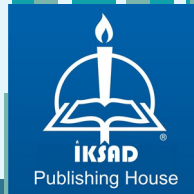


ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ ve BU ETKİLERİ GİDERMEYE YÖNELİK YÖNTEMLER

Dr. Öğr. Üyesi İsa ALTINIŞIK



**ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ
ETKİSİ ve
BU ETKİLERİ GİDERMEYE YÖNELİK
YÖNTEMLER**

Dr. Öğr. Üyesi İsa ALTINIŞIK¹



¹ Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Toptan ve Perakende Satış Bölümü, Konya, Türkiye, isa@selcuk.edu.tr

Copyright © 2019 by iksad publishing house
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced,
distributed, or transmitted in any form or by
any means, including photocopying, recording, or other electronic or
mechanical methods, without the prior written permission of the publisher,
except in the case of
brief quotations embodied in critical reviews and certain other
noncommercial uses permitted by copyright law. Institution of Economic
Development And Social
Researches Publications®

(The Licence Number of Publicator: 2014/31220)

TURKEY TR: +90 342 606 06 75

USA: +1 631 685 0 853

E mail: iksadyayinevi@gmail.com

kongreiksad@gmail.com

www.iksad.net

www.iksad.org.tr

www.iksadkongre.org

It is responsibility of the author to abide by the publishing ethics rules.

Iksad Publications – 2019©

ISBN: 978-625-7029-33-9

Cover Design: İbrahim Kaya

November / 2019

Ankara / Turkey

Size = 16 x 24 cm

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
-------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

1.1.Enflasyonun İşletmelerin Yatırım Politikaları Üzerindeki Etkisi	7
1.2.Enflasyonun İşletmelerin Ekonomik Yapısına Etkisi	10
1.3.Enflasyonun İşletmelerin Stok Politikasına Etkisi	12
1.4.Enflasyonun İşletmelerin Üretim Politikasına Etkisi	14
1.5.Enflasyonun İşletmelerin Satış Politikasına Etkisi.....	15
1.6.Enflasyonun İşletmelerin Ücret Politikasına Etkisi.....	17
1.7.Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkileri	18
1.8.Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri	19
1.8.1.Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri	21
1.8.1.1.Enflasyonun Varlık Kalemlerine Etkileri.....	21
1.8.1.2.Enflasyonun Kaynak Kalemlerine Etkileri.....	23
1.8.2.Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri	25

İKİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİ GİDERMEYE YÖNELİK YÖNTEMLER

2.1.Kısmi Düzeltme Yöntemleri.....	30
2.1.1.Yeniden Değerleme.....	31
2.1.2.Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont	35
2.1.3.Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman	37
2.1.4.Yenileme Fonu.....	38
2.1.5.Gider Artış Fonu	38
2.1.6.Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi ..	39
2.1.7.Finansman Fonu.....	41

2.1.8. Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kazançlar....	43
2.1.9. Maliyet Bedeli Artırımı.....	46
2.1.10. Araştırma ve Geliştirme Fonu	48
2.1.11. Yatırım İndiriminde Endeksleme.....	49
2.1.12. Geçici Vergi.....	50
2.2. Yasama Organının Düzeltme Yapması	52
2.2.1. Endeksleme (Otomatik Gösterge Yöntemi)	53
2.2.2. Katsayı Yöntemi.....	56
2.2.3. Vergi Oranlarının Fiyat Yükselişleri İle Orantılı Biçimde İndirilmesi Yöntemi	57
2.2.4. Gelirler Politikası	58
2.2.5. Surtax	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GENEL DÜZELTME YÖNTEMLERİ

3.1. Enflasyon Muhasebesi	61
3.2. Enflasyon Muhasebesinin Mahiyeti ve Amacı.....	64
3.3. Enflasyon Muhasebesi Modelleri	67
3.3.1. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi	67
3.3.2. Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi (İkame Maliyeti Muhasebesi).....	70
3.3.3. Genel Fiyat-Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi (Karma Yöntem).....	73
3.4. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesinin Gelişimi	74
3.5. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi (5024 Sayılı) Kanununun Getirdikleri	78
3.5.1. Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Fiyat Endeksi	78
3.5.2. Düzeltme İşleminde Esas Alınacak Tutarlar	79
3.5.3. Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Tarihler	80
3.5.4. Enflasyon Düzeltme Katsayısının Hesaplanması	83
3.5.5. Enflasyon Muhasebesinde Toplulaştırılmış Düzeltme Yöntemleri.....	84
3.5.5.1. Basit Ortalama Yöntemi	85

3.5.5.2. Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi	86
3.5.6. İşletmelerin Mali Tabloların Düzeltilmesinde Uyulacak Genel Esaslar	87
3.5.7. Enflasyon Muhasebe Kanununun Tek Düzen Muhasebe Sistemine Getirdiği Yenilik: Yeniden Değerleme Tümüyle Ortadan Kalkmaktadır	88
3.5.8. Enflasyon Düzeltme Uygulamasının Sona Ermesi Halinde Neler Yapılacaktır	89
SONUÇ	91
KAYNAKÇA	98

GİRİŞ

Dünya ülkelerinde siyasal iktidarların zamanının çoğunu işgal eden ekonomik problemler arasında enflasyon büyük bir yer tutar. Enflasyon pür ekonomik bir olay değil, sosyo-ekonomik, sosyo-politik sonuçlar doğuran, hükümetleri düşüren, iktidarlara son veren bir olgudur. Enflasyon bugün en çok korkulan ekonomik bir problemdir.

“Bugün Türk ekonomisinin en büyük problemi nedir?” diye bir anket yapılırsa on kişiden sekizinin şu veya bu üslûpla, “enflasyon” cevabını vereceği şüphesizdir. Parlamento münakaşalarından halk arasındaki özel toplantı ve konuşmalara kadar her yerde ve her fırsatta enflasyondan bahsedilir.

Enflasyonun kelime manası şişkinlik demektir. Yani, enflasyonun ifade etmiş olduğu mana tedavüldeki para hacminin genişlemesi ve şişmesidir. Yalnız bu tedavüldeki para hacminin genişlemesi mutlak manada enflasyonu ifade etmez. Enflasyonun meydana gelebilmesi için paranın karşılıksız ve ihtiyaçtan fazla tedavüle sürülmüş olması gerekir. Bu takdirde piyasada lüzumundan fazla satınalma gücü bulunacağından arz ve talep kanununa göre fiyatlarda bir değişiklik, artış olacaktır. Şu halde enflasyonu tedavülde kullanılan vasıtaların, ülke piyasasının ihtiyacından fazla artması ve artışa devam etmesi neticesinde para kıymetinin kaybolması, bu suretle fiyatlarda sürekli yükselme meydana gelmesi şeklinde ifade etmek mümkündür.

Türk ekonomisi çoğu zaman enflasyon sıkıntısına düşmüştür. Enflasyon baskısı 1970'lerin ikinci yarısından itibaren devamlı bir karaktere sahip olmuş ve 1980'de yüzde yüzü aşan güçlü bir enflasyon ekonomiyi kısıncasına almıştır. 24 Ocak 1980 kararlarından sonra nispeten yavaşlayan enflasyon zaman zaman alevlenme belirtileri göstermiştir. Son yıllarda da adeta birlikte yaşanan bir ateş halini almıştır. Bu özelliği dolayısıyla enflasyon bugün Türk ekonomisinin bir numaralı problemidir.

Enflasyonun önlenmesi Türk ekonomisinin gelir oluşturma, büyüme potansiyelini değerlendirme, sosyal refah seviyesini yükseltme ve ekonomik güce kavuşması için bir ön şarttır. Zira enflasyon sıhhatli ekonomik karar alınmasını önleyen, ekonomik dengeyi bozan, ahenksizlik oluşturan ve bu sebeplerle mevcut üretim mekanizmasının işlemlerini, üretim kapasitesinin artırılmasını önleyen bir hastalıktır.

Fiyatlar genel seviyesinin sürekli bir şekilde yükselmesi şeklinde kendini gösteren enflasyon, tıpkı vergiler gibi bazı kişilerin ellerindeki bir kısım satın alma gücünü alıp devlete aktarma işlevini de kolaylıkla yerine getirmektedir. Kişilerin ödedikleri vergiyi başkalarına aktarma çabaları nasıl sonuçlanırsa sonuçlansın, bir kısım satın alma gücünün kamu kesimine vergileme ile aktarılmasının yükünü toplum içinde birilerinin çekmesi kaçınılmazdır. Verginin telafî edildiği özel durumlar dışında, mutlaka bazı insanlar, satın alma güçlerinin vergi sebebiyle azalmasına bağlı olarak, fedakarlığa katlanmak zorunda kaldıklarını göreceklerdir. Daha az tüketme, daha az tasarruf, mallar arasında

tüketim bölünüşünü değiştirme gibi değişik biçimde ortaya çıkacak bu yük mikro ve makro düzeyde bazı sonuçlar ortaya çıkarır. Enflasyonla vergiler, özellikle de dolaylı vergiler arasındaki benzerlik uzunca süredir pek çok iktisatçının ilgisini çekmiştir. Enflasyon, tıpkı vergi gibi, bazı kişilerin ellerinden bir kısım satın alma gücünün alınıp kamu kesimine aktarılması imkanını vermektedir. Yine, tıpkı fazla yüksek oranlı olmayan dolaylı vergiler gibi, yüksek boyutlara varmamış bir enflasyon da yklenenlerce az hissedilir karakter taşır. Bu sonuncu husus, siyasal karar organlarının vergileri arttırmanın ya da yeni vergiler ihdas etmenin, özellikle konu dolaysız vergiler ise, toplumda ciddi tepki uyandıracadığndan ekindiklerinde, neden bunlar yerine enflasyoncu finansmanı tercih ettiklerini açıklayan önemli bir unsurdur. Geniş enflasyon vergisinin matrahını, nominal değerleri değişmeyen para, mevduat, tahvil gibi likit kaynaklarla, fiyat hareketlerini yeterince izleyemeyen aylık, ücret ve maaş gibi bazı unsurlar oluşturur. Bir takım ayarlamalar yapılmadığı ve önlemler alınmadığı takdirde enflasyon, vergi sistemindeki sayısal büyüklükleri etkileyerek, tarifeler, istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile artan oranlı tarife dilimlerinde aşınmalara sebep olduğundan, mükellefin fiyat artışları ile birlikte gelirinde meydana gelen nominal artış dolayısıyla, ödeme gücü değişmediği halde, vergi yükünü arttırarak haksız bir vergi yüküne maruz bırakmaktadır.

Devlet, bir taraftan enflasyon vergisi dolayısıyla vergi geliri sağlarken, beyana dayalı vergi gelirlerinin tahsilatındaki gecikmelerden dolayı, vergi gelirlerinin enflasyon sebebiyle reel

değerinde azalma sebebiyle gelir kaybına uğramaktadır. Enflasyon işletmelerin yatırım yapma riskini arttırmakta, üretim maliyetlerini yükseltmekte, fiyatların yükselmesine sebep olmakta ve sonuç olarak üretimin gerilemesine ve faiz yükünün artmasına sebep olmaktadır. Bunların sonucu olarak işletmelerin finansal tablolarını homojenlikten uzaklaştırarak anlamsız hale getirmektedir. Enflasyondan dolayı gerçek bilgi verme fonksiyonundan uzaklaşan mali tablolara göre hareket eden işletmelerin gelecekte tehlikeye girmektedir. İşletmelerin enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmaları için kanunlarımızda kısmi ve genel nitelikte önlemler alınmıştır. Özellikle 5024 sayılı Enflasyon Muhasebesi Kanunu işletmelerin enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmaları için alınmış genel nitelikli bir kanundur. Bu kanunla işletmeler yüksek enflasyonlu dönemlerde enflasyondan en az biçimde etkilenecekler ve mali tablolarını enflasyonun etkilerine göre düzeltebileceklerdir.

Doktora çalışmamızın birinci bölümünde enflasyonun tanımı çeşitleri ve vergi yükü ile vergi yükü çeşitleri üzerinde durulmuştur. Bu konularla ilgili teorik bilgiler verilmiştir.

İkinci bölümde ise Türk Vergi Sisteminin yapısı üzerinde durulmuş, enflasyonun en çok etkilediği gelir vergisi ve kurumlar vergisi özellikleri incelenmiştir. Ayrıca enflasyonun vergi yükü üzerinde etkileri ve enflasyon vergisi olgusu anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde ise, enflasyonun mikro düzeydeki etkileri ve bu etkileri gidermeye yönelik devletin aldığı tedbirler üzerinde durulmuştur. Bu tedbirler kısmi ve genel tedbirler olarak iki grupta ele alınmıştır.

1. BÖLÜM

ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Enflasyon işletmelerin yapısını, izledikleri politikaları ve işleyişlerini olumsuz yönde etkiler. Bu etkilemenin derecesi, enflasyonun hızına, firmanın varlıklarının kompozisyonuna, varlıkların devir hızına, üretilen mal ve hizmetlerin talep elastikiyetine, nispi fiyatlardaki değişmeye, teknolojik gelişmelere, bu gelişmelerin ekonomiye uygulanma hızına ve işletmenin borçtan yararlanma derecesine bağlıdır (Uman, 2002).

Enflasyonun meydana getirdiği belirsizlik ortamının oluşturduğu risk (enflasyon riski, kâr riski, faiz riski), girişimcilerin büyük ve uzun vadeli yatırımlar yerine tesis süresi kısa ve kendisini süratle geri ödeyen darboğaz giderici, tevsi, modernizasyon yatırımının yeğlenmesine sebep olmaktadır. Gerçekten, enflasyonun uzun dönemde işletmeler üzerinde yaptığı en olumsuz etki, işletmelerin rasyonel hesaplara dayanan uzun vadeli planlama yapamamaları ve buna bağlı olarak uzun dönemli prodüktif yatırım projelerinin gerçekleştirilmesinin zorlaşması ve yanlış kararların alınmasına sebep olmasıdır. Bunun doğal sonucu olarak da yatırımların azalması ve iktisadi kalkınma hızının düşmesidir. Enflasyon, kısa dönemde işletmelerin yatırım yapma risklerinin artmasına, üretim maliyetlerinin yükselmesine ve faiz yükünün artmasına sebep olurken, uzun dönemde işletmelerin muhasebe sistemlerini ve mali tablolarını anlamsızlaştırmaktadır. Böylece, ekonomik hayatın normal dönemlerinde, muhasebede uygulanan

kayıt, tasnif, takdim, yorum usulleri ile değerlendirme ve kontrol metotları yönetim kararlarına dayanak olacak doğru, gerçek bir bilanço ve gelir tablosu ile diğer muhasebe tablo ve verilerinin sağlanmasına imkan verdiği halde, enflasyonist süreçlerde bu vasfını büyük ölçüde yitirmektedir (Yüce, 1999).

Muhasebe, işletmeler arası karşılıklı ilişkiler ve işletme içi olaylar sebebiyle işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme meydana getiren tamamen veya kısmen mali nitelikteki ve para ile ifade edilebilen işlemlere ait bilgileri kaydeden, sınıflandıran ve anlamlı bir biçimde özetleyerek, varılan sonuçları yorumlayan ve böylece işletme ilgililerine, amaçlarına uygun yararlı bilgileri sağlayan bilimdir (Sürmen, 1997). Muhasebenin bu işlevlerinin görülebilmesi için, onun genel kabul görmüş evrensel bazı ilkelere ve tutarlı bilimsel esaslara dayanması gerekir. Bunlara muhasebe ilkeleri denir. Oysa enflasyonist ortamda bu ilkelerin pek çoğu çelişkili sonuçlar üretmekte, dolayısıyla mali tablolar da gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır.

Geleneksel muhasebe sisteminde, enflasyondan kaynaklanan kayıp ve/veya kazançların sonuç hesaplarına yansıtılma imkanı bulunmadığından, işletmelerde oluşan dönem kârı veya zararı da gerçek durumu göstermemektedir. Böylece işletmeler, rasyonellikten uzaklaşarak, dönem sonunda oluşan nominal kârları dağıtmaktadırlar. Diğer bir ifadeyle, yüksek enflasyonist dönemlerde geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp sunulan mali tablolar, fiyat hareketleri sonucu para biriminin satın alma gücünde meydana gelen azalışlar dikkate alınmadan hazırlandığından anlamsızlaşmakta

ve gerçeği yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. Diğer taraftan, enflasyonist dönemlerde gider ve geliri oluşturan kalemler farklı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade edildiğinden, mali tabloların homojenliği bozulmakta, tarihi maliyetler gerçek maliyetlerden az gözüktüğünden, cari maliyetler ile cari satışların karşılaştırılma imkanını ortadan kaldırmakta, dolayısıyla işletmede nominal kârın doğmasına sebep olmaktadır. Nominal kârların üzerinde ödenecek vergi ve dağıtılacak temettü, öz sermayenin satın alma gücü ve üretim potansiyelinin korunması imkanını yok edip işletme sermayesini erozyona uğratacak, işletme faaliyetlerinin düzenli, aynı düzeyde sürdürülmesinde yönetimi sıkıntıya sokacaktır (Yüce, 1999).

1.1.Enflasyonun İşletmelerin Yatırım Politikaları Üzerindeki Etkisi

İşletmelerin en büyük amaçları gelişme ve büyümedir. İşletmeler gelişme ve büyümeyi yatırım yaparak sağlarlar. İşletmeler yatırım kararlarını, birçok veriyi inceleyerek, geleceğe yönelik varsayımlarda bulunarak verirler. Fakat enflasyonist ortamda yapılan çalışmalar gelecek konusunda girişimciyi aydınlatmaya yetmemektedir. Bunun sonucu yapılan orta ve uzun vadeli planlar istenen sonucu vermemektedir.

Enflasyon dönemlerinde mal ve hizmetlerin fiyatları yükselmekte, ancak bu durum mal ve hizmetlerin talebinin fiyat ve gelir esneklikleri farklı olduğu için enflasyonist süreç içerisinde ve kısa dönemde bazı malların kârlılığını arttırmakta, bazı malların

kârlılığını ise azaltmaktadır. Bu durumda bazı firmalar yatırım kararı almaktan çekinmekte, bazı firmalar ise yanlış yatırım kararı alabilmektedirler (Morgil, 1990). Bunun sonucu olarak yatırım projesinin gerçekleşme süreci ile maliyeti arasındaki ilişki büyük önem kazanır. Bu durumda ya yatırım projeleri ertelenir veya artan maliyetler sebebi ile yatırım projelerinin gerçekleşme şansı azalır ya da orta ve uzun vadeli projeler yerine geri dönüş dönemi son derece kısa olan projelere yönelme eğilimi artar. Böylece yatırımlar yön değiştirir, milli ekonomi bakımından son derece önemli olan bazı projelerin uygulanmasından vazgeçilir (Doğan, 1997). Bu şekilde enflasyondan kaynaklanan ve başlangıçta görülmeyip iktisadi yönden kârlı olmadığı sonradan anlaşılan yatırımların projeleri ise, mevcut işletme kaynaklarının israfına sebep olmaktadır. Enflasyon sebebiyle uzun vadeli fon temininde de zorluklarla karşılaşılır. Bu sebepten dolayı işletmeler kısa vadeli kaynaklarla yatırımlarını finanse ederler. Bu da girişimcileri uzun vadeli yatırımlar yerine kısa vadede tamamlanacak yatırımlara zorlar. Enflasyon dönemlerinde yatırımlar genelde spekülâtif yatırımlara doğru kayar. Bu da üretken yatırımların daralmasına sebep olur. Enflasyonun hüküm sürdüğü bir ekonomide finansal kararların yatırımlarla ilgili olanları işletme amacını gerçekleştirmekten uzaklaşmakta ve bu durumda finans yöneticileri likit değerden çok sabit değere yatırım yapma eğilimine girerek, işletme faaliyetleri için gerekli olanın üzerinde gayrimenkul edinmek isterler (Sarıkamış, 2004).

Tasarruflara olan etkisi itibariyle de enflasyon, yatırım kararlarını etkilemektedir. Zira, yatırımlar tasarrufların bir fonksiyonudur. Ancak, enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkisinden dolayı artan tasarrufların daha çok vergilendirilmesi sonucu doğacak, dolayısıyla yüksek tasarruflar yoluyla yatırıma ayrılacak fonlar düşecektir (Pehlivan, 1993).

Enflasyon gelişmekte olan ülkelerde yatırımların arttırılmasını sağlamak amacıyla getirilen teşvik tedbirlerini etkisiz hale getirip, işletmelerin yatırımlarını genişletmelerini olumsuz yönde etkilemektedir. Bilindiği gibi teşvik tedbirleri, bir ekonomide ulaşılması hedeflenen ekonomik ve sosyal amaçlar doğrultusunda gelişmesi istenen ekonomik faaliyetlere devlet eliyle sağlanan maddi, hukuki destekler ve kolaylıklardır. Ancak enflasyonist dönemlerde yatırım teşvikleri önemlerini yitirirler. Çünkü, bu dönemlerde paranın zaman içinde satın alma gücünü yitirmesi, teşviklerden yararlanarak makro iktisadi hedefler doğrultusunda belirlenmiş saha ve bölgelerde yatırım yapan girişimcilerin, tesis süresinin sona ermesi ve kâr elde etme aşamasına gelindiğinde yatırım indirimi olarak düşebileceği meblağın önemsiz bir düzeye inmesine yol açmaktadır. Bu olumsuz etki, uzun dönemli kâr getirecek yatırımlar açısından daha belirgindir. Öte yandan, enflasyonist bir ortamda talebin ne olacağı bugünde kestirilemediği için, teşvik tedbirleri bu belirsizliği kaldırma amacına pek destek vermemektedir (Ertuna, 1990).

1.2.Enflasyonun İşletmelerin Ekonomik Yapısına Etkisi

Enflasyonun işletmenin ekonomik yapısına etkisi incelenirken işletmenin sahip olduğu ekonomik değerleri parasal ve parasal olmayan değerler olarak ayırma zorunluluğu vardır (Uman, 2002).

Parasal olmayan kıymetlerden parasal kıymetler dışındaki kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir. Parasal kıymetler ise Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetlerdir (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır). Bu kapsamda kasa, banka, alınan çek hesapları parasal kıymetlere, maddi duran varlıklar, stoklar ise parasal olmayan kıymetlere örnek olarak verilebilir (Aygül, 2004).

Bu ayrımın önemi şuradadır. Parasal değerler enflasyon ortamında nominal olarak sabit kaldıkları için reel olarak değerlerini kaybederler. Oysa parasal olmayan değerler, enflasyon ortamında (nispi fiyat değişimleri hariç) reel değerlerini korurlar. Bu sebeple fiyatların hızla arttığı dönemlerde parasal değerleri ellerinde bulunduran işletmeler, reel kayba uğradıkları halde, parasal olmayan değerleri ellerinde bulunduran firmalar reel olarak varlıklarını korurlar. Öte yandan, enflasyonist dönemlerde işletmenin borçları, genellikle nominal olarak sabit kaldığından, reel olarak bir azalma gösterecek; dolayısıyla işletme borçlu olmaktan dolayı kazançlı çıkacaktır. Şu halde işletmeler parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı uğradığı kayıpla, borçlu olmaktan dolayı elde ettiği kazanç birbiriyle karşılaştırıldığında, işletmenin enflasyon sebebiyle elde ettiği net kazancı ya da kaybı ortaya çıkacaktır. Enflasyonun

işletmenin ekonomik yapısını etkilemesi, varlıkların parasal ve parasal olmaması dışında, enflasyon oranına, varlıkların dönüş hızına ve firmanın borçtan yararlanma derecesine bağlı olarak değişmektedir (Uman, 2002).

Enflasyonun hızlı olduğu dönemlerde işletmeler, hammadde fiyatlarının artması, işçiliklerin yükselmesi, kredi limitlerinin daralması sebebiyle; aynı fiziki üretim ve satış hacmini koruyabilmek için daha fazla işletme sermayesine gereksinim duyarlar. Öte yandan firmalar, parasal varlıkların sürekli değer kaybetmesi sebebiyle ellerinde olabildiğince az likit değer bulundurmamak ve parasal fonları, reel değerlerini koruyan varlıklara yatırmak isterler. Ayrıca, hammadde fiyatları arttığı ve satın alımında güçlüklerle karşılaşıldığından gereğinden fazla stok yapma ihtiyacını hissederler. Bu durum, firmanın aktifleri içinde parasal olmayan değerlerin ve stokların artmasına ve likit azalmasına, işletmelerin ellerinde gereğinden fazla likit olmayan varlıkların toplanmasına ve bu iki grup arasında olması gereken dengenin bozulmasına yol açar. Bu sayılan sebeplerden dolayı artan finansman ihtiyacını karşılamak ve elde zorunlu olarak tutulan likit değerlerdeki reel kayıplara karşı korunmak için işletmeler, genellikle borçlanma yoluna giderler. Enflasyonist ortamda, tüm işletmeler aynı yönde davrandığından borç para bulmak güçleşmektedir. Firmalar ancak yüksek faiz haddi ile, başka bir deyimle, yüksek reel faizlerde ve çoğu zaman kısa vadeli olarak borçlanabilmektedir. Reel faiz yükünün artması, borç vadelerinin kısalması işletmelerin finansal risklerini arttırdığı gibi; artan fon gereksiniminin yalnızca dış kaynaklardan sağlanması,

işletmelerin yabancı kaynak öz kaynak dengelerinin de bozulmasına yol açmaktadır. Diğer taraftan tasarruf sahipleri de tasarruflarını döviz, arsa, taşınmaz mallar, kıymetli madenler, antika eşya gibi reel değerlerini koruyan varlıklara yatırmak istemektedirler. Bu durum, kredi arzını daralttığı gibi, kıt kaynakların verimsiz alanlara kaymasına sebep olmaktadır. Ayrıca, devletin enflasyonu kontrol altına almak için kredi hacmini kısıması, işletmelerin daha büyük ölçüde likidite sıkıntısı çekmelerine, dolayısıyla üretimin azalarak işsizliğin artmasına yol açmaktadır. Bunlara ek olarak, enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde, genellikle borçlular borçlarını zamanında ödememekte ya da ödeyememektedirler. Bu durum, işletmelerin fon gereksinimini daha da arttırmaktadır. İşletmelerin bu şekilde davranmalarının temel sebebi, likidite sıkıntısı içinde borçlarının reel yükünün azalmasıdır (Uman, 2002).

1.3.Enflasyonun İşletmelerin Stok Politikasına Etkisi

İşletmeler, ellerindeki kaynakları duran ve dönen değerler arasında, kullanılan teknolojiye ve uygulanan üretim ve pazarlama politikalarına göre dağıtırlar. Ayrıca, işletmeler sahip oldukları duran varlıklardan ve üretim kapasitesinden en iyi şekilde yararlanabilmek için de, belirli bir miktar likit değer bulundurmak zorundadırlar. Diğer taraftan, işletmeler bu likit kıymetleri ya gerçek likit (nakit, döviz ya da bankada mevduat, yatırım fonları ve repo gibi) ya da hemen likide dönüşebilecek (portföy senetleri gibi) değerlere yatırırlar. Fiyat istikrarının olduğu dönemlerde, işletmeler stok politikalarını belirlerken stokları elde bulundurmanın gerektirdiği

giderlerle, stokları temin etmenin maliyeti ve elde etme süresini hesaba katarlar. Oysa enflasyonist dönemlerde, varlıkları nakdi olarak elde tutma sonucu işletmenin uğrayacağı kayıpları da, stok politikalarını belirlerken analizlerine katmak zorundadırlar. İşletmeler olabildiğince fazla stok yapma gereksinimi duymaktadır. Bir yandan parasal değerlerin reel kayba uğraması, diğer yandan stokların reel değerlerini korumaları, ayrıca bu dönemlerde genelde tedarik sisteminin aksaması ihtimali sebebiyle işletmelerde paradan kaçışa yol açmaktadır. Stoklara ve diğer parasal olmayan değerlere doğru bir hücum olmakta; paranın el değiştirme (tedavül) hızını arttırmakta, stokların devir hızını düşürmekte ve enflasyonun daha da hızlanmasına sebep olmaktadır. Ayrıca işletmelerin likit değerlerden kaçmaları sebebiyle; işletmeler enflasyonist ortamlarda mümkün olduğu kadar az likit değer tutmak istediklerinden, likit değerlerin büyük bir kısmı stoklara ve diğer reel değerlere (arsa, bina ve makineler gibi) yatırılmaktadır. Bunun sonucu parasal olmayan varlıklarda, normal faaliyeti yürütecek miktarın ötesinde bir yığılma olmaktadır. Yapılan alımlarda, genellikle kârlılık ön planda tutulmadığından, işletmenin enflasyondan doğan satın alma gücü kayıpları belki önlenmekte, ama firmanın reel faaliyet kârlılığı büyük bir ihtimalle düşmektedir.

Diğer taraftan, aşırı stokların ve parasal olmayan varlıkların elde bulundurulması sebebiyle, firmanın işletme sermayesi gereksinimi artmakta, enflasyonla çelişkili olmak üzere firmalar likidite sıkıntısı çekmektedirler. Fiyatlardaki devamlı artış sebebiyle, birçok firma ellerindeki malı satmak yerine stokta tutmayı tercih

etmekte, dolayısıyla, mal temin etmek bir problem olmaktadır. Bu durum, stokların fiyatlarını daha da arttırmakta ve işletmeleri imkanları elverdiğinde, gereğinden fazla mal satın almaya itmekte, sonuçta kısır bir döngünün içine girilmektedir.

Yüksek bir enflasyon döneminden sonra, enflasyon hızının yavaşladığı ya da nispi bir fiyat istikrarı dönemine girildiği zaman, işletmeler bozulan likit olmayan değerler arasındaki dengeyi düzeltmek istemektedirler. Bunun için de, enflasyonist dönemlerde enflasyonun zararlı etkilerinden kaçınmak için satın aldıkları ihtiyaç fazlası stokları elden çıkarmaya çalışmaktadırlar. Pek çok firma aynı yönde davrandığı için, fiyatlar düşmekte ve söz konusu stokların elden çıkarılması, önemli kayıplar göze alınmadıkça mümkün olmamaktadır. Görüldüğü üzere, enflasyonist dönemlerde işletmelerin stok politikaları fiyat istikrarının olduğu dönemlere göre önemli ölçüde farklılık göstermektedir.

1.4.Enflasyonun İşletmelerin Üretim Politikasına Etkisi

İşletmeler üretim miktarını ve hızını genellikle kendilerine azami kâr sağlayacak şekilde düzenlerler. Teorik olarak en çok kârı sağlayan üretim miktarı, marjinal maliyetin marjinal gelire eşit olduğu noktadır. Fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde, teorik olarak bu noktayı belirlemek mümkün olsa bile, şiddetli enflasyon dönemlerinde optimum üretim miktarını tayin etmek oldukça güçtür. Zira, fiyatlar genel düzeyinin arttığı dönemlerde işletmelerin karşılaştığı en önemli problemlerden biri, üretimde kullanılan hammadde ve işletme malzemesi stoklarının ikame değerinin

belirlenmesidir. Daha önce de değinildiği gibi, enflasyonist dönemlerde söz konusu stokların fiyatları devamlı olarak artmaktadır. İşletmelerin aşırı stok yapma istekleri ve paradan kaçış sebebiyle, stoklardaki fiyat artışları enflasyonun üzerinde olabilmektedir. Oysa, üretim süreci belli bir süreye gereksinim gösterdiğinden, üretimin başlamasından ürünün satışına kadar geçen süre içinde stokların yerine koyma değerinin ne olacağını kestirmek pek mümkün değildir. Bu durum işletmelerin gerçek maliyetlerini bulmasını engellemekte, dolayısıyla normal kâr sağlayacak satış fiyatını belirlemek ya da pazarlama stratejilerini belirlemek, belirsizliğin artması sebebiyle güçleşmektedir. Şu halde, enflasyonist dönemlerde belirsizliğin artması, hammadde yokluğu, grevler ve likidite kıtlığı sebebiyle üretim hızının düşeceği söylenebilir. Bu durum zaten toplam talebe göre az olan toplam mal arzını daha da daraltacağından enflasyonun hızlanmasına yol açmaktadır.

1.5.Enflasyonun İşletmelerin Satış Politikasına Etkisi

Enflasyonist dönemlerde işletmeler, satın alma gücü kaybına uğramamak için, satışların peşin, alımların kredili olmasını isteyeceklerdir. Bu politika, kredili satışların ya tamamen kaldırılmasını ya da enflasyon kaybını ortadan kaldıracak kadar kredi şartlarının ağırlaştırılmasını gerektirmektedir ki, her iki halde toplam satışları azaltmaktadır. Enflasyon sosyal gruplar arasında gelir dağılımını bozmaktadır. Enflasyonist dönemlerde sabit gelire sahip sosyal grupların (emekli, işçi, memur, kira geliri sahibi vb.) gelirleri nominal olarak aynı kaldığı halde, reel gelirleri enflasyon oranında

azalmaktadır. Bu reel gelir azalışı, söz konusu sosyal grupların talep hacmi ve kompozisyonunu da etkilemekte, sabit gelirli taraflardan tüketilen malları üreten firmaların talep elastikiyeti birden büyükse, firmaların satışları da azalmaktadır (Uman, 2002).

Enflasyonist dönemlerde işletmeler, fiyat hareketlerinin etkilerinden kendilerini koruyabilmek, artan maliyetleri karşılamak ve normal kârlarını reel olarak sürdürebilmek için fiyatlarını, piyasa şartları elveriyorsa arttıracaklardır. Talep esnekliğinin yüksek olduğu hallerde, firmanın satış fiyatını arttırması satış hasılatının düşmesine sebep olacaktır. Enflasyonla mücadele etmeyi hemen her hükümet programına aldığı için, enflasyonist dönemlerde devletin ekonomiye müdahalesi artar. Devlet, diğer ekonomik ve mali önlemlerin yanında, fiyat istikrarını sağlamak için fiyatları da kontrol etmek ister. Devlet fiyat kontrollerine giderken, genellikle en üst satış fiyatını belirler ve bu fiyatın belirlenmesinde de tarihi maliyetlerden yola çıkar. Devletin tarihi maliyete dayanan fiyat kontrolü başarı sağladığı ve işletmeler bu fiyattan üretim ve satışa devam ettikleri takdirde, firmalar öz varlıklarını kaybetmek tehlikesiyle karşı karşıyadırlar. Zira, kâr marjlarının belirlenmesinde stoklar ve amortismanlar için yerine koyma maliyeti esas alınmayacağından, işletmelerin tükettikleri ve kullandıkları varlıkları yerine koymaya, satışlardan elde edecekleri kârları yetmeyebilir. Bu durumda stoklar reel olarak azalmakta, işletme öz veya yabancı kaynaklardan yeni fon sağlamadıkları takdirde makine ve donanımını yenileyememekte, dolayısıyla üretim gücü yavaş yavaş tükenmektedir.

1.6.Enflasyonun İşletmelerin Ücret Politikasına Etkisi

Enflasyonun ücretler üzerine etkisi dolaylıdır. Bugün ülkemizde ücretler, büyük ölçüde toplu sözleşmelerle ve asgari ücret komisyonunca belirlenmektedir. Bilindiği gibi bu belirlemeler belirli aralıklarla yapılmaktadır. Bu dönemler içerisinde ücret artışı söz konusu olmadığından, ücretler nominal olarak sabit kalmakta ve reel olarak azalmaktadır. Bu sebeple işçiler, enflasyonun olumsuz etkilerinden kendilerini korumak için, hem geçmişteki kayıplarını karşılamak, hem de gelecekteki enflasyondan kayba uğramamak için toplu sözleşme görüşmelerinde yüksek ücret artışları talep etmektedirler. Bu durum sosyal barışı olumsuz etkilemektedir.

İşçi sendikalarının kuvvetli olduğu dönemlerde, işçilerin elde ettiği ücret artışı, enflasyon oranı ve produktivite artışından da önemli ölçüde fazla olabilmektedir. İşçi ve işveren sendikalarının her ikisinin de kuvvetli olduğu ülkelerde ise, toplu sözleşme görüşmeleri uzamakta, sosyal gerginlik artmakta ve grev ve lokavtlar yaygınlaşmaktadır. Toplu sözleşmelerde ücret artışları belirlenirken, geçmiş enflasyon oranından çok yeni toplu sözleşme dönemindeki enflasyon artışının ne olacağının bilinmesi önemlidir. Oysa, gelecek dönemlerdeki enflasyon oranlarının kesinlikle bilinmesine imkan yoktur, sadece tahmin yapılabilir. Eğer, fiili enflasyon oranı tahmin edilen enflasyon oranından daha düşük ise, reel ücretler artmış olacağından işçiler kârlı çıkmakta, firmalar güç durumda kalmaktadır. Aksine, fiili enflasyon oranının beklenenin üzerinde olması halinde ise, reel ücretler düşmekte ve işçiler zarar görmektedir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde hem işveren

hem de işçiler bir çıkmazın içine girmektedirler. Kısaca enflasyon, işletmelerde çalışma barışını bozmakta, işçi ve işveren arasındaki gelir çekişmesini hızlandırmakta ve rasyonel ücret sistemlerinin uygulanmasını güçleştirmektedir.

1.7.Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkileri

Tüm muhasebe belgeleri firma ile ilgili kişi ve kuruluşlara, planlama ve denetleme faaliyetlerinde yararlanacakları bilgileri yeterli, zamanlı ve gerekli ölçüde sağlamak üzere düzenlenir. Firma ile en yakından ilgili olan işletme yöneticileri açısından muhasebenin sözü edilen işlevi özellikle önem kazanır. Olağan ekonomik şartlar altında, belirli standartlara oturtulmuş ve gereksinmeye bağlı olarak ayrıntılı giren raporlama düzeni içinde muhasebe bu işlevini yapabilecek güçte geliştirilmiştir (Peker, 1978).

İşletmelerde oluşan değer hareketlerinin izlenmesi, sınıflandırılması, kaydedilmesi ve tablolar halinde sunulup yorumlanması olarak tanımlayabileceğimiz muhasebenin dayandığı temel varsayımlarından biri ölçü birimi olarak kullandığı paranın değerinin değişmediği; başka bir deyişle paranın aynı satın alma gücüne sahip olduğudur (Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004). Oysa zamanımızda, öteki, gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de, fiyat genel düzeyindeki hızlı yükselişler ile para biriminin satın alma değerindeki düşmeler, mali tablolarda yer alan bilgilerin zaman içerisinde aynı para birimi ile gösterilmesinde önemli sakıncalar oluşturmaktadır. Para değerindeki düşmeleri göz önüne almaksızın hazırlanan mali tabloları yıllar bakımından

karşılaştırmak imkansız olmasa bile, önemli ölçüde anlamsız olacaktır (Bektöre, 1996). Bu sebeple, paranın satın alma gücündeki değişimleri dikkate almadan lira liradır varsayımına göre muhasebe işlemlerini yürütmek gerçekçi bir davranış olmayacaktır. Çünkü muhasebenin bu temel varsayımının ortadan kalkması, geleneksel (klasik) muhasebe ilkelerine göre hazırlanmış mali tabloların da (bilanço, gelir, fon akım ve satılan mal maliyeti gibi) gerçeği yansıtmasına engel olacaktır (Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004).

1.8.Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri

Finansal raporlamanın amacı, işletme ile ilgili çevrelere, işletme ile ilgili olarak alacakları kararlar için sağlıklı bilgi ve veriler sunmaktır. Finansal tablo kullanıcıları olarak da tanımlanan bu çevrelerin gereksinim duyduğu bilgi ve verilerin doğru ve güvenilir olması, önceki dönemin ve rakip işletmelerin verileriyle karşılaştırılabilir olması ve ilgililere zamanında sunulması gerekir (Karapınar ve Gürdal, 2003).

Finansal raporlama amacıyla kullanılan çok sayıda rapor ve tablo vardır ancak işletme ile ilgili kesimlerin işletme hakkında alacakları kararlarda daha çok finansal tablolar kullanılır. İşletme yönetimi dışındaki çevrelerin diğer rapor ve tablolara ulaşması da mümkün değildir. Bu sebeple genel amaçlı olarak yapılan finansal raporlamanın en önemli aracı finansal tablolardır. Finansal tabloların yukarıda belirtilen amacı gerçekleştirmesi; muhasebenin temel kavramlarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının uygulanmasına bağlıdır. İşletmeler, satarak

veya kullanarak gelir elde etmek amacıyla varlık edinirler. Bunların muhasebeleştirilmesinde de amaç bu varlıkları izlemektir. Ancak ilgili varlıkların değerinin her gün nasıl değiştiğini izlemek bu amaç kapsamında değildir. Bu sebeple de varlıkların muhasebe kayıtlarındaki değerleri sık sık düzeltilmez (Karapınar ve Gürdal, 2003). Bununla birlikte fiyatların sürekli olarak arttığı dönemlerde finansal tablolarda değişik tarihlerde yapılmış işlemler sonucu oluşan veriler, farklı satın alma gücündeki para birimleri ile ifade edilmiş olduğundan finansal tablolardaki bilgileri anlamsız hale getirmektedir (Sevilengül, 1997). Fiyat hareketleri dikkate alınmadan düzenlenen finansal tablolarda, faaliyet sonuçları olduğundan yüksek gözükebilmekte, işletmenin veya işletme bölümlerinin çeşitli dönemlerdeki faaliyetleri hakkında yanlış izlenimler edinilebilmektedir. Çeşitli hesap veya hesap grupları arasında yapılan karşılaştırmalar anlamsızlaşmaktadır. Bunların önlenmesi ve işletmenin faaliyetlerini sağlıklı bir biçimde sürdürebilmesi ancak fiyat hareketlerinin işletme sonuçları üzerindeki olumsuz etkisinin giderilmesi ve finansal tabloların fiyat hareketlerine göre yeniden düzenlenmesi ile mümkündür (Akdoğan, 1997). Finansal tabloların enflasyondan arındırılmaması, vergi matrahı yanında makro ekonomi ve işletme ekonomileri üzerinde de olumsuz tesirler göstermekte; yabancı sermaye, sermaye piyasası, yatırım kararları ve istihdam olumsuz yönde etkilenmektedir. Bu şekilde oluşan kaynak verimsizlikleri de yine enflasyonun sebepleri arasında yer almaktadır (Zaloğlu, 2002).

1.8.1.Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren bir finansal tablodur (Hacıüstemoğlu, İbiş, Gökçen, 1999). Enflasyonun bilançoya etkileri, bilanço kalemlerinin niteliğine göre farklılık gösterir (Karapınar ve Gürdal, 2003).

Genel fiyat düzeyindeki artışlar bütün bilanço kalemlerini aynı derecede etkilemez. İşletmenin mali yapısını, varlık ve kaynak olarak ifade eden bilanço üzerinde enflasyonun etkilerini varlık ve kaynak grubu üzerinde incelemek mümkündür.

1.8.1.1.Enflasyonun Varlık Kalemlerine Etkileri

Bir bilançoda parasal aktifler (varlıklar) olarak nitelendirdiğimiz kalemler ne kadar fazla ise enflasyonun bu işletmeyi o derece kötü etkilediği, yani enflasyonun işletmede sermaye kaybına sebep olduğu sonucuna varılır. Bu durum aktif için en uygun kompozisyon parasal kalemlerin az bir oran teşkil ettiği kompozisyonudur. İşletme yöneticilerinin gayreti enflasyonist bir ortamda bu grubun oranını minimuma indirmek olmalıdır (Örten, 2003).

Enflasyonun, bilançonun varlık yapısı üzerindeki etkileri varlıkların parasal varlık ve parasal olmayan varlık olmasına göre incelenebilir.

Parasal varlıklar, aktifte kasa, banka ve alacaklar gibi kalemlerden oluşmaktadır. Parasal varlıkların, bilançoda, parasal olmayan varlıklara göre daha fazla veya daha az olması, enflasyon

ortamında işletme için farklı sonuçları beraberinde getirecektir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde parasal varlıkları, parasal olmayan varlıklara göre daha fazla olan işletmeler olumsuz etkilenecektir (Kaygusuz, 2003). Türk Lirası türünden kasa, banka, alacaklar, alacak senetleri gibi varlıklar enflasyon zararına sebep olan kalemlerdir. Bu kalemler para değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen korurlar. Fakat gerçek değerleri, yani satın alma güçleri para değerindeki değişimlere paralel olarak değişir. Nominal değer, paranın, senetlerin ve benzeri kıymetli kağıtların üzerinde yazılı olan değerdir. Genel fiyat düzeyi yükseldikçe, bu kalemlerin satın alma güçleri azalır. Diğer bir ifade ile, bu varlıklar enflasyon karşısında gerçekte değer kaybına uğramaktadırlar. Aynı durum Türk Lirası cinsinden bir alacak için de geçerlidir. Alacağın gerçekleştiği andaki satın alma gücü ile tahsil edildiği andaki satın alma arasında olumsuz bir fark mevcuttur (Örten ve Karapınar, 2003). Enflasyon karşısında bu kalemlerin satın alma güçlerinde olumsuz etkiler görülür. Bu sebeple bu kalemlerin sebep olduğu satın alma gücü kayıplarının göz önüne alınarak sonuç hesaplarına aktarılması ve gerçek kârın buna göre belirlenmesi zorunludur (Akdoğan ve Tenker, 1997).

Parasal olmayan varlıklar arasında ise, yabancı para cinsinden hesaplar, hisse senetleri (Kaygusuz, 2003), binalar, makineler gibi varlıklar, enflasyon zararına sebep olmayan kalemlerdir. Bu kalemlerin değeri para değerindeki değişimlere paralel olarak değişir. Fakat satın alma güçlerini korurlar. Genel fiyat düzeyi yükselirken bu varlıkların nominal değerleri artacak ve özel fiyat

değişmeleri ile fiyatlar genel düzeyindeki değişme durumuna bağlı olarak satın alma güçlerini koruyacaklardır.

1.8.1.2.Enflasyonun Kaynak Kalemlerine Etkileri

Enflasyonun pasif (kaynak) kalemler üzerindeki etkisi tamamen farklıdır. Eğer işletmenin hiç borcu yoksa enflasyonun pasif üzerinde kâr/zarar'la ilgili hiçbir etkisi olmayacaktır. Başka bir ifade ile bütün varlıklarını öz sermayesi ile finanse etmiş bir işletmenin pasifi ile enflasyon kâr/zarar'ı arasında bir ilişki bulmak mümkün değildir. İşletmelerin borçları gibi parasal pasifleri de enflasyondan olumlu etkilenir. Bu sebeple pasif içinde en uygun kompozisyon bu nitelikteki kalemlerin maksimum oranda olduğu pasif kompozisyonudur. Aktif için söylenenler ile pasif için söylenenler bir araya getirildiğinde; bir işletmede enflasyondan etkilenmeyen aktif kalemler ile enflasyondan etkilenmeyen pasif kalemler aynı oranda ise ve özel fiyat değişmeleri ile genel fiyat düzeyi değişmeleri arasında fark yoksa enflasyonun bu işletmeyi etkilemediği kompozisyonu ortaya çıkar (Örten ve Karapınar, 1997).

Enflasyonun bilançonun kaynak yapısı üzerindeki etkileri de kaynakların parasal kaynak ve parasal olmayan kaynak olmasına göre incelenmektedir.

Enflasyon karşısında nominal değerleri sabit kalırken satın alma gücü açısından para değerindeki değişmelerle paralel hareket eden kaynakları bu gruba dahil etmek mümkündür. Bu kaynak kalemleri, milli para birimi cinsinden ödenmesi gereken borçları içermektedir. Bu kalemler arasında, banka kredileri, çıkarılmış

tahviller ve senetler, satıcılar, borç senetleri, çeşitli borçlar, ödenecek vergi ve fonlar, gider tahakkukları ve alınan depozito ve teminatlar gibi kalemler yer almaktadır (Örten ve Karapınar, 1997).

Parasal olmayan kalemler, enflasyondan etkilenerek, artış gösteren kaynak kalemleridir. Yabancı paralı banka kredileri, yabancı paralı senetli ya da senetsiz borçlar, öz sermaye kalemleri enflasyon kârına sebep olmayan kaynak kalemleridir. Ayrıca gelecek aylara ve yıllara ait gelirler kalemi de bu kalemler arasında yerini almaktadır. Alınan avanslar kalemi de eğer alınan avans, bir hizmetin yapılması veya bir malın teslimi taahhüt edilmiş ve geçen zaman süresi içerisinde oluşacak fiyat artışlarından alıcının sorumlu tutulamayacağı kabul edilmiş ise, parasal olmayan kaynak kalemleri arasında sayılacaktır. Eğer fiyatlardaki değişikliklerin alıcıya yansıtılması önceden belirlenmiş ise, o zaman alınan avanslar kalemi parasal kalem sayılacaktır (Akdoğan ve Tenker, 1997).

Parasal olmayan kaynakların enflasyondan etkilenmesi, kaynakların aktiflerde nasıl kullanıldıklarına ve aktiflerin enflasyondan etkilenmelerine bağlıdır. Öz kaynaklar ile parasal olmayan aktifler finanse edilmiş ise fiyatlardaki artışlar halinde varlıkların değerindeki artış öz kaynaklara da aynı şekilde yansiyacaktır. Öz kaynakların parasal varlıklar için kullanılması halinde ise, fiyatlardaki yükselmeye bağlı olarak parasal varlıklardaki değer kaybından öz kaynaklar da etkilenecektir (Kaygusuz, 2003).

1.8.2.Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Bilanço, muhasebe tarihinde mali tablolar içerisinde hazırlanan ve sunulan tablolar içerisinde öncelikli bir konumda yer almıştır. 1960'lardan itibaren Gelir Tablosu da önem kazanmaya başlamış ve işletmelerin finansal performansını gösteren önemli bir tablo haline gelmiştir. Bilançoda gelir-gider, satış-maliyet, kâr-zarar eşleştirmesi ve karşılaştırmasının görülmemesi Gelir Tablosunun kullanımını arttırmıştır. Gelir tablosunda yer alan bilgilere dayalı olarak işletme performansına ilişkin göstergeler kullanılmıştır. Özellikle, karşılaştırma ve eşleştirme ilkesi yeni muhasebe kurallarını yönlendiren temel yapıyı oluşturmuştur (Kaygusuz, 2003).

Gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını veya dönem net zararını gösteren tablodur. Klasik muhasebe ilkelerine göre düzenlenen gelir tablosu, yalnızca fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde gereksinmelere cevap verebilirse de fiyatların yükseldiği dönemlerde kendisinden beklenen görevleri yerine getiremez (Hacırüstemoğlu vd., 1999).

Gelir tablosu işletmenin faaliyet dönemine ilişkin gelir ve gider kalemlerinden oluşmaktadır. Gelir tablosu kalemlerinin tamamı parasal olmayan kalemlerden oluşmakta ve dolayısıyla her kalem ortaya çıktığı tarihteki düzeltme katsayısı ile düzeltilmektedir (Çelik, 2003).

Fiyatların arttığı dönemlerde işletmenin sattığı mal ve hizmetlerin piyasa fiyatları da artacağından, satış hasılatı da buna bağlı olarak artacaktır. Bu artışların reel olup olmadığı satılan mal miktarı ve paranın satın alma gücündeki değişikliklerin dikkate alınmasıyla tespit edilebilir. Klasik muhasebe uygulamalarında satışlardaki bu değişimin nominal ve reel kısımları ayrılmaz. Bu da, hatalı değerlendirme ve yorumlara sebep olabilir (Lazol,2000).

Gelir tablosunda enflasyonun etkilediği önemli maliyet topluluğu satışların maliyeti kalemidir. Bu kalem fiyatların arttığı dönemlerde gerçeği yansıtmamaktadır. Satışların maliyeti içinde stoklar maliyet değeri ile gösterildiğinden, fiyat artışlarını dikkate almadığından satışların maliyeti olduğundan az görülmektedir. Bu da satış kârının olduğundan fazla görünmesine sebep olmaktadır. Üretim işletmelerinde satılan mamul maliyetinde direkt ilk madde ve malzeme gideri, direkt işçilik gideri, genel üretim gideri, dönembaşı ve dönem sonu yarımamul-mamul stokları yer almaktadır. Satılan mamulün maliyetinin enflasyondan etkilenmesi yukarıdaki kalemlerin fiyatlarında oluşan değişimlere bağlıdır. Genel üretim giderleri içerisindeki amortisman gideri farklı yorumlanmakta, birkaç yıl önceden gelmesi dolayısıyla enflasyon kârlarına daha fazla sebep olmaktadır (Hacırüstemoğlu, 1997).

Genel üretim giderleri içerisinde yer alan amortisman giderleri de üretim maliyetinin yanlış hesaplanmasında önemli etkiye sahiptir. Alış maliyetleri ile muhasebe kayıtlarında yer alan makinelerin, fabrika binasının vb. maddi duran varlıkların amortisman tutarları enflasyon dönemlerinde küçük kalmaktadır. Bu

sebeple üretim maliyeti yine olması gerekenden düşük hesaplanmaktadır. Özetle, finansal tabloların düzenlenmesinde parayla ölçülme ve maliyet esası kavramlarının kullanılması, yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin finansal tablolarında yer alan rakamların gerçeği yansıtmasını engeller ve gelir tablosunda nominal kârların oluşmasına sebep olur. Başka bir deyişle gelir tablosunda yer alan nominal kâr, gerçek kâr rakamını esas alarak yapacağı ödemeler ve alacağı kararlar, uzun dönemde rasyonel olmaz. Çünkü geleneksel muhasebe ile hesaplanan kâr rakamı üzerinden devlete vergi ödenir, ortaklara ve çalışanlara temettü dağıtılır, ücretler belirlenirken işçilere prim verilir. Gerçekte ise işletme, sermayesini vergi, temettü, prim vb. şekilde dağıtır. Bu sebeple, yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin finansal yapıları zayıflar (Karapınar ve Gürdal, 2003).

2. BÖLÜM

ENFLASYONUN İŞLETMELER ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİ GİDERMEYE YÖNELİK YÖNTEMLER

Geleneksel muhasebenin gerektirdiği temel muhasebe kavramlarından parayla ölçülme ve maliyet esası kavramları, yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tablolardaki bilgilerin gerçeği yansıtmasını engeller (Karapınar ve Gürdal, 200).

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkileri özetle; tabloların homojenliğini bozmak, bilançolardaki aktif değerleri geçersiz kılmak, gelir tablolarında enflasyon kârlarının oluşması şeklinde sıralanabilir. Enflasyonun olumsuz etkileri işletmelerin yanlış vergilendirilmesi, yanlış maliyet hesaplaması, yanlış yorumlar ve yanlış işletme kararlarının alınması sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır (Hacırüstemoğlu vd., 1999).

Bu olumsuzlukları ortadan kaldırmak için çeşitli düzeltme yöntemleri vardır. Bu yöntemleri üç kısımda incelemek mümkündür. Bunlar;

- Kısmi düzeltme yöntemleri
- Yasama organının düzeltme yapması
- Genel düzeltme yöntemleri

2.1.Kısmi Düzeltme Yöntemleri

Kısmi düzeltme yöntemleri, finansal tablolardaki bir ya da bir grup bilanço kaleminin düzeltilmesine yönelik uygulamalardır. Bu yöntemler, enflasyondan en çok etkilenen hesap kalemlerinin düzeltilmesine yönelik olarak, geleneksel muhasebe kavram ve ilkeleri terk edilmeden yapılan kısmi düzeltme işlemleridir. Bu düzeltme işleriyle, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkileri kısmen de olsa giderilmeye çalışılır. Bu çerçevede kullanılan yöntemlerin bir kısmı, genel muhasebe uygulamaları içinde de yer alan uygulamalardır. Yüksek enflasyon dönemlerinde bu yöntemlerin uygulanması, işletmelere ek yararlar sağladığı için kısmi düzeltme yöntemi olarak kabul edilirler. Vergi mevzuatına da alınmış olan bu uygulamaların başlıcaları olarak amortismana tabi varlıkların yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulması (Vergi Usul Kanunu, mükerrer madde 298), maddi duran varlıklar için yenileme fonu ayrılması (Vergi Usul Kanunu, madde 328), azalan bakiyeler (hızlandırılmış amortisman) yöntemine göre amortisman ayrılması (Vergi Usul Kanunu, mükerrer madde 318), stok değerlemede son giren ilk çıkar LIFO (Last In First Out) yönteminin kullanılması (Vergi Usul Kanunu, madde 274) sayılabilir.

Yöntemlerin önemli bir kısmı ise, işletme sahiplerinin yakınmalarına sebep olan nominal kâr üzerinden vergi ödenmesinin önlenmesi amacını taşıyan vergi düzenlemelerini içerir. Bu gruptaki yöntemlerin en bilinen örnekleri ise maliyet bedeli artırımını (Gelir Vergisi Kanunu, madde38), finansman fonu ayrılması (Kurumlar Vergisi Kanunu, mükerrer madde 8), gider artış fonu, araştırma-

geliştirme fonu, yatırım indiriminde endeksleme (Gelir Vergisi Kanunu, Ek madde 4) gibi vergi kolaylıklarıdır.

İşletmelerin enflasyon karşısında özkaynaklarını korumak amacıyla kullanılan kısmi yöntemleri, finansal tabloların tamamı üzerindeki enflasyon etkisini gidermediği için enflasyon muhasebesi uygulamaları açısından benimsenen yöntemler değildir. Kısa süreli ve düşük oranlı enflasyon dönemlerinde kullanılması daha uygun olan bu yöntemlerin, Türkiye'nin ekonomik şartları gözönüne alındığında yetersiz kalacağı açıktır. Yapılan araştırmalar da bu yöntemlerin uygulamada tercih edilmediğini; işletmelerin sermaye yapılarını kuvvetlendirmelerine ya da en azından sermaye yapılarını korumalarına ve vergi avantajları elde etmelerine imkan sağlayan bu yöntemleri bilmediklerini veya kullanmadıklarını göstermektedir.

2.1.1.Yeniden Değerleme

Temel mali tablolar, fiyatlar genel düzeyine uygun olarak cari para değerine göre düzeltilirler. Bu düzeltme işlemine yeniden değerlendirme denir (Çetiner, 2000). Yeniden değerlendirme, maddi duran varlıkların değerini enflasyon ölçüsünde güncel değerlere ulaştırmaktadır. Ancak yeniden değerlendirme işlemi ile maddi duran varlıkların bugünkü değeri bulunmaz. Satın alma gücü farklı para birimleri ile satın alınmış bulunan aktife kayıtlı maddi duran varlıkların değerini, satın alma gücü yönünden tek bir para birimi ile ifade edilmesi yeniden değerlendirme ile sağlanır (Erdoğan, 1997). Öte yandan, geleneksel muhasebe sisteminde temel bir kural olan “gerçekleşme teorisine” göre de işletmeye dahil bulunan bir iktisadi

varlık, o günkü gerçek değeri ne olursa olsun, bazı istisnalar dışında, işletmeye mal olduğu değerle bilançoya alınmaktadır. Bu teoriye göre, faaliyet halindeki bir işletmede deftere kayıtlı ya da işletme bilançosuna dahil bulunan iktisadi kıymet fiilen tasfiye edilmedikçe bu kıymetin değerinde meydana gelen artışı muhasebeleştirmek söz konusu olamaz. Zira, fiilen tasfiye edilmedikçe, bir iktisadi kıymetin değerinde meydana gelen gerçek artışı belirlemek mümkün değildir (Erimez, 1998).

Paranın satın alma gücündeki düşme dikkate alınmadan, işletmelerin satın alma gücü ne olursa olsun, “dönem başındaki bir lira dönem sonundaki bir liraya eşittir” anlayışına uygun olarak hesaplanan yanlış kr ve bu kr üzerinden yapılacak tasarruflar işletmenin çalışma sermayesini erozyona uğratacaktır (Atabey, 1998). Bu sakıncaları önlemek için, işletmelerin fiyat değişmelerini dikkate alarak bütün bilanço kalemlerini düzeltmeleri zaruridir. Bu işlemi yapacak yöntemlerden biri de yeniden değerleme yöntemidir. Böylece, enflasyonun sebep olduğu aşırı fiyat artışlarının işletme bünyelerinde meydana getirdiği olumsuz sonuçları ortadan kaldırmak amacıyla yeniden değerleme yöntemi oluşturulmuştur (Doğan, 1983).

Yeniden değerlemenin işletmelere sağladığı yararlar vardır. Bunlar; amortisman giderleri maddi duran varlıkların yenilenmesi için gerekli fonu oluşturma imkanı sağlar. Yeniden değerleme yapılmaması halinde, enflasyon ortamında gerçekçi amortisman gideri belirlenemez. Ayrıca maliyet muhasebesine yansiyacak amortisman giderlerinin gerçeğe yakın değerler üzerinden olması

mamul maliyetlerinin doğru belirlenmesine imkan sağlar. Doğru fiyat politikası gerçekçi maliyetlere dayanır. Dağıtılacak kârlar amortisman giderlerinin düşük ayrılması sebebi ile nominal olarak yükselecektir. Bu durumda işletme ortaklarına kâr değil, sermaye dağıtmış olacaktır. Tarihi maliyetlerle yapılan değerlendirme ile kârlar nominal olarak fazlalaşır ve vergi yükü artar. Gelir üzerinden artan vergi haline dönüşür (Erdoğan, 1997).

Vergi Usul Kanununun 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı kanununun 26. maddesi ile eklenen geçici 11. maddesi, Türk Vergi Sistemine yeniden değerlemeyi getirmiştir. Kısmi yeniden değerlemeyi benimseyen kanun hükmüne göre, amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bunların amortismanları, Maliye Bakanlığınca belirlenecek katsayılarla çarpılmak suretiyle yeniden değerlendirme yapılacak denilmesine rağmen, bu uygulamaya 1 Ocak 1983 tarihine kadar geçilememiştir. 21 Ocak 1983 gün ve 2791 sayılı kanun ile 1 Ocak 1983 tarihinden itibaren yeniden değerlendirme işleminin uygulamasına geçilmiş ve bu kanuna ilişkin değerlendirme esasları ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Yeniden değerlendirme uygulaması, 12.12.1984 tarihinde çıkarılmış bulunan 3094 sayılı Vergi Usul Kanununda değişiklik yapan kanun ile yeniden düzenlenmiş ve böylece yeniden değerlendirme işlemine bir süreklilik kazandırılmıştır. 25 Mart 1987 tarih ve 3332 sayılı kanununun 16. maddesi ile de geçici 11. madde olarak değiştirilmiş ve yeniden değerlendirme, geçici olmaktan kurtarılıp daimi hale getirilmiştir. Bu maddede de 24.06.1994 tarihinde 4008 sayılı kanun ile bir değişiklik yapılmıştır (Çetiner, 2000).

Yeniden değerleme, her hesap d6nemi sonu itibariyle uygulanır. Yeniden değerleme y6ntemi olarak fiyat endekslerinden yararlanılır. Yeniden değerlemeye esas alınacak oranlar, Maliye Bakanlığınca ilan edilir. Bu değerlemede esas alınacak değerleme oranı; yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında bir 6nceki yılın aynı d6nemine g6re Devlet İstatistik Enstitüsü'n6n toptan eğya fiyatları genel endeksinde meydana gelen artış oranıdır. Bu oran s6z6 edilen Bakanlıkça her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete'de ilan edilir. Bakanlıkça belirlenen yeniden değerleme oranı ile maddi duran varlığın bilançonun aktifinde yazılı değeri ve bu varlığa ilişkin birikmiş amortismanı çarpılarak yeniden değerleme yapılır. S6z konusu varlığın yeniden değerlemeden sonraki ve 6nceki değerleri arasındaki fark değer artışını oluşturur. Gerçekten de Vergi Usul Kanunu, yeniden değerleme ortaya çıkan değer artışını hesaplamada net değer artışı usul6n6 benimsemiştir.

6lkemizde yeniden değerleme uygulaması ile m6kelleflere otofinansman imkanı sağlanmakta ve işletme sahibi ve ilgililerine t6m6yle olmasa bile gerçeğe yakın finansal tablolar sunulmaktadır. Değer artışının sermayeye eklenmesi sonucu, kurumların tahvil çıkarma tavanları y6kselmekte ve b6ylece yabancı kaynak sağlama imkanları da artmaktadır. Yeniden değerleme sisteminin gelir vergisi m6kellefleri açısından pek anlamlı olmamasına karşın, kurumlar vergisi m6kellefleri açısından olumlu yorumlanabilir. Gelir vergisi m6kellefi olan şahıs şirketlerinin, sadece bilanço d6zenleme işlemi olarak yaptıkları yeniden değerleme, bu m6kelleflere vergi avantajı getirmemiştir. Oysa kurumlar vergisi m6kellefleri lehine vergi

avantajı getiren yeniden değerlendirme, bunların nominal kârlarının vergi dışı bırakmıştır.

Sonuç olarak ülkemizde yürürlükte bulunan yeniden değerlendirme sistemi, şahıs şirketlerini sermaye şirketlerine çevirmeye teşvik ederek sermaye piyasasını geliştirecek niteliktedir (Çetiner, 2000).

2.1.2. Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont

Bir taraftan işletmelerin her geçen gün artan uluslararası ticari ilişkileri, diğer taraftan yüksek enflasyon sebebiyle ülke içindeki ticari ilişkilerde borç ve alacakların enflasyondan olumsuz etkilenmeyen yabancı para birimleri ile belirlenmesi borç ve alacaklar için yabancı para ile senet düzenlenmesini zorunlu kılmıştır. İçinde yaşadığımız enflasyonist ortamda bir işletmenin alacaklarını yabancı para cinsinden senede bağlanması, onu paranın uğrayabileceği değer kayıplarından kısmen koruyabilmektedir. Ama alacak ve borçların yabancı para üzerinden senede bağlanması borçlu işletme için, bir risk unsurunu oluşturmaktadır. Alacak ve borçların değerlemesine ilişkin hükümler vergi Usul Kanununun 281. ve 285. maddelerinde yer verilmiştir. İlgili maddelerle alacak ve borçların kayıtlı değerleriyle değerlendirilmesi esas kabul edilmekle birlikte, vadesi gelmemiş olan senede bağlı alacakların değerlendirme günündeki değerine getirilerek değerlendirilebileceği öngörülmüştür (Örten ve Karapınar, 2003).

Borç ve alacağın doğduğu zaman ile tahsilatın veya ödemenin gerçekleştiği zaman arasında enflasyon sebebiyle tutarın reel değeri farklılaştığından faaliyet dönemi sonunda bilançoda görülen ve belli

bir vadede ödenecek veya tahsil edilecek senedin işletme için gerçek değeri ile ifade edilmesini gerektirir. Türk parası ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçlar kural olarak mukayyet değeri ile değerlendirilir. Ancak senetli alacak ve borçların reeskonta tabi tutularak tasarruf değeri ile değerlendirilmesi de mümkündür. Reeskont, vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların ve borçların değerlendirme gününün kıymetine getirilmesi işlemidir. Bir alacak veya borcun reeskonta tabi tutulabilmesi için bu alacak ve borcun senetli olması ve bir vade içermesi gerekli olmakla birlikte, söz konusu alacak veya borcun değerlendirilme yapıldığı tarihte vadesi gelmemiş olması gerekir. Senetli borç ve alacakların reeskont tutarları iç iskonto yöntemi ile yapılmalıdır. İç iskonto yöntemi, senet üzerindeki vadeye kadar olan gün farkı ve faiz oranı dikkate alınarak senedin nominal değeri üzerinden iskonto tutarının hesaplanması işlemidir (Erdoğan, 1997).

Alacak ve borçların reeskonta tabi tutulmasındaki amaç bunların değerlerini değerlendirme günündeki değerlerine indirgemektir. Çünkü değerlendirme günündeki senedin nominal değeri, değerlendirme gününden sonraki vadeye isabet eden faizi de içermektedir. Reeskont uygulaması ile bu faiz tutarı hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu tutar işletmelerin mali kârlarının hesaplanmasında göz önüne alındığından mükelleflerin vergi matrahları böylece gelecek dönemlerle ilgili gelir ve giderlerden arındırılmış olmaktadır. Alacak ve borç senetleri ile ilgili olarak doğan gelir ve giderlerin ilgili oldukları yıllara nakli reeskont uygulamasının ana amacı olmaktadır.

2.1.3.Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman

Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenler, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilirler. Azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman, Vergi Usul kanununun mükerrer 315. maddesinde düzenlenmiştir. Bu kanunla, her yıl, üzerinden amortisman hesaplanacak değer, evvelce ayrılmış olan amortismanlar toplamının düşülmesi suretiyle tespit olunur. Bu usulde uygulanacak amortisman oranı %40'ı geçmemek üzere normal amortisman oranının iki katıdır. Bu usulde amortisman süresi normal amortisman oranlarına göre hesaplanır. Bu sürenin son yılına devreden bakiye değer, o yıl tamamen yok edilir (Demir, 1996).

Fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak yükseldiği enflasyon dönemlerinde işletmeler amortismanına tabi maddi duran varlıklarını, azalan bakiyeler yöntemi ile amortismanına tabi tutarak enflasyon dolayısıyla meydana gelen nominal kârlarını azaltabilirler (Erdoğan, 1997).

Azalan bakiyeler usulüyle amortisman uygulaması, amortismanların sağladığı vergi tasarrufu dizisini şimdiki değerine yükselterek enflasyonun olumsuz etkisini tamamen ortadan kaldırabilmesi için amortisman karşılıklarının miktarının genel fiyat endeksiyle artırılması veya karşılıkların cari değerleri üzerinden hesap edilmesi gerekmektedir (Meriç, 1982).

2.1.4.Yenileme Fonu

Yenileme Fonu, Vergi Usul Kanununun 328. ve 329. maddelerinin ortak bir uygulaması olarak amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından doğan kâr ile, yangın, deprem, sel ve su basması gibi afetler yüzünden zarara uğrayan amortismanına tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı ile iktisadi kıymetin net değerinden (amortisman çıktıktan sonra kalan değer) fazla veya eksik olduğu takdirde, fark kâr niteliğinde ise, ortaya çıkan kazancın vergiye tabi dönem kazancının dışında bırakılması kabul edilmiştir.

Bu uygulama ile işletme içi yatırımlar teşvik edilmeye, işletmede vergi erteleme fonksiyonu gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Yenileme fonu amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satışından ve doğal afetler sebebiyle zarar görmeleri halinde alınan sigorta tazminatlarından meydana gelen kârların belirlenen şartlar altında belirli süre vergilenmesinin ertelenmesine, işletmenin özkaynak yapısının güçlendirilmesine, enflasyona karşı korunmasına imkan sağlayan bir uygulamadır (Ayboğa, 1998).

2.1.5.Gider Artış Fonu

Gelir Vergisi Kanununun 57. maddesinde, yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların bu maddede yazılı giderlerinden, Vergi Usul Kanununun 283. maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmının, 4108 sayılı kanunla 01.01.1995'ten itibaren geçerli 4108 sayılı kanunun 21.maddesi ağaç yetiştirmede aktifleştirilen giderler, satıldığı yıl hariç her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme

oranında arttırılarak kazancın tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir (Aygül, 2001).

Ağaç yetiştirme işletmelerini, çevreci amaçlarla teşvik etmek amacıyla getirilen bir uygulamadır. Uygulamaya göre; bu işletmeler ağaç yetiştirme ile ilgili yaptıkları ve aktifleştirdikleri giderleri her yıl yeniden değerlendirme oranı kadar arttırarak, artış miktarını aktifte; karşılığını ise pasifte sermaye yedekleri için de muhasebeleştirebilirler. Gider artış fonunu kurumlar vergisi mükellefleri sermayelerine ekleyebilirler. Fakat işletmeden çekilirse vergilendirilir. Gider artırım uygulaması bu işletmeler için de isteğe bağlıdır (Örten ve Karapınar, 2003).

2.1.6.Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LIFO) Yöntemi

Gelir Vergisi Kanununun 41/8. maddesine göre (4008 sayılı kanunun 25.maddesiyle eklenen bent, yürürlük; 01.01.1996) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyenlerin, işletmede kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yaptıkları giderler ve maliyet unsurları toplamına indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısmın %25'inin gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Bu hüküm öncelikle gelir vergisi mükellefleri için geçerli olan bir hükümdür . Yine Kurumlar Vergisi Kanununun 15/13. maddesine göre (4008 sayılı kanunun 27.maddesiyle eklenen bent), Vergi Usul kanunu hükümlerine göre, dönem sonu stoklarını son

giren ilk çıkar (LIFO) yöntemine göre değerleyen kurumların Gelir Vergisi Kanununun 41.maddesinin 8 numaralı bendindeki esaslar çerçevesinde hesapladıkları giderlerin, kurum kazancının tespitinde indirilmesi kabul edilmez. Böylece gelir vergisi mükelleflerine paralel olarak bir kısım kurumlar vergisi mükellefleri de gider kısıtlaması kapsamına alınmıştır. İndirim oranı, Gelir Vergisi Kanununun 41/8.maddesinde belirtilen yöntem ile hesaplanmakta ve daha sonra bu oranın %25'i alınarak finansman giderlerinin yüzde kaçının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerektiği ortaya çıkmaktadır (Şişman, 2002).

Son giren ilk çıkar yöntemine göre işletmenin stoklarına son giren malın ilk olarak çıktığı varsayılır. Bu yöntemin uygulanması için de işletmenin stoklarına giren malların giriş tarih ve sırası dikkate alınmak suretiyle stok kartı üzerinde izlenmesi gerekir. Stoklardan çıkışlara en son parti maldan başlanır ve son partinin miktarı çıkan malı karşılamazsa bir öncekine, o da karşılamazsa bir daha önceki parti maldan çıkış yapılır. Bu yöntem enflasyonist ortamda satılan malın maliyetinin yüksek, satış kârının düşük ve dönem sonu mal stok değerinin düşük çıkmasına sebep olur. Vergi uygulaması açısından yöntemin uygulanmasının bir sakıncası yoktur. Ancak uygulandığında 5 yıl değiştirilmemesi gerekir. Deflasyonist dönemlerde ise satılan malın maliyetinin düşük, satış kârının yüksek ve dönem sonu mal stok değerinin yüksek çıkmasına sebep olur (Çabuk, 2001).

Bu uygulama ile enflasyon dolayısıyla fiyat erozyonuna uğrayan sabit kıymetlerin yenilenmesinde, satın alınmasında ve

yatırım yapılmasında finansal açıdan işletme için bir rahatlama sağlamaktadır. Esasen bu fonlar enflasyon dolayısıyla ortaya çıkmış nominal kârlardan ayrılmaktadır. Bu sebeple belirli şartlar altında nominal kârların vergilenmesi engellenmekte veya ertelenmektedir (Doğan, 1995).

Yenileme fonu ayırabilmek için belli şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar; bilanço esasına göre defter tutulması, satılan veya afetler yüzünden elden çıkan iktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri bulunması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilip teşebbüse geçilmiş olunması, yenilenecek (satın alınacak) amortismanına tabi iktisadi kıymetin satılan kıymetle aynı nitelikte olması ve yenileme fonu uygulamasına esas alınacak kıymetin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden olması gerekir. Ayrıca Vergi Usul Kanununun anılan hükümlerince, yenileme fonunun pasif geçici hesapta azami üç yıl süre ile tutulabileceği ve her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârların vergi matrahına ekleneceği ve üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârların o yılın matrahına ekleneceği de hükme bağlanmıştır.

2.1.7.Finansman Fonu

Finansman fonu, Kurumlar Vergisi Kanununun mükerrer 8.maddesinde düzenlenmiş olan ve kurumlarda vergilemenin en az bir yıl süreyle ertelenmesini sağlayan bir uygulamadır. Finansman fonundan anonim şirketler, limited şirketler, hisseli komandit şirketler, kooperatifler ve iş ortaklıklarında yatırım indirimi belgesi alanlar yararlanabilirler.

Finansman fonu, safi kurum kazancının bir kısmının en az bir hesap dönemi için kurumlar vergisi dışında tutulması yoluyla, oluşturulan fonun, teşvik belgeli yatırım harcamalarında kullanılmasını sağlayan vergisel teşvik yöntemidir (Cömert Doyrangöl, 1997). Finansman fonu uygulamasının ne derece fayda sağlayacağı, kurumun finansman fonu ayırdığı dönemdeki mali duruma bağlıdır. Faiz hadlerinin düşük olduğu, dolayısıyla yatırıma yönlenebilir kaynakların fazla olduğu dönemlerde sağlayacağı fayda azalırken, faiz hadlerinin yüksek, dolayısıyla yatırım için finansman sağlamanın maliyetinin yüksek olduğu dönemlerde sağlayacağı fayda yüksek olacaktır (Doğan, 1996).

Finansman fonu kurumlar vergisi matrahının %25 ile sınırlandırılmıştır. Ayrılan finansman fonunun T.C. Merkez Bankasında açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili Hesabına kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yatırılması zorunludur. Finansman fonu yatırım indiriminden yararlanan yatırımların finansmanında kullanılmak üzere oluşturulan bir fondur. Dolayısıyla finansman fonu, ancak yatırım teşvik belgesinde belirlenmiş olan yatırım süresince ayrılabilir (Çelik, 1995). Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan tutar hesap dönemi sonunda safi kurum kazancına eklenir.

Finansman fonu enflasyonda işletmelerin yatırım kararlarındaki isteksizliklerini gidermek, onları teşvik etmek için oluşturulmuş uygulamadır. Finansman fonu ile işletmelere finansal açıdan rahatlama sağlanmakta ve enflasyon kârlarından ayrılan vergilere erteleme getirilerek enflasyon kârlarının vergilendirilmesi önlenmektedir.

2.1.8. Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kazançlar

Kurumların bilançolarında kayıtlı gayrimenkul ve iştiraklerinin işletmede uzun yıllar maliyet bedeliyle yer alması bunların elden çıkarılmasında enflasyon kârlarının oluşmasına sebep olmaktadır. Bu konuya ilişkin son düzenleme 4108 sayılı kanunla eklenen geçici 23/a maddesidir. Böylece, enflasyonun oluşturduğu gelir tablolarında yer alan Gayrimenkul ve İştirak Kârları vergilendirilmeyerek işletmelere enflasyona karşı önlem sağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununa 4108 sayılı kanunla eklenen geçici 23. maddenin (a) bendi aşağıdaki gibidir.

“01.01.1994-31.12.1998 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır. Şu kadar ki, vadeli satış halinde, satışın yapıldığı hesap dönemini takip eden ikinci hesap döneminin sonuna kadar tahsil edilen kazançların tutarı, ilgili yıl kurum kazancından indirilir. Bu tarihten sonra yapılacak tahsilat için bu hüküm uygulanmaz. İlk yapılan tahsilatın iştirak hissesi veya gayrimenkulün maliyet bedeline ilişkin olduğu kabul edilir. Bu hüküm kurumların üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerinin tamamının veya bir kısmının, teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak olan bir sermaye olarak konulması durumunda da uygulanır. Bu durumda yeni kurulacak şirketin tam mükellef ve yapacağı yatırımın asgari 5

milyon ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması şarttır. Bu şartlara ilave olarak yabancı ortaklı sermaye şirketinde yabancı ortağın sermaye payının 1 milyon ABD doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası, %20'den az olmaması ve kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekir. Bu kazançların sermayeye ilavesi kâr dağıtımını sayılmaz. Kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar, bu kanunun 25.maddesinin ikinci fıkrasına göre %20 kurumlar vergisine tabi tutulmaz. Üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak bir sermaye şirketine veya yeni kurulacak yabancı ortaklı bir anonim şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve bu maddeye göre vergiden müstesna tutulan kazançlar, Gelir Vergisi Kanununun 94.maddesinin 1.fıkrasının 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulmaz. Bu hüküm uyarınca vergiden istisna edilen diğer kazançlar için ise bu vergi tevkifatına %10 olarak uygulanır.

Kurumların iki tam yıl süreyle aktifinde yer almayan iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından elde ettikleri kazançlar ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumların ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar, istisna kapsamı dışındadır.

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle hisse senetleri ile iştirak edilen kurumun ihtiyat akçeleri, banka provizyonları ve Vergi Usul Kanununa göre ayrılan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi dolayısıyla bedelsiz alınan hisse senetlerinin en az iki yıl

öncesinde iştirak edilen şirketlere ait olması halinde, rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle edinilen veya bedelsiz alınan bu hisse senetleri iki yıl önce iktisap edilmiş sayılır. Sermayeye eklenen bu kazançların beş yıl içinde herhangi bir surette işletmeden çekilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.

1163 sayılı Kooperatifler Kanununa ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler, ortağın sahip olabileceği en fazla pay tutarı dikkate alınmaksızın gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazanç istisnasından yararlanırlar. Ancak, iştirak hisleriyle gayrimenkullerin satışından doğan kazanç sermayeye eklenmeyerek özel bir fon hesabında gösterilir ve hiçbir şekilde ortaklara dağıtılamaz, kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılır.

Türk Ticaret Kanununun 391. maddesinin bu suretle gerçekleştirilecek sermaye artırımına aykırı hükümleri uygulanmaz.

Bu hükümden yararlanan kurumların gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 38.maddesinin son fıkrası hükmü uygulanmaz.

Bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra bu madde kapsamında yapılacak tescil işlemleri tapu kadastro harcından, lehe alınan paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.”

Birkaç yıl sonra yapılan satış gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan kârın enflasyon kârı olduğu bilindiğine göre bu

önlem ile enflasyon kârlarının vergisi ödenmemekte bu kârların sermayeye ilavesi ile de öz kaynak güçlendirilmektedir. Gayrimenkul ve iştirakler nakde dönüştürülerek enflasyon dönemlerinde işletmelerin sıkıntısını çektiği nakit karşılanmaktadır. Ayrıca sermaye artışı ile sermaye erozyonu önlenmeye çalışılmakta, bilançonun pasif tarafı gerçek değerlere yaklaştırılmaktadır.

2.1.9.Maliyet Bedeli Artırımı

Enflasyon dönemlerinde işletmeler daha fazla işletme sermayesi gereksinimi içindedirler. Bu gereksinime cevap vermek için işletmelerin öncelikle atıl duran varlıklarının harekete geçirilmesi gerekir. Enflasyona karşı önlem olarak aktifteki gayrimenkul ve menkul kıymetlerin nakde dönüşümleri teşvik edilmektedir. Burada hem özkaynak güçlendirilmekte hem de enflasyon kârlarının vergi matrahı dışında tutulması amaçlanmaktadır (Hacırüstemoğlu, 1997). Bu uygulama Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesinin 4.bendinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri maliyet bedeli artırımından yararlanma hakkına sahiptir. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28/a maddesindeki gayrimenkul ve iştirak hisseleri satışları kazanç istisnasından yararlanmaları halinde bu uygulamadan yararlanmaları mümkün değildir. Bu noktada, kurumlar vergisi mükelleflerinin seçimlik hakkı söz konusudur. Maliyet bedeli artırımına konu kıymetler, iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmede kayıtlı bulunan; gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve

amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler olarak kanunda sayılmıştır. Maliyet bedeli artırımında bahsi geçen kıymetlerin elden çıkarılmaları halinde, bunların maliyet bedeli, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksindeki (TEFE) artış oranında arttırılarak tespit edilmektedir. Bu şekilde tespit edilen arttırılmış maliyet bedeli, ilgili kıymetin elden çıkarılmasında vergiye tabi tutularak kazancın tespitinde dikkate alınmaktadır. İlk maliyet bedeli ile arttırılmış maliyet bedeli arasındaki farka tekabül eden kazanç tutarı, bilançonun pasifinde maliyet artış fonu olarak özel bir fon hesabına aktarılır. Maliyet artış fonuna alınan kazanç tutarı, kurum bünyesinde herhangi bir vergiye tabi tutulmamaktadır. Ayrıca, bu fon mükellefler tarafından sermayelerine eklenebilmektedir. Ancak, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulması söz konusudur (Tarakçı, 2004).

Maliyet bedeli artırımı, işletmelerin enflasyon dönemlerinde duran varlık satış kârlarının oluşmaması için bir önlemdir. Duran varlıkların maliyet bedeli arttırılarak enflasyonun oluşturduğu kârların ortaya çıkması önlenir. Böylece, işletmeler enflasyon kârlarının vergilerinin ödenmesine önlem almış olurlar. Diğer yandan maliyet bedeli artırımı avantajı ile işletmelerin atıl duran varlıklarının öncelikle nakde dönüşmesi sağlanır. Böylece işletmeler öz kaynaklarını güçlendirme fırsatı bulurlar ve enflasyonun, sermayelerini erozyona uğratmalarına karşı önlem alırlar (Hacırüstemoğlu, 1997).

2.1.10.Araştırma ve Geliştirme Fonu

Araştırma ve Geliştirme Fonu uygulaması da vergi erteleme şeklinde çalışan bir uygulamadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6 nolu bendine eklenen hüküm ile kurumların işletme içi araştırma geliştirme faaliyetinde bulunmaları özendirilmek istenmiştir. Getirilen bu hükümlerle mükellefler tarafından yıl içerisinde yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödenmesi gereken yıllık kurumlar vergisinin %20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilir. Bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenir (Örten ve Karapınar, 2003). Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar vergisinin ödeme taksitleri ile birlikte eşit taksitler halinde geri ödenecektir. Ancak, sözü edilen araştırma geliştirme faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetler olması istenmektedir. Aksi takdirde, yapılan harcamalar dolayısıyla mükelleflere vergi erteleme hakkı tanınmaz. Girişilen araştırma ve geliştirme dolayısıyla mükelleflere bazı vergi avantajları sağlanmasından maksat, bu faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan harcamaların hafifletilmesidir (Ergün, 1997).

Bu haktan yararlanmak isteyen mükelleflerin aşağıda belirtilen hususları teşvik eden belgeleri dilekçelerine ekleyerek, ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinden önce Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne başvurmaları gerekmektedir.

- a) İşletmede kurulan Araştırma Geliştirme ünitesinin amaçları,
- b) Araştırma Geliştirme ünitesinde çalışan personelin sayısı,

kadro, unvan, eğitim durumu v.b. listesi

c) Araştırma Geliştirme faaliyetine ilişkin projeler ve bu projelerin sonuçları ile uygulama durumu,

d) Araştırma Geliştirme ünitesine ilişkin (varsa) yatırım teşvik ve yatırım indirimi belgesinin noterden onaylı örneği

e) Cari yılın Araştırma Geliştirme giderlerinin kalemleri-türleri (personel giderleri, yatırım harcamaları, işletme giderleri v.b.)

f) Araştırma Geliştirme alet ve teçhizat imkanları

Bu belgelerin sunulmasından sonra ilgili Bakanlığın veya kuruluşların (TÜBİTAK, Üniversiteler) olumlu görüşü üzerine Araştırma Geliştirme faaliyetinde bulunan işletmenin ödemesi gereken kurumlar vergisinin %20'si ertelenecektir.

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisi özetlendiğinde ya bilanço değerlerinin homojenliğini ya da enflasyon kârlarının ortaya çıktığını görmekteyiz. Araştırma ve Geliştirme Fonu vergi erteleme yolu ile enflasyon kârlarının vergisinin ödenmesini geciktirerek işletmelere kaynak sağlamakta bu da işletmelerin kaynak olarak bu fondan yararlanmasına, Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerini arttırmalarına imkan sağlamaktadır.

2.1.11. Yatırım İndiriminde Endeksleme

Gelir Vergisi Kanununun ek 4.maddesinde 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 01.01.1995 tarihinden sonra alınan yatırım teşvik belgelerine ilişkin yatırım harcamalarına uygulanmak üzere endeksleme uygulaması getirilmiştir.

En basit anlatımla, yatırım indirimi, teşviki öngörülen bazı sektör ve konularda yapılan veya gelecek dönemde yapılacak olan yatırımların belirli bir oranının veya tamamının, bazı şartlara uyulması kaydıyla, Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisine tabi tutulmamasıdır. Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması mükelleflerin indirim konusu yapamadıkları tutarlarda enflasyon sebebiyle oluşan kayıpları gidermek amacını taşımaktadır. Daha önce uygulanamayan indirim tutarı yeniden değerlendirilerek artırılarak kazancın yeterli olduğu yılda indirim konusu yapılmaktadır (Akyol, 2002).

Uygulamanın amacı işletmelerin kazançlarından indiremedikleri yatırım harcaması tutarlarını, daha sonraki yıllarda enflasyon sebebiyle uğramış oldukları kayıpları telafi ederek indirmelerini sağlamaktır. Böylece enflasyon ortamında işletmelerin yatırım indirimi hakkından gerçekçi bir şekilde yararlanmaları temin edilmiş olmakta, sermayenin etkin kullanımı sağlanmaktadır.

2.1.12.Geçici Vergi

Gelir Vergisi Kanununun 120. maddesi bazı gelir vergisi mükellefleri için kazanırken ödeme ilkesinin bir uygulamasını içermektedir (Uluatam ve Methibay, 2000). Enflasyonun şiddetli olmadığı ekonomilerde bile farklı yükümlü gruplarının vergilerini farklı zamanlarda ödemeleri eşitsizlik oluşturur. Enflasyonun yüksek olduğu durumlarda bu eşitsizlik daha da artar (Şenatalar, 1991).

Ülkemizde, ücretliler vergilerini geliri elde ettikleri dönemde öderken, ticari ve serbest kazançlarının vergileri ise bir sonraki

dönemde tahsil edilmektedir. Bunun sebebi, safi kazancın tespit edilmesi için gelir ve giderlerin gerçek durumunun bilinmesi gereklidir. Ayrıca, gerçek kazancın tespit edilebilmesi için belli bir zamanın geçmesi gereklidir. Bu genelde bir takvim yılıdır. Ücretliler ve diğer kesim açısından bakıldığında, vergileme ve tahsil yönünden, vergilemede adalet prensibine ters düşülmektedir.

Kazandıkça öde yöntemine uydurulan ücretlilerle, beyan esasına dayalı mükellefler açısından eşitlik ve adalet prensibine ters düşmesinin yanı sıra, ticari ve serbest meslek kazanç sahiplerinden olan vergi alacağının bir yıl sonra tahsili, yüksek enflasyon olgusu sebebi ile devletin vergi alacağının da reel olarak azalması sonucunu doğurmaktadır. Vergi uygulaması ile güdülen amaçların mümkün olduğu ölçüde gerçekleştirilebilmesi bakımından verginin devlete intikali için gerekli sürenin kısa tutulmasının büyük önemi bulunmaktadır. Ülkemizde, süre sebebiyle vergideki aşınmayı gidermek ve gerçek usulde gelir vergisine tabi mükelleflerin vergilerinin de kazandıkça öde prensibine uygun şekilde tahsil edebilmek amacıyla 1980'den itibaren peşin vergi adı altında bir kurum oluşturulmuştur (Özbilen, 2004).

Geçici vergi ödemelerinde hayat standardı esas alınmıştır. Hayat standardı esasının her yıl arttırılarak belirlenmesi ve geçici verginin asgari haddinin hayat standardına bağlı oluşu mükelleflere fazla vergi ödeyecekleri görüntüsü vermektedir. Oysa, ödenecek verginin geçici vergi olan kısmı, bir sonraki yılda beyan edilecek gelir vergisinden mahsup edilecektir. Geçici vergi uygulamasına getirilen eleştirilerin temelinde, söz konusu verginin

hesaplanmasında mükelleflerin bir önceki yıl kazançlarının baz alınması yatmaktadır. Geçici verginin hesabında, geçmiş yıl kazancının esas alınması sebebiyle, hayat standardının üzerinde beyanda bulunanlar, takip eden yıl buna bağlı olarak kazanıp kazanmayacaklarına bakılmaksızın geçici vergi ödemek zorunda bırakılmaktadırlar. Ayrıca, gelir vergisinin her ay eşit ödenmesi şekline karşın, bazı faaliyetlerin niteliği gereği, kazancın elde edilmesi, yılın her ayına eşit yaygınlaştırılmamaktadır. Örneğin, turizm işletmeleri işlemleri yılın belli aylarında olmaktadır. Geçici vergi uygulamasına rağmen, emek gelirleri ve emek dışı gelirlerin farklı zamanlarda vergilendirilmesinden doğan eşitsizliği gidermek açısından kesinlikle yetersizdir.

2.2.Yasama Organının Düzeltme Yapması

Yasa koyucu meclisler daha önce kabul ettikleri vergi yasalarında yer alan kurumları diledikleri zaman değiştirme yetkisine sahiptirler. Ancak, yapılan düzenlemelerin vergilemeden beklenen amaçlardan bir bölümüne uygun düşmesi, örneğin enflasyonun bozucu etkisinin tam olarak anlaşılmasından dolayı yapılan düzeltmelerin çoğu kez isabetli olmaması gibi sonuçların doğması söz konusudur. O halde, yasama organını teamülen bazı sınırlar dahilinde tutacak yöntemlerin bulunmasında fayda vardır.

Öte yandan, karar organlarının tam yetkili olduğu durumlarda yükümlünün aleyhine olabilecek uygulamalar söz konusudur. Dolayısıyla, karar organlarının herhangi bir önlem almaması yüzünden yükümlülerin gelir vergisi yükü giderek artar. Enflasyon

oranı ne kadar yüksek ise ve önlem alınmadan geçen süre ne kadar uzun ise, vergi yükü artışı da o kadar şiddetlenir. Vergi kaynaklarında sınıra ulaşılması ve yeni vergiler getirilmesinde zorlanması, buna karşın kamu harcamalarındaki artışın da azaltılmasına yanaşmayan hükümetler için enflasyonun gelir vergisinde oluşturduğu artış önemli bir kaynak olmaktadır. Böylece gelir vergisi yükü giderek artarken gerek gelir vergisi yükümlüleri arasında, gerekse yükümlü olmayanlar ile olanlar arasında yatay ve dikey adalet zedelenmektedir. Oysa, vergi tarifeleri, istisna ve muafiyet gibi kurumların bir katsayıya bağlanarak enflasyonun gelirleri azaltıcı etkisinin önlenmesi yönteminin hayata geçirilmesi, siyasi baskılarla ve yasama takvimi ile karar organlarının düzeltme yapma mecburiyetini ve gecikmeyi ortadan kaldıracaktır.

2.2.1. Endeksleme (Otomatik Gösterge Yöntemi)

Enflasyonun gelir vergisinin çarpıtıcı etkisine karşı uygulanabilecek başlıca yöntem endekslemedir. Yani gelir vergisinin istisna, ve indirim tutarlarının dilimlerinin enflasyona göre yükseltilmesidir.

Endekslemeden amaç, enflasyon oranının çok yüksek olduğu dönemlerde vergi sisteminin reel yapısının ve mükelleflerin reel kazançlarının fiyat değişikliklerinden etkilenmemesini sağlamaktır.

Endeksleme gelir vergisi dilimlerine, vergilenebilir faiz gelirin ve vergi toplama gecikmesi sırasındaki aşınmayı önleyecek vergi ödemelerine uygulanır. Tanım olarak artan oranlı gelir vergisinde, daha yüksek vergi dilimlerine, daha yüksek vergi oranı

uygulanır. Eğer vergi dilimleri parasal birimle ifade edilirse, yükselen fiyatlar gelirlerin daha yüksek dilimlere geçmesine sebep olur. Bu şekilde dilim kaymaları endekse bağlanmış vergi dilimleriyle önlenir. Vergi diliminin kaymasına yöneltilen bir itiraz otomatik istikrar sağlayıcı olmasıdır. Vergi dilimlerinin sebep olduğu daha yüksek vergileme toplam talebi kısmakta ve dolayısıyla enflasyonist baskıların azalmasına sebep olmaktadır. Bu itiraza şu şekilde cevap verilebilir. Birincisi, eğer dilimler endekse bağlanmazsa, enflasyon, vergi oranlarını sürekli olarak arttıracaktır. Öyle ki enflasyon oranı düşse bile vergi dilimleri yükselmeye devam edecektir. İkincisi, eğer istenirse, vergi bazlı otomatik istikrar sağlayıcı, endekse bağlanmış vergi şedülüne katılabilir. Örneğin daha yüksek enflasyon oranı daha yüksek vergi oranlarının tetiğini çekebilir. Bu durumda vergi dilimi kayması olmayacaktır. Çünkü yalnızca enflasyon arttığı zaman vergi oranları artacaktır, ya da tersi olacaktır. Endeksleme, vergi toplama gecikmesinin telafi edilmesini sağlar. Aksi takdirde enflasyon oranı ne kadar yüksekse reel vergi kaybı o kadar fazla olacaktır (Parasız, 2001).

Endekslemenin vergi yüküne etkisi, enflasyonun vergi yükünde sebep olduğu bozucu etkilerin giderilmesi biçiminde açıklanabilir. Enflasyonun vergi yükü dağılımı üzerindeki etkilerinden biri, vergi borcu ödemelerinin yapıldığı zaman dolayısıyla vergisini kaynakta tevkifat usulü (yani gelirini kazandıkça vergisini ödeyenler) ile gelirlerinin kazanıldığı dönemin sonunda ödeyenler arasındaki fiyat artışı sebebiyle ortaya çıkan farkı giderememesi, bu yönetime ilişkin eleştirilerden biridir. Yani, emek geliri elde edenler, vergilerini

gelirini elde ettikçe her ay öderken, diğer kesim vergi ödeme süresi bakımından elde ettiği zaman avantajını kullanabilmekte ve bu süreçte enflasyon artış oranı kadar vergisini düşük oranda ödeyebilmektedir. Endeksleme ise, bu şekilde doğan adaletsiz vergi yükü dağılımı üzerinde herhangi bir düzeltici role sahip olamamaktadır.

Enflasyonun, vergi yükü dağılımı üzerindeki bir diğer etkisi gelir düzeyleri açısından ortaya çıkar. Enflasyon dönemlerinde muaflik ve indirim tutarlarının reel değerlerinin düşmesiyle, verginin uygulanmaya başlandığı reel gelir düzeyi düşer. Böylece, fiyatlar yükselirken reel gelir düzeyine uygulanabilir dilim oranlarının seviyesi yükseldiği ve dilim sınırlarının reel değeri daraldığı için en çok kayba uğrayacaklarından genellikle geniş ailelerin vergi yükü artacaktır. Endeksleme, parasal olarak tespit edilen tutarların miktarını yükseltip dilim sürüklenmesini önlediğinden, geniş aileler üzerindeki bu artışı önleyici fonksiyona sahip olması sebebiyle savunulmaktadır. Ayrıca, enflasyondan alt ve orta gelir gruplarının üst gelir gruplarına göre fazla etkilendikleri doğrudur. Üst gelir gruplarında eğer oran artışı durmuşsa ve tek bir oran uygulanıyorsa, vergi yükü değişmeyecektir. Ayrıca, oran artışı durmuş olmasa bile, tarife dilimleri genişlemiş olduğu için marjinal oran sıçramaları seyrekleşmiştir ve böyle bir durumda enflasyonun etkisini azaltır. Çünkü, enflasyonun vergi yükünü arttırıcı etkisinin en çok kuvvetlendiği yer marjinal oranın en yüksek olduğu değil, marjinal oranın en hızlı arttığı yerdur. Bu nokta da genellikle orta gelir gruplarına rastlar. Ayrıca, alt ve orta gelir grupları içindeki değişik

gelir düzeylerinin etkilenme dereceleri farklı olduğundan, vergi yükü dağılımı başlangıç yılına oranla sürekli bir değişim ve bozulma gösterir. Endeksleme, böyle bir değişimi de engeller ve vergi yükü dağılımının tarifenin konduğu yıldaki amaçlara uygun olmasını sağlar.

Enflasyon dönemlerinde sermaye gelirleri ve kârlar özellikle başlangıç dönemlerinde enflasyon hızından daha yüksek bir oranda artma eğilimindedir. Bunların, enflasyon etkisinden serbest olarak vergilendirilmesi de söz konusu olabilmektedir. Böylece, enflasyonun bu gelir grupları üzerindeki etkisi, emek geliri elde edenlere göre daha az olmaktadır. Sermaye gelirlerinin endekslemeye tabi tutulması halinde spesifik tekniklerin kullanılması zorunludur (Aydın, 1979).

2.2.2.Katsayı Yöntemi

Katsayı yöntemi, karar organlarının takdir yöntemi ile otomatik gösterge yöntemi arasında yer alan bir yöntemdir. Yasama organı, belli tarihlerde vergi tarifesindeki dilimlerin belli katsayılarla çarpılmasına ve bu yolla enflasyonun vergi yükümlülerinin yüklerini arttırıcı etkisini hafifletmeyi amaçlamaktadır. Katsayı yöntemini otomatik gösterge yönteminden uzaklaştıran husus, belirli bir göstergeye mutlaka itibar etme gereğinin olmamasıdır. Yasama organının bir göstergeden esinlenmesi imkanının bulunmasına rağmen, katsayının belirlenmesinde baskı gruplarının etkileri ve bütçe gelir-gider dengesine ilişkin belirlemelerde etkili olmaktadır. Katsayı yöntemi, enflasyon hızını, otomatik gösterge yöntemi gibi

yakından izlemeyen yakından izlemediği için, devletin iktisadi ve maliye politikasını yürütmesi bakımından yasama ve yürütme organına daha fazla bir serbesti tanımaktadır.

2.2.3.Vergi Oranlarının Fiyat Yükselişleri İle Orantılı Biçimde İndirilmesi Yöntemi

Genellikle enflasyonun olumsuz etkilerini kaldırmaya yönelik çabaların arka planında amaç, gelir düzeylerinin tamamını yaklaşık olarak ilk yıldaki vergi oranlarıyla vergilemeye devam etmektir. Başlangıç yılında geçerli olan vergi oranlarının sosyal bakımdan arzulan gelir vergisi yükünü yansıttığı varsayımına dayanır. Bu sebeple, vergi oranlarında azaltma yönünde yapılacak değişiklikler, enflasyonun arzulanmayan etkilerini giderici bir yöntem olarak kullanılabilir (Şafak, 1988).

Vergi oranlarını enflasyon artışına paralel bir biçimde indirme yönteminin vergi tarifelerine ve enflasyonun hızına göre değişik sonuçları olacak fakat genel olarak ortalama vergi oranları düşecektir. Bu yöntem için ortaya konulan en önemli eleştiri, yöntemin artan oranlılıkta azaltma oluşturmamasıdır. Vergi oranı ayarlamasının yüksek gelir dilimlerinde bulunan kimseler için devamlı olarak marjinal vergi oranlarını azaltıcı mahzuru vardır. Vergi oranlarının fiyat artışlarına oranla aşağıya doğru ayarlanması, sonuçta tüm vergi mükellefleri için ortalama vergi oranlarında düşme ve bunun neticesi olarak da vergi cetvelindeki artan oranlılıkta azalma oluşturmaktadır.

2.2.4. Gelirler Politikası

Gelirler politikası, fiyatların, ücretlerin, kiralardan ve faizlerin bir süre için dondurulması yoluyla enflasyonu düşürmeye yönelik bir politikadır (Ekonomi Politika Sözlüğü, 2004). Tam istihdamın sürdürüldüğü şartlar altında, ücret ve kâr gelirlerini artırma gayretlerinin enflasyonun kaynağı olduğu görüşüne dayanır (Aykaç, 1984). Bu sebeple, gelirler politikası, artan fiyat ve ücretleri azaltmak için firma ve sendikaları ikna etmeye çalışmaktan, kabul edilebilir fiyat ve ücret artışları için çeşitli göstergeler geliştirmeye ve nihayet fiyat ve ücretlerin genel olarak dondurulmasına kadar çeşitli önlemler içerebilmektedir. Bu yöntemin iki türü vardır. Bunlardan bir tanesi teşvik yöntemi, diğeri ise ceza yöntemi (vergi tabanlı gelirler politikası)'dır.

Gelirler politikası yönteminde, ücret ve fiyat artışlarını, belirlenen standartların altında tutan taraflara teşvikler (vergi indirimi, sosyal programlar v.s.) sunmak şeklinde olmaktadır. Ancak bu yöntem, tanınan vergi indiriminin ya da harcama artışının finanse edilmesi bakımından diğer politikalarla uygun bir şekilde ayarlanmış ise, meydana getireceği bütçe açıkları sebebiyle enflasyona sebep olabilecektir.

Ceza yöntemi (vergi tabanlı) gelirler politikasında ise ücret ve fiyatları belirlenmiş standartlardan daha fazla arttıran ceza (özellikle vergi cezası) yüklenmektedir. Yani, buradaki ana düşünce biçimi, kârlarda, ücretlerde ya da katma değerde ortalamadan daha büyük artışların yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerektiğidir. Bu

cezalandırma vergisi, şirketleri daha yüksek fiyatlar koymaktan veya daha yüksek ücret artışları vermekten kaçındıracağıdır (Sakınç, 1987). Başka bir deyişle, burada vergi tabanlı gelirler politikası altında parasal ücret artışlarını sınırlandırmak ve böylece dolaylı olarak fiyat artışlarını önlemek için, vergi sistemini kullanmak düşüncesi esastır. Böylece, vergi tabanlı gelirler politikaları, daha düşük parasal ücret artışlarını öneren ve kabullenen firmaları ve işçileri mükafatlandıran ve aşırı ücret artışlarını öneren ve kabul edenleri cezalandıran bir vergi sisteminin kullanımınıdır. Bu sistemde, ücretleri belli bir sınırdan tutan firmalar ve işçiler vergi azaltılması yoluyla mükafatlandırılmakta, aksine, aşırı ücret artışları öneren firmalar ve işçiler yüksek vergiler yoluyla cezalandırılmaktadır (Ataç, 1991).

Vergi tabanlı gelirler politikasının kökeninde enflasyonu vergilendirmek prensibinin yattığı anlaşılmaktadır. Vergi tabanlı gelirler politikasının amacı, işletmelerin üretim ve üretkenlik artışına tekabül eden ücret artışları dışında fiyatları arttırmak suretiyle nominal ücret ve kârları yükselterek enflasyonun sürekliliğini muhafaza arzularını önlemektir. Bu sebeple, vergi tabanlı gelirler politikası, bir nevi enflasyonu vergilendirmek olarak nitelendirilir. Ancak, bu yöntemde sendikaların böyle bir politikanın toplu sözleşme sürecini engellediğini ileri sürerek karşı çıkmalarına bağlı olarak benimsenme ihtimalinin büyük ölçüde azalması söz konusu olabilmektedir (Özbilen, 2004).

2.2.5.Surtax

Gelir vergisi sisteminin artan oranlı özelliği sebebiyle ortaya çıkan gelir dilimi sürüklenmesi olgusuna karşı geliştirilecek çözümlerden birisi de surtax uygulamasıdır.

Surtax uygulaması, kısaca artan oranlı gelir vergilerinde gelir unsurlarının ayrı ayrı vergiye tabi tutulmasından sonra, bu gelir unsurları toplamının belirli bir miktarı aşması halinde ayrıca bu miktarın da vergiye tabi tutulması biçiminde açıklanabilir. Böylece, gelir dilimi sürüklenmesi bir ölçüde hafifletilerek artan oranlılık üst gelir dilimlerinde sürdürülebilir. Bununla birlikte daha düşük gelir dilimlerinde bulunan mükelleflere oranla, yüksek gelir dilimlerinde bulunanların marjinal tasarruf eğilimleri daha yüksek olduğundan, surtax uygulaması ekonomide toplam tasarrufları ve dolayısıyla yatırımları azaltarak ekonomik büyümenin yavaşlamasına sebep olabilir. Bununla ılımlı bir surtax uygulaması bu etkilerin önemini oldukça azaltır (Aktan, 1994).

3.BÖLÜM

GENEL DÜZELTME YÖNTEMLERİ

Enflasyon oranlarının çok yüksek olduğu ve süreklilik kazandığı ekonomilerde kısmi düzeltme yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Buradan hareketle geliştirilen genel düzeltme yöntemleri; yüksek enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücünün düştüğü ve bazı muhasebe kavram ve ilkelerinin geçerliliğini kaybettiği görüşüne dayanmaktadır. Bu sebeple genel düzeltme yöntemleri, finansal tablolardaki tüm kalemleri içerecek şekilde geniş içerikli bir düzeltmenin yapılmasını öngörür.

Genel düzeltme yöntemlerinde amaç; tüm muhasebe kayıtlarının enflasyona göre düzeltilmesi veya kayıtların enflasyon oranları dikkate alınarak yapılması değil, geleneksel muhasebe kavram ve ilkelerine göre düzenlenen finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesidir.

3.1.Enflasyon Muhasebesi

Çok genel anlamıyla enflasyon muhasebesi, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini gidermeye yönelik bir tekniktir. Bu teknik, temel olarak parasal olan ve parasal olmayan kalemler olarak bilançoju iki ana unsura ayırıp, parasal olmayan kalemlerin, enflasyon endeksleriyle değerlendirilmesini, bilançoda belli hesaplar içerisinde gruplandırılmasını öngörüyor (12 Soruda Enflasyon Muhasebesi, 2004).

Enflasyon muhasebesinin önemi tarihi maliyetler muhasebesinin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Tarihi maliyetler muhasebesinin sunduğu bilgiler yanlış değildir fakat fiyatların değiştiği dönemlerde oldukça önemli eksikliklere sahiptir Cömert, 1988).

Tarihi maliyet muhasebesi para biriminin alım gücündeki değişiklikleri dikkate almadığından, mali tablolar değişik tarihlerde değişik alım güçleri olan para miktarlarıyla değerlendirilmiş kalemler içermekte, bu para birimleri arasında ortak bir baz bulunmamaktadır. Oysa, enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde bir şirketin mali tablolarının gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam anlamıyla yansıtması için enflasyonun bu tablolara olan etkisinin belirlenmesi gerekir, dolayısıyla enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekliliği doğmaktadır. Enflasyon muhasebesinin amacı, paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareket edilerek, homojenliğini yitiren mali tabloları sabit para birimiyle ifade etmek, gelir ve giderleri cari para değerleriyle ifade ederek gerçek işletme sonucunu bulmak ve parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı işletmenin uğradığı elde bulundurma kazancı ya da kaybını ortaya koymaktadır. Mevcut bir dönemde geçerli olan bir parayı, daha doğrusu paranın satın alma gücünü, farklı bir dönemde geçerli olan paranın satın alma gücüne dönüştürme işlemi, kısacası enflasyon muhasebesi, aslında birbirinden farklı dönemlerde alım gücünü ifade eden ve mali tablolara yansıtılan sonuçların benzer alım güçlerine dönüştürülmesi için yapılan matematiksel işlemleri içerir (Enflasyon Muhasebesi Nedir?, 2004).

Öncelikle belirtilmesi gereken şey enflasyon muhasebesinin muhasebe kayıtlarında yapılacak bir değişiklik olmadığıdır. Enflasyon muhasebesi en genel hatlarıyla işletme finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, v.b.) enflasyon karşısında güncelleştirilmesi, çeşitli endeksler yardımıyla düzeltilmesi mantığına dayanır. Ölçü birimi olarak paranın değeri değil paranın satın alma gücü kullanılır (Uslu, 2004).

Normal ekonomik şartlarda muhasebe, kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirir. Fakat, enflasyonist bir dönemde geleneksel muhasebe sisteminin ürettiği raporlar ölçü birimi olarak paranın nominal değerini kullandığı için gerçekleri yansıtmayan anlamsız veriler haline gelmekte ve işletme ilgililerini yanıltmaktadır. Bundan dolayı güncelliğini kaybeden ve yanıltıcı veriler üretir hale gelen muhasebe yerine enflasyonun etkilerini yansıtabilecek ve geleneksel muhasebe yerine geçebilecek yeni muhasebe modelleri geliştirilmiştir. Bu arayışlar sonucunda genel olarak Enflasyon Muhasebesi adı verilen muhasebe sistemi ortaya çıkmıştır. Enflasyon muhasebesi kısaca, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişmelerinin etkilerini yansıtan ve gerekli önlemleri alarak, işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine imkan veren muhasebe sistemleridir şeklinde tanımlanabilir (Akdoğan, 2004).

3.2.Enflasyon Muhasebesinin Mahiyeti ve Amacı

5024 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle, vergi mevzuatımızda enflasyon dolayısıyla oluşturulmuş yapı değiştirilmiştir. Kısmi önlem mahiyetindeki düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış, bunun yerine genel nitelikte bir uygulama olan “enflasyon muhasebesi” mevzuatımıza girmiştir (Tarakçı, 2004).

30.12.2003 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5024 sayılı Kanunla enflasyon muhasebesi ile ilgili olarak Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinde değişiklik yapılmış ve Kanuna 25. madde eklenmiştir. Mükerrer 298.maddedeki değişiklik 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu tarihten itibaren maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde geçici vergi dönemlerinin sonu itibariyle mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacaklardır. Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 25.madde ile de 31.12.2003 tarihli bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetlerin nasıl düzeltileceği hükme bağlanmıştır. Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici 25.maddeye göre düzeltilecek bilanço 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilançodur (Enflasyon Düzeltmesi, 2004).

Hesap dönemi takvim yılı olanlar, 5024 sayılı kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen geçici 25.madde, 2003 yılı hesap dönemi sonunda düzenlenen mali tablolardan sadece bilançonun düzeltilmesini öngörmüştür. Düzeltilecek mali tablo, yani bilanço,

31.12.2003 tarihli dönem sonu bilançosudur. Özel hesap dönemine sahip olanlar; kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler de geçiş aşamasında sadece bilançolarını düzeltereklerdir. Vergi Usul Kanununun geçici 25. maddesinin k bendine göre, kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerde,

-31.12.2003 tarihli bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço, 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilanço,

-2003 yılı hesap dönemi, 2004 yılı içerisinde biten hesap dönemini,

-01.01.2004 tarihi, 2004 yılı içinde başlayan hesap döneminin başındaki tarihi ifade etmektedir. Buna göre kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici 25.maddeye göre düzeltilecek mali tablo 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki bilançodur (Tarakçı, 2004).

Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında değişiklik getiren kanun taslağına göre, enflasyon muhasebesinden yararlanabilmek için iki şartın bir arada olması gerekiyor. Bilanço esasına göre defter tutmak şartı ile içinde bulunulan dönemde yüzde 10, son üç dönemde toplam yüzde 100 enflasyon şartı bir arada gerçekleşmezse, enflasyon muhasebesi uygulaması sona erecektir (Enflasyon Muhasebesi Tamam, 2004). Bakanlar Kurulu; bu maddede yer alan %100 oranını %35'e kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar yükseltmeye, %10 oranını ise %25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanuni seviyesine

kadar indirmeye yetkilidir (Enflasyon Muhasebesi ve Yeniden Değerleme Oranı, 2004).

Enflasyon muhasebesi, 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. Düzeltme işleminde ilk yapılması gereken enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak parasal olmayan kalemlerin belirlenmesidir. Daha sonra enflasyon düzeltmesinde esas alınacak tutar ve katsayının tespiti gerekmektedir. Düzeltme katsayısı ile parasal olmayan kalemin enflasyon düzeltmesinde esas alınacak tutarının çarpılması sonucu mali tablolarda yer alacak düzeltilmiş değer bulunur. Enflasyon düzeltmesi, bilançoda yer alan kalemlere uygulanmaktadır. Bu sebeple de enflasyon düzeltme kayıtları bilançoda yer alacak kalemler belli olduktan sonra yapılabilir. Enflasyon düzeltmesi yapılmış kalemler, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınır. Eğer izleyen dönem “yüksek enflasyon dönemi” değilse ve izleyen dönemde enflasyon düzeltmesi yapma zorunluluğu bulunmuyorsa parasal olmayan kalemler düzeltilmiş değerleri ile izleyen dönemin dönembası kalemleri olarak dikkate alınır (Ünlü, 2004).

Enflasyon muhasebesinin amacı;

- Şirketin mali durumunun doğru olarak yansıtılmasını,
- Şirketin faaliyet sonuçlarının doğru olarak yansıtılmasını,
- Yıllar arası ve şirketler arası karşılaştırmaların doğru olarak

yapılabilmesini,

-Kârlılık, verimlilik ve performans analizlerinin doğru olarak yapılabilmesini,

-Yeni yatırım kararlarının doğru verilebilmesini,

-Kâr dağıtım kararlarının doğru verilmesini,

-Adaletli bir vergi yapısını sağlamak olarak sıralanabilir (Enflasyon Muhasebesi Nedir?, 2004).

3.3.Enflasyon Muhasebesi Modelleri

Genel düzeltme yöntemleri olarak enflasyon muhasebesi uygulamalarında ortaya konmuş temel üç yöntem vardır:

a)Genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi

b)Cari maliyet muhasebesi yöntemi (İkame Maliyeti Muhasebesi)

c)Genel Fiyat-Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi (Karma Yöntem)

Bu yöntemler, değerlendirme ilkeleri ile sermayenin korunmasını farklı açılardan değerlendiren görüşler doğrultusunda ortaya çıkmıştır (Karapınar ve Gürdal, 2003).

3.3.1.Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Genel Fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi genel fiyat değişmelerinin mali tablolar üzerinde oluşturduğu etkileri gidermek amacıyla mali tabloların genel fiyat endeksleri ile düzeltilerek mali tablo verilerinin, mali tablonun düzenlendiği tarihteki Liranın satın

alma gücüne göre ifadesinin sağlanmasını öngören yöntemdir (Kaygusuz, 2003). Fiyatlar genel seviyesi muhasebe modelinde, dönem sonlarında, mali tablolarındaki bilgilerin paranın satın alma gücü bakımından ifade edilmek için düzeltilmesi gerekmektedir (Civan ve Yıldız, 2002).

Geçmiş dönemlerdeki mali tabloların sabit para birimiyle ifade edilmesini ve parasal varlıklar ile borçlardan ileri gelen fiyatlar genel seviyesi kayıp veya kazancının da hesaplanarak dönem sonucuna yansıtılmasını esas alan bir yöntemdir. Bu değerlemede ülkede enflasyonun genel düzeyini ölçmekte kullanılan güvenilir bir fiyat endeksi kullanılmaktadır. Bu endeks Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE), Tüketici Fiyatları Genel Endeksi (TÜFE) ya da milli gelir deflatörü olabilmektedir. Bu yöntem ile ölçü birimi değişmekte ve paranın nominal değeri yerine yine para cinsinden ifade edilen paranın satın alma gücü esas alınmaktadır. Bunun dışında bu yöntemde tarihi maliyetlere dayanan raporlama esası yani değerlendirme esasları ve genel kabul görmüş ilkeler saklı tutulmakta, tarihi maliyetlerden cari değerlere endeksler yardımıyla geçiş sağlanmaktadır. Bu yöntemde kâr, tüm kalemler aynı satın alma gücüyle ifade edildikten sonra gelirler ve maliyetler karşılaştırılarak elde edilmektedir. Bu yöntem muhasebe bilgilerinin zaman içinde karşılaştırılabilmesine, sermayenin satın alma gücünün korunmasına ve enflasyon kazancının tablolara yansıtılmasına imkan vermektedir. Ancak bu yöntem paranın satın alma gücündeki değişiklikleri ölçmeye yönelik olduğu için işletmenin içinde yer aldığı sektör dikkate alınmamakta ve genel fiyat endeksi kullanılmaktadır. Bu

yöntemin uygulaması aşamasında tüm bilanço kalemleri son dönemdeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmektedir. Uygulamada dönem başı ve dönem sonu mali tabloları ele alınmakta ve bilanço kalemleri parasal ve parasal olmayan değerler olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu yöntemde nakit veya nakitle tahsil edilecek parasal değerler enflasyon ortamında da gerçeği yansıtılmaları sebebiyle düzeltilmemektedir. Parasal olmayan varlıklar ise satın alma tarihleri esas alınarak yeniden değerlendirilmektedir. Ayrıca dönem boyunca parasal varlıkları tutmaktan doğan kayıp ve parasal borçlardan elde edilen enflasyon kazancı da gelir tablosunda gelir veya gider unsuru olarak yer almaktadır (Çelik,).²

Aslında genel fiyat düzeyi muhasebe sistemi yeni bir muhasebe sistemi değildir, tarihi maliyetler muhasebesinin ilkeleri üzerinde üretilmiş ancak genel fiyat düzeyindeki değişmelerin etkilerini muhasebe bilgileri üzerine yansıtacak yöntemlerin kullanıldığı bir muhasebe yöntemidir. Düzeltme aşamasında önemli bir süreç, bilanço kalemlerinin parasal ve parasal olmayan olarak ayrımına tabi tutulmasıdır. Parasal kalemler, tutarları değişmediği için düzeltme işlemine tabi tutulmazlar, parasal olmayan kalemler ise satın alma gücünü koruyan unsurlar olarak düzeltme işlemine tabi tutulurlar. Bu modelin eksiklikleri, işletmelerin varlıklarındaki fiyat değişmelerini önemsememesi ve birbirinden farklı ekonomik değerleri bir arada toplayan işletmelere bunlardaki değer hareketlerine hiç de uygun olmayan ve tamamen işletme dışı faktörlerin etkisi ile oluşan genel bir katsayının esas alınmasıdır (Karapınar ve Gürdal, 2003).

² Aylin Çelik, a.g.e., s.31.

3.3.2.Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi (İkame Maliyeti Muhasebesi)

Cari değer muhasebesi; geleneksel değerlendirme ilkelerine yeni esaslar getirmek suretiyle, tarihi maliyetlerden ayrılan ve değerlemede cari maliyetleri esas alan bir enflasyon muhasebesi yöntemidir (Akdoğan, 2004). Cari değer muhasebe modelinde varlıklar değerlendirirken, bir varlığın gelecekte sunabileceği hizmeti ya da hizmet edebilme kapasitesini karşılayabilecek başka bir varlık satın alındığında işletmenin katlanacağı sermaye maliyeti ele alınmaktadır. Cari değer muhasebe modelinin amacı, varlıkların belli bir anda veri (sabit) olarak alınmış fiziki durumlarının ve faaliyet kapasitelerinin sürdürülmesidir (Sezal, 2002). Genel fiyat düzeyi muhasebesi, farklı mal ve hizmetlerdeki fiyat artışlarını ayrı ayrı dikkate almaz. Düzeltmeler, genel fiyat düzeyindeki değişimlere göre yapılır. Bununla birlikte her mal ve hizmetteki fiyat artışı, genel fiyat düzeyindeki artıştan farklı oranda ve farklı tarihte gerçekleşebilir. Bu sebeple işletmelerin genel fiyat artışlarından etkilenme dereceleri de farklıdır. Cari maliyet muhasebesi, farklı mal ve hizmetler için ortaya çıkan özel (nispi) fiyat değişimlerini esas alarak düzeltme yapılmasını öngören bir yöntemdir. Bu yöntemde işletmelerin sahip oldukları varlık ve kaynakların mevcut piyasa değerleri ile ifade edilmesi söz konusudur. Başka bir deyişle varlıklar, paranın nominal değeri esas alınarak izlenir. Bu yöntem kullanılarak, işletmenin üretim gücünün korunması amaçlanmaktadır (Karapınar ve Gürdal, 2003).

Cari maliyet muhasebesi, genel fiyat muhasebesi artışının

sebepe olduğu olumsuzluklarla ilgilenmez. Yalnızca, özel fiyat hareketlerinin sebepe olduğu olumsuzluklarla ilgilenir. Cari maliyet muhasebesi parasal değerlerin doğurduğu kazanç ve kayıpları hesaba katmamaktadır. Bu muhasebe modelinin temel amacı, işletmenin performansı ile ilgili daha gerçekçi değerlemeler yapmaktır (Doğan, 1995).

Cari maliyet muhasebesinin en önemli sakıncası net cari ikame maliyetinin (ya da diğer maliyet değerlerinin) subjektif olarak belirlenmesi ve paranın satın alma gücündeki değişmeler dikkate alınmadığından, kayıp ya da kazancının bilinmemesi ve mali tablolara dahil edilmemiş olmasıdır (Uman, 2002).

Cari maliyet muhasebesi temel nitelikleri itibariyle tarihi maliyetler muhasebesine göre köklü değişiklikler içermektedir. Ölçü birimi olarak paranın nominal değerinin kullanılması dışında, modelin benimsediği değerleme esası, kâr ve sermayenin korunması kavramı tarihi maliyetler muhasebesinden ayrılmaktadır. Söz konusu esas ve kavramlar itibariyle seçilen farklı yaklaşım, sonuç olarak geleneksel gerçekleşme ilkesinin de terk edilmesine sebep olmaktadır. Cari maliyet muhasebesi, fiyatlar genel seviyesi muhasebe modelinden de esaslı ölçüde farklıdır. Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi modeli, ölçü birimi olarak paranın satın alma gücünü veya reel değerini kullanmak dışında diğer konu ve kavramlarda tarihi maliyetler muhasebesinin teorik esaslarını benimsemektedir. Paranın satın alma gücünün ölçü birimi olarak kullanılması sonucunda, satın alma kazanç ve kayıpları diye nakdi değerleri elde bulundurmaktan doğan bir bilgiyi üretmekte sermaye,

hissedarların bakış açısından bir yaklaşımla, paranın satın alma gücü cinsinden korunmaktadır. Sermayenin korunmasında benimsenen bu yaklaşım ise, işletmenin işleyen bir birim olduğu kavramına değil, işletmenin tasfiyesi halinde hissedarların satın alma güçlerini korumak anlayışına dayanmaktadır (Yüksel, 1997).

Cari maliyet muhasebesinin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için cari maliyetlerin doğru olarak belirlenmesi önem taşır. Cari maliyetlerin belirlenmesinde resmi kuruluşlarca ilan edilen özel fiyat endeksleri, işletmelerin kendi deneyimleri sonucu geliştirilen endeksler, satıcılardan elde edilen satış katalogları, bilirkişilerin yaptığı değerlemeler v.b. kullanılır. Bununla birlikte bu yöntemlere göre belirlenen cari maliyetler, objektif nitelik taşımazlar. Yöntemlerin her biri, kişisel değerlendirmelere açıktır ve işletmeden işletmeye farklı değerlendirilebilir. Bu özelliği sebebiyle, finansal tabloların karşılaştırılabilme özellikleri de yoktur. Bu yöntemde paranın satın alma gücündeki değişimler dikkate alınmadığından, işletmelerin parasal kalemleri ile ilgili enflasyon kayıp ve kazancı da belirlenemez ve finansal tablolarda da bu kayıp ve kazançlara yer verilmez. Genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemine göre daha gerçekçi sonuçlar vermesi beklenen cari maliyet muhasebesinin uygulanmasında ve finansal tabloların denetiminde, belirtilen sebeplerden dolayı, problemler ve güçlüklerle karşılaşılır.

Literatürde cari maliyet muhasebesi, fiyatlar genel seviyesi muhasebe modeline karşı bir model olarak değil, fakat belirli bir problemin çözümünde, birbirlerini bütünleyen modeller olarak ifade

edilirken, geleneksel muhasebeye karşı onun yerine uygulanması gereken alternatif bir model olarak önerilmektedir. Bunun sebebi, varlıkların değerlendirme esası, kârın tespiti ve sermayenin korunmasında izlenen farklı yaklaşımlardır.

3.3.3.Genel Fiyat-Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi (Karma Yöntem)

Genel fiyat seviyesi muhasebe modeli ve cari maliyet muhasebe modeli, fiyatlardaki değişmelerin finansal tablolara yansıtılması açısından, çözüm getirmeye çalıştıkları iki farklı temel muhasebe problemi bakımından ayrı teorik amaç ve nitelik taşımaktadır. Bu modeller birlikte uygulandığında finansal tabloların enflasyon ortamında gerçek durumu ve kârları göstermesi sağlanmaktadır (Hacırüstemoğlu vd., 1999).

Karma yöntem, genel fiyat seviyesi muhasebe modeli ve cari maliyet muhasebe modelinin bir birleşimi niteliğindedir. Diğer iki yöntemin olumlu yönlerinden yararlanmak amacıyla geliştirilmiştir. Genel fiyat seviyesi muhasebe modelinin fiyatların değiştiği ortamda ölçme problemi oluşturduğu bir gerçektir. Çünkü paranın devamlı değişen değeri yetersiz ölçümlene yapmaya sebep olmaktadır. Cari maliyet muhasebesi ise fiyatlar özel seviyesindeki artışları ele aldığından yetersiz kalmaktadır. Karma yöntem, diğer iki yöntemin uygulama zorluklarını da barındırdığından uygulamada pek kabul görmemektedir.

3.4. Türkiye’de Enflasyon Muhasebesinin Gelişimi

Türkiye’de yaşanan enflasyonun yüksek oranlı olması ve süreklilik kazanması sebebiyle kısmi düzeltme yöntemleri yetersiz kalmaktadır. Uygulanması gereken genel düzeltme yöntemleri ise genellikle ülkelerin muhasebe standartları ile belirlenmektedir. Türkiye’de muhasebe standartlarına gereken önem gösterilmediği için uzun bir süre boyunca çeşitli kanun, tebliğ ve benzeri kanuni düzenlemelerle muhasebe uygulamalarına yön verilmiştir. Gelişmiş ülkelerin önemli bir kısmında ise bu kanuni düzenlemeler yerine muhasebe standartları geçerlidir. Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların düzeltilmesi ile ilgili olarak hazırlanan standartların en iyi şekilde uygulanabileceği ve değerlendirilebileceği ülkelerden birisi Türkiye’dir. 1973’ten bu yana yüksek düzeyde ve sürekli olarak enflasyonun yaşandığı bir diğer ülke yoktur. Bu sebeple Türkiye, bu standartları uygulaması gereken ülkelerin de başında gelmektedir. Bununla birlikte konuyla ilgili gerekli girişimler ve kanuni düzenlemeler 2000’li yıllara kadar yapılmamıştır. Akademik çevrelerde 1970’li yıllardan bu yana konuyla ilgili çok sayıda seminer, konferans ve toplantı yapılmış ve bilimsel eser ortaya konmuş olsa da, devletin yetkili birimleri bu çalışmalara uzak kalmışlardır (Karapınar ve Gürdal, 2003).

Türkiye’de enflasyon muhasebesine ilişkin çalışmalar, “Yeniden Değerleme” adı altında başlamıştır. İkinci Dünya Savaşından sonra ülkede şiddetli bir enflasyon yaşanmış ve fiyatlar 1953 yılından sonra artmaya başlamıştır. 1960 ihtilalinden sonra kurulan reform komisyonlarında yayınlanan raporlar arasında

“Yeniden Değerleme Vergi ve Reform Komisyonu Raporu”, enflasyon muhasebesi ile ilgili ilk raporlardandır. Bu komisyonun önerileri, 15 Şubat 1963 tarihinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununu değiştiren 205 sayılı kanunların geçici 11. maddesi ile vergi hukukuna yeniden değerlendirme kavramı ile girmiştir. Yeniden değerlemenin yapılacağı zaman ve değerlemede alınacak katsayıları belirleme yetkisi ise, Maliye Bakanlığının yayınlayacağı tebliğe bırakılmıştır. Ancak bu tebliğin hazırlanması için görüş iletmek üzere alt komisyon kurulmasına ve bu konuda çalışmalar yapılmasına rağmen; İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonunun kurulması bu çalışmaları uzatmış, iki komisyonun raporlarının birleştirilmesi için “Bakanlıklar Arası Yeniden Değerleme Komisyonu” kurulmuştur. 1966 yılı içinde komisyon çalışmalarını tamamlayarak ilgililere teslim edilmiştir. 1968 yılında Kamu İktisadi Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu, çalışmalarını tamamlayarak yeniden değerlendirme ile ilgili raporunu yayınlamıştır. Ancak Maliye Bakanlığı, vergi gelirlerinin değişmemesi ve enflasyonun da değişmesi gerekçesi ile söz konusu tebliği 1982 yılına kadar yayınlamamıştır. 1983 yılında 2791 sayılı kanun kabul edilmiş ve 14. maddesi ile Vergi Usul Kanununun geçici 11. maddesi yeniden düzenlenerek, 1983 yılından geçerli olmak üzere yeniden değerlendirme yürürlüğe girmiştir. Kanunda yeniden değerlendirme katsayıları da yayınlanmış ve izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranının Devlet İstatistik Enstitüsünün düzenlediği toptan eşya fiyat genel endeksinde Ekim ayı dahil bir önceki yılın aynı dönemine göre meydana gelen ortalama fiyat

artışlarının dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca tespit edileceği ve Aralık ayında yayınlanacağı hükme bağlanmıştır. 1989 yılında 3332 sayılı kanunda yapılan düzenleme ile yeniden değerlendirme katsayısının belirlenmesinde değişiklik yapılarak geçici maddeler arasından çıkartılmış ve mükerrer 298. madde olarak esas maddeler arasına alınmıştır (Akdoğan, 2004).

Akademisyenlerin ilgisi ve iş çevrelerinin son yıllarda konunun önemini daha fazla kavramalarıyla birlikte, enflasyonun finansal tablolara etkisini gidermek üzere yapılmış düzenlemeler şunlardır:

-Türkiye Muhasebe Standardı (TMS)-2:Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama

-Sermaye Piyasası Kurulu Seri:XI, No:20 Tebliği:Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ

-Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ:Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde faaliyette bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) tarafından yayınlanan TMS-2, diğer muhasebe standartları gibi Uluslararası Muhasebe Standartlarına (International Accounting Standards-IAS) uyumlu olarak hazırlanmıştır. Bu çerçevede Uluslararası Muhasebe Standardı-29:Yüksek Enflasyonlu

Ekonomilerde Finansal Raporlama (IAS)-29 esas alınarak ve Türkiye şartları dikkate alınarak TMS-2 yayınlanmıştır. Bu standardın uluslararası standartla uyumlu olması, muhasebe uygulamalarında küreselleşmenin etkilerine uyum sağlama açısından önemlidir.

Ancak bütün bu düzenlemeler; kısmi nitelikte kalmış, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini giderememiş, finansal tabloların karşılaştırılabilir ve güvenilir bilgi üretmesine imkan vermemiş, enflasyonun dönem kârı üzerinde oluşturduğu satınalma gücü veya kaybını hesaplayamamıştır. Bu sebeple uzun yıllardır enflasyon şartlarında faaliyette bulunan işletmelerin finansal tablolarının enflasyondan arınmış olarak düzenlenmesine imkan verecek enflasyon muhasebesi yöntemlerinin yürürlüğe girmesi belirlenmiştir.

Globalleşmenin sonucu olarak, gerek Türkiye'ye yatırım yapan işletmeler, gerekse yurt dışına finansal tablolarını gönderen Türk firmaları, uluslararası finansal raporlama standartlarını izlemek ve uygulamalarına yansıtma durumundadır. Uluslararası finansal raporlama standartları gereği, Türkiye'deki yüksek enflasyon şartları finansal tabloların düzeltilmesini gerekli kıldığından, 2000 yılından sonra çeşitli kurul ve kurumlar enflasyon muhasebesi tebliğlerini yayınlamaya başlamıştır. Maliye Bakanlığı da bu amaçla; "Vergi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda değişiklikler yapılması hakkında kanun tasarısını" meclise sevk etmiş ve 17.12.2003 tarihinde tasarı kabul edilerek 5024 sayılı kanun yürürlüğe girmiştir. Böylelikle yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tabloların fiyat değişmelerine göre düzeltilmesi konusu kanuni mevzuatımıza girmiştir.

3.5.Türkiye’de Enflasyon Muhasebesi (5024 Sayılı) Kanununun Getirdikleri

3.5.1.Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Fiyat Endeksi

Enflasyon muhasebesinde düzeltme işleminde kullanılacak endeksler genel fiyatlar endeksi veya özel fiyatlar endeksi olmak üzere iki şekilde sınıflanabilir. Yurtdışında genel fiyatlar endeksi Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) veya Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE)’dir. Özel fiyatlar endeksi, sektörle gruplar halinde belirlenmektedir (Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi, 2004). Enflasyon Muhasebesi Kanununun 2. fıkrasının (a) bendinde “Devlet İstatistik Enstitüsü’nce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilan edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi (TEFE)” nin kullanılması kabul edilmiştir. 2002 yılında enflasyon muhasebesi uygulamasına geçmiş bulunan Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK) ile 2003 yılında kısmen uygulamaya geçen Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) da aynı endeksi kullanmışlardır. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu (BDDK) tarafından kullanılan ve 1970’den başlayan endeksin Maliye Bakanlığınca da kullanılması hem ülke içinde uygulamada bir bütünlüğü sağlamış hem de Uluslararası Muhasebe Standardına (Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardına) IFRS-29’a da uygunluğu sağlamıştır.

3.5.2.Düzeltilme İşleminde Esas Alınacak Tutarlar

Düzeltilme işleminde, en önemli konulardan birisi parasal olmayan kalemlerin düzeltilmeye esas tutarının belirlenmesidir.

5024 sayılı Kanununun 2.maddesi, mükerrer madde 298-A/4'e göre; düzeltilme işleminde vergi kanunlarında yer alan değerleme hükümlerine göre tespit edilen tutarlar esas alınır. Ancak, stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile mali duran varlıkların alış bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetleri düşüldükten sonra bulunan tutarlar düzeltilmeye tabi tutulur.

Toplulaştırılmış yöntemlerle düzeltilmeye tabi tutulan kıymetlerin alış veya maliyet bedeline intikal ettirilen reel olmayan finansman maliyetlerinin düşülmesi ihtiyaridir.

Dileyen mükellefler, reel olmayan finansman maliyetini, toplam finansman maliyetlerine, ilgili döneme ait Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen oranı uygulayarak da tespit edebilirler. Ancak bu yöntemi seçen mükellefler seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemezler.

Belgelerde ayrıca gösterilen vade farklarının reel olmayan kısımları ile 3 aydan fazla vadeli olan ve vade farkı düzenlenen belge üzerinde ayrıca gösterilmeyen işlemlerde alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulmasında esas alınan Merkez Bankasınca uygulanan faiz oranı kullanılarak hesaplanan vade farkı tutarının reel

olmayan kısımları da düzeltme kapsamına alınmaz.

Ayrıca, 5024 sayılı kanunun 5.maddesinde geçici 25.maddeyi düzenlemiş ve maddenin (c) bendinde aşağıdaki düzenlemeyi yapmıştır.

Maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar ve özel tüketime tabi varlıklar ile stokların maliyet veya alış bedelleri içinde yer alan ve tevsik edilemeyen reel olmayan finansman maliyeti, ilgili varlığın maliyet veya alış bedelinden düşülür. Mükelleflerin reel olmayan finansman maliyetini tevsik edememeleri halinde; son beş hesap dönemi içinde aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderlerinin reel olmayan kısımları, Maliye Bakanlığınca ilgili döneme ait Tüketici Fiyatları Genel Endeksi artış oranının dönem ortalama ticari kredi faiz oranına bölünmesi suretiyle hesaplanarak ilan edilecek oranlar dikkate alınmak suretiyle maliyet veya alış bedelinden düşülür.

Söz konusu beş hesap döneminden önce aktife giren kıymetlerin maliyet bedeline dahil edilen finansman giderleri maliyet veya alış bedellerinden düşülmez.

3.5.3.Enflasyon Muhasebesinde Esas Alınacak Tarihler

Düzeltmeye konu edilecek parasal olmayan kalemler için, düzeltme işleminde dikkate alınacak tarihler önem arzeder. Çünkü, enflasyon tarihsel süreçte hüküm ifade eden bir olaydır. Bu anlamda, düzeltme işleminde, düzeltme katsayısının hesaplanmasında, aralarındaki süre dikkate alınan iki tarih önem arzetmektedir. Maliye Bakanlığının yaptığı açıklamaya göre; düzeltme işlemini yapabilmek

için kullanılması zorunlu olan Düzeltme Katsayısını belirlemek amacıyla; 31.12.2003 tarihli (kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için 2004 yılı içinde biten hesap dönemi sonundaki) bilançoda yer alan parasal olmayan kıymetler için esas alınacak “Düzeltmeye Esas Tarih” aşağıdaki esaslara göre belirlenecektir (Tarakçı, 2004).

a)Alış bedeli ile değerlendirilen menkul kıymetlerle mali duran varlıklar için, satın alma tarihi.

b)İlk madde ve malzeme, ticari mallar, yarı mamul ve mamul stokların maliyetine dahil edilen unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde maliyeti oluşturan unsurlar, gelecek aylara ve yıllara ait giderler, maddi duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, maddi olmayan duran varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve bu varlıkları oluşturan unsurlar, yıllara sari inşaat ve onarım hak edişleri, haklar ve şerefîyeler için; defterlere kayıt tarihi (bunlara mahsuben verilen veya alınan parasal olmayan avanslar, ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilir).

c)Parasal olmayan alınan depozito ve teminatlar ile avanslar, nakit olarak ödenmiş sermaye, hisse senetleri ihraç primleri, hisse senedi iptal kârları için; tahsil tarihi.

d)Parasal olmayan verilen depozito ve teminatlar ile avanslar için; ödeme tarihi.

e)Aynı sermaye olarak konulan kıymetler için; mülkiyetin intikal ettiği tarih.

f)Kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları ve net dönem kârının sermayeye ilave edilmesi dolayısıyla arttırılan sermaye için; tescil tarihi

g)Nakdi sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; ödeme tarihi, aynı sermaye karşılığı alınan hisse senetleri için; sermaye olarak konulan kıymetlerin mülkiyetinin intikal ettiği tarih, temettü karşılığı alınan hisse senetleri için; iştirak edilen şirket sermayesinin tescil tarihi.

h)Parasal olmayan karşılıklar için; ilgili olduğu kıymetin düzeltmeye esas tarihi.

Kanunda Maliye Bakanlığına, yukarıda belirtilmeyen kıymetler için düzeltmeye esas alınacak tarihi belirleme yetkisi verilmiştir (Vergi Mevzuatında Yeni Düzenlemeler, 2004).

İşte her bir parasal olmayan kalem için yukarıda işaret edilen tarihteki tüketici genel fiyat endeksleri (TEFE) ile 31.12.2003 tarihindeki tüketici genel fiyat endeksleri (TEFE) dikkate alınarak, düzeltme katsayısı belirlenir. Vergi Usul Kanununun 25/a maddesi hükmüne göre; bu düzeltme katsayıları Maliye Bakanlığınca belirlenecektir. Ancak, Bakanlık bu belirlemeleri yaparken Türkiye geneli için hesaplanan tüketici genel fiyat endeksleri (TEFE)'ni göz önünde bulunduracaktır. Bu düzeltme katsayıları aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmıştır.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{31.12.2003 Tarihli TEFE}}{\text{Parasal Olmayan Kıymetin Düzeltmeye Esas Alınacak Tarihindeki TEFE}}$$

Vergi Usul Kanununun 25/a maddesine göre, her parasal olmayan kıymet, düzeltilmeye esas alınacak tarihin endeksine göre düzeltilcektir. Genel kural budur. Ancak, 1970 yılından önce aktif ve pasife giren kalemler 1970 yılında girmiş kabul edilerek bu yılın endeksinden hareketle tespit edilerek düzeltme katsayısı ile düzeltilcektir.

3.5.4.Enflasyon Düzeltme Katsayısının Hesaplanması

Enflasyon muhasebesinin amacı, mali tablolarda yer alan değerleri, düzeltme tarihindeki paranın satın alma gücü cinsinden ifade etmektir. Enflasyon Muhasebe Kanununun 2.fıkrasında endeks ve katsayılarla ilgili olarak aşağıdaki tanımlar verilmiştir (Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004).

-Fiyat Endeksi; Devlet İstatistik Enstitüsünce Türkiye geneli için hesaplanan ve ilan edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini (TEFE) ifade etmektedir (Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı, 2004).

-Düzeltme Katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesi ile elde edilen katsayıdır.

-Ortalama Düzeltme Katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu elde edilen katsayıdır.

Taşıma Katsayısı; mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe

başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin ortalama) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

3.5.5.Enflasyon Muhasebesinde Toplulaştırılmış Düzeltme Yöntemleri

Vergi Usul Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişik 298. maddesinin (a) fıkrasının (8) numaralı bendiyle, bazı muhasebe kalemleri için enflasyon düzeltmesine ilişkin temel düzenlemelerden farklı olarak düzeltme işlemi yapılabilmesine imkan tanıyan toplulaştırılmış yöntemler tanımlanmıştır (Vergi Mevzuatında Yeni Düzenlemeler, 2004). Enflasyon düzeltmesinde mükellefler toplulaştırılmış yöntemleri tercih ediyorsa Maliye Bakanlığınca belirlenen ve tebliğ ekinde yer alan düzeltme katsayıları yerine, bu bölümde yer alan esaslara göre düzeltme işlemini gerçekleştireceklerdir. Toplulaştırılmış yöntemler kullanılarak düzeltilebilecek parasal olmayan kıymetler, stoklarla sınırlıdır (Tarakçı, 2004). Satış, stok ve giderler, her düzeltme döneminde olduğu aya ait ortalama düzeltme katsayısı ile düzeltilmek zorundadır. Bu durum, özellikle küçük işletmeler için külfetli olabilir. Bu düşünceden hareket eden kanun koyucu, bir ölçüde ülkemize özgü olmak üzere bazı mükelleflere kolaylıklar sağlamış ve enflasyon düzeltmelerinde daha basit bir düzeltme yöntemi öngörmüştür. Enflasyon Muhasebesi Kanunu bu yönteme toplulaştırılmış yöntem adını vermektedir.

Ancak düzeltme işlemine konu olacak iktisadi kıymetin, eldeki defter ve belgelere göre, düzeltmeye esas tarihi ve düzeltmeye esas

tutarı tespit edilebiliyorsa toplulaştırılmış yöntemler kullanılmayacaktır. Yani toplulaştırılmış yöntemlere, düzeltmeye esas tarih ve düzeltmeye esas tutarın sağlıklı olarak tespit edilememesi halinde başvurulacaktır.

İki tür toplulaştırılmış yöntem belirlenmiştir. Bunlar;

1.Basit ortalama yöntem

2.Hareketli Ağırlıklı Ortalama Yöntemi

3.5.5.1.Basit Ortalama Yöntemi

Gelir tablosu kalemleri ile stokların düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını ifade eder (Enflasyon Düzeltmesi Ve Yeniden Değerleme Oranı, 2004). Burada dönem ile geçici vergi dönemi ifade edilmektedir. Ortalama düzeltme katsayısı, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki hesap döneminin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıdır. Bu yöntemde, geçici vergi döneminde alım, satım ve gider tahakkuklarının dönem içine dengeli dağıldığı varsayımı zımni olarak yapılmış olmaktadır (Uman ve Hacırüstemoğlu, 2004).

3.5.5.2.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 tutulmasını (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), ifade eder (Enflasyon Muhasebesi, 2004).

Toplulaştırılmış yöntemleri tercih eden tüm mükelleflerin stoklarını basit ortalama yöntemle düzeltmeleri halinde, özellikle stok devir hızı yüksek olan mükellefler için hata payı yüksek sonuçlar ortaya çıkabilecektir. Zira bu yöntemde tüm mükelleflerin bilançolarında görünen stokların bilanço günü itibariyle bir önceki geçici vergi döneminin ortasında alındığı varsayılmakta ve düzeltme işlemi buna göre yapılmaktadır. Hareketli ağırlıklı ortalama yönteminde ise 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 bulunduğundan sonra yapılması gereken, düzeltmeye esas tarih itibariyle düzeltme katsayısını bulmak ve bu katsayıyla 31.12.2003 tarihli bilançoda görünen stoklara ait tutarı çarpmaktır (Tarakçı, 2004).

Hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı ise, enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş dönem başı stoğun ilgili dönemin sonuna taşınmış değeri ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulmuş değerleri toplamının, dönem başı stok ile dönem içi alış ve giderlerin enflasyon düzeltilmesine esas alınacak tutarlarının toplamına bölünmesi ile bulunan katsayıdır (Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 2004).

Bu yöntemlerden (basit ortalama yöntemi veya hareketli ağırlıklı ortalama yöntemi), birini seçen mükellefler, seçtikleri yöntemden bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dahil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar bu yöntemden geri dönüş yapamazlar (Akdoğan, 2004).

3.5.6.İşletmelerin Mali Tablolarının Düzeltilmesinde Uyulacak Genel Esaslar

Mali tabloların fiyatlar genel düzeyi muhasebesine göre düzeltilebilmesi için aşağıdaki aşamaları sırasıyla uygulamaya koymak gerekmektedir;

1.İşletmenin bir yıla ilişkin dönem başı ve dönem sonu bilançoları ile ilgili yıla ilişkin gelir tablosunun elde edilmesi;

2.Bilanço ve gelir tablosunda parasal ve parasal olmayan kalemlerin belirlenmesi;

3.Parasal olmayan kalemlerin işletmeye hangi tarihte girdiklerinin belirlenmesi;

- 4.Düzeltilme işleminde kullanılacak endekslerin seçimi;
- 5.Endeksler yardımı ile düzeltme katsayılarının belirlenmesi;
- 6.Düzeltilme katsayıları yardımı ile mali tablo kalemlerinin düzeltilmesi;
- 7.Satın alma gücü kazancı veya kaybının hesaplanması ile bu değer düzeltilmiş bilanço ve gelir tablolarına eklenmesi ile mali tabloların yeniden oluşturulması (Yükü ve Özkan, 2004).

3.5.7.Enflasyon Muhasebe Kanununun Tek Düzen Muhasebe Sistemine Getirdiği Yenilik: Yeniden Değerleme Tümüyle Ortadan Kalkmaktadır

Enflasyon Muhasebesi Kanununun 2.maddesi yeniden değerlemeyi düzenleyen Vergi Usul Kanununun mükerrer 298.maddesini tümüyle değiştirip yerine enflasyon muhasebesinin ilkelerini içeren hükümler getirmiştir. Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesinin tümüyle değiştirilmesi sebebiyle, yeniden değerlendirme oranı da kaldırılmış olmaktadır. Oysa, birçok kanunlarda, vergi ve cezaların her yıl yeniden değerlendirme oranı kadar arttırılması yönünde idareye yetki veren hükümler olduğundan, ortaya kanuni boşluk çıkmaktadır. Kanun koyucu bu boşluğu doldurmak amacıyla; Enflasyon Muhasebesi Kanununun 2.maddesinin (B) bendi ile yeniden değerlendirme oranını yeniden tanımlamıştır. Buna göre; yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye

Bakanlığınca Resmi Gazete ile ilan edilir. Bu tanım, eski mükerrer 298. maddedeki tanımın aynıdır. Sadece yayınlanmanın Aralık ayı içinde yapılacağı hükmü kaldırılmıştır.

3.5.8.Enflasyon Düzeltme Uygulamasının Sona Ermesi Halinde Neler Yapılacaktır

Enflasyon Muhasebesi Kanununun 2.maddesi, Vergi Usul Kanununun mükerrer madde 298'i tümüyle değiştirerek, enflasyon muhasebesini uygulamaya koymaktadır. 36 aylık enflasyon oranı %100'ü ve 12 aylık enflasyon oranı da %10'u aştığı takdirde; enflasyon düzeltmesi başlamaktadır. Her hesap dönemi sonunda söz konusu oranlar aşıyorsa enflasyon düzeltmesi uygulamasına devam edilecek; bu iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde, enflasyon düzeltmesi uygulamasına son verilecektir. Herhangi bir geçici vergi döneminde bu şartlar gerçekleşirse; o yılın sonuna kadar enflasyon düzeltmesine devam edilecektir. Enflasyon döneminin sona ermesi halinde, düzeltme sonucu bulunan tutarlar, izleyen dönemin başlangıç değerleri olarak dikkate alınacaktır. Enflasyon düzeltmelerinin yapılmadığı bu istikrar döneminde, muhasebe normal bir şekilde yürütülecektir. Fiyat istikrarı yeniden bozulur ve enflasyon düzeltmesi için gerekli şartlar oluşursa; enflasyon düzeltmesi tekrar başlayacaktır. Enflasyon Muhasebesi Kanununun 5.maddesine göre; enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir dönemden sonra enflasyon düzeltme şartlarının yeniden oluşması halinde; en son enflasyon düzeltmesi yapılan dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır. Kanun koyucu bu hükümlerle, en

son enflasyon düzeltilmesi yapılmış değerleri ileriye taşımak şeklinde değil de, istikrar dönemindeki işlemlerin tümünün enflasyona göre düzeltilmesini öngörmektedir. Bu sebeple bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârının vergiye tabi tutulamayacağı, geçmiş yıl zararının da zarar olarak kabul edilmeyeceği hükmünü getirmiştir. Ancak, geçmiş yıl mali zararlarının matrahın tespitinde mukayyet değerleri ile dikkate alınır. Birikmiş amortismanlar, ait oldukları amortismanına iktisadi kıymetin değerinde düzeltme işlemi sonrası ortaya çıkan artış oranı dikkate alınarak düzeltilir. Bu işlemlerden doğan pasif kalemlere ait fark hesapları kurumlar vergisi mükelleflerince, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazançları ile ilgilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, bu farkların sermayeye ilave edilmesi kâr dağıtımını sayılmayacaktır.³

³ Nuri Uman ve Rüstem Hacırüstemoğlu, a.g.e., ss.153-154.

SONUÇ

Enflasyonu en basit şekliyle toplam talebin toplam arzı aşması dolayısıyla fiyatlar genel seviyesinin devamlı olarak artması ve bunun sonucu olarak para değerinin veya satın alma gücünün hızla düşmesi olarak tanımlanan enflasyon, toplumda bir çok problemin ve huzursuzluğun da temel kaynağıdır. Fakat enflasyon gelişmekte olan ülkelerde bir finansman aracı olarak da kullanılmaktadır.

Türkiye, 1970’li yıllardan bu yana enflasyonla karşı karşıyadır. Enflasyon olgusu Türkiye için kronikleşen bir yara halini almıştır. Ülke yönetimine talip olan tüm iktidarlar enflasyonla savaşı hedef olarak seçmelerine rağmen başarı sağlanamamıştır. Bu başarısızlık tüm topluma yansyarak, umutsuzluğu da beraberinde getirmiştir.

Günümüzde sosyal devlet anlayışıyla kamu harcamaları büyük boyutlara varabilmektedir. Bu harcamaların karşılanması ise çeşitli şekillerde olmaktadır. Bunlar, para basımı, borçlanma döviz rezervlerinin kullanımı ve vergilerin arttırılmasıdır. Hükümetin kamu kesimi açıklarını karşılamak için para basımına gitmesi, genellikle para arzının artmasına ve dolayısıyla fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine sebep olmaktadır. Bu durum elinde para tutan ve paraya bağlanmış alacak sahiplerinin bu varlıklarının değerini enflasyon oranında azaltarak reel para dengesi üzerinde vergiye tabi tutulması, diğer taraftan parasal getirisi bulunmayan veya düşük olan vadesiz mevduatın enflasyon vergisine tabi tutularak hazine ve bankalara kaynak aktarılmasına sebep olmaktadır. Ayrıca hükümet, enflasyon sebebiyle, endekslenmemiş iç borçlarını daha ucuza

ödeyerek, özel kesimden kamu kesimine kaynak aktarma imkanına sahip olmaktadır. Bundan dolayı ekonomistler enflasyonu bir gizli vergileme yöntemi olarak görmüşlerdir. Fakat monetizasyon bir taraftan enflasyon vergisi yoluyla hükümete gelir sağlarken, vergilerin toplanmasındaki gecikmelerden dolayı reel vergi gelirlerinde azaltıcı bir etki yapmaktadır. Enflasyonist dönemlerde vergi sistemlerinde reel olarak gelir düzeyi artmadığı halde, mükelleflerin, nominal gelirleri sebebiyle giderek daha yüksek oranda vergilendirildikleri de görülür. Enflasyon bulunduğu bir ülkede farklı mükelleflerin vergilerini farklı zamanlarda ödemeleri yatay eşitliği bozmakta ve mükelleflerin farklı şekilde vergilendirilmelerine sebep olmaktadır. Enflasyon toplumun değişik kesimlerini farklı şekilde etkilemekte (üreticiyi, tüketiciyi, alacaklıyı, borçluyu, mükellefi), bu da vergi sistemini bozarak, vergi yükünün dağılımını değiştirmekte ve sonuçta vergi ile hedeflenen ekonomik, mali ve sosyal amaçlar gerçekleşmemektedir.

Enflasyon mikro düzeyde incelendiğinde, kısa dönemde işletmelerin yatırım yapma risklerinin artmasına, üretim maliyetlerinin artmasına ve faiz yükünün artmasına sebep olmaktadır. Uzun dönemde ise işletmelerin muhasebe sistemlerini ve mali tablolarını anlamsız hale getirmektedir. Enflasyonun olmadığı bir ekonomide işletmelerin mali tabloları ve muhasebe kayıtları normal sonuçları verirken ve bu tablolara ve muhasebe kayıtlarına göre verilen bütün kararlar ise doğru sonucu verir. Fakat enflasyonun hüküm sürdüğü bir ekonomide muhasebe kayıtları ve mali tablolar işletme ile ilgili gerçek sonuçları yansıtmaz ve bu işletme ile ilgili

kimselerin yanlış bilgileneşine sebep olur. Bunun doğal sonucu olarak bu verilere göre alınan kararlar sonucunda da işletmeler etkin sonuç alamazlar ve yanlış karar verme riskleri yükselir.

Bu durumu ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli kurumlar tebliğler ve kanunlar çıkarmışlar ve enflasyonun işletmeler üzerindeki yükünü azaltmaya çalışmışlardır. Bu çalışmaların bir kısmı, kısmi nitelikte bir kısmı da genel nitelikteki çalışmalardır. Kısmi nitelikteki çalışmaların bir çoğı enflasyonun sebep olduğı çarpıklıkları gidermek veya doğurduğı problemleri hafifletmek için Türk Vergi Sisteminde bir dizi endeksleme ve vergi erteleme yöntemleridir. Bu yöntemlerin bir çoğı tam sonuç vermemesine rağmen, nominal kârları kısmen de olsa vergi dışı bırakmaktadır. Enflasyonun bozucu etkisini ortadan kaldırmak amacıyla Türk Vergi Sisteminde oluşturulan kısmi çözüm yöntemleri şunlardır;

- Yeniden değerlendirme
- Alacak ve Borç Senetlerinde Reeskont
- Azalan Bakiyeler Yöntemiyle Amortisman
- Yenileme Fonu
- Gider Artış Fonu
- Stok Değerlemede Son Giren İlk Çıkar (LİFO) Yöntemi
- Finansman Fonu
- Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kazançlar
- Maliyet Bedeli Artırımı

- Araştırma ve Geliştirme Fonu
- Yatırım İndiriminde Endeksleme
- Geçici Vergi'dir.

Ancak bir işletmenin enflasyondan nasıl etkileneceği bilançosunda yer alan parasal ve parasal olmayan kalemlerin göreceli ağırlığına, parasal kalemlerde enflasyona bağlı olarak bir endekslemeye gidilip gidilmediğine ve üretilen malın nispi fiyatında meydana gelen değişimin fiyatlar genel düzeyindeki değişimden daha yüksek olup olmadığına bağlıdır.

Genel nitelikteki yöntemler ise enflasyon muhasebesi uygulamasıdır. Türkiye için daha yeni olan bu yöntem üç tane modeli içermektedir. Bunlar;

-Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

-Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi (İkame Maliyeti Muhasebesi)

-Genel Fiyat-Cari Maliyet (İkame Maliyeti) Muhasebesi (Karma Yöntem)

Türkiye’de 5024 sayılı Enflasyon Muhasebesi Kanunuyla, Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi kabul edilmiştir. Türkiye bu kanunla yeni bir deneyime ilk adımı atmıştır. Bu kanunla, işletmeler enflasyonun etkilerinden, kısmi yöntemlere göre daha az etkileneceklerdir.

Çok genel anlamıyla enflasyon muhasebesi, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini gidermeye yönelik bir tekniktir. Bu teknik, temel olarak parasal olan ve parasal olmayan kalemler olarak bilançoyu iki ana unsura ayırır, parasal olmayan kalemlerin, enflasyon endeksleriyle değerlendirilmesini, bilançoda belli hesaplar içerisinde gruplandırılmasını öngörüyor.

Enflasyon muhasebesinin önemi tarihi maliyetler muhasebesinin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Tarihi maliyetler muhasebesinin sunduğu bilgiler yanlış değildir fakat fiyatların değiştiği dönemlerde oldukça önemli eksikliklere sahiptir.

Tarihi maliyet muhasebesi, para biriminin alım gücündeki değişiklikleri dikkate almadığından, mali tablolar değişik tarihlerde değişik alım güçleri olan para miktarlarıyla değerlendirilmiş kalemler içermekte, bu para birimleri arasında ortak bir baz bulunmamaktadır. Oysa, enflasyonun yüksek olduğu ekonomilerde bir şirketin mali tablolarının gerçek mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tam anlamıyla yansıtması için enflasyonun bu tablolara olan etkisinin belirlenmesi gerekir, dolayısıyla enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekliliği doğmaktadır. Enflasyon muhasebesinin amacı, paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareket edilerek, homojenliğini yitiren mali tabloları sabit para birimiyle ifade etmek, gelir ve giderleri cari para değerleriyle ifade ederek gerçek işletme sonucunu bulmak ve parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı işletmenin uğradığı elde bulundurma kazancı ya da kaybını ortaya koymaktadır. Mevcut bir dönemde geçerli olan

bir parayı, daha doğrusu paranın satın alma gücünü, farklı bir dönemde geçerli olan paranın satın alma gücüne dönüştürme işlemi, kısacası enflasyon muhasebesi, aslında birbirinden farklı dönemlerde alım gücünü ifade eden ve mali tablolara yansıtılan sonuçların benzer alım güçlerine dönüştürülmesi için yapılan matematiksel işlemleri içerir.

Öncelikle belirtilmesi gereken şey enflasyon muhasebesinin muhasebe kayıtlarında yapılacak bir değişiklik olmadığıdır. Enflasyon muhasebesi en genel hatlarıyla işletme finansal tablolarının (bilanço, gelir tablosu, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu, v.b.) enflasyon karşısında güncelleştirilmesi, çeşitli endeksler yardımıyla düzeltilmesi mantığına dayanır. Ölçü birimi olarak paranın değeri değil paranın satın alma gücü kullanılır.

Normal ekonomik şartlarda muhasebe, kendisinden beklenen fonksiyonları yerine getirir. Fakat, enflasyonist bir dönemde geleneksel muhasebe sisteminin ürettiği raporlar ölçü birimi olarak paranın nominal değerini kullandığı için gerçekleri yansıtmayan anlamsız veriler haline gelmekte ve işletme ilgililerini yanıltmaktadır. Bundan dolayı güncelliğini kaybeden ve yanıltıcı veriler üretir hale gelen muhasebe yerine enflasyonun etkilerini yansıtabilecek ve geleneksel muhasebe yerine geçebilecek yeni muhasebe modelleri geliştirilmiştir. Bu arayışlar sonucunda genel olarak Enflasyon Muhasebesi adı verilen muhasebe sistemi ortaya çıkmıştır. Enflasyon muhasebesi kısaca, tarihi maliyetlerle ifade edilmiş işletme değerlerine fiyat değişmelerinin etkilerini yansıtan ve

gerekli önlemleri alarak, işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine imkan veren muhasebe sistemleridir şeklinde tanımlanabilir.

Tabii ki enflasyonun etkilerini gidermek için bu tür kısmi ya da genel nitelikli önlemler almak yerine, enflasyonla kararlı bir şekilde mücadele edilmeli ve enflasyon illetinden tamamen kurtulunmalıdır. Bu mücadelenin kısa sürede sonuç vermesi tabii ki beklenemez bundan dolayı da enflasyonla mücadelede başarı sağlanıncaya kadar kısmi ya da genel nitelikli önlemler alınarak işletmelerin enflasyondan kaynaklanan mağduriyetleri giderilmelidir. Bu anlamda, 2003 yılında çıkartılan enflasyon muhasebesi kanunu da uzun süredir işletmelerin beklediği önemli bir kanundur. Enflasyon Muhasebesi Kanununun uygulanması ile; enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini azaltıp azaltmayacağı ya da hükümetleri yeni arayışlara itip itmeyeceğini ileriki yıllarda göreceğiz.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat Tenker (1997), Finansal Tablolar ve Finansal Analiz Teknikleri, Lebib Yalkın Yayınları, Genişletilmiş 5.Baskı, İstanbul.
- AKDOĞAN, Nalan (2004), Enflasyon Muhasebesi, Ankara Ticari İlimler Akademisi, Mali Bilimler ve Muhasebe Yüksekokulu Yayınları, No:1, Ankara.
- AKTAN, Coşkun Can (1994), Çağdaş Liberal Düşüncede Politik İktisat, Takav Matbaası, Ankara.
- ATAÇ, Beyhan (1991), Maliye Politikası, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayın No:86, Eskişehir.
- AYDIN, İzzet (1979), Enflasyonla Mücadele Modelleri, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Güryay Matbaası, İstanbul.
- BEKTÖRE, Sabri ve diğerleri (Şubat-1996), Mali Tablolar Analizi, Eskişehir.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2003), Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Acar Matbaacılık A.Ş., İstanbul.
- ÇABUK, Adem (2001), Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, Uludağ Üniversitesi Güçlendirme Vakfı Yayın No:188, Vipaş A.Ş. Yayın No:64, III.Baskı, Bursa.
- ÇELİK, Aylin (Temmuz-2003), Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli

- Uygulamasý, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasý İstatistik Genel M¼d¼rl¼g¼, Ankara.
- ÇETİNER, Ertuğrul (Ekim-2000), İşletmelerde Mali Analiz, Gazi Kitabevi, 3.Baskı, Ankara.
- ÇÖLOĞLU, Halit (1993), Stagflasyon, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara.
- DEMİR, Ahmet (Nisan-1996), Mali Tablolar ve Uygulaması, Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Ticaret Limited Şirketi, Genişletilmiş 2.Baskı, İstanbul.
- ERDOĞAN, Necmettin (1997), Mali Tablolar Analizi, Attila Kitabevi, Ankara.
- HACİRÜSTEMOĞLU, R¼stem ve diğerkleri (Mart-1999), Beşyüz Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul.
- HACİRÜSTEMOĞLU, R¼stem (1997), Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları, Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri, İstanbul.
- KARAPINAR, Aydın ve Kadir Gürdal (2003), Enflasyon Muhasebesi, TESMER (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Temel Eğitim ve Staj Merkezi, Meslek İçi Eğitim Serisi, TESMER YAYIN NO:54, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- LAZOL, İbrahim (2000), Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa.
- MERİÇ, Baki (1982), Ticari ve Mali Bilançolarda, İşletmeye Dahil İktisadi Kıymetlerde Değerleme, İstanbul Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul.

- MORGİL, Orhan ve diğerkleri (1990), Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri, İstanbul.
- ÖRTEN, Remzi ve Aydın Karapınar (Nisan-2003), Enflasyon Muhasebesi, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., Birinci Baskı, Ankara .
- ÖZBİLEN, Şevki (Şubat-2004), Enflasyonun Gelir Vergisi Sistemine Etkisi ve Türkiye Uygulaması, Gazi Kitabevi, Ankara.
- ÖZBİLEN, Şevki (Mart-1991), Maliye Politikası, Ezgi Kitabevi Yayınları.
- PARASIZ, İlker (Mart-2001), Enflasyon-Kriz-Ayarlamalar, Ezgi Kitabevi, Bursa.
- PEKER, Alparslan, Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1978.
- SEVİLENGÜL, Orhan (1993), Bankalarda Kredi Müşterilerinin Finansal Tablolarının Analizi ve Türkiye Uygulamasının Değerlendirilmesi, Ankara.
- SÜRMEK, Yusuf (1997), İşlem Muhasebesi-I, Eser Ofset Mat. Yay. San. Tic. Ltd. Şti., İkinci Baskı, Trabzon.
- TARAKÇI, Hızır (Şubat-2004), Enflasyon Düzeltmesi, Polaris Yayınları, 1. Baskı, İstanbul.
- ULUATAM, Özhan ve Yaşar Methibay (2000), Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Değişik Dördüncü Baskı, Ankara.
- UMAN, Nuri ve Rüstem Hacırüstemoğlu (Ocak-2004), Enflasyon Muhasebesi, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul.
- UMAN, Nuri (2002), Enflasyon Muhasebesi, Acar Matbaacılık Yayıncılık Hizmetleri Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş., İstanbul.
- ÜNLÜ, İ. Levent (2004), Vergi Uygulamaları İçin Enflasyon Muhasebesi, Karaman.

- YÜCE, Mehmet (2000), Enflasyon Vergisi ve Türk Vergi Sisteminde Enflasyonun Etkilerini Gidermeye Yönelik Müesseseler, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa.
- YÜKÇÜ, Süleyman ve Serdar Özkan (Şubat-2004), Enflasyon Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş Gözden Geçirilmiş 2.Baskı, Ankara.
- YÜKSEL, Ahmet (Aralık-1997), Enflasyon Muhasebesi, Literatür Yayınları:23, Birinci Baskı, İstanbul.

DERGİLER ve İNTERNET

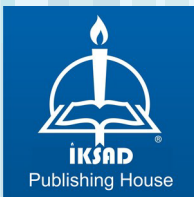
- “12 Soruda Enflasyon Muhasebesi“, www.capital.com.tr/c/0104/vergi.asp, 05.04.2004.
- “Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı“, www.ymm.net/vuk/enflasyon_duzeltmesi_ve_yeniden_.htm, 27.02.2004.
- “Enflasyon Muhasebesi nedir?“, www.enflasyon_muhasebesi.net/files/enf.htm, 05.04.2004.
- “Enflasyon Muhasebesi Tamam“, www.hurriyetim.com.tr/haber/0,,tarikh~2003-07-07-m@nvid~287746,00.asp, 26.02.2004.
- “Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi“, www.alomaliye.com/ozan_uslu_enflasyon_muhasebesi.htm, 08.01.2004.
- “Vergi Mevzuatında Yeni düzenlemeler (5024 Sayılı Kanun ve Enflasyon Düzeltmesi)“, www.alomaliye.com/emrah_aygul_enflasyon_duzeltmesi.htm, 08.01.2004.
- “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda

- Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*“, www.alomaliye.com/5024_sayili_kanun_vuk_kur.htm, 08.01.2004.
- AKDOĞAN, Nalan, “*Türkiye’de Çeşitli Kurumlarca Düzenlenen Enflasyon Muhasebesi Uygulama Esaslarının Karşılaştırılması ve Düzeltme İşlemlerine İlişkin Örnek Uygulamalar*”, www.ydk.gov.tr/enflasyon_muhasebesi.htm, 18.03.2004.
- AKYOL, M. Emin, “*Enflasyon ve Türk Vergi Sistemi*”, *Yaklaşım*, Yıl:10, Sayı:109, Ocak, 2002.
- ASO Genişletilmiş Meclis Toplantısı, www.aso.org.tr/baskan/meclis_Ocak2003_2.html, 28.06.2004.
- ATABEY, Naim Ata, “*İşletmelerde Çalışma Sermayesi Yönetiminin Önemi*”, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, Yıl:1998, Sayı:1.
- AYBOĞA, Hanifi, “*Enflasyonun İşletmelere Etkisini Gidermek Amacıyla Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler İle Enflasyon Muhasebesine Geçiş Sürecine İlişkin Değerlendirme ve Öneriler*”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt:2, İstanbul, Nisan-1998.
- AYGÜL, Emrah, “*Vergi Mevzuatında Yeni Düzenlemeler (5024 sayılı kanun ve enflasyon düzeltmesi)*”, http://www.alomaliye.com/emrah_aygul_enflasyon_duzeltmesi.htm, 08.01.2004.
- AYGÜL, Emrah, *Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Olumsuz Etkilerini Kısmen Gideren Yasal Düzenlemeler*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:12, Ekim, 2001.

- AYKAÇ, Mustafa, “*Ekonomik İstikrar Aracı Olarak Gelirler Politikası ve Yöntemleri*”, Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı:1, Mart, 1984.
- CİVAN, Mehmet ve Ferah Yıldız, *Enflasyon Muhasebesinin Uygulanabilirliği ve Muhasebeciler Üzerinde Yapılan Bir Araştırma*, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:16, Ekim, 2002.
- CÖMERT DOYRANGÖL, Nuran, “*Yatırım Finansmanında Bir Araç Olarak Finansman Uygulaması Esasları ve Muhasebe Kayıtları*”, Mükellefin Dergisi, Sayı:49, Ocak, 1997.
- CÖMERT, Nuran, “*Tarihi Maliyet Muhasebe Bilgisinin Enflasyon Dönemlerindeki Kusurları*”, Vergi Dünyası, Ağustos, 1988.
- ÇELİK, Abdullah, “*Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:165, Mayıs, 1995.
- DOĞAN, Üzeyme, ve Hüseyin Avunduk, “*Enflasyonist Ortamda Projelerin Programlanması*”, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:12, Sayı:1, 1997.
- DOĞAN, Aykon, “*Yeniden Değerleme*” , Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yeniden Değerleme Özel Sayısı, Sayı:32, 1983.
- DOĞAN, Zeki, “*Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Yok Edecek Bir Muhasebe Modeli:İkame Maliyeti (Cari Değer) Muhasebesi*”, Vergi Dünyası, Sayı:165, Mayıs, 1995.
- DOĞAN, Zeki, “*Enflasyonun Olumsuz Etkilerini Azaltmak İçin İşletmeler Tarafından Kullanılan Geçici Muhasebe*

- Yöntemlerine İlişkin Bir Araştırma*”, Açık Öğretim Dergisi, Cilt:4, Sayı:2, Eskişehir, 1995.
- DOĞAN, Zeki, “*Vergi Erteleme Müessesesi Olarak Finansman Fonu ve Muhasebeleştirilmesi*”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:99, Aralık, 1996.
- Ekonomi Politikası Sözlüğü, http://www.alomaliye.com/eko_politikasi_sozluk.htm, 23.06.2004.
- Enflasyon Düzeltmesi*, www.ymm.net/vuk/enflasyon_duzetlmesi.htm, 27.02.2004.
- ERGÜN, Orhan, “*Vergi Ertelemenin Bir Yolu; Ar-Ge Yapmak*”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:52, Nisan, 1997.
- ERİMEZ, Rüştü, “*Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Bilançoların Yeniden Değerlenmesi. I*” İSO Dergisi, Yıl:16, Sayı:190, 15 Aralık 1981.
- ERTUNA, Özer, “*Enflasyon Ortamında İşletmelerdeki Üretim, Fiyat, Stok, Pazarlama ve Ücret Politikaları, Enflasyon Muhasebesi Sempozyumu*”, İstanbul Mülkiyeliler Vakfı, İstanbul, 1990.
- KAYGUSUZ, Sait Yüksel, “*Enflasyon Muhasebesi (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi)*”, www.isguc.org/arc_view.php?ex=161, 01.09.2003.
- ÖZBİLEN, Şevki, “*Vergi-Enflasyon İlişkisi Üzerine Bir İnceleme*”, www.econturk.org/Turkiyeekonomisi/enflasyon.pdf, 10.09.2002.
- PEHLİVAN, Osman, “*Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi*”, Vergi Dünyası, Sayı:137, Ocak, 1993.

- SAKINÇ, Süreyya, “*Fiyat Artışları ve Fiyat Seviyesi*”, Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı:12, Yıl:24, Aralık, 1987.
- SARIKAMIŞ, Cevat, “*Enflasyon ve Finansman*”, Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Programları, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2004, İstanbul.
- SEZAL, Levent, “*Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri*”, Standart Dergisi, Sayı:482, Şubat, 2002.
- ŞAFAK, Mehmet, “*Gelir Vergisi Tarifesi ve Türkiye Uygulaması*”, Vergi Dünyası, Sayı:87, Kasım, 1988.
- ŞEN, Hüseyin, “*Olivera-Tanzi Etkisi:Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma*”, [www.maliye.gov.tr/apk/MALDER%20\(s-143\)/Huseyinsen.pdf](http://www.maliye.gov.tr/apk/MALDER%20(s-143)/Huseyinsen.pdf), 17.01.2004.
- ŞENATALAR, Burhan, “*Dolaysız Vergilerle İlgili Öneriler*”, Makroekonomik Politikalar ve Kamu Kesimi Dengesi, TÜSES Vakfı İstanbul, Cilt:1, Aralık, 1991.
- ŞİŞMAN, Bülent, “*LIFO Yöntemi ve Maliyet Buharlaşması*”, Yaklaşım Dergisi, Yıl:10, Sayı:110, Şubat, 2002.
- USLU, Ozan, “*Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi*”, www.alomaliye.com/ozan_uslu_enflasyon_muhasebesi.htm, 08.01.2004.
- YÜCE, Mehmet, “*Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler*”, Mevzuat Dergisi, Haziran, 1999, <http://www.basarm.com.tr/dergi/99-06/a/enflasyonmuhasebesi.htm>, 21.10.2003.
- ZALOĞLU, Mesut, “*Enflasyon Düzeltmesi*”, Vergi Dünyası, Yıl:21, Sayı:254, Ekim, 2002.



978-625-7029-33-9