

**T.C.
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

**ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI
VE
MERSİN İLİNDEKİ MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cenk KIRITOĞLU

MERSİN-2006

**T.C.
ÇAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI

VE

**MERSİN İLİNDEKİ MESLEK MENSUPLARI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Cenk KIRITOĞLU

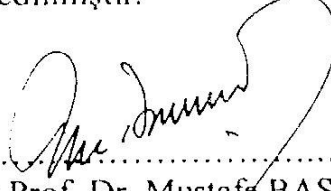
TEZ DANIŞMANI

YRD. DOÇ. DR. Caner ATIŞ

MERSİN-2006

Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

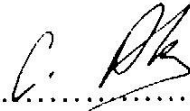
Bu çalışma jürimiz tarafından İşletme Yönetimi Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.



.....
Başkan: Prof. Dr. Mustafa BAŞARAN



.....
Üye: Doç. Dr. Turgut ÇÜRÜK



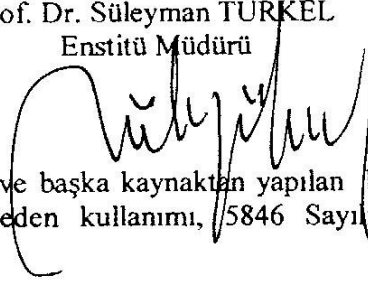
.....
Üye: Yard. Doç. Dr. Caner ATIŞ
(Danışman)

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

ONAY

04.12.2006

Prof. Dr. Süleyman TÜRKEL
Enstitü Müdürü



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

Öz:

Enflasyon muhasebesi uygulaması Türkiye’de diğer ülkelere göre oldukça geç başlanmış bir uygulamadır. Bu çalışmada 5024 sayılı enflasyon muhasebesi yasası ile enflasyonun işletmelerin mali tabloları üzerindeki olumsuz etkilerini giderme amacının ne ölçüde başarılı olabilir olduğu irdelenmiştir. Ayrıca muhasebe meslek mensuplarının yasa hakkındaki bilgi seviyeleri ve özellikle uygulamadaki amaçları araştırılmıştır. Çalışmanın birinci bölümünde enflasyon kavramı ve enflasyonun işletmelere olan etkileri incelenmiştir. İkinci bölümde enflasyon muhasebesi ile ilgili 5024 sayılı yasadan önce uygulanan kısmi düzeltme yöntemleri ele alınmış ve diğer ülkelerde enflasyon muhasebesi uygulamalarına kısaca değinilmiştir. Ayrıca 5024 sayılı yasa ile birlikte yapılan düzenlemeler ve uygulamalar kavramsal, ilkesel ve pratik olarak incelenmiştir. Son bölümde ise Mersin ilindeki Mersin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası’na kayıtlı meslek mensuplarının enflasyon muhasebesi hakkındaki düşüncelerini, bilgilerini ve uygulamanın getirilerini tespit edebilmek için yapılan anket çalışmasının sonuçları aktarılmıştır. Sonuç başlığı altındaki son bölümde ise, anket sonuçları ışığında enflasyon düzeltmesinin Türkiye’deki yasanın amacı doğrultusunda uygulanışıyla ilgili eleştiri, görüş ve öneriler belirtilmiştir.

Anahtar sözcükler: Enflasyon, Enflasyon Muhasebesi, Mersin, 5024 sayılı yasa ile Enflasyon Düzeltmesi

Abstract:

Inflation accounting was given a late start in Turkey compared to other countries which have adopted the same methodology. This dissertation aims to identify the performance of inflation accounting in helping organizations and companies reach better balance sheets lying on more realistic grounds. In the first part of this dissertation inflation and its effects on organizations and companies have been examined in detail. In the second part of the dissertation, the law article number 5024 on inflation accounting in Turkey and its predecessors were gone through, along with taking a look at other countries that have adopted the same methodology previously so far. The third part is related to the survey that was realized among accountants in Mersin, who are members of Mersin Accountants Chamber, which is related to the effects of inflation accounting in Turkey on organizations and companies. The final part of the dissertation is on the results of the survey, while inflation accounting is searched through in a nutshell with its initial consequences in the country.

Keywords: Inflation accounting, inflation, Mersin, Article law n. 5024

Önsöz – Teşekkür

Son zamanlarda ülkemizde hızlı bir değişim yaşıyor. Avrupa Birliği'ne giriş sürecinde hukuk ve ekonomi alanlarında yaşadığımız değişiklikler toplumda deprem etkisi yapıyor. Değişim kaçınılmaz, fakat bir takım önlemlerle, ani değişimin doğuracağı sorunları azaltabilir ve değişimin verimliliğini artırabiliriz.

Çalışmamda geç kalınmış, fakat aceleye getirilmiş olan enflasyon muhasebesi uygulamasını ele almaya çalıştım. Yasanın uygulayıcı aktörlerinden olan, muhasebe meslek mensupları tarafından yasanın algılanışı çok ilgimi çekmekteydi. Bu yüzden ikamet ettiğim, Mersin ilindeki muhasebe meslek elemanlarına konuyla ilgili bir anket uygulamayı tercih ettim.

Bu çalışmamda özellikle akademik yardımlarını benden esirgemeyen Sayın Prof.Dr. Süleyman TÜRKEL hocamıza , Danışmanım Yrd.Doç.Dr. Caner ATIŞ hocama ve Ar.Gör. Eda YAŞA'ya sonsuz şükranlarımı sunarım.

Anket çalışmamın uygulanması sırasında samimi yardımlarını esirgemeyen Mersin Serbest Muhasebeciler Mali Müşavirler Odası Başkanı Sayın Dursun GÖKTAŞ başta olmak üzere, YMM Ahmet AKIN'a , SMMM Emin TÜRKİLİ'ne ve diğer muhasebecilere teşekkürlerimi sunarım.

İçindekiler:

Özet.....	I
Abstract.....	II
Önsöz – Teşekkür.....	III
İçindekiler.....	IV
Tablolar Listesi.....	IX
Kısaltmalar Listesi.....	XI

GİRİŞ

1. ENFLASYON KAVRAMI ENFLASYONUN İŞLETMELER VE MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ	4
1.1. Enflasyonun Nedenleri	4
1.2. Enflasyonun Türleri	5
1.2.1. Artış Oran Kriterine Göre Enflasyon	5
1.2.1.1. Düşük Enflasyon (Moderate Inflation)	5
1.2.1.2. Hızlı-Artan Enflasyon (Gallopıng Inflation)	5
1.2.1.3. Hiperenflasyon (Hyperinflation).....	6
1.2.2. Nedenlerine Göre Enflasyon	5
1.2.2.1. Talep Enflasyonu (Demand-pull inflation)	5
1.2.2.2. Maliyet Enflasyonu	5
1.2.2.3. Süredurumsal (Atalet) Enflasyonu.....	5
1.3. Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi	6
1.4. Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri	7
1.5. Enflasyonun Firmaların Malî Tablolarına Etkileri	8
1.5.1. Enflasyonun Parasal Aktif Kalemlere Etkileri.....	9
1.5.2. Enflasyonun Parasal Pasif Kalemlere Etkileri	13
1.5.3. Enflasyonun Parasal Olmayan Aktif Kalemlere Etkileri	14
1.5.4. Enflasyonun Parasal Olmayan Pasif Kalemlere Etkileri	16
1.5.5. Enflasyonun Gelir Tablosu Kalemlerine Etkileri	18
1.5.6. Enflasyon ve Endeks kavramı	19
1.5.6.1. Endeks Tipleri	19
1.5.6.1.1. Yer ve zaman endeksleri.....	20
1.5.6.1.2. Sabit ve değişken esaslı endeksler	20

1.5.6.1.3. Basit ve bileşik endeksler	20
1.5.6.1.4. Enflasyon Düzeltmesinde Kullanılan Endeks ve Sektörel Endeksin Önemi	20

2. TÜRKİYE'DE YASAL AÇIDAN ENFLASYONUN ETKİLERİNİ

GİDERMEYE YÖNELİK ÇALIŞMALAR	21
2.1. Enflasyondan Korunma Çabaları	24
2.1.1. Türkiye'de Enflasyonun Etkilerini Giderme Çabaları	25
2.1.1.1. Birinci Dönem (Çabasızlık)	26
2.1.1.2. İkinci Dönem (Kısmi)	26
2.1.1.3. Üçüncü Dönem (Enflasyon Düzeltmesi)	26
2.1.2. Kısmî Düzeltme Yöntemleri	27
2.1.2.1. Yeniden Değerleme	28
2.1.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman	29
2.1.2.3. Duran Varlık (Sabit Kıymet) Yenileme Fonu	32
2.1.2.4. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu	32
2.1.2.5. Finansman Fonu	33
2.1.2.6. Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası	34
2.1.2.7. Maliyet Bedeli Artırımı	34
2.1.2.8. Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Stok Değerleme Yöntemi	36
2.1.2.9. Araştırma Geliştirme Fonu	36
2.1.2.10. Yatırım İndiriminde Endeksleme	37
2.1.3. Genel Düzeltme Yöntemleri	37
2.1.3.1. Genel Yeniden Değerleme (Ekspertiz) Yöntemi	37
2.1.3.2. Altın Esası Yöntemi	37
2.1.3.3. Enflasyon Muhasebesi ve Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri	37
2.1.3.3.1. Genel Fiyatlar Düzeyi Yöntemi	40
2.1.3.3.2. Cari Değer Muhasebesi / İkame Maliyeti Muhasebesi (Yenileme Maliyeti Muhasebesi)	41
2.1.3.3.3. Genel Fiyat - İkame Maliyeti	42
2.1.3.3.4. Tarihî Maliyet Yöntemleri	42
2.1.3.3.4.1. Geleneksel Tarihî Maliyet Yöntemi	43

2.1.3.3.4.2. Düzeltilmiş Tarihî Maliyet Yöntemi	43
2.1.3.3.5. Değer Yöntemleri	43
2.1.3.3.5.1. Net Nakit Değer Yöntemi.....	44
2.1.3.3.5.2. Net Bugünkü Değer Yöntemi.....	44
2.1.3.3.5.3. Firmaya Katkı Değeri Yöntemi	44
2.1.3.3.5.4. Uygun Değer Yöntemi	44
2.1.3.3.6. Sermayenin Korunması Yaklaşımı	45
2.1.3.3.6.1. Sermayenin Nominal Korunması Yaklaşımı.....	45
2.1.3.3.6.2. Sermayenin Satın Alma Gücü Olarak Korunması Yaklaşımı	45
2.1.3.3.6.3. Sermayenin Üretim Gücü Olarak Korunması Yaklaşımı.....	45
2.1.3.3.7. Klasik Yöntem İle Enf. Muh. Yönteminin Karşılaştırması	45
2.2. Türkiye’de Uygulanan Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri	49
2.3. Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarına İlişkin Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeler	53
2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS)	54
2.3.2. Dünyadaki Enflasyon Muhasebesi Standardı Uygulamalarından Örnekler ..	55
2.4. Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Kavramlar.....	60
2.5. Enflasyon Düzeltmesi Yasasının Uygulanması	65
2.5.1. Düzeltme sırasına Kullanılacak İlkeler	65
2.5.2. Düzeltme İşlemi	66
2.5.2.1. Cari Dönem Bilançosunun Düzeltilmesi	66
2.5.2.2. Düzeltme İşlemleri	67
2.5.2.3. Muhasebe Kayıtları	80
2.5.2.4. Vergi Matrahının Hesaplanması	80
2.5.2.4. Uygulamanın Vergisel Açıldan Değerlendirmesi	81
3. UYGULAMA ÇALIŞMASI	82
3.1. Araştırmanın Metodolojisi	82
3.1.1. Anakütle ve Örnek Kütleinin Seçimi	82
3.1.2. Veri Toplama Yöntemi	82
3.1.3. Hipotezler	83
3.1.4. Araştırmada kullanılan değerlendirme aracı	84
3.2. Araştırmanın Yapıldığı yer	84
3.3. Araştırmanın Süreci	84

3.4. Araştırmanın Sonuçları.....	84
3.4.1. Araştırmaya katılanların demografik özellikleri	84
3.4.1.1. Araştırmaya katılanların meslekî durumları	84
3.4.1.2. Araştırmaya Katılanların Meslekî Tecrübesi.....	84
3.4.1.3. Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu.....	85
3.4.2. Hipotezler ve Sonuçların Değerlendirilmesi	85
3.4.2.1. Mersin İlindeki Meslek Mensuplarının Enflasyon Muhasebesi Uygulaması Hakkındaki Bilgi Durumları.....	85
3.4.2.1.1. Enflasyon Düzeltmesi İçin Eğitim Alma Düzeyi	85
3.4.2.1.2. Enflasyon Muhasebesi İçin Alınan Eğitim Süresi	88
3.4.2.1.3. Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırma	95
3.4.2.1.4. Muhasebecilerin Aldıkları Eğitimler	100
3.4.2.1.5. Ruhsatlı Olarak Çalışma Süresine Göre Karşılaştırma Tablosu	102
3.4.2.2. Enflasyon Düzeltmesinin Mevzuata Uygunluğu	104
3.4.2.2.1. Enflasyon Düzeltmesi İşleminin Mevzuata Uygun Yapmanın Nedenleri	104
3.4.2.2.2. Mevzuata Uygunluk Düşüncelerine Göre Karşılaştırmalar	108
3.4.2.3. 5024 Sayılı Yasanın Meslek Mensupları Tarafından Yasanın Amacı Doğrultusunda Uygulanma Durumu.....	110
3.4.2.3.1. Araştırmaya Katılanların 5024 Sayılı Yasadan Önce Benimsedikleri Kısmi Düzeltme Yöntemler	110
3.4.2.3.2. Araştırmaya Katılanların Kısmi Düzeltme Yöntemlerini Kullanmadaki Amaçları	112
3.4.2.3.3. Enflasyon Düzeltmesinin Faydaları.....	114
3.4.2.4. Enflasyon Muhasebesi Uygulaması Sonucunda Serbest Muhasebeci ve S.M. Mali Müşavirlerin Hizmet Verdiği Mükelleflerinin Vergi Yükü Durumları	116
3.4.2.4.1. Meslek Mensuplarının hizmet verdiği mükelleflerin tatmin durumları	116
3.4.2.4.2. Enflasyon Düzenlemesinin Mali Tabloları Daha Gerçekçi Kılması	116
3.4.2.4.3. Enflasyon Düzenlemesinin Maliyenin Vergi Gelirlerine ve İşletme / Mükellef Matrahlarına Yansıması	118
3.4.2.5. Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Meslek Mensuplarının	

İş Yüküne Etkisi	119
3.4.2.5.1. Düzeltme Yapılan Mükellef Sayısı	120
3.4.2.5.2. Bilgisayar Kullanım Oranı	120
3.4.2.5.3. Bilançoların düzeltilmesi için harcanan zaman.....	120
3.4.2.5.4. Ek eleman çalıştırma durumu.....	121
3.4.2.5.5. Bilançoların Düzeltilmesi İçin Harcanan Zaman Karşılaştırma Tablosu	122
3.4.2.5.6. Çalışan Durumuna Göre Karşılaştırma	128
3.4.2.6. Meslek mensuplarının enflasyon Muhasebesi Uygulaması Sonucunda Ücret Gelirlerindeki Durumları	129
3.5. Anket Sonuçları ve Değerlendirmesi	130
Sonuç	139
Ek 1: Anket Soruları	142
Kaynakça	146

Tablolar Listesi

Tablo 1 - Çeşitli Ülkelerde Enflasyon Muhasebesi Uygulamasına Geçiş Yılları	26
Tablo 2 - Türkiye’de 1941 – 2000 Döneminde TEFE Bazlı Enflasyon	27
Tablo 3 - 2002 –2008 Sürecinde Enflasyon ve Enflasyon Beklentileri	28
Tablo 4 - Kullanılan Kısmî Düzeltme Yöntemleri	30
Tablo 5 - Klasik Muhasebe İle Enflasyon Muhasebesi Arasındaki Farklar.....	48
Tablo 6 - Cevaplayıcıların Meslek Unvanları	85
Tablo 7 - Cevaplayıcıların Görev Süreleri	85
Tablo 8 - Cevaplayıcıların Eğitim Durumu	86
Tablo 9 - Enflasyon Düzeltmesi İçin Alınan Eğitim Düzeyi	87
Tablo 10 – Muhasebecilerin Maliye Bak. Aldıkları Eğitim	101
Tablo 11- Muhasebecilerin Meslek Örgütlerinden Aldıkları Eğitim.....	101
Tablo 12 - Mevzuata Uyamadığını Düşünenler	105
Tablo 13 - Mevzuata Uyamadığını Düşünenlerden Enf. Düzeltmesini Gerçekleştirme Tarihinin Kısa Olduğunu Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	105
Tablo 14 - Mevzuata Uyamadığını Düşünenlerden Gerçekleştirme Mevzuatının Karmaşık Olduğunu Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	106
Tablo 15 - Mevzuata Uyamadığını Düşünenlerden Uygulama Hakkında Bilgi Eksikliği Olduğunu Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	106
Tablo 16 - Mevzuata Uyamadığını Düşünenlerden Bilgi Güncellemesi Yapmanın Engelleyici Olduğunu Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	107
Tablo 17 - Mevzuata Uyamadığını Düşünenlerden İş Yükü Fazlalığının Engelleyici Olduğunu Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	107
Tablo 18 - Cevaplayıcıların Azalan Bakiyelere Göre Amortisman Kullanım Oranı..	110
Tablo 19 - Cevaplayıcıların Özel Yedek Ayırma Kullanım Oranı	110
Tablo 20 - Cevaplayıcıların LİFO Yöntemi Kullanım Oranı	111
Tablo 21 - Cevaplayıcıların Yeniden Değerleme Amacıyla Kullanım Oranı	111
Tablo 22 - Cevaplayıcıların Maliyet Artış Fonu Amacıyla Kullanım Oranı	111
Tablo 23 - Cevaplayıcıların İşletmeye Fon Sağlama Amacıyla Kullanım Oranı	112
Tablo 24 - Cevaplayıcıların Malî Tabloları Gerçeğe Uygun Hâle Getirme Amaçıyla Kullanım Oranı	112
Tablo 25 - Cevaplayıcıların İşletmelerin Gerçek Kârını Bulma Amacıyla Kullanım Oranı	113

Tablo 26 - Enflasyon Vergisinden Kurtulmak İsteyen Cevaplayıcılar.....	113
Tablo 27 - Vergi Azaltma Amacındaki Cevaplayıcılar	113
Tablo 28 - Enflasyon Muhasebesinin Sermaye Vergilendirilmesini Önlediğini Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	114
Tablo 29 - Enflasyon Muhasebesinin Mükelleflerin Vergi Yükünü Artırdığını Düşünen Cevaplayıcıların Oranı.....	114
Tablo 30 - Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Mâlî Tablo Kullanıcılarına Daha Gerçekçi Tablolar Sunduğunu Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	115
Tablo 31 - Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Hiçbir Fayda Sağlamadığını Düşünen Cevaplayıcıların Oranı.....	115
Tablo 32 - Vergisel Açıdan Mutlu Kalma Oranı.....	116
Tablo 33 - Enflasyon Düzeltmesinin Mâlî Tablo Kullanıcılarına Daha Gerçekçi Tablolar Sunduğunu Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	116
Tablo 34 - Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Mâlî Tablo Kullanıcılarına Hiçbir Fayda Sağlamadığını Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	117
Tablo 35 - Enflasyon Muhasebesinin Sermayenin Vergilendirilmesini Önlediğini Düşünen Cevaplayıcıların Oranı.....	117
Tablo 36 - Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Maliyenin Vergi Gelirlerini Artırdığını Düşünen Cevaplayıcıların Oranı	118
Tablo 37 - Enf. Düzeltmesi Uygulaması Sonucu Olumlu Matrah Farkı Oranı	118
Tablo 38 - Enf. Düzeltmesi Uygulaması Sonucu Olumsuz Matrah Farkı Oranı	119
Tablo 39 - Enflasyon Düzeltmesi Yapılan Mükellef Sayısı.....	120
Tablo 40 - Enflasyon Düzeltmesi Uygulama Yöntemi.....	121
Tablo 41 - Bilanço İçin Harcanan Zaman	121
Tablo 42 - Enflasyon Muhasebesi Sırasında Başka Çalışan Çalıştırma Oranı.....	122
Tablo 43 - Enflasyon Düzeltmesi İçin Ek Ücret Alma Oranı	130

Kısaltmalar Tablosu:

- **ABD:** Amerika Birleşik Devletleri.
- **APB:** Accounting Principles Board.
- **CAP:** Committee on Accounting Procedure.
- **BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu.
- **FASB:** Financial Accounting Standards Board.
- **FIFO:** First In First Out.
- **GVK:** Gelir Vergisi Kanunu.
- **IASB:** International Accounting Standards Board.
- **IASC:** International Accounting Standards Committee.
- **ICPAI:** Institute of Certified Public Accountants in Israel.
- **KVGT:** Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- **LIFO:** Last In First Out.
- **Md:** Madde.
- **No:** Numara.
- **S.:** Soru.
- **SEC:** Securities and Exchange Commission.
- **SFAS:** Statement of Financial Accounting Standards.
- **SM:** Serbest Muhasebeci.
- **SMMM:** Serbest Muhasebeci Mali Müşavir.
- **SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu.
- **STD:** Standart.
- **TCMB:** Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası.
- **TEFE:** Toptan Eşya Fiyat Endeksi.
- **TL:** Türk Lirası.
- **TMS:** Türkiye Muhasebe Standardı.
- **TMUDESK:** Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu.
- **TÜFE:** Tüketici Fiyat Endeksi.
- **TÜİK:** Türkiye İstatistik Kurumu.
- **TÜRMOB:** Türkiye Muhasebeci Odaları Birliği.
- **UFRS:** Uniform Financial Reporting Standards.
- **UK GAAP:** United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles.

- **UMS:** Uluslararası Muhasebe Standartları.
- **US GAAP:** United States Generally Accepted Accounting Principles.
- **ÜFE:** Üretici Fiyat Endeksi.
- **vb:** Ve benzeri.
- **vd:** Ve diğerleri.
- **VUK:** Vergi Usul Kanunu.
- **YMM:** Yeminli Malî Müşavir.
- **YTL:** Yeni Türk Lirası.

GİRİŞ

Muhasebe, bir işletmenin iktisadi faaliyetlerine ilişkin finansal bilgileri ölçmek ve çeşitli kişilere bu finansal bilgileri raporlamak amacıyla kullanılan bir süreçtir (Hermanson,1983:8). Enflasyon ise fiyatlar genel seviyesindeki veya tüm mal ve hizmetlerin fiyatlarındaki birlikte, sürekli ve önemli artışlardır. Başka bir deyişle paranın satın alma gücünün azalmasıdır. Enflasyon, işletmeler üzerinde bir takım olumsuz etkilere sahiptir. 60'lı yıllarda Enflasyon ve Hiperenflasyon kavramıyla yeni tanışan ülkemizde önceleri enflasyon geçici bir durum olarak algılandığından, kayıtsız kalınmış sonra 70'li yıllarda kısmi düzeltme yöntemleriyle bir dizi hukuki düzenleme yapılarak enflasyonun etkilerinden korunmaya çalışılmıştır. Küreselleşen ekonomi ve yabancı sermayeye duyulan ihtiyaç, ülkemizde kullanılan muhasebe yöntemlerini ve sistemlerini uluslararası standartlara uygun hale getirmeyi zorunlu kılmıştır. Bu durum enflasyonun etkilerinden korunmak için kısmi düzenlemeler yerine uluslararası düzenlemelerle beraber reform düzeyinde yeni yasaları gerektirmektedir. Enflasyonlu ortamlarda finansal raporlamayla ilgili 29 sayılı Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS 29) ve Türkiye deki karşılığı olan 2 sayılı Türkiye Muhasebe Standartlarının yayın tarihlerine bakıldığında Türkiye'nin enflasyon düzeltmesi uygulamasında geç kaldığı görülmektedir.

Kısmi düzeltme yöntemlerinin uygulandığı zamanlarda kazanç üzerinden alınan vergilerin işletmelerin gerçek karından değil fiktif karı üzerinden alındığından işletmenin kazancından alınıyormuş gibi gözükken bu vergiler aslında zamanla işletmenin sermayesinden alınan vergiler şekline dönüşmektedir. Kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanıldığı dönemlerde kendi sermayesi ile finanse edilen işletmeler normalin üzerinde, kredi ile finanse edilen işletmeler normalin altında vergi ödemek durumunda kalıyorlardı. Ülkemizdeki uygulanmakta olan muhasebe sistemine bakıldığında, enflasyon etkisi altındaki mali tabloların gerçek durumu yansıtacak şekilde düzenlenmediği görülmektedir. Çünkü ülkemizde uygulanmakta olan klasik muhasebe sisteminde değer ölçüsü olarak para ele alınmakta ve paranın değerinin değişmeyeceği "Lira Liradır" varsayımıyla ortaya konmaktadır.

Maliye Bakanlığı ilk olarak 30-12-2003 tarihinde 5024 sayılı bir kanun çıkararak enflasyon muhasebesini uygulayabilmek için Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu

ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda birtakım değişiklikler yapmıştır. Daha sonra bu kanunu birçok tebliğ ve sirküler izlemiştir.

Kamoyundaki haberlerden ve tepkilerden, yasanın karmaşık ve uygulanmasının zor olduğu, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 90 günlük kısa bir süre içinde uygulanmasının sıkıntı yarattığı ve yasanın amacıyla mükelleflerin yasadaki beklentilerinin çok farklı olduğu izlenimi doğmuştur. Enflasyon düzeltmesi uygulamasından mükellefler, daha az vergi vereceklerini düşünerek vergiden kaçınmayı amaç edinirken; Devlet bu uygulamayı bir vergi avantajı olarak değil de rasyonel mali tablolar sayesinde uygulayacağı yeni bir vergi uygulaması olarak görmekteydi. Olayın iki önemli tarafının, bu farklı yaklaşımları yasanın amacına varmasında ve uygulamanın mevzuata uygun yapılmasında büyük oranda olumsuz etkileri olacağı görülmektedir.

04.04.2005 tarihinde Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Mart 2005 ayına ilişkin olarak açıklanan TEFE, 8.5 olarak gerçekleşmiştir. Bu değer, 01.04.2002 tarihine göre yüzde 100'ün, 01.04.2004 tarihine göre ise yüzde 10'un üzerinde bir artış göstermediğinden enflasyon düzeltmesi yapılması için gereken her iki koşulunda gerçekleşmediği anlamına gelmektedir. Bu nedenle, 2005 yılının ilk geçici vergi döneminin sonu itibariyle enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır. Bu durumda enflasyon düzeltmesinin yerini hangi uygulamalar dolduracak ve bir daha tekrar koşullar ne zaman oluşup enflasyon düzeltmesi uygulaması yapılacak gibi sorular, uygulamanın kaldırılacağı beklentilerini artırmakta tüm bunlarda uygulamanın beklenen verimi sağlamasında sorunlar yaşanmasına neden olacağı düşüncesini doğurmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, yukarıda değinildiği gibi 5024 sayılı yasayla uygulamaya geçilen ve üzerinde yoğun tartışmalar olan enflasyon (düzeltmesi) muhasebesi hakkında meslek mensuplarının yeterli bilgiye sahip olup olmadıklarını, mevzuata uygun yapı olup olmadığını, yasanın amacına ulaşıp ulaşmadığını ve ortaya çıkan diğer temel sorunları belirlemek ve çözüm yolları aramaktır.

Çalışmanın birinci bölümünde, enflasyon kavramı ve enflasyonun işletmelere olan etkileri ile birlikte enflasyon düzeltmesinde kullanılan endeksler incelenmiştir. İkinci bölümde, enflasyon muhasebesi ilgili 5024 sayılı yasadaki önceki kısmı düzeltme yöntemleri ve diğer ülkelerdeki enflasyon muhasebesi uygulamalarına kısaca

değinilmiştir. İkinci bölümde yine 5024 sayılı yasa ile birlikte yapılan düzenlemeler ve uygulamalar kavramsal, ilkesel ve pratik olarak incelenmiştir.

Üçüncü bölümde ise anket çalışmamızın ışığında; Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması hakkında Mersin ilindeki muhasebe meslek mensuplarının(SM ve SMMM) bilgi seviyeleri, uygulamanın yasanın amacı doğrultusunda yapılıp yapılmadığı, düzeltmenin mevzuata uygunluğu, düzeltme sonrası mükelleflerin vergi yükünün azalıp azalmadığı ve uygulamanın meslek mensuplarının iş yükü ve gelirleri üzerindeki etkileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bunlarla birlikte mevzuata uygunluğun/uygunsuzluğun nedenleri araştırılmış ve yasanın amacı doğrultusunda yapılma durumu tespit edilmeye çalışılmıştır. Yine bu bölümde amaçlar için yapılan anket çalışması ve bu anket çalışmasının sonucunda elde edilen verilerin genel bir değerlendirmesine yer verilmiştir. Sonuç başlığı altında ise anket çalışmasıyla beraber enflasyon düzeltmesinin ülkemizdeki uygulamasıyla ilgili olarak eleştiri, görüş ve önerilerimiz belirtilmiştir.

1. ENFLASYON KAVRAMI, ENFLASYONUN İŞLETMELER VE MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

“Enflasyon” sözcüğü etimolojik olarak Latince’deki ‘inflare’ kökünden türetilmiştir. ‘Inflare’ içi boş olan bir şeyin hava ya da başka bir gazla doldurulması anlamına gelir (Uluatam,1982:33). Ekonomik anlamda enflasyon “mal ve üretim faktörleri fiyatlarıyla hizmet bedellerinin, genellikle dengesiz biçimde yükselmesi” olarak tanımlanır (Aren,1972:214). Kapitalist ekonomilerde en yaşamsal kavramlardan biri olarak enflasyon, şirketlerin finansal durumlarını etkilemekle birlikte, yönetim ve yatırım kararlarını da baskı altına almaktadır. Yüksek enflasyonun hüküm sürdüğü ekonomilerde, edinilen mali tablo bilgileri firmaların finansal durumlarını ve faaliyet sonuçlarını gerçekçi bir biçimde ortaya koyamamaktadır.

1.1. Enflasyonun Nedenleri

Enflasyon, ekonomideki dengelerin bir şekilde bozulmasıyla beraber hem etken hem de edilgen durumda ekonomi içinde çeşitli roller alır. Enflasyonun belli başlı nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Parasız, 235:1995).

- a) Açık finansman (sürekli artan kamu harcamalarının bütçe açıklarına neden olması ve söz konusu açıkların vergileme dışında para basma ile karşılanması),
- b) Verimliliğin üzerinde sürekli ücret artışları,
- c) İthal malların fiyatlarındaki sürekli artışlar,
- d) İklim şartları dolayısıyla özellikle tarım ürünler arzının talebi karşılayamaması,
- e) Kamu kesimindeki israf ve savurganlıklar,
- f) KİT’lerde yüksek maliyet ile üretim yapılması sonucunda KİT ürünlerine yapılan zamlar,
- g) Genel talebin ve tüketimin artması,
- h) Seçim ekonomisi politikaları vb.

1.2. Enflasyon-Türleri

Enflasyon, artış oranı ve meydana gelme nedenlerine göre çeşitli sınıflara ayrılabilir.

1.2.1. Artış Oran Kriterine Göre Enflasyon

Enflasyonun artış hızı temel alınarak enflasyon sınıflandırılmaya tabi tutulabilir. (Parasız, 1996:587).

1.2.1.1 Düşük Enflasyon (Moderate Inflation)

Son yıllarda özellikle gelişmiş Avrupa Birliği ülkelerinde görülen enflasyon türüdür. Yıllık enflasyon oranı %10'un altındadır. Bu tip enflasyonun yaşandığı ülkelerde halkın ulusal paraya güveni tam olduğundan, halk paradan “kaçmaz”, yani parasının değerini yitirmeyeceğini bildiği için gayrimenkul yerine hisse senedi, hazine bonosu, mevduat gibi finansal yatırım araçlarını tercih eder.

Bu küçük oranlı fiyat artışları halkta paraya olan güveni sarsmaz. Özellikle işletmeler bu tip ortamlarda istikrarsız, güvensiz yüksek enflasyonlu piyasa şartlarındaki kısa vadeli yatırım alışkanlıkları yerine daha uzun vadeli sabit maliyetlerin yüksek olduğu yatırımları tercih ederler (Dinler,1998:404).

1.2.1.2 Hızlı-Artan Enflasyon (Gallopıng Inflation)

Genellikle %10 ile %100 arasındaki enflasyon oranları için kullanılan bir terimdir. Bu tip enflasyonun yaşandığı ülkelerde, halk ulusal paradan “kaçar”; kontratlar çoğunlukla bir yıl ve daha kısa vadeli ve bir fiyat endeksine (örneğin TÜFE) ya da ABD doları gibi yabancı bir para birimine endekslenir. Gayrimenkula yatırım artar; ülkedeki dövizin ve yatırımların yurtdışına çıktığı görülür.

1.2.1.3 Hiperenflasyon (Hyperinflation)

Yüzde 100'ün üzerindeki enflasyon oranları için kullanılan bir terimdir. Para bu tip enflasyonist ortamda tasarruf aracı fonksiyonu kaybettiği gibi değer ölçüsü olma özelliğini de kaybeder. 1922-1924 Weimar Cumhuriyeti döneminde Almanya'da görülen enflasyon oranı (2 yıl için %10 Milyar) ve 1980-2000 sürecinde Brezilya ve

Arjantin’de (%1000’den fazla) enflasyon oranları hiperenflasyona örnek gösterilebilir. Hiperenflasyonun en yıkıcı sonucu, gelir dağılımındaki adaletsizliği artırması ve halkın orta kesiminin hızla fakirleşmesine neden olmasıdır (Dinler,1998:405).

1.2.2. Nedenlerine Göre Enflasyon

Enflasyon; ortaya çıkmasında etkili olan talep fazlalığı, maliyet artışları ve ekonomik durgunluk gibi meydana gelme nedenlerine göre de sınıflandırılmaya tabi tutulabilir.

1.2.2.1 Talep Enflasyonu (Demand-pull inflation)

Bir ekonomide gerek global gerekse sektörel olarak mal ve hizmet talebinin arz tarafından karşılanamama durumundan doğan enflasyona talep enflasyonu denir (Barre,1966:504). Arzın yetersizliği stok, kapasite ve finans eksikliğinden ortaya çıkabilir. Bu durumda artan talep, enflasyonu artırıcı bir etkidir.

1.2.2.2 Maliyet Enflasyonu

Enflasyon sürecinin başlangıcı, toplam talep harcamalarından bağımsız olarak üretim maliyetlerindeki artışlara bağlı olarak meydana gelmesidir. Samuelson’a göre, yüksek işsizliğin olduğu ve kaynakların yetersiz kullanıldığı dönemlerde maliyetlerin artmasından doğan enflasyona “maliyet enflasyonu” (cost-push inflation) denilmektedir. Irving S. Friedman, maliyet enflasyonunu, özellikle ücretlerin ve aynı zamanda rant, faiz gibi faktörlerin yükselerek malların satış fiyatını artırması durumu olarak ifade etmiştir. Tam istihdam ortamında, talep artışı ve emek verimliliğinde bir artış olmaksızın üretim girdilerinin herhangi bir ya da birden fazla bileşeninde (işçilik ücretleri, hammadde fiyatları, vb.) meydana gelen artışların sonucunda ortaya çıkan enflasyon türüdür (TCMB, Rapor:2000).

1.2.2.3 Süredurumsal (Atalet) Enflasyon

Çağımızda gelişmiş ekonomilerde görebileceğimiz genel istikrarın sürüp gittiği, enflasyon oranının kendini zaman içinde koruduğu veya artış ivmesinin süreklilik arz ettiği enflasyon durumudur. Bu sakin statik durum herhangi bir şoka kadar böyle devam edebilir. İnsanlar gelecekle ilgili tahminlerini beklentilerini bu değişmez denem artış ivmesine göre ayarlarlar. Beklenen enflasyon oranı kurumsallaşır ve bütün ekonomik

ticari siyasi anlaşmalar bu duruma göre ayarlanır. İşçi ve memur maaşlarındaki artışlar, yeniden değerlendirme oranları, tüketici faizleri, vergi oranlar v.s. hepsi beklenen atalet kazanmış enflasyon oranına göre yapılır. Bu beklenen öngörülen enflasyon oranına “çekirdek enflasyon oranı” adı verilir (Parasız,1996:602).

1.3. Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri

İşletme türleri açısından bakıldığında, varoluşları gereği ticari işletmeler ve hizmet işletmeleri enflasyondan en fazla etkilenen örgütlenmeler olmaktadır (Morgil,1993:31). Kuruluşların geleneksel muhasebe bölümleri, salt vergi mevzuatının getirdiği yükümlülükleri yerine getirip işletme yönetimine sağlıklı bilgiler verme amacına da yeterince hizmet edememektedir (Yücel,2002:40).

Enflasyonun işletmeler üzerindeki en uzun erimli zararı işletmelerin aldıkları yatırım kararlarında etkin ve gerçekçi hareket edememelerine yol açmasıdır. Bununla birlikte reel faizlerin, her ne kadar 2004–2005 sürecinde düşüş eğilimine girse de, küresel ortalamaların oldukça üzerinde seyretmesi, girişimci kişileri yatırım yapmaktansa para piyasalarında kolay kazanç edinmeye yöneltmektedir.

Paranın değerini koruduğu dönemlerde işletme bilançoları işletmelerin mali durumlarını göstermek bakımından kendilerinden beklenen işlevi birebir üstlenebilmekteyken, enflasyon-yoğun dönemlerde klasik muhasebe yöntemleriyle hazırlanan bilançolar istenen performansı sağlayamamaktadır. Enflasyonist ortamlarda, işletme sermayedarları firmalara sermaye koymak yerine dövize endekli borç ve alacak ilişkisine girmeyi tercih edebilmektedir.

Bu ise, Türkiye’deki işletmelerin sermaye sağlığı sorununu doğrudan etkileyen bir konudur. Buna ek olarak, birçok işletme Türk Ticaret Yasası’nın 324. maddesi uyarınca özkaynaklarının çoğundan feragat etmek durumunda kalarak, teknik olarak iflas etme sınırına gelmiştir.

Enflasyonun yoğun olduğu dönemlerde işlevini yitiren kavramlardan biri de ‘maliyet esası’ kavramıdır. Klasik muhasebe anlayışı, muhasebe kayıtlarının maliyet bedeli esasına göre muhasebeleştirilmesini öngörmektedir. Maliyet esası, YTL cinsinden para mevcudu alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi olanaklı ya da uygun olmayan kalemler dışında, işletmenin edindiği varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların

edinilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder (1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 2004).

Para değerinde değişmelerin olduğu bir ekonomide işletme yöneticileri, işletmeye ilişkin kararlarını, muhasebeden edindikleri reel olmayan bilgilere göre verecekleri için, işletme politikasında hatalar olmakta, sağlıklı analizler mümkün olamamaktadır (Samur, 2000:119).

Yukarıdaki gerekçeler enflasyon döneminde fiyat artışlarını dikkate alan ve bu artışları işletmelerin malî tablolarına yansıtan, gerekli düzeltmeleri yapan bir muhasebe sistemine gereksinimi ortaya koymuştur. Bu sistemin genellenmiş adı 'enflasyon muhasebesi sistemidir (Doğan,1995:104).

1.4. Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi

Muhasebe vergisel amaçlı kullanılan bir bilimsel disiplin olmanın dışında aslında devletten daha çok diğer mali tablo okuyucularına bilgi veren bir sistemdir. Enflasyon oranı yüksek olan piyasalardaki işletmelerin mali tablolarında enflasyondan etkilendiği için gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. Muhasebenin temel kavramlarına göre enflasyonun etkilerini irdeleyecek olursak; enflasyonun, muhasebenin temel kavramlarından özellikle Parayla Ölçülme ve Maliyet Esası kavramları üzerindeki olumsuz etkileri muhasebe sisteminde üretilen bilgilerin tamamıyla anlamsız ve kullanılamaz hale gelmesine yol açar. Bu nedenle enflasyonun bu iki kavram üzerindeki etkilerinin bilinmesi gerekir.

Enflasyonist bir ortamda paranın satın alma gücü azalmakta, muhasebe uygulamasında ortak bir ölçü birimi olarak kullanılan "ulusal para", ölçü biriminde var olması gereken değişmezlik özelliğini kaybetmektedir. Dolayısıyla enflasyonist bir ortamda "ulusal para" sağlıklı bir ölçü birimi olma niteliğini kaybetmektedir.

Muhasebe sisteminin ve vergi kanunlarımızın esas aldığı maliyet esasına dayanan tarihi maliyet yönteminde, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetler elde edilme maliyetleri esas alınarak muhasebeleştirilmektedir. Fakat fiyat artışlarının hızlı olduğu dönemlerde, bu maliyet kısa sürede tarihi maliyet halini alır ve gerçeği yansıtmaz hale gelir. "Tam Açıklama Kavramı" finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını" ifade eder.

Sermaye piyasasının gelişmesiyle gündeme gelen “kamuyu aydınlatma ilkesi” finansal tabloların gerekli, yeterli bilgileri taşıma zorunluluğu getirmiştir. “Sosyal Sorumluluk Kavramı” muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gerektiğini ifade eder. Muhasebe meslek elemanlarının esas sorumluluğu, kendilerinden ve hatta müşterilerinden ve iş sahiplerinden önce topluma karşıdır. Toplumsal ve çevresel sorunların çözümlenmesinde muhasebecinin önemli görevler üstlenmesi toplumsal sorumluluğun bir gereğidir (Sözbilir,1991:23). Muhasebe sisteminde üretilen bilgileri anlamsızlaştıran, finansal tabloları karşılaştırılabilir olmaktan uzak rakamlar yığını haline getiren enflasyonun bu etkileri giderilmeksizin muhasebenin bu sorumluluğunun gereğini yerine getirilebilmesi mümkün değildir.

“Süreklilik Kavramı” işletmenin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletmenin yaşam süresi, işletme sahiplerinin ya da hissedarların yaşam süreleriyle sınırlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Enflasyon, işletmelerin sürekliliğini tehlikeye sokar. Bilindiği gibi, enflasyon dönemlerinde işletmelerin bilanço kârları, gerçek kârlarla birlikte fiktif kârları da içermektedir. Hatta fiktif kârların yüksekliğinden dolayı gerçekte zarar eden işletmelerin bilançolarında kâr gözükebilmektedir. Enflasyonun gerçekliliği böylesine olumsuz etkilemesi yüzünden, yatırım politikalarının uygulanmasını, aslında olmayan bir kârın dağıtılmasını sonuç olarak sermayenin aşınmasını beraberinde getirecek ve enflasyonun ekonomik hayat üzerindeki etkisi de buna eklendiğinde işletmenin sürekliliğini koruması imkansızlaşacaktır.

“Tutarlılık kavramı” muhasebe uygulamaları için seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmaya devam edilmesi gerektiğini anlatır. İşletmelerin mali durumunun faaliyet sonuçlarının ve bunlara ilişkin yorumların karşılaştırılabilir olması bu kavramın amacını oluşturur. Enflasyon dönemlerinde finansal tablolar birbirleriyle karşılaştırılmaları mümkün olmayan, farklı zamanlardaki farklı satın alma gücü ile ifade edilen tutarları içerdiklerinden, içerik bakımından değişmezlikten söz etmek mümkün değildir.

”İhtiyatlılık kavramı” muhasebe işlemlerinde temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin göz önünde bulundurulması

gereğini anlatır. Bu kavramın sonucu olarak işletmeler, muhtemel giderleri ve zararları için karşılık ayırırlar, muhtemel gelir ve kârları için ise gerçekleşme dönemlerine kadar herhangi bir muhasebe işlemi yapmazlar. Ancak bu kavram gizli yedekler veya gereğinden fazla karşılıklar ayrılmasına gerekçe oluşturamaz. Enflasyonun olumsuz etkileri dikkate alınmaksızın, muhtemel gider ve zararlar için karşılık ve yedek ayrılması işletmeyi tam anlamıyla koruyamayacak ve işletmenin sürekliliği tehlikeye düşecektir. Böyle bir durumda ihtiyatlılık kavramının fonksiyonunu yerine getirmesinden söz etmek mümkün olmayacaktır.

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

Muhasebeden beklenen görevlerin yerine getirilebilmesi için, ya ölçü biriminin sabit hale getirilmesi ya da bu mümkün olamıyorsa, muhasebedeki verilerin aynı satın alma gücü ile ifade edilmesi gerekir ki bu görüş enflasyon muhasebesinin ana fikrini oluşturmaktadır (Şenel, 2004:23).

1.5. Enflasyonun Firmaların Malî Tablolarına Etkileri

Enflasyonun malî tablolar üzerindeki etkileri, söz konusu tablolarda bulunan kalemlerin parasal olup olmamasına göre farklı biçimlerde ortaya çıkabilmektedir. Kasa, banka, alacaklar gibi kalemleri içeren parasal kalemler işletmenin elinde bulundurulduğu sürece, enflasyon ortamında değer yitiren varlıkları ifade ederler. Diğer yandan stoklar, demirbaşlar gibi parasal olmayan kalemler ise enflasyon ortamında genellikle değer yitirmeyen varlıklardır. Söz gelimi bir işletmenin kasasına enflasyon yaşanan ekonominin ülkesinin para birimi cinsinden aktarılan sermaye, bilançoya, kasaya giriş tarihinden itibaren kayıt edildiği için dönem sonunda enflasyon sonucu değer kaybeder. Bunun sonucu olarak paranın değerini yitirmesi ile birlikte parasal varlıklar enflasyonun hızıyla orantılı bir biçimde reel değer kaybına uğrayacaklardır.

Bu duruma karşılık, işletme sermayesi ile makine satın alınmışsa bilançonun düzenlendiği tarihte bu varlıklar hala işletme varlıkları olarak işlem görmekteyse, bilanço tarihinde bu varlıkların değeri artmış da olsa bilançoda satın alındıkları maliyet

bedeli üzerinden yer alacaklarından düzenlenen mali tablolar gerçeği yansıtmayabilecektir (Kishalı,2002:13).

Enflasyon parasal kalemler üzerinde satınalma gücünü azaltıcı yönlü etkide bulunur. Enflasyon ortamında bir işletme için parasal aktifler satınalma gücünde kayba yol açarken, parasal pasif kalemler satınalma gücünde kazanca yol açarlar. Bunların klasik malî tablolara yansıtılmadığı olgusu, malî tabloların şeffaf bilgi ileten veri kaynağı olma özelliklerinden yoksun olmaları anlamına gelir (Kishalı,2004:17).

Fiyatların görece sabit olduğu dönemlerde malî yöneticinin sunduğu bilgiler tartışma olmaksızın onanırken, yüksek enflasyon döneminde sunulan bilgiler yukarıda aktarılan gerekçelerden ötürü tartışmaya açık olmaktadır. Mali tabloların işletmelerin gerçek durumunu göstermesi konusu muhasebenin temel ilkelerinden ‘tarafsızlık’ ilkesinin bir gereği olmakla birlikte enflasyonist dönemlere ait klasik tablolar bu kapsama sığmamaktadır. Bu durumun temel nedeni parasal olmayan varlıkların bilançolarda olduklarından daha az gösterilmesi ve paranın değer yitirmesi sonucu elde bulundurulan parasal değerlerde ortaya çıkan satınalma gücü kayıp ve kazançlarının hesaba katılmıyor olmasıdır (Uman,2002:22). Enflasyonun bilanço üzerindeki etkileri bilançoda yer alan kalemlerin parasal olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

1.5.1. Enflasyonun Parasal Aktif Kalemlere Etkileri

Bu kalem kasa, banka, alacak senetleri, alacaklar, tahviller, depozito ve teminat gibi parasal aktif öğelerden oluşur ve tanımı itibarı ile bilançonun varlık yapısına ilişkindir. Parasal aktif kalemler, para değerindeki değişmeler karşısında nominal değerlerini muhafaza ederken, enflasyon-yoğun dönemlerde paranın satınalma gücündeki azalmaya koşut olarak değişkenlik gösterirler. Enflasyonun yoğun olduğu dönemlerde parasal aktif kalemlerin (nakdi değerlerin) elde bulundurulması işletme açısından genelde olumsuz bir durum olarak algılanır (Lazol, 2000:112).

Bilançodaki parasal kalemler enflasyondan olumsuz etkilendiğinden satınalma güçlerinde olumsuz etkiler ortaya çıkmaktadır. Bu kalemlerde ortaya çıkan satınalma gücü kayıplarının dikkate alınarak sonuç hesaplarına aktarılması ve gerçek kârın buna göre yeniden hesaplanması gerekmektedir. Dönem başı ve dönem sonu bilançolarının karşılaştırılmasıyla yapılan analizlerde de dönem başı parasal varlıkların dönem

sonundaki paranın değerine göre satınalma güçlerinin hesaplanarak karşılaştırılmasının yapılması gerekir (Hacırüstemoğlu,1997:20).

Parasal Aktif Kalemler ile Parasal Aktif Kalemlere Benzer Şekilde İşleme Tabî Tutulan Parasal Olmayan Aktif Kalemler:	
1.	Hazır değerler (YTL hesapları)
2.	Özel ve kamu kesimi tahvil senet ve bonoları
3.	Diğer menkul kıymetler (tahvil vb. özellik taşıyanlar)
4.	Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı (parasal olanlar için ayrılanlar)
5.	Ticari alacaklar
6.	Diğer ticari alacaklar
7.	Verilen sipariş avansları (sabit fiyattan mal alımını garanti etmeyen türden)
8.	Diğer dönen varlıklar (parasal özellikler taşıyan kalemler)
9.	Bağlı menkul kıymetler (tahvil vb.)
10.	Diğer finansal duran varlıklar
11.	Peşin ödenen vergiler ve fonlar

Sermaye Piyasası Kurulu yüksek enflasyon dönemlerinde malî tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslara ilişkin tebliğinde hangi kalemlerin parasal aktif kalemler olduğunu belirtmiştir. Listesi yukarıdaki gibidir (SPK,2005: Bülten).

Diğer yandan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu(TMSK) tarafından yayınlanan 2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı'na göre parasal aktif kalemler aşağıdaki listede şöyle belirtilmiştir (Demir,2005:380).

10	Hazır Değerler (TL Hesapları)
111	Özel Kesim Tahvil, senet ve bonoları
112	Kamu kesimi tahvil, senet ve bonoları
118	Diğer menkul kıymetler
119	Menkul kıymetler değer düşüklüğü karşılığı
12	Ticari alacaklar
13	Diğer alacaklar
159	Verilen sipariş avansları
181	Gelir tahakkukları
19	Diğer dönen varlıklar (parasal olmayanlarhariç)
195	İş avansları
197	Sayım ve tesellüm noksanları
22	Ticari alacaklar
23	Diğer alacaklar
240	Bağlı menkul kıymetler içerisinde yer alantahvil ve bonolar
241	Bağlı menkul kıymetler değer düşük karşılığı (tahvil ve bonolara ilişkin olanlar)
259-269-279	Verilen avanslar hesapları (fiyat artışları işletmeye yansıdığı sürece)
281	Gelir tahakkukları
291	Gelecek yıllarda indirilecek katma değervergisi
292	Diğer katma değer vergisi
295	Peşin ödenen vergi ve fonlar
297	Diğer çeşitli duran varlıklar

1.5.2. Enflasyonun Parasal Pasif Kalemlere Etkileri

Enflasyon ortamında fiyatlar yükselirken işletmelerin borçlarının muhasebe kayıtlarında gösterilen tutarlar üzerinden ödeneceği düşünüldüğünde işletmenin gerçek borçlarının satın alma gücüyle koşut bir biçimde azalmasından ötürü öz sermayesinde de gerçek bir artış meydana gelmektedir. İşletmenin yabancı kaynaklarından oluşan parasal pasif kaynaklar, nominal değerleri üzerinden ödeneceklerinden, paranın zaman değeri nedeniyle enflasyon dönemlerinde gerçek değerlerinin altında işlem görürler. Sözelimi 2004 yılı, yılsonu bilançosunda 1.000 YTL alacak vadesinde 31.08.2005 tarihinde gene 1.000 YTL nominal değeriyle tahsil edilecektir. Böyle bir durumda borç alan işletme kârlı çıkarken, borç veren ise zararlı konumda olacaktır (Lazol,2000:115).

SPK tarafından yüksek enflasyon döneminde malî tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkındaki tebliğde ifade edilen parasal pasifler şunlardır:

Parasal Pasif Kalemler:
1) Finansal borçlar
2) Ticari borçlar
3) Diğer borçlar
4) Alınan avanslar (sabit fiyattan mal satımını garanti etmeyen)
5) Borç ve gider karşılıkları

TMSK(2005) ise parasal pasif kalemleri şöyle belirtir (Demir,2005:383).

30	Mali borçlar
32	Ticari borçlar
33	Diğer borçlar
34	Alınan avanslar (fiyat artışları alıcıya yansıtılmaktaysa)
36	Ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler
37	Borç ve gider karşılıkları
381	Gider tahakkukları
39	Diğer kısa vadeli yabancı kaynaklar
397	Sayım ve tesellüm fazlaları (Stok, hisse senedi, maddî duran varlıklar benzeri parasal olmayan kalemler hariç)
40	Mali borçlar
42	Ticari borçlar
43	Diğer borçlar
44	Alınan avanslar (fiyat artışları alıcıya yansıtılmaktaysa)
47	Borç ve gider karşılıkları
481	Gider tahakkukları
49	Diğer uzun vadeli kaynaklar

1.5.3. Enflasyonun Parasal Olmayan Aktif Kalemlere Etkileri

Parasal olmayan kalemler, lira değerindeki değişmelere paralel biçimde nominal değerleri değişen fakat satın alma gücü aynı kalan kalemlerdir. Parasal olmayan aktif varlıklar fiyat değişiklikleri karşısında satın alma güçlerini yitirmezler. Örneğin döviz (yabancı cinsten para) kaynaklı ya da tabanlı maddî kaynaklar enflasyon dönemlerinde yabancı paranın değerindeki değişmeye bağlı olarak değerini korumaktadır.

TMSK(2005) tarafından yayımlanan parasal olmayan aktifler listesi ise şöyledir (Demir,2005:380).

10, 12, 13, 22, 23, vb.	Yabancı para cinsinden hesaplar: - Yabancı para kasası - Döviz tevdiat hesapları - Yabancı paralı çekler - Yabancı Para cinsinden alacaklar - -vb.
110	Hisse senetleri
119/...	Hisse senetleri değer düşüklüğü karşılığı
150 - 158	Stoklar
159	Verilen sipariş avansları (fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
170 - 178	Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri
179	Taşeronlara verilen avanslar (fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
180	Gelecek aylara ilişkin giderler
195	İş avansları (fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
197	Sayım ve tesellüm noksanları (stok ve maddî duran varlık kalemleriyle ilgili olmak kaydıyla)
24	Malî duran varlıklar (Bağlı menkul kıymetlerdeki tahviller hariç)
250 - 258	Maddî duran varlıklar
259	Verilen avanslar (fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
260 - 268	Maddî olmayan duran varlıklar
269	Verilen avanslar (fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
270 - 278	Özel tükenmeye tabi varlıklar
279	Verilen avanslar (fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
280	Gelecek yıllara ait giderler
293	Gelecek yıllar ihtiyacı stoklar
294	Elden çıkarılacak stoklar ve maddî duran varlıklar
298	Stok değer düşüklüğü karşılığı
299	Birikmiş amortismanlar

1.5.4. Enflasyonun Parasal Olmayan Pasif Kalemlere Etkileri

Parasal olmayan pasif kalemler özkaynaklar, gelecek dönemlere ait gelirler alınan avanslar ve yabancı para cinsinden borçları ifade eder. Bu kalemlerin hesaplanışında enflasyonun göstereceği, bunların aktifte nasıl kullanıldığına ve aktifteki değerlerinin enflasyondan nasıl etkilendiğine bağlıdır. İşletme özkaynaklarını parasal olmayan aktif değerlere yatırmışsa, fiyatların yükselmesi durumunda söz konusu varlıklar değer kazanacağından özkaynaklar da olumlu etkilenecektir.

Diğer yandan, tarihsel değerlere göre hazırlanan bilançolar değer artışları göz önüne alınmadığı sürece, gerek parasal olmayan varlıklar, gerekse özkaynaklar olduğundan az gözükecektir. Diğer yandan özkaynakların parasal varlık unsurları içinde kullanılması¹ ya da alacak olarak bekletilmesi durumunda işletme gerçek değer kaybına uğrayacak, özkaynaklar temelinde erime yaşanacaktır. Bu kayıplar muhasebe işlemlerinde dönem sonuçlarına yansıtılmayacağı için dönem kârında yapay bir fazlalık durumu söz konusu olur (Aydemir,1995:39).

Yabancı para birimi ile ödenecek borçların döviz kurundaki değişmeler karşısında yine aynı para birimi ile ödenecek olmasından ötürü ödenecek borçlarda da artış olmaktadır. TMSK a göre TMS-2 no'lu muhasebe standardında parasal olmayan pasif kalemler aşağıdaki gibidir:

3. ve 4. Grup	Yabancı para cinsinden olan hesaplar
34	Alınan avanslar (fiyat artışları alıcıya yansıtılmadığı sürece)
35	Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri
380	Gelecek aylara ait gelirler
480	Gelecek yıllara ait gelirler
5	Özkaynaklar

TMSK(2005) tarafından yayınlanan parasal olmayan pasiflerin listesi (Demir,2005:384).

¹ Nakit ya da benzeri değerler olarak elde tutulması

1.5.5. Enflasyonun Gelir Tablosu Kalemlerine Etkileri

Gelir tablosunun amacı işletmenin belli bir dönemde elde edilen satış hasılatını ve bu hasılatı edinme yolunda karşılaşılan maliyet ve giderleri doğru biçimde göstermektir. Klasik muhasebe ilkelerine göre düzenlenen gelir tablosu fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde söz konusu amacı karşılar. Fakat fiyatlar genel düzeyinin değişkenlik gösterdiği enflasyon-yoğun ortamlarda gelir tablosunda yer alan rakamlar gerçeği göstermeyebilirler. Bundan ötürü enflasyonun gelir tablosu üzerindeki etkilerinin incelenmesi ve gerekli önlemlerin alınması gerekir (Lazol, 2000:116).

Gelir tablosunda satışlar, ücretler ve faizler enflasyonu yansıtırken amortismanlar tarihi maliyet üzerinden ayrıldıkları için enflasyonu yansıtmazlar (Çelik, 2003:17). Bundan ötürü fiyatlar genel seviyesindeki yükselişler karşısında gelir tablosunda değeri düşmeden önceki para birimi ile ifade edilen maliyet ve giderler; değeri düşük para birimi ile ifade edilen satış ve geliriyle karşılaştırılmaktadır (Hacıüstemoğlu,1999:19). Bunun bir sonucu olarak ise maliyet ve giderlerin gelir tablosunda olduklarından az gösterilmesi işletmenin kârının yüksek görünmesine yol açar.

Fiyat hareketlerinin gelir tablosundaki satış ve maliyet kalemlerine etkilerini şu altbaşlıklara ayırmak olanaklıdır:

- Enflasyonun satışlar üzerindeki etkileri
- Enflasyonun satış maliyetleri üzerindeki etkileri
- Enflasyonun faaliyet giderleri üzerindeki etkileri
- Enflasyonun diğer faaliyetlerinden oluşan gelir ve giderleri üzerindeki etkileri

Fiyatların değiştiği dönemlerde işletmenin ürettiği / sattığı mal ya da hizmetlerin piyasa fiyatları da değişiklik göstereceği için, elde edilen satış hasılatı da buna bağlı olarak değişkenlik gösterir. Bu artışların gerçel olup olmadıkları ise paranın satınalma gücündeki değişikliklere göre belirlenebilir. Klasik muhasebe uygulamalarındaki satışlarda söz konusu değişimlerin sanal (fiktif) ve gerçek (reel) kısımları ayrılmadığı için hatalı sonuçlara varmak olasıdır (Lazol,2000:116).

Gelir tablosunda enflasyonun etkilediği en önemli maliyet topluluğu 'satışların maliyeti' kalemidir (Hacırüstemoğlu, 1999: 25). Satışların maliyetini oluşturan unsurlar işletmenin ticaret işletmesi, üretim işletmesi ya da hizmet işletmesi olmasına göre değişir. Faaliyet giderleri de üretimle ilintili olmayan fakat tüm işletmeyi ilgilendiren işletmenin faaliyetlerinin sürdürülmesi için gerçekteşmesi gerekli giderlerdir. Bu giderlerin bir bölümü de fiyat değişimine koşut olduğundan enflasyon bu kalemi de etkiler (Lazol,2000:118).

1.5.6. Enflasyon ve Endeks kavramı

Paranın satın alma gücünün azalması, reel olarak değer kaybettiğini ve paranın üzerinde yazılan nominal değerini gerçekte taşımadığını ifade etmektedir. Bu durum özellikle ilerde sıklıkla değineceğimiz muhasebede parayla ölçülme ve maliyet kavramına ters düşen bir takım sorunların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Enflasyon, bir piyasada seçilmiş mal ve hizmetlerin ortalama fiyatlarının dönemsel değişimini gösteren fiyat endeksleri ile hesaplanmaktadır. Enflasyon oranı ise fiyatlar genel düzeyinde belirli bir zaman diliminde meydana gelen değişme oranıdır. Söz konusu oran, ülke genelindeki fiyat artışlarının ölçüsü olarak kullanılan fiyat endekslerinden yararlanılarak bulunmaktadır.

Türkiye'de ilk olarak 1914 yılında Osmanlı döneminde İstanbul il merkezinden derlenen 26 maddenin perakende fiyatlarıyla Hayat Pahalılığı Endeksi hesaplandı. 1925-1987 yılları arasında eski Ticaret Bakanlığı, Konjonktür Dairesi veya yeni Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı toptan eşya fiyatları endeksini (TEFE) yayınladı. Müsteşarlık 1988 şubat ayından itibaren endeks çalışmalarını durdurdu. Günümüzde, Türkiye genelindeki enflasyon rakamları Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) tarafından hazırlanıp yayınlıyor. Enflasyon oranı yahut fiyatlar genel düzeyindeki değişim oranının ölçüsü olarak Tüketici Fiyatları Endeksi ve Üretici Fiyatları Endeksi değişim oranları kullanılmaktadır (DİE,1998:Bülten).

Endeks bir alanda zaman içinde ortaya çıkan değişimi ölçmeye yarayan ve 100'den başlayan bir sayıdır. Endeks temel dönemde 100'e eşittir ve sonra gelen dönemlerin 100'e göre değişimini göstermektedir. Endeks belirli bir olaya ait sayısal verilerde zaman veya mekân boyutunda meydana gelen oransal değişimin göstergesidir. Endeks, ortalama ve oranların kullanıldığı işlemler dizisi sonunda bulunan ve yüzdelerle ifade

edilen sayıdan ibarettir. Endekste biri kıyaslanan, diğeri temel olmak üzere iki değer vardır. Kıyaslanan değer paya, temel değer paydaya yazılır. Oransal kıyaslamayı kolaylaştırmak için bölme işleminin sonucu 100 ile çarpılır. Böylece temel değer 100 kabul edilerek diğerlerinin buna göre kaç olacağı belirlenmiş olur. Endeks hesabında, endeksin cinsine ve kapsamına uygun çeşitli yöntemler kullanılır. Bu nedenle, endeks hesaplama yöntemlerini endeks çeşitleri ile birlikte incelemek kolaylık sağlar.

1.5.6.1 Endeks Tipleri

Bu bölümde istatistikte kullanılan endeks tipleri kısaca anlatılacaktır. Türkiyede Devlet İstatistik Enstitüsü Kurumunun(TUIİK) eski adıyla Devlet İstatistik Enstitüsü(DİE) özellikle enflasyonu belirlemedeki endeksleri irdelencektir.

1.5.6.1.1 Yer ve zaman endeksleri

Nüfus, üretim ve fiyat gibi herhangi bir istatistikî değişkene ait değerlerin bölgeler, iller vb. gibi mekanlar itibariyle gösterdiği oransal değişimin ölçüsüne yer endeksi denir. Ancak genellikle endeks denince ilk akla gelen, zaman endeksidir. Yine nüfus, üretim ve fiyat gibi istatistikî değişkenlere ait değerlerin zaman itibariyle gösterdiği oransal değişimlerin ölçüsüne zaman endeksi denir. Bu endeksler bir zaman serisine dayanırlar ve uygulamada yaygın olarak kullanılırlar.

1.5.6.1.2 Sabit ve değişken esaslı endeksler

Endekslerin sabit ve değişken olarak ayrımı genellikle zaman serileri için söz konusudur. Belirli bir dönemi veya belirli bazı dönemlerin ortalaması esas kabul edilip, serinin bütün değerlerini bunun yüzdesi olarak gösterilmesi suretiyle elde edilen endekse sabit esaslı endeks denir. Değişik devrelere ait verilerin karşılaştırıldığı sabit dönem değişmez. Esas alınan dönem değişken olduğunda, diğer bir ifade ile, her değer bir önceki dönemin değeri ile karşılaştırıldığında buna değişken esaslı endeks denir.

1.5.6.1.3 Basit ve bileşik endeksler

Basit endeksler tek maddeyi kapsayan endekslerdir. Bileşik endeksler iki veya daha çok maddeyi kapsamaktadır. Enflasyon düzeltilmesinde kullanılan endeks fiyat endeksi ve özelliklede Tüketici ve Üretici Fiyat Endeksi dediğimiz TÜFE'dir. Fiyat endeksi:

seçilmiş mal ve hizmetlerin ortalama fiyatlarının belli bir döneme göre değişimini ölçer (IMF,2004:605). Endeks oluşturmak için ilgilenilen piyasaya göre (tüketici, üretici, ihracat, ithalat vb.) ve bu piyasayı temsil edecek bir mal ve hizmet sepeti oluşturulur ve seçilmiş maddelerin fiyatları dönemsel olarak izlenir. Fiyat endeksleri, fiyatlarının izlendiği mal ve hizmet piyasasına göre isimlendirilir. Bunlara; tüketici fiyatları endeksi, üretici endeksi, ihracat fiyatları endeksi, ithalat fiyatları endeksi örnek olarak gösterilebilir.

Bir ülkenin ekonomik yapısının belirlenmesinde, ekonomik kararlar alınmasında, kişilerin satın alma gücünün tespitinde, ücret ve maaşların belirlenmesinde, tüketici tarafından satın alınan mal ve hizmetlerdeki perakende fiyatların tespiti ve bu fiyatlarda zaman içerisinde meydana gelen değişimin belirlenmesinde fiyat endekslerine ihtiyaç vardır. Yine sosyo-ekonomik durum ve eğilimin belirlenmesinde, konjonktürün tayini ve geleceğe dönük kararlar alınmasında fiyat endekslerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Fiyat endeksi hesaplanırken mal ve hizmet sepeti, temel yıl ağırlıkları, temel yıl fiyatları, cari fiyatlar gibi değişkenler kullanılır (DİE,1998:35). Enflasyonun ölçülebilirliği istatistiki olarak oluşturulan fiyat endeksleri yardımıyla gerçekleşmektedir. Bu endekslerin gerçek enflasyonu ölçme kabiliyetleri ve enflasyonun etkilerini sayısal olarak doğru gösterebilme kabiliyeti konusu ayrı bir tartışma konusudur (DİE,1991:12).

Enflasyon düzeltilmesinin amacı mali tabloların paranın satın alma gücünü ifade edecek şekilde düzeltilmesidir. Bu düzeltme endeksler yardımıyla yapılır. Kullanılabilecek endeksler Genel fiyat endeksleri ve özel fiyat endeksleri olabilir. Genel Fiyat endeksleri genel fiyat değişimlerini içeren endekslerdir (TEFE , TÜFE gibi). Özel fiyat endeksleri ise sektörel mal gruplarındaki fiyat değişimlerini gösterir endekslerdir. Örneğin: Tekstil, mobilya, orman ürünleri v.s. sektöründeki fiyat değişimlerini gösteren bir endeksleridir. Ancak bizim vergi kanunlarımıza getirilen düzenlemelerde kullanılacak endeks Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE)dir.

1.5.6.1.4 Enflasyon Düzeltmesinde Kullanılan Endeksler ve Sektörel Endeksin Önemi

Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından hesaplanan son endeksler 2005 yılına kadar 1994=100, 2005 yılından itibaren ise 2003 temel yıllık Tüketici Fiyatları ve Üretici Fiyatları Endeksleridir. 1994 yılındaki sektörel fiyat hareketlerinin ve sektörel üretim kompozisyonlarının değişimi nedeniyle Toptan Eşya Fiyatları Endeksi, Üretici Fiyatları Endeksi (ÜFE) olarak güncel yapıya kavuşturulmuştur. 2006 yılına kadar bizim vergi kanunlarımıza getirilen düzenlemelerle kullanılan endeks Toptan Eşya Fiyat Endeksiydi. (TEFE) 5479 Sayılı kanunun 11. maddesi ile 213 sayılı VUK 'nun Mükerrer 298.Maddesinde yapılan değişiklik de bu maddede ve diğer Vergi Kanunlarında yer alan TEFE (Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi) ÜFE (Üretici Fiyatları Genel Endeksi) olarak değiştirilmiştir.

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

Üretici Fiyatları Endeksi ile Toptan Eşya Fiyatları Endeksi arasındaki temel fark, fiyat derlenen birimlerde ortaya çıkmaktadır. Toptan Eşya Fiyat Endeksin'de fiyatlar, üreticilerin yanı sıra toptan satış noktalarından da (sebze, meyve ve balık hallerinden) derlenmektedir. Toptan eşya fiyatlarına KDV vb. vergiler dahil edilmektedir. Üretici fiyatları endeksinde, fiyatların özellikle üreticilerden derlenmesi esastır ve ürün fiyatları KDV vb. vergiler hariç, yurtiçi peşin satış fiyatlarıdır (DİE Bülten, 2001:20).

Enflasyon düzeltmesinde Toptan Eşya Fiyat Endeksi kullanılmaktadır. Yalnız bu genel olarak hesaplanan endeks her işletmenin kendi sektöründeki gerçek enflasyonu gösterememektedir. Her işletmenin kendi sektöründeki girdi-çıktı maliyetlerinin enflasyondan etkilenme veya etkilenmeme oranları farklıdır. Bu yüzden enflasyon düzeltmesi yapılan işletmeler, sonuçta enflasyonun kendilerini gerçekte etkileme oranı doğru hesaplanmadığından enflasyondan korunmuş olamayacaktır.

5024 sayılı yasada enflasyon düzeltmesi için kullanılan Üretici Fiyat Endeksi yerine sektörlere göre yeni bir fiyat endeksi hesaplanmalı ve değişken endeksler kullanılmalıdır. Ancak bu şekilde enflasyon düzeltmesi yasasının amaçlarına ulaşılmış ve işletmelerin mali tabloları gerçeğe uygun hale getirilmiş olur.

2. TÜRKİYE’DE ENFLASYONUN İŞLETMELERE ETKİLERİNİ GİDERMEYE YÖNELİK ÇALIŞMALAR

Türkiye’de İşletmeler enflasyon ortamında kendilerini koruyabilmek adına çeşitli önlemler alırlar. Bu önlemler arasında şunları sayabiliriz:

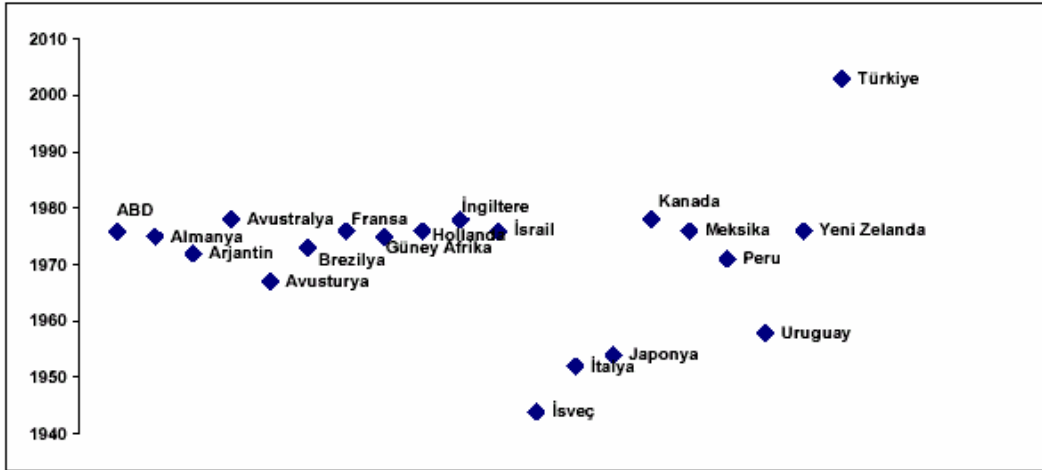
- Ürünlerin satış fiyatlarını, genellikle artış yönlü, değiştirmek,
- Kâr dağıtımını yapmamak,
- Vadeli alışveriş yerine nakit alışverişini tercih etmek,
- Sabit kıymetlerin hızla elden çıkartmak,
- Enflasyon ile borçlanmanın getireceği faiz yükünü hesaplayarak gayrimenkul ya da benzeri sabit yatırımlara yönelmek
- Uzun vadeli yatırımlardan kaçınmak,
- Yukarıdaki maddenin sonucu olarak doğan ek iş yaptırma gereksinimini fason yollarla karşılamak,
- Finansman ihtiyacının borçlanma ve kredi yoluyla sağlamak ve bu yüzden borçlanma oranını yükseltmek,
- Borç geri ödeme süresini esnetmeye çalışmak

Yukarıda belirtilen yöntemlere rağmen işletmelerin malî tablolarının düzeltilmeye gereksinimi olmaktadır. Zira işletmelerin varlık yapıları ve öz sermayesini gerçek tutarı yansıtabilecek biçimde göstermek, gerçek ve fiktif kazanç ya da zararları ayırt edebilmek, amortisman düzeltilmesini gerçek değerine uygun olarak gerçekleştirebilmek ve işletmelerin üretkenliğinin sürdürülebilirliğini sağlamak için söz konusu düzeltme zorunlu olabilmektedir.

Enflasyon Türkiye ekonomisine Osmanlı İmparatorluğu’ndan miras kalmış bir olgudur. Osmanlı İmparatorluğu zamanında enflasyon resmi olarak bulgulanıyor ve duyuruluyor değildiye de, özellikle ekonomik kriz dönemlerinde basılmakta olan paraların içindeki altın ve gümüş oranlarının düşürüle gelmesi enflasyonun göstergesiydi. Cumhuriyetin ilanından 2. Dünya Savaşı’na kadar izlenen sıkı finans politikaları bu dönemde enflasyonun ekonomik dengeleri rahatsız eden bir gösterge olmasına izin vermemiştir. Fakat tablo 1’de de görüldüğü gibi, 2. Dünya Savaşı yılları ile birlikte artan olumsuz koşullardan Türkiye ekonomisi de etkilenmiştir. 1954’te çift haneli sayılara ulaşan enflasyon oranları, 1960’a kadar %25’ler düzeyinde seyretti. Sonrasında gerçekleşen askerî darbe ve başlanan planlı ekonomi ile görece düşük seyreden enflasyon, 1973-

1984 döneminde küresel (petrol krizi) ve yurtiçi (Kıbrıs ambargosu, askerî darbeye değin iç kargaşa süreci) istikrarsızlık gerekçelerinden ötürü yine yüksek seyretti. 1980-1987 sürecinde reel ücretlerin %60 düzeyinde düşüş kaydetmesi, enflasyonun bu yıllardaki etkinliği konusunda fikir verse de, 1999 ve 2002'de yaşanan devalüasyonların etkisi, söz konusu dönemin de aşılmasına yol açtı.

Türkiye'de 2004 yılı bitimine kadar seyreden yüksek enflasyon, mâlî tabloların hesaplanmasında gerçeklik ve nesnellik odaklı kaygıların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Her ne kadar 2004 ve sonrasındaki süreçte enflasyon olgusuna karşı Merkez Bankası ve hükümetin aldığı önlemler bu sorunun çözümünde kayda değer mesafe alınmasına olanak tanıdıysa da, vergilemenin enflasyonun etkisinden arındırılarak gerçekleştirilebilmesi gereksinimi varlığını sürdürmüştür (Eğilmez,2006:58).



Tablo 1 – Çeşitli ülkelerde enflasyon muhasebesi uygulamasına geçiş yılları (Aylin Çelik, TCMB Uzmanlık Tezi, Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi,2003: 39)

Yukarıdaki bağlamda ilginç olan nokta, Tablo 2 de görüldüğü gibi tarihsel olarak kronik yüksek enflasyon, hatta zaman zaman hiperenflasyona maruz kalmış Türkiye ekonomisinde enflasyon muhasebesi yöntemi uygulamasına 2003 yılı sonu itibarı ile başlanabilmiş olmasıdır.

YILLAR	GSMH (Cari Fiy) (Milyon TL)	USD = TL	GSMH (C.F.) (Milyon \$)	KİŞİ BAŞINA GSMH	BÜYÜME GROWTH	İHRACAT (Milyon \$)	İTHALAT (Milyon \$)	DIŞTİC.DENG. (Milyon \$)	İHR/GSMH	İTH/GSMH
1923	952,6	1,7	570,4	47,5	0,0	50,8	86,9	(36,1)	8,9	15,2
1924	1.203,8	1,9	623,7	50,3	14,9	82,4	100,5	(18,1)	13,2	16,1
1925	1.525,6	1,9	815,8	63,2	12,8	102,7	129,0	(26,3)	12,6	15,8
1926	1.650,5	1,9	855,2	64,3	18,2	96,4	121,4	(25,0)	11,3	14,2
1927	1.471,2	2,0	750,6	55,2	(12,8)	80,7	107,8	(27,1)	10,8	14,4
1928	1.632,5	2,0	828,7	59,6	11,0	88,3	113,7	(25,4)	10,7	13,7
1929	2.073,1	2,1	1.001,5	70,5	21,6	74,8	123,6	(48,8)	7,5	12,3
1930	1.580,5	2,1	745,5	51,4	2,2	71,4	69,5	1,9	9,6	9,3
31	1.391,6	2,1	659,5	44,6	8,7	60,2	59,9	0,3	9,1	9,1
32	1.171,2	2,1	555,1	36,8	(10,7)	48,0	40,7	7,3	8,6	7,3
33	1.141,4	1,7	687,6	44,6	15,8	58,1	45,1	13,0	8,4	6,6
34	1.216,1	1,3	965,2	61,5	6,0	73,0	68,8	4,2	7,6	7,1
35	1.310,0	1,3	1.039,7	65,0	(3,0)	76,2	70,6	5,6	7,3	6,8
36	1.695,0	1,3	1.345,2	82,0	23,2	93,7	73,6	20,1	7,0	5,5
37	1.806,5	1,3	1.433,7	86,4	1,5	109,2	90,5	18,7	7,6	6,3
38	1.895,7	1,3	1.504,5	89,0	9,5	115,0	118,9	(3,9)	7,6	7,9
39	2.063,1	1,3	1.611,8	92,6	6,9	99,7	92,5	7,2	6,2	5,7
1940	2.403,4	1,4	1.741,6	98,4	(4,9)	85,7	53,0	32,7	4,9	3,0
41	2.992,3	1,4	2.216,5	123,1	(10,3)	94,7	57,6	37,1	4,3	2,6
42	6.195,9	1,3	4.729,7	259,9	5,6	127,0	113,6	13,4	2,7	2,4
43	9.231,7	1,3	7.047,1	383,0	(9,8)	197,8	156,2	41,6	2,8	2,2
44	6.684,7	1,3	5.102,8	275,8	(5,1)	179,9	126,9	53,0	3,5	2,5
45	5.469,8	1,3	4.207,5	225,0	(15,3)	168,4	97,1	71,3	4,0	2,3
46	6.857,6	1,9	3.647,7	191,0	31,9	215,8	119,7	96,1	5,9	3,3
47	7.542,6	2,8	2.693,8	138,1	4,2	223,3	244,6	(21,3)	8,3	9,1
48	9.492,9	2,8	3.390,3	170,4	0,0	196,8	275,1	(78,3)	5,8	8,1
49	9.054,4	2,8	3.233,7	158,5	(5,0)	247,8	290,1	(42,3)	7,7	9,0
1950	9.694,2	2,8	3.462,2	166,5	9,4	263,4	285,7	(22,3)	7,6	8,3
51	11.644,3	2,8	4.158,7	194,3	12,8	314,1	402,1	(88,0)	7,6	9,7
52	13.389,3	2,8	4.781,9	217,4	11,9	362,9	555,9	(193,0)	7,6	11,6

Tablo 2 – Türkiye’de 1941 – 2000 döneminde TEFİE bazlı enflasyon (Eğilmez, www.mahfiiegilmez.com.tr: Şubat 2006)

Diğer yandan Akçelik ve Öztürk (2003) enflasyon muhasebesi ve enflasyona göre malî tablo hazırlanmasının söz konusu edildiği ülkelerden ABD ve Britanya’yı ele aldıkları çalışmada enflasyona ayarlı hisse senedi veri kullanılmasının ya da kullanılmamasının hisse senedi değerlerinin gerçek değerlerinin belirlenmesinde temel önem taşımadığını vurgulamışlardır. Söz konusu bulgu Frishkoff’un (1982) bulguları ile paraleldir. Frishkoff (1982) ABD’deki yatırımcıların %70’inin yatırım kararı verirken muhasebe tablolarının enflasyona göre düzenlenmiş olup olmamasına dikkat etmediğini, yaptığı anketlerle bulgulamıştır (Barniv, 1999:68).

Lee ve Tweedie (1990) de Britanya’daki yıllık faaliyet raporlarının ‘carî maliyet muhasebesi verileri’ne göre ayarlanmış olmasının kurumsal yatırımcılar için çok önemli olmadığı bilinmektedir. ABD’de 1973 petrol krizi sonrası söz konusu olan enflasyon muhasebesi düzenlemeleri/uygulamaları Ketz (1978) tarafından da belirtildiği üzere

şirketlerin geleceğini öngörme amaçlı çalışmalarda büyük önem taşımıştır (Barniv, 1999:71).

ABD’de 1980’den itibaren iki haneli olan enflasyon oranlarının, ekonomik istikrarın yeniden sağlanması ve petrol krizinin azalan etkileri ile %5’lere doğru seyretmesi, enflasyon muhasebesi uygulamalarının görece karmaşıklığı, söz konusu uygulamanın sınırlı verim sağladığı görüşlerine yol açmıştır (Barniv,1999:73). Bu gelişmeler sonucunda FASB 1984 yılında FAS 82, 1986’da ise FAS 86 numaralı düzenlemeyi yayınlamak üzere düzeltilmiş mâlî tablo ilanını zorunlu olmaktan çıkartmıştır.

Enflasyon oranının son üç hesap döneminde yüzde 100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde yüzde 10’dan fazla olması halinde Türkiye’deki vergi mükellefleri, mâlî tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi, her iki koşulun birlikte gerçekleşmemesi durumunda sona erer (Vergi Usul Kanunu Mükerrer Md. 298/A-1).

Yukarıdaki duruma göre, ilk geçici vergi dönemi olan Mart 2005 sonunda; yıllık TEFE yüzde 8.16, son 36 aylık TEFE’de yüzde 57,83 olarak gerçekleşmiştir. Bu enflasyon verileri göz önüne alındığında, enflasyon düzeltmesi (muhasebesi) sona ermiş olmaktadır. Bundan sonra, son 12 aydaki TEFE artış oranı yüzde 10’u ve son 36 aydaki TEFE oranı yüzde 100’ü birlikte aşarsa, enflasyon düzeltmesi uygulanacaktır. Yasa gereği Bakanlar Kurulu’nun, yukarıda belirtilen yüzde 100’ü, yüzde 35’e indirmeye, yüzde 10’u da 25’e yükseltmeye yetkisi var. Diğer yandan, enflasyon düzeltmesi nedeniyle 2 katrilyon TL (2 milyar YTL) dolayında kaybı olan Maliye’nin (Kızılot, 2005:49), bu yetkisini kullanması da çok olası gözükmemektedir. Bu yetki kullanılıp, yüzde 100’lük oran 35’e indirilmezse, enflasyon muhasebesi şu anda Türkiye de muhasebe işleyişi için pratik bir öge olmaktan uzaktır.

Enflasyon muhasebesi denince; dönem karının, enflasyon oranına isabet eden kısmının vergilendirilmeyeceği, reel kazanç üzerinden vergi ödeneceği gibi bir kaniya kapılan vergi mükellefleri durumun böyle gerçekleşmeyeceğini gördüler. Enflasyon muhasebesi uygulamasıyla, ‘borçlu işletmeler’ muhasebe kayıtlarına göre ortaya çıkan kazancın üzerinde bir kazanç beyan edip ‘enflasyon vergisi’ ödemek zorunda kaldı. Vadeli mal alan, banka kredisi ya da başka kredi kullanan işletmeler, daha çok vergi ödediler. Ayrıca, amortisman uygulaması değiştirildi, tek oran çoğaltıldı ve 500’ün üzerinde amortisman oranı belirlendi. Oranlar genellikle düşürüldü. Düşürülen oranlar genellikle mükelleflerin aleyhine oldu (Tuncer,2002:56).

Enflasyon muhasebesi ve içeriğine ilişkin vurgu ve usuller, teorik ve yasal bakımdan hâlen geçerliliğini korumaktadır. Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan, 5024 sayılı kanun, getirdiği çift yönlü bakış açısıyla 31.12.2003 tarihli mâlî tabloların düzeltilmesiyle ilgili farklı düzenlemeler içermiştir. Süreklilik gerektiren ve düzeltme işlemine ilişkin temel saiklerin belirlendiği hükümler Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde; 31.12.2003 tarihli mali tabloların düzeltilmesine ilişkin hükümler ise geçici 25. maddesinde yer almaktadır.

5228 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle 5024 sayılı kanunun geçici 1 inci maddesi değiştirilmiştir. Yapılan değişiklikle, 31.12.2003 tarihi (Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında hesap döneminin sonu) itibariyle aktif toplamı 7,5 trilyon Türk Lirasını veya hesap dönemine ait ciroları toplamı 15 trilyon Türk Lirasını aşan mükelleflerin geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yapmaları zorunludur.

	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Hedef	35	20	12	8	5	4	4
Gerçekleşme	29,7	18,4	9,3	7,7	-	-	-

Tablo 3 – 2002 – 2008 sürecinde gerçekleşen enflasyon ve hedef enflasyon beklentileri (TCMB, Rapor:2005)

2.1.1 Türkiye’de Enflasyonun Etkilerini Giderme Çabaları

Ülkemizde enflasyonun etkilerini gidermeye yönelik çalışmaları üç kısımda inceleyebiliriz. Birinci döneme çabasızlık, İkinci döneme kısmi, Üçüncü döneme de enflasyon düzeltmesi dönemi adı verebiliriz (Tarakçı,2004:26).

2.1.1.1. Birinci Dönem(Çabasızlık)

Yüksek enflasyonun kendini gösterdiği ilk yıllarda vergi sistemimizde herhangi bir değişiklik yapılmayarak, enflasyondaki yükseliş trendinin azalacağı ve geçici bir durum olduğu beklentisiyle herhangi bir kanuni düzenlemeye gerek duyulmamış ve kayıtsız kalınmıştır. Bu yüzden bu döneme çabasızlık dönemi diyebiliriz (Tarakçı,2004:28).

2.1.1.2. İkinci Dönem (Kısmi)

Enflasyonun kısa zamanda düşmeyeceği görülünce enflasyona karşı genel bir sistem oluşturmak yerine kısmi önlemler içeren bir dizi yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu döneme “Kısmi Önlemler Dönemi “ diyebiliriz. Bu dönemde ilerde de inceleyeceğimiz “Yeniden Değerleme, Hızlandırılmış Amortisman, Senetlerin Reeskontu, LIFO ...” gibi düzenlemeler kısmen de olsa Türk Vergi Sistemimizde enflasyonun etkilerini azaltıcı uygulamalar olarak girmiştir (Tarakçı,2004:28).

2.1.1.3. Üçüncü Dönem (Enflasyon Düzeltmesi)

01.01.2004 tarihinden itibaren başlayan döneme de “Enflasyon Düzeltmesi” Dönemi diyebiliriz. Mali tabloların enflasyonun etkilerinden arındırılmasına yönelik olarak vergi yasalarında değişiklikler içeren 5024 Sayılı “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 30 Aralık 2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış olup, 8. maddesi ve 2. maddesi ile değiştirilen Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendi yayımı tarihinde diğer maddeleri ise 01-Ocak-2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan 5024 sayılı Kanunun amacı: Mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesidir. Bu yasanın muhasebe tekniği açısından özünü oluşturan “Fiyatlar Genel Düzeyi Muhasebesi”, enflasyonist dönemlerde paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareketle, geçmiş dönemlerdeki finansal tabloların cari yılın satın alma gücü değeriyle ifade edilmesini esas alan bir yöntemdir. Bu yöntemin uygulaması aşamasında geçmiş dönemlerdeki finansal tablolar son dönemdeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmektedir. Ayrıca bu yöntem, işletmelerin sahip oldukları parasal varlık ve kaynaklar nedeniyle ortaya çıkan satın alma gücü kayıp ve kazançlarının da hesaplanıp dönem sonuna yansıtılmasını sağlar.

Enflasyonun tüm finansal tablo kalemleri üzerindeki etkilerini kaldırmayı amaçlayan genel düzeltme yöntemleri üç ana gruba ayrılabilir.

- 1) Genel muhasebe ilkeleri tamamen terk edilmeyip bunlara bazı düzeltmeler yapılması (Tarihi maliyetlerin başka bir para cinsine ya da fiyat endeksine göre düzeltilmesi) diğer adıyla “Fiyatlar Genel Düzeyi Muhasebesi” dir.
- 2)Geleneksel yöntemleri tamamen terk ederek cari maliyetlerin esas alındığı yeni yöntemlerin uygulanması (İkame Maliyeti Muhasebesi) ya da
- 3)Her iki yöntemin bir arada kullanılması (Genel Fiyat – İkame Maliyeti Muhasebesi)

2.1.2. Kısmî Düzeltme Yöntemleri

Kısmî düzeltme yöntemleri malî tablolardaki bilanço kalemi/kalemlerinin düzeltilmesine yönelik tedbirler olarak nitelenebilir. Bu yöntemler işletmenin aktifinde bulunan varlıklardan birinin ya da birkaçının üzerinden enflasyonun meydana getirdiği olumsuz etkileri gidermeye yöneliktir(Uman,2003:4). Ekonomide para istikrarını koruduğunda, nispî fiyat değişiklikleri işletme yapısını olumsuz etkilerse klasik muhasebe ilkelerini önemsemek yerine, enflasyonun etkilerini giderme yönlü uygulanan bu yöntem kısa süreli ve düşük enflasyon dönemlerinde uygulanabilir (Yüce, 2000:104).

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini azaltmak amaçlı kullanılan kısmî düzeltme yöntemleri şunlardır:

Azalan Bakiyeler Yöntemine göre Amortisman	VUK Mükerrer madde 315(Kaldırıldı)
Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu	VUK madde 281, 285
Stok Değerlemede LIFO Yöntemi	VUK madde 274, 275(Kaldırıldı)
Yeniden Değerleme	VUK mükerrer madde 298 (Kaldırıldı)
Maliyet Bedeli Artırımı (Eskalasyon)	GVK madde 38, 57 ve 49 no'luKVG(T(Kaldırıldı)
Duran Varlık Yenileme Fonu	VUK madde 328, 329(Kaldırıldı)
Finansman Giderleri Kısıtlaması Uygulaması	KVK mükerrer madde 8 ve 54,55,,58 no'lu KVG(T(Kaldırıldı)
İştirak Hissesi ve Gayri menkul Satış Kazancı İstisnası	KVK'na 4108 sayılı kanunla eklenen geçici 23/A maddesi ve 51 no'lu KVG(T
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri	GVK madde 42
Araştırma Geliştirme Fonu Uygulaması	KVK madde 14/6
Yatırım İndiriminde Endeksleme Uygulaması	GVK ek 4.maddesinde 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklik.((Kaldırıldı)
Üretim Tesislerinin Aynı Sermaye olarak Konulmasından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması	KVK'na 4108 sayılı kanunla eklenen geçici 28/A maddesi ve 57 no'lu KVG(T
Vazgeçilen Alacaklar	VUK madde 327
Gider Artış Fonu Uygulaması	GVK madde 57 ve VUK madde 283

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini azaltmak amaçlı kullanılan kısmî düzeltme yöntemleri

Kısmi düzeltme yöntemleri ancak kısa süreli ve düşük oranlı enflasyon dönemlerinde uygulanabilmektedir. Yüksek ve uzun dönemli enflasyonun yaşandığı ekonomilerde, fiyat artışlarını dikkate almayan ve bu artışların işletmelerin finansal tablolarına yansıtılmasına imkan tanımayan klasik muhasebe sisteminin bu sakıncasının bir takım spesifik düzenlemelerle önlenmesi mümkün değildir. Bunun sebepleri arasında her şeyden önce finansal tabloların hazırlandığı tarihte işletmenin varlık ve kaynak yapısını gerçek tutarları ile göstermek, gerçek olmayan kâr ve gerçek kâr ayrımını yapabilmek, finansal tabloların anlamlı olarak karşılaştırılabilmesini ve yorumlanabilmesini sağlamak yer almaktadır. Kısmi düzeltme yöntemleri, yüksek ve uzun dönemli enflasyonun yaşandığı ekonomilerde bütün olarak enflasyonun olumsuz etkilerini ortadan kaldıracak köklü çözümler değildir. Bu yöntemlerin belli başlılarına kısaca bir göz atalım.

2.1.2.1. Yeniden Değerleme²

Yeniden değerlendirme paranın satınalma gücünün azalmasından ötürü işletme varlıklarının, özellikle de fiyatlar genel düzeyindeki artışlardan etkilenmeye en yakın varlıkların, bilanço tarihinde gerçek değerleri ile gösterilmesi amacıyla yapılan değerlendirme olarak tanımlanabilir. VUK'na göre: "Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri, (imtiyazlı şirketler hariç, kolektif, adi komandit ve adi şirketler dahil) amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve bu kıymetler üzerinden ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen amortismanları, her hesap dönemi sonu itibarı ile 298. madde de belirlenen şartlara bağlı olarak yeniden değerlendirme yapılabilir"

Hazırlanan bilançonun aktifine kayıtlı yeniden değerlendirme kapsamındaki kıymetler ve bu kıymetlerin geçmiş yıllarda ayrılmış amortismanları, yeniden değerlemenin yapılacağı yıla ait oran ile çarpılarak yeniden değerlendirilir ve bu işlem sonucunda oluşan değer artışı bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Yeniden değerlendirme değer artışı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesinden önceki net aktif bilanço değerlerinin, bu kıymetlere yeniden değerlendirme oranının uygulanmasından sonra bulunacak net aktif bilanço değerlerinden indirilmesiyle hesaplanır (Hacıüstemoğlu vd. 1999:33).

² 213 sayılı VUK, mükerrer madde 298.

5024 sayılı VUK, GVK ve KVK’de değişiklik yapılması hakkındaki kanunun ikinci maddesi ile VUK’nun 298. maddesi değiştirilerek maddenin başlığı “enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerleme oranı” olmuştur.

2.1.2.2. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman

Amortisman konusu VUK’nin 315. maddesinde ele alınmıştır. Buna göre “işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerde 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin, bu kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.” 1994 tarih ve 21982 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 4008 sayılı kanunun 10 maddesiyle VUK’nin 315 maddesinde yapılan değişiklik ile mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin değerini, %20 oranından fazla olmamak üzere, serbestçe belirleyecekleri değer üzerinden amortisman ayırabilecekleri hükme bağlanmıştır. Aynı maddede bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulünü kullanabilecekleri de ifade edilmiştir. Azalan bakiyeler amortisman uygulamasındaysa amortisman süresi değişmemekle birlikte, amortisman oranı %20’den %40’a çıkarılmıştır.

Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranının uygulandığı tutar varlığın değerinden önce ayrılmış amortismanlar toplamının düşülmesinden sonra kalan tutara uygulanır. Bu yolla amortisman payı süre ilerledikçe matrah küçüleceği için ilk yıllarda daha fazla olmakta, böylelikle amortisman süreci hızlandırılmaktadır (Ataman,2000: 217).

Amortismanına tabi kıymetler genel anlamda maliyet bedeli üzerinden değerlenirler. Maliyet bedeli VUK. 262 nci maddesinde, “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı” şeklinde tanımlanmıştır.

Maliyet bedeli kavramında özellik taşıyan durum, döviz cinsinden borçlanmak sureti ile kıymet satın alınmasıdır. Bu durumda, ilgili varlığın aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar oluşan faiz, kur farkı vb. finansman giderlerinin maliyete ilave edilmesi gerekmektedir. Bundan sonraki dönemlerde oluşacak finansman giderleri ise ister maliyet bedeline eklenecek ya da doğrudan gider olarak değerlendirilebilecektir.

Maliyete dahil edilen faiz, kur farkı vb. finansman giderleri de doğal olarak amortismanına tabi tutulabilecektir.

5024 sayılı Kanun ile değişik VUK. nun 315 nci maddesine göre “Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı’ nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler.İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır.” şeklindedir. Öte yandan Geçici 26 ncı maddeye göre, 01.01.2004 tarihinden evvel aktifleştirilmiş kıymetler için uygulanmış olan amortisman ayırma süresi aynen devam edecektir. İktisadi kıymetlere ait amortisman oran ve süreleri 333 ve 339 sıra numaralı VUK. Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırma yöntemi, 5024 ve 5228 sayılı Kanunlar ile değişikliğe uğramıştır. VUK. Mük. 315 nci maddesine göre,

- i. Her yıl üzerinden amortisman ayrılacak değer, evvelce ayrılan amortismanlar toplamının tenzili sureti ile bulunur.
- ii. Amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Bu oran % 50’ yi geçemez.
- iii. Amortisman süresi normal amortisman süresine göre hesaplanır.
- iv. Son yıla devreden bakiye tamamen o yıl indirilir.

333 sıra numaralı VUK. Genel Tebliği ile gereken açıklamaların yapıldığı bu yöntemde, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman ayrılacak değer, düzeltilmiş değerden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek sureti ile tespit edilir.

Öte yandan VUK. 320 nci maddesi gereğince, binek otomobiller dışında kısıt amortisman uygulaması devam etmemektedir. Yani iktisadi kıymet amortisman uygulanacak hesap döneminin son gününde aktive girse dahi, o yıl için tam amortisman ayrılır. Ancak binek otomobillerde ilk yıl kalan ay sayısına kadar amortisman ayrılır ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.VUK. 317 nci maddesinde düzenlenen fevkalade amortisman, Maliye Bakanlığı’ na başvuru ve başvurunun kabulü sureti ile uygulanabilmektedir.

Düzenlemenin Eski Şekli	Düzenlemenin Yeni Şekli
<p>VUK Madde 315 (4008 sayılı Kanunun 10'uncu maddesiyle değişen madde) Mükellefler amortismanına tabi iktisadî kıymetlerinin değerini, % 20 nispetinden fazla olmamak üzere, serbestçe tespit ettikleri nispetleri üzerinden yok ederler. Ancak, arazi ve binalar ile % 20 nispetinden daha yüksek bir nispette amortismanına tabi tutulacak iktisadî kıymetlerin değeri, Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan olunan nispetler üzerinden yok edilir.</p>	<p>VUK Madde 315 Madde 315. - Mükellefler amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlân edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerinin faydalı ömürleri dikkate alınır.</p>
<p>VUK Madde Mükerrer 315 (205 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen madde) Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadî değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde; 1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. 2. (4008 sayılı Kanunun 11'inci maddesiyle değişen bent) Bu usulde uygulanacak amortisman nispeti % 40'ı geçmemek üzere normal amortisman nispetinin iki katıdır. 3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.</p>	<p>VUK Madde Mükerrer 315 (205 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen madde) Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadî değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Bu usulün tatbikinde; 1. Her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının tenzili suretiyle tespit olunur. 2. Enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, amortismanına tâbi iktisadî kıymetin düzeltilmiş değerinden daha evvel ayrılmış olan amortismanların toplamının taşınmış değerleri indirilmek suretiyle tespit edilir. 2. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. 3. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman nispetlerine göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir.</p>
<p>VUK Madde 319 Mükellefler, usulüne göre tespit edilen nispetleri aşmamak şartıyla, amortismanları diledikleri nispetler üzerinden hesaplayabilirler; şu kadar ki, uygulamaya başladıkları amortisman nispetlerini müteakip faaliyet yıllarında değiştiremezler. 318'inci maddenin ikinci fıkrası hükmüne göre amortisman nispetlerinin değiştirilmiş olması halî bundan müstesnadır.</p>	<p>VUK Madde 319 Yürürlükten kaldırılmıştır.</p>

Tablo 4. Kısmi düzeltme yöntemleri ve değişiklikler tablosu (VUK' a göre düzenlenmiştir.)

2.1.2.3. Duran Varlık (Sabit Kıymet) Yenileme Fonu³:

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin, bilançolarının aktif tarafında maliyet bedeli ile yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, özellikle elden çıkarılması esnasında oluşan fiktif kârların vergilendirilmesinin önlenmesi için amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen kârlar ile su baskını, sel, deprem ve yangın gibi doğal afetler nedeniyle bütünüyle ya da kısmen hasara uğramaları durumunda sigortadan alınan tazminatların pasifte azami üç yıl bekletilmesini ifade eden bir vergi ertelemesi yöntemidir.

Yenileme fonuna ayrılan kaynak kullanılarak satın alınacak iktisadi kıymetin yenilenen iktisadi kıymet ile aynı türden olması gerekir. 5024 sayılı VUK, GVK ve KVK'de değişiklik yapılması hakkındaki kanunun 9. maddesi ile 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren yenileme fonu uygulaması yürürlükten kaldırılmış olduğu belirtilse de VUK 328'inci maddede yenileme fonu uygulaması devam etmektedir. Nedeni ise enflasyon düzeltilmesi zorunluluğu taşımayan diğer mükelleflerin faydalanmasıdır.

2.1.2.4. Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu⁴

Bilanço esasına defter tutan mükelleflerin bilançolarındaki mevcutları, alacakları ve borçları hesap dönemleri bitiminde⁵ envanter çıkarılması sırasında değerlemeye tabi tutulur. Bu değerlendirme ile vâdesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların bilanço günündeki değerine indirgenmesine 'reeskont' denir. Bu uygulama ile bilanço günündeki senetlerin nominal değerleri ve değerlendirme günü ile senedin vâde tarihine kadar faizi hesaplayıp vergi matrahını gelecek dönem gelir ve giderlerinden arındırma amaçlanmaktadır.

SPK tarafından yayımlanan "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların Düzenlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ"⁶e (2004) göre, VUK açısından ihtiyari olan reeskont işlemi, SPK'ye tabi şirketlerde zorunludur.

³ 213 sayılı VUK, mükerrer madde 328.

⁴ 213 sayılı VUK, mükerrer madde 281 ve 285.

⁵ Özel hesap dönemleri istisnai olmakla birlikte 31 Aralık tarihinde.

2.1.2.5. Finansman Fonu⁶

Kurumlar Vergisi Kanunu'na 2362 sayılı yasa ile eklenen mükerrer 8. maddesi ile giren finansman fonu, enflasyon dönemlerinde sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yatırımlarına daha kolay kaynak sağlamak için, yatırım indirimine tabi olabilecek yatırımlarının finansmanında kullanılmak üzere, safi kurum kazancından ayırabilecekleri bir kaynaktır. Finansman fonu ayırmanın amacı, devlet alacağının ertelenmesi yoluyla belirli yatırımların finansmanına katkıda bulunmaktır. Yani bazı şartların yerine getirilmesi koşuluyla ödenecek kurumlar vergisinin işletme lehine tecil edilmesidir.

Sermaye şirketleri⁷ ile kooperatifler, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlarının finansmanında kullanmak ve yatırım için öngörülen süreyle sınırlı kalmak kaydıyla aşağıdaki koşullarla finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilirler.

- Ayrılacak finansman fonu Kurumlar Vergisi matrahının %25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez.
- Finansman fonunun T. C. Merkez Bankası'nda açılacak her an paraya çevrilebilir devlet tahvili hesabına yatırılması zorunludur.
- T.C. Merkez Bankası'nda açılacak hesaptan çekişler Devlet Planlama Teşkilatı'nca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz.
- Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.

Finansman fonu uygulaması 4369 sayılı kanun ile 1 Ocak 1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

⁶ 5422 sayılı K.V.K. mükerrer 8. madde.

⁷ Anonim şirketler, limited şirketler ve eshamlı komandit şirketler.

2.1.2.6. Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası⁸

Mükelleflerin kayıtlı gayrimenkul ve iştiraklerinin bilançoda uzun yıllar boyunca maliyet bedeliyle yer alması, bunların elden çıkarılmasında enflasyon kârlarının meydana gelmesine yol açmaktadır. Bu istisna ilk olarak K.V.K.'ye geçici 10. madde olarak girmiş, daha sonra geçici 18. maddede düzenleme yapılmış ve sonrasında geçici 23. maddeye taşınmıştır. Geçici 23. maddeden sonra ise geçici 28. maddeye taşınmıştır. Ve nihayetinde 5228 sayılı kanunla geçici madde olmaktan çıkarılmış ve 01.01.2005 tarihinden itibaren KVK'nın 8. maddesinin 12 numaralı bendine taşınmıştır. Buna göre tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin ya da gayrimenkullerinin satışından meydana gelen kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen bölümü kurumlar vergisinden müstesnadır.

Vâdeli satış durumundaysa satışın yapıldığı hesap dönemini izleyen ikinci hesap döneminin sonuna değin tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yılın kurum kazancından indirilir. Bu tarihten itibaren yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi ya da gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir (Kaşif ve Efendioğlu,1996:25).

2.1.2.7. Maliyet Bedeli Artırımı⁹

Maliyet bedeli artırımı 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 3946 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun 38 maddesinin sonuna aşağıdaki bölüm eklenmiştir:

“Gayrimenkulların ve menkul kıymetlerin alım-satımı ile uğraşanlar hariç olmak üzere, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında maliyet bedeli, bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için V.U.K. hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.”

Maliyet bedeli artırımı uygulaması ile gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarının enflasyondan arındırılarak vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

4684 sayılı Kanununun 17'inci maddesiyle değişen fıkranın yürürlük tarihi 03.07.2001: “Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak

⁸ KVK'ye 4108 sayılı kanunla eklenen 23/a maddesi.
⁹ G.V.K. madde 38 ve 39.

hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir.”

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen iştirak hisseleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan iştirak hisselerinin en az iki yıl öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya alınan bu iştirak hisseleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya bedelsiz olarak edinilen hisseler için maliyet bedeli artırımını, bu hisselerin itibari değeri üzerinden bunların edinilmesine yol açan sermaye artırımının tescili tarihinden itibaren uygulanır.

Bu hüküm 39 uncu madde gereğince işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde de uygulanır. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur. Söz konusu iktisadi kıymetlerin alım satımı ile devamlı olarak uğraşanlar, alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetler için bu hükümden yararlanamaz. Şu kadar ki, inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için bu fıkra hükmüne göre maliyet bedeli artırımını yapılabilir. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkuller için maliyet artırımını satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır. Bu fıkra hükmünün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

4842 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle eklenen fıkranın yürürlük tarihi: 24.04.2003:
“Sürekli olarak işlenmiş altın alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsasında oluşan has altın değeri ile satılan mamulün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı, maliyet bedeline ilave ederler. Söz konusu fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenir. Bu fon, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tâbi tutulur. Bu mükelleflerin kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider kabul edilir.”

2.1.2.8. Son Giren İlk Çıkar (LIFO¹⁰) Stok Değerleme Yöntemi¹¹

V.U.K.'nin 274. maddesinde 4008 sayılı kanunla yapılan değişikliğe göre 1 Ocak 1996'dan itibaren stokların değerlemesinde Son Giren İlk Çıkar yöntemini kullanabilmelerine olanak tanınmıştır. Söz konusu maddeye göre bu yöntemi seçenler beş yıl süre ile bu yöntemden vazgeçemeyeceklerdir. Bu yöntemi uygulayan işletmeler finansman gider kısıtlamasına tabidir. Finansman gider kısıtlaması GVK ve KVK'de yeri olan bir kavramdır. GVK'nin 41. maddesi 'gider kabul edilmeyen ödemeler' başlığını taşır, KVK'nin 15. maddesi de, 'kabul edilmeyen indirimler' başlığını taşır. Bu maddelerde yer alan hükümlere göre; işletmelerin kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kar payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarının matrahtan indirilmesine belli bir oran dahilinde kısıtlama getirilmiştir (Yıldız,2003:85).

Stok değerlendirme yöntemlerinden 'son giren ilk çıkar' yöntemi ambara son giren malın ilk çıktığı varsayımı üzerine kuruludur. Buna göre dönem sonunda depoda/ambarda dönem sonunda kalan malların ilk alınan mallar olduğu düşünülür. Dönem sonunda mevcut mallar ilk parti alışların maliyetiyle değerlendirilmiş olduğundan, stokların değeri düşük, satılan malların maliyeti yüksek çıkacaktır. Alış fiyatları yükselirse maliyetler de yükselecektir; bundan ötürü fiktif kârları ve bu kârlardan doğacak aşırı vergiler ve kâr dağıtımları önlenmiş olacaktır.

Fiyatlar genel düzeyinin artış yönünde olduğu dönemlerde bu yöntemi uygulayanların dönem sonu stok değerleri düşük, satın alınan malın maliyeti yüksek olduğundan kâr düşük gözükülecektir. Fakat bu yöntemle satış kârının yüksek görünmesi önlenirken; işletmenin ambarlarında en eski alış tarihli ve en düşük maliyetli stoklar kaldığı için söz konusu stoklar bilançoda carî piyasa değerinden çok düşük değerlerle yer alacak ve bilanço gerçeği yansıtmayacaktır.

2.1.2.9. Araştırma Geliştirme Fonu

Muhasebe Sistemi uygulama genel tebliğleri ve tek düzen hesap planına göre araştırma-geliştirme (ar-ge) faaliyeti; işletmede yeni ürün ve teknoloji oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan faaliyetlerdir (Bıyık,1999:56). Bu

¹⁰ Last In First Out

¹¹ V.U.K. Madde 274 ve 275.

faaliyetlere ilişkin en önemli düzenleme KVK madde 14'te yer verilen vergi ertelemevidir. Buna göre “mükelleflerin yıl içinde yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken kurumlar vergisinin %20'sinin süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenmektedir”.

Bu uygulama geçmişte “vergi erteleme müessesesi” olarak bilinen uygulamanın yerine konmuştur. Ne var ki vergi erteleme müessesesinde ilgili yıl beyannamesinde ödenecek kurumlar vergisinin olmaması durumunda herhangi bir erteleme söz konusu değilken, ar-ge uygulamasında kazancın yetersiz olduğu yıllarda yararlanılamayan indirim tutarı sonraki yıllara aktarılabilir. Yine ar-ge uygulaması vergi tutarında öngördüğü doğrudan indirimle vergi erteleme uygulamasından ayrılmaktadır. Vergi erteleme istisnasının önceki uygulamada yer almaması da eski ve yeni uygulamalar arasındaki bir başka farklı durumdur.(Tuncer, 2005:75).

2.1.2.10. Yatırım indiriminde endeksleme

G.V.K.'nin ek 4. maddesinde 4108 sayılı yasa ile yapılan değişiklik sonucu 1 Ocak 1995'ten itibaren alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcamalarına uygulanmak üzere getirilen endeksleme uygulamasında yatırımcıların ilgili yıl kazancının olmaması ya da yeterli kazanç bulunmaması sonucu indirilemeyen yatırım indirimi tutarları, V.U.K. hükümlerine göre söz konusu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanır.

2.1.3. Genel Düzeltme Yöntemleri

Parasal işlemlerde ortaya çıkan gerçek değerlendirme sorununun çözümü genelde iki yöntemle olur. Birincisi Genel Yeniden Değerleme yöntemi ki buna ekspertiz yöntemi de denir. İkincisi ise Altın Esası yöntemidir.

2.1.3.1. Genel Yeniden Değerleme (Ekspertiz) Yöntemi

Bir ülkede parasal işlemler sistemi bütünüyle çöktüğünde genel yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır (Uman,2002:34). Savaş ve benzeri toplumsal etkinliği haiz durumların engellenmesi olanaksız krizlere yol açması ile varlıkların değerleri para ile ölçülemez olur. Bu durumda işletmelerin aktif ve pasiflerini oluşturan tüm kalemler ekspertizler tarafından oluşturulmuş ya da oluşturulacak yeni para birimi cinsinden

yeniden belirlenir ve işletmeler de muhasebe sistemlerini bu yeni belirlemeye göre yaparlar.

2.1.3.2. Altın Esası Yöntemi

Bu yöntem, bir işletmenin bilançosunu oluşturan tüm kalemlerin altın para ya da altına endeksli bir yabancı para birimi cinsinden ifade edilmesi ve muhasebe tabloların bu esasa uygun olarak yeniden düzenlenmesine dayanır (Uman, 2002:36). Bilançolar bu yöntem uyarınca birkere düzeltildikten sonra, düzeltmeyi takip eden dönemlerde artık para-altın endeksine göre düzeltme yapılır ve yöntem sürdürülür. Bu yöntem de, parasal sistemin yeterli güvenilirliğe sahip olmadığı düşünüldüğünde, altının daha istikrarlı olabileceğine kanaat getirildiğinde uygulanır.

2.1.3.3. Enflasyon Muhasebesi ve Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri

Enflasyon muhasebesi uygulamasına yön veren esaslar değerlendirme yöntemleri ve sermayenin korunması yaklaşımıdır. Değerleme, bir işletmenin varlığını oluşturan aktif ve pasif kalemlerin belli tarihlerdeki değerlerini ortak değer ölçüsü olan para birimi ile ifade etmektir.¹² Değerleme işleminde, tarihi maliyetler ya da cari maliyetler esas alınabilmekte ve buna göre karşımıza Tarihi Maliyet Yöntemi ve Cari Maliyet Yöntemi olarak iki farklı değerlendirme yöntemi çıkmaktadır.

Dönem kârının belirlenmesinde ise en önemli nokta sermayenin korunması kavramıdır. Sermayenin korunması kavramından, sermayenin nominal olarak, satın alma gücü olarak veya üretim gücü olarak korunması anlaşılabilen ve karşımıza üç farklı yaklaşım çıkmaktadır. Her üç yaklaşımda da amaç sermayeyi azaltmadan dağıtılacak dönem karını belirlemektir.

Klasik muhasebe sisteminde tarihi maliyetleri esas alan değerlendirme yöntemleri kullanılmakta ve kâr kavramına sermayenin nominal olarak kullanılması yaklaşımı ile ulaşılmaktadır. Öte yandan ekonomide meydana gelen (genel ve/veya nispi) fiyat artışları dikkate alınmamaktadır.

Enflasyon muhasebesi uygulamalarında ise:

- i) Değerleme yöntemlerinden ya tarihi maliyet yöntemi esas alınmakta fakat ölçü birimi olarak paranın satın alma gücü kullanılmakta ya da tarihi

¹² Nalan Akdoğan, Enflasyon Muhasebesi Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Ve Muhasebe Yüksek Okulu, Yayın No : 1 Ankara 1980

maliyet yöntemi tamamen terk edilerek cari maliyet yöntemi kullanılmaktadır.

- ii) Kâr kavramına sermayenin satın alma gücü olarak veya üretim gücü olarak ya da hem satın alma hem de üretim gücü olarak korunması yaklaşımı ile ulaşılmaktadır.
- iii) Ekonomide meydana gelen genel fiyat artışları veya nispi fiyat artışları ya da her ikisi birden dikkate alınmaktadır.

Bilindiği gibi ekonomide meydana gelen fiyat artışları, genel fiyat artışları veya nispi fiyat artışları şeklinde olmaktadır. Genel fiyat düzeyindeki değişimler toplam arz ve toplam talep arasındaki dengesizlikten, bütçe açıklarından ya da aşırı likidite fazlasından meydana gelirken nispi fiyat değişiklikleri tüketici tercihlerinde değişme, teknolojik değişiklikler, arzda geçici tıkanıklık, gelir dağılımındaki değişme, spekülasyon gibi sebeplerden kaynaklanmaktadır.

Esas amacı ekonomide meydana gelen fiyat artışlarının finansal tablolar üzerindeki etkilerini tamamen ortadan kaldırmak olan enflasyon muhasebesi yaklaşımları bu esaslar çerçevesinde üç yöntemden oluşmaktadır. Bu yöntemler arasındaki farklılıklar, kullanılan değerlendirme yöntemlerine, sermayenin korunması kavramına ve dikkate alınan fiyat artışlarına (genel fiyat artışları, nispi fiyat artışları) dayanmaktadır. Buna göre enflasyon muhasebesi yöntemleri:

- a) Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi,
- b) İkame Maliyeti Muhasebesi ve Cari Değer Muhasebesi (Yenileme Maliyeti Muhasebesi)
- c) Genel Fiyat - İkame Maliyeti Muhasebesidir. (Karma)

Enflasyon muhasebesi sisteminde tarihsel maliyetlerle gösterilmiş firma değerlerine fiyat değişimlerinin etkisi yansıtılmakta ve gerekli önlemler alınarak işletme değerlerinin gerçeği göstermesine olanak tanınmaktadır.

Enflasyon muhasebesi yöntemlerinin yararları şöyle sıralanabilir (Akdoğan ve Tenker, 2004: 688):

- İşletmeler için önem taşıyabilecek gerçek değer ayrıntılarının açığa çıkmasını sağlamaya yardımcı olmak;

- Firmaların malî tablolarının daha anlaşılabilir olmasını sağlamak;
- Enflasyon, gelir düzeylerindeki paylaşımda meydana gelen dengesizliklerin de sonucudur. Enflasyon muhasebesi ile ulusal servet dağılımı konusunda daha sağlıklı bilgi ve veriye ulaşılabilir

Anayasanın 73. maddesinin ilgili hükmü gereği, enflasyon düzeltmesi, vergi matrahının doğru ve adil bir biçimde belirlenebilmesi için mutlaka gereklidir. Bu yapılmazsa, fiyat düzeyinde meydana gelmesi olası artışlar ne oranda olurlarsa olsunlar vergi matrahının doğru belirlenememesine yol açar. Bu durum ise vergi adaletini ve rekabet ortamını zedeler (http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari_31.htm, erişim: 18 Mart 2006).

Geleneksel muhasebenin enflasyonist dönemlerde yetersiz kalmasından ötürü, çeşitli enflasyon muhasebesi yöntemleri önerilmiştir.

2.1.3.3.1. Genel Fiyatlar Düzeyi Yöntemi

Enflasyonun varlığını kabul eden bu yöntemde, paranın satınalma gücünün değiştiği düşüncesiyle genel fiyat endeksi (eski adlarıyla TEFE¹³ ve TÜFE¹⁴) yardımıyla farklı para birimiyle ifade edilen ve finansal tablolarda yer alan değerler aynı para birimiyle ifade edilmeye çalışılır. Finansal raporların güncel para değerine göre ayarlanması ve hesapların bugünkü para birimine göre belirtilmesini temel alan bir yöntemdir. Bu sayede finansal raporların türdeşliği sağlanır, sermayenin satınalma gücü sürdürülmüş, enflasyon kökenli fiktif kârlar malî tablolarda gösterilmemiş olur (Uman,2002:130).

Genel fiyatlar düzeyi yönteminin uygulanmasına dönem başı ve dönem sonları itibarı ile malî tablolardan başlanır. Dönem başı bilanço düzeltme katsayıları ile düzeltilir. Bilançodaki parasal kalemler aynen bırakılırken, parasal olmayan kalemler carî dönemdeki paranın satın alma gücüne göre geçmiş maliyetlerin düzeltilmesi yoluyla malî tablolara yansıtılır. Bunun ardından gelir tablosu kalemleri, ilgili düzeltme katsayıları ile düzeltilir. Sonra ise parasal kayıp ve kazançlar hesaplanarak gelir tablosuna yerleştirilir.

Gelir tablosu kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesinde asıl olan gelirlerin ve giderlerin düzeltilmesinde aynı olan yöntemlerin kullanılmasıdır. Örneğin aylık verilere

¹³ Toptan Eşya Fiyat Endeksi. 2005 yılında yapılan bir değişiklik ile ÜFE – Üretici Fiyat Endeksi adlı yeni bir sınav üretim endeksiyle değiştirilmiştir. Daha fazla bilgi için bakınız: <http://www.die.gov.tr>.

¹⁴ Tüketici Fiyat Endeksi.

dayanılarak düzeltilen gelirler, üç aylık verilere göre düzeltilmiş giderler ile karşılaştırılmamalı, her ikisi de aynı sıklıklarla geçerli verilere dayanılarak düzeltilmelidir.

- Bu yöntemin uygulanma aşamasında bilanço kalemleri son dönemdeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmektedir. Uygulamada dönem başı ve dönem sonu mâlî tabloları ele alınmakta ve bilanço kalemleri parasal olan ve parasal olmayan değerler olarak ikiye ayrılmaktadır. Söz konusu ayırım UMS 29'a göre yapılmaktadır. Bu yöntemde nakit ya da nakitle tahsil edilecek parasal değerler enflasyon ortamında gerçeği yansıttıkları düşüncesiyle düzeltilmemektedir. Parasal olmayan varlıklarsa satın alma tarihleri esas alınarak düzeltme katsayısı ile düzeltilir (Akdoğan ve Tenker, 2004: 678).

2.1.3.3.2. Carî Değer Muhasebesi/İkame Maliyeti Muhasebesi (Yenileme maliyeti muhasebesi)

Fiyatlar genel düzeyindeki kabul edilen artışın ekonomide yer alan tüm mal ve hizmetler için geçerli olmamasından kaynaklanan özel bir yöntem olan “carî değer muhasebesi”, sermayenin korunması ve varlıkların genel fiyat düzeyi ile değil, özel fiyat değişimlerine göre düzeltilmesini öngörmektedir. Carî değer muhasebesinde varlıkların carî değerleri dikkate alınır, dolayısı ile bu öznel bir yöntemdir.

Carî değer muhasebesi yönteminde carî değerlerin yenileme maliyeti olarak tanımlanmasıyla birlikte yöntemin ismi “yenileme maliyeti muhasebesi” olarak değiştirilmiştir. Varlıkların gerçek carî değerlerinin, varlığın yenilenmesi durumunda ödenecek ücret olduğunu savunan bu yöntemde, varlıklar tarihsel maliyetlerinden ayrı düşünülür ve parasal olmayan tüm kalemler carî değerleri ile mâlî tablolarda yer alır.

Bu yönteme göre işletmenin gelir tablosu hazırlanırken üretim kapasitesinin korunabilmesi için gerekli carî maliyetlerin dikkate alınması, bilançoda da bu kalemlerin yine aynı kavram kapsamında carî maliyetleri üzerinden gösterilmesi gerekmektedir. Burada asıl olan işletmenin sahip olduğu üretim kapasitesinin aynen korunmasıdır (Fischer,1977:748).

Carî değer muhasebesi yönteminin amacı işletmenin performansı ile ilgili daha gerçekçi değerlendirmeler yapmaktır. Bu yöntem uyarınca düzeltilmiş tablolar yöneticilerin fiyat

belirleme, sermaye yatırımları ve büyüme konularında daha sağlıklı kararlar almalarına olanak tanır.

Bu yöntemin uygulanması ile kâr, faaliyet kârı ve elde tutma kazançları olarak ikiye ayrılır. Faaliyet kârı, dönem hasılatından bunun elde edilmesi için kullanılan varlıkların ikame maliyetlerinin çıkartılmasıyla elde edilir. Faaliyet kârı firmaların enflasyon ortamındaki cari kârlılığını ve faaliyetlerini yansıtmakta olup hissedarlara dağıtılabilecek kârları temsil eder. Elde tutma kazançlarıysa enflasyon döneminde değer artışı gösteren fiziksel varlıkların elde tutulması sonucundaki kazançlardır.

Bu yöntem cari değerlerin zor hesaplanabilirliği, uygulama maliyetinin görece yüksek gerçekleşecek olması ve değerlendirme katsayısı (endeks) seçiminde öznelliğe yol açması bakımından olumsuz anlamda eleştirilmektedir (Akdoğan,191:2005).

2.1.3.3.3. Genel Fiyat – İkame Maliyeti (Karma) Muhasebesi

Karma yöntemde genel fiyat düzeyi muhasebesi ile cârî değer muhasebesi uzlaştırılarak genel ve görece fiyat hareketlerinin tüm etkilerinin muhasebeye yansıtılması amaçlanır. Genel fiyat düzenlemesi yönteminde enflasyonun parasal kalemler üzerinde oluşturduğu satınalma gücü kazanç ve yitimlerin belirlenmesinde temel alınarak gelir tablosuna katılmaktadır. Parasal olmayan kalemler ise genel fiyat endeksine göre düzeltilip bilançoda değerleri ile gösterilmekte, reel kalemleri elde tutma kazançlarıysa dikkate alınmamaktadır. İkame maliyeti yönteminde ise fiyatlardaki genel değil özel değişimler dikkate alınmakta ve bu değişimler sonucunda varlıkları elde tutma kazanç ve kayıpları hesaplanarak, parasal kalemlerde ortaya çıkan satınalma gücü kazanç ve kayıpları dikkate alınmamaktadır (Yüksel,124:1997).

Karma yöntem, özel fiyat seviyesindeki değişmelere göre belirlenmiş carî değer muhasebesi kârını, fiyatlar genel düzeyindeki değişmelere göre yeniden düzeltmekte kullanılır. Teorik olarak genel fiyat düzeyi ve ikame maliyeti düzeyi yöntemlerinden üstün olan bu yaklaşım, uygulama bakımından ise söz konusu iki yöneme göre de son derece uygulanması zor ve hantaldır.

2.1.3.3.4. Tarihî Maliyet Yöntemleri

Tarihi maliyetleri esas alan değerlendirme yöntemlerini geleneksel tarihi maliyet yöntemi ve düzeltilmiş tarihi maliyet yöntemi olarak ikiye ayırabiliriz (Akdoğan,2004:32).

2.1.3.3.4.1. Geleneksel Tarihî Maliyet Yöntemi

Geleneksel muhasebe yönteminde kullanılan muhasebe yöntemidir. Bu yönteme göre varlıklar satın alındıkları dönemki maliyetleri ile kaydedilirler. Fiyat değişikliklerinin başat olmadığı ekonomilerde bu yöntem kârın belirlenmesinde nesnel bir yaklaşım sağlamaktadır, ne var ki yüksek enflasyonlu ekonomilerde bu yöntemin kullanılması yanıltıcı yorumlara yol açabilir.

2.1.3.3.4.2. Düzeltilmiş Tarihî Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde malî tablolara konu olan tüm değerler elde ediliş tarihleri de dikkate alınarak bir fiyat endeksi ile düzelttikten sonra bulunan carî değerlerle ifade edilirler. Bu yöntem geleneksel tarihî maliyet yöntemine göre firmalara ait dönemsel bilgilerin, ayrıca farklı firmaların bilgilerinin daha sağlıklı karşılaştırılabilmesine olanak sağlamaktadır.

2.1.3.3.5. Değer Yöntemleri

Değer yöntemleri, yenileme maliyeti yöntemi, net nakit değer yöntemi, net bugünkü değer yöntemi, firmaya katkı değeri yöntemi ve uygun değer yöntemi olarak beşe ayrılır (Akdoğan,2004:38).

2.1.3.3.5.1. Yenileme Maliyet Yöntemi ve Net Nakit Değer Yöntemi¹⁵

Yenileme maliyeti ile değerlendirme yönteminde, varlıklar değerlendirirken, bir varlığın gelecekte sunabileceği hizmeti veya hizmet edebilme kapasitesini karşılayabilecek bir varlık satın alındığında katlanılacak maliyet esas alınmaktadır. Net nakit değer yönteminde temel alınan değer varlığı satma işlemi sonucunda sağlanacak net nakit girişidir (Çelik,2001:27). Bu yöntemde varlıklar fırsat maliyetleri ile değerlendirilirler¹⁶. Bu yönteme göre varlıkların tasfiyesi durumu söz konusu edilmez, dolayısı ile uygulanabilirlik varsayımsaldır. Her türlü mal ve hizmet için Pazar bulunmadığı için değer biçmek ya da varsaymak da gerçekçi olmayabilir. Dolayısı ile, örneğin, kimi varlıkların hurda değerleri nominal ya da carî değer olarak esas alınabilmektedir.

¹⁵ 'Net gerçekleştirilebilir değer yöntemi' olarak da bilinir.

¹⁶ Fırsat maliyeti varlıkların elde tutulması yerine satılması durumunda elde edilmesi olası tutar ile bu işlem için meydana gelebilecek masrafların arasındaki farka karşılık gelir (Çelik, 2001, 27).

2.1.3.3.5.2. Net Bugünkü Değer Yöntemi

Bu yöntemin esas alındığı değerlemelerde, değerlemede söz konusu olan varlıkların tümü bunlardan gelecekte elde edilmesi olası net nakit akışlarının bugünkü değerleri ile değerlendirilmektedir. Bu yöntemde teknolojik değişiklikler dikkate alınmaz. Diğer yandan gelecekteki girişlerinin zamanlarının ve iskonto oranlarının belirlenmesi güçtür.

2.1.3.3.5.3. Firmaya Katkı Değeri Yöntemi

Bu yöntemde de varlıkların değerleri net nakit değer yönteminde olduğu gibi fırsat değerleriyle belirlenir. Firmaya katkı değeri yönteminde varlığa sahip olmakla sakınılan zarar değerlendirilmede esas alınır. Söz konusu zarar, varlığın yenisinin alınması durumundaki maliyetidir. Bu yöntem, kullanım esnasında yenileme maliyeti, net nakit değeri ve net bugünkü değer yöntemlerinin birlikte kullanımını gerektirdiğinden, pratik değildir.

2.1.3.3.5.4. Uygun Değer Yöntemi

Bu yöntemde her bir kalem için farklı bir değer yönteminin esas alınması olanaklıdır. Buna göre uzun vadeli parasal varlıklar iskonto edilmiş nakit değerleri ile gösterilir. Alış maliyeti bilinen stoklar da yine net nakit değeri dikkate alınır ve faaliyet karı buna göre hesaplanır. Maddî duran varlıklarda ise yenileme maliyetine göre değerlendirilir. Borçlar ödeme günlerindeki tutarın bugünkü değerlerine göre değerlendirilmesi ile ele alınır. Farklılıklar değerlendirilmede en gerçekçi değerlere uygunluğu sağlamakla birlikte, sağlıklı karşılaştırma yapılabilmesi aynı nedenle güçleşmektedir.

2.1.3.3.6. Sermayenin Korunması Yaklaşımı

Bu yaklaşımda amaç, sermayeyi azaltmadan dağıtılacak dönem kârını belirlemektir (Çelik,2001:28). Sermayenin korunması hakkındaki görüşlerden birisi yatırılan nominal sermaye kavramını esas alırken, diğeri ise yatırılan fiziki sermayeyi diğeri bir deyişle sermayenin üretim gücünü esas almaktadır. Son olarakta sermayenin satınalma gücü olarak korunmasıdır (Akdoğan,77:2005).

2.1.3.3.6.1. Sermayenin Nominal Olarak Korunması Yöntemi

Dönem başında saptanan sermaye tutarının dönem sonunda da nominal bazda korunmasıdır. Geleneksel muhasebe görüşüne yakın olarak nitelenebilecek bu yaklaşım, paranın değer yitimini göz önüne almadığı için nesnel sonuçlar sağlamamaktadır.

2.1.3.3.6.2. Sermayenin Satın Alma Gücü Olarak Korunması

Dönem başı sermayesinin satın alma gücünün dönem sonunda korunmasıdır. Bu yaklaşım fiyatlar genel düzeyi yaklaşımına yakındır. Yatırılan sermaye, satın alma gücü olarak korunduktan sonra kalan artık değer dağıtılabılır kâr olarak belirlenir. Bu yöntemde firmanın üretim gücünün dikkate alınmaması olumsuz bir noktadır; diğer yandan fiyat değişiklikleri dikkate alındığı için gerçek kârın saptanması daha gerçekçi bir temele dayanır.

2.1.3.3.6.3. Sermayenin Üretim Gücü Olarak Korunması

Bu yöntemi seçen işletmenin amacı dönem başındaki üretim gücünü koruyabilmektir. Cari maliyet muhasebesi görüşünün benimsendiği bu yöntemde sermaye işletme açısından (hissedarlar açısından değil) ele alınır. Dolayısı ile işletme sermayesinin üretim gücü olarak korunmasına yetecek karşılıklar ayrıldıktan sonra kâr saptanır. Dönem kârı, üretim gücünün dönem sonundaki ve başındaki (artı) farkıdır. Üretim gücü işletmenin sahip olduğu maddî duran varlıklar, tüm varlıklar ya da varlıkların firmaya katkı değeri olarak da belirlenebilmektedir (Çelik,2001:29).

2.1.3.3.7 Klasik Yöntem İle Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Klasik muhasebe sistemi ile enflasyon muhasebesi yöntemleri arasındaki bir takım farklılıklar vardır. Bu farklılıklar aşağıda kısaca belirtilmiştir.

- a) Değerleme yöntemleri: Klasik muhasebe sisteminde, maliyet esası kavramının gereği olarak bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin değerlendirilmesinde maliyet bedelini esas alan tarihi maliyet yöntemi kullanılır. Enflasyon muhasebesi yöntemlerinde ise; cari değerleri esas alan yenileme maliyeti yöntemi kullanılmaktadır (İkame maliyeti muhasebesi).

- b) Kullanılan ölçü birimi: Para ölçüsü kavramı gereği olarak klasik muhasebe sisteminde ölçü birimi olarak paranın nominal değeri kullanılmaktadır. Enflasyon muhasebesi yöntemlerinde ise; ölçü birimi olarak paranın nominal değeri değil, reel değeri veya satın alma gücü kullanılmaktadır.(Fiyatlar genel düzeyi muhasebesi)
- c) Ekonomide meydana gelen fiyat hareketlerinin dikkate alınıp alınmaması: Klasik muhasebe sisteminde ölçü birimi olarak paranın nominal değeri kullanıldığı için paranın satın alma gücünde meydana gelen azalmalar dikkate alınamamakta dolayısıyla ekonomide meydana gelen fiyat hareketleri muhasebeye yansıtılamamaktadır. Enflasyon muhasebesi yöntemlerinde ise; ekonomide meydana gelen genel fiyat hareketleri (fiyatlar genel düzeyi muhasebesi), nispi fiyat hareketleri (ikame maliyeti muhasebesi) ya da hem genel hem de nispi fiyat hareketleri birlikte olmak üzere (Genel fiyat-ikame maliyeti muhasebesi) muhasebeye yansıtılabilmektedir.
- d) Sermayenin korunması: Klasik muhasebe sisteminde ve vergi kanunlarımızda sermayenin nominal olarak korunması hedef alınmıştır. Kâr ya da zarar dönem sonu ve dönem başındaki öz sermayelerin nominal olarak karşılaştırılması sonucu (sermaye konulması ve/veya çekilmesi ile ilgili düzeltmeler yapıldıktan sonra) tespit edilmektedir. Enflasyon muhasebesi yöntemlerinde ise; sermayenin satın alma gücü olarak korunması (fiyatlar genel düzeyi muhasebesi), üretim gücü olarak korunması (ikame maliyeti muhasebesi) ya da hem satın alma gücü hem de üretim gücü olarak korunması(Genel fiyat-ikame maliyeti muhasebesi) hedef alınmaktadır.

ÖRNEK –1

(Rakamlar küçük tutulmuştur) ABC işletmesinin faaliyet dönemi başında elinde maliyet bedeli 2.000 TL olan ticari mal bulunmaktadır. Dönem sonunda ticari malların tümü 10.000 TL ‘den satılmıştır. Dönem sonunda söz konusu ticari malların yenileme maliyeti 7.000 TL’ dir.

Geleneksel anlayışa göre kar

$10.000 \text{ TL} - 2.000 \text{ TL} = 8.000 \text{ TL}$ olacaktır.

Dönem sonunda işletmede 3.000 TL’lik artış görülmektedir. Eğer işletmenin dönem sonunda ortaklara dağıtacağı kar 3.000 TL yi aşarsa bu durumda işletme olumsuz olarak etkilenecektir. Diğer taraftan mali tablolarda karın 3.000 TL yerine 8.000 TL olarak görülmesi “vergilendirme” açısından işletmenin mali politikalarını olumsuz yönde etkileyecektir. İşletme 5.000 TL ‘ lik fiktif kar üzerinden vergi ödeyecektir. Aslında bu, sermayenin vergilendirilmesi anlamına gelmektedir.

Karın mali tablolarda 3.000 TL olarak görülmesi durumunda işletme yöneticileri ve sahiplerinin kar payı konusunda tahminleri ölçülü hale gelecek, dönemler arası sapma görülmeyecektir. Bu sayede işletmenin gerçek sermayesi korunacak ve borçlanma gereksinimi de azalacaktır. Sonuç olarak geleceğe ilişkin performans tahminleri daha gerçekçi olacaktır.

Cari değerın tespit edilmesinde dört farklı kavram ön plana çıkmaktadır. Genelde birbirleri ile karıştırılan bu kavramlar ekonomik değer, net bugünkü değer, net gerçekleştirilebilir değer (çıkış değeri) ve yenileme-ikame maliyeti (çıkış değeridir) (EPSTEIN,2002:930).

KLASİK MUHASEBE İLE ENFLASYON MUHASEBESİ ARASINDAKİ FARKLAR		KLASİK MUHASEBE SİSTEMİ	ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMLERİ		
			FIYATLAR GENEL SEVİYESİ MUHASEBESİ	İKAME MALİYETİ MUHASEBESİ	GENEL FİYAT İKAME MALİYETİ MUHASEBESİ
DEĞERLEME YÖNTEMLERİ	TARİHİ MALİYET YÖNTEMİNİ	Esas Alır	Esas Alır	-	-
	YENİLEME MALİYETİ YÖNTEMİNİ	-	-	Esas Alır	Esas Alır
ÖLÇÜ BİRİMİ OLARAK	PARANIN NOMİNAL DEĞERİNİ	Kullanır	-	Kullanır	Kullanır.Fakat Mali Tablolar Paranın Satın Alma Gücüyle Göre de
	PARANIN REEL DEĞERİNİ VEYA SATIN ALMA GÜCÜNÜ	-	Kullanır	-	-
EKONOMİDE MEYDANA GELEN FİYAT HAREKETLERİNDEN	NİSBİ FİYAT HAREKETLERİNİ	-	-	Alır	Nisbive GenelFiyat Hareketlerinin
	GENEL FİYAT HAREKETLERİNİ	-	Alır	-	Tüm Etkilerini Yansıtır
SERMAYENİN KORUNMASINI	NOMİNAL OLARAK	Hedefler	-	-	-
	ÜRETİM GÜCÜ OLARAK	-	-	Hedefler	Sermayenin Satın Alma Gücünün Korur
	SATIN ALMA GÜCÜ OLARAK	-	Hedefler	-	-

Tablo 5 - Klasik Muhasebe İle Enflasyon Muhasebesi Arasındaki Farklar(Akdoğan, 2005:135)

2.2. Türkiye’de Uygulanan Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri

Türkiye’de enflasyon muhasebesi konusunda uygulama çalışmalarında bulunan TMSK (TMUDESK)¹⁷, SPK¹⁸, BDDK¹⁹ buraya kadar belirtilen enflasyon muhasebesi yöntemlerinden genel fiyat düzenlemesi yöntemini benimsemişlerdir. Bu yöntem, carî değer muhasebesine göre daha az gerçekçi gibi görünse de, sonuçta uygulama kolaylığı olan ve nesnelliğe tamamiyle uzak olarak nitelenemeyecek bir yöntemdir ve uygulaması birçok eşdeğer değerlendirme muhasebesi yönteminden daha kolaydır. İkame ve karma muhasebe yöntemleri ise, daha çok teknik nedenlerle²⁰, henüz Türkiye’de uygulama alanı bulmuş değildir. Diğer yandan borsası olan kalemlerin düzeltilmesinde endekslerle belirlenen düzeltme katsayıları yerine borsa değerleri kullanılmaktadır.²¹ Aynı şekilde düzeltme katsayıları ile bulunan değerler varlıkların cari değerlerinden fazla olması durumunda değerlemede cari değerlerin kullanılması öngörülmüştür²².

Genel fiyat muhasebesi yöntemi için 2005 yılına değin TEFE, sonrasında ise bu endeksin eşdeğeri olarak nitelenebilecek ÜFE kullanılmaya başlamıştır. SPK ve BDDK yayınlamış olduğu enflasyon muhasebesi tebliğlerinde, TMSK’nın yayınlamış olduğu TMS 2’de belirtildiği üzere, düzeltmede Türkiye İstatistik Kurumu’nun ülke geneli için yayınlamış olduğu Toptan Eşya Fiyat Endekslerinin(TEFE) kullanılmasını istemektedir.

2.3. Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarına İlişkin Muhasebe Standartlarındaki Düzenlemeler

1973 de Amerikada kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu günümüze kadar bir çok standart yayınlamıştır. Enflasyon Muhasebesi uygulaması ile ilgili en son düzenleme ise 29 nolu Uluslararası Finansal Raporlama Standardıdır.

¹⁷ Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu , 1994’te kurulmuş ve 2002 tarihinde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu adını almıştır.(TMSK)

¹⁸ Sermaye Piyasası Kurulu.

¹⁹ Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu.

²⁰ Bu nedenlerden önemli bir tanesi ülkede henüz özel fiyat endeksi uygulamasının yaygınlaşmamış olmasıdır. Ne var ki Türkiye İstatistik Kurumu – TÜİK (eski adıyla Devlet İstatistik Enstitüsü – DİE) bu alanda öncü çalışmalar yayınlamaya başlamıştır.

²¹ Maliye Bakanlığı Düzenlemesi bu kapsam dışındadır.

²² Maliye Bakanlığı Düzenlemesi bu kapsam dışındadır.

2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS)

1973'te ABD'de kurulan International Accounting Standards Committee (IASC²³) muhasebe konusunda küresel bir standardizasyon meydana getirmek amacı taşır. Bu kuruluş standart bir malî tablo düzeni ile karşılaştırılabilirlik bakımından uyulması gereken kimi kurallar öne sürmüştür. Söz konusu kuruluşun ismi 2001'de International Accounting Standards Board (IASB²⁴) olarak değiştirilmiş ve bu kurulun yayınladığı standartlar 'uluslararası finansal raporlama standartları' olarak kabul görmeye başlamıştır. AB Komisyonu 2001 yılında kabul ettiği tasarı kararıyla 2005 yılı bitimine değin AB üyesi ülkelerin borsalarına kote olan şirketlerin malî tablolarını söz konusu standartlara göre düzenlemesini istemiştir (Yüksel,1997:165).

Enflasyon muhasebesi, uluslararası düzeyde gündeme 1970'te getirilmiştir ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'ndan (eski ismiyle Uluslararası Muhasebe Standartları) ;

- 6 No'lu standart "değişen fiyatlar karşısında muhasebe uygulamaları" (UMS 6)
- 15 No'lu standart "Değişen fiyat seviyelerinin etkilerini yansıtan bilgiler" (UMS 15)
- 29 No'lu standart "Hiperenflasyonist ekonomilerde malî raporlama" ile ilintilidir. (UMS 29)

UMS 6 1978 yılında uygulamaya konmuş ve onun yerine geçen UMS 15'in kabul edilmesine değin (1983) yürürlükte kalmıştır. UMS 29 ise 1990'da devreye sokulmuş ve UMS 15'i yürürlükten kaldırmıştır.

Standardın birinci maddesinde, standart kapsamı ifade edilmiştir. Yüksek enflasyonlu ekonomilerde etkinlik gösteren ve o ekonominin para birimi ile raporlama yapan işletmelerin malî tablolarında uygulanması gerekliliği söz konusu standardın birinci maddesinde belirtilmiştir. UMS 29'a göre bir işletmenin enflasyondan arındırılmış malî tablo hazırlama yükümlülüğü aşağıdaki durumlarda zorunlu olmaktadır:

- Ülke ekonomisinin çoğunluğu yatırımlarını gayrimenkullara ya da görece daha güçlü para birimlerine yatırmayı ya da elde kalan nakdi de alımgücünü yitirmemesi için, yatırıma yönlendirmeyi tercih ediyorlarsa.

²³ Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi.

²⁴ Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu.

- Ülke ekonomisinde, işlemlerin çoğunluğu yerel para birimi ile değil yabancı para birimleri ile gerçekleştiriliyorsa.
- Faiz oranları, ücretler, fiyatlar bir genel fiyat endeksine bağlanmışsa.
- Üç yıllık kümülatif enflasyon oranı %100'ü aşmaktaysa.

2.3.2. Dünyadaki Enflasyon Muhasebesi Standardı Uygulamalarından Örnekler

ABD'de fiyatlardaki değişmelerin etkilerinin finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin çalışmalar 1930'lu yıllarda başlamıştır. Financial Accounting Standards Board'un (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'nun) yayınladığı taslak çalışmaya göre fiyatlar genel düzeyi muhasebe modelinin 1996'dan itibaren uygulanmaya başlanması kabul edilmiştir (Akçelik ve Öztürk, 2003:17). Ayrıca Securities and Exchange Commissions²⁵ (SEC) stok ve sabit varlıkların ikame maliyetlerinin hesaplanması ve raporlanması uygulamasını yürürlüğe koymuştur. ABD'de muhasebe standartları oluşturulmasına ilişkin gelişmeler düzenlemelerde etkili olan kuruluşlar bakımından üç döneme ayrılmaktadır²⁶(Yüksel,1997:157).

- 1939-1959 CAP dönemi (Committee on Accounting Procedure-Muhasebe Uygulamaları Komitesi)
- 1959-1973 APB dönemi (Accounting Principles Board-Muhasebe İlkeleri Kurulu)
- 1973 – ... FASB dönemi (Financial Accounting Standards Board – Finansal Muhasebe Standartları Kurulu).

FASB 2003 yılına değin 148 FASB standardı yayınlamıştır. SFAS (Statement of Financial Accounting Standards – Finansal Muhasebe Standartları Açıklamaları) olarak adlandırılan muhasebe standartları ile muhasebe ölçütlerinin geliştirilmesine ilişkin genel kavramları yorumlamakta ve bu yorumları yayınlamaktadır.

²⁵ ABD'nin sermaye piyasası kurulu

²⁶ Bunlar American Institute of Certified Public Accountants – AICPA'nın temel rol aldığı dönemler olmuştur.

SEC'in FASB tarafından oluşturulan bir standarda katılmaması olanaklıysa da SEC genel olarak FASB standartlarını tanır ve onaylar. SEC FASB'nin çalışmalarını düzenli olarak izlemekte ve gerektiğinde muhasebe standartlarının belirlenmesi sürecine müdahale etmektedir (Sanlı,2002:32).

Enflasyon muhasebesi açısından incelendiğinde ise US GAAP (United States Geenerally Accepted Accounting Principles) enflasyon muhasebesini zorunlu kılmaktadır. UFRS'ye göre gerçekleştirilen düzenlemelerde ilgili dönemlere ilişkin düzenleme katsayıları kullanılırken, US GAAP uygulamasında ilgili tarihteki değerler ABD Doları'na çevrilir ve carî döneme carî kurlarla taşınır. UFRS ile kıyaslandığında US GAAP tekil olaylara karşılık/çözüm üretme sürecini benimsemiştir; UFRS ise genel kurallarla iştiler ederken özel/tekil olayları irdeleme yoluna gitmemektedir.

Döviz temelli enflasyon muhasebesi uygulamasında FAS 52 standardı²⁷ FAS 8 standardının²⁸ yerini almıştır. FAS 52 'işlevsel para birimi' tanımını varsayıp malî tabloların küresel karşılaştırılabilirlik bakımından bu tanıma göre hesaplanmasını öngörmektedir. İşlevsel para birimi şirketin nakit akışının, satışlarının ve maliyetlerinin olduğu para birimidir ve şirketin etkinlik gösterdiği ülkenin para birimi olmak zorunda değildir. Söz gelimi Türkiye'de etkinlik gösteren bir şirket hammadde alımlarını ABD Doları, ihracatı ise Euro ile yapıyor olabilir. Bu durumda işlevsel para birimi Dolar ya da Euro olabilir. FASB'nin 1984'te FAS 82'yi, 1986'daysa FAS 89'u yayınlaması ile enflasyona göre düzeltilmiş malî tabloların ilanı zorunlu olmaktan çıkartılmıştır.

Almanya'da enflasyon muhasebesi yöntemi uygulaması 1924'te başlamıştır. Enflasyon dönemlerinde fiyatlar genel düzeyi muhasebesi ve daha sonraki dönemlerde ikame maliyeti muhasebesi uygulamaya konmuştur. İkame maliyeti muhasebesi hâlen uygulamada olup 1975'te bu ülkedeki Muhasebe İlkeleri Komitesi'nce hazırlanan uygulama taslağı uyarınca ikame maliyetlerinin saptanmasında carî piyasa fiyatları ya da carî piyasa fiyatlarının elde edilememesi durumunda özel fiyat endeksleri kullanılmaktadır.

Almanya gibi 2. Dünya Savaşı'ndan ekonomik yıkımla çıkan Japonya'da ise, 1954 yılına kadar isteğe bağlı olan uygulamalar 1954'te sabit varlıkların düzeltilmesinde

²⁷ Foreign Currency Transactions – Dövizli İşlemler

²⁸ Accounting for Translation of Foreign Currency Transactions and Foreign Currency Financial Statements – Dövizli işlemlere ilişkin çevrimlerin muhasebeleştirilmesi ve döviz tabanlı malî tablolar.

zorunlu hale getirilmiştir. Düzeltmelerde farklı endeksler kullanılmıştır. Amortismanına tabi varlıklar için toptan eşya fiyatları endeksi, arsalar için arazi endeksi ve diğer kalemler için tüketici fiyatları endeksi kullanılmıştır (Yüksel,1997:164).

Avusturya 2. Dünya Savaşı'nın ardından söz konusu olan yeniden ekonomik istikrar sağlama çabalarından ötürü 1954 yılında yeniden değerlendirme koşulları belirlemiştir. Sabit varlıklar, stoklar ve alacaklar değerlemeye tabi tutulmuş ancak uygulamada zorunluluk getirilmemiş, 1967'de ikame maliyeti muhasebesi uygulamasına geçilerek uygulamada perakende fiyat endeksi kullanılmaya başlanmıştır (Yüksel, 1997:161).

Fransa'da 1930'da uygulamaya koyulan enflasyon muhasebesi uygulaması ile yalnızca sabit kıymetlerin düzeltilmesi malî tablolara yansıtılmış, İkinci Dünya Savaşı'nın ardından bu uygulama değişmiştir. 1945'ten itibaren sabit varlıklarla birlikte yabancı paralarla tahsil edilen ya da ödenen alacak / borçlar ile uzun vâdeli yatırımların düzeltilmesi uygulamaya konmuş, bu durumdan kaynaklanan değer artışları vergiye tabi tutulmaya başlanmıştır.

Britanya'da ise 1970'te enflasyon muhasebesi fiyatlar genel seviyesi uygulaması yürürlüğe konmuştur. 1978'de yayınlanan Sandilands Raporu ile carî maliyet muhasebesinin fiyatlar genel muhasebesi yerine önerilmesi ile bu uygulamaya geçiş yapılmıştır. 1986'da söz konusu uygulama zorunlu olmaktan çıkartılmıştır. Britanya'da artık UK GAAP (United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles – Britanya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) yürürlüktedir (Whittington,1988:29).

Kanada'da 1974 yılında Britanya'nın etkisinde kalınarak genel fiyat düzeyi muhasebesi uygulaması önerilmiş ancak uygulamada zorunluluk getirilmemiştir. 1976 yılında Britanya ve ABD'deki gelişmeler sonucunda cari değer muhasebesi önerilmiş, 1978 yılından itibaren uygulamasına geçilmiştir. Ancak Britanya'da ve ABD'de sermayenin üretim gücü olarak korunması ilkesi benimsenirken, Kanada'da sermayenin satın alma gücü olarak korunması ilkesi benimsenmiştir (Yüksel,1997:164).

İsrail'de 1979-1985 yılları arasında İsrail Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (Institute of Certified Public Accountants in Israel, "ICPAI") şirketlerin mali tablolarını tüketici fiyatları endeksindeki artışa göre düzeltmeleri konusunda pek çok bildiri yayınlamıştır. Uygulamada sermayenin satın alma gücü olarak korunması için gerekli olan tutarların kârdan ayrılarak öz sermayeye eklenmesi öngörülmektedir (Yüksel,1997:163). 1995

sonrası süreçte İsrail’de enflasyon oranları düşük seviyelerde seyretmiş ve buna bağlı olarak İsrail Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Şubat 2001’de yayınlanan taslakta tarihi değerlerle raporlamaya geri dönülmesi gerektiği belirtilmiş ve taslak 31.12.2002’de uygulamaya konmuştur.

Arjantin’de 1960’ta çıkartılan bir yasayla ilan edilen katsayılara göre salt sabit varlıkların düzeltimini öngören kısmî bir enflasyon uygulamasına başlanmış, sonraki yıllarda toptan eşya fiyat endeksinin temel alındığı uygulama sürdürülmüştür. Düzeltmeler sonucunda meydana çıkan sabit varlık değer artışlarına ek vergi uygulanmamakta olup düzeltilmiş sabit varlık değerleri üzerinden hesaplanmış amortismanlar vergiden önceki kârın hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Arjantin’de 1972’den itibaren Arjantin Muhasebeciler Teknik Enstitüsü’nün yayınladığı uygulama esaslarına göre düzenlenmiş fiyatlar genel düzeyi muhasebesi uygulamasına geçilmiştir.

Brezilya’da 1945 sonrası süreçte yaşanan yüksek enflasyon 1951’de sabit varlıkların yeniden değerlendirilmesine olanak tanıyan uygulamanın yürürlüğe girmesine yol açmıştır. 1958’de gerçekleştirilen düzenlemelerle düzeltilmiş sabit varlık değerleri üzerinden hesaplanmış amortismanlar vergiden önceki kârın saptanmasında dikkate alınmasına karşın, sabit varlık değer artışlarının %10 vergi uygulamasına maruz bırakılması uygulamanın yaygınlaşmasını engellemiştir. Bununla birlikte uygulama 1964’te bütün işletmeler için zorunlu kılınmış ve değer artışı vergileri kademeli olarak önce %5’e, sonra %2’ye düşürülmüş ve 1967’de sıfırlanmıştır. Çalışma sermayesini düzeltilmesinde Planlama Bakanlığı’nın yayınladığı aylık katsayılar, sabit varlık düzenlemelerinde de fiyatlar genel seviyelerine göre düzenlenen katsayılar yer almaktadır (Akçelik,Öztürk,2003:18).

Güney Afrika’da 1975’den itibaren fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulaması öngörülmüş ve düzeltmelerde tüketici fiyatları endeksi kullanılmıştır. Meksika’da Eylül 1976 tarihinde yayınlanan raporla fiyatlar genel seviyesi muhasebesi önerilmiş ve Aralık 1976 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Düzeltmeler her dönem sonunda TÜFE²⁹ endeksine göre yapılmıştır (Yüksel, 1997:163-164).

²⁹ Tüketici fiyat endeksi.

Belçika'da 1976'dan itibaren salt ekonomik ömrü sınırlı olan sabit varlıklar ve stoklar üzerinden enflasyon muhasebesi uygulamaları söz konusu edilmiş ve bunlar için de özel fiyat endeksleri kullanılarak ikame maliyeti muhasebesi uygulanmıştır (Yüksel,1997: 161).

Hollanda'da 1930 yılında Philips firması yenileme maliyeti muhasebesi uygulamasına başlamıştır. Ancak ülke genelindeki firmalarda 1976 yılında yayınlanan bir bildiri ile carî değer esasına göre malî raporlama yapılması ve fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmiş bazı malî tablo bilgilerinin ek olarak belirtilmesi öngörülmüştür. Hollanda'da uygulanmış olan yöntem karma muhasebe modeline benzemektedir(Yüksel,1997:163).

2.4. Enflasyon Muhasebesi İle İlgili Kavramlar³⁰

- Paranın satın alma gücündeki değişimler (changes in the purchasing power of money) Bir değişim aracı olarak paranın değerinde, bunun karşılığında elde edilecek mal veya hizmet miktarındaki farklılaşmaya paralel olarak meydana gelen değişimdir. Bu ilişki ters yönde gerçekleşmektedir; örneğin yumurtanın fiyatı iki katına çıkarsa paranın değeri de yarı yarıya düşmüş demektir.

- Enflasyon (inflation): Mal ve hizmetlerin genel fiyat seviyelerindeki yükselmeye paralel olarak paranın satınalma gücünde görülen düşmedir.

- Parasal kalemler (monetary items): Paranın satınalma gücündeki değişimlerden etkilenmeksizin parasal açıdan ifade edilen tutarları değişmeyen kalemlerdir. Bu durum genellikle ilgili kalemin niteliğinden kaynaklanabilir; örneğin kasadaki nakit tutarları enflasyon oranı ne olursa olsun nominal değerleri üzerinden ifade edilirler.

- Parasal olmayan kalemler (non-monetary items): Özsermaye kalemleri ve parasal kalemlerin dışındaki tüm tutarlardır. Bu kalemlerin ifade edilen tutarları paranın satınalma gücündeki farklılaşmalardan etkilenerek sürekli değişmektedir. Bu kalemlere örnek olarak stoklar ve sabit kıymetler gösterilebilir. Özsermaye kalemleri parasal ve parasal olmayan kalemler kategorilerinden hiçbirine girmemektedirler.

- Genel fiyat seviyesi ayarlamaları (general price level adjustments): Parasal olmayan kalemlerin genel veya özel fiyat indeksleri kullanılarak yeniden ifade edilmeleridir.

- Yerine koyma maliyeti (replacement cost): Halihazırda işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıklarla aynı kapasitedeki benzer kalemlerin elde edilmeleri için cari fiyatlar üzerinden katlanması gereken maliyet tutarıdır.

³⁰ Bu bölümde belirtilen kavramların ve tanımların açıklanmaları için yararlanılan kaynaklar: Provisional Statement of Standart Accounting Practice, The Accountant, May 16th, 1974, s: 639- 641. King, Alfred M., Current Value Accounting Comes of Age, Financial Executive, January 1976, s: 18-20. Defliese, Philip L., Inflation Accounting: Pursuing the Elusive, The Journal of Accountancy, May 1979, s: 59. F E P Sandilands, Inflation Accounting- Report of the Inflation Accounting Committee, s: 1-22. , www.tmsk.org.tr ve 5024 sayılı kanun metni.

- Yeniden üretme maliyeti (reproduction cost): Halihazırda kullanılan ve tesis, makine ve diğer tesisat ile aynı kapasitedeki benzer sistemlerin kurulabilmeleri için cari fiyatlar üzerinden katlanması gereken maliyet tutarıdır. Bu kavramın yerine koyma maliyetinden tek farkı, satın alma maliyetlerinin yanında işletme tarafından gerçekleştirilen üretim ve montaj gibi diğer çeşitli kalemleri kapsamaması nedeniyle daha kompleks bir yapıya sahip olmasıdır.

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

- Net gerçekleştirilebilir değer - tasfiye veya çıkış değeri (net realisable value- liquidation or exist value): Sözkonusu kalemlerin satılması veya diğer bir şekilde elden çıkarılması halinde cari fiyatlar üzerinden elde edilecek nakit tutarıdır.

- İskonto edilmiş nakit tutarları (discounted cash flows) : Varlıkların bunlardan ileride elde edilecek nakit akımlarının uygun bir faiz haddi ile iskonto edilmesi ile bulunacak bugünkü değerleridir.

- Borsaya kayıtlı şirket (a listed company): Hisse senetlerinin tümü veya bir bölümü tanınmış bir menkul kıymetler borsasında satılmakta olan şirketlerdir.

- Yeniden ifade etme (restatement): Tarihi tutarlar üzerinden ifade edilen kalemlerin dönüştürme veya güncelleştirme işlemleri ile yeniden belirtilmeleridir.

- Dönüştürme (conversion): Tarihi tutarlar üzerinden ifade edilen parasal olmayan kalemlerin ve özsermaye hesaplarının paranın satınalma gücündeki değişmelere göre yeniden ifade edilmeleridir.

- Dönüştürme faktörü conversion (correction factor): Parasal olmayan kalemlerin ve özsermaye hesaplarının paranın satınalma gücündeki değişmelere göre yeniden ifade

edilebilmelerini sağlayan bir orantıdır. Bu orantı ile sözkonusu kalemlerle ilgili işlemin gerçekleşmiş olduğu geçmişteki bir tarih ile mali tablolar açısından dikkate alınan tarih arasında kalan dönemde paranın satın alma gücündeki değişme, yani enflasyon hesaplanmaktadır. Dönüştürme faktörü genellikle genel fiyat indekslerindeki değişmeler esas alınarak ve aşağıda belirtilen orantı ile açıklanabilir:

Dönüştürme faktörü = Yeniden ifade etme tarihi itibariyle genel fiyat indeksi/ İlgili işlemin gerçekleştiği tarih itibariyle genel fiyat indeksi

- Güncelleştirme (updating): Önceki dönemlerde dönüştürme yolu ile ifade edilmiş tutarların daha sonraki bir tarihteki paranın satın alma gücüne göre yeniden ifade edilmeleridir.

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

- Gerçekleşmemiş elde bulundurma kazancı (unrealised holding gains): Parasal olmayan ve henüz elden çıkarılmamış bir kalemin yeniden ifade edilen değeri ile tarihi maliyeti arasındaki farktır.

- Net parasal pozisyon kaybı veya kazancı (inflation gain on net monetary position) : Enflasyon ortamında parasal borçların parasal varlıklardan daha fazla olması halinde ödenecek net borçların gerçek değerlerinde görülen düşme nedeniyle sağlanan kazanç veya bunun tersi durumunda, yani parasal varlıkların parasal borçlardan daha fazla olması halinde tahsil edilecek varlıkların gerçek değerlerinde görülen düşme nedeniyle oluşan zarar tutarındır.

Toplulaştırılmış yöntemler:

Basit ortalama yöntemi: Gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını öngörmektedir.

Hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi: Dönem sonu stok ve dönem içinde satılan mal maliyetinin enflasyon düzeltmesine esas alınacak tutarlarının hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması gerekir. (Bir önceki döneme ait düzeltilmiş satılan mal maliyeti enflasyon düzeltmesi yapılan dönemin sonuna taşıma katsayısı uygulanarak taşınır.) Bu hesaplamalarda amortisman ve reel finansman giderleri, endekslenmeden dikkate alınır.

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

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

Enflasyon fark hesapları: Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesaplardır.

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

2.5. Enflasyon Düzeltmesi Yasasının Amacı ve Uygulanması

30.12.2003 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5024 sayılı Kanunla Enflasyon Düzeltmesine ilişkin hükümler 1.1. 2004 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir. Bu Kanunun bazı maddelerini 31.7.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5228 sayılı Kanunla değiştirerek ve onlarca tebliğ genelge ve sirküler yayınlayan maliye yasanın uygulanabilirliğini artırmak için bir çok düzenlemeler yapmıştır.

5024 Sayılı Kanunla Getirilen Sistemin (Enflasyon Düzeltmesinin) Amacı:

“Mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması suretiyle vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukları gidermektir.”

Enflasyon düzeltmesi; ”Mali Tabloda yer alan Parasal olmayan kıymetlerin, Enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının Düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade eder”.

2.5.1 Düzeltme Sırasında Göz Önünde Bulundurulacak Temel İlkeler:

Birinci İlke

Parasal ve parasal olmayan kıymetlerin tespitinde, işletmelerde parasal ölçüt olarak yalnızca Türk Lirasının kullanıldığı varsayılmaktadır.

İkinci İlke

İşletmeler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini Vergi Usul Kanununun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapılmayacaktır.

Üçüncü İlke

İktisadi işletmeye dahil (karşılıklar gibi) bir takım iktisadi kıymetler bağlı oldukları iktisadi kıymete göre parasal ya da parasal olmayan ayrımına tabi tutulacaktır.

Dördüncü İlke

Hisse senetleri esas itibariyle parasal olmayan bir iktisadi kıymettir ve düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltme işlemi gerçekleştirilecektir.

Ancak, işletmenin aktifinde yer alan bir hisse senedinin borsada işlem görüyor olması durumunda, düzeltme işlemi düzeltme katsayısı kullanılarak yapılmayacak, değerlendirme günü itibariyle hisse senedinin borsa rayici dikkate alınacaktır.

Beşinci İlke

İktisadi işletmeye dahil olup düzeltme işlemine konu olan parasal olmayan kıymetlerin, düzeltmeye esas tarih ve bedellerinin düzenlenmesi zorunludur.

“Kayıtlarda İz Bedeliyle Takip Edilen Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Enflasyon Düzeltmesine Tabi Olup Olmadığı: VUK Sirküler-9/2.2 Amortisman sürelerini tamamlamış, ancak işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortisman tabi iktisadi kıymetleri enflasyon düzeltmesine tabi tutup tutmamakta mükellefler serbest bırakılmıştır (Gelirler Genel Müdürü Adnan Ertürk’ün EnflasyonDüzeltmesiSunumu,<http://www.kobiline.com/docs/AATax/circ/2004057.doc>)

2.5.2 Düzeltme İşlemi

Düzeltilme işlemine tabi tutulacak mali tablo hesap dönemi takvim yılı olanlar 5024 sayılı kanunla vergi usul kanununa eklenen geçici 25 inci madde, 2003 yılı hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tablolardan sadece bilançonun düzeltilmesini öngörmüştür.

Özel hesap dönemine sahip olanlar da kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler de geçiş aşamasında sadece bilanço düzelteceklerdir. Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde; 31.12.2003 tarihli bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço ifade etmektedir.

Düzeltilme Yapacak Olanlar:

- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Gelir veya Kurumlar Vergisi Mükellefleri,

- Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenlemelerine tabi olan işletmeler,
- İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda değillerdir.

2.5.2.1 Cari Dönem Bilançosunun Düzeltilmesi

Cari Dönem Bilançosunun düzeltme aşamaları aşağıdaki gibidir:

1-Parasal olmayan kalemler belirlenir.

2- Stokların düzeltilmesinde toplulaştırılmış yöntemlerden biri kullanılmayacak ise, stok kalemlerinin deftere kayıt tarihleri tespit edilir. Stok maliyetleri üzerinde finansman gideri varsa bunların reel olmayan kısımları ayrıştırılır.

3- Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıkların açılış bilançosundaki düzeltilmiş değerleri dönem sonuna taşınır. Cari dönem girişleri var ise satınalma bedelleri ve deftere kayıt tarihleri çıkartılır. Maliyetleri üzerinde finansman gideri varsa bunların reel olmayan kısımları ayrıştırılır. Cari dönem çıkışları var ise; açılış bilançosundaki düzeltilmiş değeri, defterden çıkış tarihine taşınarak kayıtlardan çıkarılır.

4- İştiraklerin açılış bilançosundaki düzeltilmiş değerleri dönem sonuna taşınır. Dönem içi girişlerinin kaynaklarına göre düzeltme tarihleri belli edilir. Cari dönem çıkışları var ise; açılış bilançosundaki düzeltilmiş değeri, defterden çıkış tarihine taşınarak kayıtlardan çıkarılır.

5- Özkaynak kalemlerinin açılış bilançosundaki düzeltilmiş değerleri dönem sonuna taşınır. Dönem içi girişlerinin kaynaklarına göre düzeltme tarihleri belli edilir. Açılış bilançosunda tespit edilen geçmiş yıl kar zararı dönem sonuna taşınır. Dönem içinde ödenen temettü ödeme tarihinden düzeltilerek geçmiş yıl karından düşülür.

6- Tespit edilen tarihler için hesaplanan düzeltme katsayıları ile belirlenen tutarlar çarpılır.

7- Dönem sonu bilançosunda yer alan parasal kalemler aynı kalır. Parasal olmayan kalemler düzeltilmiş olarak bilançooya yazılır. Bu şekilde düzenlenen bilançoda aktif ve pasif kalemlerin dengesini sağlayan bir tutar hesaplanır ve geçmiş yıl kar/zararı olarak özkaynak kalemlerinin sonuna eklenir.

2.5.2.2. Düzeltme İşlemleri

—Stokların Düzeltilmesi Stokların Düzeltilmesinde Esas Alınması Gereken Ölçüt: Vergi Usul Kanununun değerlendirme ölçütlerine göre stoklar, maliyet bedeli ile değerlendirilmekte olup 31/12/2003 tarihi itibarıyla maliyet bedelleri üzerinden defterlere kayıt tarihlerine göre (stokların alımında avans olarak yapılan ödemelerde ödeme tarihine göre) bulunan düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısının çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaklardır.

İşletmeler, çeşit ve miktar itibarıyla önemli tutarlara ulaşan stoklarına ilişkin olarak, düzeltme işleminde gerçek yöntemi uygulayabilecekleri gibi 328 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gösterilen toplulaştırılmış yöntemlerden herhangi birini de tercih edebileceklerdir.

Stokların düzeltilmesinde gerçek yöntemi kullanan mükellefler mümkün olduğunca inebildikleri kadar alt ayırma giderek düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemleri seçenler ise, mümkün olduğunca inebildikleri her bir alt ayırım itibarıyla diledikleri toplulaştırılmış yöntemi kullanmakta serbesttirler.

Toplulaştırılmış yöntemlerin tercih edilmesi :

Stokların çeşitliliği, işlem hareketlerinin yoğunluğu dikkate alındığında daha pratik sayılabilecek toplulaştırılmış yöntemlere ihtiyaç duyulmuştur. Bu yöntem sadece stoklara uygulanır.

31/12/2003 tarihli bilançolarda gözükten stoklara ait tutarların düzeltilmesine ilişkin olarak 28/2/2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 328 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile iki tür toplulaştırılmış yöntem öngörülmüştü. Bunlar basit ortalama yöntemi ile stok devir hızı yöntemleridir.

1/1/2004 tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri sonu itibarıyla düzenlenecek olan bilançoların düzeltilmesine ilişkin olarak 13/8/2004 tarih ve 25552 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 338 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de stok devir hızı yöntemi yerine hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi getirilmiştir.

Enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler, 31/12/2003 tarihli bilançolarını düzeltirken toplulaştırılmış yöntemleri kullanmış olsun ya da olmasınlar,

1/1/2004 tarihinden sonraki geçici vergi dönemleri sonu itibariyle düzenlenecek olan bilançolarında yer alan stoklarını, toplulaştırılmış yöntemlere göre düzeltmek istedikleri takdirde, 338 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan toplulaştırılmış yöntemlerden arzu ettiklerini seçebilecekler, ancak seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyeceklerdir.

Topplulaştırılmış yöntemler kanunda "basit ortalama yöntemi" ve "hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi" olarak iki şekilde tanımlanmış, Maliye Bakanlığı yetkisi dahilinde "stok devir hızı" yöntemini de eklemiştir.

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

Stokların düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı, Aralık ayına ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki geçici vergi döneminin sonundaki (Eylül) fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen dönem ortalama düzeltme katsayısıdır (17 No.lu Sirküler 3).

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

c) Stok devir hızı yöntemi; sadece 31.12.2003 tarihli bilanço düzeltmesinde kullanılacak bir yöntemdir. Stok devir hızı yönteminde mükellefler: öncelikle stok devir hızını, sonrasında ortalama stokta kalma süresini hesaplayacaklar ve nihayetinde de 31/12/2003 tarihli bilançoda görünen stokların hangi aydan kaldığını bulacaklardır. Stokların hangi aydan kaldığı bulunduktan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibarıyla düzeltme katsayısını bulmak ve bu katsayıyla 31/12/2003 tarihli bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpımdır.

—Menkul Kıymetler ve Mali Duran Varlıkların Düzeltilmesi: Hisse senetleri, tahviller, hazine bonoları, yatırım fonu katılma belgeleri, yatırım ortaklığı hisse senetleri, gelir ortaklığı senetleri, kar zarar ortaklığı belgeleri, menkul kıymetler kapsamında belirtilebilir. Menkul kıymetlerin geçici süre elde tutulması amacıyla alınanları, dönen varlıklar arasında; uzun süreli elde tutulmak amacıyla alınanları ise duran varlıklar arasında gösterilirler. Menkul kıymetlerin değerlemesi VUK Md. 279 ile düzenlenmiştir. Buna göre, vergi mevzuatındaki değerlendirme hükümleri açısından, menkul kıymetler ve mali duran varlıklar;

- alış bedeki,
- borsa rayici,
- düz iskonto,

ile değerlendirilenler olmak üzere üç kategoride ele alınabilir.

—Düzeltilmeye Esas Tutarın Tespit Edilmesi: Öncelikle iştirakler, bağı ortaklıklar, bağı menkul kıymetler ve diğer hisse senetlerinin satınalma maliyetleri tespit edilir.

Satınalma maliyeti içinde varsa finansman maliyeti bulunur ve finansman maliyetinin içindeki reel olmayan kısım hesaplanarak maliyetten düşülür.

Hisse edinim kaynakları belirlenir. Bunlardan yeniden değerlendirme artış fonu, maliyet artış fonu gibi fonlar düzeltmeye tabi tutulmadan değerlendirilir.

Formül:

Düzeltilmeye Esas Tutar= Satınalma Maliyeti -ROFM -YDAF -MAF

Düzeltilmeye Esas Tarihin Tespit Edilmesi

Emisyon primi, hisse senedi iptal karları ve karların sermayeye ilave edilmesi ile elde edilen hisse senetleri, ilgili sermaye artırımının tescil tarihinden itibaren düzeltilirler.

Mali duran varlıkların, sermaye artışına nakdi olarak katılım sonucunda elde edildiği durumlarda ödeme tarihi esas alınır. Aynı sermaye artışından edinilen hisse senetlerinin bedelinde ise sermaye artışına konu aynı kıymetlerde mülkiyet intikal tarihi dikkate alınır.

—Bedelsiz Alınan Hisse Senetleri: Bilindiği üzere anonim şirketlerde sermaye artışlarının kaynağı, işletme dışındaki diğer şahıslar veya ortaklar tarafından sağlanan dışsal kaynaklar olabileceği gibi içsel yani işletmeye ait sermaye yedekleri, kar yedekleri ve geçmiş yıllar karları da olabilmektedir.

1/1/2004 tarihinden önce ayrılmış olan ve sermayeye ilave edilen yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesi nedeniyle oluşan sermaye artışları artış olarak dikkate alınmayacak ve bunlar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacaklardır.

Buna göre,

· İşletmenin aktifine kayıtlı maddi duran varlık kalemlerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeniden değerlendirilmesinden oluşmuş değer artışlarından,

· İşletmenin iştirakleri ile bağlı ortakları bünyesinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan yeniden değerlendirme dolayısıyla oluşmuş değer artışlarından,

· Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesine istinaden gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin satış kazancının maliyet bedelinin arttırılan kısmına tekabül eden kısımlarından,

kaynaklanan sermaye artışlarına ilişkin olarak ortaklara verilen ve itibari değerle değerlendirilen bedelsiz hisse senetleri, enflasyon düzeltilmesi yapmak zorunda olan ortaklar tarafından, aşağıda "İştiraklerden Bedelsiz Olarak Alınan Hisse Senetleri" olarak belirtilen şekilde düzeltmeye tabi tutulacaktır. İşletmeye ait sermaye yedekleri, kar yedekleri ve geçmiş yıllar karlarından kaynaklanmakla birlikte yukarıda sayılanlar dışındaki kaynaklardan dolayı oluşan sermaye artışlarına ilişkin olarak verilen hisse senetleri, diğer parasal olmayan kıymetler gibi (düzeltmeye esas tutar ile düzeltme katsayısının çarpılması suretiyle) düzeltileceklerdir.

— İştiraklerden Bedelsiz Olarak Alınan Hisse Senetleri: Çeşitli sebeplerle iştiraklerden bedelsiz olarak alınan ve itibari değerle değerlendirilen hisse senetleri, bunlar için daha önceden aktif ve pasifte açılmış hesapların kapatılması ve alış bedeli ile değerlendirilen hisse senedi miktarının bedelsiz alınan kadar arttırılıp, alış bedeli yeniden bulunan miktara bölünmek suretiyle düzeltmeye esas tutar bulunacak ve düzeltmeye esas tarih olarak da orijinal hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.

— Yabancı Para Cinsinden Hisse Senetleri, İştirakler ve Avansların Durumu: Yabancı paraların da parasal kıymet olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Hisse senetleri, borsada işlem görsün görmesin düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltilecektir. Ancak, işletmelerin aktifinde bulunan yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avansların, Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 nci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilmeleri uygun görülmüştür.

—Devir, Bölünme ve Birleşme Yoluyla İktisap Edilen Kıymetler: 31/12/2003 tarihinden öncesine rastlayan (Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38 inci maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir işlemleri nedeniyle işletme aktifinde yer alan iktisadi kıymetlerin düzeltmeye esas tarihi olarak devir tarihi değil söz konusu kıymetlerin devir yoluyla ortadan kalkan işletmenin envanterine alındığı; birleşmede ise birleşilen kurumun kayıtlarına intikal ettiği tarih düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınacaktır.

— Giriş Tarihi Belli Olmayan İktisadi Kıymetler: Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (8) numaralı bendinin (c) alt bendinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli edilemeyen parasal olmayan iktisadi kıymetler için ilgili kıymetin işletme bünyesine girdiği yılın ilk ayının, kayıtlara giriş tarihi yıl olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler için ise işletmenin hayata geçtiği yılın ilk ayının (işletmenin 1970 yılından önceki bir tarihte kurulmuş olması halinde 1970 yılının Ocak ayı) düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması uygun bulunmuştur.

Kayıtlara giriş tarihi ay olarak belli edilemeyen iktisadi kıymetler, 31/12/2003 tarihinden önce meydana gelen (Kurumlar Vergisi Kanununun 37 ve 38 inci maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen ve mukayyet değerleriyle yapılan) devir işlemlerinden geliyor ise enflasyon düzeltmesine tabi bu nev'i kıymetler için düzeltmeye esas tarih olarak devir tarihi dikkate alınabilecektir (VUK Sirk. No:9).

— Satış İşleminde Yapılacak Düzeltmeler: Enflasyon düzeltmesine tabi tutulan değerlerin elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet addolunur.

31.12.2003 Tarihli bilançoda yer alan ve düzeltilen kalemlerin elden çıkarılması halinde de, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet bedeli addolunur. Şu kadar ki, amortismanı tâbi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltilmiş değerle düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zarar, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmaz.

— Maddi Duran Varlıklar ve Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi:

Düzeltilmeye Esas Tutarın Belirlenmesi:

Maliyet bedelinden, aktifleştirilmiş olan finansman maliyetlerin reel olmayan kısımları, kur farkları düşülür. (31/12/2003 tarihli bilançoaya ait düzeltme ile sınırlı olmak üzere amortisman süresi bitmemiş olan kıymetlere ilişkin maliyet veya alış bedelinden düşülen reel olmayan finansman maliyetinden amortisman ayrılmamış tutarın, 2004 ve sonraki dönemlerde 5 yılda ve eşit taksitler halinde dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.)

Benzer şekilde yeniden değerlendirme değer artışları da maliyet bedelinden indirilir.

Düzeltilmeye Esas Tarihlerin Belirlenmesi:

Maddi duran varlıklar, maliyet bedeli üzerinden "deftere kayıt tarihi" itibarıyla alımı nedeniyle ödenen avanslarda ise "ödeme tarihi" itibarıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulurlar.31/12/2003 tarihli bilançoda yer alan (yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların yapıldığı) yatırımlara ilişkin tutarların düzeltilmesi; söz konusu yatırımlara ait geçmiş her ay sonu itibarıyla kesinleşmiş harcama tutarlarının (reel olmayan finansman maliyeti var ise düşülmesi şartıyla) o ayın düzeltmeye esas tarih olarak dikkate alınması yoluyla bulunacak düzeltme katsayısı ile çarpılması ve bulunan bu tutarların toplanması suretiyle yapılacaktır.

—Amortismanların Düzeltme İşlemi:Düzeltilmeye esas bedel ve tarihlere göre bulunan düzeltme katsayılarına göre düzeltme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltilen bu tutarlar üzerinden birikmiş amortisman ve dönem amortisman giderleri hesaplanır.

Faydalı ömürlerini (amortisman süresini) tamamlamış, ancak işletme kayıtlarında iz bedeliyle takip edilmeye devam edilen amortisman tabi iktisadi kıymetleri (vergi matrahı üzerinde herhangi bir etkisi olmaması nedeniyle) enflasyon düzeltmesi hükümlerine tabi tutup tutmamakta mükelleflerin serbest bırakılması Maliye Bakanlığınca uygun bulunmuştur (9 No.lu Sirküler 2.2).

Amortisman sürelerini tamamlamakla birlikte maliyet bedelleri üzerinden itfa edilmiş olmaları nedeniyle net defter değerleri ile bilançoda görünen (iz bedeliyle izlenmeyen) binaların, Vergi Usul Kanununun geçici 25 ve mükerrer 298 inci maddelerine göre enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekmektedir (17 No.lu Sirküler 6).

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için ayrılmış olan birikmiş amortismanlar, parasal

olmayan kıymet mahiyetindedir ve enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaklardır.

Açılış bilançosunda yer alan birikmiş amortismanlar, ait oldukları kıymetin bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrasında ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilecektir.

İktisadi kıymetle ilgili kanuni süresinde ayrılmayan amortisman tutarı, fiilen ayrılmış kabul edilecektir. Kıymetin amortisman ayırma süresi çok önce bitmiş de olsa zamanında ayrılmamış amortismanlar ayrılmış kabul edilecektir. Bununla ilgili muhasebe kaydı 698 hesaba borç, örneğin 257 hesaba alacak yazılmak suretiyle olacaktır (17 No.lu Sirküler 4.1, 4.2).

Takip eden dönemlerde; kalan süreye göre, düzeltilmiş değer üzerinden amortisman ayrılacaktır. İktisadi kıymet, 01.01.2004 tarihinden itibaren aktife girmiş ise faydalı ömür esasına göre yeni usulde, daha önce aktife girmiş ise eski usule göre (genel oran %20) amortisman ayrılacaktır.

—Finansal Kiralamaya Konu İktisadi Kıymetlerin Düzeltilmesi: Vergi Usul Kanununa 4842 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle eklenen mükerrer 290 ıncı maddenin yürürlüğe girmesine kadar, yeniden değerlendirme ve amortisman ayrılması, finansal kiralama şirketi bünyesinde yapılmaktaydı. Ancak, bu değişiklikle birlikte amortismanın kiracı tarafından ayrılacağı hükmü getirildiğinden, mükerrer 290 ıncı maddenin yürürlüğe girdiği 1/7/2003 tarihinden sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetler, kiracı tarafından amortismanına tabi tutulacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde finansal kiralama şirketlerinin kiraya verdikleri iktisadi kıymetlerden; 1/7/2003 tarihinden önce düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralananların finansal kiralama şirketi; bu tarihten sonra düzenlenen sözleşmelere istinaden kiralanan iktisadi kıymetlerin de kiracılar tarafından enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması gerekmektedir.

—Özkaynak Kalemlerinin Düzeltilmesi: Özkaynak kalemleri ödenmiş sermaye, yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu, emisyon primi gibi sermaye yedekleri; yasal yedekler, olağanüstü yedekler gibi kar yedekleri ile geçmiş yıl ve dönem kar veya zararlarından oluşur. Özkaynak hesapları içinde yer alan yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonlar, niteliği itibarıyla enflasyon etkisi ile oluştuklarından, mükerrer düzeltme olmaması için bu fonların sıfırlanması gerekmektedir.

Sıfırlanacak Fonlar:

1- İşletme bünyesinde doğrudan oluşan fonlar:

a) Yeniden değerlendirme fonu: VUK'nun değişmeden önceki mükerrer 298 inci maddesi ile düzenlemişti. Amortismanına tabi iktisadi kıymetler ve bu kıymetlere ait amortismanların yeniden değerlemelerinden oluşmaktadır.

b) Maliyet artış fonu: GVK'nun 38. maddesinde düzenlenmişti. Gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmaları halinde, bu kıymetlerin maliyet bedellerinin TEFE oranında arttırılarak yeniden tespit edilmesi ile yeniden belirlenen bu maliyet ile eski maliyet arasındaki farktan oluşmaktadır.

2- İşletme dışında oluşan fonlar: Yeniden değerlendirme ve maliyet artış fonunun iştirak edilen yavru şirkette sermayeye ilave edilmesi nedeniyle, iştirak eden ana şirkete bedelsiz olarak verilen hisse senetleri nedeniyle oluşan fonlardır.

Bu fonlar sermayeye ilave edilmiş ise sermaye hesabından, edilmemiş ise sermaye yedekleri arasından çıkarılarak sıfırlanacaktır.

Düzeltilecek Fonlar:

1- Hisse senedi ihraç karları (emisyon primleri): TTK'nun 466 madde birinci bendi uyarınca hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkarılma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılat emisyon primi olarak tanımlanır. Nakdi sermaye artışı niteliğindeki bu primler, tahsil tarihi itibarıyla düzeltilecektir.

2- Hisse senedi iptal karları: TTK'nun 466 madde ikinci bendinde, iptal edilen hisse senetlerinin bedellerine mahsuben yapılan ödemelerin, bunların yerine çıkarılan senetlerden elde edilen hasılat noksanı ile kapatıldıktan sonra kalan kısmı iptal karı olarak tanımlanır. Bu karlar, tahsil tarihi itibarıyla düzeltilecektir.

3- Yasal yedekler: TTK'nun 469. maddesine göre ayrılırlar. Birinci tertip yedek akçe, her yıl safi karın %5'i, ödenmiş sermayenin %20'sini bulana kadar ayrılır. İkinci tertip yedek akçe, her yıl safi kardan birinci tertip yedek akçe ayrıldıktan sonra kalan tutardan pay sahipleri ile kara iştirak eden diğer kimselere dağıtılmasına karar verilmiş kısım ayrılır. Yasal yedekler, deftere kayıt tarihi itibarıyla düzeltilecektir.

Ancak, 01/01/2004 tarihinden sonrasına ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 01/01/2004 tarihinden sonra ayrılmış olan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi olarak, yedek akçe olarak ayrılmış olan tutarın ait olduğu hesap dönemi sonundaki ay dikkate alınacaktır. Buna göre, 01/01/2004 tarihinden sonraki dönemlere ait bilançoların düzeltilmesi sırasında, 2004 yılı içerisinde ayrılan yedek akçelerin düzeltmeye esas tarihi 2003 yılının Aralık ayı olacaktır.(VUK Sirküleri No:17, Madde 16)

4- Statü yedekleri: TTK'nun 467. maddesine göre ana sözleşmeye yasal olarak belirlenen oranların daha üstünde yedek ayrılması hükmü konulabilir, yasal yedeklerin üstünde bulunan yedek akçeler statü yedekleri olarak tanımlanır. Statü yedekleri, deftere kayıt tarihi itibarıyla düzeltilenektir.

5- Olağanüstü yedekler: Şirketin devamlı gelişmesi ve istikrarlı kar payı dağıtım amacıyla, şirket genel kurulunda, yasa ve ana sözleşmede belirtilenler dışında da yedek akçe ayrılmasına karar verebilir. Olağanüstü yedek olarak tanımlanan bu yedek akçeler, sermayeye ilave edilmemiş ise deftere kayıt tarihi, sermayeye ilave edilmiş ise sermayenin tescil tarihi itibarıyla düzeltilenektir.

6- Gayrimenkul ve iştirak hisseleri satış karları: KVK'nun geçici 28.maddesi gereğince, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı kurumlar vergisinden müstesnadır. (KVK'nun 8/18, geçici 10,18,23,29 uncu maddeleri de aynı niteliktedir.) İştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışından doğan karlar bünyesinde hem reel karı hem de enflasyon karını barındırlar. Bu haliyle içinden enflasyon karının ayrıştırılması ve sıfırlanmasının doğuracağı zorluklar nedeniyle ihmal edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Sermayeye ilave edilmiş bu fonlar sermayenin tescil tarihi itibarıyla düzeltilenektir.

7- Yenileme fonu: VUK'nun 328. maddesi uyarınca, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, bu satıştan doğan kar, bu kıymetin yenilenmesi amacıyla pasifte bir hesapta azami 3 yıl süre ile tutulabilir. Yenileme fonu, düzeltmeye yabi tutlacaktır. Düzeltme sonucu oluşan farklar; yenileme fonu 1 Ocak 2004 tarihinden önce ayrılmış ise geçmiş yıl kar/zararı hesabına intikal edecektir, 1 Ocak 2004 tarihinden sonra ayrılmış ise reel kar olarak hesaplara intikal edecektir.

8- Geçmiş yıl kar/zararları: Açılış bilançosunda yapılacak düzeltme sonucu oluşacak düzeltme farkları "enflasyon düzeltme" hesabına kaydedilecektir. Söz konusu hesabın bakiyesi geçmiş yıl kar/zararına kapatılacaktır.

Takip eden dönemlerde geçmiş yıl kar/zararı hesap döneminin başından itibaren düzeltmeye tabi tutulacaktır (11 No.lu VUK Sirküleri Madde 3.2).

Düzeltilmiş geçmiş yıl kar veya zararı bulunurken de kayıtlarda yer alan geçmiş yıllardan gelen kar veya zararlar, düzeltme esnasında sıfırlanacaktır. 31/12/2003 tarihli düzeltilmiş bilançoda dönem net karı/zararı gösterilmeyecek, geçmiş yıl kar veya zararı, düzeltilmiş bilanço denkliğini sağlayacak şekilde öz kaynaklar içinde yer alacaktır (9 No.lu VUK Sirküleri).

Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba

nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulur. Ancak öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farkları düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sermayeye ilave edilebilir; bu işlemler kâr dağıtımı sayılmaz.

9- Birleşme Primi: Vergi kanunlarına göre (67 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin 9.2 bölümünde açıklamalar yapılmıştır) bir aktif veya pasif kalem olmayan birleşme primi; aktif ve pasifi dengeleyici, geçici bir hesap olup, hangi hesapta izlenirse izlensin bu niteliği değişmeyecektir. Bu nedenle Kurumlar Vergisi Kanununun 37 nci maddesi kapsamında yapılan devir işlemleri sonucu ortaya çıkan birleşme priminin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmaması gerekmektedir.

— Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler: Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendine göre; bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, 1/1/2004 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, 1/1/2004 tarihinden itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderler ile vergiden istisna edilmiş olan tutarları enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır (VUK Sirküler 11, Mad.3.3). VUK'da bu konuyla ilgili özellikli durumlara bakacak olursak:

1- 01/01/2004 tarihinden itibaren gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin olarak bilanço üzerinde herhangi bir düzeltme yapılmayacak olup, söz konusu giderler beyannamede enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alınacaktır (VUK Sirküler 17, Mad.17).

2- Parasal aktiflerde azalma, parasal pasiflerde ise artma yaratan KKEG'lerin defterlere kaydedildikleri aylara ilişkin düzeltme katsayılarıyla düzeltilerek dikkate alınması, gerekir. Bu tür KKEG'lere örnek olarak belgesiz giderler, binek oto motorlu taşıt vergileri, cezalar, gecikme zamları, kabul edilmeyen nakdi bağışlar, örtülü sermayeye yürütülen faizler verilebilir.

3- Parasal olmayan aktif çıkışı şeklinde oluşan KKEG'lerin, o aktif kıymetin işletmeye girdiği ayın düzeltme katsayısıyla (dönem başında var olanların taşıma katsayısıyla) düzeltilmeleri gerekir. Bu tür KKEG'lere kabul edilmeyen aynî bağışlar, işletme sahiplerinin işletmeden çektikleri mallar veya sabit kıymetler, VUK hükümleri uyarınca emsal bedel takdiri yaptırılmadan zarar yazılan stok değer düşüklükleri sayılabilir.

4- Parasal veya parasal olmayan varlıklarda herhangi bir değişiklik yaratmayan kanunen kabul edilmeyen giderler nedeniyle herhangi bir düzeltme yapılması gerekmemektedir. Zira bunlar parasal varlıklardaki enflasyon kayıp ve kazançlarını etkilemeyen giderlerdendir. Örneğin kıdem tazminatı karşılıkları, vergisel yönden dikkate alınmayan alacak ve borç senetleri ile cari hesap ve çek reeskontları, VUK hükümlerine uygun olmayan şüpheli alacak karşılıkları, vergisel yönden dikkate alınmayan gelir ve gider tahakkukları, SPK'ya tabi şirketlerde borç değerlemesinde alış ve satış kurları arasındaki farklar, ortaklar cari hesabına beyanname üzerinde haricen yürütülen faiz gelirleri.

Yatırım indirimi tutarları Gelir Vergisi Kanununun 19 ve geçici 61 inci maddelerinde yer alan hükümlere göre tespit edilecek tutarlar üzerinden beyannameye ithal edilecektir (VUK Sirküler 11, Mad.3.3).

31/12/2003 tarihi itibariyle bilançoda yer almayan, ilgili aktif hesabına bilanço tarihinden önce aktarılmış bulunan ve yapılmakta olan yatırımlar hesabından gelmiş olan değerlerin düzeltmeye esas tarihi olarak, söz konusu değerlerin aktifleştirme tarihlerinin değil, yapılmakta olan yatırımlar hesabının kullanıldığı tarihlerin alınması gerekmektedir.

Buna göre söz konusu değerlerin düzeltilmesi iki aşamada gerçekleştirilecektir. Öncelikle her harcama, harcamanın gerçekleştiği ay sonu itibariyle aktifleştirme tarihine kadar, sonra da aktifleştirilen bedel kül halinde 31/12/2003 tarihine kadar düzeltilecektir (VUK Sirküler 17, Mad.12).

—Yıllara yaygın inşaat ve onarma maliyetleri: Yıllara yaygın inşaat ve onarma maliyetleri ile ilgili olmayan ilk madde malzeme/yarı mamül/mamül/diğer stokların düzeltilmesi sonucu oluşan farkların, Yıllara Sari İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı ile ilişkilendirilmemesi; ancak söz konusu kıymetlerin inşaat maliyetlerine aktarılması halinde, bu tarih itibariyle düzeltme sonucu oluşan farkların, Yıllara Sari İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci ve geçici 25 inci maddelerine göre düzeltme işleminde; mali tabloda yer alan bazı parasal olmayan varlıkların içerisinde bulunan reel olmayan finansman maliyetlerinin, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülmesi sonucu bulunacak tutarın düzeltmeye esas tutar olarak alınması gerekmekte olup, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler anılan maddelerde sayılmış durumdadır. Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma maliyetlerinin düzeltilmesi sırasında söz konusu kıymetler, reel olmayan finansman maliyeti ihtiva edebilen iktisadi kıymetler

arasında yer almadıkları için, bünyelerinde reel olmayan finansman maliyeti ihtiva etseler bile ayırıştırma yapılmaksızın düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır. 328 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde, yabancı paralar ile yabancı para cinsinden ifade edilen kıymetlerin parasal kıymet olarak kabul edileceği belirtilmiş olup; yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde mükellefler yabancı para üzerinden yapmış oldukları işlemlerini Vergi Usul Kanununun mevcut hükümleri doğrultusunda değerlemeye devam edecekler, bunlar için ayrıca düzeltme yapmayacaklardır.

—Tasfiye Halinde Düzeltme İşlemleri: 01/01/2004 tarihinden önce tasfiyeye giren şirketlerin tasfiyesinin 2004 yılı içinde sonuçlanması halinde, tasfiye durumundaki şirketlerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmaması sebebiyle, hem 31/12/2003 tarihli bilanço hem de hesapların kesinleşmesinden sonra düzenlenen bilançonun düzeltilmesi gerekmektedir.

01/01/2004 tarihinden önce tasfiyeye giren kurumlardan, Kurumlar Vergisi Beyannamesinin 2005 yılındaki verilme süresinin sonu itibariyle tasfiyesi henüz sonuçlanmamış olanlar, 31/12/2003 ve 31/12/2004 tarihli bilançolarını, düzeltmeye tabi tutarak 2004 tasfiye dönemine ait beyanname ekinde vereceklerdir. Ancak, tasfiyesi 2004 yılına ilişkin beyanname verme süresinden önce sonuçlananlar, 31/12/2003, 31/12/2004 ve (düzeltme şartları devam ediyor olmak şartıyla) 2005 kıst dönemine ilişkin bilançolarını düzelterek tasfiye beyannamesinin verilme süresi içerisinde tasfiye beyannamesiyle birlikte; beyanname verme süresinden sonra ve 2005 yılı içinde sonuçlananlar ise 31/12/2003 ve 31/12/2004 tarihli bilançolarını 2004 yılına ait beyanname verme süresi içerisinde, (düzeltme şartları devam ediyor olmak şartıyla) 2005 kıst dönemine ilişkin bilançoysu ise tasfiye beyannamesinin verilme süresi içerisinde enflasyon düzeltilmesine tabi tutacaklar ve düzeltilmiş bilançoları tasfiye beyannamesi ekinde vereceklerdir. Geçiş döneminde, enflasyon düzeltmesi yapacak mükelleflerin beyanname verme süreleri uzatılmaktadır. Düzeltme işlemi beyannamelerinin verilme tarihine kadar yapılacak ve düzeltmelerin yapıldığı tarih itibariyle defter kayıtlarına intikal ettirileceklerdir. 5024 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesi hükmünden faydalanarak 2004 takvim yılı ikinci, üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemleri itibariyle enflasyon düzeltmesi yapmayan mükelleflerin, 31/12/2003 ve 31/12/2004 tarihli bilançolarını 2004 takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme tarihlerine kadar düzeltmeleri ve düzeltmelerin yapıldığı tarih itibariyle de defter kayıtlarına intikal ettirmeleri, Vergi

Usul Kanununun 5228 sayılı Kanunla değişik 17 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden uygun görülmüştür (VUK 14 No.lu Sirküleri).

—2004 ve Sonraki Yıllara Ait Geçmiş Yıl Mali Zararları: Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendine göre; bilanço esasına göre defter tutan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, 1/1/2005 tarihinden sonra verilecek yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri ile geçici vergi beyannamelerinde beyan edecekleri vergi matrahlarını tespit ederken, (düzeltilmiş 31/12/2003 tarihli bilançoya dayanan) 2004 ve sonraki yıllara ait geçmiş yıl mali zararlarını enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarları ile dikkate alacaklardır.

—Düzeltilmiş Cari Dönem Kar-Zararı: Geçici vergi dönemleri sonu itibariyle oluşan kar ya da zarar, Enflasyon Düzeltme Hesabının bakiyesine göre bulunacaktır. Enflasyon Düzeltme Hesabının bakiyesi, Dönem Kar/Zarar Hesabına devredilerek kapatılacak ve verilen bakiye türüne göre işletmenin dönem kar ya da zararı görülmüş olacaktır.

—Özsermaye kalemleri: Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasının (5) numaralı bendinin 5 inci fıkrasının 2 nci cümlesinde, 5228 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile yapılan değişiklikle mükelleflere, öz sermaye kalemlerine ait enflasyon fark hesaplarında yer alan tutarları, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edebilme imkanı sağlanmıştır. Öz sermaye kalemlerine ait enflasyon farklarının, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince düzeltme sonucu bulunan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi, kar dağıtımı olarak addedilmeyecektir.

Mükellefler (bu hükme Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesinde de yer verildiği için) 31/12/2003 tarihli bilançolarının düzeltilmesi neticesinde oluşan geçmiş yıl zararlarını da düzeltme işlemi neticesinde oluşan öz sermaye farklarına mahsup edebilecekler ve 31/12/2003 tarihli düzeltilmiş bilançoya ait nihai kar ya da zarar rakamına ulaşacaklardır.

— Düzeltme işlemine tabi tutulmuş kıymetlerin satışı: Düzeltme işlemine tabi tutulmuş olan 31/12/2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kalemlerin daha sonra elden çıkarılması halinde, bunlara ilişkin enflasyon düzeltme farkları maliyet olarak kabul edilmekteydi. 5228 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle geçici 25 inci maddenin sonuna eklenen (I) bendi ile aynı hüküm korunmuş ancak, amortismanına tabi olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerlerinin altında bir bedelle satılması halinde, düzeltme

sonrası değerle, düzeltme öncesi değer arasındaki farka isabet eden zararın, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

2.5.2.3 Muhasebe Kayıtları

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği 12 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile enflasyon düzeltmesi için yeni hesaplar açılmıştır. Bu hesaplara bu programda yer alan tekdüzen hesap planında yer verilmiştir.

Yeni açılan hesaplar şunlardır:

- "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"
- "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"
- "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları"
- "503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)"
- "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları"
- "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları"
- "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı"
- "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"

Parasal olmayan bilanço kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar, ilgili varlık ve kaynaklara ilişkin defter-i kebir hesaplarına (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesaplara) karşılık "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydedilir. Parasal olmayan varlık kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan artışlar "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı" alacağına, parasal olmayan kaynak kalemlerindeki artışlar ise borcuna yazılır.

"698- Enflasyon Düzeltme Hesabı", alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre, "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" veya "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına devredilerek kapatılır.

Bilanço kalemleri yanında, gelir tablosunu da düzelten işletmeler parasal olmayan varlık ve kaynakların düzeltme farklarına ilave olarak gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesinden ortaya çıkan farkları da "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"na kaydederler. Gelir hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar ilgili gelir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali

hesapların) alacağına karşılık "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"na borç yazılır. Gider hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar da ilgili gider hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tali hesapların) borcuna karşılık "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"na alacak yazılır. Hesabın alacak kalanı "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına, borç kalanı ise "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına devredilerek kapatılır.

31/12/2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve sıfırlanması gereken özkaynak kalemleri "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı" na aktarılır. "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın kalanı gelir yada gider unsuru olarak dikkate alınmayıp "570- Geçmiş Yıllar Karları" hesabına veya "580- Geçmiş Yıllar Zararları" hesabına aktarılarak kapatılır.

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri:

"697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın borç kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılır.

"697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın alacak kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan "648- Enflasyon Düzeltmesi Karları" hesabına aktarılır.

"17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesap grubundaki yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin maliyetlerin ve "35- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri" hesap grubundaki hakediş bedellerinin düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar, "697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabında" izlenir. Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre "178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" veya "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı" na devredilerek kapatılır.

Ödenmiş Sermaye Grubu:

"502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabı: Ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucunda ödenmiş sermaye tutarında meydana

gelen artışlar bu hesabın alacağına, "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın borcuna kaydedilir. İzleyen dönemde enflasyon oranının düşmesi sonucu taşıma işleminden ortaya çıkan azalışlar bu hesabın borcuna "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın alacağına kaydedilir.

Bu farkların sermayeye eklenmesi durumunda "500- Sermaye Hesabı" nın alacağına karşılık bu hesap borçlandırılır. "503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)" hesabı: Ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tabi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "698- Enflasyon Düzeltme Hesabı" nın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farklar" hesabına alacak yazılır.

2.5.2.4 Vergi Matrahının Hesaplanması

- 1- Matrahın hesaplanmasında enflasyon düzeltmesi sonucu hesaplanan dönem karı dikkate alınır.
- 2- Kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisnaların düzeltilmiş değerleri hesaplanır.
- 3- 31.12.2003 ve önceki yılların geçmiş yıl mali zararları ilk yıl mukayyet değeri ile dikkate alınır ve matrahtan indirilir. Enflasyon dönemi içinde oluşan geçmiş yıl zararları ise matrah tespitinde ilgili yılın sonuna kadar düzeltilir ve düzeltilmiş değerleri ile dikkate alınır.
- 4- Yatırım indirimi tutarı tespit edilir.
- 5- Düzeltilmiş dönem karına, düzeltilmiş kanunen kabul edilmeyen giderler ve istisnalar eklenir, indirimler düşülerek dönem vergi matrahına ulaşılır.

2.5.2.5 Uygulamannn Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi

Bir işletmenin Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine göre enflasyon düzeltmesi yapması için iki Őart ngrlmştr:

1-Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmak,

2-Bilanço esasına göre defter tutmak,

Bu iki Őartın birlikte gerçekleşmesi durumundaki işletmelerin bilnoları üzerinde Vergi Usul Kanununun geçici 25 inci maddesine ve bu tebliğe göre enflasyon düzeltmesi yapmak, anılan mükellefler için zorunluluktur.” hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunumuzda tanımlanan Gelirin unsurlarından olan Ticari ve zirai kazanç elde edenler, bilno esasına göre defter tutmaları halinde enflasyon düzeltmesi zorunlu hale gelirken, işletme esasına göre defter tutmaları halinde de bu mükelleflerin zorunlulukları ortadan kalkmaktadır. İşletme esasına göre defter tutan ticari ve zirai kazanç mükellefleri sadece amortisman tabi iktisadi kıymetlerini 5024 sayılı yasa çerçevesinde dzeltecekler ve dzeltişmiş tutarlar üzerinden amortisman ayıracaklardır. Bu amortisman tabii iktisadi kıymetler için yeniden değerleme yoluyla yapılan enflasyon düzeltmesi serbest meslek kazancı elde edenler içinde geçerlidir. Gelirin diğer unsurlarında ücretler, gayrimenkul sermaye iradi, menkul sermaye iradi, değer artış kazançları ve arızı kazançlarda enflasyon düzeltmesi VUK’nun 25 maddesine uymadığından tarihi maliyetle oluşmuş mali tabloları bulunmadığından enflasyon düzeltmesi yapılmamaktadır. Bunun yerine kendi ilerinde enflasyon endeksine göre kendilerine özgü argümanlarına endekslene yapılarak enflasyondan arındırılma yoluna gidilmiştir.

Bazı muhasebeciler 5024 sayılı yasa ile gelen enflasyon düzeltmesinin ticari ve zirai kazanç elde edenlere sağlanmış bir ayrıcalık olduğunu iddia etseler de enflasyon düzeltmesi sonucu vergisel açıdan matrahlar kimi zaman olumlu kimi zamanda olumsuz etkilenmiştir. Bu güne kadar Maliye Bakanlığının enflasyon düzeltmesi sonucu vergi gelirlerinde ne gibi bir değişiklik olduğu konusunda bir açıklama yapmamıştır. Kurumların enflasyon düzeltme işlemleri üzerinde ortaya çıkan duraksamalar tam olarak giderilememiştir. Kurumların öncelikle 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmeye tabi tutma zorunluluklarının ertelenmiş olması, bunun sonucunda

31.12.2003 tarihli bilançolar üzerinde gözüken kârların düzenlenen yasal bilançolara aynen yansımaları, sonuç olarak 31.12.2004 tarihli bilançolarda bu kârların ve yahut da zararların rakamsal olarak değişikliğe uğramış bulunması, bazı hukuksal sorunların ve duraksamaların ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Diğer yandan enflasyon düzeltmesi ile ilgili olarak yapılan işlemlerde karşılaşılan ilk değer tespiti, yeniden değerlendirme eklentilerinin belirlenerek temizlenmesi, gerçek olmayan finansman giderlerinin hesaplanarak ayıklanması, kar dağıtımı, devir, bölünme ve birleşme işlemlerinden dolayı ortaya çıkan düzeltme sorunları, ticaret kanununda yeni düzenlemelerin zorunluluğunu, özellikle de kurumlar vergisi yükümlülerinin işlemlerini yapanları daha açıkçası muhasebe meslek mensuplarını zora sokmuştur. Muhasebe meslek mensupları bilançolara uygulanan enflasyon düzeltmesi için ek ücret almadıkları gibi fazladan zaman ve işgücü harcamışlardır.

Kurumların ortaklarından bağımsız bir hukuki tüzel kişilik ve vergi yükümlüsü olmaları nedeniyle, ortakları ile girecekleri organik ilişkilerin vergi ziyasına neden olmaması için bazı hukuki önlemlerin alınması uygulamada kaçınılmaz olmuştur. Ortaklar cari hesabına yürütülen faizin ödeyen açısından gider olarak kabul edilmemesi, yürütülmeyen faizin ise faizden vazgeçen taraf için gelir olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gibi kısıtlayıcı ve bir anlamda da cezalandırıcı uygulamaların getirilmesine karşın ortak cari hesabı ülkemizde yaygın olarak kullanılmaktadır. Enflasyon düzeltmesi uygulamasında yükümlülerin çoğunluğu konunun özelliklerini yeterince kavrayamamışlar, dolayısıyla ortaklar cari hesabının enflasyon düzeltmesi uygulamasında parasal değer olarak kabul edilmesi nedeniyle ortaya çıkaracağı sonucu önceden dikkate alamamışlardır.

Kuyumcular arasında hem gelir vergisi hemde kurumlar vergisi mükellefi bulunmaktadır. Kuyumcular açısından da durum şöyledir. Uygulamada özellikle kıymetli madenlerin gerek işlenerek ve gerekse işlenmeden alım satımından doğan gerçek kazancın hesaplanması çok zordur. Çünkü bu mallar dünyada para ve benzeri değişim aracı olarak kabul edilmekte ve dolayısıyla bunların alım-satımından doğan kazancın hesaplanmasında alış yani edinim maliyeti değil, yerine konma fiyatı önem arz etmektedir. Vergi Barışı Kanunu ile tüm mükelleflere sadece işletmelerinde mevcut olup, kayıtlarında yer almayan mallar için stok affı getirilirken, kuyumcu ve sarraflara ayrıca, işletmelerinde mevcut olup kayıtlarında da yer alan düşük bedelli mallar için

stok değeri artırımı imkanı sağlandı. Kuyumcuların enflasyondan kaynaklanan fiktif kazançlarının vergilendirilmesini önlemeye yönelik ikinci düzenleme, Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesine 4842 sayılı Kanun ile eklenen fıkra ile yeni bir düzenleme yapıldı. Buna göre kuyumcular, sattıkları malın maliyet bedelini, satış tarihi itibarıyla her satışta yükseltebilecekler.

Söz konusu düzenlemeye göre; sürekli olarak işlenmiş altın alım satımı ve imali ile uğraşan bilanço esasına göre defter tutan mükellefler ile kurumlar vergisi mükellefleri, altın satış tarihindeki İstanbul Altın Borsası'nda oluşan has altın değeri ile satılan mamulün has altın maliyet bedeli arasında oluşan farkı maliyet bedeline ilave edecekler. Böylece satış bedeli ile yükseltilmiş maliyet bedeli arasındaki fark olacak. Maliyet bedeline eklenen fark, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında izlenecek. Bu fon, sermayeye ilave edilebilecek. Sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulacak.

Yapılan düzenlemelerin tek olumsuz yanı, kullanılacak yabancı kaynaklara ilişkin gider ve maliyet unsurlarının, vergi matrahının tespitinde dikkate alınmasına getirilen sınırlamadır. Maliyet düzeltmesi yapan mükelleflerin, kullandıkları yabancı kaynaklara ait gider ve maliyet unsurlarının sadece ilgili dönemde ayrılan fonu aşan kısmı gider kabul edilecek. Fon tutarı kadar olan kısmı, vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyip, kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak. Ayrıca Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesinin (A) fıkrasına 5228 sayılı Kanunun 9. uncu maddesi ile yeni bir bent eklenmiş ve münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile işgal eden mükelleflere, enflasyon düzeltme şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın, (her geçici vergi dönemi sonu itibarıyla) enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu getirilmiştir.

3. UYGULAMA ÇALIŞMASI

3.1. Araştırmanın Metodolojisi

Bu bölümde ana kütle seçimi ve örnek kütle seçimi, veri toplama yöntemi, anket sorularının hazırlanması ve bununla birlikte veri analizinde kullanılan istatistikî yöntemlere ilişkin bilgi verilmektedir.

3.1.1. Ana kütle ve Örnek Kütlenin Seçimi

Yapılan araştırma Mersin ilindeki Serbest Muhasebeci Ve Mali Müşavirler Odası'ndaki kayıtlı "650 Serbest Muhasebeci" ve "370'i S.M. Mali Müşavir "olmak üzere toplam 1020 meslek mensubu ile sınırlı tutulmuştur. Ana kütle içinden rasgele olarak seçilen, örnek kütle 103 meslek mensubuna bu anket uygulanmıştır.

Araştırma Mersin ilinde Mersin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler odasında kaydı bulunan 1020 meslek mensubunun içinden geneli yansıtabilmesi için minimum %10'a ulaşması hedeflenmiştir. Bu nedenle anket, Basit Tesadüfi Örneklem Yöntemi kullanılarak Mersin Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasında kayıtlı 103 Meslek Mensubuna uygulanmıştır. Ankara'da meslek mensuplarına enflasyon düzeltmesi üzerine yapılan bir ankette çalışmanın anlamlı olabilmesi için yine örnek kütlesi %10 olarak seçilmiştir (Karapınar, Bakış Dergisi,2005:16).

3.1.2 Veri Toplama Yöntemi

Ülkemizde 5024 sayılı Kanunla uygulamaya konulan Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının muhasebe meslek mensupları (SM ve SMMM) üzerindeki etkilerini ve yasanın amacı doğrultusunda uygulanma durumunu tespit edebilmek için bu anket düzenlenmiştir. Veri toplama yöntemi olarak yüz yüze anket yöntemi tercih edilmiştir. Yüz Yüze anket yöntemi anketörün cevaplayıcı ile karşı karşıya gelmesi ve soru sorması şeklindedir. Cevaplayıcıya yardımcı olabilmek, daha çok soru sorma imkânının olması, geri dönme hızının yüksek olması gibi nedenlerden dolayı yüz yüze anket yöntemi seçilmiştir. Anket cevaplayıcıların iş yerlerine gidilerek yapılmıştır. Yapılmış olan anket EK1'de verilmiştir.

Araştırma Ocak - Şubat 2006 sürecinde uygulanmıştır. Bir anket formunun cevaplandırılması ortalama olarak on beş dakika sürmüştür.

3.1.3 Araştırmanın Amacı ve Hipotezler

Araştırmanın amacı, ülkemizde 5024 sayılı Kanunla uygulamaya konan Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının muhasebe meslek mensupları (SM ve SMMM) üzerindeki etkilerini ve yasanın amacı doğrultusunda uygulanma durumunu tespit etmektir. Bu etkileri irdeleyebilmek için konu çeşitli açılardan ele alınmıştır. Öncelikle, uygulama hakkında meslek mensuplarının bilgi ve deneyim durumları, yapılan düzeltme işleminin mevzuata uygunluğu, yasanın amacıyla uygulayıcıların amacı arasındaki farklılığın durumu, yasanın iş yükünü, gelir ve giderlerini arttırıp arttırmadığı belirlemeye çalışılmış daha sonra zorluk derecesi, uygulanma başarısı, ön hazırlık süresinin yeterliliği ve kısmi düzeltme yöntemlerinin tercih edilip edilmediği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırmada aşağıdaki hipotezlere ilişkin veri toplanması amaçlanmıştır:

- 1) Hipotez 1: Mersin ilindeki kayıtlı Serbest Muhasebeci ve S.M. Mali Müşavirler enflasyon muhasebesi uygulaması ile ilgili yeterli bilgi ve donanıma sahiptirler.
- 2) Hipotez 2: Mersin ilindeki kayıtlı Serbest Muhasebeci ve S.M. Mali Müşavirler Enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yapmamışlardır.
- 3) Hipotez 3: 5024 sayılı yasa ile yürürlüğe giren yeni enflasyon muhasebesi uygulaması yasanın amacı doğrultusunda doğru uygulanmıştır.
- 4) Hipotez 4: 5024 sayılı yasa ile yürürlüğe giren yeni enflasyon muhasebesi uygulaması sonucunda, Serbest Muhasebeci ve S.M. Mali Müşavirlerin hizmet verdiği mükelleflerinin vergi yükü azalmıştır.
- 5) Mersin ilindeki kayıtlı Serbest Muhasebeci ve S.M. Mali Müşavirlerin Enflasyon Muhasebesi Uygulaması iş yükünü arttırmıştır.
- 6) Mersin ilindeki kayıtlı Serbest Muhasebeci ve S.M. Mali Müşavirlerin Enflasyon Muhasebesi Uygulaması sonucunda gelirlerinde bir artma meydana gelmemiştir.

Araştırma verilerinin toplanmasında anket formundan yararlanılmıştır. Ankette çoğu kapalı uçlu olmak üzere 32 soru sorulmuştur. Bu sorulardan 16 tanesi 'Kesinlikle Katılıyorum', 'Katılıyorum', 'Kararsızım', 'Katılmıyorum' ve 'Kesinlikle Katılmıyorum' cevap seçeneklerini içermektedir. Cevap seçenekleri, verilerin istatistiksel olarak değerlendirilmesinde kullanılan 5 puanlı Likert ölçeğinin uygulanabilmesine uygun olarak hazırlanmıştır.

3.1.4. Araştırmada Kullanılan Değerlendirme Aracı

Bu araştırmadaki istatistikî analizler SPSS 9.0 kullanılarak yapılmıştır. Gerçekleştirilen bu çalışmada anlamlılık düzeyi 0,01 olarak belirlenmiştir. Araştırmada hata yapma olasılığını düşük tutmak için en güvenli yol anlamlılık düzeyini 0,01 olarak belirlemektir.

3.2. Araştırmanın Yapıldığı Yer

Çağ Üniversitemizin aynı il ve bölgede olması ve Türkiye de üye meslek mensubu sayısı çokluğu bakımından TÜRMOB 'a bağlı odalar içinde ilk 5 sırada olması nedeniyle, Mersin öncelikle araştırma yeri olarak seçilmiştir.

Anketimiz Mersin ilinde Mersin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odasında kayıtlı 1020 meslek mensubundan 103 kişiye uygulanmıştır.

3.3. Araştırmanın Süreci

Araştırma Ocak – şubat 2006 sürecinde 30 iş günü içinde uygulanmıştır.

3.4. Araştırmanın Sonuçları

Bu bölümde anketin istatistiki sonuçları hipotezlere göre değerlendirilecek sonra enflasyon düzeltmesi hakkındaki bu sonuçlar kısaca yorumlanacaktır.

3.4.1. Araştırmaya Katılanların Demografik Özellikleri

Bu bölümde anketimize katılan 103 meslek mensubunun meslek unvanlarına göre durumları, eğitim durumları ve mesleki tecrübeleri gösterilmektedir.

3.4.1.1. Araştırmaya Katılanların Meslekî Ünvan Durumları

Meslek unvanı		
	Sayı	Yüzde
SM	47	45,6
SMMM	56	54,4
Toplam	103	100,0

Tablo 6. Cevaplayıcıların meslek unvanları

Ankete katılanların %45,6'sı serbest muhasebeci, %54,4'ü ise serbest muhasebeci mali müşavirdir.

3.4.1.2. Araştırmaya Katılanların Meslekî Tecrübesi

Görev süresi		
	Sayı	Yüzde
0 - 5 YIL	30	29,1
6 - 10 YIL	24	23,3
11 - 15 YIL	23	22,3
16 ve Üzeri	26	25,2
Toplam	103	100,0

Tablo 7 – Cevaplayıcıların görev süreleri

Ankete katılanların %29,1'i 5 yıldan az, %23,3'ü 6-10 yıl arası, %22,3'ü 11-15 yıl arası, %25,2'si 16 yıldan fazla süredir görev yapmaktadır.

3.4.1.3. Araştırmaya Katılanların Eğitim Durumu

Eğitim durumu	Sayı	Yüzde
Lise	10	9,7
Ön lisans	22	21,4
Lisans	70	68,0
Lisansüstü	1	1,0
Toplam	103	100,0

Tablo 8 - Cevaplayıcıların eğitim durumu

Ankete katılanların %9,7'si lise mezunu, %21,4'ü ön lisans mezunu, %68'i lisans mezunu, %1'i de yüksek lisans mezunudur.

3.4.2. Hipotezler ve Sonuçların Değerlendirmesi

Anket sonuçlarının değerlendirmesinin daha anlamlı olabilmesi için hipotezler çıkan istatistikî sonuçlarla göre değerlendirilmiş ve yorumlanmıştır.

3.4.2.1. Mersin İlindeki Meslek Mensuplarının Enflasyon Muhasebesi Uygulaması Hakkındaki Bilgi Durumları

Yukarıdaki tablolarda da görüldüğü gibi ; (Tablo 8 ve 9) Ankete katılanların %45,6'sı serbest muhasebeci, %54,4'ü ise serbest muhasebeci mali müşavirdir. Ankete katılanların %9,7'si lise mezunu, %21,4'ü ön lisans mezunu, %68'i lisans mezunu, %1'i de yüksek lisans mezunudur. Yine ankete katılanların %29,1'i 5 yıldan az, %23,3'ü 6-10 yıl arası, %22,3'ü 11-15 yıl arası, %25,2'si 16 yıldan fazla süredir görev yapmaktadır.

3.4.2.1.1 Enflasyon Düzeltmesi İçin Eğitim Alma Düzeyi

Enflasyon düzeltmesi için ne kadar eğitim aldınız?		
	Sayı	Yüzde
Hiç	9	8,7
1 - 5 Saat	54	52,4
6 - 20 Saat	25	24,3
21 ve Üzeri	15	14,6
Toplam	103	100,0

Tablo 9 – Enflasyon düzeltmesi için alınan eğitimin süresi

Ankete katılanların %8,7'si enflasyon düzeltmesi için hiç eğitim almamış, %52,4'ü enflasyon düzeltmesi için 1-5 saat arası eğitim almış, %24,3'ü enflasyon düzeltmesi için 6-20 saat arası eğitim almış, %14,6'sı enflasyon düzeltmesi için 21 saat ve üzerinde eğitim almıştır. Sonuç olarak meslek mensuplarının enflasyon düzeltmesi ile ilgili yeterli eğitime sahip oldukları anlaşılmıştır.

3.4.2.1.2 Enflasyon Muhasebesi Uygulaması İçin Alınan Eğitim Süresine Göre Karşılaştırmalar:

SORULAR		Eğitim Süresi	Ortalama	Std. Sapma	F-değeri	p değeri
S1	Enflasyon muhasebesi geç kalmış bir uygulamadır.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	4,556 4,574 4,500 3,857 4,455	1,333 0,882 0,933 1,512 1,054	1,817	0,149
S2	Mükellefler açısından dezavantajları avantajlarından daha fazladır.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	4,444 4,204 3,600 3,071 3,922	1,014 1,139 1,291 1,385 1,264	4,480	0,005**
S3	Amaç mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması vergileme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesidir.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	3,222 4,407 4,040 3,769 4,129	0,972 0,858 0,978 1,301 1,017	4,845	0,003**
S4	Enflasyon düzeltmesi kanununun amacı bazı mükelleflerden enflasyon vergisi almaktır.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	2,778 2,685 2,583 2,929 2,703	1,302 1,163 1,412 1,492 1,269	0,227	0,877
S5	Maliye Bakanlığı konu hakkında muhasebe meslek mensuplarını ve kendi ilgili elemanlarını yeterince bilgilendirmiştir.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	2,111 1,963 2,280 2,714 2,157	1,269 1,303 1,400 1,684 1,384	1,186	0,319
S6	Muhasebe Meslek Örgütleri konuyu muhasebe meslek mensuplarına yeterince anlatabilmiş ve eğitmiştir.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	4,667 3,870 3,600 3,250 3,800	0,500 1,134 0,957 1,422 1,128	3,262	0,025**
S7	Düzenlemenin enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini giderebilecek gerçekçi bir yöntem olduğuna inanıyorum.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	3,667 2,679 3,042 3,000 2,900	0,707 1,189 1,197 1,519 1,227	1,935	0,129
S8	Enflasyon düzeltmesi kanunu ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahibim.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	3,222 2,415 2,708 3,846 2,748	1,093 1,046 1,197 1,281 1,207	6,280	0,001**
S9	Enflasyon düzeltmesi kanunuyla işletmelerin sermayesi korunmaktadır.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	3,556 2,793 3,050 3,231 2,979	1,424 1,081 1,395 1,235 1,212	1,322	0,272

S10	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü artırmıştır.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	3,500 3,556 3,042 2,308 3,263	1,309 1,058 1,398 1,109 1,234	4,376	0,006**
S11	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü azaltmıştır.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	3,111 2,500 3,217 3,300 2,813	1,537 1,005 1,278 1,418 1,208	2,965	0,036**
S12	Enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla bürodaki iş yükümüz artmıştır.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	4,111 4,654 4,040 4,200 4,386	1,764 0,905 1,136 1,424 1,157	2,033	0,114
S13	Enflasyon düzeltmesi uygulaması sayesinde meslek mensuplarının gelirlerinde artmalar olmuştur.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	2,222 1,519 2,240 2,133 1,845	1,716 1,112 1,480 1,552 1,356	2,293	0,083*
S14	Enflasyon düzeltmesi uygulamasını zamanlama açısından uygun buluyorum.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	2,375 1,389 2,364 2,364 1,811	1,685 0,878 1,433 1,206 1,223	5,702	0,001**
S15	Enflasyon düzeltmesi kanunu yerine önceki kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılması daha uygun olacaktır.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	4,444 4,019 3,087 3,250 3,745	1,014 0,789 1,346 1,138 1,097	7,019	0,000**
S16	Finansmanını borçlanma yoluyla sağlayan işletmeler uygulama yüzünden kazanmadıkları halde vergi ödemek zorunda kaldılar.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	4,667 4,245 3,958 3,357 4,090	0,500 0,918 1,160 1,151 1,036	4,156	0,008**
S17	Enflasyon düzeltmesi uygulamasından sonra mükelleflerden vergi yüklerinin arttığı yönünde eleştiriler aldık.	Hiç 1 - 5 Saat 6 - 20 Saat 21 ve Üzeri Toplam	4,667 4,167 3,160 3,071 3,814	0,500 1,225 1,463 1,207 1,348	6,816	0,000**

Yukarıdaki tablo katılımcıların enflasyon muhasebesi uygulaması için aldıkları eğitim süresine göre ortalamalarını, standart sapmalarını, F-değerlerini ve p değerlerini vermektedir. Buna göre S2, S3, S6, S8, S10, S11, S14, S15, S16 ve S17 nin içerdiği konuya katılım dereceleri bakımından katılımcı eğitim süresi gruplarının en az birinin diğerlerinden istatistiksel olarak anlamlı bir farkının olduğu %5 yanılma ile söylenebilir. (p-değeri<0,05) Aynı fark, S13 ün içerdiği konuda %10 yanılma ile (p-değeri<0,10) istatistiksel olarak anlamlıdır.

Aşağıdaki tablolarda, görüşlere katılma dereceleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark gösteren sorularda, hangi çalışma süresi grubunun diğerlerine göre ne biçimde farklılıklar gösterdiği incelenecektir.

Eğitim Süresi (S2)	N	Alt Gruplar	
		1	2
21 ve Üzeri	1 4	3,0714	
6 - 20 Saat	2 5	3,6000	3,6000
1 - 5 Saat	5 4		4,2037
Hiç	9		4,4444
P		0,209	0,112

Yukarıdaki tabloya göre ikinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “21 ve üzeri” olan katılımcılar, eğitim süresi “1 – 5 saat” ve “Hiç” olan katılımcılardan daha farklı düşünmektedir. (“21 ve üzeri” olan katılımcıların ikinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.

Eğitim Süresi (S3)	N	Alt Gruplar	
		1	2
Hiç	9	3,2222	
21 ve Üzeri	1 3	3,7692	3,7692
6 - 20 Saat	2 5		4,0400
1 - 5 Saat	5 4		4,4074
P		0,109	0,147

Yukarıdaki tabloya göre üçüncü sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “Hiç” olan katılımcılar, eğitim süresi “1 – 5 saat” ve “6 – 20 saat” olan katılımcılardan daha farklı düşünmektedir. (“Hiç” olan katılımcıların üçüncü sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Eğitim Süresi (S6)	N	Alt Gruplar	
		1	2
21 ve Üzeri	1 2	3,2500	
6 - 20 Saat	2 5	3,6000	
1 - 5 Saat	5 4	3,8704	
Hiç	9		4,6667
p		0,251	1,000

Yukarıdaki tabloya göre altıncı sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “Hiç” olan katılımcılar, diğer eğitim süresi gruplarından daha farklı düşünmektedir. (“Hiç” olan katılımcıların altıncı sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha fazladır.)

Eğitim Süresi (S8)	N	Alt Gruplar	
		1	2
1 - 5 Saat	5 3	2,4151	
6 - 20 Saat	2 4	2,7083	
Hiç	9	3,2222	3,2222
21 ve Üzeri	1 3		3,8462
p		0,107	0,117

Yukarıdaki tabloya göre sekizinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “21 ve üzeri” olan katılımcılar, eğitim süresi “1 – 5 saat” ve “6 – 20 saat” olan katılımcılardan daha farklı düşünmektedir. (“21 ve üzeri” olan katılımcıların sekizinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha fazladır.)

Eğitim Süresi (S10)	N	Alt Gruplar	
		1	2
21 ve Üzeri	1 3	2,3077	
6 - 20 Saat	2 4	3,0417	3,0417
Hiç	8		3,5000
1 - 5 Saat	5 4		3,5556
p		0,088	0,451

Yukarıdaki tabloya göre onuncu sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “21 ve üzeri” olan katılımcılar, eğitim süresi “1 – 5 saat” ve “Hiç” olan katılımcılardan daha farklı düşünmektedir.(“21 ve üzeri” olan katılımcıların onuncu sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Eğitim Süresi (S11)	N	Alt Gruplar	
		1	2
1 - 5 Saat	5 4	2,5000	
Hiç	9		3,1111
6 - 20 Saat	2 3		3,2174
21 ve Üzeri	1 0		3,3000
p		1,000	0,901

Yukarıdaki tabloya göre on birinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “1 – 5 saat” olan katılımcılar, diğer eğitim süresi gruplarından daha farklı düşünmektedir.(“ 1 – 5 saat” olan katılımcıların on birinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Eğitim Süresi (S14)	N	Alt Gruplar	
		1	2
1 - 5 Saat	5 4	1,3889	
6 - 20 Saat	2 2		2,3636
21 ve Üzeri	1 1		2,3636
Hiç	8		2,3750
p		1,000	1,000

Yukarıdaki tabloya göre on dördüncü sorunun içerdđi konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “1 – 5 saat” olan katılımcılar, diğer eğitim süresi gruplarından daha farklı düşünmektedir.(“ 1 – 5 saat” olan katılımcıların on dördüncü sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Eğitim Süresi (S15)	N	Alt Gruplar	
		1	2
6 - 20 Saat	2 3	3,0870	
21 ve Üzeri	1 2	3,2500	
1 - 5 Saat	5 4		4,0185
Hiç	9		4,4444
p		0,652	0,240

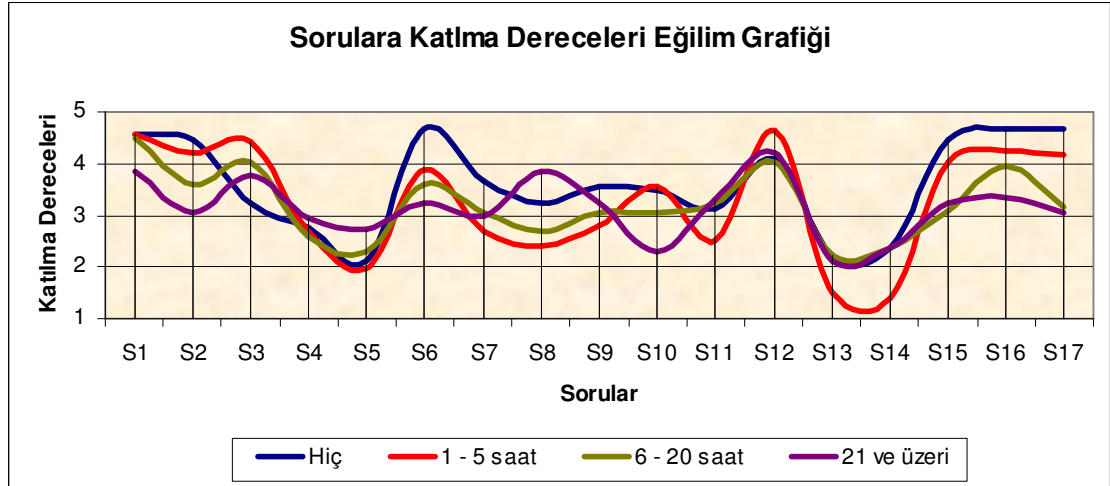
Yukarıdaki tabloya göre on beşinci sorunun içerdđi konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “6 – 20 saat “ ve “21 ve üzeri” olanlar, eğitim süresi “1 – 5 saat” ve “Hiç” olanlardan daha farklı düşünmektedir. (“ 1 – 5 saat” ve “Hiç” olan katılımcıların on beşinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha fazladır.)

Eğitim Süresi (S16)	N	Alt Gruplar	
		1	2
21 ve Üzeri	1 4	3,3571	
6 - 20 Saat	2 4	3,9583	3,9583
1 - 5 Saat	5 3		4,2453
Hiç	9		4,6667
p		0,085	0,105

Yukarıdaki tabloya göre on altıncı sorunun içerdđđ konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “21 ve üzeri” olan katılımcılar, eğitim süresi “1 – 5 saat” ve “Hiç” olan katılımcılardan daha farklı düşünmektedir. (“21 ve üzeri” olan katılımcıların on altıncı sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Eğitim Süresi (S17)	N	Alt Gruplar	
		1	2
21 ve Üzeri	1 4	3,0714	
6 - 20 Saat	2 5	3,1600	
1 - 5 Saat	5 4		4,1667
Hiç	9		4,6667
p		0,838	0,250

Yukarıdaki tabloya göre on yedinci sorunun içerdđđ konuya ilişkin görüşlerde, eğitim süresi “6 – 20 saat “ ve “21 ve üzeri” olanlar, eğitim süresi “1 – 5 saat” ve “Hiç” olanlardan daha farklı düşünmektedir. (“ 1 – 5 saat” ve “Hiç” olan katılımcıların on yedinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha fazladır.)



Katılımcıların enflasyon muhasebesi uygulaması için alınan eğitim süresine göre soruları yanıtlama eğilimlerini gösteren yukarıdaki grafik, katılımcıların belirtilen yöntemlere göre sorulara katılma derecelerinin nasıl olduğunun genel bir göstergesidir. Katılım derecelerinin nasıl ve hangi miktarda olduğu ile yukarıda gösterilen farklar eğilim çizgilerinden de açıkça görülmektedir.

3.4.2.1.3. Eğitim Durumuna Göre Karşılaştırma Tablosu

SORULAR		Eğitim Durumu	Ortalama	Std. Sapma	F-değeri	p-değeri
S1	Enflasyon muhasebesi geç kalmış bir uygulamadır.	Lise	3,556	1,740	4,090	0,020**
		Önlisans	4,682	0,716		
		Lisans ve Lisansüstü	4,500	0,989		
		Toplam	4,455	1,054		
S2	Mükellefler açısından dezavantajları avantajlarından daha fazladır.	Lise	3,900	1,287	0,004	0,996
		Önlisans	3,909	1,306		
		Lisans ve Lisansüstü	3,929	1,266		
		Toplam	3,922	1,264		
S3	Amaç mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması vergileme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesidir.	Lise	3,200	1,229	5,033	0,008**
		Önlisans	4,273	0,883		
		Lisans ve Lisansüstü	4,217	0,968		
		Toplam	4,129	1,017		
S4	Enflasyon düzeltmesi kanununun amacı bazı mükelleflerden enflasyon vergisi almaktır.	Lise	3,300	1,252	3,675	0,029**
		Önlisans	2,136	1,207		
		Lisans ve Lisansüstü	2,797	1,244		
		Toplam	2,703	1,269		

S5	Maliye Bakanlığı konu hakkında muhasebe meslek mensuplarını ve kendi ilgili elemanlarını yeterince bilgilendirmiştir.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	3,100 2,000 2,071 2,157	1,729 1,272 1,333 1,384	2,683	0,073*
S6	Muhasebe Meslek Örgütleri konuyu muhasebe meslek mensuplarına yeterince anlatabilmiş ve eğitmiştir.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	3,400 3,636 3,912 3,800	1,506 1,093 1,075 1,128	1,198	0,306
S7	Düzenlemenin enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini giderebilecek gerçekçi bir yöntem olduğuna inanıyorum.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	3,444 3,143 2,757 2,900	1,509 1,014 1,233 1,227	1,801	0,171
S8	Enflasyon düzeltmesi kanunu ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahibim.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	3,111 2,500 2,779 2,748	1,364 1,102 1,220 1,207	0,893	0,413
S9	Enflasyon düzeltmesi kanunuyla işletmelerin sermayesi korunmaktadır.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	3,500 3,048 3,556 4,682	1,195 1,284 1,740 0,716	0,935	0,396
S10	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü artırmıştır.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	4,500 4,455 3,900 3,909	0,989 1,054 1,287 1,306	2,071	0,132
S11	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü azaltmıştır.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	3,929 3,922 3,200 4,273	1,266 1,264 1,229 0,883	1,212	0,302
S12	Enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla bürodaki iş yükümüz artmıştır.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	4,217 4,129 3,300 2,136	0,968 1,017 1,252 1,207	2,823	0,064*
S13	Enflasyon düzeltmesi uygulaması sayesinde meslek mensuplarının gelirlerinde artmalar olmuştur.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	2,797 2,703 3,100 2,000	1,244 1,269 1,729 1,272	3,236	0,043**
S14	Enflasyon düzeltmesi uygulamasını zamanlama açısından uygun buluyorum.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	2,071 2,157 3,400 3,636	1,333 1,384 1,506 1,093	1,362	0,261
S15	Enflasyon düzeltmesi kanunu yerine önceki kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılması daha uygun olacaktır.	Lise Önlisans Lisans ve Lisansüstü Toplam	3,912 3,800 3,444 3,143	1,075 1,128 1,509 1,014	5,382	0,006**

S1 6	Finansmanı borçlanma yoluyla sağlayan işletmeler uygulama yüzünden kazanmadıkları halde vergi ödemek zorunda kaldılar.	Lise	2,757	1,233	2,627	0,077*
		Önlisans	2,900	1,227		
		Lisans ve Lisansüstü	3,111	1,364		
		Toplam	2,500	1,102		
S1 7	Enflasyon düzeltmesi uygulamasından sonra mükelleflerden vergi yüklerinin arttığı yönünde eleştiriler aldık.	Lise	2,779	1,220	6,802	0,002**
		Önlisans	2,748	1,207		
		Lisans ve Lisansüstü	3,500	1,195		
		Toplam	3,048	1,284		

Yukarıdaki tablo katılımcıların eğitim durumlarına göre ortalamalarını, standart sapmalarını, F-değerlerini ve p değerlerini vermektedir. Buna göre S1, S3, S4, S13, S15 ve S17 un içerdiği konuya katılım dereceleri bakımından katılımcı eğitim durumlarından en az birinin diğerlerinden istatistiksel olarak anlamlı bir farkının olduğu %5 yanılma ile söylenebilir. (p-değeri<0,05) Aynı fark; S5, S12 ve S16 nın içerdiği konuda %10 yanılma ile (p-değeri<0,10) istatistiksel olarak anlamlıdır. Aşağıdaki tablolarda, görüşlere katılma dereceleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark gösteren sorularda, hangi eğitim durumu grubunun diğerlerine göre ne biçimde farklılıklar gösterdiği incelenecektir.

Eğitim Durumu (S1)	N	Alt Gruplar	
		1	2
Lise	9	3,5556	
Lisans ve Lisansüstü	7 0		4,5000
Önlisans	2 2		4,6818
p		1,000	0,600

Yukarıdaki tabloya göre birinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim durumu “Lise” olan katılımcılar diğer eğitim durumu gruplarından daha farklı düşünmektedir. (Birinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Eğitim Durumu (S3)	N	Alt Gruplar	
		1	2
Lise	10	3,2000	
Lisans ve Lisansüstü	69		4,2174
Önlisans	22		4,2727
p		1,000	0,863

Yukarıdaki tabloya göre üçüncü sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim durumu “Lise” olan katılımcılar diğer eğitim durumu gruplarından daha farklı düşünmektedir. (Üçüncü sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Eğitim Durumu (S4)	N	Alt Gruplar	
		1	2
Önlisans	22	2,1364	
Lisans ve Lisansüstü	69	2,7971	2,7971
Lise	10		3,3000
p		0,105	0,216

Yukarıdaki tabloya göre dördüncü sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim durumu “Lise” olan katılımcılar eğitim durumu “Önlisans” olan katılımcılardan daha farklı düşünmektedir. (Eğitim durumu “Lise” olan katılımcıların dördüncü sorunun konusuna katılım dereceleri daha fazladır.)

Eğitim Durumu (S13)	N	Alt Gruplar	
		1	2
Lisans ve Lisansüstü	7 1	1,6479	
Önlisans	2 2	2,0909	2,0909
Lise	1 0		2,7000
p		0,308	0,162

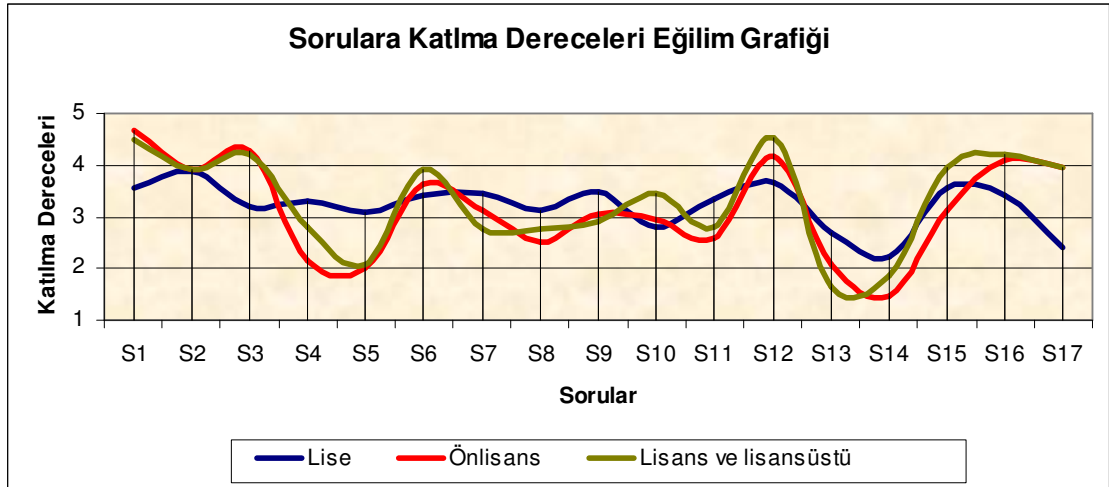
Yukarıdaki tabloya göre on üçüncü sorunun içerdđi konuya ilişkin görüşlerde, eğitim durumu “Lise” olan katılımcılar eğitim durumu “Lisans ve Lisansüstü” olan katılımcılardan daha farklı düşünmektedir. (Eğitim durumu “Lise” olan katılımcıların on üçüncü sorunun konusuna katılım dereceleri daha fazladır.)

Eğitim Durumu (S15)	N	Alt Gruplar	
		1	2
Önlisans	2 2	3,1364	
Lise	9	3,5556	3,5556
Lisans ve lisansüstü	6 7		3,9701
p		0,241	0,246

Yukarıdaki tabloya göre on beşinci sorunun içerdđi konuya ilişkin görüşlerde, eğitim durumu “Önlisans” olan katılımcılar eğitim durumu “Lisans ve Lisansüstü” olan katılımcılardan daha farklı düşünmektedir. (Eğitim durumu “Önlisans” olan katılımcıların on üçüncü sorunun konusuna katılım dereceleri daha azdır.)

Eğitim Durumu (S17)	N	Alt Gruplar	
		1	2
Lise	10	2,4000	
Önlisans	22		3,9545
Lisans ve Lisansüstü	70		3,9714
p		1,000	0,968

Yukarıdaki tabloya göre on yedinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, eğitim durumu “Lise” olan katılımcılar diğer eğitim durumu gruplarından daha farklı düşünmektedir. (On yedinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)



Katılımcıların eğitim durumlarına göre sorulara katılma derecelerini gösteren yukarıdaki grafik, katılımcıların belirtilen yönetime göre sorulara katılma derecelerinin

nasıl olduğunun genel bir göstergesidir. Yukarıda gösterilen farklar eğilim çizgilerinden de açıkça görülmektedir.

3.4.2.1.4 Meslek Mensuplarının Konuyla İlgili Olarak Kurumlardan Aldıkları Eğitim Durumu

Maliye bakanlığı enflasyon düzeltmesi uygulaması hakkında, muhasebe meslek mensuplarını ve kendi ilgili elemanlarını yeterince bilgilendirmiştir.		Meslek unvanı		Toplam
		SM	SMMM	
Kesinlikle Katılıyorum	Sayı	6	3	9
	Yüzde %	12,8%	5,5%	8,8%
Katılıyorum	Sayı	8	7	15
	Yüzde %	17,0%	12,7%	14,7%
Kararsızım	Sayı	2	5	7
	Yüzde %	4,3%	9,1%	6,9%
Katılmıyorum	Sayı	11	12	23
	Yüzde %	23,4%	21,8%	22,5%
Kesinlikle Katılmıyorum	Sayı	20	28	48
	Yüzde %	42,6%	50,9%	47,1%
Toplam	Sayı	47	55	102
	Yüzde %	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 10 – Muhasebecilerin Maliye Bakanlığından Eğitim Alma Durumları

Muhasebe meslek örgütleri enflasyon düzeltmesi uygulamasını muhasebe meslek mensuplarına yeterince anlatabilmiş ve onları eğitmiştir.		Meslek unvanı		Toplam
		SM	SMMM	
Kesinlikle Katılıyorum	Sayı	11	18	29
	Yüzde %	23,4%	34,0%	29,0%
Katılıyorum	Sayı	23	19	42
	Yüzde %	48,9%	35,8%	42,0%
Kararsızım	Sayı	6	9	15
	Yüzde %	12,8%	17,0%	15,0%
Katılmıyorum	Sayı	4	4	8
	Yüzde %	8,5%	7,5%	8,0%
Kesinlikle Katılmıyorum	Sayı	3	3	6
	Yüzde %	6,4%	5,7%	6,0%
Toplam	Sayı	47	53	100
	Yüzde %	100,0%	100,0%	100,0%

Tablo 11 – Muhasebecilerin Meslek Örgütlerinden Eğitim Alma Durumları

Meslek mensuplarına Maliye Bakanlığı tarafından konuyla ilgili eğitim durumu sorulduğunda % 47 kesinlikle katılmıyorum %22.5 katılmıyorum cevabı vererek toplam %70 oranında Maliye Bakanlığı tarafından hiç eğitilmediklerini savunmuşlardır. Muhasebe Meslek örgütleri de yukarıda çıkan sonucun tersine meslek mensuplarını toplamda %71 oranında konuyla ilgili eğittikleri sonucu çıkmaktadır.

3.4.2.1.5 Ruhsatlı Olarak Çalışma Süresine Göre(Mesleki Tecrübe) Karşılaştırma Tablosu:

SORULAR		Çalışma Süresi	Ortalama	Std. Sapma	F-değeri	p-değeri
S1	Enflasyon muhasebesi geç kalmış bir uygulamadır.	0 - 5	4,767	0,504	1,498	0,220
		6 - 10	4,333	1,167		
		11 - 15	4,182	1,220		
		16 -	4,440	1,227		
		Toplam	4,455	1,053		
S2	Mükellefler açısından dezavantajları avantajlarından daha fazladır.	0 - 5	4,200	1,095	5,050	0,003**
		6 - 10	4,250	1,032		
		11 - 15	4,087	0,900		
		16 -	3,120	1,615		
		Toplam	3,922	1,264		
S3	Amaç mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması vergileme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesidir.	0 - 5	4,333	0,958	2,007	0,118
		6 - 10	4,391	0,838		
		11 - 15	3,826	1,114		
		16 -	3,920	1,077		
		Toplam	4,129	1,016		
S4	Enflasyon düzeltmesi kanununun amacı bazı mükelleflerden enflasyon vergisi almaktır.	0 - 5	2,733	1,014	0,590	0,623
		6 - 10	2,417	1,348		
		11 - 15	2,773	1,377		
		16 -	2,880	1,394		
		Toplam	2,703	1,269		
S5	Maliye Bakanlığı konu hakkında muhasebe meslek mensuplarını ve kendi ilgili elemanlarını yeterince bilgilendirmiştir.	0 - 5	2,167	1,366	0,338	0,798
		6 - 10	2,125	1,423		
		11 - 15	1,957	1,330		
		16 -	2,360	1,468		
		Toplam	2,157	1,384		
S6	Muhasebe Meslek Örgütleri konuyu muhasebe meslek mensuplarına yeterince anlatabilmiş ve eğitmiştir.	0 - 5	3,833	1,116	0,996	0,398
		6 - 10	3,833	0,963		
		11 - 15	3,478	1,344		
		16 -	4,044	1,065		
		Toplam	3,800	1,128		
S7	Düzenlemenin enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini giderebilecek gerçekçi bir yöntem olduğuna inanıyorum.	0 - 5	2,500	1,167	3,510	0,018**
		6 - 10	3,000	1,215		
		11 - 15	2,682	1,129		
		16 -	3,500	1,215		
		Toplam	2,900	1,226		
S8	Enflasyon düzeltmesi kanunu ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahibim.	0 - 5	2,200	0,996	7,253	0,000**
		6 - 10	2,750	1,032		
		11 - 15	2,591	1,259		
		16 -	3,609	1,157		
		Toplam	2,748	1,206		
S9	Enflasyon düzeltmesi kanunuyla işletmelerin sermayesi korunmaktadır.	0 - 5	2,655	1,078	6,441	0,001**
		6 - 10	2,739	1,136		
		11 - 15	2,700	1,380		
		16 -	3,870	0,868		
		Toplam	2,979	1,211		

S10	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü artırmıştır.	0 - 5 6 - 10 11 - 15 16 ve - Toplam	3,586 3,417 3,136 2,833 3,263	1,150 1,176 1,355 1,203 1,233	1,885	0,137
S11	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü azaltmıştır.	0 - 5 6 - 10 11 - 15 16 - Toplam	2,633 2,739 2,762 3,182 2,813	1,188 1,251 1,091 1,296 1,208	0,944	0,423
S12	Enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla bürodaki iş yükümüz artmıştır.	0 - 5 6-10 11 - 15 16 - Toplam	4,274 4,542 4,217 4,520 4,386	1,192 1,020 1,380 1,045 1,157	0,499	0,684
S13	Enflasyon düzeltmesi uygulaması sayesinde meslek mensuplarının gelirlerinde artmalar olmuştur.	0 - 5 6 - 10 11 - 15 16 - Toplam	1,967 1,625 1,478 2,231 1,845	1,449 1,172 0,994 1,607 1,355	1,580	0,199
S14	Enflasyon düzeltmesi uygulamasını zamanlama açısından uygun buluyorum.	0 - 5 6 - 10 11 - 15 16 - Toplam	1,759 2,000 1,546 1,950 1,811	1,299 1,444 0,911 1,145 1,223	0,633	0,596
S15	Enflasyon düzeltmesi kanunu yerine önceki kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılması daha uygun olacaktır.	0 - 5 6 - 10 11 - 15 16 - Toplam	3,800 3,870 3,810 3,500 3,745	1,126 1,140 0,749 1,285 1,096	0,540	0,656
S16	Finansmanı borçlanma yoluyla sağlayan işletmeler uygulama yüzünden kazanmadıkları halde vergi ödemek zorunda kaldılar.	0 - 5 6 - 10 11 - 15 16 - Toplam	4,276 4,208 4,091 3,760 4,090	0,959 0,931 1,019 1,200 1,035	1,272	0,288

Yukarıdaki tablo katılımcıların ruhsatlı olarak çalışma sürelerine göre ortalamalarını, standart sapmalarını, F-değerlerini ve p değerlerini vermektedir. Buna göre S2, S7, S8 ve S9 un içerdiği konuya katılım dereceleri bakımından katılımcı çalışma sürelerinden en az birinin diğerlerinden istatistiksel olarak anlamlı bir farkının olduğu %5 yanılma ile söylenebilir. (p-değeri<0,05) Aynı fark, S17 nin içerdiği konuda %10 yanılma ile (p-değeri<0,10) istatistiksel olarak anlamlıdır.

Yorum:

1-) Muhasebecilerin meslekî tecrübeleri (yani meslekte geçirdikleri yıl sayısı) arttıkça: enflasyon muhasebesi uygulamasının mükellefler açısından dezavantajlar getiren bir uygulama olduğu düşüncesi azalmaktadır.

2-) Muhasebecilerin meslekî tecrübeleri (yani meslekte geçirdikleri yıl sayısı) arttıkça; enflasyon muhasebesi uygulaması konusundaki uygulama bilgileri daha yeterli düzeylerde olmaktadır.

3-) Muhasebecilerin meslekî tecrübeleri (yani meslekte geçirdikleri yıl sayısı) arttıkça; enflasyon muhasebesi uygulamasının mükelleflerin vergi yükünü artırdığı düşüncesi azalmaktadır.

4-) Muhasebecilerin eğitim düzeyleri yükseldikçe enflasyon muhasebesi düzenlemesi konusunda daha az olumsuz görüş beyan ettikleri bulgulanmıştır.

5-) Muhasebecilerin eğitim düzeyleri yükseldikçe enflasyon muhasebesi düzenlemesinin enflasyonun olumsuz etkilerini giderme yönlü yapılmakta olduğu düşüncesi daha ağırlık kazanmaktadır.

6-) Muhasebecilerin eğitim düzeyleri yükseldikçe enflasyon muhasebesi düzenlemesinin mükelleflerin vergi yükünü artırdığı düşüncesi daha az taraftar bulmaktadır.

7-) Eğitim düzeyine ilişkin verilen yanıtlarda, lise mezunu muhasebecilerin; lise mezunu olmayan kişilerden belirgin bir biçimde enflasyon muhasebesi düzenlemesi aleyhinde yer almaya meyilli oldukları bulgulanmıştır.

8-) Eğitim düzeyi arttıkça, enflasyon muhasebesi düzenlemesinin enflasyon vergisi alma amacı taşıdığını düşünenlerin sayısı azalmaktadır.

9-) Eğitim düzeyi arttıkça, enflasyon muhasebesi düzenlemesinin mükelleflerin bilançolarına yansımaları olası olumsuz etkileri giderme amaçlı gerçekleştirilen bir uygulama olduğu düşüncesi daha ağır basmaktadır. Burada da lise mezunu olanlar diğer eğitim düzeyindeki muhasebecilerden daha farklı (daha uygulama aleyhinde) düşünmektedir.

Sonuç olarak: Meslek mensuplarının eğitim düzeyleri ve konuyla ilgili aldıkları özel eğitimlerin uygulama için yeterli olduğu anlaşılmaktadır.

3.4.2.2 Enflasyon Düzeltmesi İşleminin Mevzuata Uygunluk Durumu

Enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yaptığınızı düşünüyor musunuz?		
	Sayı	Yüzde
Hayır	66	64,1
Evet	37	35,9
Toplam	103	100,0

Tablo 12 – Mevzuata uyamadığını düşünenler

Ankete katılanların %64,1'i enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yapmadığını, %35,9'u ise enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yaptığını düşünmektedir.

3.4.2.2.1 Enflasyon Düzeltmesinin Mevzuata Uygun Yapmamanın Nedenleri

Düzeltilme yapılma tarihinin çok kısa olması		
	Sayı	Geçerli Yüzde
Hayır	26	39,4
Evet	40	60,6
Toplam	66	100,0

Tablo 13 – Mevzuata uyamadığını düşünenlerden enflasyon düzeltmesini gerçekleştirme tarihinin kısa olduğunu düşünen cevaplayıcıların oranı

Enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yapmadığını düşünenlerin %60,6'sı enflasyon düzeltmesinin yapılmasının gerekliliğini belirleyen tarih ile yapılması gereken tarihin arasının çok kısa olduğunu belirtmiştir.

Mevzuatın karmaşık olması		
	Sayı	Geçerli Yüzde
Hayır	27	40,9
Evet	39	59,1
Toplam	66	100,0

Tablo 14 – Mevzuata uyamadığını düşünenlerden gerçekleştirme mevzuatının karmaşık olduğunu düşünen cevaplayıcıların oranı

Enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yapmadığını düşünenlerin %59,1'i bunu nedeni olarak mevzuatın karmaşıklığını göstermiştir.

Uygulama hakkında bilgi eksikliği		
	Sayı	Geçerli Yüzde
Hayır	55	83,3
Evet	11	16,7
Toplam	66	100,0

Tablo 15 – Mevzuata uyamadığını düşünenlerden uygulama hakkında bilgi eksikliği olduğunu düşünen cevaplayıcıların oranı

Enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yapmadığını düşünenlerin %16,7'si enflasyon düzeltmesi uygulaması hakkında bilgi eksikliği olduğunu belirtmiştir.

Bilgi güncellemesi yapmanın zorlukları		
	Sayı	Geçerli Yüzde
Hayır	58	87,9
Evet	8	12,1
Toplam	66	100,0

Tablo 16 – Mevzuata uyamadığını düşünenlerden bilgi güncellemesi yapmanın engelleyici olduğunu düşünen cevaplayıcıların oranı

Enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yapmadığını düşünenlerin %12,1'i enflasyon muhasebesi uygulaması için bilgi güncellemesi yapmanın zorlukları olduğunu belirtmiştir.

İş yükünün fazlalığı		
	Sayı	Geçerli Yüzde
Hayır	12	18,2
Evet	54	81,8
Toplam	66	100,0

Tablo 17 – Mevzuata uyamadığını düşünenlerden iş yükü fazlalığının engelleyici olduğunu düşünen cevaplayıcıların oranı

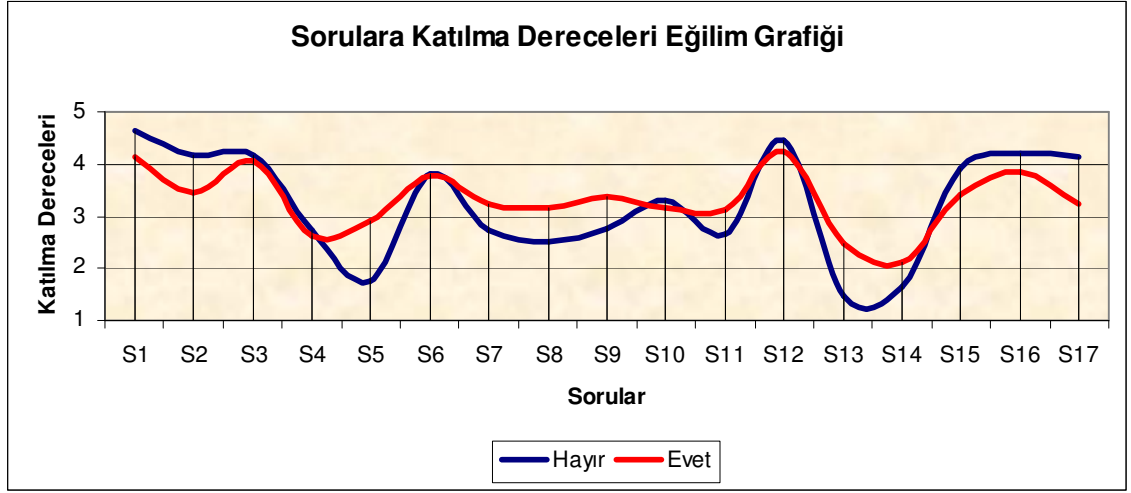
Enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yapmadığını düşünenlerin %81,8'i enflasyon muhasebesi uygulaması için iş yükü fazlalığının engelleyici olduğunu düşündüklerini belirtmişlerdir.

3.4.2.2 Mevzuata Uygunluk Düşüncelerine Göre Karşılaştırmalar:

SORULAR		Mevzuata Uygun mu?	Ortalama	Std. Sapma	t- değeri	p değeri
S1	Enflasyon muhasebesi geç kalmış bir uygulamadır.	Hayır Evet	4,631 4,139	0,858 1,291	2,049	0,045**
S2	Mükellefler açısından dezavantajları avantajlarından daha fazladır.	Hayır Evet	4,182 3,444	1,136 1,362	2,918	0,004**
S3	Amaç mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması vergileme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesidir.	Hayır Evet	4,169 4,056	1,069 0,924	0,536	0,593
S4	Enflasyon düzeltmesi kanununun amacı bazı mükelleflerden enflasyon vergisi almaktır.	Hayır Evet	2,739 2,639	1,278 1,268	0,376	0,708
S5	Maliye Bakanlığı konu hakkında muhasebe meslek mensuplarını ve kendi ilgili elemanlarını yeterince bilgilendirmiştir.	Hayır Evet	1,742 2,917	1,141 1,481	-4,135	0,000**
S6	Muhasebe Meslek Örgütleri konuyu muhasebe meslek mensuplarına yeterince anlatabilmiş ve eğitmiştir.	Hayır Evet	3,815 3,771	1,074 1,239	0,185	0,854
S7	Düzenlemenin enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini giderebilecek gerçekçi bir yöntem olduğuna inanıyorum.	Hayır Evet	2,723 3,229	1,218 1,190	-1,995	0,049**
S8	Enflasyon düzeltmesi kanunu ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahibim.	Hayır Evet	2,523 3,177	1,174 1,167	-2,635	0,010**
S9	Enflasyon düzeltmesi kanunuyla işletmelerin sermayesi korunmaktadır.	Hayır Evet	2,754 3,382	1,220 1,101	-2,489	0,015**
S10	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü artırmıştır.	Hayır Evet	3,313 3,171	1,207 1,295	0,542	0,589
S11	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü azaltmıştır.	Hayır Evet	2,651 3,121	1,194 1,193	-1,835	0,070*
S12	Enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla bürodaki iş yükümüz artmıştır.	Hayır Evet	4,462 4,250	1,174 1,131	0,879	0,382
S13	Enflasyon düzeltmesi uygulaması sayesinde meslek mensuplarının gelirlerinde artmalar olmuştur.	Hayır Evet	1,485 2,487	1,113 1,521	-3,514	0,001**
S14	Enflasyon düzeltmesi uygulamasını zamanlama açısından uygun buluyorum.	Hayır Evet	1,639 2,118	1,184 1,250	-1,851	0,067*
S15	Enflasyon düzeltmesi kanunu yerine önceki kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılması daha uygun olacaktır.	Hayır Evet	3,921 3,429	0,972 1,244	2,023	0,048**
S16	Finansmanını borçlanma yoluyla sağlayan işletmeler uygulama yüzünden kazanmadıkları halde vergi ödemek zorunda kaldılar.	Hayır Evet	4,215 3,857	0,893 1,240	1,665	0,099*
S17	Enflasyon düzeltmesi uygulamasından sonra mükelleflerden vergi yüklerinin arttığı yönünde eleştiriler aldık.	Hayır Evet	4,121 3,250	1,234 1,381	3,266	0,001**

Yukarıdaki tablo katılımcıların enflasyon muhasebesini mevzuata uygun yapıp yapmadığını düşünme durumuna göre ortalamalarını, standart sapmalarını, t-değerlerini ve p değerlerini vermektedir. Buna göre S1, S2, S5, S7, S8, S9, S11, S13, S15 ve S17 nin içerdiği konuya katılım dereceleri bakımından düşünce durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu %5 yanılma ile söylenebilir. (p-

değeri<0,05) Aynı fark; S14 ve S16 nın içerdiği konuda %10 yanılma ile (p- değeri<0,10) istatistiksel olarak anlamlıdır.



Yukarıdaki grafik katılımcıların belirtilen yönteme göre sorulara katılma derecelerinin nasıl olduğunu genel bir göstergesidir. Katılım derecelerinin nasıl ve hangi miktarda olduğu ile yukarıda gösterilen farklar eğilim çizgilerinden de açıkça görülmektedir.

Yorum: Muhasebecilerin %65'i enflasyon muhasebesi uygulamasını mevzuata uygun yapmadıklarını belirtmişlerdir. Muhasebeciler uygulamaya geçiş zamanını uygun bulmamakla birlikte, uygun bulma oranı serbest muhasebeci mali müşavirlerde, serbest muhasebecilere göre daha fazladır. Fakat genel olarak her soru için ortalama aynı düşünceleri paylaşmaktadırlar. Meslek unvanlarına göre belirgin bir farklılık yoktur. Mevzuata uygun yapmamada en büyük etkenin mevzuatın karmaşık olması ve uygulama için verilen sürenin(90 gün) çok kısa olmasına bağlamışlardır. Bu oran iki etken içinde yaklaşık %60 seviyesindedir.

3.4.2.3 5024 Sayılı Yasanın Meslek Mensupları Tarafından Yasanın Amacı Doğrultusunda Uygulanma Durumu

Yasanın amacı doğrultusunda düzeltmenin uygulama durumunu incelemeye önce 5024 sayılı yasadaki önce uygulanan kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılma durumlarını ve amaçlarını değerlendirmemiz daha doğru olacaktır.

3.4.2.3.1 Araştırmaya Katılanların 5024 Sayılı Yasadan Önce Benimsedikleri Kısmi Düzeltme Yöntemleri

Azalan bakiyelere göre amortisman yöntemi.		
	Sayı	Yüzde
Kullanmıyor	36	35,0
Kullanıyor	67	65,0
Toplam	103	100,0

Tablo 18 – Cevaplayıcıların azalan bakiyelere göre amortisman kullanım oranı

Ankete katılanların %35'i azalan bakiyelere göre amortisman yöntemini kullanmamakta, %65'i ise azalan bakiyelere göre amortisman yöntemini kullanmaktadır.

Özel yedek ayırma		
	Sayı	Yüzde
Kullanmıyor	67	65,0
Kullanıyor	36	35,0
Toplam	103	100,0

Tablo 19– Cevaplayıcıların özel yedek ayırma kullanım oranı

Ankete katılanların %65'i özel yedek ayırma yöntemini kullanmamakta, %35'i ise özel yedek ayırma yöntemini kullanmaktadır.

Stok değerlemede lifo yonteminin kullanılması		
	Sayı	Yüzde
Kullanmıyor	46	44,7
Kullanıyor	57	55,3
Toplam	103	100,0

Tablo 20 – Cevaplayıcıların stok değerlendirmede LİFO yontemi kullanım oranı

Ankete katılanların %44,7'si stok değerlemede lifo yontemini kullanmamakta, %55,3'ü ise stok değerlemede lifo yontemini kullanmaktadır.

Yeniden değerleme uygulaması		
	Sayı	Yüzde
Kullanmıyor	28	27,2
Kullanıyor	75	72,8
Toplam	103	100,0

Tablo 21 – Cevaplayıcıların yeniden değerleme yontemi kullanım oranı

Ankete katılanların %27,2'si yeniden değerleme uygulamasını kullanmamakta, %72,8'i ise yeniden değerleme uygulamasını kullanmaktadır.

Maliyet artış fonu uygulaması		
	Sayı	Yüzde
Kullanmıyor	77	74,8
Kullanıyor	26	25,2
Toplam	103	100,0

Tablo 22 – Cevaplayıcıların maliyet artış fonu yontemi kullanım oranı

Ankete katılanların %74,8'i maliyet artış fonu uygulamasını kullanmamakta, %25,2'si ise etkin kullanmaktadır.

Sonuç olarak kısmi düzeltme yöntemlerinden Yeniden Değerleme Yöntemi ,Azalan Bakiyeler Yöntemi ve LİFO yönteminin en çok kullanılan kısmi düzeltme yöntemleri olduğu yukarıdaki tabloda da görülmektedir.

3.4.2.3.2 Araştırmaya Katılanların Kısmi Düzeltme Yöntemlerini Kullanmadaki Amaçları

İşletmeye fon sağlamak		
	Sayı	Yüzde
Hayır	92	89,3
Evet	11	10,7
Toplam	103	100,0

Tablo 23 – Cevaplayıcıların işletmeye fon sağlama amacıyla kullanım oranı

Ankete katılanların %10,7'sinin enflasyonun olumsuz yönlerini gidermek için kullandıkları yöntemlerin amacı işletmeye fon sağlamaktır.

Mali tabloları gerçeğe uygun hale getirmek		
	Sayı	Yüzde
Hayır	50	48,5
Evet	53	51,5
Toplam	103	100,0

Tablo 24 – Cevaplayıcıların malî tabloları gerçeğe uygun hâle getirme amacıyla kullanım oranı

Ankete katılanların %51,5'inin enflasyonun olumsuz yönlerini gidermek için kullandıkları yöntemlerin amacı malî tabloları gerçeğe uygun hâle getirmektir.

İşletmenin gerçek karını bulmak		
	Sayı	Yüzde
Hayır	76	73,8
Evet	27	26,2
Toplam	103	100,0

Tablo 25 – Cevaplayıcıların işletmelerin gerçek kârını bulma amacıyla kullanım oranı

Ankete katılanların %26,2'sinin enflasyonun olumsuz yönlerini gidermek için kullandıkları yöntemlerin amacı işletmenin gerçek karını bulmaktır.

Enflasyon vergisinden kurtulmak		
	Sayı	Yüzde
Hayır	81	78,6
Evet	22	21,4
Toplam	103	100,0

Tablo 26 –Enflasyon vergisinden kurtulmak isteyen cevaplayıcılar

Ankete katılanların %21,4'ünün enflasyonun olumsuz yönlerini gidermek için kullandıkları yöntemlerin amacı enflasyon vergisinden kurtulmaktır.

Vergiyi azaltmak		
	Sayı	Yüzde
Hayır	45	43,7
Evet	58	56,3
Toplam	103	100,0

Tablo 27 –Vergi azaltma amacındaki cevaplayıcılar

Ankete katılanların %56,3'ünün enflasyonun olumsuz yönlerini gidermek için kullandıkları yöntemlerin amacı vergiyi azaltmaktır.

5024 sayılı yasa çıkmadan önce kullandıkları kısmi düzeltme yöntemlerini meslek mensuplarının %56.3 vergiyi azaltmak, % 21.4 enflasyon vergisinden kurtulmak için ve %51 de mali tabloları gerçekçi kılmak için kullandıklarını belirtmişlerdir.

3.4.2.3.3 Enflasyon Düzeltmesinin Faydaları

Meslek mensuplarına 5024 sayılı yasa ile uygulanmaya geçilen enflasyon düzeltmesinin uygulama yaptıkları, mükelleflere faydaları hakkındaki düşünceleri sorulduğunda aşağıdaki sonuçlar ortaya çıkmıştır.

Sermayenin vergilendirilmesini önlemiştir.		
	Sayı	Yüzde
Hayır	89	86,4
Evet	14	13,6
Toplam	103	100,0

Tablo 28 – Enflasyon muhasebesinin sermayenin vergilendirilmesini önlediğini düşünen cevaplayıcıların oranı

Ankete katılanların %13,6'sı enflasyon düzeltmesi uygulamasının sermayenin vergilendirilmesini önlediğini belirtmiştir.

Mükellefin vergi yükünü azaltmıştır.		
	Sayı	Yüzde
Hayır	90	87,4
Evet	13	12,6
Toplam	103	100,0

Tablo 29 – Enflasyon muhasebesinin mükelleflerin vergi yükünü artırdığını düşünen cevaplayıcıların oranı

Ankete katılanların %12,6'sı enflasyon düzeltmesi uygulamasının mükellefin vergi yükünü azaltmıştır.

Mali tablo kullanıcılarına daha gerçekçi mali tablolar sunmuştur.		
	Sayı	Yüzde
Hayır	64	62,1
Evet	39	37,9
Toplam	103	100,0

Tablo 30 – Enflasyon düzeltmesi uygulamasının mâlî tablo kullanıcılarına daha gerçekçi tablolar sunduğunu düşünen cevaplayıcıların oranı

Ankete katılanların %37,9'u enflasyon düzeltmesi uygulamasının mali tablo kullanıcılarına daha gerçekçi mali tablolar sunduğunu belirtmiştir.

Hiçbir fayda sağlamamıştır.		
	Sayı	Yüzde
Hayır	53	51,5
Evet	50	48,5
Toplam	103	100,0

Tablo 31 – Enflasyon düzeltmesi uygulamasının mâlî tablo kullanıcılarına hiçbir fayda sağlamadığını düşünen cevaplayıcıların oranı

Ankete katılanların %48,5'i enflasyon düzeltmesi uygulamasının hiçbir fayda sağlamadığını belirtmiştir.

Meslek mensupları enflasyon düzeltmesi uygulamasını vergisel amaçlı düşünmüş mali tabloları gerçekçi hale getirmeyi düşünmemişlerdir çıkarımı anket sonucu ortaya çıkmıştır.

3.4.2.4 Uygulama Sonrası Serbest Muhasebeci ve S.M. Mali Müşavirlerin Hizmet Verdiği Mükelleflerinin Vergi Yükü Durumları

Burada meslek mensuplarının muhasebecilik hizmeti verdiği mükelleflerinin uygulama sonucu ortaya çıkan vergisel durumları incelenecektir.

3.4.2.4.1 Meslek Mensuplarının Hizmet Verdiği Mükelleflerin Tatmin Oranı Hakkındaki İzlenimleri

Mükellefler vergisel açıdan memnun kaldı mı?		
	Sayı	Yüzde
Hayır	73	70,9
Evet	30	29,1
Toplam	103	100,0

Tablo 32– Mükelleflerin vergisel açıdan mutlu kalma oranı

Ankete katılanların % 70,9'u enflasyon düzeltmesi sonucunda mükelleflerin vergisel açıdan memnun kalmadığını belirtmiş, %29,1'i ise mükelleflerin vergisel açıdan memnun kaldığını belirtmiştir.

3.4.2.4.2 Enflasyon Düzeltmesinin Mali Tabloları Daha Gerçekçi Kılması

Mali tablo kullanıcılarına daha gerçekçi mali tablolar sunmuştur		
	Sayı	Yüzde
Hayır	64	62,1
Evet	39	37,9
Toplam	103	100,0

Tablo 33 – Enflasyon düzeltmesi uygulamasının mâlî tablo kullanıcılarına daha gerçekçi tablolar sunduğunu düşünen cevaplayıcıların oranı

Ankete katılanların %37,9'u enflasyon düzeltmesi uygulamasının mali tablo kullanıcılarına daha gerçekçi mali tablolar sunduğunu belirtmiştir.

Hiçbir fayda sağlamamıştır		
	Sayı	Yüzde
Hayır	53	51,5
Evet	50	48,5
Toplam	103	100,0

Tablo 34 – Enflasyon düzeltmesi uygulamasının mâlî tablo kullanıcılarına hiçbir fayda sağlamadığını düşünen cevaplayıcıların oranı

Ankete katılanların %48,5'i enflasyon düzeltmesi uygulamasının hiçbir fayda sağlamadığını belirtmiştir.

Sermayenin vergilendirilmesini önlemiştir		
	Sayı	Yüzde
Hayır	89	86,4
Evet	14	13,6
Toplam	103	100,0

Tablo 35 – Enflasyon muhasebesinin sermayenin vergilendirilmesini önlediğini düşünen cevaplayıcıların oranı

Ankete katılanların %13,6'sı enflasyon düzeltmesi uygulamasının sermayenin vergilendirilmesini önlediğini belirtmiştir.

3.4.2.4.3 Enflasyon Düzeltmesinin Maliyenin Vergi Gelirlerine Ve Mükellef Matrahlarına Yansıması Hakkında Meslek Mensuplarının İzlenimleri

Maliyenin vergi geliri artmıştır		
	Sayı	Yüzde
Hayır	96	93,2
Evet	7	6,8
Toplam	103	100,0

Tablo 36 – Enflasyon düzeltmesi uygulamasının maliyenin vergi gelirlerini artırdığını düşünen cevaplayıcıların oranı

Ankete katılanların %6,8'i enflasyon düzeltmesi uygulamasının maliyenin vergi gelirini artırdığını belirtmiştir.

Olumlu(kar) matrah farkı çıkan kaç mükellefiniz var?				
		Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde
Geçerli	10 dan az	24	23,3	25,5
	10-19 arası	27	26,2	28,7
	20-29 arası	32	31,1	34,0
	30 dan fazla	11	10,7	11,7
	Toplam	94	91,3	100,0
Kayıp Gözlem		9	8,7	
Toplam		103	100,0	

Tablo 37 – Enflasyon düzeltmesi uygulaması sonucu olumlu matrah farkı oranı

Ankete katılanların %25,5'inin olumlu matrah farkı çıkan 10 dan az mükellefi, %28,7'sinin olumlu matrah farkı çıkan 10-19 arası mükellefi, %34'ünün olumlu matrah farkı çıkan 20-29 arası mükellefi, %11,7'sinin olumlu matrah farkı çıkan 30 dan fazla mükellefi vardır.

Olumsuz(zarar) matrah farkı çıkan kaç mükellefiniz var?		Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde
Geçerli	10 dan az	21	20,4	22,6
	10-19 arası	21	20,4	22,6
	20-29 arası	24	23,3	25,8
	30 dan fazla	27	26,2	29,0
	Toplam	93	90,3	100,0
Kayıp Gözlem		10	9,7	
Toplam		103	100,0	

Tablo 38 - Enflasyon düzeltmesi uygulaması sonucu olumsuz matrah farkı oranı

Ankete katılanların %22,6'sının olumsuz matrah farkı çıkan 10 dan az mükellefi, %22,6'sının olumsuz matrah farkı çıkan 10-19 arası mükellefi, %25,8'inin olumsuz matrah farkı çıkan 20-29 arası mükellefi, %29'unun olumsuz matrah farkı çıkan 30 dan fazla mükellefi vardır.

Sonuç olarak olumlu ve olumsuz matrah farkı oranında keskin bir belirlilik yoktur.

3.4.2.5 Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Meslek Mensuplarının İş Yüküne Etkisi

3.4.2.5.1 Araştırmaya Katılanların Düzeltme Yaptığı Mükellef Sayısı

Enflasyon düzeltmesi yapılan mükellef sayısı		Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde
Geçerli	15 den az	8	7,8	8,3
	15-29 arası	15	14,6	15,6
	30-44 arası	20	19,4	20,8
	45-59 arası	40	38,8	41,7
	60 dan fazla	13	12,6	13,5
	Toplam	96	93,2	100,0
Kayıp Gözlem		7	6,8	
Toplam		103	100,0	

Tablo 39 – Enflasyon düzeltmesi yapılan mükellef sayısı

Ankete katılanların %8,3'ü 15'den az mükellefe, %15,6'sı 15-29 arası mükellefe, %20,8'i 30-44 arası mükellefe, %41,7'si 45-59 arası mükellefe, %13,5'i ise 60'dan fazla mükellefe enflasyon düzeltmesi uygulamıştır. (ankete katılanların yeterince düzeltme işlemi uyguladıkları görülmektedir.)

3.4.2.5.2 Enflasyon Düzeltmesinde Bilgisayar Kullanım Oranı

Enflasyon düzeltmesini uygulama yöntemi		
	Sayı	Yüzde
Bilgisayar programı kullanarak	103	100,0
El ile	-	-

Tablo 40 – Enflasyon düzeltmesi uygulama yöntemi

Ankete katılanların %100'ü enflasyon düzeltmesi uygulamasını bilgisayar programı kullanarak yapmaktadır. El ile düzeltme yapan muhasebeci bulunmamaktadır.

3.4.2.5.3 Araştırmaya Katılanların Bilançoya Ayırdıkları Ortalama Zaman

Bilanço için harcanan zaman				
		Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde
Geçerli	2 saat ve daha az	24	23,3	26,1
	3-5 saat arası	45	43,7	48,9
	5 saatten fazla	23	22,3	25,0
	Toplam	92	89,3	100,0
Kayıp Gözlem		11	10,7	
Toplam		103	100,0	

Tablo 41 – Bilanço için harcanan zaman

Ankete katılanların %26,1'i bilanço hazırlamak için 2 ve daha az saat, %48,9'u bilanço hazırlamak için 3-5 saat arası, %25'i ise bilanço hazırlamak için 5 saatten fazla zaman harcamıştır. (Genelde muhasebeciler yaklaşık % 50 oranında her bir bilanço için 3-5 saat arası zaman harcamışlardır.)

3.4.2.5.4 Araştırmaya Katılanların Kendileri Dışında Kişi Çalıştırma Gereksinimi

Kendi çalışanlarınız dışında başkalarını çalıştırmak zorunda kaldınız mı?				
		Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde
Geçerli	Hayır	80	77,7	79,2
	Evet	21	20,4	20,8
	Toplam	101	98,1	100,0
Kayıp Gözlem		2	1,9	
Toplam		103	100,0	

Tablo 42 – Enflasyon muhasebesi sırasında başka çalışan çalıştırma oranı

Ankete katılanların %79,2'si enflasyon düzenlemesi için kendi çalışanlarını kullanmış, %20,8'i ise enflasyon düzenlemesi için kendi çalışanları dışında başkalarını çalıştırmak zorunda kalmıştır.

3.4.2.5.5 Bilançooya Harcanan Zamana İlişkin Karşılaştırma Tablosu

SORULAR		Harcanan Zaman	Ortalama	Std. Sapma	F-değeri	p-değeri
S1	Enflasyon muhasebesi geç kalmış bir uygulamadır.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	4,500 4,644 4,217 4,500	1,142 0,802 1,043 0,967	1,502	0,228
S2	Mükellefler açısından dezavantajları avantajlarından daha fazladır.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	4,458 4,178 3,130 3,989	0,932 1,093 1,359 1,227	9,378	0,000**
S3	Amaç mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması vergileme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesidir.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	4,042 4,422 3,909 4,198	1,083 0,839 0,972 0,957	2,651	0,076*
S4	Enflasyon düzeltilmesi kanununun amacı bazı mükelleflerden enflasyon vergisi almaktır.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	2,667 2,467 3,217 2,707	0,963 1,140 1,623 1,263	2,814	0,065*

S5	Maliye Bakanlığı konu hakkında muhasebe meslek mensuplarını ve kendi ilgili elemanlarını yeterince bilgilendirmiştir.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	2,292 2,089 2,130 2,152	1,517 1,379 1,392 1,406	0,163	0,849
S6	Muhasebe Meslek Örgütleri konuyu muhasebe meslek mensuplarına yeterince anlatabilmiş ve eğitmiştir.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	4,292 3,822 3,273 3,813	0,859 1,029 1,454 1,154	4,863	0,010**
S7	Düzenlemenin enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini giderebilecek gerçekçi bir yöntem olduğuna inanıyorum.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	2,958 2,614 3,318 2,878	1,083 1,224 1,287 1,226	2,583	0,081*
S8	Enflasyon düzeltmesi kanunu ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahibim.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	2,250 2,556 3,546 2,714	1,113 1,139 1,057 1,205	8,676	0,000**
S9	Enflasyon düzeltmesi kanunuyla işletmelerin sermayesi korunmaktadır.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	3,042 2,721 3,381 2,966	1,302 1,182 1,071 1,208	2,233	0,113
S10	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü artırmıştır.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	3,458 3,546 2,696 3,308	1,250 1,171 1,146 1,227	4,142	0,019**
S11	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü azaltmıştır.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	2,391 2,622 3,600 2,784	1,076 1,072 1,231 1,189	7,313	0,001**
S12	Enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla bürodaki iş yükümüz artmıştır.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	4,583 4,409 4,455 4,467	1,139 1,041 1,101 1,073	0,203	0,817
S13	Enflasyon düzeltmesi uygulaması sayesinde meslek mensuplarının gelirlerinde artmalar olmuştur.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	1,833 1,667 1,739 1,728	1,523 1,206 1,251 1,293	0,129	0,880
S14	Enflasyon düzeltmesi uygulamasını zamanlama açısından uygun buluyorum.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	1,583 1,581 2,333 1,761	0,974 1,139 1,461 1,213	3,224	0,045**
S15	Enflasyon düzeltmesi kanunu yerine önceki kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılması daha uygun olacaktır.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	4,000 3,911 3,381 3,809	0,954 0,900 1,244 1,021	2,560	0,083*

S1 6	Finansmanını borçlanma yoluyla sağlayan işletmeler uygulama yüzünden kazanmadıkları halde vergi ödemek zorunda kaldılar.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	4,167 4,318 3,739 4,132	1,129 0,740 1,096 0,969	2,832	0,064*
S1 7	Enflasyon düzeltmesi uygulamasından sonra mükelleflerden vergi yüklerinin arttığı yönünde eleştiriler aldık.	2 saat ve daha az 3-5 saat arası 5 saatten fazla Toplam	4,083 4,178 3,000 3,859	1,349 1,212 1,243 1,339	7,211	0,001**

Yukarıdaki tablo katılımcıların bilançoya ayırdıkları zamana göre ortalamalarını, standart sapmalarını, F-değerlerini ve p değerlerini vermektedir. Buna göre S2, S6, S8, S10, S11, S14 ve S17 un içerdiği konuya katılım dereceleri bakımından katılımcı zaman harcama durumlarının en az birinin diğerlerinden istatistiksel olarak anlamlı bir farkının olduğu %5 yanılma ile söylenebilir. (p-değeri<0,05) Aynı fark; S3, S4, S7, S15 ve S16 nın içerdiği konuda %10 yanılma ile (p-değeri<0,10) istatistiksel olarak anlamlıdır.

Aşağıdaki tablolarda, görüşlere katılma dereceleri bakımından istatistiksel olarak anlamlı fark gösteren sorularda, hangi zaman harcama grubunun diğerlerine göre ne biçimde farklılıklar gösterdiği incelenecektir.

Bilanço İçin Harcanan Zaman (S2)	N	Alt Gruplar	
		1	2
5 saatten fazla	23	3,1304	
3-5 saat arası	45		4,1778
2 saat ve daha az	24		4,4583
P		1,000	0,355

Yukarıdaki tabloya göre ikinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, bilanço için harcadığı zaman “5 saatten fazla” olan katılımcılar diğer zaman harcama gruplarından daha farklı düşünmektedir. (İkinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Bilanço İçin Harcanan Zaman (S6)	N	Alt Gruplar	
		1	2
5 saatten fazla	22	3,2727	
3-5 saat arası	45	3,8222	3,8222
2 saat ve daha az	24		4,2917
P		0,069	0,120

Yukarıdaki tabloya göre altıncı sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, bilanço için harcadığı zaman “5 saatten fazla” olan katılımcılar ile “2 saat ve daha az” olan katılımcılar birbirlerinden farklı düşünmektedir. (“2 saat ve daha az” olan katılımcıların altıncı sorunun konusuna katılım dereceleri diğerine göre daha fazladır.)

Bilanço İçin Harcanan Zaman (S8)	N	Alt Gruplar	
		1	2
2 saat ve daha az	24	2,2500	
3-5 saat arası	45	2,5556	
5 saatten fazla	22		3,5455
P		0,312	1,000

Yukarıdaki tabloya göre sekizinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, bilanço için harcadığı zaman “5 saatten fazla” olan katılımcılar diğer zaman harcama gruplarından daha farklı düşünmektedir. (Sekizinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha fazladır.)

Bilanço İçin Harcanan Zaman (S10)	N	Alt Gruplar	
		1	2
5 saatten fazla	23	2,6957	
2 saat ve daha az	24		3,4583
3-5 saat arası	44		3,5455
P		1,000	0,785

Yukarıdaki tabloya göre onuncu sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, bilanço için harcadığı zaman “5 saatten fazla” olan katılımcılar diğer zaman harcama gruplarından daha farklı düşünmektedir. (Onuncu sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)

Bilanço İçin Harcanan Zaman (S11)	N	Alt Gruplar	
		1	2
2 saat ve daha az	23	2,3913	
3-5 saat arası	45	2,6222	
5 saatten fazla	20		3,6000
P		0,456	1,000

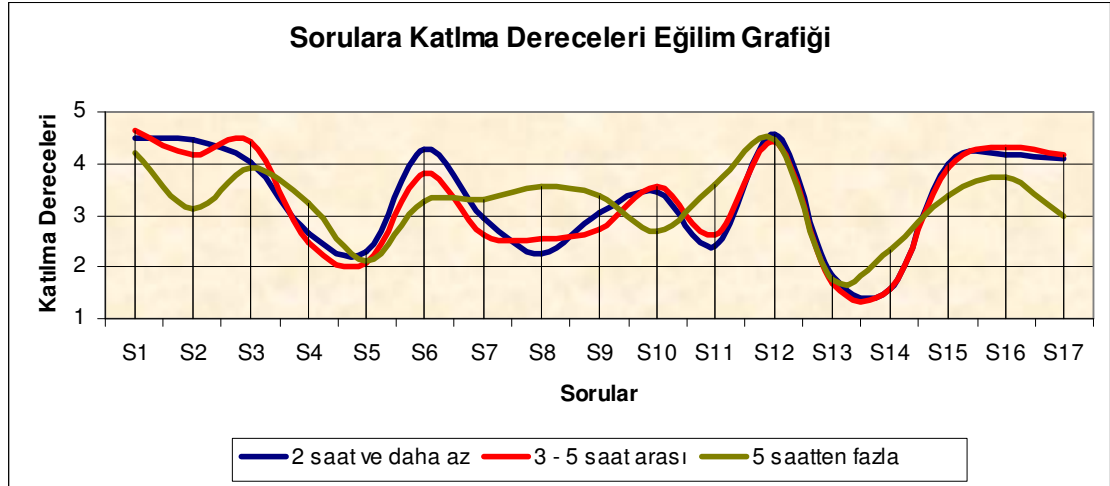
Yukarıdaki tabloya göre on birinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, bilanço için harcadığı zaman “5 saatten fazla” olan katılımcılar diğer zaman harcama gruplarından daha farklı düşünmektedir. (On birinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha fazladır.)

Bilanço İçin Harcanan Zaman (S14)	N	Alt Gruplar	
		1	2
3-5 saat arası	43	1,5814	
2 saat ve daha az	24	1,5833	
5 saatten fazla	21		2,3333
P		0,995	1,000

Yukarıdaki tabloya göre on dördüncü sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, bilanço için harcadığı zaman “5 saatten fazla” olan katılımcılar diğer zaman harcama gruplarından daha farklı düşünmektedir. (On dördüncü sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha fazladır.)

Bilanço İçin Harcanan Zaman (S17)	N	Alt Gruplar	
		1	2
5 saatten fazla	23	3,0000	
2 saat ve daha az	24		4,0833
3-5 saat arası	45		4,1778
P		1,000	0,779

Yukarıdaki tabloya göre on yedinci sorunun içerdiği konuya ilişkin görüşlerde, bilanço için harcadığı zaman “5 saatten fazla” olan katılımcılar diğer zaman harcama gruplarından daha farklı düşünmektedir. (On yedinci sorunun konusuna katılım dereceleri diğerlerine göre daha azdır.)



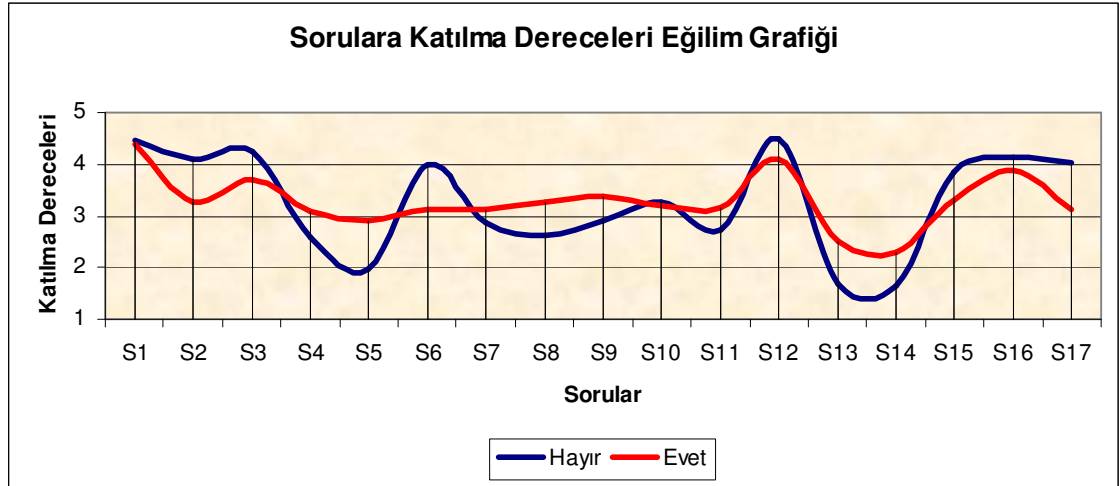
Yukarıdaki grafik katılımcıların belirtilen yöntemle göre sorulara katılma derecelerinin nasıl olduğunun genel bir göstergesidir. Katılım derecelerinin nasıl ve hangi miktarda olduğu ile yukarıda gösterilen farklar eğilim çizgilerinden de açıkça görülmektedir. Meslek Mensuplarının sonuç olarak iş yüklerinin artışı görülmektedir.

3.4.2.5.6 Uygulama İçin Çalışan Durumuna Göre Karşılaştırmalar

SORULAR		Başkaları Çalıştı mı?	Ortalama	Std. Sapma	t- değeri	p değeri
S1	Enflasyon muhasebesi geç kalmış bir uygulamadır.	Hayır Evet	4,456 4,400	1,107 0,883	0,209	0,835
S2	Mükellefler açısından dezavantajları avantajlarından daha fazladır.	Hayır Evet	4,089 3,286	1,263 1,146	2,637	0,010**
S3	Amaç mali tabloların enflasyon etkisinden arındırılması vergileme üzerindeki olumsuz etkilerin giderilmesidir.	Hayır Evet	4,231 3,714	1,006 1,007	2,089	0,039**
S4	Enflasyon düzeltmesi kanununun amacı bazı mükelleflerden enflasyon vergisi almaktır.	Hayır Evet	2,595 3,095	1,246 1,338	-1,611	0,110
S5	Maliye Bakanlığı konu hakkında muhasebe meslek mensuplarını ve kendi ilgili elemanlarını yeterince bilgilendirmiştir.	Hayır Evet	1,975 2,905	1,320 1,446	-2,813	0,006**
S6	Muhasebe Meslek Örgütleri konuyu muhasebe meslek mensuplarına yeterince anlatabilmiş ve eğitmiştir.	Hayır Evet	3,974 3,143	1,013 1,352	2,623	0,014**
S7	Düzenlemenin enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini giderebilecek gerçekçi bir yöntem olduğuna inanıyorum.	Hayır Evet	2,857 3,143	1,232 1,236	-0,941	0,349
S8	Enflasyon düzeltmesi kanunu ve uygulaması hakkında yeterli bilgiye sahibim.	Hayır Evet	2,610 3,286	1,205 1,102	-2,317	0,023**
S9	Enflasyon düzeltmesi kanunuyla işletmelerin sermayesi korunmaktadır.	Hayır Evet	2,893 3,368	1,203 1,212	-1,535	0,128
S10	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü artırmıştır.	Hayır Evet	3,273 3,191	1,263 1,167	0,269	0,789

S1 1	Enflasyon düzeltmesi uygulaması mükelleflerin vergi yükünü azaltmıştır.	Hayır Evet	2,720 3,150	1,236 1,089	-1,415	0,161
S1 2	Enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla bürodaki iş yükümüz artmıştır.	Hayır Evet	4,494 4,100	1,108 1,119	1,417	0,160
S1 3	Enflasyon düzeltmesi uygulaması sayesinde meslek mensuplarının gelirlerinde artmalar olmuştur.	Hayır Evet	1,688 2,524	1,289 1,470	-2,570	0,012**
S1 4	Enflasyon düzeltmesi uygulamasını zamanlama açısından uygun buluyorum.	Hayır Evet	1,649 2,300	1,128 1,380	-2,182	0,032**
S1 5	Enflasyon düzeltmesi kanunu yerine önceki kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılması daha uygun olacaktır.	Hayır Evet	3,844 3,300	1,089 1,031	2,012	0,047**
S1 6	Finansmanın borçlanma yoluyla sağlayan işletmeler uygulama yüzünden kazanmadıkları halde vergi ödemek zorunda kaldılar.	Hayır Evet	4,139 3,900	1,059 0,968	0,917	0,361
S1 7	Enflasyon düzeltmesi uygulamasından sonra mükelleflerden vergi yüklerinin arttığı yönünde eleştiriler aldık.	Hayır Evet	4,038 3,143	1,265 1,389	2,823	0,006**

Yukarıdaki tablo katılımcıların enflasyon muhasebesi uygulaması için kendi çalışanları dışında başkalarını çalıştırma durumuna göre ortalamalarını, standart sapmalarını, t-değerlerini ve p değerlerini vermektedir. Buna göre S2, S3, S5, S6, S8, S13, S14, S15 ve S17 nin içerdiği konuya katılım dereceleri bakımından başkalarını çalıştırma durumları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir farkın olduğu %5 yanılma ile söylenebilir. (p-değeri<0,05)



Yukarıdaki grafik katılımcıların belirtilen yönteme göre sorulara katılma derecelerinin nasıl olduğunun genel bir göstergesidir. Katılım derecelerinin nasıl ve hangi miktarda olduğu ile yukarıda gösterilen farklar eğilim çizgilerinden de açıkça görülmektedir.

Yorum: Enflasyon düzeltmesi sonucu meslek mensuplarının çoğunluğu iş yerinde ek elemana ihtiyaç duymuş ve uygulamayı bilgisayar ortamında yapmıştır. Uygulamada her bir mükellefin bilançosu için ortalama 3 saat zaman harcanmıştır. Sonuçta uygulama

meslek mensubunun iş yükünü artırdığı yukarıdaki istatistik verileri ışığında görülmektedir.

3.4.2.6 Meslek Mensuplarının Enflasyon Muhasebesi Uygulaması Sonucunda Ücret Gelirlerindeki Durum

Enflasyon düzeltmesi için ek ücret aldınız mı?			
	Sayı	Yüzde	Geçerli Yüzde
Hayır	100	97,1	97,1
Evet	3	2,9	2,9
Toplam	103	100,0	100,0

Tablo 43 – Enflasyon düzeltmesi için ek ücret alma oranı

Ankete katılanların %97,1'i enflasyon düzeltmesi için ek ücret almamış, %2,9'u ise enflasyon düzeltmesi için ek ücret almıştır.

Yorum: Genelde Meslek Mensuplarının enflasyon düzeltmesi sonucu ek ücret almadıkları dolayısıyla gelirlerinde bir artma meydana gelmediği anket sonucunda anlaşılmıştır.

3.5. Anket Sonuçları ve Değerlendirilmesi

Uygulanan anket sonucunda tespit edilen durumlar aşağıda verilmiştir.

1-) Muhasebecilerin eğitim düzeyleri yükseldikçe enflasyon muhasebesi düzenlemesi konusunda daha az olumsuz görüş beyan ettikleri tespit edilmiştir.

2-) Muhasebecilerin eğitim düzeyleri yükseldikçe enflasyon muhasebesi düzenlemesinin enflasyonun olumsuz etkilerini giderme yönlü yapılmakta olduğu düşüncesi daha ağırlık kazanmaktadır.

3-) Muhasebecilerin eğitim düzeyleri yükseldikçe enflasyon muhasebesi düzenlemesinin mükelleflerin vergi yükünü artırdığı düşüncesi daha az taraftar bulmaktadır.

4-) Eğitim düzeyine ilişkin verilen yanıtlarda, lise mezunu muhasebecilerin, lisans ve yüksek lisans eğitimi almış kişilerden belirgin bir biçimde enflasyon muhasebesi düzenlemesi aleyhinde yer almaya meyilli oldukları bulgulanmıştır.

5-) Eğitim düzeyi arttıkça, enflasyon muhasebesi düzenlemesinin enflasyon vergisi alma amacı taşıdığını düşünenlerin sayısı azalmaktadır.

6-) Eğitim düzeyi arttıkça, enflasyon muhasebesi düzenlemesinin mükelleflerin bilânçolarına yansımaları olası olumsuz etkileri giderme amaçlı gerçekleştirilen bir uygulama olduğu düşüncesi daha ağır basmaktadır. Burada da lise mezunu olanlar diğer eğitim düzeyindeki muhasebecilerden daha farklı (daha uygulama aleyhinde) düşünmektedir.

7-) Eğitim düzeyi arttıkça, enflasyon muhasebesi uygulamasının mükelleflerde daha fazla yakınmaya yol açtığı düşüncesi belirmesi eğilimi anlam kazanmaktadır.

8-) Enflasyon muhasebesi için alınan eğitimin süresi bakımından sonuçlar incelendiğinde; bu eğitime daha uzun süreli maruz kalanların enflasyon muhasebesini daha benimseyici yaklaştıkları gözlemlenmiştir. Bu sınıflamada 21 saat ve üzerinde eğitim alanlar ile 5 saat ve altında eğitim alanlar arasında keskin görüş farklılıkları olduğu ve 21 saat ve üzerinde eğitim alanların enflasyon muhasebesini benimseme ve

bu uygulamayı sindirme bakımından diğer meslektaşlarına göre daha olumlu görüş belirttikleri bulgulanmıştır.

9-) Enflasyon muhasebesi konusunda 21 saat ve üzerinde sürelerle eğitim alanlar maliye bakanlığının konu hakkında verdiği eğitim ve bilgilerden daha hoşnutken; durum 5 saat ve altında eğitim alanlarda tam tersi bir görünüm arz etmektedir. Bu durum muhasebe meslek örgütlerinin yaptığı bilgilendirme ve verdiği eğitim söz konusu olduğunda, daha az eğitim alanlarda daha fazla tatmin; ve uzun sürelerde eğitim alanlarda (meslek odalarının eğitiminden) daha fazla hoşnutsuzluk biçiminde, zıt bir eğilim arz etmektedir.

10-) Enflasyon muhasebesi konusunda altı saat ve üzerinde sürelerle eğitim alanlar, enflasyon muhasebesi uygulamasının getirilerinin içerdiği avantajların dezavantajlardan fazla olduğunu düşünmeye, diğer meslektaşlarına göre daha eğilimlidir.

11-) Enflasyon muhasebesi düzenlemesinin enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini giderebilecek gerçekçi bir yöntem olduğuna inanların oranı, enflasyon muhasebesi konusunda eğitim alanların eğitim alma süresi arttıkça artış göstermektedir.

12-) Enflasyon muhasebesi konusunda 21 saat ve üzerinde sürelerle eğitim alanlar, 20 saat ve daha az eğitim alanlarla kıyaslandıklarında belirgin olarak konu hakkında kendilerini daha bilgili ve yetkin gördüklerini belirtmişlerdir.

13-) Enflasyon muhasebesi konusunda 21 saat ve üzerinde sürelerle eğitim alanlar, 20 saat ve daha az eğitim alanlarla kıyaslandıklarında iş yüklerinin enflasyon muhasebesi nedeniyle artmadığına daha çok düşünüyorlar.

14-) Enflasyon muhasebesi konusunda beş saat ve altında sürelerle eğitim alanlar, daha uzun sürelerle eğitim alanlarla kıyaslandıklarında mükelleflerden konuya ilişkin olumsuz eleştirileri aldıklarını daha sıklıkla/yoğunlukla ifade etmişlerdir.

15-) Ankete katılanların çoğu enflasyon muhasebesi konusunda yeterli bilgiye sahip oldukları konusunda net bir görüş belirtmemişlerdir, bu durum mevzuata uygun düzenleme yaptığını düşünenlerin, düşünmeyenlerden daha az olması oranı ile de desteklenmiştir.

16-) Muhasebecilerin geneli enflasyon muhasebesine geçim zamanını uygun bulmamakla birlikte, uygun bulma oranı serbest muhasebeci mali müşavirlerde, serbest muhasebecilere göre daha fazladır. Fakat genel olarak her soru için ortalama aynı düşünceleri paylaşmaktadırlar. Meslek unvanlarına göre belirgin bir farklılık yoktur.

17-) Muhasebecilerin meslekî tecrübeleri (yani meslekte geçirdikleri yıl sayısı) arttıkça enflasyon muhasebesi uygulamasının mükellefler açısından dezavantajlar getiren bir uygulama olduğu düşüncesi azalmaktadır.

18-) Muhasebecilerin meslekî tecrübeleri (yani meslekte geçirdikleri yıl sayısı) arttıkça; enflasyon muhasebesi uygulaması konusundaki uygulama bilgileri daha yeterli düzeylerde olmaktadır.

19-) Enflasyon muhasebesi uygulamasını mükelleflerinin bilançosuna uygulanırken mevzuata uymakta yanlışlar yaptığını kabul eden muhasebeciler (ki bunlar toplam anket yanıtlayıcılarının beşte üçünden fazlasını meydana getirmektedir),

a)Enflasyon muhasebesi uygulamasının geç kalmış bir uygulama olduğunu beyan etmekte mevzuata uyduğunu belirtmiş meslektaşlarına göre daha fazla eğilim göstermektedir.

b) Enflasyon muhasebesi uygulamasının dezavantajlarının avantajlarına göre daha yoğun olduğunu belirtmeye diğer meslektaşlarına göre daha fazla eğilim göstermiştir.

c) Diğer meslektaşlarına göre maliye bakanlığının enflasyon muhasebesi konusunda yaptığı bilgilendirme ve sağladığı eğitim olanaklarının daha az ve yetersiz olduğunu düşünmeye daha eğilimlidirler.

d) Diğer meslektaşlarına göre enflasyon muhasebesi uygulamasının avantajlarının dezavantajlarından daha az olduğuna inanmaya daha eğilimlidirler.

e) Diğer meslektaşlarına göre enflasyon muhasebesi uygulaması ile işletmelerin sermayesinin korunma amacı taşıdığına inanmamaya daha meyillidirler.

f) Diğer meslektaşlarına göre enflasyon muhasebesi uygulaması ile mükelleflerin vergi yükünün arttığına inanmaya daha fazla eğilimlidirler.

g) Diğer meslektaşlarına göre enflasyon muhasebesi uygulaması öncesine dönülmesini daha fazla arzu etmektedirler.

h) Diğer meslektaşlarına göre enflasyon muhasebesi uygulamasının ücretlerinden artış yönlü bir uygulamaya neden olmadığını belirtirlerken, mevzuata uyum sağladığını belirten muhasebecilerin aldıkları ücret, enflasyon muhasebesi uygulamasını kullanmaya başlamalarından ötürü artış yönlü olarak etkilenmeye daha eğilimlidir.

20-) Muhasebeciler arasında, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman yöntemini kullananlar enflasyon muhasebesi uygulamasından diğer yöntemleri uygulayanlara göre daha hoşnutlar. Aynı biçimde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman yöntemini kullananlar, enflasyon muhasebesi yöntemi uygulamasının enflasyonun olumsuz etkilerini gidermeye yönelik olduğunu, diğer muhasebecilere göre daha fazla düşünmektedirler. Buradan, enflasyon muhasebesi uygulamasının en çok azalan bakiyeler yöntemi kullananların içine yaradığı düşüncesi kayda değer olmaktadır.

21-) Muhasebeciler arasında özel yedek ayırma yöntemi kullananlar azalan bakiyeler yöntemi kullananlara oranla, enflasyon muhasebesi uygulamasını benimsemiyorlar ve bu uygulamaya yaklaşımları; azalan bakiyeler yöntemini kullanan meslektaşlarına göre daha olumsuz.

22-) Stok değerlemede LIFO yöntemi karşılaştırması yöntemini kullanan muhasebeciler de, enflasyon muhasebesi uygulamasından hoşnut olmama yönünde eğilim belirtiyorlarsa da, bu hoşnutsuzluk özel yedek ayırma yöntemini kullanan muhasebecilere kıyasla daha az keskinlik taşıyor.

23-) Yeniden değerleme uygulamasını benimseyen muhasebeciler de, enflasyon muhasebesi uygulamasını benimsememeye daha meyilli bir görünüm arz ediyorlar. Bu muhasebeciler aynı zamanda söz konusu uygulama hakkında yetersiz bilgiye sahip olmaktan diğer muhasebecilere göre daha fazla yakınıyorlar. Yeniden değerleme uygulamasını benimseyen muhasebeciler, enflasyon muhasebesi uygulamasının dezavantajlarının, avantajlarına göre daha çok olduğunu düşünme eğilimindedir.

24-) Maliyet artış fonu uygulaması yöntemini kullanan muhasebeciler, enflasyon muhasebesi uygulamasının mükelleflerinin vergi yükünü artırdığı yönünde görüş belirtmeye diğer meslektaşlarına oranla daha fazla eğilim göstermişlerdir.

25-) Bilânçoyu hazırlarken harcanan zamana bakıldığında görülen genel eğilim, bilanço için ayrılan zaman arttıkça enflasyon muhasebesi uygulamasından yakınma düzeyinin düşüş yönlü eğilim göstermesidir. İlginç bir biçimde bu eğilim, meslekî tecrübesi fazla olan muhasebecilerin enflasyon muhasebesine yaklaşımları ile koştur bir durum arz etmektedir.

26-) Diğer yandan bilanço hazırlarken buna ayrılan zaman oranı arttıkça, enflasyon muhasebesi konusunda aldığı eğitimden hoşnut olmayan muhasebecilerin oranı da artmaktadır. Bu kayda değer bir durumdur, çünkü söz konusu hoşnutsuzluk oranı, enflasyon muhasebesi konusunda bilgi birikimi oranı arttıkça artış göstermektedir. Yani enflasyon muhasebesi konusunda daha fazla bilgi sahibi oldukça, muhasebecilerin bu konuda aldıkları eğitimi beğenmeme yüzdesi artış göstermektedir.

27-) Enflasyon muhasebesi uygulaması için ayrıca muhasebeci çalıştırma gereksinimi duyan muhasebecilerin oranı, genel içinde düşük düzeyde kalsa da; ayrıca bir muhasebeci çalıştıran ya da ayrıca bir muhasebeci ile çalışan kişilerin enflasyon muhasebesine yaklaşımı daha benimseyici ve daha olumlu olmuştur.

28-) Enflasyon muhasebesi uygulaması için ayrıca muhasebeci çalıştırma gereksinimi duyan muhasebeciler, böyle olmayan muhasebecilere oranla meslek odalarının verdiği eğitimden daha hoşnutsuz: maliye bakanlığından sağlanan eğitim ve bilgilerden daha hoşnut olduklarını belirtir yönde eğilim göstermişlerdir.

29) Bilanço hazırlarken harcanan süre arttıkça, enflasyon muhasebesi uygulamasının mükelleflerinin vergi yükünü arttırdığı yöündeki görüş azalmaktadır.

30-) Enflasyon muhasebesi uygulaması ile birlikte muhasebecilerin ücretlerinin arttığı tespit edilememiştir.

Meslek Mensuplarının Eğitim Durumları Açısından,

- Meslek mensuplarının en az 3 saat olmak üzere enflasyon düzeltmesi ile ilgili eğitim aldıkları ve yeterli bilgiye sahibi oldukları tespit edilmiştir.

Bu Düzenleme geç kalmış bir uygulamadır savına lise mezunları lisans mezunlarında daha çok katılmıştır. Fakat burada bir çelişki karşımıza çıkıyor. Çünkü lise mezunları aynı zamanda kısmi düzeltme yöntemlerinin kullanılmasının daha iyi olacağı düşüncesindedirler göreceli olarak. Hem geç kalmış bir uygulama diyorlar hem de kısmi düzeltme yöntemlerinin daha uygun olacağı düşüncesindedirler. Enflasyon düzeltmesinin vergisel açıdan ve mali tabloların gerçeği yansıtması açısından olumlu olacağı ve enflasyon düzeltmesi uygulaması sayesinde meslek mensuplarının gelirlerinde artmalar olmuştur savına lisans mezunları, lise mezunlarına göre daha çok katılmışlardır. Ruhsatlı Muhasebecilerin tecrübe süreleri artıkça özellikle 5. yıldan sonra diğerlerine göre düşünme eğilimleri değişmektedir.

Mevzuata Uygunluğu Açısından,

- Yeterli bilgiye sahip olmalarına rağmen Muhasebe Meslek Mensuplarının %64 ünün Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasını Mevzuata uygun yapmadığını düşünmektedir.

Mevzuata uymamanın nedenleri kendilerine sorulduğunda ortalama % 60 oranında sürenin kısılalığını ve mevzuatın karmaşıklığını neden olarak göstermiştir. % 81 oranında ise iş yüklerinin fazla olmasından şikayet etmişler ve sadece %17 oranında bilgi eksikliğinden dolayı mevzuata uygun yapamadıklarını belirtmişlerdir.

Yasanın Amacı Doğrultusunda Uygulanması Açısından,

- Bu uygulamayı daha çok vergiden kaçınmak için yaptıklarını belirten mükellefler enflasyon düzeltmesi uygulaması için meslek mensuplarının %48.5 hiçbir fayda vermediğini sadece %38 inin mali tabloları gerçekçi hale getirdiğini düşündüğü tespit edilmiştir.

Anket sonucunda 5024 sayılı enflasyon düzeltmesi kanunundan önce kısmi düzeltme yöntemlerinden en çok sırasına göre yeniden değerlendirme(%73),azalan bakiyeler yöntemi(%65) , lifo(%55) yöntemi, özel yedek ayırma(%35) ve en az olarak da maliyet artış fonu(%25) yöntemleri kullanıldığı tespit edilmiştir.

Kısmi düzeltme yöntemlerini uygulayanlara bu yöntemleri ne amaçla kullandıkları sorulduğunda ise, yaklaşık %57 oranında vergiyi azaltmak için kullandıklarını söylemiştir. Bunu % 51 ile mali tabloları gerçeğe uygun hale getirmek, %26 ile işletmenin gerçek karını bulmak, % 21 ile enflasyon vergisinden kurtulmak ve %10 ile işletmeye fon sağlamak amacı izlemiştir. Nihayetinde görülmüştür ki genelde bu yöntemler vergiyi azaltmak için kullanılmıştır.

Mükelleflerin Vergi Yüğü Açısından,

- Muhasebe meslek mensuplarına Enflasyon düzeltmesinin avantajları sorulduğunda, %93 ü maliyenin vergi gelirlerini artırmadığını, %88 vergi yükünü azaltmadığını %62 sis mali tabloları daha gerçekçi kılmadığını ve % 51 ise hiçbir fayda sağlamadığını belirtmişlerdir.

Muhasebe Meslek Mensuplarının İş Yüğü ve Gelirleri Açısından,

- İş yüğü artan Muhasebe Meslek Elemanları da bu uygulama için %50 si 3-5 saat arası ve %25 ise 5 saatten fazla her bilanço için zaman harcamıştır. Bu meslek mensuplarının % 97 si ise bu iş için bir ek ücret almamıştır.

- Her bir bilanço için 2 saatten az zaman harcayan meslek mensupları Enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla mükelleflerin vergi yüklerinin arttığını ve Muhasebe Meslek örgütlerinin Enflasyon Muhasebesi konusunda kendilerini yeterince eğitip bilgilendirdiği fikrindedirler. Fakat 5 saatten fazla zaman harcayan muhasebeciler, bu uygulamayla vergi yükünün azaldığını, yeterli bilgiye sahip olduklarını ve zamanlama açısından da düzenlemenin uygun olduğu düşüncesindedirler. Serbest Muhasebeci ve SM. Mali Müşavirler açısından unvanlarına göre belirgin görüş farklılıkları ortaya çıkmamıştır.

Sonuç olarak: Muhasebe meslek mensuplarının bu konuda yeterli bilgi ve tecrübeye sahip oldukları tespit edilmiştir Mersin ilindeki ankette meslek mensupları büyük ölçüde enflasyon düzeltmesini, mevzuata uygun yapamadıklarını belirtmiş, bunun başlıca nedeni olarak: Mevzuatın karmaşıklığını, iş yükünün fazlalığını ve sürenin kısalığını göstermişlerdir. Yasanın amacı mali tabloları daha gerçekçi kılmak ve sermayenin vergilendirilmesini önlemek iken: Meslek mensupları 5024 sayılı yasayı vergiyi azaltmak amacıyla daha çok kullandıklarını, yasanın hiçbir fayda vermediği ve

sermayenin vergilendirilmesini önleyemediği düşüncesinde olduklarını belirtmişlerdir. Bunlara ek olarak, enflasyon düzeltmesi muhasebe meslek mensuplarının iş yükünü arttırırken gelirlerini arttırmadığı ortaya çıkmıştır.

SONUÇ:

Muhasebe mali nitelikteki işletme faaliyetlerinin toplanması, doğruluklarının saptanması, kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, analiz edilmesi ve yorumlanıp bu faaliyetlerle ilgilenen kişi ve kuruluşlara mali raporlar halinde sunulması sürecidir.

Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli ve düzenli artışlar ülke ekonomilerine zarar verdiği gibi ticari işletmelere de zarar vermektedir. Her işletme de doğal olarak enflasyondan aynı şekilde etkilenmemektedir. İşletmelerin enflasyondan etkilenme derecelerini belirleyen ölçütler vardır. Enflasyon oranı, bilânçodaki mali yapıları, İşletme bilanço varlıklarının yapısı, bu varlıkların dönüş hızı ve en önemlisi işletmenin yabancı kaynaklarının durumu işletmelerin enflasyondan etkilenme derecelerini etkilemektedir.

Enflasyon muhasebesi: Paranın değerindeki değişimleri yansıtmaması nedeniyle gerçek durumu göstermeyen finansal tablo kalemlerinin, uygun değerlendirme ölçüleri ile düzeltilmesi işlemdir. Enflasyon muhasebesinin “Sermayenin gerçek değeri ile korunması” ve “Finansal tabloların gerçeğe uygun hale getirilmesi” gibi iki temel amacı vardır.

Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini kısmen de olsa önlemeye çalışan uygulamalar vergi kanunlarımız ile yapılandırılmıştır. 5024 sayılı Enflasyon muhasebesi(düzeltilmesi) kanunu 2003 yılında yürürlüğe girmezden önce işletmeleri enflasyona karşı kısmi düzeltme yöntemleri korumaya çalışmıştır. Fakat bu yöntemler meslek mensupları tarafından daha çok vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmışlardır.

Enflasyon düzeltmesinin uygulanamayacağı enflasyon oranının ortalama %10'lar seviyesinde seyrettiği zamanlarda kısmi düzeltme yöntemlerinin kaldırılmasından dolayı da işletmeleri enflasyondan koruyacak ciddi bir mekanizma kalmamıştır. Özellikle stok devir hızlarını yükseltirken stok seviyelerini düşürmeli, ihtiyaç fazlası ve değeri az sabit kıymetleri aktiften çıkartmalı ve sermaye artırımını yoluna gitmelidir. Kanımızca, İşletmeler artık enflasyon ekonomisinde uyguladıkları mali stratejileri, hızla bırakıp düşük oranlı enflasyon ekonomisine göre çalışmalı ve yeni enflasyon düzeltmesi kanununa göre bazı noktalara çok dikkat etmelidirler.

Yaptığımız saha araştırması sonucu:

Anket çalışmamız sonucunda muhasebe meslek elemanlarının(SM, SMMM) enflasyon düzeltmesini mevzuata uygun yapabilecek düzeyde yeterli bilgi ve tecrübeye sahip oldukları tespit edilmiştir. Muhasebe meslek elemanları yasanın uygulanma süresinin kısalığı ve mevzuatın çok sık değişmesine rağmen; Maliye Bakanlığı ve Meslek Örgütlerinin verdikleri eğitimlere katılmış ve konuyla ilgili bilgi seviyelerini artırmışlardır. Kanımızca, muhasebe meslek mensupları kanunların verimli ve sağlıklı uygulanması açısından yeterli süre içerisinde eğitilmeli ve bu eğitimin kalite derecesi ölçülmelidir. Bunun yapılabilmesi için de Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanmasının yanında meslek mensuplarının Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları doğrultusunda bir eğitim alabilmeleri sağlanmalıdır.

Genellikle enflasyon düzeltmesinin meslek mensupları tarafından mevzuata uygun yapılmadığı görülmüştür. Bunun en önemli nedeni olarak da mevzuatın karmaşık olması ve uygulanma süresinin kısalığı olduğu anket çalışmamız sonucu ortaya çıkmıştır. Konuyla ilgili yeterli bilgiye sahip oldukları halde bu sonucun çıkmasını da meslek mensuplarının ve mükelleflerin vergiden kurtulma(kaçınma) isteklerinin de büyük rolü olduğu görülmektedir.

Yeni yasa her ne kadar mali tabloları gerçekçi kılmayı amaç edinmiş olsa da meslek mensuplarının vergiyi azaltma isteklerinin, yasanın amacına ulaşmasını engeller vaziyette olduğu tespit edilmiştir. Bu sebeple yasanın amacına ulaşmadığını ve devletin vergi kaybına uğradığını söyleyebiliriz. Yasanın amacına ulaşmamasındaki tespit ettiğimiz en etken neden : “Meslek mensuplarının vergiden kurtulma veya mükelleflerine daha az vergi ödetme gayretidir. Kanımızca, ” Bunun için mesleki etik kurallarının uluslararası etik kurallarıyla beraber genişletilip bir an önce bunlara işlerlik kazandırılması gerekmektedir. Enflasyon düzeltmesinin iş yükünü artırdığı muhasebe meslek mensupları hakkındaki, 3568 sayılı meslek yasasında mutlaka yenilenecek meslek mensuplarının özlük hakları artırılmalıdır. En önemlisi muhasebe meslek elemanı ile mükellef arasındaki ücret-hizmet ilişkisini yeniden düzenlemelidir. Meslek mensubunun mükellef kazanma ve gelirini artırma isteği ile mükellefin vergiden kaçınma isteğinin etik bir şekilde birbirinden ayrılarak, meslek mensubunun yaptığı hizmetin karşılığı devlet tarafından güvence altına alınmalıdır. Ancak o zaman vergi yasaları gereken verimi verebilirler.

Meslek mensupları, uygulamanın mükelleflere artı bir vergi yükü getirmediği gibi devletin vergi gelirlerinde de bir artma olmadığı yönünde ki izlenimlerini belirtmişlerdir. Anket katılımcılarının yarısı ise yasanın, hiçbir fayda getirmediği düşüncesinde olduğunu söylemişlerdir. Yalnız katılımcıların çok az bir kısmının vergi yükü artışı yönündeki ifadelerde bulunmuşlardır. Kanımızca, hizmet verilen mükelleflerin bilanço yapılarının farklı olması, özellikle de yabancı kaynaklı sermaye kullanan ve borç yükü fazla olan mükelleflerin enflasyon düzeltmesi sonucunda yüksek vergi matrahlarıyla karşılaşmış olması mümkündür.

Meslek mensuplarının bu uygulama için fazla zaman ve iş gücü harcadıkları görülmektedir. Ağır iş yükü ve sorumluluk altında ezilen muhasebeciler bunun karşılığında bir ek kazanç da elde edememişlerdir.

Sonuç olarak: Tüm vergi sistemimiz de genel bir değişikliğe acilen ihtiyaç vardır. Ancak o zaman enflasyon düzeltmesi ile ilgili değişiklikler o sistemin içinde anlamlı bir yer alır. Enflasyon muhasebesine ilişkin gerçekleştirilen bu araştırmada uygulanan alan çalışmasında alınan yanıtlar da bu uygulamanın pratik anlamda sorgulanmasını ve vergi sistemimizin 5024 (enflasyon düzeltmesi) sayılı yasayı da kapsayacak şekilde reform edilmesi gerektiğini ortaya çıkarmıştır.

Ek 1: Anket Soruları

A- AŞAĞIDA SORULARDA UYGUN GÖRDÜĞÜNÜZ CEVABI YUVARLAK İÇİNE ALINIZ

1)MUHASEBE MESLEK ÜNVANINIZ NEDİR?

A)SM B)SMMM

2)MUHASEBE MESLEĞİNDE KAÇ YILDIR RUHSATLI OLARAK ÇALIŞIYORSUNUZ.

A) 0-5
B)6-10
C)11-15
D)16 ve üzeri

3)EĞİTİM DURUMUNUZ NEDİR?

A) ORTAOKUL
B) LİSE
C)ÖNLİSANS
D)LİSANS
E)LİSANSÜSTÜ

4) ENFLASYON DÜZELTMESİNE İLİŞKİN 5024 SAYILI YASADAN ÖNCE, ENFLASYONUN OLUMSUZ ETKİLERİNİ GİDERMEK AMACIYLA KULLANMAKTA OLDUĞUNUZ YÖNTEM VEYA YÖNTEMLER HANGİLERİDİR.

A) AZALAN BAKİYELERE GÖRE AMORTİSMAN YÖNT.
B) ÖZEL YEDEK AYIRMA
C) STOK DEĞERLEME DE LİFO YÖNTEMİNİN KULLANILMASI
D)YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI
E) MALİYET ARTIŞ FONU UYGULAMASI
E)DİĞER... (BELİRTİNİZ)

5) BU YÖNTEMLERİ KULLANMAKTAKİ AMACINIZ NEDİR? (Birden fazla seçenek işaretlenebilir.)

A) İŞLETMEYE FON SAĞLAMAK
B) MALİ TABLOLARI GERÇEĞE UYGUN HALE GETİRMEK
C) İŞLETMENİN GERÇEK KARINI BULMAK
D) ENFLASYON VERGİSİNDEN KURTULMAK
E) VERGİYİ AZALTMAK

7)ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI İÇİN TOPLAM KAÇ SAATLİK EĞİTİM ALDINIZ.

- A)HİÇ
- B)1-5
- C)6-20
- D)21-....

6)ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPTIĞINIZ MÜKELLEF SAYISI KAÇTIR.

7) ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASINI NASIL YAPTINIZ?
MANUEL BİLGİSAYAR PROGRAMI KULLANARAK

8- ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI İÇİN BİR İŞLETMENİN BİLANÇOSUNA NE KADAR ZAMAN HARCADINIZ

9-ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI İÇİN BÜRONUZDA KENDİ ÇALIŞANLARINIZIN DIŞINDA BAŞKALARANI ÇALIŞTIRMAK ZORUNDA KALDINIZ MI?

- A) EVET
- B) HAYIR

10- ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASINDAN MÜKELLEFLER MEMNUN KALDI MI ?

- A) EVET
- B) HAYIR

11-ENFLASYON MUHASEBESİ İÇİN EK ÜCRET ALDINIZ MI?

- A) EVET
- B) HAYIR

12-ENFLASYON MUHASEBESİ DÜZELTMESİNİ TAM ANLAYARAK MEVZUATA UYGUN YAPTIĞINIZI DÜŞÜNÜYORMUSUNUZ?

- A) EVET
- B)HAYIR

13) CEVABINIZ HAYIR İSE NEDENLERİ NELERDİR? (BİRDEN FAZLA İŞARETLENEBİLİR)

A)ENFLASYON DÜZELTMESİNİN YAPILMASININ GEREKLİLİĞİNİ BELİRLEYEN TARİH İLE YAPILMASI GEREKEN TARİHİN ARASININ ÇOK KISA OLMASI

B)MEVZUATIN KARMAŞIK OLMASI

C) UYGULAMA JAKKINDA BİLGİ EKSİKLİĞİ

D)ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI İÇİN BİLGİ GÜNCELEMESİ YAPMANIN ZORLUKLARI

E) İŞ YÜKÜMÜZÜN FAZLALIĞI

F) DİĞER. BELİRTİNİZ.....

14- ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI NE TÜR AVANTAJLARI SAĞLAMIŞTIR.

A)SERMAYENİN VERGİLENDİRİLMESİNİ ÖNLEMİŞTİR.

B) MÜKELLEFİN VERGİ YÜKÜNÜ AZALTMIŞTIR

C)MALİ TABLO KULLANCILARINA DAHA GERÇEKÇİ MALİ TABLOLAR SUNMUŞTUR.

D)HİÇ BİR FAYDA SAĞLAMAMIŞTIR.

E) MALİYENİN VERGİ GELİRİ ARTMIŞTIR.

15)5024 SAYILI YASA ÇIKTIKTAN SONRA ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULADIĞINIZ VE

OLUMLU MATRAH FARKI ÇIKAN KAÇ MÜKELLFİNİZ VAR?

16) 5024 SAYILI YASA ÇIKTIKTAN SONRA ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULADIĞINIZ VE

OLUMSUZ MATRAH FARKI ÇIKAN KAÇ MÜKELLFİNİZ VAR?

B)AŞAĞIDAKİ BÖLÜMDEKİ YARGILARI 1 İLE 5 ARASINDA PUANLAYARAK DEĞERLENDİRİNİZ.

1 2 3 4 5

1 2 3 4 5
Kesinlikli Katılıyor Kararsız Katılm Kesinlikli
e um zım ıyorme
Katılıyor Katılmıy
um orum

1-ENFLASYON MUHASEBESİ GEÇ KALMIŞ BİR() () () () ()
UYGULAMADIR.

2-5024 SAYILI KANUNA GÖRE ENFLASYON() () () () ()
MUHASEBESİ UYGULAMASININ
DEZAVANTAJLARI AVANTAJLARINDAN DAHA
FAZLADIR.

3-ENFLASYON MUHASEBESİ KANUNUN AMACI() () () () ()
MALİ TABLOLARIN
ENFLASYON ETKİSİNDEN ARINDIRILMASI VE
BÖYLECE VERGİLEME ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ
ETKİLERİN GİDERİLMESİDİR

4-ENFLASYON MUHASEBESİ KANUNUN AMACI() () () () ()
BAZI MÜKELLEFLERDEN ENFLASYON VERGİSİ
ALMAKTIR.

5-MALİYE BAKANLIĞI ENFLASYON MUHASEBESİ() () () () ()
UYGULAMASI HAKKINDA, MUHASEBE MESLEK
MENSUPLARINI VE KENDİ İLGİLİ ELEMANLARINI
YETERİNCE BİLGİLENDİRMİŞTİR.

6- MUHASEBE MESLEK ÖRGÜTLERİ ENFLASYON
MUHASEBESİ UYGULAMASINI MUHASEBE

MESLEK MENSUPLARINA YETERİNCE
ANLATABİLMİŞ VE EĞİTMİŞTİR.

7- ENFLASYON DÜZELTMESİNE İLİŞKİN() () () () ()
DÜZENLEMENİN, ENFLASYONUN MALİ
TABLOLAR ÜZERİNDEKİ OLUMSUZ ETKİSİNİ
GİDEREBİLECEK GERÇEKÇİ BİR YÖNTEM
OLDUĞUNA İNANIYORUM

8-5024 SAYILI ENFLASYON MUHASEBESİ KANUNU() () () () ()
VE UYGULAMASI HAKKINDA YETERLİ BİLGİYE
SAHİPİM.

9-ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASIYLA() () () () ()
İŞLETMELERİN SERMAYESİ KORUNMAKTADIR

10-ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI() () () () ()
MÜKELLEFLERİN VERGİ YÜKÜNÜ ARTIRMIŞTIR.

11-ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI
MÜKELLEFLERİN VERGİ YÜKÜNÜ AZALTMIŞTIR.

12-ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASIYLA() () () () ()
BÜRODAKİ İŞ YÜKÜMÜZ ARTMIŞTIR

13-ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI() () () () ()
SAYESİNDE MESLEK MENSUPLARININ
GELİRLERİNDE ARTMALAR OLMUŞTUR.

14-ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASINI
ZAMANLAMA AÇISINDAN UYGUN BULUYORUM.

15-ENFLASYON MUHASEBESİ KANUNU YERİNE() () () () ()
ÖNCEKİ KISMİ DÜZELTME YÖNTEMLERİNİN
KULLANILMASI DAHA UYGUN OLACAKTIR.

16-FİNANSMANINI AĞIRLIKLIL OLARAK() () () () ()
BORÇLANMA YOLUYLA SAĞLAYAN İŞLETMELER
UYGULAMA YÜZÜNDEN KAZANMADIKLARI
HALDE VERGİ ÖDEMELER ZORUNDA KALDILAR.

17-ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASINDAN() () () () ()
SONRA MÜKELLEFLERDEN VERGİ YÜKLERİNİN
ARTIĞI YÖNÜNDE ELEŞTİRİLER ALDIK.

BU KONU ÜZERİNE GÖRÜŞLERİNİZ DENEYİMLERİNİZ VE TAVSİYELERİNİZ
VARSA LÜTFEN AŞAĞIYA YAZINIZ.

İLGİNİZE TEŞEKKÜRLER.

KAYNAKÇA:

- Akçelik, Ali ve Öztürk, Nevzat. (2003). “*Enflasyon Muhasebesi*”, Maliye Bakanlığı Vergi Denetmenleri Eğitim Sunumu. İstanbul.
- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat. (1997). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikle*, İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları.
- Akdoğan, Nalan ve Tenker, Nejat. (2004). “*Türkiye’de Çeşitli Kurumlarca Düzenlenen Enflasyon Muhasebesi Uygulama Esaslarının Karşılaştırılması ve Düzeltme İşlemlerine İlişkin Örnek Uygulamalar*” Erişim: <http://www.ydk.gov.tr/enflasyonmuhasebesi.htm> , 2004. (20 Mart 2006).
- Aren, Sadun. (1972). *İstihdam, Para ve İktisadi Politika*, Eskişehir: Bilgi Yayınevi.
- Ataman, Ümit. (1997). *Tek Düzen Hesap Planı ve Malî Tablolar*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Ataman, Ümit. (2000). *Muhasebede Dönemiçi İşlemleri*, Ankara: Türkmen Kitabevi.
- Aydemir Kenan. (1995). “*Enflasyonun Bilanço ile Gelir Tablosu Kalemlerine Etkisi*” Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Barniv, Ran. (1999). “*The Value Relevance of Inflation-Adjusted and Historical –cost Earnings During Hyperinflation*”, Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, ss. 269 – 287.
- Bulow, Jeremy I. ve Shoven, John B. (2006). “*Inflation, Corporate Profits, and the Rate of Return to Capital*” , Stanford Graduate School of Business Publications. Erişim: https://faculty-gsb.stanford.edu/bulow/articles/Inflation%20corporate%20Profits%20and%20the%20rate%20of%20return%20to%20capital_abstract.pdf (21 Mart 2006).

- Çelik, Aylin. (2003). “*Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi*” Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü. Ankara.
- Çelik, Celal. (2001). “*Enflasyonun Mali Tablolar Üzerine Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi*” Vergi Dünyası, Eylül-2001, 241, ss. 25-27.
- Demir, Ahmet. (2000). *Enflasyon Muhasebesi ve Uygulaması*. İstanbul: Çağdaş Yayınevi.
- Doğan, Zeki. (1995). “*Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Yok Edecek Bir Muhasebe Modeli: İkame Maliyeti (Cari Değer) Muhasebesi*” Vergi Dünyası, Mayıs-1995, ss 101 – 105.
- Eğilmez, Mahfi.(2006). Kişisel Web Sitesi. Erişim: <http://www.mahfiegilmez.com.tr> (Şubat – Mart 2006).
- Fischer, John. (1977) “*Replacement Cost Accounting*” The Accountant. Haziran, ss. 747-750.
- Frishkoff, Paul.(1982). “*Accounting for Inflation: Stating a True Financial Position by Robert W. McGee*” Accounting Review, Ekim, ss. 840-841.
- Hacirüstemoğlu, Rüstem. (1997). *Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları, TMS-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama*. İstanbul: Ders Kitapları A.Ş.
- Hacirüstemoğlu, Rüstem; Cemal İbiş; Gürbüz Gökçen. (1999). *Beşyüz Büyük Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- International Accounting Standards Board. (2003). “*International Accounting Standard IAS 29 – Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*”
- İstanbul Mülkiyeliler Vakfı.(1990). “*Enflasyon Ortamında İşletme Politikaları Vergilendirme ve Enflasyon Muhasebesi*”. İstanbul: Mü-Ka Matbaacılık.

- Kaşif, Mustafa ve Efendioğlu, Hasan. (1996). “*Gayrimenkul ve İştirak Hisseleri Satış Kazançları İstisnası*” Vergi Dünyası, Temmuz, ss. 23 – 27.
- Ketz J. E. (1997) “*The Effect of General Price Level Adjustments on the Predictive Ability of Financial Ratios*”, Journal of Accounting Research, ss. 273 – 285.
- Kılınçvuran, Sinemis.(2004). “*Çokuluslu işletmelerde enflasyon muhasebesine göre mali tabloların hazırlanması ve Türkiye uygulaması ile karşılaştırılması*”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı Uluslararası İşletmecilik Bilim Dalı.
- “*Enflasyon Muhasebesi Kalktı Gibi*”,Kızılot, Şükrü.(19 Mayıs 2005). Hürriyet, ss.6.
- Kışalı, Yunus; Dilek Yılmazcan; Sadi Işıklılar. (2002). *Enflasyon Muhasebesi, Yöntemler ve Standartlar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Lazol, İbrahim. (2000). *Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları*. Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Lee T. A. ve Tweedie D. P. (1990). “*Shareholder Use and Understanding of Financial Information*”. New York: Garland Publishing.
- Maliye Bakanlığı.(2006). “*Danıştay Kararı Yatırım İndirimi'nin Vergi Tevkifatına Tabi Olmadığı Hakkında*”. Erişim: http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari_31.htm. (18 Mart 2006).
- Uysal, Mustafa.(2005). “*Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi*”. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Sıra No:12 (05.06.2004 tarih ve 25387 sayılı R.G.).
- Pigou, A.C. (1941). “*Employment and Equilibrium*, London: Macmillan.
- Resmi Gazete. (28 Şubat 2004). N: 25387.

- Samur, Muharrem.(2000). “İşletmelerin Enflasyon Dönemlerinde Tarihi Maliyete Göre Oluşturulmuş Malî Tablolarının Düzeltilmesi Gereği ve Türkiye Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, sayı 52, Temmuz-Ağustos-Eylül , ss. 116 – 123.
- Sanlı, Nail. (2002). “Global Muhasebe Standartları” İSMMM – Mali Çözüm Dergisi, 60, Temmuz-Ağustos-Eylül, ss. 29 – 34.
- Sermaye Piyasası Kurulu. (2004). “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Malî Tabloların Düzenlenmesine ilişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”, KYD-777, Seri:XI, No:20.
- TMMOB.(1997). *Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Türkiye Muhasebe Standardı-2*. Ankara: TÜRMOB.
- Tuncer, Nilgün Sertbaş.(2006). “Kurumlar Vergisi Yönünden Ar-Ge İndirimi Uygulaması”, Pharmacy.Erişim: http://www.vergidegundem.com/files/Ar-ge_Subatpharma1.doc (17 Nisan 2006)
- Tuncer, Selahattin. (2002). “Türk Vergi ve Usul Kanunları İçinde Enflasyon Muhasebesiyle İlgili Uygulama Örnekleri – II “ Yaklaşım Dergisi, Mayıs , ss. 42 – 49.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası, webi sitesi.Erişim: <http://www.tcmb.gov.tr> (2006).
- Türk Ticaret Kanunu. (1956). Resmi Gazete N: 9353.
- TÜRMOB.(2003): “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısının Enflasyon Düzeltmesi Hükümlerine İlişkin TÜRMOB’un Görüşleri”.Erişim: <http://www.turmob.org.tr> (14.12.2004).
- Ulutan, Burtan. (1982). “Enflasyon ve Ekonomik Kalkınma”. İstanbul: Uğur Ofset .

- Uman, Nuri. (2002). “*Enflasyon Muhasebesi, IAS 29, TMS-2 ve SPK Standartlarına Göre Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi*”. İstanbul: Denet Yayıncılık.
- Vergi Usul Kanunu. (1961). Resmi Gazete N: 10703.
- Whittington, Geoffrey. (1998)“*Deprival Value and Price Change Accounting in the UK*” Abacus, 34 (1), ss. 28 – 30.
- “*Finansman Gider Kısıtlaması*”, (30 Temmuz 2003). Yıldız, İ. Hüseyin. Akşam Gazetesi.
- Yüce, Mehmet.(2000). “*Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler*” Mükellefin Dergisi, Ağustos, ss. 102 – 106.
- Yücel, Göksel.(2000). “*Enflasyon Muhasebesinde Yeni Bir Girişim Daha: SPK Tebliğ Taslağı*” MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak, ss. 39-42.
- Yüksel, Ahmet.(1997).” *Enflasyon Muhasebesi*”. İstanbul: Literatür Yayıncılık.

Gazi mahallesi 1320 324-3250331/535-2528622
sokak Sönmez Apt. maxdenetim@yahoo.com
No:8 33110MERSİN



Cenk KIRITOĞLU

Deneyim	1998–2002	Hasan UĞUZ MALİ MÜŞAVİR	Mersin
		<ul style="list-style-type: none">Stajyer S.M. Mali Müşavir olarakSM. Mali Müşavir olarak(2002 yılında)	
	2002-Devam Ediyor.	MERSİN ÜNİVERSİTESİ	Mersin
		<ul style="list-style-type: none">Öğretim Görevlisi. Tarsus MYO	
Eğitim	1991–1998	İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ	İstanbul
		<ul style="list-style-type: none">Lisans, Siyasal Bilgiler Fakültesi,MaliyeMesleki amaçlı <i>çeşitli seminer ve kurslar.</i>	
İlgi Alanları	Koşu, bahçe işleri, bilgisayarlar.		