parasal olmayan kalemler; “parasal kalemler dışındaki bütün varlıklar ve borçlar parasal olmayan kalemlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Enflasyonist dönemlerde parasal olmayan kalemler, geleneksel muhasebede nominal değerleri aynı kaldığı halde, cari değerleri artmaktadır. Bu nedenle cari değerle gösterilmeyen kalemlerin cari değerle düzeltilmesi gerekmektedir. Oysa cari değerle ifade edilmiş kalemler tekrar düzeltme işlemine tabi tutulmadan, cari değeriyle bilançoya aktarılırlar. . Bu durum UMS 29’un 12. paragrafında şu şekilde açıklanmıştır. “Net gerçekleşen değerle piyasa değeri gibi

¹⁴⁵WEYGANDT Jerry J., KIESO Donald E.; *Intermediate Accounting*, Sixth Edition, New York, John Wiley & Sons Inc., 1989, s.1293.

bazı parasal olmayan kalemler, carî değerleriyle bilânçoya aktarılırlar yani yeniden düzenlenmezler.”

TMS 2’de parasal ve parasal olmayan kalemlerin tanımı 2. madde de açık bir şekilde verilmiştir. Ayrıca UMS 29’dan farklı olarak TMS 2’de parasal ve parasal olmayan kalemlerin listesi ek olarak verilmiştir. Tebliğ’de TMS 2’deki kadar ayrıntılı olmasa da parasal aktif ve pasif kalemlerin listesi verilmiştir.

PARASAL OLMAYAN AKTİF KALEMLER

10,12,13,22,23 vs.* YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN HESAPLAR

- Yabancı Para Kasası
- Döviz Tevdiat Hesapları
- Yabancı Paralı Çekler
- Yabancı Para Cinsinden Alacaklar vs..

110 HİSSE SENETLERİ

119/.. HİSSE SENETLERİ DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

150-158 STOKLAR

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI

(Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)

170-178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ

179 TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR

(Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)

180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER

195 İŞ AVANSLARI (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI

(Stok ve maddi duran varlık kalemleriyle ilgili olmak kaydıyla)

24 MALİ DURAN VARLIKLAR (Bağlı menkul kıymetlerdeki tahviller hariç)

250-258 MADDİ DURAN VARLIKLAR

259 VERİLEN AVANSLAR (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)

260-268 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

269 VERİLEN AVANSLAR (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)

270-278 ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR

279 VERİLEN AVANSLAR (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)

280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER

293 GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR

294 ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR

298 STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI

299 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

PARASAL OLMAYAN PASİF KALEMLER

3 ve 4. Grup * YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN HESAPLAR

- 34 ALINAN AVANSLAR (Fiyat artışları alıcıya yansıtılmadığı sürece)
 35 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
 5 ÖZKAYNAKLAR

PARASAL AKTİF KALEMLER

- 10 HAZIR DEĞERLER (TL. Hesapları)
 111 ÖZEL KESİM, TAHVİL, SENET VE BONOLARI
 112 KAMU KESİMİ, TAHVİL, SENET VE BONOLARI
 118 DİĞER MENKUL KIYMETLER
 119 MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
 12 TİCARİ ALACAKLAR
 13 DİĞER ALACAKLAR
 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI (Fiyat artışları işletmeye yansıdığı sürece)
 181 GELİR TAHAKKUKLARI
 19 DİĞER DÖNEN VARLIKLAR (Parasal olmayanlar hariç)
 195 İŞ AVANSLARI (Fiyat artışları işletmeye yansıdığı sürece)
 197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI (Parasal olmayanlar hariç)
 22 TİCARİ ALACAKLAR
 23 DİĞER ALACAKLAR
 240 BAĞLI MENKUL KIYMETLER
 İÇERİSİNDE YER ALAN TAHVİLLER VE BONOLAR
 241 BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ
 KARŞILIĞI (-) (Tahvil ve bonolara ait olanlar)
 259-269-279 VERİLEN AVANSLAR HESAPLARI
 (Fiyat artışları işletmeye yansıdığı sürece)
 281 GELİR TAHAKKUKLARI
 291 GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
 292 DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
 297 DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

PARASAL PASİF KALEMLER	
30	MALİ BORÇLAR
32	TİCARİ BORÇLAR
33	DİĞER BORÇLAR
34	ALINAN AVANSLAR (Fiyat artışlarının alıcıya yansıtılması durumunda)
36	ÖDENECEKVERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
381	GİDER TAHAKKUKLARI
39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI (Stok, hisse senedi ve maddi duran varlıklar gibi parasal olmayan kalemler hariç)
40	MALİ BORÇLAR
42	TİCARİ BORÇLAR
43	DİĞER BORÇLAR
44	ALINAN AVANSLAR (Fiyat artışlarının alıcıya yansıtılması durumunda)
47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
481	GİDER TAHAKKUKLARI
49	DİĞER UZUN VADELİ KAYNAKLAR

Tablo 5:Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Listesi

Ayrıca tebliğin 7. maddesine göre; “parasal olmayan kalemler içinde yer alan ancak, carî değerleri ile değerlendirilen yabancı para, kıymetli madenler, hisse senetleri ve menkul kıymetler gibi kalemler ile getirileri veya ana paraları enflasyona endekslenmiş olan varlık ve yükümlülükler, parasal kâr veya zararın hesaplanmasında parasal kalemler gibi işleme tabi tutulurlar.”

3.3.3. III. Aşama: Carî Yılın Bütün Parasal Olmayan Değerlerinin Analiz Edilmesi ve Bunların Aktife Giriş Tarihlerinin Saptanması

Enflasyon muhasebesinde, parasal olmayan değerlerin işletmeye giriş tarihinin günü gününe bilinmesine gerek yoktur. Çünkü endeksler aylık olarak belirlenmektedir. Böylece alınan parasal olmayan değerlerin aktife giriş tarihi aylık, üç aylık ya da yıllık olarak, hangisi daha anlamlı ise, ona göre saptanmalıdır.

Düzeltilmeye başlangıç oluşturan bilânçoda yer alan “dağıtılmamış kârların”, başka bir ifade ile geçmiş yıl kârları, yasal, özel, statü ve diğer ihtiyatların analizi

gerekmektedir. Çünkü, düzeltilmiş bilânçoda, düzeltilmiş aktif toplamı ile dağıtılmamış kârlar dışında düzeltilmiş pasif toplamı arasındaki fark düzeltilmiş dağıtılmamış kârları vermektedir. Böylece işletmenin kuruluşundan bu yana, düzenlenen bütün malî tabloların düzeltilmesi gibi hiç de pratik olmayan bir çözüme gerek kalmamaktadır. İlk düzeltme yılından sonraki yılların dağıtılmamış kârlarının düzeltilmesi, gelir ve kâr dağıtım tablolarının düzeltilmesi ile elde edilir.¹⁴⁶

UMS 29 da 22. paragrafında da aynı görüşü benimsediği görülmektedir. Buna göre; “bu bildirin uygulandığı ilk dönemin başında, özsermaye kalemleri, yedek akçeler ve yeniden değerlendirme fonu hariç, bu kalemlerin ortaya çıktıkları tarihten itibaren fiyatlar genel endeksi uygulanarak yeniden düzenlenir. Önceki dönemlerden gelen yeniden değerlendirme fonları elimine edilir. Yeniden düzenlenmiş dağıtılmış kârlar ise, ayarlanmış bilânçodaki diğer kalemlerden elde edilir.”

TMS 2 8. maddesinde; “maddi duran varlıkların amortismanına tabi ve yeniden değerlendirme kapsamında bulunan varlıklar elde edilme tarihleri ve elde edilme maliyetleri esas alınarak düzeltme yapılır. Yeniden değerlendirme tutarları dikkate alınmaz” denilerek duran varlıkların elde edilme tarihlerinin önemli olduğu belirtilmiştir. Tebliğ’de de iktisadi varlıkların düzeltilmeden önce yeniden değerlemeden ve amortismandan arındırılması gerektiği belirtilmiştir.

Düzeltilme işlemi, yukarıda belirtilen şekilde bulunmuş yeni değerler üzerinden yapılır. İmal ve inşa edilen varlıkların düzeltme işlemine tabi tutulmasında, aktifleşme tarihi farklı ise, aktifleştirilme tarihi değil, varlığın maliyetine dahil edilen maliyet unsurlarının aktife ilk giriş tarihi dikkate alınır.

3.3.4. IV. Aşama: Carî Yılın Gelir Tablosundaki Bütün Gelir, Gider, Kazanç ve Kayıplar, Dağıtılan Kârlar İle Dağıtılmamış Kârdaki Değişmeler Analiz Edilerek, Bu Değerlerin Ne Zaman Ortaya Çıktığının Ve Sonuçlara Dahil Edildiğinin Saptanması

Bu aşamada en önemli sorun, satılan mal maliyeti ile stokların değerlendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Stok değerlendirilmesinde amaçlanan, dönem

¹⁴⁶UMAN; a.g.e., s.58.

gelirinin doğru olarak hesaplanmasıdır. Başka bir deyişle, stok maliyetinin ve satış hasılatının içinde bulunan dönemin fiyat artışlarını doğru olarak yansıtmaları gerekir.¹⁴⁷ Şayet işletme stok değerlemesinde FIFO yöntemini uyguluyorsa, stokların devir hızının yüksek olması ve alışların yıl içerisinde dengeli dağılması halinde, yıl sonunda stokları carî değerle ifade edildiğinden yeniden düzenlemeyi gerektirmeyebilir.

Ağırlıklı ortalama ve LIFO yönteminin kullanılması halinde, stokların yeniden düzenlenmesi gerekecektir. Bu düzeltme işlemi yıl içerisinde alış ve satışların dengeli dağıldığı varsayılarak, yıl ortalaması ile yapılabilir.¹⁴⁸

UMS 29, TMS 2 ve SPK Tebliği, gelir ve giderlerin oluşumu açısından üç aylık dönemler arasında farklar varsa, düzeltme işleminin aylık ya da üç aylık endekslere göre hesaplanan düzeltme katsayılarıyla yapılmasını öngörmüştür. UMS 29'un 24. paragrafında, TMS 2'nin 16. ve SPK Tebliği'nin 15. maddelerinde aşağıdaki ifade ile gelir ve giderlerin kaydedildikleri tarihte düzeltme katsayısının kullanılarak düzeltilmesini açıklamıştır. "Gelir tablosunun bütün gelir ve gider unsurları bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edilir. Bu nedenle bütün gelir ve gider unsurları ilk kaydedildikleri tarihten itibaren genel fiyat endeksinde oluşan değişikliklere göre yeniden belirlenir."

3.3.5. V.Aşama: Parasal Olmayan Bütün Değerlerin Carî Para Birimi İle Yeniden İfade Edilmesi

Parasal olmayan bilanço kalemleri ve gelir tablosunun tüm hesapları carî para birimi ile yeniden değerlendirilir. Bu hesaplama yapılırken aşağıdaki formül kullanılır.¹⁴⁹

$$\text{Düzeltilmiş Değer} = \text{Tarihi Maliyet} * \text{Düzeltilme Katsayısı (Parasal Olmayan Kalemler İçin)}$$

¹⁴⁷ ALIŞIK Orhan; "VUK ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Stok Değerlemesi" *Mükellefin Dergisi*, S:73, Ocak 1999, s.64.

¹⁴⁸ UMAN; a.g.e., s.61.

¹⁴⁹ UMAN; a.g.e., s.53.

3.3.6. VI.Aşama:Dönem Başı Bilânçosundaki Parasal Değerlerin Carî Para Birimiyle İfade Edilmesi

Dönem başı parasal değerleri, dönem sonundaki para değeriyle ifade etmek için, parasal kalemler için düzenlenen düzeltme katsayılarıyla çarpılması gerekir.

$$\text{Düzeltilmiş Değer} = \text{Dönem Başı Parasal Değerler} * \text{Düzeltilme Katsayısı}$$

(Parasal Kalemler İçin)

Ancak dönem sonundaki parasal kalemler, dönem sonunda carî değerle ifade edildiklerinden tekrar düzeltilmezler.

UMS 29'un 10. paragrafi, TMS 2'nin 6. ve SPK Tebliğ'nin 9. maddesinde bu durum şu şekilde ortak ifade edilmiştir. "Parasal kalemler, bilânçonun düzenlendiği tarihte, ulusal para biriminin satın alma gücüne göre ifade edildiklerinden ayrıca düzeltmeye tabi tutulmazlar. Bu kalemler carî para birimi ile ifade edildiklerinden bilânçoda aynen yer alır."

3.3.7. VII. Aşama: Parasal Olmayan Değerler Carî Para Birimiyle İfade Edildikten Sonra "Carî ya da Düzeltilmiş Maliyet Değerinden Düşük Olanı İle Değerleme" Kuralının Uygulanması

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, geleneksel muhasebenin paranın değerinin değişmezliği ilkesi dışındaki ilkeleri aynen kabul etmiştir. Aynı şekilde genel fiyat düzeyi muhasebesi, "carî ya da düzeltilmiş maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirme" ilkesini de kabul etmiştir.

Parasal olmayan bir aktif ya da pasif değer, geleneksel muhasebede carî değerle gösterilmişse, enflasyon muhasebesinde ayrıca düzeltilmemektedir. Diğer taraftan tarihi maliyetle gösterilen parasal olmayan değerler, enflasyon muhasebesi

kurallarına göre düzeltilmekte ve düzeltilmiş maliyet değerleri carî değerlerinden yüksek ise, söz konusu varlıklar bilânçoda en çok carî değerleri ile yer almaktadırlar.¹⁵⁰

Bu ilke de UMS 29'un 12. paragrafında ve TMS 2'nin 6. maddesinde aynen benimsenmiştir. "Bazı parasal olmayan varlıklar, net gerçekleşen değer ve piyasa değeri gibi değerlerle bilânçoda gösterilirse, bunlar katsayı ile düzeltilmezler."

SPK Tebliği de 9. maddesinde yukarıdaki hükme benzer bir hüküm benimsemiştir.

3.3.8. VIII. Aşama: Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazanç ve Kayıplarının Hesaplanması

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, banka mevduatı ve alacakları gibi parasal değerler üzerinden satın alma gücü kaybını göstermektedir.¹⁵¹

Enflasyon dönemlerinde elde tutulan paranın satın alma gücü günden güne düşmektedir. Enflasyonist ortamlarda ellerinde gereğinden fazla nakit bulunduran işletmeler, paranın satın alma gücündeki düşüş nedeniyle elde bulundurma kaybına uğramaktadırlar. Fakat bunu sadece parayla sınırlamak doğru değildir. İşletmelerin elinde bulundurduğu diğer parasal varlıklar içinde aynı olumsuzluklar söz konusudur.¹⁵²

Diğer taraftan parasal kaynaklar, enflasyon ortamında işletmeye satın alma gücü kazancı sağlamaktadır. Çünkü bu nitelikteki borçların ödenmesinde kullanılan

¹⁵⁰UMAN; a.g.e., s.63.

¹⁵¹UMAN; a.g.e., s.63.

¹⁵²WEYGANDT, KIESO; a.g.e., s.1293

paranın satın alma gücü, borcun elde edildiği zaman sağlanan paranın satınalma gücünden daha azdır.¹⁵³

Parasal varlıkların neden olduğu kayıplar ile parasal borçların neden olduğu kazançlar arasındaki net fark, ilgili işletmenin satın alma gücü kazanç ya da kaybını gösterecektir. Bu nedenle, parasal varlık ve yükümlülüklerden ortaya çıkan kazanç veya kayıpların dönem kârının saptanmasında göz önünde bulundurulması gerekmektedir.¹⁵⁴ Geleneksel muhasebede yer almayan parasal değerleri elde bulundurma kayıp veya kazancı, düzeltilmiş gelir tablosunda yer alarak işletme yöneticilerine önemli bir katkı sağlamaktadır.

TMS 2'nin 20. maddesinde bu durum UMS 29'a göre daha ayrıntılı olarak açıklanmıştır: “Enflasyon döneminde, parasal varlık veya parasal borçların fiyat düzeylerine bağlanmadığı ortamda, parasal borçlardan fazla parasal varlık bulunduran işletmeler satın alma gücü kaybına uğrar. Diğer taraftan parasal varlıklardan fazla parasal borcu olan işletmeler ise satın alma gücü kazanır. Bu nedenle parasal varlık ve parasal borçlar farkından doğan kazanç ve kayıplar dönem kârının belirlenmesinde dikkate alınır.”

SPK Tebliği'nde parasal değerleri elde bulundurma kazancı ya da kaybı yerine “net parasal pozisyonu kâr ve zararı” ifadesini kullanmış ve TMS 2'ye uygun olarak açıklanmıştır.

Elde bulundurma kazanç ya da kaybının hesaplanması gelir tablosunun düzeltilmesi konusunda ayrıntılı olarak açıklanacağından burada kısaca bilgi verilmiştir.

¹⁵³YÜKSEL; a.g.e., s.34.

¹⁵⁴PARKER James E.; “Impact of Price- Level Accounting”, *The Accounting Review*, Vol:III, No:1, January 1977, s.82.

3.3.9. IX. Aşama: Bir Önceki Dönemin Malî Tabloları Carî Yılın Satın Alma Gücü Değerleriyle İfade Edilmesi

Herhangi bir yılın malî tabloları düzeltildikten sonra, izleyen dönemde genel fiyat düzeyi değiştiği, başka bir deyişle enflasyon sona ermediği hallerde; izleyen dönemlerin de malî tabloları enflasyon muhasebesi kurallarına uygun olarak düzeltilecektir. Bir sonraki yılın düzeltilmiş malî tabloları ile bir önceki yılın düzeltilmiş malî tablolarını karşılaştırabilmek için, bir önceki yıl para değerine göre düzeltilmiş malî tabloların son yılın para değerine taşınması gerekir. Böylece düzeltilmiş tüm malî tablolar en son düzeltilmiş dönemin para değeri ile ifade edilmiş olur.¹⁵⁵

3.4. DÜZELTİLMİŞ MALİ TABLOLARIN HAZIRLANMASI

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde temel malî tablolar ve ek malî tablolar düzeltilir. Çalışmamızda temel malî tablolar olan bilânço ve gelir tablosu düzeltilecek, ek malî tablolardan nakit akım tablosu, kâr dağıtım tablosu ve konsolide finansal tabloların düzeltilmesi hakkında genel bilgi verilecektir.

Düzeltilme işlemi yapılırken Devlet İstatistik Enstitüsünün belirlemiş olduğu TEFE kullanılacaktır.

3.4.1. Düzeltilmiş Bilânçonun Hazırlanması

Genel fiyat düzeyi muhasebesine göre düzeltilme yapılırken son iki yılın bilânçosu parasal ve parasal olmayan aktif ve pasif kalemler olarak dört bölüme ayrılarak incelenecektir.

UMS 29'un 9. paragrafına ve TMS 2'nin 6. maddesine göre; "bilânço gününde geçerli ölçü birimi ile henüz belirtilmemiş bilânço tutarları, genel fiyat endeksi uygulanarak düzeltilirler."

¹⁵⁵UMAN; a.g.e., s.64..

3.4.1.1. Parasal Aktif Kalemlerin Düzeltilmesi

Kasa, bankalar, alacaklar, menkul kıymetler gibi kalemler parasal aktif kalemlerdir. Bu hesaplar dönem sonu bilânçosunda aynen yer almalarına rağmen bir önceki yılın bilânçosunda bir başka deyişle dönem başı bilânçosunda düzeltilmeleri gerekmektedir. Bu düzeltme işlemi yapılırken şu formül kullanılır.

*Parasal Kalemler * Düzeltme Katsayısı*

*Parasal Kalemler * (Dönem Sonu Endeks / Dönem Başı Endeks)*

Örneğin ; 2000 yılı dönem başı bilânçosunda 100.000.000 TL olan kasa ve bankalar hesabının dönem sonundaki değeri 125.000.000 TL'dir. Dönem sonu bilânçosunda kasa ve bankalar hesabının değeri 125.000.000 TL olarak carî değerle yer alacaktır. Çünkü dönem sonundaki 125.000.000 TL ile bir varlık satın alınmak isterse satın alma değerinde bir değişiklik olmayacaktır. Ancak dönem başı bilânçosunda yer alan 100.000.000 TL'nin dönem sonundaki satın alma gücü değişecektir. Bu nedenle dönem başındaki değer düzeltilmesi gerekmektedir. 2000 yılının dönem başı TEFE 2094, dönem sonu TEFE ise 2626 olduğuna göre, dönem sonundaki satın alma gücü;

$100.000.000 \text{ TL} * (2626 / 2094) = 125.405.921 \text{ TL}$ olacaktır.

3.4.1.1.1. Kasa ve Bankaların Düzeltilmesi

Kasa ve bankalar, bilânço tarihinde işletmenin kasasındaki para ile işletmenin bankadaki hesabında yer alan tutar ve ülke para birimi ile ifade edilen çekli alacaklardır.

İlke olarak dönem sonunda kasa ve bankalar, carî para değeri ile ifade edildiğinden düzeltilmeden bilânçoda yer alırlar. Ancak, dönem başı bilânçosunda yer alan kasa ve bankaların satın alma (carî para) değerine göre düzeltilir. Diğer taraftan, elde bulundurulan dövizler ile dövize çevrilebilir mevduat, döviz

kurlarındaki değişmelere paralel olarak milli para ile olan tutarları da değiştiğinden parasal olmayan değerlerdir. Bu nedenle de düzeltilmeleri gerekmektedir.

Döviz mevcudu ile dövize çevrilebilir mevduatın düzeltilmesinde düzeltme katsayısı yerine söz konusu yabancı paraların bilânçonun çıkarıldığı tarihteki döviz kurları esas alınır. Böylece söz konusu varlıkların carî değeriyle düzeltilmiş bilânçoda yer alması sağlanmış olur. Ancak geleneksel muhasebede döviz mevcudu ve dövize bağlı mevduat carî kurla değerlenmişse, bu hesapların ayrıca düzeltilmelerine gerek yoktur.¹⁵⁶ Bu durum UMS 29’un 27. paragrafında şu şekilde ifade edilmiştir. “Carî maliyet ile gösterilen kalemler yeniden düzenlenmezler çünkü, zaten bilânço günü geçerli ölçü birimi ile ifade edilmişlerdir.”

TMS 2’nin 7. maddesine göre; “bilânçolardaki yabancı paralı varlık ve kaynak hesapları dönem sonunda evalüasyona tabi tutulmaları nedeniyle esasen carî değerler ile gösterilmekte olduklarından düzeltmeye tabi tutulmaz.” Ayrıca 10. maddede “dönem sonu kur değeriyle ifade edilen yabancı paralı aktif ve pasif kalemler ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz” denmektedir.

3.4.1.1.2. Menkul Kıymetlerin Düzeltilmesi

Hisse senetlerinin değerindeki değişmeleri borsadaki gelişmeler belirlediği için parasal olmayan değerlerdir.¹⁵⁷ Buna karşılık tahviller bazen parasal, bazen de parasal olmayan varlık olarak işlem görmektedir. Bu durum tahvillerin satış ya da bedellerinin firmaya vade sonunda ödenmesi anında ele geçen tutarın sabit olup olmadığına bağlıdır. Şayet tahvil, döviz ya da fiyat endeksine bağlanmışsa parasal olmayan varlıklar olarak işlem görür. Faiz sağlamak amacıyla satın alınmışlar ve vadesi sonuna kadar elde bulundurulacaklarsa parasal varlık olarak işlem görürler.

UMS 29’un 11. paragrafında bu durum; “endekse bağlı tahvil ve borçlar gibi fiyatlardaki değişime bir anlaşma ile bağlanmış varlık ve borçlar, bilânço gününde gözükten tutarların doğruluğunun sağlanması için anlaşmaya dayanarak düzeltilir. Bu kalemler düzeltilmiş değerlerle bilânçoaya aktarılırlar” şeklinde açıklamıştır.

¹⁵⁶UMAN; a.g.e., s.66.

¹⁵⁷UMAN; a.g.e., s.67.

Bu paragrafa göre parasal olmayan varlık olarak kabul edilen tahvillerin düzeltilmesi, genel fiyat endekslerine göre değil, bağlı olduğu endeks ya da kurla yapılmalıdır. Çünkü, piyasa fiyatı düzeltilen değerden büyükse, tahviller yeni düzenlenen değerle bilançoda yer alır.

TMS 2'nin 7. maddesinde ve Tebliğ'in 9. maddesinde menkul kıymet portföyünde bulunan hisse senetleri borsa değerine göre değerlendirilmiş iseler, cari değerleri ile gösterildiklerinden tekrar değerleri düzeltilmeyeceği, TMS 2'nin 10. maddesinde de, dönem sonundaki borsa değeri ile gösterilen tüm menkul kıymetlerin ayrıca düzeltilme işlemine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Bu durumda piyasa değeri ile değerlendirilmiş hisse senetlerinin yeniden düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak hisse senetleri, alış maliyeti ile gösterilmişse, alındığı tarihteki endekse göre düzeltilmesi gerekir.

3.4.1.1.3. Alacak ve Karşılıkların Düzeltilmesi

Bir mal veya hizmet satışından doğan ulusal para birimi ile ifade edilmiş alacaklar ve alacak senetleridir. Enflasyondaki artış ne olursa olsun, tahsil edilecek olan alacak tutarı aynıdır. Aynı şekilde alacak hesaplarını düzenleyen şüpheli alacaklar, alacak senetleri reeskontu hesapları da parasal değerlerdir. Ancak şüpheli ticari alacak karşılığı hesabının düzeltilmesi özellik arz etmektedir.

Şüpheli ticari alacak karşılığı satışın bir yüzdesi olarak ayrılmışsa, satış hasılatının düzeltilmesinde kullanılan katsayı, bu hesabın düzeltilmesinde de kullanılır. Taksitli satışlardan doğan alacaklar ve bunlarla ilgili gayri safi kâr hesapları da özel düzeltmeyi gerektirir. Taksit alacakları parasal değerlerdir. Çünkü sabit bir meblağ alacağı temsil eder. Öte yandan, tahakkuk edecek gayri safi gelir hesabı her ne kadar taksitli satışlar alacak hesabının bir düzenleyici hesabı ise de parasal olmayan bir değerdir. Bu nedenle, taksitli satışın yapıldığı zamanki endekse göre düzeltilmesi gerekir. Aynı şekilde, taksitli satışlarda her nakdi ödeme yapıldıkça, realize edilen gayri safi gelirlerin de taksitli satışın yapıldığı tarihe göre düzeltilmesi gerekir.

3.4.1.2. Parasal Olmayan Aktif Kalemlerin Düzeltilmesi

Parasal olmayan aktif kalemler düzeltilirken, gerek dönem başı gerekse dönem sonu bilançosunun düzeltilmesinde aşağıdaki formülden yararlanılmaktadır.

$$\begin{array}{c}
 \textit{Parasal Olmayan Varlığın Tarihi Maliyeti * Düzeltme Katsayısı} \\
 \\
 \textit{Parasal Olmayan Varlığın Tarihi Maliyeti *} \frac{\textit{Dönem Sonu Fiyat Endeksi}}{\textit{Parasal Olmayan Varlığın İşletmeye Girdiği Tarihteki Endeks}}
 \end{array}$$

3.4.1.2.1. Stokların Düzeltilmesi

Geleneksel muhasebede stoklar, maliyet fiyatıyla değerlendirildiklerinden, fiyatların sürekli yükseldiği enflasyon dönemlerinde bu değerler işletmeyi yanlış yönlendirebilir. Çünkü fiyatların yükseldiği dönemlerde, stokların maliyet fiyatıyla gözükmesi aktifin olduğundan küçük gözükmesine, faaliyet sonuçlarının yanlış hesaplanmasına ve kârın olduğundan fazla gözükmesine neden olmaktadır.

Parasal olmayan varlık olan stoklar, işletmenin aktifine değişik tarihlerde farklı para birimiyle girmişlerdir. Stokların carî para değeriyle düzeltilmesi için, söz konusu stokların işletmenin aktifine giriş tarihinin ve tutarının bilinmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi, stoğun işletmeye girdiği tutar ile stoğun alındığı tarihteki düzeltme katsayısının çarpımı ile yapılır.

UMS 29'un 13. paragrafına ve TMS 2'nin 10. maddesine göre stoklar, "işletmenin aktifine girdiği tarihten bilançonun düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde meydana gelen değişmelere göre hesaplanan katsayılar uygulanarak düzeltilir."

Enflasyona göre stok değerlendirme işlemi, stok değerlendirme yöntemlerine göre farklılık gösterir. Stokların satılması ya da üretime gönderilmesinde ağırlıklı ortalama, LIFO ve FIFO gibi yöntemler kullanıldığından düzeltme işlemleri de bu

yöntemlere göre yapılacaktır. Ancak TMS 2 ve UMS 29'da bu konuda bir hüküm bulunmamakta bu nedenle, işletme geleneksel muhasebede hangi yöntemi uyguluyorsa, enflasyon muhasebesinde de aynı yöntemi kullanması gerekecektir. Bu durum ayrıntılı bilgi gerektirdiğinden oldukça masraflı ve zaman alıcı olduğundan bazı ülkeler, düzeltme işlemini kolaylaştırmak için FIFO yönteminin uygulanmasını kabul etmişlerdir. Ancak ülkemizde böyle bir kural getirilmemiştir.

Tebliğ ise bu konuyu 12. maddesinde TMS 2'ye benzer şekilde hükme bağlamıştır.

i) FIFO Yöntemine Göre Düzeltme: FIFO yöntemi stoklar değerlendirirken, satılan veya üretime sevk edilen malların, satın alma tarihleri itibariyle önce satın alınmış olanın sevk edileceği esasına üzerine kurulmuş bir yöntemdir.

Stokların değerlemesinde FIFO yöntemi kullanılıyorsa;¹⁵⁸

-Her yılın stokları devir hızı ay sayısı olarak saptanır.

-O yılın dönem sonu endeksinin, en son stok devir süresinin ortalama genel fiyat düzeyi endeksine bölünmesi ile elde edilen düzeltme faktörü, devre sonu stokuyla çarpılarak, o dönem sonu itibariyle stokların genel fiyat düzeyine göre düzeltilmiş değeri bulunur.

ii) LIFO Yöntemine Göre Düzeltme: LIFO yönteminde, satılan ya da üretime verilen mallar satın alma tarihleri itibariyle en son satın alınan sevk edileceği esasına dayanan bir fiyatlandırma yöntemidir.

Stoklar da, diğer parasal olmayan varlıklar gibi birkaç yıllık alışlardan oluşmaktadır. Bu nedenle stokların başlangıç yılı ve endeksinin saptanması gerekir. Daha sonra yıllar itibariyle stoklardaki değişimler izlenerek, her yılda stoklardaki artış ve azalışlar diğer bir ifadeyle, yıllar itibariyle stokların elde edilme tarihleri tespit edilmelidir. Uygulamada belirli bir ölçüde kolaylık sağlamak için, yıllar itibariyle satın almaların muntazam ve dengeli bir biçimde yapıldığı varsayılabilir. Böylece her yılın stoklarındaki değişmelerin, genel fiyat düzeyine göre düzeltilmiş

¹⁵⁸YÜKSEL; a.g.e., s.52.

tutarların toplamı, düzeltmelerin ilk yapıldığı dönemin stoklarının düzeltilmiş değerini verecektir.¹⁵⁹

iii) Ağırlıklı Ortalama Yöntemine Göre Düzeltme: İşletmeye birkaç parti mal gelmesi durumunda işletmenin elinde bulunan stokların hangi partiden olduğunun ayırt edilmesi zor olduğu durumlarda uygulanır.

Satılabilir mal maliyeti, dönem başı stoku ile yıl içi alışların toplamına eşittir. Ağırlıklı ortalama yönteminde de, işletmenin satılabilir mal maliyetine dönem başı stokunun ve dönem içi alışlarının aynı olasılıkla girdiği varsayımından hareket edilmektedir. Bu varsayımdan hareketle, dönem sonu stokunda yer alan toplam satışa hazır mallar maliyetinin payını saptayıp bunu genel fiyat düzeyine göre düzelterek, ağırlıklı ortalama yöntemiyle değerlendirilmiş stokların genel fiyat düzeyine göre düzeltilmiş tutarı bulunabilmektedir.¹⁶⁰

Tebliğ bu yöntemlerin kolayca uygulanabilmesi için 12. madde de şu hükmü getirmiştir. “Yoğun olarak işlem gören stoklar ile ilgili düzeltme katsayılarının saptanmasında, stok değerlendirme yöntemine bağlı olarak dönem sonu stoklarının ortalama maliyetine eşit veya en yakın alım maliyetinin gerçekleştiği ayın, stokların alım tarihi olarak kabul edilmesi gibi toplu yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemlerin malî tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını engellemeyecek şekilde seçilmesi ve takip eden dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması zorunludur.”

Üretilen mamul ve yarı mamul stoklarının enflasyon muhasebesine göre düzeltilmesi, satın alınan stoklardan farklıdır. Üretim maliyetine giren direkt hammadde satın alınmışsa, “düzeltilmiş değeri” üretim maliyetine girmelidir.¹⁶¹ Bu konuda UMS 29 13. paragrafında “yarı mamul ve mamul stokları alım ve dönüşüm maliyetlerinin oluştuğu tarihten itibaren yeniden düzenlenmesi” hükmü getirilmiştir.

TMS 2 ise yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde ayrıca bir hüküm koymamıştır. Tebliğ ise 12. maddesinde, yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde, bunların yarı mamul veya mamul hale gelme tarihleri değil,

¹⁵⁹YÜKSEL; a.g.e., s.55.

¹⁶⁰YÜKSEL; a.g.e., s.57.

¹⁶¹UMAN; a.g.e., s.185.

maliyete dahil edilen unsurların aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınmasını hükme bağlayarak UMS 29’u desteklemektedir.

3.4.1.2.2. Peşin Ödenen Giderlerin Düzeltilmesi

Gelecek dönemlerde yararlanılacak hizmetler için önceden yapılan ödemelerin izlendiği hesap olan peşin ödenmiş giderler hesabı veya diğer bir deyişle, gelecek döneme ait giderler hesabı parasal olmayan varlık öğelerinden birisidir. Ancak burada ödemeyi yapan kimsenin, karşı taraftan gelecek dönemde hizmetin yapılmasını isteme hakkının olması gerekmektedir. Tutarı sabit olan paranın istenme hakkının olması halinde, bu hesabın parasal olmayan değerler arasında yer almayacağı açıktır.¹⁶²

Peşin ödenen kira, vergi, reklam, sigorta ve benzeri giderler parasal olmayan değerler olduğu için ödemenin yapıldığı tarihteki katsayı ile düzeltilir. Çünkü bu ödemeler daha sonra kullanılacak olan hizmetlerin karşılığı olarak yapılan ödemelerdir. Ayrıca bu giderlerin nakit olarak işletmeye geri dönmeleri söz konusu değildir.

3.4.1.2.3. Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi

Yapılmakta olan yatırımların düzeltilmesi tamamlanma ya da yüzde oranına göre tamamlanma yöntemlerinin kullanılmasına göre farklılık göstermektedir.

Tamamlanma yöntemi kullanıldığında, yapılmakta olan yatırımlar hesabında yapılan işlerin fiili giderleri toplanacaktır. Bu tıpkı sanayi işletmelerindeki üretim hesabına benzemektedir. Bu hesaplarda yer alan her değer, hesaba alındığı tarihe göre düzeltilmesi gerekir.

Gelir, yüzde oranına göre tamamlanma yöntemine göre elde edildiğinde, yapılmakta olan yatırımlar hesabı bir alacak hesabı olarak düşünülmeli ve parasal varlık kabul edilmelidir. Bu şekilde yaklaşıldığında, düzeltme yapılamayacağından, alacak üzerinden “elde bulundurma kaybı” hesaplanırken, bu hesaplardaki tutarlar da

¹⁶²AKDOĞAN; a.g.e., s.15.

diğer alacaklara katılmalıdır.¹⁶³

3.4.1.2.4. Duran Varlıkların Düzeltilmesi

TMS 8'e göre maddi duran varlıklar, bir işletmenin mal ve hizmet üretmek ya da elde etmek, diğer işletmelere kiralamak için veya idari amaçlarla elinde tuttuğu varlıklardır. Maddi duran varlıklar kapsamına arsalar, binalar, makineler, tesisler, demirbaşlar, kalıplar ve taşıtlar gibi kalemler girmektedir. Maddi olmayan duran varlıklar ise, fiziki varlıklar olmadıkları halde işletmeye sağladıkları üstünlükler ve haklar nedeniyle değeri olan kalemlerdir. Maddi olmayan duran varlıklar kapsamında da haklar, şerefiye, özel maliyetler, araştırma geliştirme giderleri gibi kalemler yer almaktadır.

İşletmedeki duran varlıklar, parasal olmayan kalemler olduğundan, aktife girdiği döneme ait düzeltme katsayısı ile düzeltilir. Bunun için de işletmenin sahip olduğu duran varlıkların aktife giriş tarihinin ve giriş değerinin bilinmesi gerekir. UMS 29, bu konuyu 13. paragrafında ve TMS 2'nin de 10. maddesinde belirtmiştir. "Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, bağlı menkul kıymetler içindeki ortaklık payları, iştirakler, bağlı ortaklıklar, özkaynaklar gibi parasal olmayan kalemlerin bilânçoda tarihi maliyet-birikmiş amortisman değeri ile gösterilmeleri durumunda, bu kalemlerin tarihi maliyetleri kalemlerin işletme aktifine girdiği tarihten bilânçonun düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde meydana gelen değişmelere göre hesaplanan katsayılar uygulanarak düzeltilir."

Düzeltilme işlemi ilk defa yapılıyorsa, oldukça zaman alıcıdır. Bir defa yapıldıktan sonra izleyen dönemlerde kolaylaşır. Eğer duran varlıkların işletmeye giriş tarihleri ayrıntılı olarak bilinmiyorsa, düzeltmenin yapılacağı ilk dönem için, böyle kalemlerin yeniden düzenlenmelerine temel olacak bağımsız profesyonel bir değer tayini yapılır.

Bazı duran varlıkların tarihi belli olduğu halde, duran varlığın işletmeye girdiği tarihe karşılık gelen bir endeks olmayabilir. Yapılacak düzeltme işlemi için

¹⁶³UMAN; a.g.e., s.71.

tahmini bir baz kullanmak gerekebilir. Örneğin, kullanılan para birimi ile istikrarlı bir yabancı para birimi arasındaki döviz kuru gibi.”

Bazı duran varlıklar, bilânçoda maliyet değerlerinden başka bir değerle gösterilebilir. Bu durumda bilânçoya aktarılan tutarlar, yeniden değerlendirme tarihinden itibaren yeniden düzenlenirler.

Ülkemizde duran varlıklar için yeniden değerlendirme uygulanabilmektedir. Ancak bu değerlendirme, duran varlığın işletmeye girdiği yıl değil, izleyen yıllarda yapılmaktadır. Ayrıca yapılacak olan yeniden değerlendirme oranı Maliye Bakanlığı tarafından ekim ayı sonu itibariyle TEFE'ye göre belirlenmektedir. Ülkemizde yapılan yeniden değerlendirme ilk yıl yapılamaması ve kullanılan yeniden değerlendirme oranının aralık ayı sonunda değil de ekim ayı sonunda gerçekleşen TEFE'ye göre belirlenmesi nedeniyle yeniden değerlendirilen duran varlıklar enflasyon muhasebesine göre tekrar düzeltilenektir. Yani duran varlıkların aktife giriş tarihleri ve giriş maliyetleri ve tarihi alış maliyetleri üzerinden ayrılan yıllık amortismanlar ayrıntılı olarak belirlenecek ve yapılan yeniden değerlendirme hiç yapılmamış gibi düzeltme yapılacaktır.

Yeniden değerlendirme uygulamasının bir sonucu olarak bilânçonun pasifinde yer alan yeniden değerlendirme fonunun da düzeltme kapsamı dışında tutulması gerekir. Yeniden değerlendirme fonu sermayeye katılmışsa, sermayenin düzeltilmesi sırasında sermayeye eklenen yeniden değerlendirme fonlarının sermaye hesabından çıkarılması gerekir.¹⁶⁴

Yeniden değerlendirme kapsamı dışında olan diğer maddi duran varlıklar (yapılmakta olan yatırımlar, yıl içinde alınan maddi duran varlıklar gibi), elde edildikleri tarihten bilânçonun düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde meydana gelen değişimler dikkate alınarak yeniden değerlendirilir.

Aynı şekilde maddi olmayan duran varlıkların da işletme aktifine girdiği tarihten bilânçonun düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde

¹⁶⁴UMAN; a.g.e., s.187.

meydana gelen değişmelere göre hesaplanan katsayılar uygulanarak düzeltileceği TMS 2'nin 10. maddesinde açıklanmıştır.

Duran varlıkların düzeltilmiş değerinin söz konusu varlığın piyasa değerinden fazla olması durumunda hangisinin alınacağı UMS 29'un 17. paragrafında, TMS 2 ise bu konudaki açıklamayı 11. maddesinde belirtmiştir. "Parasal olmayan kalemlerin yeniden değerlenmiş carî değerleri, söz konusu kalemlerin geri kazanılabilir değerlerinden büyük ise söz konusu varlıklar geri kazanılabilir değeri ile gösterilir. Geri kazanılabilir değer diğer standartlarda ele alındığı gibi duruma göre net nakit değeri, yenileme değeri veya net bugünkü değeri olabilir."

UMS 21, borçla alınan duran varlıkların, devalüasyon nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının maliyete eklenmesini öngörmektedir. Bu şekilde ortaya çıkan kur farkları, enflasyon muhasebesi uygulamasına geçmeden önce maliyetlerden çıkarılmalı ve ilk alış maliyeti, alış tarihindeki düzeltme katsayısı ile düzeltilmelidir. UMS 29 21. paragrafında şu şekilde belirtmektedir. "UMS 21 yakın geçmişte meydana gelen şiddetli devalüasyon nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının varlıkların maliyetine eklenmesine izin vermektedir. Böyle bir uygulama, hiperenflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan bir işletme için, varlıkların bilânçoya aktarıldığı tutarlarının alım tarihlerinden itibaren ayarlandıkları durumda uygun değildir."

Duran varlıkların maliyetine eklenen faiz giderlerinin genel fiyat düzeyinde nasıl gösterileceği UMS 29'un 19. paragrafında belirtilmiştir. "Enflasyonun etkisi genellikle borçlanma maliyetlerinde fark edilir. Hem borçla finanse edilen sermaye giderlerinin yeniden düzenlenmesi hem de borçlanma maliyetinin enflasyonu telafi eden kısmının kapitalize edilmesi uygun değildir. Borçlanma maliyetinin bu kısmı, maliyetin gerçekleştiği dönemde bir gider olarak tanınır."

Ayrıca bu uygulamanın yapılması, maliyete eklenen faiz giderlerinin ne zaman maliyete eklendiğinin bilinmesi ve faiz giderlerinin enflasyonu aşan kısmının hesaplanması gerekir. Bu duruma UMS 29, 20. paragrafında yer vermiştir. TMS 2'de varlıkların elde edilmesi sırasında varlıkların alış maliyetine eklenen kur farkları ve finansman giderlerinin, satış maliyetinin bir parçası olduğundan düzeltilmesinin bir

özellik göstermediği ve bu nedenle genel düzeltme kuralına göre düzeltileceği açıklanmıştır. Ancak faiz oranları ve kurlardaki artış, enflasyon oranından fazla olduğunda yapılacak uygulama 13. maddede belirtilmiştir. “Varlık elde edilene kadar oluşup maliyetlere yüklenmiş finansman giderlerinin ve kur farklarının enflasyon üzerinde kalan reel kısmı enflasyona göre düzeltilir.” Ülkemizde reel faizlerin çok hızlı değişmesi, bu hükmün uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

Duran varlığın aktife girdikten sonra gerçekleşen kur farkları ve finansman giderleri uluslararası standartlara göre dönem gideri olarak kabul edilir ve gelir tablosunda finansman giderleri arasında gösterilir. Ancak Ülkemizde bu tür finansman giderleri ve kur farkları, uluslararası standartlara aykırı olarak, duran varlığın maliyetine eklenebilmektedir.¹⁶⁵ Şayet işletmeler böyle bir uygulamaya gitmişlerse, kur farkları ve finansman giderleri, finansal tablolar düzeltilirken elimine edilerek değerlendirme dışında bırakılır.

Duran varlığın bedeli satın alındığı tarihten sonra ödenmiş olduğu halde, faizsiz alınan bir duran varlık, alım tarihinden değil ödeme tarihinden itibaren düzeltilir.

Amortismanların düzeltilmesi için, yıllık tutarların ve yıl sonu itibariyle birikmiş amortisman miktarının bilinmesine gerek vardır. Amortismanlar hangi yıl ayrılmışsa o yıla ait düzeltme katsayısı ile çarpılarak düzeltilmesi gerekir.¹⁶⁶ Bu durum UMS 29’un 13. paragrafında ve TMS 2’nin 10. maddesinde, Tebliğ ise 24. maddesinde ayrıntılı bir açıklama yapmıştır: Buna göre; “yüksek enflasyon döneminde amortismanlar ve tükenme payları, ilgili varlıkların düzeltilme sonucu bulunan yeni değerleri üzerinden ayrılır. Ayrıca bilanço tarihi itibarıyla aktifte bir hesap döneminden daha az bir süre bulunan varlıklara ilişkin olarak, bir tam yıl için öngörülen amortisman tutarının varlığın aktifte kalış süresiyle orantılanması suretiyle bulunan tutar kadar amortisman ayrılır. Maddi olmayan duran varlıkların tükenme veya itfa payları ise düzeltilmiş yeni değerleri üzerinden hesaplanır.

¹⁶⁵UMAN; a.g.e., s.198.

¹⁶⁶PIZZEY Alan; *Accounting and Finance*, London 1990, s.303.

3.4.1.2.5.İştiraklerin Düzeltilmesi

İşletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği hisse senetleri veya ortaklık paylarının izlendiği hesaptır. İştirakler hesabı, bir ortaklıktaki en fazla %50 oranında olan sermaye payları veya oy haklarının izlenmesinde kullanılır. İştirak edilen ortaklıklarda iştirak ilişkisinden bahsedebilmek için sermaye payı dikkate alınmaksızın sahip olunan oy hakkı veya yönetime katılma hakkının en az %10 oranında bulunması gerekir.¹⁶⁷

İştirakler malî tablolarda maliyet ya da özkaynak yöntemlerinden herhangi biri ile gösterilir. Kullanılan yöntemle göre düzeltme işlemi farklılık göstermektedir.

Maliyet yönteminin kullanıldığı hallerde, iştiraklerin düzeltilmesi hisse senetleri portföyün düzeltilmesinden farklı değildir.¹⁶⁸ Bir başka deyişle, TMS'nin 10. maddesine belirtildiği gibi “bu kalemlerin tarihi maliyetleri, kalemlerin işletme aktifine girdiği tarihten bilançonun düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde meydana gelen değişimlere göre hesaplanan katsayılar uygulanarak düzeltilir.”

Özkaynak yönteminin uygulanmadığı Ülkemizde, maliyet yöntemi tercih edilmektedir. Tebliğ de bu uygulamayı tercih etmemiş ve 13. maddesinde sadece maliyet yöntemini açıklamıştır. “Borsa rayici ile değerlendirilmemiş ve/veya Kurulun konsolidasyona ilişkin düzenlemelerinde belirtilen ilkelere göre muhasebeleştirilmemiş iştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve hisse senetleri maliyet bedellerinden;

a) Enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye eklenmesi nedeniyle elde edilen tutarlar,

¹⁶⁷ AKDOĞAN Nalân, SEVİLENGÜL Orhan, *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Uygulaması*, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2000, s.255.

¹⁶⁸ UMAN; a.g.e., s.76.

b) Kur farkları dahil finansman giderleri (bunların reel kısımları için 11 inci maddedeki hükümler geçerlidir), indirildikten sonra kalan tutarları dikkate alınarak düzeltme işlemine tabi tutulurlar.

Düzeltilme işlemi yapılırken, fiktif değerlerin Tebliğde belirtildiği gibi iştiraklerin maliyetinden düşülmesi sermaye artırımının tescil tarihinin dikkate alınması gerekmektedir.

İştiraklerin özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesi halinde, yapılacak olan düzeltme işlemi UMS 29 ve TMS 2’de benzerlik göstermektedir. TMS 2’nin 12. maddesine göre; “İştiraklerin ve bağlı ortaklıkların değerlemesinde özkaynak yöntemini uygulayan işletmelerde enflasyon ortamlarında bağlı ortaklık veya iştiraklerin net aktifler ile faaliyet sonuçları üzerindeki işletme payının doğru olarak hesaplanabilmesi için iştirak ve bağlı ortaklıkların bilanço ve gelir tablosu enflasyona göre bu standarttaki esaslar doğrultusunda düzeltilir ve pay tutarı düzeltilmiş finansal tablolara göre hesaplanır.”

Şayet iştirakler ve bağlı ortaklıklar dönem sonundaki borsa değeriyle gösterilmişlerse, tekrar düzeltilmezler. İştirakler ve bağlı ortaklıkların yabancı para birimi ile düzenlenmesi halinde bu tablolar dönem sonu kurundan ulusal para birimine çevrilir.

3.4.1.3. Parasal Pasif Kalemlerin Düzeltilmesi

İşletmenin dönem başında yer alan parasal pasif kalemleri, parasal aktif kalemlerde olduğu gibi düzeltilir. Dönem sonu bilançosunda yer alan parasal pasif kalemler ise, bilançoda carî değerleriyle yer aldıklarından düzeltilmezler.

3.4.1.3.1. Yabancı Kaynakların Düzeltilmesi

Yabancı kaynakları kendi içerisinde kısa vadeli ve uzun vadeli olarak ayırmak mümkündür. Kısa vadeli yabancı kaynaklar, işletmenin bilanço tarihinden itibaren bir yıl veya bir yıldan daha kısa sürede ödeyeceği borçları kapsamaktadır. Uzun vadeli yabancı kaynaklar ise, işletmenin bilanço tarihinden itibaren bir yıldan daha uzun sürede ödeyeceği yükümlülükleri içermektedir.

Kısa vadeli yabancı kaynakların büyük bir kısmı parasal niteliktedir. Parasal kaynakların, aynı parasal varlıklar gibi bilânçoda düzeltilmesine gerek yoktur. Nitekim TMS 2'nin 6/b maddesinde, "Parasal kalemler, bilânçonun düzenlendiği tarihte, ulusal para biriminin satın alma gücüne göre ifade edildiklerinden ayrıca düzeltmeye tabi tutulmaz. Bu kalemler carî para birimi ile ifade edildiklerinden bilânçoda aynen yer alır" denilmektedir.

Uzun vadeli borçların da bazıları parasal niteliktedir. Ancak yabancı para ile ödenecek ya da endekse bağlanmış olan yabancı kaynaklar, parasal olmayan değerlerdendir. UMS 29'un 11. maddesine göre; "endekse bağlı tahvil ve borçlar gibi fiyatlardaki değişime bir anlaşma ile bağlanmış varlık ve borçlar, bilânço gününde gözükten tutarların doğruluğunun sağlanması için anlaşmaya dayanarak ayarlanırlar. Bu kalemler ayarlanmış rakamlarıyla yeniden düzenlenmiş bilânçoya aktarılırlar."

Ancak şirketin ihraç ettiği tahvillerin cinsi ne olursa olsun parasal kabul edilmektedir. Bu nedenle itfa edilmemiş tahvil ihraç primleri ya da emisyon zararları da parasal değer olarak işlem görmelidir. Çünkü ihraç primleri ya da emisyon zararları, tahvile bağlı borçların ayrılmaz bir parçasıdır.¹⁶⁹

Döviz endeksli olan yabancı kaynaklar ise, bilânço tarihindeki döviz kuruna göre düzeltilmiş carî değerleri ile bilânçoda gösterilmesi gerektiğinden bu değerlerin diğer ölçülerle düzeltilmesi yoluna gidilmez.¹⁷⁰ Dönem sonunda kur değeriyle ifade edilen yabancı paralı kaynaklar ayrıca düzeltilmezler.

3.4.1.4. Parasal Olmayan Pasif Kalemlerin Düzeltilmesi

Parasal olmayan pasif kalemler de, parasal olmayan aktif kalemler gibi oluştukları tarihteki genel fiyat endeksi ile düzeltilirler.

¹⁶⁹UMAN; a.g.e., s.77.

¹⁷⁰TMS 2- 2 md:7/c.

3.4.1.4.1.Özkaynakların Düzeltilmesi

İşletme sahibinin işletmeye yatırdığı yatırımların toplamından oluşan özsermaye, işletme sahibinin işletmeye getirdiği sermaye ile faaliyetlerden elde ettiği kârların çeşitli biçimlerde işletmede bırakılmasından meydana gelmektedir.¹⁷¹ Özkaynaklar, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve zararları, dağıtılmamış kârlar ve dönem zararından oluşmaktadır.

Özkaynak kalemlerinin fiyat hareketlerinden etkileniş dereceleri, bunların aktifte kullanılış biçimine ve aktifteki değerlerin fiyat hareketlerinden etkileniş durumlarına bağlıdır. Eğer işletme, özvarlığı parasal olmayan değerlere yatırmışsa, fiyat yükselmeleri halinde söz konusu aktif kalemler değer kazanacağından, özsermaye de olumlu yönde etkilenecektir.¹⁷²

Parasal olmayan pasif kalemlerden olan özkaynak unsurları, endeksler yardımıyla düzeltilir. Ancak bazı durumlarda istenirse, özkaynaklar endeks kullanılmadan kendiliğinden düzeltilebilir. Özkaynaklar, net aktif ile borçlar arasındaki fark olduğundan, düzeltilmiş aktif toplamından, düzeltilmiş borçlar toplamının çıkartılması suretiyle kendiliğinden bulunabilir. Özkaynak toplamı tarihi verilere göre saptanmış özkaynak tutarı ile paranın satın alma gücüne göre saptanmış özkaynak arasındaki fark “yeniden değerlendirme farkı” veya sermaye düzeltme hesabı gibi bir hesaba özkaynak grubunda gösterilerek, özkaynakların dönem sonu parasına göre ifadesi saptanabilir.¹⁷³

Özkaynakların ne şekilde düzeltileceği TMS 2'nin 14. maddesinde belirtilmiştir. “Ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri içinde yer alan ve nakit girişi sağlayan kalemlerden her biri oluştukları tarihten itibaren genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre düzeltilir. Kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve dönem net kârından sermayeye ilave edilen tutarlar nakit artışı sayılır.”

Ödenmiş sermayenin içerisinde ilave edilmiş olan veya sermaye yedekleri

¹⁷¹YALKIN Yüksel Ko., *Genel Muhasebe-İlkeler Uygulamalar- Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2001, s.389.

¹⁷²AKDOĞAN; a.g.e., s.19.

¹⁷³AKDOĞAN, TENKER; a.g.e., 709-710.

olarak bilânçoda yer alan maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artışları ve iştirakler yeniden değerlendirme artışlarının düşülmesinden sonra özkaynakların düzeltme işlemi yapılmalıdır. Bu konuda TMS 2’de açık bir hüküm olmamasına rağmen Tebliğin 14. maddesinde açık olarak belirtilmiştir. “Özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinde; yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen fonların sermayeye ilave edilmesi, ortakların özsermayeye katkısı olarak dikkate alınmaz. Bu tür fonlar sermayeden ve özsermayeden indirilir. Yedek akçelerin ve dağıtılmamış kârların sermayeye ilave edilmesi ortaklar tarafından konulan sermaye olarak dikkate alınır.”

Ancak sermaye yedekleri içerisinde yer alan hisse senedi ihraç primleri ile hisse senedi iptal kârlarının ödenmiş sermaye gibi parasal olmayan değer kabul edilip, sermaye ile birlikte düzeltilmesi gerekmektedir.¹⁷⁴

UMS 29 ve TMS 2, özkaynak kalemlerinin tek tek düzeltilmesini istemekle birlikte, özkaynakların düzeltilmesi düzeltmenin ilk yılı olup olmamasına göre farklılık gösterir.

i) Düzeltmenin İlk Dönemde Yapılması :

UMS 29’un 22. paragrafına göre; “bu bildirin uygulandığı ilk dönemin başında, özsermaye kalemleri, yedek akçeler ve yeniden değerlendirme fonu hariç, bu kalemlerin ortaya çıktıkları tarihten itibaren genel fiyat endeksi uygulanarak yeniden düzenlenir. Önceki dönemlerden gelen yeniden değerlendirme fonları elimine edilir.”

Düzeltmenin yapıldığı ilk dönemde, ihtiyatların ve dağıtılmamış kârların düzeltilmesi doğrudan doğruya yapılmayıp, düzeltilmiş bilânçodan hesaplanmaktadır. Bunun için, düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş borçlar ve düzeltilmiş borçlar ve düzeltilmiş özsermaye toplamı çıkarılarak düzeltilmiş ihtiyatlar hesaplanır.¹⁷⁵ Bu durum UMS 29’un yine 24. paragrafına göre; “standardın uygulandığı ilk dönemin başında düzeltilmiş dağıtılmamış kârlar, düzeltilmiş bilânçonun bu kalem dışındaki diğer kalemlerinden elde edilir.”

¹⁷⁴UMAN; a.g.e., s.78.

¹⁷⁵UMAN; a.g.e., s.79.

TMS 2'nin 15. maddesinde ilk uygulama dönemi ile ilgili kural şu şekilde belirtilmiştir. “Bu standardın ilk uygulamaya geçildiği dönemin başında kâr yedekleri grubunda yer alan olağanüstü yedekler ile net kâr kalemleri dışındaki tüm özkaynak kalemleri oluştukları tarihten itibaren genel fiyat endeksleri uygulanmak suretiyle yeniden hesaplanır. Bilânçodaki diğer tüm kalemlerin yeniden değerlemesinden doğan farklar düzeltilmiş bilânçoda olağanüstü yedekleri oluşturur.”

İki standart arasındaki fark, UMS 29 ilk uygulama döneminde dağıtılamamış kârları düzeltme kapsamı dışında bırakırken, TMS 2 kâr yedekleri olan yasal yedeklerin, statü yedeklerinin, diğer kâr yedeklerinin, özel fonların ve olağanüstü yedeklerin düzeltilmesini öngörmektedir. Ancak TMS 2, kâr yedeklerinden olağanüstü yedekler ile net kâr kalemlerini düzeltme kapsamı dışında tutmuştur.

ii) Diğer Dönemlerde Özkaynakların Düzeltilmesi :

Özkaynakların ilk yıl düzeltildikten sonra takip eden yıllarda düzeltilmesi uygulama açısından daha kolaydır. UMS 29'un 23. paragrafı, “birinci dönemin sonunda ve onu izleyen dönemlerde, özsermayeyi teşkil eden tüm kalemler, dönem başındaki genel fiyat endeksine, daha sonra ortaya çıkmışlarsa o tarihteki endekse göre düzeltilir.”diyerek belirtmiştir.

TMS 2 ise 14. maddesinde yine aynı UMS 29'daki gibi özkaynakların her birinin oluştukları tarihten itibaren genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre düzeltilmesini öngörmüştür.

Tebliğ özkaynakların düzeltilmesinde esas alınacak tarihi 14. maddesinde şu şekilde hükme bağlamıştır. “Bu madde uyarınca belirlenen ve daha önce sermayeye katılmış özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, sermaye artırımının tescil tarihi veya sermaye artırımına mahsuben ödenen tutarların tahsil tarihi esas alınır. Sermayeye ilave edilmiş olsun veya olmasın, emisyon primlerinin düzeltilmesinde ise tahsil tarihleri dikkate alınır.”

Tebliğ yayınlandıktan sonraki dönemlerde özsermaye kalemlerinin nasıl düzeltileceği ise; “Tebliğdeki hükümlere göre belirlenen özsermaye kaleminin tüm

unsurları, ikinci fıkrada belirtilen çerçevede oluştukları şekilde veya özsermayedeki artış tarihleri esas alınmak suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulur” şeklinde belirtmiştir.

Bilânçoda düzeltilmiş özkaynaklar ise tebliğe göre malî tablo dipnotlarında kayıtlı değerleri ile açıklanmalıdır.

3.4.2. Gelir Tablosunun Düzeltilmesi

İşletmenin temel finansal tablolarından olan gelir tablosu, işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını ölçmek için kullanılmaktadır. Gelir tablosu işletmenin belli bir dönemdeki satışların ve diğer gelir kalemlerini ve bu gelirlerin elde edilmesi amacıyla katılan maliyet ve giderleri göstermektedir. Gelir tablosu, işletme ilgililerinin işletmenin gelişmesinin değerlendirilmesinde önceden beklenen amaçlara işletmenin ne ölçüde ulaştığının saptanmasında, yönetimin başarı derecesinin etkinliği ile amaçlarının yatırım ve kâr dağıtım planlarının değerlendirilmesinde, ekonominin ekonomik dengesinin ve zayıf yönlerinin saptanmasında önemli bir araçtır. Ancak gelir tablosunun bu işlevleri yerine getirip, işletmenin gelecekle ilgili beklentilerinin öngörülmesinde yardımcı olabilmesi, verilerin gerçeği yansıtması ile olanaklıdır.¹⁷⁶

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde, gelir tablosunun düzeltilmesinde güdülen amaç, bilânçonun düzeltilmesinde olduğu gibi, gelir tablosunda homojenliği sağlamak ve enflasyon nedeniyle ortaya çıkan fakat geleneksel muhasebede yer almayan “enflasyon kayıp ve kazancı” gibi kalemleri düzeltilmiş tablolara dahil etmektir.¹⁷⁷

Gelir tablosunun bütün kalemleri parasal olmayan kalemler olduğundan, tabloda yer alan her kalemin ortaya çıktığı tarihe ait düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi gerekir. Bu durum UMS 29’un 24. paragrafında ve TMS 2’nin 16. maddesinde şu şekilde açıklanmıştır. “Bu standart, gelir tablosunda gösterilen bütün kalemlerin bilânço tarihindeki para değeri ile düzeltilmesini gerektirir. Bunun için

¹⁷⁶AKDOĞAN, TENKER; a.g.e., s.686.

¹⁷⁷UMAN; a.g.e., s.79.

tüm gelir ve gider kalemlerinin muhasebeye ilk kaydedildikleri tarihteki genel fiyat endeksine göre hesaplanan düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi gerekir.”

UMS 29’da bu hususla ilgili olarak kolaylaştırıcı bir hüküm olmamasına rağmen, TMS 2 gelir tablosunda yer alan kalemlerin ortaya çıktıkları zamana göre düzeltilmesini zorunlu ve külfetli oluşu nedeniyle 17. maddesinde kolaylaştırıcı bir hüküm getirmiştir. “Dönem içinde ortaya çıkan ve döneme yaygın olarak yapılan giderler ve sağlanan gelirler dönemin bütün günlerine eşit biçimde dağıtılmış olduğu varsayılarak dönem sonu endeks / dönemin ortalama endeksi katsayısına göre düzeltilebilir.” Ancak amortismanlar ve tükenme payları satılan malın maliyeti bu hükmün dışında tutulmuştur. Bu durum 16. maddenin son cümlesinde, “amortisman ve tükenme payları düzeltilmiş maliyetler üzerinden ayrılır” şeklinde belirtilmiştir.

Tebliğ de 15. maddesinde gelir tablosunun düzeltilmesi ile ilgili olarak, “Gelir tablosunun bütün kalemleri, paranın bilânço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmek amacıyla, gelir ve giderin tahakkuk ettiği tarihler esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulur” hükmünü getirmiştir. Bu kuralın yanı sıra Tebliğ de TMS 2 gibi kolaylaştırıcı kural olarak “döneme yaygın olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, tahakkuk tarihleri dikkate alınmadan, dönem sonu fiyat endeksi rakamının dönem ortalama fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle bulunacak düzeltme katsayısının ilgili tutara uygulanması suretiyle düzeltme işleminin” yapılacağını belirtmiştir. Ancak bu kuralın uygulanması için “gelir veya gider kalemlerinde gerçekleşen hareketlerin mevsimlik etki göstermemesine ve tüm döneme eşite yakın şekilde dağıldığının varsayılabilmesi için yeterli gerekçelerin varlığına bağlıdır.” hükmü şart koşulmuştur. TMS 2’deki gibi Tebliğ de bu kolaylaştırıcı hükümle ilgili olarak istisna koymuş ve “bazı gelir tablosu kalemleri ile ilgili olarak bu Tebliğle getirilen özel hükümler saklıdır.” hükmünü ilave etmiştir.

3.4.2.1. Gelir Kalemlerinin Düzeltilmesi

Gelir tablosunun en büyük gelir unsurunu satış gelirleri oluşturmaktadır. Satış gelirlerinin düzeltilebilmesi için satışların ne zaman ve ne kadar yapıldığının bilinmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin elde edilmesi ve düzeltilmesi zaman alacağından ve maliyetli olacağından genellikle ilk defa uygulanırken yıl içinde

dengeli dağıldığı varsayımından hareketle satışlar, ortalama endeks ile düzeltilirler. Nitekim FASB'nın da önerisi bu doğrultudadır.

Ancak satışlar mevsimlik ise ya da fiyat artışları yıl içinde farklılıklar gösteriyorsa, o zaman üçer aylık, ya da mümkünse aylık düzeltme endeksinin kullanılması gerekmektedir.¹⁷⁸

UMS 29 ise TMS 2 ve Tebliğden farklı olarak kolaylaştırmayı kabul etmemiş ve gelir tablosunda yer alan bütün kalemlerin gerçekleştiği tarihteki endekse göre düzeltilmesini öngörmüştür.

TMS 2, gelirlerin düzeltilmesi ile ilgili olarak 18. maddesinde açık bir ifadeye yer vermiştir. “Parasal olmayan varlık unsurlarının satışından ortaya çıkan kâr veya zararlar genel fiyat düzeyine göre tekrar hesaplanır ve gelir tablosunda düzeltilmiş değerleri ile gösterilir. Tarihi maliyetlere göre saptanan satış kârı veya zararının genel fiyat endekslerine göre düzeltilebilmesi için satışa konu olan varlığın değeri dönem sonu paranın satın alma gücüne göre ifadesi sağlanır. Ayrıca satış fiyatı da satış anındaki veya dönem ortalamasına göre dönem sonu paranın satın alma gücü değerine çevrilir. Dönem sonu paranın değerine göre düzeltilmiş satış fiyatıyla düzeltilmiş maliyet fiyatı arasındaki fark düzeltilmiş satış kârı veya zararını oluşturur.”

Tebliğe göre satışlar dengeli dağılmışsa, dönem ortalama endeksine göre, dengeli dağılmamışsa satışın gerçekleştiği ayın endeksine göre düzeltilir. Şayet satışlar vadeli yapılmışsa, düzeltme işleminin ne şekilde yapılacağı Tebliğin 23. maddesinde hükme bağlanmıştır. “Yüksek enflasyon dönemlerinde, Türk Lirası üzerinden vadeli olarak alınan veya satılan varlıkların fiyatı, enflasyondan korunmak amacıyla bir enflasyon payını da içermektedir. Bu nitelikteki kalemler, bu maddedeki hüküm çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulur.”

Alım ve satımın içerdiği enflasyon payı ise Tebliğin aynı maddesine göre şu şekilde düzeltilir. “Alım ve satımın içerdiği enflasyon payı, alım-satım tarihi

¹⁷⁸UMAN; a.g.e., s.80.

itibarıyla ilgili borç veya alacağın vadesine mütenasip vadelerde devlet iç borçlanma senetleri için borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan faiz haddi veya ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak tespit edilir ve ilgili kalemler bu tutar düşüldükten sonra kalan tutarları üzerinden düzeltme işlemine tabi tutulurlar.”

Alım ve satım işlemlerinin hesaplanmasında zorluk bulunması halinde, “alım satımdan doğan ilgili hesaplara ilişkin düzeltme işlemleri, alım-satım tarihleri itibarıyla değil, bu işlem nedeniyle yapılacak ödeme-tahsil tarihleri dikkate alınarak düzeltilir. Ancak, vadeleri bilânço tarihinden sonra sona eren borç ve alacaklar ikinci fıkrada tanımlanan faiz hadleri dikkate alınarak reeskonta tabi tutulur ve reeskont tutarları doğrudan gelir ve gider yazılmayarak, varlık, borç ve alacak, satış, satışların maliyeti gibi ilgili oldukları kalemlerle ilişkilendirilir. Bir mal alım-satımı nedeniyle oluşan veya bir mal alım-satım şartına bağlanmış olarak verilen veya alınan borç veya alacaklarda, alım-satım konu malın fiyatına dahil edilmiş vade farkının (enflasyon payının) hesaplanmasında dikkate alınan ve konu ile ilgili sözleşmede açıkça belirlenen faiz oranının piyasa faiz oranından yıllık bazda %10 veya daha fazla bir oranda farklı olması halinde, bu kalemler ile ilgili düzeltme işlemlerinde, sözleşmelerde tespit edilmiş faiz haddi değil, ikinci fıkrada belirtilen yöntemler uyarınca tespit edilmiş faiz hadleri kullanılır.”

Gelir tablosunda satışların dışındaki gelir kalemleri ise, gerçekleştiği tarihe göre düzeltilirler.

3.3.2.2. Gider Kalemlerinin Düzeltilmesi

Gelir tablosunun en büyük gider kalemi olan satılan malların maliyetinin düzeltilmesi işlemi, daha önce anlatılan yöntemlerle düzeltilmiş bulunan stok kalemlerinden hareketle bulunur.

(Dönem başı stok+dönem içi stok alışları) - dönem sonu stok eşitliği bize düzeltilmiş satılan malın maliyetini verecektir.

Satılan malın maliyeti dışında kalan amortismanlar, yedek parça giderleri ve itfa payları gibi üretim giderleri, daha önce ödenen giderlerin bu yıla düşen payı

olduğundan carî yılın değil, bu giderlerin yapıldığı yılın endeksi ile düzeltilmelidir. Satılan malın maliyeti, amortismanlar ve diğer itfa payları dışında kalan pazarlama, genel yönetim, finansman giderleri gibi giderlerin tümü yıl içinde dengeli dağıldığı varsayılar yılın ortalama endeksi ile düzeltilir.¹⁷⁹

UMS 29 24. paragrafında belirttiği gibi gelir tablosunda yer alan bütün değerlerin gerçekleştiği tarihteki endeks ile düzeltilmesini istemiş, kolaylaştırıcı hükümleri kabul etmemiştir. TMS 2 ise gider kalemlerinin düzeltilmesi ile ilgili olarak gelir kalemlerinde olduğu gibi kolaylaştırıcı hükümleri kabul etmiştir.

Tebliğ ise, 17. maddede “Satışların maliyeti, stokların ve diğer maliyet unsurlarının düzeltilmiş tutarlarının dikkate alınması suretiyle yeniden hesaplanır” hükmü ile satılan mal maliyetinin düzeltilmesinde, satışların maliyetini oluşturan kalemlerin daha önce düzeltildiğinden, düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanmasını öngörmektedir.

Tebliğ amortismanların düzeltilmesi ile ilgili olarak da 16. maddesinde “amortismanlar ve itfa payları, aktiflerin düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanır. Amortisman ve itfa paylarının ilgili hesaplara dağıtımında, bu şekilde bulunan tutar dikkate alınır. Bunun sonucunda, amortisman ve tükenme payları gelir tablosunda ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz” hükmünü koymuştur.

Tebliğ giderlerin düzeltilmesinde UMS 29 ve TMS 2’ye göre daha ayrıntılı hükümler koymuş olup bunlardan biri dönem içinde yapılan tahakkukların düzeltilmesidir. Tebliğin 18. maddesine göre, “İsteyen işletmeler, tutarı dönem sonunda kesinleşecek veya dönem sonunda ortaya çıkan verilere göre yeniden hesaplanacak vergi karşılığı, kıdem tazminatı karşılığı gibi karşılıkları dönem sonunda oluşan nihai tutarları itibariyle dikkate alabilir. Bu durumda, karşılıkların dönem içinde ayrılan kısmi tutarları, tahakkuk tarihleri dikkate alınarak ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.”

¹⁷⁹LAMBEL Lee; a.g.e., s.135.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinde, bilânçoda yer alan bir değer, carî değerle gösterilmişse tekrar düzeltilmez. Ancak, malî tabloların homojen olması temel amaçlardan biri olduğundan, carî değer ile ifade edilen kalemler dahil, gelir tablosunun tüm kalemlerinin bilânçonun düzenlendiği tarihteki genel fiyat endeksi ile hesaplanan katsayılarla düzeltilmesi gerekmektedir.¹⁸⁰

Türkiye’de carî yenileme değeri kullanılmadığı için bu hüküm pek geçerli değildir. TMS 2, UMS 29’dan esinlenerek 19. maddede bir düzenlemeye gitmiştir. “Değerlemede tarihi elde etme maliyetleri yerine carî yenileme değerinin kullanıldığı gelir tablolarında da tüm gelir ve gider unsurları tarihi maliyetli gelir tablolarında olduğu gibi genel fiyat endeksleri kullanılarak bilânçonun düzenlendiği tarihteki paranın satın alma gücüne göre ifade edilmeleri sağlanır.”

Tebliğde finansman giderlerine ilişkin olarak, yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin, kurulun muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerinde müsaade edilen hallerde, finansman giderlerinin sadece reel kısmının ilgili varlıkların maliyetine dahil edilebileceği hükmü getirilmiştir.

Giderlerin düzeltilmesiyle ilgili genel kural olarak şu söylenebilir. Eğer gider, carî yıl içinde oluşmuş ve gerçekleşme zamanı belirlenebiliyorsa, o tarihe rastlayan endekse düzeltilmelidir. Yıl içinde çeşitli dönemlerde oluşmuşsa ve oluşma zamanı bilinmiyorsa yıl ortalaması endeksi ile düzeltilmelidir. Amortisman ve itfa payları gibi geçmiş yıllarda yapılan ve carî yılı ilgilendiren giderler ise kesinlikle gerçekleştiği yılın endeksi ile düzeltilmesi gerekir.¹⁸¹

3.4.2.3. Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazanç ya da Kaybının Hesaplanması

Parasal kalemlerin neden olduğu satın alma kazanç ve kayıplarının saptanmasında aşağıdaki sıra izlenmelidir.¹⁸²

¹⁸⁰UMAN; a.g.e., s.198.

¹⁸¹UMAN; a.g.e., s.81.

¹⁸²AKDOĞAN; a.g.e., s.106-107.

AKDOĞAN, TENKER; a.g.e., s.716-717.

UMAN; a.g.e., s.82.

-Dönem başı bilânçosu verilerinden yararlanarak dönem başı düzeltilmiş parasal varlıklar ile düzeltilmiş parasal pasif kalemler arasındaki net parasal değeri bulunur. Bunun için aşağıdaki formülden yararlanılabilir.

$$\text{Net Parasal Değer} = \text{Toplam Parasal Aktif Değerler} - \text{Toplam Parasal Pasif Değerler}$$

-Yıl içindeki parasal değerlerdeki artışlar, tarihi ve düzeltilmiş olarak, dönem başı net parasal değerlere eklenir.

-Yıl içindeki parasal değerlerdeki azalışlar, yine tarihi ve düzeltilmiş olarak, elde edilen bu toplamdan çıkarılır. Böylece yıl sonu itibariyle tarihi ve düzeltilmiş net parasal değer bulunur.

-Düzeltilmiş net parasal değerle, tarihi net parasal değerler arasındaki fark, gelir tablosunda yer alacak olan enflasyon kazanç ya da kaybını verir.

Aslında geleneksel muhasebede iki tutar arasında herhangi bir fark olmamaktadır. Yani “*dönem sonu net parasal varlıklar = dönem başı net parasal varlık + (dönem içinde ortaya çıkan net parasal varlıklardaki artışlar – net parasal varlıklardaki azalışlar)*” eşitliği söz konusu olmaktadır. Genel fiyat düzeyi muhasebesinde ortaya çıkan fark, satın alma gücü kazancı veya kayıplarından kaynaklanmaktadır.

Enflasyon muhasebesi uygulamalarını aylık olarak yapan ve düzeltilmiş bilânço ve gelir tablolarını aylık olarak hazırlayan firmalarda, parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç veya kayıpları aşağıdaki gibi de pratik olarak hesaplanabilir.¹⁸³

¹⁸³AKDOĞAN, TENKER; a.g.e., s.717.

Dönem Başı Net Parasal Kalemler	A
(Net Parasal Kalemler x Ay Sonu Endeks / Ay Başı Endeks)	
Parasal Kalemlerdeki Artış (Azalışlar)	(+ /-) B
$\left(\frac{\text{D.Başı ve D. Sonu Net Parasal Kalemler} \times \text{Ay sonu Endeks}}{\text{Ayın Ortalama Endeksi}} \right)$	_____
Ay Sonunda Olması Gereken Net Parasal Kalemler	C
Ay Sonu Net Parasal Kalem Tutarı	(D)
Satın Alma Gücü Kazanç ve Kaybı	_____ E

UMS 29 27. paragrafında TMS 2’de 21. maddesinde parasal değerleri elde bulundurma kazanç ya da kaybının hesaplanmasını yukarıdaki şekilde açıklamıştır.

Tebliğ ise aynı yöntemi benimsemekle birlikte 20. maddesinde bir hesaplama yöntemi olan bilânço yöntemini de sunmuştur. “Bu hesaplama, parasal olmayan bilânço kalemlerinin, özsermayenin ve gelir tablosunun düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda aktif ve pasif arasında ortaya çıkan fark olarak da yapılabilir.”

Ayrıca TMS 2 ve Tebliğ parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç veya kaybının hesaplanması için aşağıdaki tabloyu vermiştir.

<p>A) DÖNEMBAŞI NET PARASAL KALEMLER</p> <p>1) Dönem Başı Parasal Net Aktif Kalemler</p> <p>2) Dönem Başı Parasal Net Pasif Kalemler (-)</p> <p>B) DÖNEM İÇİNDE NET PARASAL KALEMLERDE ARTIŞ YARATAN İŞLEMLER (+)</p> <p>1) Satışlar</p> <p>2) Diğer Olağan Gelirler (Parasal olmayan pasiften dönem gelirlerine yansıtılanlar hariç)</p> <p>3) Olağandışı Gelirler (Parasal olmayan pasiften dönem gelirlerine yansıtılanlar ile malî ve maddi duran varlık satış karları hariç)</p> <p>4) Maddi ve Malî Duran Varlık Satış Bedelleri</p> <p>5) Diğer Parasal Olmayan Aktif Azalışları (Satış fiyatları ile stoklar, gelecek aylara ait gider itfaları ve maddi ve malî duran varlık çıkışları hariç)</p> <p>6) Sermaye Artırımı (Yeniden değerlendirme fonundan ilaveler hariç)</p>		
---	--	--

<p>7) Hisse Senetleri İhraç Primleri</p> <p>8) Diğer Parasal Olmayan Pasif Kalemlerdeki Artışlar</p> <p>C) DÖNEM İÇİNDE NET PARASAL KALEMLERDE AZALIŞ YARATAN İŞLEMLER (-)</p> <p>1) Üretim Giderleri</p> <p>a- İlk Madde ve Malzeme Alışları</p> <p>b- Direkt İşçilik Giderleri</p> <p>c- Genel Üretim Giderleri</p> <p>(Amortismanlar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerden aktarılan tutarlar hariç)</p> <p>2) Diğer Stok Alımları</p> <p>3) Faaliyet Giderleri,</p> <p>a- Araştırma Geliştirme Maliyetleri,</p> <p>(Amortismanlar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerden aktarılan tutarlar hariç)</p> <p>b- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri,</p> <p>(Amortismanlar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerden aktarılan tutarlar hariç)</p> <p>c- Genel Yönetim Giderleri</p> <p>(Amortismanlar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerden aktarılan tutarlar hariç)</p> <p>4) Diğer Olağan Gider ve Zararlar</p> <p>(Amortismanlar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerden aktarılan tutarlar hariç)</p> <p>5) Finansman Giderleri</p> <p>6) Olağandışı Gider ve Zararlar</p> <p>(Amortismanlar, maddi ve malî duran varlık satış zararı hariç)</p> <p>7) Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler</p> <p>8) Ödenen Temettüpler</p> <p>9) Parasal Olmayan Aktif Kalemlerdeki Artışlar</p> <p>(Stoklar ve Yeniden Değerleme Hariç)</p> <p>10) Diğer Parasal Olmayan Pasif Kalemlerdeki Azalışlar</p> <p>D) DÖNEM SONUNDA OLMASI GEREKEN NET PARASAL KALEMLER</p> <p>E) DÖNEMSONU NET PARASAL KALEMLER</p> <p>1) Dönem Sonu Parasal Net Kalemler</p> <p>2) Dönem Sonu Parasal Net Pasif Kalemler</p> <p>F) SATIN ALMA GÜCÜ KAZANÇ VEYA KAYBI(D - E)</p>		
---	--	--

Tablo 6:Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç ya da Kaybı Tablosu

Genel fiyat düzeyi kazanç ve kayıpların finansal tablolarda sunulduğu konusunda, genel olarak bu unsurların gelir tablosunda yer alması görüşü hakim olduğu halde, dönem gelirinin bir unsuru olarak mı, yoksa gelir tablosunda ayrı bir unsur olarak mı dikkate alınması konusu tartışmalıdır. Gerçekçi bir yaklaşımla, hem genel faaliyet sonuçlarının yorumu, hem de dağıtılabilir dönem kârını etkileyeceği nedeniyle elde bulundurma kazanç ve kayıpları gelir tablosunda ayrı bir unsur olarak sunmak gerekmektedir.¹⁸⁴

3.4.3. Kâr Dağıtım Tablosunun Düzeltilmesi

Dönem başı bilânçosu ile gelir tablosu düzeltildikten sonra, kâr dağıtım tablosunun düzeltilmesi gerekmektedir. Bu düzeltme yapıldıktan sonra dönem sonu bilânçosunun düzeltilmesi işlemine geçilir.

Kâr dağıtım tablosunun düzeltilebilmesi için, düzeltilmiş dönem başı dağıtılmamış kârlar, düzeltilmiş dönem başı bilânçosundan alınır. Dönem kârı düzeltilmiş gelir tablosundan sağlanır. Dönem içi ödenen vergi ve kâr payları ödemenin yapıldığı tarihteki düzeltme katsayısı ile düzeltilir. Ödenecek kâr payı ve vergiler parasal yükümlülükler olduğundan düzeltilmeksizin düzeltilmiş kâr dağıtım tablosuna geçirilir.¹⁸⁵ Bu işlemlerle düzeltilmiş kâr dağıtım tablosu elde edilir.

3.4.4 Nakit Akım Tablosunun Düzeltilmesi

Nakit akım tablosunun düzeltilmesi için bu tabloda yer alan tüm değerlerin carî para birimi ile ifade edilmiş olması gerekir. Bu konuda UMS 29, 31. paragrafında şu açıklamayı yapmıştır. “Bu standart, malî durum değişim tablosundaki tüm kalemlerin bilânço tarihinde geçerli ölçü birimi ile ifade edilmesini ister. Bu yüzden, malî durum değişim tablosu, açılış ve kapanış bilânçosu ve bilânço günü geçerli ölçü birimi ile ifade edilen gelir tablosu kullanılarak hazırlanabilir. Bu standart hiperenflasyonlu bir ekonominin para biriminde rapor hazırlayan bir girişimin malî durum değişim tablosunun çalışma sermayesinden çok nakit veya nakit eşdeğerinden sunulmasını ister.”

¹⁸⁴YÜKSEL; a.g.e., s.37.

¹⁸⁵UMAN; a.g.e., s.83.

Bu paragrafta malî durum değişim tablosu ile nakit akım tablosu kastedilmektedir. TMS 2 de 22. maddesinde benzer bir düzenleme yapmıştır. “Nakit akış tablosunun tüm kalemlerinin de bilânço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edilmesi gerekir. Düzeltilmiş nakit akış tablosunun hazırlanmasında bilânço tarihindeki ölçü birimine göre ifade edilmiş dönem başı ve dönem sonu bilânçoları ve düzeltilmiş gelir tablosu verileri kullanılır.”

Ek malî tablolardan nakit akım tablosunun ve satışların maliyeti tablosunun düzeltilmesini isteyen tebliğ, 30.maddesinde nakit akım tablosunun düzeltilmesi ile ilgili olarak şu hükmü koymuştur. “Nakit akım tablosu, bu tebliğ uyarınca düzeltme işlemine tabi tutulmamış malî tablolardan elde edilen tutarların ilgili düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulur.”

3.4.5. Konsolide Malî Tabloların Düzeltilmesi

Hiperenflasyonlu bir ekonomide faaliyetlerini sürdüren bir sermaye grubuna ait şirketlerin bir bütün olarak durumunu gösteren konsolide bilânço ve gelir tablolarının hazırlanabilmeleri için, bütün finansal tablolarının genel fiyat düzeyi muhasebesine göre düzeltilmiş olması gerekmektedir. Bu durumla ilgili olarak UMS 29, 33. ve 34. paragraflarında aşağıdaki hükümleri koymuştur.

“Hiperenflasyonlu bir ekonominin para biriminde rapor hazırlayan bir ana şirketin yine yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimlerinde rapor sunan bağılı şirketleri olabilir. Ana şirket tarafından sunulan konsolide malî tablolara dahil edilmeden önce herhangi bir bağılı şirketin malî tabloları, para biriminde rapor hazırladığı ülkedeki fiyatlar genel endeksi uygulanarak yeniden düzenlenmesi gerekir. Bağılı şirketin yabancı bir şirket olması durumunda o şirketin malî tabloları kapanış oranında çevrilirler. Hiperenflasyon olmayan bir ülkenin para biriminden rapor hazırlayan bir bağılı şirketin malî tabloları kapanış oranından çevrilirler. Hiperenflasyon olmayan bir ülkenin para biriminden rapor hazırlayan bir bağılı şirketin malî tabloları UMS 21-döviz kurları değişimlerinin etkileri muhasebesi-ile ilgilidir.

Eğer değişik tarihli malî tablolar konsolide edilmişlerse, parasal olsun ya da olmasın bütün kalemlerin konsolide malî tablonun hazırlandığı tarihteki carî para birimi ile tekrar düzeltilmeleri gerekir.”

TMS 2 de 24. ve 25. maddelerinde UMS 29’a benzer bir açıklama yapmıştır. “Yüksek enflasyonun var olduğu bir ekonomide rapor hazırlayan bir ana şirketin, yine yüksek enflasyonun var olduğu diğer ekonomilerin para birimleriyle raporlama yapan bağlı şirketleri olması durumunda bu türdeki bağlı şirketlerin finansal tabloları ana şirketin finansal tabloları ile konsolide edilmeden önce, kesinlikle raporlama yaptıkları para birimine ait ülkenin genel fiyat düzeyine göre yeniden düzeltilir. Bağlı şirket yabancı bir şirket ise, yeniden düzenlenmiş finansal tablolar dönem sonu kurlarıyla, ilgili ana şirketin para birimine çevrilir.

Değişik tarihli finansal tabloların konsolide edilmesinin söz konusu olduğu durumlarda, parasal ve parasal olmayan tüm kalemlerin, konsolide finansal tabloların hazırlandığı tarihte geçerli olan carî paranın satın alma gücüne göre yeniden düzeltilmesi yapılır.”

Tebliğ ise 32. maddesinde konsolide malî tablo hazırlayacak olan işletmelerle ilgili olarak şu hükmü koymuştur. “Yüksek enflasyon ortamında faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin Kurulun konsolidasyona ilişkin düzenlemeleri uyarınca ana ortaklığın bilânçosunda gösterilmesinde, bu Tebliğ uyarınca düzeltmeye tabi tutulmuş malî tabloları esas alınır.”

3.5. DÜZELTİLMİŞ TABLOLARDAN RAPORLANACAK BİLGİLER

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkileriyle ilgili konuların açıklığa kavuşabilmesi için finansal tablo dipnotlarında yer alacak bilgiler UMS 29’un 41. paragrafında ve TMS 2’nin 28. maddesinde belirtilmiştir.

“a) Carî dönem ve önceki dönem finansal tabloları, genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre yeniden düzenlendiği ve verilerin bilânço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edildiği,

b) Finansal tabloların tarihi maliyet yaklaşımı esasına mı yoksa carî maliyet esasına mı dayandırıldığı, hangi kalemlerin carî maliyetlerinin esas alındığı,

c) Kullanılan fiyat endeksinin çeşidi ve bilânço günündeki düzeyi ile endeksteği geçen yılki ve carî dönemdeki hareketleri.”

Tebliğ de dipnotlarda yapılacak açıklamaları 33. maddesinde daha ayrıntılı olarak hükme bağlamıştır. “Malî tablo dipnotlarında, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen dipnotların yanında aşağıdaki açıklamalara da yer verilir.

a) Paranın satın alma gücündeki değişikliklerin malî tablolara olan bozucu etkisini gidermek amacıyla carî ve önceki dönem malî tablolarının paranın carî dönem sonundaki satın alma gücü cinsinden yeniden ifade edildiğine yönelik açıklama,

b) Malî tablolarda yer alan kalemlerin paranın carî satın alma gücü cinsinden ifade edilmesinde kullanılan ölçütlere ilişkin açıklama,

c) Bu Tebliğde, farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasına imkan verildiği durumlarda, hangi yöntemin benimsendiğine dair açıklama,

d) Varlıklarla ilgili olarak vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan amortisman hesaplamalarına ilişkin açıklama,

e) 5’inci maddede belirtilen; malî tablolarını bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzenlemeyen bağlı ortaklıklar ile ilgili açıklama,

f) 8’inci maddede belirtilen; düzeltme işleminde esas alınan, varsa, toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin açıklama ile bir takvim ayının farklı günlerinde gerçekleşen işlemlere farklı düzeltme katsayılarının uygulanması halinde bu konuya ilişkin açıklama,

g) 14’üncü maddede belirtilen; Türk Ticaret Kanunu veya işletmelerin ana sözleşmeleri çerçevesinde oluşan yedek akçeler ile ödenmiş veya çıkarılmış sermayenin kayıtlı değerleri hakkında açıklama,

h) 20'nci maddede belirtilen; net parasal pozisyon kârı-zararına dahil olan, ancak gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülen kalemler hakkında açıklama,

i) 24'üncü maddede belirtilen; amortismanına tabi varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerine ilişkin açıklama,

i) 28'inci maddede belirtilen; önceki dönem malî tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olup olmadığına ilişkin açıklama,

j) 29'uncu maddede belirtilen; malî tabloların Tebliğ hükümleri uyarınca ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönemde düzeltilmiş tutarları ile olmak üzere, aktif kalemlerden, borçların ve öz sermaye kalemlerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

3.6. DÜZELTİLMİŞ MALİ TABLOLARIN FORMATI

UMS 29 ve TMS 2 malî tabloların formatı ile ilgili olarak açıklama yapmazken Tebliğ 37. maddesinde aşağıdaki açıklamayı yapmıştır. “Malî tablolar, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen formatlarda, bu maddedeki hükümler dikkate alınarak hazırlanır. Bu Tebliğ uyarınca hazırlanan malî tabloların başlığından sonra gelmek üzere, “enflasyona göre düzeltilmiş” ibaresi konulur. Bu Tebliğ uyarınca hazırlanan ayrıntılı ve özet gelir tablosuna, “dönem kâr ve zararı”ndan önce gelmek üzere “net parasal pozisyon kârı-zararı” kalemi eklenir.

3.7. GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİNDE FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

Genel fiyat düzeyi muhasebesi modelinde genellikle, paranın genel satın alma gücü birimiyle ifade edilmiş finansal tabloların, tarihi maliyetlere göre düzenlenmiş finansal tablolarının yerine değil, fakat bunlara ek olarak sunulması görüşü ileri sürülmektedir.¹⁸⁶ UMS 29 da bu konu ile ilgili görüş yokken, TMS 2 ve Tebliğ düzeltilmiş finansal tabloların ayrı raporlar halinde düzenlenmesini istemiştir.

¹⁸⁶YÜKSEL; a.g.e., s.65.

Bu amaçla, işletmenin gerçek durumunun görülüp değerlendirilmesi ve analiz yapılabilmesi için yönetime verilecek finansal tabloların çift sütunlu olarak düzenlenmesi yararlı olacaktır. Birinci sütun tarihi değerleri gösterirken, ikinci sütun genel fiyat düzeyine göre düzeltilmiş tutarları yansıtmalıdır. Böylece gerek yönetim gerekse finansal tablolara ilgilenen diğer işletme ilgilileri, işletmenin enflasyondan ne yönde etkilendiğini ve özsermayenin satın alma gücünü koruduktan sonra faaliyetlerinden herhangi bir kâr sağlayıp sağlamadığını ölçebilir. Bir çok kararın verilmesinde, daha gerçekçi yaklaşımlarda bulunabilir.¹⁸⁷

3.8. YÜKSEK ENFLASYONUN SONA ERMESİ

Ekonominin istikrara kavuşması ve yüksek enflasyonun sona ermesi durumunda genel fiyat düzeyi uygulamasına da son verilmelidir. UMS 29'un 36. paragrafında ve TMS 2'nin 27. maddesinde bu konuyla ilgili düzenleme yapılmıştır. “Ekonomide yüksek enflasyon sona erdiği zaman, işletmelerin finansal tablolarını bu standarttaki esaslara göre hazırlama zorunlulukları ortadan kalkar. Bu gibi durumlarda, bir önceki dönem sonunda geçerli olan ölçü birimlerinden ifade edilen tutarlar, bir sonraki finansal tabloların başlangıç değerini oluşturur.”

Bu hükme göre yüksek enflasyon sona erdikten sonra isteyen işletmeler enflasyon muhasebesi uygulamasına devam ederler, isteyen işletmeler ise bu uygulamaya son verirler. Bu uygulamadan vazgeçen işletmelerin, düzeltmeyi izleyen dönemlerde tarihi verileri mi yoksa düzeltilmiş verileri mi esas alacağı sorun olmaktadır. Bununla ilgili olarak hem UMS 29, hem de TMS 2 aynı hükmü koymuştur. “Bir önceki dönem sonunda geçerli olan ölçü biriminden ifade edilen tutarlar, bir sonraki finansal tabloların başlangıç değerini oluşturur.”

Tebliğ de bu konuda uyum içinde olup, 33. maddesinde şu hükmü koymuştur. “Yüksek enflasyon döneminin sona ermesi nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine göre malî tablo ve rapor hazırlanmasına son verilmesi halinde, son dönem malî tablolarında yer alan rakamlar bir sonraki malî tablo ve raporların hazırlanmasında esas alınacak rakamların başlangıç değerlerini oluşturur.”

¹⁸⁷AKDOĞAN, TENKER; a.g.e., 719.

3.9.GENEL FİYAT DÜZEYİ MUHASEBESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, enflasyon muhasebesi modelleri içerisinde UMS 29, TMS 2 ve SPK Tebliği tarafından kabul edilmiş bir modeldir. Tabii ki her model gibi genel fiyat düzeyi muhasebesi modelinin sahip olduğu üstünlükler ve sakıncalar bulunmaktadır.

3.9.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Üstünlükleri

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin üstünlüklerini şu şekilde sıralayabiliriz.¹⁸⁸

- Malî tabloların genel fiyat endeksine göre düzeltilmesi ile enflasyonun paranın satın alma gücü üzerinde etkileri malî tablolara yansıtılmış olmaktadır.

-Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, finansal tablolarını düzeltirken aynı endeksi kullandıklarından genel fiyat düzeyi muhasebesi oldukça objektiftir.

-Düzeltilmelerde aynı endeksin kullanılması nedeniyle finansal tabloların karşılaştırılabilirliği artmaktadır.

-Genel fiyat düzeyi muhasebesi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden “paranın satın alma gücü değişmemektedir” ilkesi dışındaki ilkelerini aynen koruduğu için anlaşılması ve uygulanması kolay bir modeldir.

-Genel fiyat endeksine göre düzeltilmiş malî tablolar, firmaların daha gerçekçi kâr dağıtım politikası izlemelerine yardımcı olmakta, reel kazançları üzerinden kâr dağıtımlarına olanak hazırlamakta, sermayenin kâr olarak dağıtılmasını önlemektedir.

-Ortak ölçü biriminin kullanılması nedeniyle malî tablolar, firmaların gerçek vergi yükünü, gerçekte ödemekte oldukları vergi oranlarını ortaya koyduğundan, vergi yasalarında firmalar lehine değişiklikler yapılmasını kolaylaştırmakta, yasa

¹⁸⁸YÜKSEL; a.g.e., s.71-74.

AKGÜÇ; a.g.e., s.474-475.

AKDOĞAN; a.g.e., s.129.

değişiklikleri için elverişli ortam yaratmaktadır.

-Genel fiyat düzeyi muhasebesi ile finansal tablolarda sunulan bilgiler, bu bilgileri kullanan yöneticilerin ve diğer ilgililerin, enflasyonun ve paranın satın alma gücündeki değişmelerin işletme üzerindeki etkilerini anlamasına yardımcı olur.

-Genel fiyat düzeyi muhasebesi, geleneksel muhasebeden diğer yöntemlere göre daha az farklılık göstermektedir. Bu yöntemin uygulanması halinde de tarihi maliyetler, vergi hukuku ve diğer amaçlar için hesaplarda devam ettirilmektedir. Düzeltilmiş tarihi maliyetlere göre raporlar, malî tablolar hazırlanmaktadır .

-Genel fiyat düzeyi muhasebesi, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisini kısmen de olsa gidermek için kullanılan stok değerlendirme ve yeniden değerlendirme gibi yöntemleri ortadan kaldırmaktadır.

-Düzeltilmiş malî tablolar, üçüncü kişilere firma hakkında daha gerçekçi bir ekonomik fotoğraf vererek üçüncü şahısların firmayı değerlendirmelerini kolaylaştırmaktadır.

-Enflasyonun yarattığı fiktif kazançlar ile verimlilik artışının sağladığı reel kazançlar birbirinden ayrılacak ve toplu iş görüşmelerinde işletme yönetimce daha sağlıklı kararlar alınacaktır.

-Enflasyonist ortamın etkisi ile ortaya çıkan satın alma gücü kazanç ve kayıpları ayrı ayrı tanımlanarak rapor edilebilmektedir.

-Genel fiyat düzeyi muhasebesi ile hazırlanan finansal tablolar, işletme yönetiminin objektif şekilde değerlendirilmesine yardımcı olurken, işletme kârının ne kadarının enflasyon etkisi ile oluştuğu görülebilecek ve daha etkin bir nakit kullanım olanağı bulunabilecektir.

3.9.2. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesinin Sakıncaları

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin taşıdığı üstünlüklerin yanı sıra teoride ve uygulamada bazı yetersizlikleri de mevcuttur. Bunlar şu şekilde sıralanabilir.¹⁸⁹

-Genel fiyat düzeyi muhasebesine göre finansal tablolarını hazırlayan işletmeler, “genel olarak” enflasyon etkisini ortadan kaldırmaktadır. Özel fiyat artışlarını dikkate almadığından, uygulandığı iktisadi varlığın değerindeki değişikliği genellikle yansıtmaz.

-Genel fiyat düzeyindeki değişmelerin nakdi değerler üzerine etkisini fiyatlar genel seviyesi kazanç ve kayıpları adı altında dönemin gelir tablosuna yansıtmaktadır. Ancak fiyat değişmelerinin elde tutulan nakdi olmayan değerlere etkisi, gerçekleşme sınırları dışında, finansal tablolara yansıtılamamaktadır. Bu yetersizliği modelin en önemli eksikliği olarak düşünülmektedir.

-Finansal tabloların genel fiyat düzeylerine göre düzeltilmesinin sağladığı yarar, katlanılan külfeti ve maliyeti karşılayamayabilir. Özellikle uygulamanın yapıldığı ilk yılda, uygulama maliyeti yüksek bir modeldir.

-Teknolojik değişmeler ve işletmenin faaliyetindeki değişmeler nedeni ile dönemler arası karşılaştırmalar, genel fiyat düzeyi muhasebesi kullanılsa bile anlamsız bir hale gelebilmektedir.

-Borç oranı çok yüksek olan bir işletme, finansal tablolarını genel fiyat düzeyine göre düzelttikten sonra finansal yönden daha iyi bir görünüm vermektedir. Ancak finansal durumu çok iyi görünen bu işletme, aşırı borçları nedeniyle belirli bir süre sonra iflasla karşılaşabilir. Fakat burada önemli olan işletmenin borçlarının bir faize maruz kalıp kalmayacağı ya da yabancı paralar ile ödenip ödenmediğidir.

-Diğer ülkelerdeki faaliyetlerin yabancı para ile ödenecek yükümlülüklerin ve yabancı para ile alacakların, genel fiyat düzeyine göre düzeltilmesi çoğu zaman

¹⁸⁹AKDOĞAN, a.g.e., s.130.
YÜKSEL; a.g.e., s.73-75.
AKGÜÇ; a.g.e., s475-477.

yanıltıcı olmaktadır. Enflasyon hızı döviz kuru değişikliklerinden farklı olabilmektedir.

-Bu modelde dikkatler geçmiş olaylar üzerinde toplanacağından geleceğe ait tahminler gerçekleşmeyebilir.

-Genel fiyat düzeyi muhasebesi, işletmelerin üretim gücünün korunmasının hedef alınması durumunda, yönetime yeterince katkıda bulunamamaktadır. Çünkü ayarlamalar, 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 ayarlamalar gerçeği yansıtmayabilecektir.

-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 karşılaştırmanın yapılabilmesi, her karşılaştırma anında tüm finansal raporların son tarihteki paranın değerine göre tekrar ayarlanmaları ile olasıdır. Bunun da güçlüğü ortadadır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, açıklanan bu yetersizliklere rağmen geleneksel muhasebenin ilkelerini değiştirmeden enflasyonun etkilerini genel bir yaklaşımla dikkate alan, uygulanabilir, önemli ve yapıcı bir modeldir. Genel fiyat düzeyi muhasebesi, enflasyonun işletmenin faaliyet sonuçlarını ciddi bir şekilde nasıl etkilediğini göstermesi bakımından anlamlı ve fiyatların değiştiği bir ortamda geleneksel muhasebenin yetersizliklerini göstermemesi bakımından da muhasebe alanında yararlı bir gelişmeyi temsil eden bir modeldir.¹⁹⁰

¹⁹⁰YÜKSEL; a.g.e., s.71.

3.10.YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDININ UYGULANABİLİRLİĞİ

Enflasyon hızının çok yüksek olduğu Türkiye’de TİMUDSK tarafından yayınlanan TMS 2, enflasyon muhasebesi modellerinden genel fiyat düzeyi muhasebesini kabul etmiştir. Genel fiyat düzeyi muhasebesinin uygulanması, özellikle uzun süredir faaliyetlerini sürdüren işletmelerde uygulamaya ilk geçildiği yılda zor olmakta, finansal tabloların bu yöntemle göre hazırlanması ve sunulması zaman almakta ve maliyetli olmaktadır. Fakat takip eden muhasebe dönemlerinde modelin uygulanması oldukça kolaylaşmaktadır. Modelin uygulanmasında, uygulama teknik ve yöntemlerinin öğrenilmesi ve uygulama sonuçlarının yorumlanması için eğitime büyük ihtiyaç duyulmaktadır. Ancak bu ihtiyacın ülkemizde karşılanması imkansız değildir.

Uygulamada gerekli olan ihtiyaçlardan bir tanesi de genel fiyat endeksidir. En uygun endeks milli gelir deflatörü olmasına rağmen, Türkiye’deki milli gelir hesaplarının yıllık olarak yapılması nedeniyle genel fiyat düzeyi muhasebesinde uygulanma şansını ortadan kaldırmaktadır. Türkiye’de kullanılabilir en uygun endeks TEFE’dir. Ayrıca hem TMS 2 hem de Tebliğ TEFE’yi benimsediği için ülke genelinde birliktelik sağlanmıştır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin uygulanabilirliği ile ilgili olarak en önemli sorun Türkiye’deki muhasebe uygulamasından gelmektedir. Diğer bir deyişle genel fiyat düzeyi muhasebesi, geleneksel muhasebenin kuramsal esas ve ilkelerini benimsemektedir. Ancak ölçü birimi olarak “paranın satın alma gücü değişmemektedir” ilkesini değiştirmekte ve paranın satın alma gücünü kullanmaktadır. Kısacası, genel fiyat düzeyi muhasebesi, geleneksel muhasebenin sunduğu finansal tablo bilgilerini esas almıştır. Bu noktada, Türkiye’de uygulanan geleneksel muhasebe sisteminin sunduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve güvenilir olup olmadığı önem kazanmaktadır.

TMS 2’nin Türkiye’de uygulanmasını engelleyici hiçbir neden yoktur. Ancak uygulamanın ülke çapında yaygınlaştırılması için vergi otoritesine büyük sorumluluk

düşmektedir. Bu sorumluluk, işletmelerin geleneksel muhasebe uygulaması sonucunda belirlenen kârdan değil, genel fiyat düzeyi muhasebesi uygulaması sonucunda belirlenen kâr üzerinden vergilendirilmesidir. Ayrıca düzeltilmiş finansal tablolar üzerinden hesaplanan kârdan vergi alınması kayıt dışı ekonomiyi büyük ölçüde önleyecektir.

SPK tarafından yayınlanan ve 31.12.2002 tarihinde yürürlüğe girecek olan tebliğ, TMS 2'yi desteklemektedir. Ancak yaptırım gücü olmayan ve işletmelerin isteğine bırakılan TMS 2'nin aksine, halka açık anonim şirketlerde zorunlu olarak uygulanmaya başlayacaktır. Bu gelişmeyle birlikte Türkiye'de faaliyetlerini sürdüren işletmelerin de yavaş yavaş enflasyon muhasebesini uygulamaya başlamaları beklenebilir.

3.11.MALİ TABLOLARIN ENFLASYONDAN ARINDIRILMASI İŞLEMİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Enflasyon finansal tabloların homojenliğini bozmakta, bilançolardaki aktif değerleri geçersiz kılmakta ve gelir tablolarında fiktif kârların oluşmasına neden olmaktadır. Enflasyonun olumsuz etkileri, işletmelerin yanlış vergilendirilmesine, maliyetlerin yanlış hesaplanmasına, yanlış kararların alınmasına neden olmaktadır.

Türkiye'de giderek artan yüksek enflasyon, ekonominin en önemli sorunu olmuştur. İşletmeler enflasyonist bir ortamda finansal tablolarından istenilen faydayı alamamaktadırlar. Bu olumsuz etkileri gidermek için işletmenin aktifinde yer alan varlıkların günün koşullarındaki değerlerine ulaşabilmesi için vergi yasalarında çeşitli düzenlemelere yer verilmiştir. Bu düzenlemeler aşağıda kısaca açıklanacaktır.

3.11.1. Yeniden Değerleme

Yeniden değerlendirme, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde işletmelerin sahip oldukları iktisadi kıymetlerin kayıtlarda yer alan değerlerinin enflasyon

karşısında değişmiş olan gerçek değerine yakınlaştırılması işlemidir.¹⁹¹

Yeniden değerlemenin amaçları şunlardır;¹⁹²

-İşletmelerin enflasyon karşısında anlamsız hale gelen bilânçolarını, gerçek durumu ve değeri yansıtacak şekilde yeniden düzenlemek,

-İşletmede muhasebe verilerinin doğru, zamanlı ve nesnel olmasını saptamak,

-İşletmelerin mevcut sermayesinin korunmasını sağlamak,

-Enflasyon nedeniyle maliyet bedelleri erimiş bulunan sabit kıymetler üzerinden daha gerçekçi bir amortisman ayırmasını sağlamak.

Yeniden değerlendirme uygulaması kamu sektörü işletmelerinde zorunlu olmasına rağmen, özel sektörde faaliyetlerini sürdüren işletmelerde isteğe bağlı bırakılmıştır. İşletmeler duran varlıklarını, işletme varlıkları arasına girdiği yıl değil, takip eden yıllarda uygulamaya başlar. Uygulanacak olan yeniden değerlendirme oranı Maliye Bakanlığı'nca her yıl Ekim ayı sonunda belirlenir.

3.11.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırımı

Bilânço esasına göre defter tutan işletmeler, isterlerse normal amortisman, isterlerse hızlandırılmış amortisman yöntemini benimseyebilir. Hızlandırılmış amortisman ayırma esasları şöyledir;¹⁹³

-Her yıl üzerinden amortisman hesaplanacak değer, daha önce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit edilir.

-Bu usulde uygulanacak amortisman oranı % 40'ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır.

¹⁹¹YILMAZ Kazım; *Değerleme*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997, s.263.

¹⁹²ARPAÇ Sabri; "Yeniden değerlendirme İşlemlerinin Yeminli Malî Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi Zorunluluğu I", *Yaklaşım*, S:111, Y:10, Mart 2002, s.186.

AKGÜN Ali İhsan; "Enflasyonun Malî Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gideren Muhasebe Yöntemleri", *Vergi Sorunları*, S:122, Kasım 1998, s.104.

¹⁹³DURSUN Ercan; "Örneklerle Her Yönüyle Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman", *Yaklaşım Dergisi Eki*, S:96, Y:8, Aralık 2000, s.37.

-Amortisman süresi, normal amortisman oranlarına göre hesaplanır.

-Amortisman süresinin son yılına devreden bakiye değer o hesap döneminde tamamen yok edilir.

-Başlangıçta hızlandırılmış amortisman uygulamasını benimseyenler daha sonra normal amortisman usulüne geçebilir. Ancak başlangıçta normal amortisman usulünü uygulayanlar daha sonra hızlandırılmış usulüne geçemezler.

3.11.3. Duran Varlık Yenileme Fonu

Yenileme fonu, iktisadi işletmelere dahil amortismana tabi iktisadi kıymetlerin, gerektiğinde yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satışından doğan kâr veya sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın, bilânçonun pasifinde azami üç yıl süreyle tutulmasını ifade etmektedir.¹⁹⁴

V.U.K.'un 328. maddesinin 4. fıkrasına göre; satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçmiş olursa bu taktirde satıştan elde edilen kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

3.11.4. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu

Reeskont, işletme aktif ve pasifinde bulunan alacak ve borç senetlerinden değerlendirme günü itibariyle vadeleri henüz gelmemiş olanların değerlendirme günü carî değerine indirgeme işlemidir. Bu işlem, değerlendirme gününden sonraki döneme isabet eden vade kısmına ilişkin vade farkı tutarının hesaplanarak, bu tutar kadar gider veya gelir yazılması suretiyle gerçekleştirilir. Carî dönem reeskont hesapları izleyen

¹⁹⁴YILDIZ Bülent, EROL Ahmet; "Yenileme Fonu ve Muhasebesi", *Vergi Raporu*, S:25, Y:5, Ekim-Kasım 1996, s.24.

dönemde kapatılır.¹⁹⁵

Reeskont işleminde amaç, senede bağlı alacak ve borcun değerlendirme gününde net değerinin tespit edilmesi ve dolayısıyla dönem kâr zararı hesaplanırken tespit edilen net değer dikkate alınmasını sağlamaktır.

3.11.5. Finansman Fonu

Enflasyon döneminde işletmelerin ek sermaye ihtiyacını karşılayabilmek için gösterdikleri çabalara karşın, devletin emisyon hacmini daraltarak piyasada para hacmini kısmak, kredi limitlerini daraltmak gibi enflasyonu aşağı çekmek için aldığı tedbirler nedeni ile işletmelerin ucuz, risksiz, ek fon sağlama şansı azalmaktadır. Böyle bir ortamda işletmeler yatırım indirimi, gümrük vergisi karşılığı, vergi resim ve harç, istisnası, bina inşaatı istisnası, kaynak kullanım destekleme primi, katma değer vergisi erteleme gibi devlet teşviklerinden yararlanırlar.¹⁹⁶ İşletmelerin yararlandıkları bu teşvikleri, en az bir hesap dönemi için, kurumlar vergisinden hariç tutulmak suretiyle yatırılan fon finansman fonudur. Bir başka deyişle, enflasyon dönemlerinde işletmelerin yatırımlarına daha rahat kaynak sağlamak amacıyla ödedikleri kurumlar vergisini belli süre erteleme ile ilgili hüküm finansman fonudur.

Finansman fonu enflasyonda işletmelerin yatırım kararlarındaki isteksizliklerini gidermek, onları teşvik etmek için oluşturulmuş müessesedir. Finansman fonu ile işletmelere finansal açıdan rahatlama sağlamak ve enflasyon kârlarından ayrılan vergilere erteleme getirerek enflasyon kârının vergilendirilmesi önlenmektedir.¹⁹⁷

¹⁹⁵KÜÇÜK Sema, KÜÇÜK Muzaffer; "Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme", *Yaklaşım Dergisi Eki*, Y:9, S:109, Ocak 2002, s.46.

¹⁹⁶ARSLAN Mehmet, TETİK Nevzat; "Yüksek Enflasyon Ortamında Finansman Kullanımı ve İşletmeye Katkısının Analizi", *Vergi Raporu*, S:33, Şubat-Mart 1998, s.22.

¹⁹⁷KIZILOĞLU Şükrü, EYÜPGİLLER Saygın; *Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995, s.450.

3.11.6. Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye Eklenmesinde Vergi Bağışıklığı

İşletmelerin bilançolarında kayıtlı gayrimenkul ve iştiraklerin işletmede uzun yıllar maliyet bedeliyle yer alması bunların elden çıkarılmasında enflasyon kârlarının oluşmasına neden olmaktadır. Birkaç yıl sonra gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan bu enflasyon kârlarının vergisi ödenmemekte ve sermayeye ilavesiyle de özkaynak güçlenmektedir. Gayrimenkul ve iştirakler nakde dönüştürülerek enflasyonda işletmelerin sıkıntısını çektiği nakit karşılanmaktadır. Ayrıca sermaye artışı ile sermaye erozyonu önlenmeye çalışılmakta, bilançonun pasif tarafı gerçek değerlere yaklaştırılmaktadır.¹⁹⁸

3.11.7. Maliyet Bedeli Artırımı

Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle ellerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldıkları yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için V.U.K. hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir.¹⁹⁹ Dikkate alınan bu tutar özel bir fon olan maliyet artış fonunda tutulur. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiğinde veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur.

3.11.8. LIFO Yöntemi

LIFO yöntemi, üretime verilen hammadde ve malzemelerin veya satılan malların en son alımlardan veya en son üretim partisinden olduğu, dönem sonu stokların ise, satın alınan veya üretilen en eski partilerden kaldığı varsayımına

¹⁹⁸HACIRÜSTEMOĞLU Rüstem; “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Azaltmak İçin Türkiye’de Uygulanan Önlemler”, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I*, İzmir, 1996, s.123.

¹⁹⁹ÇANKAYA İslam; Maddi Duran Varlıkları Yeniden Değerlemesi Amortisman Ayrılması, MDV Değer Artış Fonu-Yenileme Fonu-Maliyet Artış Fonu, İştirak ve Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi, 2. Baskı, Ankara 1995, s.139.

dayanır. Başka bir ifadeyle, bu yöntemde temel varsayım stoğa son giren malın ilk çıkan mal olduğudur. LIFO yönteminde en son edinilen malın birim maliyeti mal çıkışlarının değerlendirilmesinde esas alınır.²⁰⁰ Böylece satılan malın maliyeti yükselir, işletmelerin kârının düşük gösterilmesi sağlanmış olur. Bir anlamda, bu yıl ödeyecekleri verginin bir kısmını gelecek yıl ödemiş olacaktır. LIFO yöntemi, enflasyon dönemlerinde vergi erteleme etkisi göstermektedir.

3.11.9. Araştırma ve Geliştirme Fonu

İşletmelerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin yasal süreler içinde tahsilinden vazgeçilerek bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilecektir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödeme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde geri ödenecektir. Ancak sözü edilen Ar-Ge faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetler olması gerekmektedir.²⁰¹ Bu vergi erteleme yoluyla enflasyon kârlarının ödenmesini geciktirerek işletmelere kaynak sağlamakta, bu da işletmelerin kaynak olarak bu fondan yararlanmasına, Ar-Ge faaliyetlerini artırmasına olanak sağlamaktadır.

3.11.10. Yatırım İndiriminde Yeniden Değerleme

Yatırım yapan işletmelerin ilgili yıl kazancının olmaması veya yeterli kazancı bulunmaması nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi tutarları, V.U.K. hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılarak uygulanacaktır. Bu uygulama devreden yatırım indirimi tutarı için, indirilmeyen yılı takip eden üç yıl boyunca yapılacaktır. Böylece enflasyon ortamında işletmelerin yatırım indirimi hakkında gerçekçi bir şekilde yararlanmaları sağlanmış olacaktır.

²⁰⁰ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; Dönem Sonu Envanter İşlemleri, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2001, s.104.

²⁰¹HACİRÜSTEMOĞLU; a.g.m., s.128.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GÖRE BİR UYGULAMA

Uygulamada verileri kullanılacak olan şirketin muhasebe kayıtları, usulüne uygun olarak düzenlenmiş belgelere dayandırılmakta ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak tutulmaktadır.

Şirketin faaliyetleri genişlemekte ve yatırımları hızla artmaktadır. Enflasyonist bir ortamda şirketin yapacağı yatırım kararlarının doğru bir şekilde verilebilmesi için enflasyon kayıp yada kazancının bilinmesi gerekmektedir. Bu nedenle X Ltd. Şti.'nin 31.12.2000 ve 31.12.2001 yılı bilânçoları ile 01.01.2001-31.12.2001 dönemi gelir tablosu “TMS 2-Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardına (Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesine)” göre düzeltilmiştir.

4.1. X LTD. ŞTİ FİNANSAL TABLOLARININ TMS-2'YE GÖRE DÜZELTİLMESİ

Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardına göre X Ltd. Şti.'nin verileri üzerinde yapılan uygulama, aşağıda aşamalar halinde gerçekleştirilmiştir.

Dokuz aşamadan oluşan uygulamada, her aşamada yapılacak işlemler üçüncü bölümde açıklandığı şekilde yapılmış ve yapılan hesaplamalar tablolar halinde sunulmuştur.

4.1.1. I.Aşama:Geleneksel Muhasebeye Göre Hazırlanmış En Az Son İki Yılıın Malî Tabloları Elde Edilerek, Kullanılacak Endeksin Belirlenmesi ve Düzeltme Katsayılarının Hesaplanması

X Ltd. Şti.'nin geleneksel muhasebe sistemine göre düzenlenmiş 31.12.2000 ve 31.12.2001 tarihli bilânçoları ile 01.01.2001-31.12.2001 tarihli gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

X LİMİTED ŞİRKETİ'NİN
31.12.2000 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU (TL)

AKTİF (VARLIKLAR)		Önceki Dönem 31.12.2000	Önceki Dönem 31.12.2000	Önceki Dönem 31.12.2000
I-	DÖNEN VARLIKLAR			55.649.924.264
A-	Hazır Değerler		6.537.082.992	
1-	Kasa	181.407.858		
2-	Bankalar	6.355.675.134		
B-	Menkul Kıymetler		1.960.000.000	
1-	Hisse Senetleri	1.960.000.000		
C-	Ticari Alacaklar		11.395.579.042	
1-	Ahıcılar	11.395.579.042		
D-	Diğer Alacaklar		560.000.000	
1-	Personelden Alacakt.	560.000.000		
E-	Stoklar		33.269.303.840	
1-	İlk Madde ve Malz.	30.177.581.578		
2-	- Verilen Sip. Avansl.	3.091.722.262		
G-	Gel.Ay.Ait Gid. ve Gel.Tahak.		1.508.343.352	
1-	Gel.Ayl. Ait Giderler	1.508.343.352		
H-	Diğer Dönen Varlıklar		419.615.038	
1-	Devreden KDV	315.615.038		
2-	İş Avansları	104.000.000		
II-	DURAN VARLIKLAR			153.766.740.398
A-	Ticari Alacaklar		72.715.124	
1-	Verilen Dep. ve Tem.	72.715.124		
D-	Maddi Duran Varlıklar		152.602.482.238	
1-	Tesis Makine ve Cih.	201.049.105.498		
2-	Taşıtlar	2.417.035.884		
3-	Demirbaşlar	8.689.059.740		
4-	Birik. Amortisman.(-)	(59.629.725.324)		
5-	Yapılmakta olan Yat.	77.006.440		
E-	Maddi olmayan duran varlık.		834.357.538	
1-	Haklar	81.298.940		
2-	Özel Maliyetler	966.972.716		
3-	Birik.Amortisman.(-)	(213.914.118)		
G-	Gel. Yıl. Ait Gid.ve Gelir Tah.		257.185.498	
1-	Gel.Yıllara Ait Giderl	257.185.498		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI				209.416.664.662

PASİF (KAYNAKLAR)	Önceki Dönem	Önceki Dönem	Önceki Dönem
	31.12.2000	31.12.2000	31.12.2000
I-KISA VAD.YABAN.KAYNAKL.			69.924.279.844
A- Malî borçlar		27.190.901.362	
1- Banka kredileri	7.361.749.200		
2- Uz.Vad. Yab. Kredl. Anapara Tak. ve Faiz	19.723.567.340		
3- Diğer Malî Borçlar	105.584.822		
B- Ticari borçlar		25.414.075.632	
1- Satıcılar	23.681.767.132		
2- Borç senetleri	1.163.012.500		
3- Diğer Ticari Borçlar	569.296.000		
C- Diğer Borçlar		131.229.248	
1- Ortaklara Borçlar	131.229.248		
D- Alınan Avanslar		3.975.260.258	
1- Alınan Sip. Avans.	3.975.260.258		
F- Öden.Vergi ve Diğ.Yüküm.		4.706.765.522	
1- Öden. Vergi ve Fon	3.211.114.088		
2- Öden.Sos.Göv Kes.	1.495.651.434		
G- Borç ve Gider Karşılıkları		7.636.887.822	
1- Dön. Kârı Vergi ve Diğ.Yasal Yük. Kar	7.638.476.564		
2- Dön Kârının Peşin Öd.Ver. ve Diğ.Yük.	(1.588.742)		
F- Gel.Yıl.A. Gelir.ve Gid Taha.		869.160.000	
1- Gider Tahakkukları	869.160.000		
II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			820.219.398
A- Malî Borçlar		820.219.398	
1- Banka Kredileri	820.219.398		
III-ÖZKAYNAKLAR			138.672.165.420
A- Ödenmiş Sermaye		100.000.000.000	
1- Sermaye	100.000.000.000		
B- Sermaye Yedekleri		28.982.969.334	
1- M.D.V. Yen.Değ.Ar.	28.982.969.334		
E- Geçmiş Yıllar Zararları (-)		(13.763.832.018)	
F- Dönem Net Kârı (Zararı)		23.453.028.104	
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			209.416.664.662

X LİMİTED ŞİRKETİ'NİN
31.12.2001 TARİHLİ AYRINTILI BİLANÇOSU (TL)

AKTİF (VARLIKLAR)		Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001
I-	DÖNEN VARLIKLAR			145204.680.900
A-	Hazır Değerler		32.974.427.294	
1-	Kasa	5.069.852		
2-	Bankalar	32.969.357.442		
B-	Menkul Kıymetler		2.940.000.000	
1-	Hisse Senetleri	2.940.000.000		
C-	Ticari Alacaklar		30.089.376.080	
1-	Alıcılar	30.089.376.080		
D-	Diğer Alacaklar		481.300.000	
1-	Personelden Alacıkl.	481.300.000		
E-	Stoklar		69.500.030.304	
1-	İlk Madde ve Malz.	68.798.802.816		
2-	- Verilen Sip. Avansl.	701.227.488		
G-	Gel.Ay.Ait Gid. ve Gel.Tahak.		5.677.379.910	
1-	Gel.Ayl. Ait Giderler	5.677.379.910		
H-	Diğer Dönen Varlıklar		3.542.167.312	
1-	Devreden KDV	2.924.330.986		
2-	İş Avansları	617.836.326		456772.765.136
II-	DURAN VARLIKLAR			
A-	Ticari Alacaklar		72.715.124	
1-	Verilen Dep. ve Tem.	72.715.124		
D-	Maddi Duran Varlıklar		447426.051.076	
1-	Tesis Makine ve Cih.	667.306.959.100		
2-	Taşıtlar	8.210.174.022		
3-	Demirbaşlar	18.230.461.330		
4-	Birik. Amortisman.(-)	(246.321.543.376)		
5-	Yapılmakta olan Yat.	0		
E-	Maddi olmayan duran varlık.		3.998.282.950	
1-	Haklar	3.116.461.556		
2-	Özel Maliyetler	2.148.784.776		
3-	Birik.Amortisman.(-)	(1.266.963.382)		
G-	Gel. Yıl. Ait Gid.ve Gelir Tah.		5.275.715.986	
1-	Gel.Yıllara Ait Giderl	5.275.715.986		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI				601977.446.036

PASİF (KAYNAKLAR)	Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001
I-KISA VAD.YABAN.KAYNAKL.			194.909.072.188
A- Malî borçlar		73.148.164.802	
1- Banka kredileri	42.548.540.000		
2- Uz.Vad. Yab. Kredl. Anapara Tak. ve Faiz	30.599.624.802		
3- Diğer Malî Borçlar	0		
B- Ticari borçlar		108.246.937.676	
1- Satıcılar	101.722.601.244		
2- Borç senetleri	6.000.000.000		
3- Diğer Ticari Borçlar	524.336.432		
D- Alınan Avanslar		1.003.455.620	
1- Alınan Sip. Avans.	1.003.455.620		
F- Öden.Vergi ve Diğ.Yüküm.		5.967.337.208	
1- Öden. Vergi ve Fon	3.987.966.374		
2- Öden.Sos.Güv Kes.	1.979.370.834		
G- Borç ve Gider Karşılıkları		1.983.486.366	
1- Dön. Kârı Vergi ve Diğ.Yasal Yük. Kar	4.454.457.178		
2- Dön Kârının Peşin Öd.Ver. ve Diğ.Yük.	(2.470.970.812)		
F- Gel.Yıl.A. Gelir.ve Gid Taha.		4.559.690.516	
1- Gider Tahakkukları	4.559.690.516		
II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			138.465.530.296
A- Malî Borçlar		138.465.530.296	
1- Banka Kredileri	679.585.498		
2- Diğer Malî Borçlar	137.785.944.798		
III-ÖZKAYNAKLAR			268.602.843.552
A- Ödenmiş Sermaye		100.000.000.000	
1- Sermaye	100.000.000.000		
B- Sermaye Yedekleri		151.613.451.874	
1- M.D.V. Yen.Değ.Ar.	151.613.451.874		
C- Kâr Yedekleri		1.726.651.406	
1- Yasal Yedekler	1.172.651.406		
F- Dönem Net Kârı (Zararı)		15.816.740.272	
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			601977.446.036

X LİMİTED ŞİRKETİ'NİN

01.01.2001 - 31.12.2001 TARİHLİ AYRINTILI GELİR TABLOSU (TL)

GELİR TABLOSU		Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001
A-	BRÜT SATIŞLAR		699.666.946.648	
	1- Yurtiçi Satışlar	655.450.880.140		
	2- Diğer Gelirler	44.216.066.508		
B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(4.827.857.500)	
	1- Satıştan İadeler (-)	(4.747.857.500)		
	2- Satış İskontoları (-)	(80.000.000)		
C-	NET SATIŞLAR		694.839.089.148	
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ		(615.954.528.678)	
	1- Sat.Tic. Mallar Maliyeti (-)	(615.954.528.678)		
	BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI			78.884.560.470
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)		(63.580.797.098)	
	1-Pazarl. Sat.ve Dağ.Gid(-)	(15.339.329.036)		
	2- Genel Yönetim Giderler(-)	(48.241.468.062)		
	FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI			15.303.763.372
F-	DİĞ.FA.OL.GEL.VE.KÂR		28.609.638.682	
	1- Faiz Gelirleri	6.222.453.034		
	2- Kambiyo Kârları	17.112.756.290		
	3- Diğ.Olağ.Gelir ve Kârlar	5.274.429.358		
G-	DİĞ.F..OL.GİD.VE ZAR(-)		(2.284.970.618)	
	1- Komisyon Giderleri (-)	(2.157.882.570)		
	2- Kambiyo Zararları(-)	(27.088.048)		
	3- Diğ.Olağ.Gid. ve Zarar(-)	(100.000.000)		
H-	FİNANSMAN GİDERLERİ		(17.100.135.908)	
	1- Kısa Vadeli Borçl.Gider.(-)	(17.100.135.908)		
	OLAĞAN KÂR VE ZARAR			24.528.295.528
İ-	OL.DIŞI GEL. VE KÂRLAR		2.437.189.808	
	1- Diğer Ol.dışı Gelir ve Kâr.	2.437.189.808		
J-	OL.DIŞI GİD.VE ZARAR.(-)		(6.694.287.886)	
	1- Diğ.Ol.dışı Gid. ve Zar. (-)	(6.694.287.886)		
	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI			20.271.197.450
K-	DÖN.KÂRI VER.VE DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.		(4.454.457.178)	
	DÖN. NET KÂRI VEYA ZARARI			15.816.740.272

X Ltd. Şti.'ne ait finansal tablolar elde edildikten sonra yapılacak işlem kullanılacak genel fiyat endeksinin belirlenmesi ve düzeltme katsayılarının hesaplanmasıdır. TMS 2 ve SPK Tebliği, kullanılacak fiyat endeksinin Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Türkiye geneli için yayınlamış olduğu Toptan Eşya Fiyat Endeksi olduğunu açıklamış ve uygulamada bu endeks kullanılmıştır.

X Ltd. Şti. 1999 yılında kurulduğu için uygulamada gerekli olan endeksler, 1999 yılından 2001 yılı sonuna kadar belirlenen endekslerdir. Bu endeksler aşağıda tablo halinde verilmiştir.

AYLAR	1999	2000	2001
Ocak	1.258,60	2.094,00	2.686,80
Şubat	1.301,00	2.179,30	2.757,60
Mart	1.352,90	2.246,80	3.035,00
Nisan	1.424,40	2.300,50	3.470,80
Mayıs	1.469,90	2.339,50	3.689,60
Haziran	1.496,50	2.346,40	3.795,60
Temmuz	1.556,0	2.370,50	3.920,60
Ağustos	1.606,80	2.393,00	5.059,50
Eylül	1.700,80	2.448,30	4.277,00
Ekim	1.780,10	2.516,70	4.565,00
Kasım	1.852,70	2.577,20	4.756,00
Aralık	1.979,50	2626,00	4.951,00
Yıll. Ortalama Endeks	1.564,93	2.369,85	3.580,38
Ortalama Artış	52,93	51,43	51,08
Aralık-Aralık Artış	62,90	32,65	88,53

Tablo 7: 1999-2001 Yılları Aylık Toptan Eşya Fiyat Endeksleri

1999, 2000 ve 2001 yıllarına ait, TEFE kullanılarak hazırlanmış 2001 yılı Aralık ayı sonu fiyatlarına ait aylık düzeltme katsayısı hesaplanırken aylık endek / dönem sonu endeks formülü kullanılmış olup düzeltme katsayıları aşağıdaki şekilde tablolastırılmıştır.

AYLAR	1999	2000	2001
Ocak	3,9337	2,3644	1,8427
Şubat	3,8055	2,2718	1,7954
Mart	3,6595	2,2036	1,6313
Nisan	3,4759	2,1521	1,4265
Mayıs	3,3683	2,1163	1,3419
Haziran	3,3084	2,1100	1,3044
Temmuz	3,1819	2,0886	1,2628
Ağustos	3,0813	2,0690	1,2196
Eylül	2,9110	2,0222	1,1576
Ekim	2,7813	1,9673	1,0846
Kasım	2,6723	1,9211	1,0410
Aralık	2,5011	1,8854	1,0000
Yıl Ortalaması	3,1637	2,0892	1,3828

Tablo 8.:1999-2001 Yılları Arası TEFE'ne Göre Düzenlenmiş Düzeltme Katsayıları

4.1.2. II.Aşama:Parasal ve Parasal Olmayan Varlık ve Borçların Saptanması

TMS 2 tarafından verilmiş parasal ve parasal olmayan kalemlere ait tablodan yararlanarak işletmenin parasal ve parasal olmayan varlıklarının ayrımı aşağıda tablo halinde verilmiştir.

X LTD. ŞTİ.'NİN PARASAL VE PARASAL OLMAYAN KALEMLERİ		
HESABIN ADI	PARASAL	PARASAL OLMAYAN
Kasa	x	
Bankalar (TL)	x	
Bankalar (Döviz)		x
Hisse Senetleri		x
Alıcılar	x	
Personelden Alacakl.	x	
İlk Madde ve Malz.		x
Verilen Sip. Avansl.	x	
Gel.Ayl. Ait Giderler		
Devreden KDV	x	
İş Avansları	x	
Verilen Dep. ve Tem.	x	
Tesis Makine ve Cih.		x
Taşıtlar		x
Demirbaşlar		x
Birik. Amortisman.(-)		x
Yapılmakta olan Yat.		x
Haklar		x
Özel Maliyetler		x
Birik.Amortisman.(-)		x
Gel.Yıllara Ait Giderl		x
Banka kredileri	x	
Uz.Vad. Yab. Kredl. Anapara Tak. ve Faiz	x	
Diğer Malî Borçlar	x	
Satıcılar (TL)	x	
Satıcılar (Döviz)		x
Borç senetleri	x	
Diğer Ticari Borçlar	x	
Ortaklara Borçlar	x	
Alınan Sip. Avans.	x	
Öden. Vergi ve Fon	x	
Öden.Sos.Güv Kes.	x	
Dön. Kârı Vergi ve Diğ.Yasal Yük. Kar	x	
Dön Kârının Peşin Öd.Ver. ve Diğ.Yük.	x	
Gider Tahakkukları	x	
Banka Kredileri (Uzun Vadeli)	x	
Diğer Malî Borçlar (Uzun Vadeli)	x	
Sermaye		x
M.D.V. Yen.Değ.Ar.		x
Yasal Yedekler		x
Olağanüstü Yedekler		x
Geçmiş Yıllar Zararları (-)		x
Dönem Net Kârı (Zararı)		x

Tablo 9:X Ltd.Şti.'nin Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerinin Listesi

4.1.3. III.Aşama:Carî Yılım Bütün Parasal Olmayan Değerlerinin Analiz Edilmesi ve Bunların Aktife Giriş Tarihlerinin Saptanması

Uygulama yapılırken elde edilebilecek en zor bilgiler, işletmenin parasal olmayan değerlerinin işletmeye giriş tarihidir. Bu nedenle uluslararası ve ulusal standartlar, kolaylaştırıcı hüküm koymuşlardır. Bu hükme göre, işletmenin bazı kalemleri yıl içerisinde dengeli bir şekilde dağılmışsa yıl ortalaması endeksine göre düzeltilirler. Aşağıda işletmenin parasal olmayan kalemlerinin, işletmeye giriş tarihleri ve tutarları yer almaktadır.

X Ltd. Şti.'nin mal alışları ve yapılmakta olan yatırımlar mevsimlik dalgalanma göstermemekte ve yıl içerisinde düzenli olarak alım yapılmaktadır.

HİSSE SENETLERİ	
<u>YIL</u>	<u>ALINAN TUTAR (TL)</u>
1999	1.280.000.000
2000	680.000.000
2001	980.000.000

BANKALAR (DÖVİZ)	
<u>YIL</u>	<u>ALINAN TUTAR (TL)</u>
2000	1.039.472.900-TL (1560 USD)
2001	3.627.330.000 (2495,38)

STOKLAR	
<u>YIL</u>	<u>ALINAN TUTAR (TL)</u>
2001 Yılı Dönem Başı	30.177.581.578
2001 Yılı Dönem Sonu	68.798.802.816
2001 Yılı Mal Alışları	473.421.749.916

GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR (TL)</u>
Eylül 2001	1.508.343.352
Kasım 2001	5.667.379.910

MAKİNA TESİS CİHAZLAR			
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR(TL)</u>	<u>2001 YILI AMORTİSM. TUTARI(TL)</u>	
		31.12.2000'e kadar	2001 yılı
Şubat 1999	46.324.713.830	9.264.942.766	33.464.942.766
Mart 2000	121.000.000.0000	24.200.000.000	
Haziran 2001	304.614.372.782		96.023.985.020 (Makinanın çalışma süresine bağlı)

TAŞITLAR			
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR(TL)</u>	<u>2001 YILI AMORTİSM. TUTARI(TL)</u>	
		31.12.2000'e kadar	2001 yılı
Mayıs 2000	2.417.035.884	483.407.176	483.407.176
Şubat 2001	3.849.841.288		769.968.258

DEMİRBAŞLAR			
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR(TL)</u>	<u>2001 YILI AMORTİSM. TUTARI(TL)</u>	
		31.12.2000'e kadar	2001 yılı
Temmuz 1999	3.440.000.000	1.376.000.000	688.000.000
Mayıs 2000	2.744.739.740	548.947.948	548.947.948.
Şubat 2001	2.555.397.560		511.079.512

HAKLAR			
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR(TL)</u>	<u>2001 YILI AMORTİSM. TUTARI(TL)</u>	
		31.12.2000'e kadar	2001 yılı
Temmuz 1999	21.298.940	8.519.576	4.259.788
Mayıs 2000	60.000.000	12.000.000	12.000.000
Şubat 2001	3.035.162.616		607.032.522

ÖZEL MALİYETLER			
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR(TL)</u>	<u>2001 YILI AMORTİSM. TUTARI(TL)</u>	
		31.12.2000'e kadar	2001 yılı
Temmuz 2000	966.972.716	193.394.542	193.394.542
Nisan 2001	1.181.812.060		236.362.412

GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR (TL)</u>
2000	257.185.498
2001	5.275.715.986

SATICILAR (DÖVİZ)	
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR (TL)</u>
31.12.2000	2.409.730.800 (3.616,43 USD)
31.12.2001	13.592.628.000 (9.350,91)

SERMAYE	
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR (TL)</u>
Şubat 1999	100.000.000.000

YASAL YEDEKLER	
<u>TARİH</u>	<u>ALINAN TUTAR (TL)</u>
2 Nisan 2001	1.172.651.406
Geçmiş Yıl zararından mahsup edilen	13.763.832.018
Temettü olarak dağıtılan	8.517.045.650

4.1.4. IV.Aşama:Carî Yılın Gelir Tablosundaki Bütün Gelir, Gider, Kazanç ve Kayıplar, Dağıtılan Kârlar İle Dağıtılmamış Kârdaki Değişmeler Analiz Edilerek, Bu Değerlerin Ne Zaman Ortaya Çıktığının ve Sonuçlara Dahil Edildiğinin Saptanması

Gelir tablosunda yer alan kalemlerin hepsi parasal olmayan kalemler olduğu için maliyetlerin ve gelirlerin gerçekleştiği tarihlerin bilinmesi gerekmektedir. X Ltd. Şti.'nin 2001 yılı içerisinde yapmış olduğu gelirler ve maliyetler şu şekildedir.

Satışlar yıl içerisinde dengeli bir şekilde gerçekleşmekte olup, satış iadeleri ve satış iskontoları da sık sık ve küçük miktarlarda olduğundan dengeli dağıldığı kabul edilmiştir. Ayrıca işletme ağırlıklı ortalama maliyetini kullanmaktadır.

X Ltd. Şti. maddi duran varlıklarına yeniden değerlendirme yapmış olup yapılan yeniden değerlendirme, iktisadi varlıklar düzeltilirken düşülmüştür. Bir başka deyişle, varlıkların işletmeye giriş tarihleri dikkate alınmıştır

4.1.5. V.Aşama:Parasal Olmayan Bütün Değerlerin Carî Para Birimi İle Yeniden İfade Edilmesi

X Ltd. Şti.'nin carî para birimi ile 31.12.2001 tarihindeki para değeri kastedilmektedir. Bu nedenle işletmeye ait bilançolar ve gelir tablosu 31.12.2001 tarihindeki para değeri ile ifade edilecektir. Düzeltme işleminde kullanılacak olan düzeltme katsayıları 31.12.2001 tarihli TEFE baz alınarak birinci aşamada hesaplanmıştı. İşletmeye ait parasal olmayan kalemlerin gerçekleşme tarihleri ve tutarları verilmiştir. Çünkü, parasal olmayan kalemler işletmeye giriş tarihindeki değerleri ile düzeltilecektir.

4.1.5.1. X Ltd. Şti'nin 31.12.2000 Tarihli Bilânçosunda Yer Alan Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

X Ltd. Şti.'nin öncelikle 31.12.2000 tarihli bilançosuna ait parasal olmayan değerler düzeltilecektir.

4.1.5.1.1. Hisse Senetlerinin Düzeltilmesi

Şirket bilançosunda mevcut hisse senetleri maliyet bedeli ile değerlendirildiklerinden düzeltme işlemi, hisse senedinin alındığı tarihe göre yapılacaktır.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri (TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Mayıs 1999	1.280.000.000	3,3683	4.311.424.000
Mart 2000	680.000.000	2,2036	1.498.448.000

4.1.5.1.2. Bankalar Hesabının Düzeltilmesi

X Ltd. Şti., 2000 yılı sonundaki bankada yer alan döviz hesabını T.C. Merkez Bankası'nın 31.12.2000 tarihli döviz kuruyla değerlemiştir.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi</u>	<u>31.12.2000</u>	<u>2000 Yılı,</u>	<u>31.12.2001</u>	<u>Düzeltilmiş</u>
	<u>Değer</u>	<u>Döviz Kuru</u>	<u>Bil. Değeri</u>	<u>Döviz Kuru</u>	<u>Değer(TL)</u>
2000	1560 \$	666.328,78	1.039.472.900	1.453.615	2.267.639.400

4.1.5.1.3. Stokların Düzeltilmesi

İşletmenin stokları ticari mallardan oluşmaktadır. İşletmeye ait stokların hepsinin tam olarak alındığı tarihin bilinmesi gerekmektedir. Ancak işletmenin yıl içerisindeki mal alışları düzenli olduğundan ve işletmenin ağırlıklı ortalama maliyet yöntemini kullanmasından dolayı stokların değerlendirilmesinde basitleştirilmiş yöntem kullanılacaktır.

İşletmenin 31.12.2000 tarihli bilançosunda yer alan dönem sonu stok düzeltilirken, dönem sonunda yer alan stok miktarı, 2000 yılı ortalama endeks yardımıyla hesaplanır.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
31.12.2000	30.177.581.578	2,0892	63.047.003.433

4.1.5.1.4 Gelecek Aylara Ait Giderlerin Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Eylül 2000	1.508.343.352	2,0222	3.050.171.926

4.1.5.1.5. Tesis Makine ve Cihazların Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Şubat 1999	46.324.713.830	3,8055	176.288.698.480
Mart 2000	121.000.000.000	2,2036	266.635.600.000

4.1.5.1.6. Taşıtların Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Mayıs 2000	2.417.035.884	2,1163	5.115.173.041

4.1.5.1.7 Demirbaşların Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Temmuz 1999	3.440.000.000	3,1819	10.945.736.000
Mayıs 2000	2.774.739.740	2,1163	5.872.181.711
			<u>16.817.917.711</u>

4.1.5.1.8. Hakların Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Temmuz 1999	21.298.940	3,1819	67.771.097
Mayıs 2000	60.000.000	2,1163	126.978.000
			<u>194.749.097</u>

4.1.5.1.9. Özel Maliyetlerin Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Temmuz 2000	966.972.716	2,0886	2.019.619.214

4.1.5.1.10. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

- Tesis Makine ve Cihazların Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Şubat 1999	9.264.942.766	3,8055	35.257.739.696
Mart 2000	24.200.000.000	2,2036	53.327.120.000

- Taşıtların Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Mayıs 2000	483.407.176	2,1163	1.023.034.607

- Demirbaşların Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Temmuz 1999	1.376.0000	3,1819	4.378.294
Mayıs 2000	548.947.948	2,2036	1.209.661.698
2000 yılı MDV'ın Düzeltilmiş Birikmiş Amortismanları			90.821.934.295

- Hakların Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Temmuz 1999	8.519.576	3,1819	27.108.439
Mayıs 2000	12.000.000	2,2036	6.443.200

- Özel Maliyetlerin Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Temmuz 2000	193.394.542	2,0886	403.923.840
2000 yılı M. Olm.DV. 'ın Birikmiş Amortismanları			457.475.479

4.1.5.1.11. Yapılmakta Olan Yatırımların Düzeltilmesi

İşletmenin yıl içerisinde gerçekleştirdiği yatırımlar yıl içerisinde düzenli olarak yapılmaktadır. Bu nedenle yıl ortalama endeksi kullanılacaktır

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değer(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2000	77.006.440	2,0892	160.881.854

4.1.5.1.12. Gelecek Yıllara Ait Giderlerin Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2000	257.185.498	2,0892	537.311.942

4.1.5.1.13. Satıcılar Hesabının Düzeltilmesi

X Ltd. Şti., 2000 yılı sonundaki satıcılar hesabında yer alan döviz miktarı T.C. Merkez Bankası'nın 31.12.2000 tarihli döviz kuruyla değerlendirilmiştir.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi</u>	<u>31.12.2000</u>	<u>2000 Yılı,</u>	<u>31.12.2001</u>	<u>Düzeltilmiş</u>
	<u>Değer(TL)</u>	<u>Döviz Kuru</u>	<u>Bil. Değeri(TL)</u>	<u>Döviz Kuru</u>	<u>Değer(TL)</u>
2000	3.616,43 \$	666.328,78	2.409.790.800	1.453.615	5.256.896.895

4.1.5.1.14. Sermayenin Düzeltilmesi

İşletme 1999 yılında kurulurken 100.000.000.000-TL sermaye taahhüdünde bulunmuş olup tamamını ödemiştir.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Şubat 1999	100.000.000.000	3,8055	380.550.000.000

4.1.5.1.15 Geçmiş Yıl Zararı ve Dönem Net Kârının Düzeltilmesi

Düzeltilme işleminin yapıldığı ilk yıl, işletmenin kurulduğu yıl değilse geçmiş yıl ve dönem kârının düzeltilmesi özellik göstermektedir. Çünkü işletmenin birikmiş kârlarında işletme faaliyetlerinden elde edilen kâr kadar, enflasyon nedeniyle işletmede oluşan fiktif kârlar da yer almaktadır. Düzeltilmiş birikmiş kârlar düzeltilirken, düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş borçlar ve sermaye toplamının çıkarılması ile düzeltilmiş geçmiş yıl kârları ve dönem net kârı elde edilir. $Düzeltil. Birikmiş Kârlar = Düzeltil. Aktif Toplamı - (Düzeltil. Borçlar + Düzeltil. Sermaye)$ Ancak bu işlem yapılmadan önce parasal kalemlerin de düzeltilmesi gerekmektedir.

4.1.5.2. X Ltd. Şti.'nin 31.12.2001 Tarihli Bilançosunda Yer Alan Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

X Ltd. Şti.'nin öncelikle 31.12.2001 tarihli bilançosuna ait parasal olmayan değerler düzeltilmektedir.

4.1.5.2.1. Hisse Senetlerinin Düzeltilmesi

Şirket bilânçosunda mevcut hisse senetleri maliyet bedeli ile değerlendirildiklerinden düzeltme işlemi, hisse senedinin alındığı tarihe göre yapılacaktır.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Mayıs 2001	980.000.000	1,3419	1.315.062.000
2000 yılı dönem sonu bilânçosundan aktarılan düzeltilmiş değer			5.809.872.000

4.1.5.2.2. Bankalar Hesabının Düzeltilmesi

İşletmenin 31.12.2001 tarihli bilânçosunda yer alan banka hesabındaki dövizleri, carî değeri ile değerlendirildiğinden düzeltme işlemine gerek kalmamaktadır. Bu nedenle dönem sonunda bankaların döviz hesabında yer alacak tutar, 3.627.330.000-TL'dir.

4.1.5.2.3. Stokların Düzeltilmesi

İşletmenin 2000 yılı düzeltilmiş dönem sonu stoğu olan 63.047.003.433-TL, 2001 yılının düzeltilmiş dönem başı stoğu olarak yer almaktadır. Dönem içerisinde ise, 473.421.749.916-TL'lik mal satın alınmıştır. Ayrıca işletmenin 2001 yılından 2002 yılına devreden dönem sonu stoğu ise, 68.798.802.816-TL'lidir.

Bu verilere göre işletmenin dönem başı stokları düzeltilmezken, dönem içi alışlar ve dönem sonu stok düzeltilecek ve düzeltme işlemi yapılırken 2001 yılı ortalama düzeltme katsayısı kullanılacaktır.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Dönem Başı Stok			63.047.003.433
Dönem İçi Alışlar	473.421.749.916-	1,3828	654.647.595.783
Dönem Sonu Stok	68.798.802.816	1,3828	95.134.984.534

4.1.5.2.4 Gelecek Aylara Ait Giderlerin Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Kasım 2001	5.667379.910	1,0410	5.899.742.486

4.1.5.2.5. Tesis Makine ve Cihazların Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Haziran 2001	304.614.372.782	1,3044	397.338.987.856
2000 yılı dönem sonu bilançosundan aktarılan düzeltilmiş değer			442.924.298.480
			<hr/> 840.263.286.336

4.1.5.2.6. Taşıtların Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Şubat 2001	3.849.841.288	1,7954	6.912.005.048
2000 yılı dönem sonu bilançosundan aktarılan düzeltilmiş değer			5.115.173.041
			<hr/> 12.027.178.089

4.1.5.2.7 Demirbaşların Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Şubat 2001	2.555.397.560	1,7954	4.587.960.779
2000 yılı dönem sonu bilançosundan aktarılan düzeltilmiş değer			16.817.917.771
			<hr/> 21.405.878.550

4.1.5.2.8. Hakların Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Şubat 2001	3.035.162.616	1,7954	5.449.330.961
2000 yılı dönem sonu bilançosundan aktarılan düzeltilmiş değer			194.749.097
			<hr/> 5.644.080.058

4.1.5.2.9. Özel Maliyetlerin Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
Nisan 2001	1.181.812.060	1,4265	1.685.854.904
2000 yılı dönem sonu bilançosundan aktarılan düzeltilmiş değer			2.019.619.214
			<u>3.705.474.118</u>

4.1.5.2.10. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

- Tesis Makine ve Cihazların Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Şubat 1999	9.264.942.766	3,8055	35.257.739.696
Mart 2000	24.200.000.000	2,2036	53.327.120.000
Haziran 2001	96.023.985.020	1,2628	121.259.088.283
			<u>209.843.947.979</u>

- Taşıtların Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Mayıs 2000	483.407.176	2,1163	1.023.034.607
Şubat 2001	769.968.258	1,7954	1.382.401.010
			<u>2.405.435.617</u>

- Demirbaşların Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Temmuz 1999	688.000.0000	3,1819	2.189.147.200
Mayıs 2000	548.947.948	2,2036	1.209.661.698
Şubat 2001	511.079.512	1,7954	917.592.155.
			<u>4.316.401.053</u>

- Hakların Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Temmuz 1999	4.259.788	3,1819	13.554.219
Mayıs 2000	12.000.000	2,2036	26.443.200
Şubat 2001	607.032.522	1,7954	1.089.866.190
			<u>1.129.863.609</u>

- Özel Maliyetlerin Amortismanı

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düz.Amor Değer(TL)</u>
Temmuz 2000	193.394.542	2,0886	403.923.840
Nisan 2001	236.362.412	1,4265	337.170.981
			<u>741.094.821</u>
<i>2001 Yılı Dönem Sonu Mdv Düzeltmiş Birikmiş Amortismanl.</i>			<i>216.565.784.649</i>
<i>2000 Yılı Dönem Son. Devreden Düzeltmiş Mdv Birik. Amort</i>			<i>.90.821.934.295</i>
			<u>307.387.718.944</u>
<i>2001 Yılı Dön.S. M.Olm.Dv.Düzeltmiş Birikmiş Amortismanl.</i>			<i>1.870.958.430</i>
<i>2000 Yılı Dön.S. Devreden Düzeltmiş M.Olm.Dv.Birik. Amort</i>			<i>457.475.479</i>
			<u>2.328.433.909</u>

4.1.5.2.11. Gelecek Yıllara Ait Giderlerin Düzeltilmesi

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001	5.275.715.986	1,3228	6.978.717.106

4.1.5.2.12. Satıcılar Hesabının Düzeltilmesi

X Ltd. Şti., 2001 yılı sonundaki satıcılar hesabında yer alan döviz miktarı T.C. Merkez Bankası'nın 31.12.2001 tarihli döviz kuruyla değerlendirildiğinden düzeltilmesine gerek yoktur.

4.1.5.2.13. Sermayenin Düzeltilmesi

31.12.2000 bilançosunda sermaye hesabı düzeltildikten sonra takip eden yılda tekrar düzeltilmesine gerek kalmamaktadır.

4.1.5.2.14. Yedeklerin Düzeltilmesi

2000 yılı dönem kârından ayrıldığı için, 2000 yılı dönem ortalama endeksi kullanılacaktır.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001	1.172.651.406	1,3828	1.621.142.364
Temettü olarak dağıtılan	8.517.045.650	1,3828	11.777.370.725

4.1.5.2.15. Dönem Net Kârının Düzeltilmesi

Düzeltilme işleminin yapıldığı ikinci yılda dönem net kârı kaleminin değeri düzeltilmiş gelir tablosundan elde edilecektir. Bunun için de öncelikle gelir tablosunun düzeltilmesi gereklidir.

4.1.5.3.X Ltd. Şti.nin 01.01.2001-31.12.2001 Tarihli Gelir Tablosunun Düzeltilmesi

Gelir tablosunda yer alan bütün kalemler parasal olmayan kalemler olduğundan düzeltme işlemi de gerçekleşme tarihine göre yapılacaktır.

4.1.5.3.1.Gelirlerin Düzeltilmesi

X Ltd. Şti.'nin en büyük gelir unsuru satışlardır. İşletmenin satışları yıl içerisinde düzenli olarak yapıldığından düzeltme işleminde yıl ortalaması düzeltme katsayısı kullanılacaktır.

-Satışların düzeltilmesi

Düzeltilmiş satışlar = Satışlar x Ortalama düzeltme katsayısı

$$=655.450.880.140 \times 1,3828$$

$$=906.357.477.057\text{-TL}$$

-Diğer Gelirler

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001 yılı	44.216.066.508	1,3828	61.141.976.767

- Faiz Gelirleri

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001 yılı	6.222.453.034	1,3828	8.604.408.055

- Kambiyo Kârları

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001 yılı	17.112.756.290	1,3828	23.663.519.398

- Diğer Olağan Gelir ve Kârlar

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001 yılı	5.274.429.358	1,3828	7.293.480.916

- Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar Faiz Gelirleri

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001 yılı	2.437.189.808	1,3828	3.370.146.067

4.1.5.3.2.Giderlerin Düzeltilmesi

İşletmenin en büyük gider unsurunu satılan malın ve hizmet maliyetleri kalemleri oluşturmaktadır.

-Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi

İşletmenin satışlarının maliyeti, dönem içerisinde düzeltilen stoklardan bulunacaktır.

(Dönem başı stok + Dönem içi alışlar) – Dönem sonu stok

(63.047.003.433+654.647.595.783) – 95.134.984.534 = 622.559.614.682 TL.

Dönem içerisinde gerçekleşen genel üretim giderleri de (amortismanlar ve peşin ödenmiş giderler hariç), ortalama endeksle düzeltilir.

37.001.090.860 * 1,3828 = 51.165.108.441 TL.

Satışların maliyetine 2001 yılı düzeltilmiş amortismanının %96'sı da girmektedir Amortisman tutarı; 218.436.743.079 TL.*%96=209.699.273.356 TL.

Ayrıca satışların maliyeti hesabında,3.050.171.926-TL'lik peşin ödenen giderlerde yer almaktadır.

Satışların maliyeti içerisinde yer alan işçilik giderleri de ortalama endeksle düzeltilir.

$$14.389.313.112 * 1,3828 = 19.897.542.171 \text{ TL.}$$

-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararların Düzeltilmesi

Diğer faaliyetlerden olağan giderler içerisinde yer alan kalemlerin düzeltilmesi ortalama endeks yardımıyla yapılmaktadır.

$$\text{Komisyon Giderleri: } 2.157.882.570 * 1,3828 = 2.983.920.018 \text{ TL.}$$

$$\text{Kambiyo Zararları: } 27.088.048 * 1,3828 = 37.457.353 \text{ TL.}$$

$$\text{Diğ.Ol.Gid. ve Zar.: } 100.000.000 * 1,3828 = 138.280.000 \text{ TL.}$$

- Finansman Giderlerinin Düzeltilmesi

Kısa vadeli borçlanma giderleri olan finansman giderlerinin düzeltilmesi aşağıdaki gibidir.

$$17.100.135.908 * 1,3828 = 23.646.067.934 \text{ TL.}$$

- Olağan Dışı Gider ve Zararların Düzeltilmesi

Diğer olağan dışı gider ve zararların düzeltilmesi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

$$6.694.287.886 * 1,3828 = 9.256.861.289 \text{ TL.}$$

- Satış İndirimlerinin Düzeltilmesi

İşletmenin satış iskontoları ve satıştan iadeleri ortalama endeksle düzeltilecektir.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001 yılı Satıştan İadeler	4.747.857.500	1,3828	6.565.337.351
2001 yılı Satış İskontoları	80.000.000	1,3828	110.624.000

- Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi

İşletmenin faaliyet giderleri pazarlama satış dağıtım giderleri ve genel yönetim giderlerinden oluşmaktadır.

i) Pazarlama Satış Dağıtım Giderlerinin Düzeltilmesi

İşletmenin pazarlama satış dağıtım giderleri yıl içerisinde dengeli dağılmaktadır. Bu nedenle ortalama endeks yardımıyla düzeltilecektir.

<u>Tarih</u>	<u>Tarihi Değeri(TL)</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Düzeltilmiş Değer(TL)</u>
2001 yılı	15.339.329.036	1,3828	21.211.224.191

ii) Genel Yönetim Giderlerinin Düzeltilmesi

Genel yönetim giderleri içerisinde yer alan amortisman giderleri, iktisadi varlığın işletmeye girdiği tarihteki endekse göre düzeltilirken kalan genel yönetim giderleri ortalama endeks yardımıyla düzeltilecektir. Toplam amortismanların %4'ü genel yönetim giderlerinde yer aldığından bu tutarın düşülmesi gerekmektedir. Gerekli hesaplamalar aşağıda gösterilmiştir.

$133.543.379.744 * \%4 = 5.341.735.190$ TL. (Genel yönetim giderlerine ait amortisman payı)

$(48.241.468.062 - 5.341.735.190) * 1,3828 = 59.321.750.615$ TL. (Genel yönetim giderlerinin amortisman düşüldükten sonraki düzeltilmiş değeri)

59.321.750.615 + 8.737.469.723 = 68.059.220.338 TL. (Düzeltilmiş genel yönetim giderleri)

Tüm bu hesaplamalardan sonra işletmenin parasal varlıklarının neden olduğu satın alma kazanç ve kaybı hesaplanacak, daha sonra işletmenin dönem kârı veya zararı bulunabilecektir.

4.1.6. VI.Aşama:Dönem Başı Bilânçosundaki Parasal Değerlerin Carî Para Birimiyle İfade Edilmesi

İşletmenin 31.12.2000 tarihli bilânçosu bir başka deyişle dönem başı bilânçosunun parasal değerlerinin carî para birimiyle düzeltilmesi gerekmektedir. 31.12.2001 tarihli bilânçosundaki parasal kalemler ise carî değeriyle yer aldığından zaten düzeltilmesine gerek yoktur.

PARASAL AKTİF KALEMLER	Önceki Dönem 31.12.2000 (TL)	Düzeltilme Katsayı.	Düzeltilmiş Değer (TL)
Kasa	181.407.858	1,3828	250.850.786
Bankalar (TL)	5.316.202.234	1,3828	7.351.244.449
Alıcılar	11.395.579.042	1,3828	15.757.806.699
Personelden Alacakl.	560.000.000	1,3828	774.368.000
Devreden KDV	315.615.038	1,3828	436.432.475
Verilen Sip. Avansl.	3.091.722.262	1,3828	4.275.233.543
İş Avansları	104.000.000	1,3828	143.811.200
Verilen Dep. ve Tem.	72.715.124	1,3828	100.550.473
TOPLAM	21.037.241.558		29.090.297.626

Tablo 10: 31.12.2000 Tarihli X İşletmesinin Parasal Aktif Kalemleri

PARASAL PASİF KALEMLER	Önceki Dönem	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilmiş Değer
	31.12.2000(TL)	Katsayı.	(TL)
Banka kredileri	7.361.749.200	1,3828	10.179.826.794
Uz.Vd. Yb. Kr. An.Tak. ve Faiz.	19.723.567.340	1,3828	27.273.748.918
Diğer Malî Borçlar	105.584.822	1,3828	146.002.692
Satıcılar (TL)	21.202.036.332	1,3828	29.318.175.840
Borç senetleri	1.163.012.500	1,3828	1.608.213.685
Diğer Ticari Borçlar	569.296.000	1,3828	787.222.509
Ortaklara Borçlar	131.229.248	1,3828	181.463.804
Alınan Sip. Avans.	3.975.260.258	1,3828	5.496.989.885
Öden. Vergi ve Fon	3.211.114.088	1,3828	4.440.328.561
Öden.Sos.Güv Kes.	1.495.651.434	1,3828	2.068.186.803
D.Kârı Ver.ve Diğ.Yas.Yük. Kar	7.638.476.564	1,3828	10.562.485.393
D.Kâr. Peş.Öd.Ver. ve Diğ.Yük.	(1.588.742)	1,3828	(2.196.912)
Gider Tahakkukları	869.160.000	1,3828	1.201.874.448
Banka Kredileri (Uzun Vadeli)	820.219.398	1,3828	1.134.199.384
TOPLAM	68.334.768.442		94.493.317.802

Tablo 11:31.12.2000 Tarihli X İşletmesinin Parasal Pasif Kalemleri

4.1.7. VII.Aşama:Parasal Olamayan Değerler Carî Para Birimiyle İfade Edildikten Sonra “Carî ya da Düzeltilmiş Maliyet Değerinden Düşük Olanı İle değerlendirme” Kuralının Uygulanması

İşletmede yer alan ve carî para birimiyle ifade edilen kalemler, geleneksel muhasebeye göre düzenlenmiş finansal tablolarda carî değerle gösterilmemiştir. Bu nedenle, bu aşamada herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

4.1.8. VIII.Aşama:Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazanç ve Kayıplarının Hesaplanması

Enflasyon nedeniyle işletmelerde yer alması gereken en önemli unsurlardan biri, işletmenin parasal değerlerini elde tutma kazanç veya kaybıdır. İşletmenin bu kayıp ve kazancı hesaplandıktan sonra işletmenin düzeltilmiş olan gelir tablosunda gösterilmektedir.

Bu işlemin yapılabilmesi için öncelikle, işletmenin önceki dönemine ait parasal kalemleri bulunur, buna yıl içinde sağlanan parasal kalemler de düzeltilmiş olarak eklenir. Parasal kalemlerdeki yıl içi azalışlar, tarihi ve düzeltilmiş olarak elde edilen bu toplamdan çıkarılır. Bunun sonucunda yıl sonu itibariyle net parasal değer tarihi ve düzeltilmiş olarak bulunur. Düzeltilmiş net parasal değerle, tarihi net parasal değerler arasındaki fark, enflasyon kayıp veya kazancını verir.

TMS 2, parasal kalemleri elde bulundurma kazanç ve kaybına ilişkin tablonun formatını vermiştir. Bu nedenle enflasyon nedeniyle işletmenin parasal kalemleri elde bulundurma kazanç ve kaybı hesaplanırken bu tablo kullanılacaktır.

PARASAL KALEMLERİN NEDEN OLDUĞU SATIN ALMA GÜCÜ KAZANÇ VEYA KAYBININ HESAPLANMASI		
	Tarihsel (TL)	Düzeltilmiş (TL)
A) DÖNEMBAŞI NET PARASAL KALEMLER	(47.297.526.884)	(65.403.020.176)
1) Dönem Başı Parasal Net Aktif Kalemler	21.037.241.558	29.090.297.626
2) Dönem Başı Parasal Net Pasif Kalemler (-)	(68.334.768.442)	(94.493.317.802)
B) DÖNEM İÇİNDE NET PARASAL KALEMLERDE ARTIŞ YARATAN İŞLEMLER (+)	741.896.672.338	1.018.766.709.365
1) Satışlar	699.666.946.648	967.499.423.824
2) Diğer Olağan Gelirler (Parasal olmayan pasiften dönem gelirlerine yansıtılanlar hariç)	28.609.638.682	39.561.408.369
3) Olağandışı Gelirler (Parasal olmayan pasiften dönem gelirlerine yansıtılanlar ile malî ve maddi duran varlık satış kârları hariç)	2.437.189.808	3.370.146.067
4) Maddi ve Malî Duran Varlık Satış Bedelleri		
5) Diğer Parasal Olmayan Aktif Azalışları (Satış fiyatları ile stoklar, gelecek aylara ait gider itfaları ve maddi ve malî duran varlık çıkışları hariç)		
Satıcılar (Döviz)	11.182.897.200	8.335.731.105
C) DÖNEM İÇİNDE NET PARASAL KALEMLERDE AZALIŞ YARATAN İŞLEMLER (-)	950.147.230.640	1.286.477.483.570
1) Üretim Giderleri		
a- İlk Madde ve Malzeme Alışları	473.421.749.916	654.647.595.783
b- Direkt İşçilik Giderleri	14.389.313.112	19.897.542.171
c- Genel Üretim Giderleri	37.001.090.860	51.165.108.441

3) Faaliyet Giderleri		
b- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, (Amortismanlar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerden aktarılan tutarlar hariç)	15.339.329.036	21.211.224.191
c- Genel Yönetim Giderleri (Amortismanlar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerden aktarılan tutarlar hariç)	42.953.340.994	59.321.750.615
4) Diğer Olağan Gider ve Zararlar (Amortismanlar, peşin ödenmiş gelecek aylara ait giderlerden aktarılan tutarlar hariç)	2.284.970.618	3.159.657.371
5) Finansman Giderleri	17.100.135.908	23.646.067.934
6) Olağandışı Gider ve Zararlar (Amort., maddi ve malî duran varlık satış zararı hariç)	6.694.287.886	9.256.861.289
7) Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler	4.454.457.178	4.454.457.178
8) Ödenen Temettüleri	8.517.045.650	11.777.370.725
9) Parasal Olmayan Aktif Kalemlerdeki Artışlar (Stoklar ve Yeniden Değerleme Hariç)		
Hisse Senetleri	980.000.000	1.315.062.000
Bankalar (Döviz)	2.587.857.100	1.359.670.600
Maddi Duran Varlık Artışları	311.019.611.630	408.838.953.683
Maddi Olmayan Duran Varlık Artışları	4.216.974.676	7.135.185.865
10) Diğer Parasal Olmayan Pasif Kalemlerdeki Azalışlar		
Gelecek Aylara Ait Giderler	4.169.036.558	2.849.570.560
Gelecek Yıllara Ait Giderler	5.018.530.488	6.441.405.164
D) DÖNEM SONUNDA OLMASI GEREKEN NET PARASAL KALEMLER A+(B-C)	(255.548.586.156)	(333.113.794.381)
E) DÖNEMSONU NET PARASAL KALEMLER	(255.548.586.156)	(255.548.586.156)
1) Dönem Sonu Parasal Net Aktif Kalemler	64.233.388.328	
2) Dönem Sonu Parasal Net Pasif Kalemler	(319.781.974.484)	
F) SATIN ALMA GÜCÜ KAZANCI (D - E)		77.565.208.225

Tablo 12:X Ltd.Şti.'nin Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç veya Kaybının Hesaplanması

4.1.9. IX.Aşama: Bir Önceki Dönemin Malî Tabloları Carî Yılın Satın Alma Gücü Değerleriyle İfade Edilmesi

Bir önceki dönemin finansal tabloları beşinci aşamada ve altıncı aşamada düzeltilmiştir. Şimdi ise düzeltilmiş 2000 ve 2001 yılı dönem sonu bilançoları ile 2001 yılı gelir tablosu hazırlanacaktır.

X LİMİTED ŞİRKETİ'NİN
31.12.2000 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ AYRINTILI BİLANÇOSU(TL)

AKTİF (VARLIKLAR)		Önceki Dönem 31.12.2000	Önceki Dönem 31.12.2000	Önceki Dönem 31.12.2000
I-	DÖNEN VARLIKLAR			103.164.493911
A-	Hazır Değerler		9.869.734.635	
	1- Kasa	250.850.786		
	2- Bankalar	9.618.883.849		
B-	Menkul Kıymetler		5.809.872.000	
	1- Hisse Senetleri	5.809.872.000		
C-	Ticari Alacaklar		15.757.806.699	
	1- Alıcılar	15.757.866.699		
D-	Diğer Alacaklar		774.368.000	
	1- Personelden Alacıkl.	774.368.000		
E-	Stoklar		67.322.236.976	
	1- İlk Madde ve Malz.	63.047.003.433		
	2- - Verilen Sip. Avansl.	4.275.233.543		
G-	Gel.Ay.Ait Gid. ve Gel.Tahak.		3.050.171.926	
	1- Gel.Ayl. Ait Giderler	3.050.171.926		
H-	Diğer Dönen Varlıklar		580.243.675	
	1- Devreden KDV	436.432.475		
	2- İş Avansları	143.811.200		
II-	DURAN VARLIKLAR			376.591.092038
A-	Ticari Alacaklar		100.550.473	
	1- Verilen Dep. ve Tem.	100.550.473		
D-	Maddi Duran Varlıklar		374.196.336791	
	1- Tesis Makine ve Cih.	442.924.298480		
	2- Taşıtlar	5.115.173.041		
	3- Demirbaşlar	16.817.917.711		
	4- Birik. Amortisman.(-)	(90.821.934295)		
	5- Yapılmakta olan Yat.	160.881.854		
E-	Maddi Olmayan Duran Varlık.		1.756.892.832	
	1- Haklar	194.749.097		
	2- Özel Maliyetler	2.019.619.214		
	3- Birik.Amortisman.(-)	(457.475.479)		
G-	Gel. Yıl. Ait Gid.ve Gelir Tah.		537.311.942	
	1- Gel.Yıllara Ait Giderl	537.311.942		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI				479.755.585949

PASİF (KAYNAKLAR)		Önceki Dönem	Önceki Dönem	Önceki Dönem
		31.12.2000	31.12.2000	31.12.2000
I-KISA VAD.YABAN.KAYNAKL.				98.519.219.315
A-	Malî borçlar		37.599.578.404	
1-	Banka kredileri	10.179.826.794		
2-	Uz.Vad. Yab. Kredl. Anapara Tak. ve Faiz	27.273.748.918		
3-	Diğer Malî Borçlar	146.002.692		
B-	Ticari borçlar		36.970.508.929	
1-	Satıcılar	34.575.072.735		
2-	Borç senetleri	1.608.213.685		
3-	Diğer Ticari Borçlar	787.222.509		
C-	Diğer Borçlar		181.463.804	
1-	Ortaklara Borçlar	181.463.804		
D-	Alınan Avanslar		5.496.989.885	
1-	Alınan Sip. Avans.	5.496.989.885		
F-	Öden.Vergi ve Diğ.Yüküm.		6.508.515.364	
1-	Öden. Vergi ve Fon	4.440.328.561		
2-	Öden.Sos.Göv Kes.	2.068.186.803		
G-	Borç ve Gider Karşılıkları		10.560.288.481	
1-	Dön. Kârı Vergi ve Diğ.Yasal Yük. Kar	10.562.485.393		
3-	Dön Kârının Peşin Öd.Ver. ve Diğ.Yük.	(2.196.912)		
F-	Gel.Yıl.A. Gelir.ve Gid Taha.		1.201.874.448	
1-	Gider Tahakkukları	1.201.874.448		
II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR				1.134.199.384
A-	Malî Borçlar		1.134.199.384	
1-	Banka Kredileri	1.134.199.384		
III-ÖZKAYNAKLAR				380.102.167250
A-	Ödenmiş Sermaye		380.550.000000	
1-	Sermaye	380.550.000000		
B-	Sermaye Yedekleri			
1-	M.D.V. Yen.Değ.Ar.			
E-	Geçmiş Yıllar Zararları (-)			
F-	Dönem Net Kârı (Zararı)		(447.832.750)	
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI				479.755.585949

X LİMİTED ŞİRKETİ'NİN
31.12.2001 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ AYRINTILI BİLANÇOSU (TL)

AKTİF (VARLIKLAR)		Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001
I-	DÖNEN VARLIKLAR			175.948.159194
A-	Hazır Değerler		32.974.427.294	
1-	Kasa	5.069.852		
2-	Bankalar	32.969.357.442		
B-	Menkul Kıymetler		7.124.934.000	
1-	Hisse Senetleri	7.124.934.000		
C-	Ticari Alacaklar		30.089.376.080	
1-	Alıcılar	30.089.376.080		
D-	Diğer Alacaklar		481.300.000	
1-	Personelden Alacıkl.	481.300.000		
E-	Stoklar		95.836.212.022	
1-	İlk Madde ve Malz.	95.134.984.534		
2-	- Verilen Sip. Avansl.	701.227.488		
G-	Gel.Ay.Ait Gid. ve Gel.Tahak.		5.899.742.486	
1-	Gel.Ayl. Ait Giderler	5.899.742.486		
H-	Diğer Dönen Varlıklar		3.542.167.312	
1-	Devreden KDV	2.924.330.986		
2-	İş Avansları	617.836.326		
II-	DURAN VARLIKLAR			580.381.176468
A-	Ticari Alacaklar		72.715.124	
1-	Verilen Dep. ve Tem.	72.715.124		
D-	Maddî Duran Varlıklar		566.308.623971	
1-	Tesis Makine ve Cih.	840.263.286336		
2-	Taşıtlar	12.027.178.089		
3-	Demirbaşlar	21.405.878.490		
4-	Birik. Amortisman.(-)	(307387718944)		
5-	Yapılmakta olan Yat.	0		
E-	Maddi olmayan duran varlık.		7.021.120.267	
1-	Haklar	5.644.080.058		
2-	Özel Maliyetler	3.705.474.118		
3-	Birik.Amortisman.(-)	(2.328.433.909)		
G-	Gel. Yıl. Ait Gid.ve Gelir Tah.		6.978.717.106	
1-	Gel.Yıllara Ait Giderl	6.978.717.106		
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI				756.329.335662

PASİF (KAYNAKLAR)	Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001
I-KISA VAD.YABAN.KAYNAKL.			194.909.072188
A- Malî borçlar		73.148.164.802	
1- Banka kredileri	42.548.540.000		
2- Uz.Vad. Yab. Kredl. Anapara Tak. ve Faiz	30.599.624.802		
3- Diğer Malî Borçlar	0		
B- Ticari borçlar		108.246.937676	
1- Satıcılar	101.722.601244		
2- Borç senetleri	6.000.000.000		
3- Diğer Ticari Borçlar	524.336.432		
D- Alınan Avanslar		1.003.455.620	
1- Alınan Sip. Avans.	1.003.455.620		
F- Öden.Vergi ve Diğ.Yüküm.		5.967.337.208	
1- Öden. Vergi ve Fon	3.987.966.374		
2- Öden.Sos.Güv Kes.	1.979.370.834		
G- Borç ve Gider Karşılıkları		1.983.486.366	
1- Dön. Kârı Vergi ve Diğ.Yasal Yük. Kar	4.454.457.178		
2- Dön Kârının Peşin Öd.Ver. ve Diğ.Yük.	(2.470.970.812)		
F- Gel.Yıl.A. Gelir.ve Gid Taha.		4.559.690.516	
1- Gider Tahakkukları	4.559.690.516		
II- UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR			138.465.530296
A- Malî Borçlar		138.465.530296	
1- Banka Kredileri	679.585.498		
2- Diğer Malî Borçlar	137.785.944798		
III-ÖZKAYNAKLAR			372.954.733178
A- Ödenmiş Sermaye		380.550.000000	
1- Sermaye	380.550.000000		
B- Sermaye Yedekleri		(54.377.435443)	
1- Diğ Sermaye Yedek.	(54.377.435443)		
C- Kâr Yedekleri		1.621.142.364	
1- Yasal Yedekler	1.621.142.364		
F- Dönem Net Kârı (Zararı)		45.161.026.257	
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI			756.329.335662

**X LİMİTED ŞİRKETİ'NİN 01.01.2001 - 31.12.2001 TARİHLİ
DÜZELTİLMİŞ AYRINTILI GELİR TABLOSU (TL)**

GELİR TABLOSU		Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001	Carî Dönem 31.12.2001
A-	BRÜT SATIŞLAR		967.499.423.824	
	1- Yurtiçi Satışlar	906.357.447.057		
	2- Diğer Gelirler	61.141.976.767		
B-	SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		(6.675.961.351)	
	1- Satıştan İadeler (-)	(6.565.337.351)		
	2- Satış İskontoları (-)	(110.624.000)		
C-	NET SATIŞLAR		960.823.462.473	
D-	SATIŞLARIN MALİYETİ		(906.371.710.576)	
	1- Sat.Tic. Mallar Maliyeti(-)	(906.371.710.576)		
	BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI			54.451.751.897
E-	FAALİYET GİDERLERİ (-)	21.211.224.191		
	1-Pazarl. Sat.ve Dağ.Gid(-)	68.059.220.338	(89.270.444.529)	
	2- Genel Yönetim Giderler(-)			
	FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI			(34.818.692632)
F-	DİĞ.FA.OL.GEL.VE.KÂR	8.604.408.055		
	1- Faiz Gelirleri	23.663.519.398	39.561.408.369	
	2- Kambiyo Kârları	7.293.480.916		
	3- Diğ.Olağ.Gelir ve Kârlar			
G-	DİĞ.F..OL.GİD.VE ZAR(-)	2.983.920.018		
	1- Komisyon Giderleri (-)	37.457.353	(3.159.657.371)	
	2- Kambiyo Zararları(-)	138.280.000		
	3- Diğ.Olağ.Gid. ve Zarar(-)			
H-	FİNANSMAN GİDERLERİ	23.646.067.934		
	1- Kısa Vadeli Borçl.Gider(-)		(23.646.067.934)	
	OLAĞAN KÂR VE ZARAR			(22.063.009.568)
İ-	OL.DIŞI GEL. VE KÂRLAR			
	1- Diğer Ol.dışı Gelir ve Kâr.	3.370.146.067	80.935.354.292	
	2-Satın Alma Gücü Kazancı	77.565.208.225		
J-	OL.DIŞI GİD.VE ZARAR(-)		(9.256.861.289)	
	1- Diğ.Ol.dışı Gid. ve Zar. (-)	(9.256.861.289)		
	DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI			49.615.483.435
K-	DÖN.KÂRI VER.VE			
	DİĞER YASAL YÜK.KARŞ.		(4.454.457.178)	
	DÖN. NET KÂRI VEYA ZARARI			45.161.026.257

4.2.“X. LTD. ŞTİ.”NİN DÜZELTİLMİŞ VE DÜZELTİLMEMİŞ FİNANSAL TABLOLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinden biri, yüksek enflasyon dönemlerinde hazırlanan finansal tablolardaki değerler, farklı satın alma gücü cinsinden ifade edilmiş işlemlere ait olduğundan finansal tabloların homojenliğini bozmaktadır. Diğer bir etkisi de, işletmeye ait parasal olmayan değerler tarihi değerleriyle gösterildiğinden, finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu yansıtmamaktadır. Bu durum X Ltd. Şti.’nin geleneksel muhasebeye göre hazırlanmış finansal tablolarıyla düzeltilmiş finansal tabloları, karşılaştırıldığında görülmektedir.

X Ltd. Şti.’nin aktif ve pasif dengesine bakıldığında, 2000 yılında geleneksel muhasebeye göre düzenlenmiş finansal tablolarında dönen varlıklarının aktif toplamı içindeki payı %26 iken, düzeltilmiş bilançoda %21’e düşmüştür. Aynı şekilde 2001 bilançosundaki %24’lük payı %23’e düşmüştür. İşletmenin 2000 yılı bilançosunda %76’lık kısmını oluşturan duran varlıkların değeri %79’a çıkmış ve 2001 yılındaki duran varlıkların aktif içerisindeki payı %47’lik payı %77’e çıkmıştır. Ancak duran varlıkların gerçek değeri yüksek enflasyon dönemlerinde yine de gerçek değeriyle gösterilememektedir.

İşletmenin pasif değerlerine bakıldığında ise, kısa ve uzun vadeli borçların toplam pasif içerisindeki 2000 yılında %33’lük payının %20’ye düştüğü, 2001 yılında ise %55’lik payı %44’e düşmüştür. Özkaynakların toplam aktif içerisindeki oranına bakıldığında ise; 2000 yılında %67’den %80’e, 2001 yılında ise %45’lik payının %66’ya çıktığı görülmektedir. Düzeltme işleminin sonucuna bakıldığında işletme özkaynaklarının, enflasyondan korunduğu görülmektedir.

İşletmenin geleneksel muhasebeye göre düzenlenmiş gelir tablosuna bakıldığında, satışların maliyetinin oranı % 88 iken, düzeltilmiş gelir tablosunda % 94’e çıkmıştır. Brüt satış karı da %11’den %5’e düşmüştür. İşletmenin düzeltilmemiş gelir tablosunda dönem net karı 15.816.740.272-TL iken düzeltilmiş gelir tablosunda 45.161.026.257-TL’sına çıkmıştır. Bu durum, işletmenin 77.565.208.225-TL’lık satın alma gücü kazancı elde etmesinden kaynaklanmaktadır.

Düzeltilmiş gelir tablosunun geleneksel muhasebeye göre düzenlenmiş gelir tablolarından farkı, parasal varlıkları elde bulundurma kazanç veya kayıp kaleminin yer almasıdır. Enflasyon dönemlerinde işletmeler parasal varlıkları elde bulunduruyorsa satın alma gücü kaybına uğrar; parasal kaynaklarla borçlanıyorsa satın alma gücü kazancı elde ederler. Nitekim X Ltd. Şti.'nin parasal yükümlülükleri, parasal varlıklarına göre daha fazla olduğundan satın alma gücü kazancı elde etmiştir. Dolayısıyla bu kazanç, işletmenin düzeltilmiş gelir tablosunda dönem karının daha fazla çıkmasına neden olmuştur.

Yapılan düzeltme işlemi sonucunda elde edilen göstergelerin X Ltd. Şti.'ne ait olduğu ve farklı malî yapıya sahip işletmelerde farklı sonuçlar ortaya çıkacağı göz önünde bulundurulmalıdır.



SONUÇ

Hızla globalleşen dünya ekonomisi, şirketlerin faaliyetlerini uluslararası piyasalarda sürdürmelerine imkan sağlamış ve çok uluslu şirketlerin sayısındaki artışı hızlandırmıştır. Bu durum şirketleri ortak düşünce ve amaç doğrultusunda hareket etmeye yöneltmiştir. Bunun için işletmeler, belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin sonuçlarını gösteren finansal tablolarını hazırlarken belli bir standardizasyona gitme gereği duymuşlardır.

İşletme yöneticilerinin fiyat politikasının belirlenmesinde, planlama ve bütçe konularında, fonların yönetiminde, yatırım kararlarının verilmesinde ve üretim maliyetlerinin belirlenmesinde kullandıkları finansal tabloların, belirli bir düzen içerisinde hazırlanması ve içerdiği bilgilerin gerçeği yansıtması büyük önem arz etmektedir.

Ülkemizde son yıllarda yaşanan yüksek enflasyon, geleneksel muhasebe ilkeleri çerçevesinde hazırlanan finansal tabloların içerdiği bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu büyük ölçüde bozmaktadır. Geleneksel muhasebe, ölçü birimi olarak paranın nominal değerini almaktadır. Sürekli olarak değişen fiyatlar düzeyi, işletmelerin finansal raporlarının geçmiş dönem finansal raporlarla veya şirketlerin başka şirketlerle karşılaştırılmasını önlemekte ve işletme ile ilgilenen kişi ve kuruluşların gereksinimlerine cevap verememekte, hatta yanıltıcı etki yapmaktadır. Bu nedenle işletmelerin farklı dönemlerdeki finansal tablolarının, aynı para birimi ile ifade edilmesi gerekmektedir.

Çeşitli dünya ülkeleri enflasyon nedeniyle oluşan fiyat değişikliklerinin finansal tablolar üzerindeki etkilerini gidermek üzere teknikler geliştirmeleri için çeşitli komiteler oluşturmuşlardır. Oluşturulan bu komiteler, çeşitli enflasyon muhasebe modelleri geliştirmişlerdir. Finansal raporların uluslararası düzeyde uyumlaştırılması için çalışma yapan kuruluşların başında IASC gelmektedir. Bugüne

kadar 41 adet uluslararası muhasebe standardı yayınlayan IASC, 1975 yılından bu yana çalışmalarını sürdürmektedir. Ülkemizde de TMUD, uzun yıllar uyumlaştırma çalışmalarına katkıda bulunmak için yayınlanan uluslararası muhasebe standartlarını Türkçe'ye çevirerek yayınlamıştır. TÜRMOB da kurmuş olduğu TМУDESK aracılığıyla bu standartların ülkemiz hukuki ve muhasebe yapısına uygun olarak, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu ulusal standartları hazırlayıp yayınlamaktadır.

IASC'ın yayınladığı 29 ve TМУDESK'in yayınladığı 2 nolu muhasebe standartları, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama ile ilgilidir.

Dünya ülkeleri tarafından oluşturulan enflasyon muhasebesi modelleri, fiyatlar genel ve özel seviyelerini göstermeleri açısından farklılık göstermektedir. Bu modeller; genel fiyat hareketlerinin yansıtıldığı genel fiyat düzeyi muhasebesi, fiyatlar özel seviyesindeki değişikliklerin yansıtıldığı ikâme maliyeti muhasebesi ve hem genel hem de özel fiyat hareketlerinin kullanıldığı entegre muhasebe modelleridir.

Fiyatlardaki değişmelerin etkisini en iyi şekilde ortadan kaldıran entegre muhasebe modeli, teoride kalmış ve uygulanmasının zorluğu nedeniyle kullanım alanı bulamamıştır. İkâme maliyeti muhasebesi, sadece fiyatlardaki özel değişimleri yansıtmakta ve genel fiyat hareketlerini dikkate almamaktadır. Ancak özel fiyat endekslerinin belirlenmesinin güçlüğü nedeniyle ikâme maliyeti muhasebesi, bazı ülkeler dışında pek uygulama alanı bulamamıştır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesi ise, paranın satın alma gücünü ölçü birimi olarak almıştır. Bir başka deyişle, enflasyonun paranın satın alma gücünü değiştirdiği gerçeğinden hareketle; farklı satın alma gücüne sahip para değerlerinin, genel fiyat endeksleriyle düzeltilerek aynı para birimiyle ifade edilmesini sağlamaktadır. Ayrıca genel fiyat düzeyi muhasebesi, geleneksel muhasebenin "paranın satın alma gücü değişmemektedir" ilkesi dışındaki tüm ilkelerini benimsemektedir. Genel fiyat düzeyi muhasebesi, finansal tabloların geleneksel muhasebeye göre tutulmasını, daha sonra fiyat endeksleri kullanılarak finansal tabloların aynı satın alma gücü cinsinden

ifade edilmesini içermektedir. Uygulaması kolay olan bu yöntemin en önemli noktası, genel fiyat endeksinin seçimidir.

Ülkemiz koşulları ve olanakları göz önüne alındığında, uygulanacak en uygun modelin genel fiyat düzeyi muhasebesi olduğu görülmektedir. Ülkemizde yıllardır yüksek enflasyon yaşamamıza rağmen, henüz enflasyon muhasebesi uygulanmamaktadır. Ancak ülkemizde enflasyonun muhasebe verileri üzerindeki etkilerini azaltmak amacıyla, LIFO, hızlandırılmış amortisman, yeniden değerlendirme, borç ve alacak senetleri reeskontu, yenileme fonu gibi geçici önlemler alınmıştır. Tabi ki bu önlemler enflasyonun muhasebe verileri üzerindeki etkilerini yok etmek için yeterli değildir. Sadece işletmelerin vergi avantajı sağlamak için kullandıkları yöntemlerdir. Bu nedenle ülkemizde enflasyon muhasebesinin uygulanması zorunlu hale gelmiştir. TMUDESK tarafından yayınlanmış yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardının bir an önce, geniş bir kesim tarafından benimsenerek uygulanması gerekmektedir. Standardın uygulanmamasındaki en büyük etken, vergi otoritelerinin bu standardı desteklememeleridir. Bir başka deyişle, işletmeler finansal tablolarını bu standardı kullanarak düzeltse bile, vergi yükümlülüklerini geleneksel muhasebeye göre düzenlenmiş finansal tablolarda yer alan dönem kârı üzerinden yerine getireceklerdir. Çünkü, vergi otoriteleri, enflasyon dönemlerinde işletmelerin faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kârların daha fazla olduğu düşüncesiyle, vergi gelirlerinin düşmemesi için enflasyon muhasebesi uygulamasını tercih etmemektedirler. Ancak işletmelerin finansal tabloları düzeltildikten sonra dönem kârı incelenirse; bazı işletmelerin düzeltilmiş dönem kârının, düzeltilmemiş dönem kârından daha fazla olduğu görülmektedir. Nitekim örnek uygulamada ele aldığımız işletmenin parasal yükümlülüklerinin fazla olması nedeniyle, dönem kârı geleneksel muhasebeye göre düzenlenmiş finansal tablolardaki kârından daha fazladır.

SPK'nın yayınlamış olduğu "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ", işletmelerin finansal tablolarının enflasyonun etkilerinden arındırılması için atılmış önemli bir adımdır. Yayımlanan bu Tebliğ, TMS 2'yle uyumlu olmakla birlikte, bazı konularda daha detaylı düzenlemeler içermektedir.

Ülkemizde enflasyon muhasebesinin uygulamaya geçirilmesi için önemli noktalardan biri de, muhasebecilerin ve yöneticilerin bilinçlendirilmesi ve eğitilmeleri gereğidir. Bu konuda en büyük görev, üniversitelerimize ve meslek kuruluşlarına düşmektedir.

Enflasyon muhasebesi sayesinde işletmeler, gerçek kârlarını görebilecek ve bu kâr üzerinden vergi ödenmesi sağlanacaktır. Uluslararası düzeyde yatırım yapmak isteyen yerli ve yabancı işletmelere de kolaylık sağlayacaktır. Ayrıca enflasyon muhasebesi ile işletmeler kararlarını daha gerçekçi bilgiler üzerinden verecek ve ekonomik dengesizlik ortadan kalkacaktır.



KAYNAKÇA

AKBABA Semra; *Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama ve Bir Vak'a Çalışması*, İstanbul Üniversitesi, S.B.E. Basılmamış YL Tezi, İstanbul 1998.

AKDOĞAN Nalân, SEVİLENGÜL Orhan; *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Uygulaması*, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2000.

AKDOĞAN Nalân, TENKER Nejat; *Finansal Tablolar ve Malî Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, 6. Basım, Ankara 1998.

AKDOĞAN Nalân; “Avrupa Topluluğu’na Dahil Ülkelerde Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Esaslarını Öngören Dördüncü Yönergenin Türkiye’deki Finansal Tablo Standartları İle Karşılaştırılması”, 3. *Ulusal İşletmecilik Kongresi*, Kapodokya 1989.

AKDOĞAN Nalân; “Türkiye Muhasebe Standartlarındaki Son Gelişmeler”, *MÖDAV*, S:4, Ekim 1996.

AKDOĞAN Nalân; “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Sorunları”, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I*, İzmir 1996.

AKDOĞAN Nalân; “Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulamaya Konmasında, Meslek Mensuplarının Sorumlulukları”, , *Malî Çözüm İ.S.M.M.M.O. Yayın Organı* , S:43, Mayıs 1998.

AKDOĞAN Nalân; *Enflasyon Muhasebesi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Malî Bilimler ve Muhasebe Yüksek Okulu Yayınları No:1, Ankara 1980.

AKGÜÇ Öztin; *Malî Tablolar Analizi*, 9. Baskı, Avcıol Basım İstanbul 1995.

- AKGÜN Ali İhsan; “Enflasyonun malî Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gideren Muhasebe Yöntemleri”, *Vergi Sorunları*, S:122, Kasım 1998.
- AKINCI Nejat, ERDOĞAN Necmettin; *Finansal Tablolar ve Analizi*, Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi, 4. basım, İzmir, 1995.
- ALIŞIK Orhan; “VUK ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Stok Değerlemesi” *Mükellefin Dergisi*, S:73, Ocak 1999.
- ARPAÇ Sabri; “Yeniden değerlendirme İşlemlerinin Yeminli Malî Müşavirlere Tasdik Ettirilmesi Zorunluluğu I”, *Yaklaşım*, S:111, Y:10, Mart 2002.
- ARSLAN Cenk Murat; “Muhasebe Sistemini Etkileyen Bölgesel, Ulusal, Uluslararası Faktörler ve Türkiye’de Yaşanan Gelişmeler”, *Türkiye XVII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Bodrum 1998.
- ARSLAN Erdoğan; “Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz? II”, *Yaklaşım*, S:53, Mayıs 1997.
- ARSLAN Mehmet, TETİK Nevzat; “Yüksek Enflasyon Ortamında Finansman Kullanımı ve İşletmeye Katkısının Analizi”, *Vergi Raporu*, S:33, Şubat-Mart 1998.
- ARTHUR & ANDERSEN CO., *A Business Approach to an Inflationary Economy*, 1975.
- ARZOVA S. Burak; “Enflasyonun Maloluş Unsurları Üzerindeki Etkisinin Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Yöntemine Göre Düzeltilmesi” *Marmara Üniversitesi. İ.İ.B.F. Dergisi*, Yıl.1998, C:XIV, S:2.
- BEKTÖRE Sabri, ÇÖMLEKÇİ Ferruh, SÖZBİLİR Halim; *Malî Tablolar Analizi*, Birlik Ofset Yayıncılık, Eskişehir 2000.
- BOSTANCI Serpil; “Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama ve TMS-2 Uygulaması” *Malî Çözüm*, S:55, Nisan Mayıs Haziran 2001, <http://ismmmo.org.tr/docs/malicozum>, 14.02.2002.

- BÜYÜKMİRZA Kamil; “Türkiye’deki Standart Bilânço Modellerinin Avrupa Topluluğu İle Uyumlaştırılması”, 3. *Ulusal İşletmecilik Kongresi*, Kapadokya 1989.
- ÇABUK Adem, LAZOL İbrahim; *Malî Tablolar Analizi*, Vipaş AŞ., Bursa 2000.
- ÇANKAYA İslam; *Maddi Duran Varlıkları Yeniden Değerlemesi Amortisman Ayrılması, MDV Değer Artış Fonu-Yenileme Fonu-Maliyet Artış Fonu, İştirak ve Gayrimenkul Satış Kazançlarının Vergilendirilmesi*, 2. Baskı, Ankara 1995.
- ÇİÇEK Hüseyin; *Türk Hukukuna Göre Muhasebe Uygulamalarında Karşılıklar ve Uluslararası Standartlar ile Karşılaştırılması*, Muğla Üniv. S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 1998.
- ÇİFTÇİ Yavuz; “Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi Modelleri”, *Vergi Sorunları*, S:109, Ekim 1997.
- ÇİFTÇİ Yavuz; “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, *İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi*, C:26, S:2, Kasım 1997.
- DALGEÇ Ayşen; “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gidermek İçin Geliştirilen Yöntemlere Toplu Bir Bakış”, *D.E.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:6, S:1, Y:1991.
- DAVIDSON Sidney; STICKNEY Clyde P.; WEIL Roman L.; *Inflation Accounting – A Guide For The Accounting and The Financial Analyst*, New Delhi, TATA McGraw-hill Publishing Co. Ltd. 1978.
- DEMİR Şeref; “Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bir Bakış”, *Vergi Sorunları*, S:113.
- DOĞAN Zeki; “Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesine Göre Düzeltilmesi”, *Mükellefin Dergisi*, S:64, Nisan 1998.

- DOĞAN Zeki; “Enflasyon Ortamında İşletmenin Gerçek Kâr veya Zararının Saptanması”, *Verimlilik Dergisi*, Cilt:24, S:2, 1995/2.
- DURMUŞA.Hayri; “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Mevcut Durumu” *Marmara Üniversitesi, İİBF Dergisi*, Cilt X,Sayı:1-2,İstanbul 1994.
- DURSUN Ercan; “Örneklerle Her Yönüyle Mevcutlarda ve Alacaklarda Amortisman”, *Yaklaşım Dergisi Eki*, S:96, Y:8, Aralık 2000.
- EREN Aslan; *Türkiye'nin Ekonomik Yapısı ve Güncel Sorunlar*, Muğla Ün. Yayını, Muğla 1999.
- ERKUT Gökten; “A.B.D.’nde Güncel Muhasebe Yaklaşımları”, *Muhasebenin Tarihsel ve Çağdaş Konumlarından Geleceğe Bakış*, TÜRMOB Yayınları No:23, Ankara 1995.
- ERTUĞRUL Çetiner; *Malî Analiz Teknikleri*, Gazi Kitabevi, Ankara 2000.
- EVİRİM Pınar, BAKLACI Hasan, YÜKÇÜ Süleyman; “Muhasebe Standartlarının Eğitiminde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya 1997.
- GÖKDENİZ Ümit; *Muhasebe Standartları*, Alfa Basım Yayın, İstanbul 1996.
- GÜCENME Ümit; “Ekonomik Bunalım Dönemlerinde Dönen Varlıkların Korunması İçin Enflasyon Muhasebesi Uygulanmalı mı?”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:12, Ekim 2001.
- GÜCENME Ümit; “İşletmelerin Finansal Krizden Korunması İçin Bir Önlem: Enflasyon Muhasebesi”, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:13, Ocak 2002.
- GÜCENME Ümit; “Küreselleşmede Muhasebe Standartları”,*MUFAD,Muhasebe ve Finansman Dergisi*,Sayı:5,Ocak2000.
- GÜCENME Ümit; *Malî Tablolar Analizi*, Marmara Kitabevi, Bursa, 2000.

- GÜCENME Ümit; *Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar*, Marmara Kitabevi, Bursa 1998.
- GÜRDAL Kadir; “Muhasebe Dünyasından Haberler”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Y:2, S:5, Ekim 2001.
- GÜVEMLİ Oktay; “Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliğinin Üçüncü Olağan Genel Kurulunun Ardından”, *Muhasebe Dergisi*, Y:35, S:32, Eylül-Ekim 1992.
- GÜVEMLİ Oktay; *Türk Devletlerin Muhasebe Tarihi Cumhuriyet Dönemi XX.Yüzyıl*, Proje Danış AŞ. 4.Cilt,İstanbul 2001.
- HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem; “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Azaltmak İçin Türkiye’de Uygulanan Önlemler”, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I*, İzmir, 1996.
- HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem; *Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları*, Ders Kitapları Yayınları, İstanbul 1997.
- HİKMET Nazım; “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, *MUFAD, Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:10, Nisan 2001.
- HİSARCIKLIOĞLU Rifat; “Türk Ekonomisinde Enflasyon Muhasebesi”, *Ekonomik Forum*, Y:9, S:1, Ocak 2002.
- <http://www.iasc.org.uk>.
- IFAC; “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)”, Çev: Aylin Poroy, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S:7, Temmuz 2000.
- JEFFREY S.Arpan; LEE,H.*Radebough*, *International Accounting and Multinational Enterprises*,2.Edition, Wiley Prints, New York, 1985.
- KARLUK Rıdvan; *Türkiye Ekonomisi-Tarihsel Gelişim Yapısal ve Sosyal Değişim*, 4.Baskı, Beta Yayınları,İstanbul 1996.

- KAYA İdil; “Global Muhasebe Standartları”, *İstanbul Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, Yayın No:21-22, Ekim99-Mart2000, İstanbul 2000.
- KIZILOT Şükrü, EYÜPGİLLER Saygın; *Şirketler Muhasebesi Vergilendirilmesi Hukuku ve Mevzuatı*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1995.
- KOTAR Erhan; “Avrupa Topluluğu’nun Öngördüğü İlkeler Doğrultusunda Türkiye Muhasebe Sistemi’nin Uyumlaştırılması”, 3. *Ulusal İşletmecilik Kongresi*, Kapadokya 1989.
- KÜÇÜK Sema, KÜÇÜK Muzaffer; “Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme”, *Yaklaşım Dergisi Eki*, Y:9, S:109, Ocak 2002.
- LALİK Ömer; “Uluslararası Muhasebe Standartları Karşısında Türkiye’deki Muhasebe Eğitiminin Değerlendirilmesi”, *II. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muhasebe Eğitim Derneği Yayınları No:1, İzmir 1980.
- LIMMACK Robin John; *Financial Accounting and Reporting – An Introduction*, London, McMillan Publisher Ltd., 1991.
- MARŞAP Beyhan, KURT Ganite; “Muhasebe Standartlarının Farklı Eğitim Düzeylerinde Müfredat ve Kapsam Açısından İncelenmesi ve Bir Model Önerisi”, *Ticaret Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, S:1, 1998.
- MCMULLEN Stward Yarwood; *Financial Statements Form Analysis and Interpretation*, Seventh Edition, Illinois: Richard D. Irwin inc, 1979.
- MISILIOĞLU İ. Ufuk, İBİŞ Cemal; “Muhasebe Standartlarında Küreselleşme-Temel Uluslararası Muhasebe Standartları”, *Vergi Dünyası*, S:215, Temmuz 1999.
- MORGİL Orhan; “Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri”, *Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu*, Enflasyon Muhasebesi, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul 1990.

- OLDHAM K. Michael; *Muhasebe Sistemleri ve Avrupa'daki Uygulamalar Çev:*
Davut AYDIN, Anadolu Üniv. Yayınları, No:352, Eskişehir 1989.
- ÖCAL Halit; "Enflasyon Muhasebesi Üzerine", *Yaklaşım*, Y:7, S:79, Temmuz 1999.
- ÖKSÜZ Fuat; "TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Uygulamada Alınması Gereken Önlemler ile İlgili Öneriler", *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I*, İzmir.
- ÖZKÖK Servet; "Avrupa Birliğine Üye Ülkeler Arasında Muhasebe Standartlarına Uyumlaştırma Çalışmaları", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ekim 2000, Sayı:2, Yıl:1.
- ÖZTÜRK Bünyamin, ÖZER Mustafa; *Dönem Sonu Envanter İşlemleri*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2001.
- ÖZULUCAN Abitter, DOĞAN Zeki; "Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türk Muhasebe Hukuku'na Yön Veren Uygulamaların Karşılaştırılması", *Vergi Dünyası*, S:203, Temmuz 1998.
- PARKER James E.; "Impact of Price- Level Accounting", *The Accounting Review*, Vol:III, No:1, January 1977.
- PIZZEY Alan; *Accounting and Finance*, London 1990.
- SAMUR Muharrem; "İşletmelerin Enflasyon Dönemlerinde Tarihi Maliyetlere Göre Oluşturulmuş Malî Tabloların Düzeltilmesi Gereği ve Türkiye Uygulaması", *Mali Çözüm*, S:52, Temmuz Ağustos-Eylül 2000, <http://ismmmo.org.tr/docs/malicozum>, 20.05.2002.
- SEVGENER Sait A., HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem; *Yönetim Muhasebesi*, Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 3. Baskı, İstanbul 1993.
- SEVİLENGÜL Orhan; *Genel Muhasebe*, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1998.
- SHARPE-Michael; "Looking for Harmony: Building a Global Framework", *Australian Accounting*, March 1998.

- STICKER A, HUTCHING C.; *General Price Level Accounting Described and III Strated*, Canada: The Canadion Instute of Chartered Accountants. Price Waterhouses Co., 1975.
- SÜMER Haluk; “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)”, *MÖDAV Bülteni*, S:7, Temmuz 1997.
- T.C. BAŞBAKANLIK DEVLET İSTATİSTİK ENSTİTÜSÜ *Fiyat İndeksleri ve Enflasyon*, , Yayın No:2186,Ankara 1998.
- TETİK Nilüfer; “Türkiye Muhasebe Standartlarının SPK ve Tekdüzen Muhasebe Sistemleri ile Karşılaştırılması”, *Yaklaşım*, Y:6, S:62, Şubat 1998.
- TETİK Nilüfer; “Türkiye Muhasebe Standartlarının Turizm İşletmelerinde Uygulanması”, *Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Antalya Ekim 1997.
- TMUDESK; *Türkiye Muhasebe Standartları 2001*, TÜRMOB Yayınları No: 166, Ankara, 2001.
- TOKAY Hüseyin; “Türkiye’deki Muhasebe Standartlarıyla İlgili Çalışmalar”, *Gazi Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*, C:4, S:1-2, 1988.
- TOPLUK Birol; “Enflasyonun Firmalar Üzerindeki Etkisi (I)”, *Mali Çözüm*, :55, Nisan Mayıs Haziran 2001, <http://ismmmo.org.tr/docs/malicozum>, 14.02.2002.
- TUAN Kadir, DOĞAN Zeki; “İşletmelerde Enflasyon Muhasebesinin Kullanım Oranının Tespitine İlişkin Bir Alan Çalışması” *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi*, C:25, S:1, Nisan 1996.
- TÜRK İsmail; *Maliye Politikası*, S Yayınları, Ankara 1997.
- TÜRKER Masum; “Türkiye’de Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Doğuşu ve İşlevleri”, *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I*, İzmir 1996.

- ULU Ahmet; *Enflasyon Muhasebesi-Fiyat Değişmelerini İçeren Muhasebe Yöntemleri*, Kavram Matbaası, İzmir 1985.
- ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (1-31), Derleyen: A.Hayri DURMUŞ, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği , No:7, İstanbul 1992.
- UMAN Nuri; “Enflasyonda İşletme Kârlılığı ve Ölçülmesi” *Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu* Enflasyon Muhasebesi İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1990.
- UMAN Nuri; “Enflasyonun İşletmeler Üzerine Etkileri ve Enflasyon-Muhasebe İlişkileri” *II Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu*, Muhasebe Eğitimi Derneği Yayınları No: 1, Çeşme İzmir, 1980.
- UMAN Nuri; *Enflasyon Muhasebesi – Teori ve Uygulama*, Denet Yayıncılık AŞ., İstanbul 2002.
- UMS Cep Kitapçığı, *CAPITAL* Eki, S:2001/12, Y:9, Aralık 2001.
- ÜSTÜNDAĞ Salim; “Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, S:1, Y:1, Nisan 2000.
- VANCIL Richard F.; “Inflation Accounting- The Great Controverserty” *Harvard Business Review*, March-April 1996.
- WEYGANDT Jerry J., KIESO Donald E.; *Intermediate Accounting*, Sixth Edition, New York, John Wiley & Sons Inc., 1989.
- WILLIAMS Jon R., STENGA Keith G., HOLDER William W.; *Intermediate Accounting*, Fifth Edition, New York, Harcourt Brace & Company, 1995.
- YALKIN Yüksel Koç; “TMUDESK Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Y:2, S:5, Ekim 2001.

- YALKIN Yüksel Koç; "TMUDESK ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi". *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, S:50, Haziran 1995
- YALKIN Yüksel Koç; "Türkiye Muhasebe Standartları", *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu II*, İzmir Kasım 1997.
- YALKIN Yüksel Koç; "Türkiye Muhasebe Standartları", *Vergi Sorunları Dergisi*, S:125, Şubat 1999.
- YALKIN Yüksel Koç; "Yayınlanmış Türkiye Muhasebe Standartları", *Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu I*, İzmir SMMMO, Ekim 1996.
- YALKIN Yüksel Koç; *Genel Muhasebe-İlkeler Uygulamalar- Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, 12. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara 2001.
- YENİ Balamir; *29 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı Açısından Yüksek Enflasyonist Ekonomilerde Malî Raporlama ve Bir Vak'a Çalışması*, İstanbul Teknik Üniv. Sos. Bil. Ens. Basılmamış Doktora Tezi, Nisan 1995.
- YILDIZ Bülent, EROL Ahmet; "Yenileme Fonu ve Muhasebesi", *Vergi Raporu*, S:25, Y:5, Ekim-Kasım 1996.
- YILMAZ Fatih; *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'deki Uygulamalarla Karşılaştırılması*, İstanbul Üniv. S.B.E. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 1994.
- YILMAZ Kazım; *Değerleme*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 1997.
- YÜCE Mehmet; "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisini Gidermeye Yönelik Müesseseler ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler I", *Mükellefin Dergisi*, S:92, Ağustos 2000.
- YÜCE Mehmet; "Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Olumsuz Etkisine Karşı Önerilen Bir Araç: Enflasyon Muhasebesi", *İktisat İşletme ve Finans*, S:154, Y:14, Ocak 1999.

YÜKSEL Ahmet; *Enflasyon Muhasebesi*, Literatür Yayıncılık, İstanbul 1997.

KANUN VE TEBLİĞLER

Gelir Vergisi Kanunu

SPK Tebliğleri

Vergi Usul Kanunu



Dr. Yüksel Ahmet
Enflasyon Muhasebesi

KİŞİSEL BİLGİLER:

Adı Soyadı: Nuray AYHAN

Doğum Yeri: Köyceğiz / MUĞLA

Doğum Yılı: 1975

Medeni Hali: Bekâr

EĞİTİM VE AKADEMİK BİLGİLER:

Lise: 1989-1993 Köyceğiz İmam Hatip Lisesi

Önlisans:1993-1995 Süleyman Demirel Üniversitesi

Yalvaç Meslek Yüksekokulu

Muhasebe Bölümü

Lisans: 1995-1998 Muğla Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İşletme Bölümü

Yabancı Dil: İngilizce

MESLEKİ BİLGİLER:

2000-...Muğla Üniversitesi İ.İ.B.F Araştırma Görevlisi

TUTANAK

Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün/...../..... tarih vesayılı toplantısında oluşturulan jüri, Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliği'ninmaddesine göre, İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi Nuray AYHAN'ın "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı ve Bir Örnek Uygulama" adlı tezini incelemiş ve aday/...../..... tarihinde saat 'da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan savunmasından sonra..... dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin.....olduğunaile karar verildi.



Tez Danışmanı

Yrd.Doç.Dr. Ongun EMGİN



ÜYE

Prof.Dr. Selim BEKÇIOĞLU



ÜYE

Yrd.Doç.Dr. Yavuz ÇİFTCİ