

ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMALARINDA TEMEL İŞLEMLER ÜZERİNE BİR ÇALIŞMA *

Fehmi KARASIOĞLU**
Namık Kemal ERDEMİR***

Özet

Fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen sürekli ve yüksek oranlı artışlar olarak tanımlayabileceğimiz enflasyon, ülkelerin ekonomilerinde olumsuzluklara sebebiyet vermektedir. Bu nedenle, yönetimlerin çözümü gereken en büyük problemlerden birisidir. Enflasyonla her alanda mücadele edilerek etkileri en aza indirilmeye çalışılmaktadır. Muhasebe bilimi, mali tablolar aracılığıyla doğru bilgiyi tam ve zamanında olacak şekilde karar alıcıların ve ilgili çevrelerin hizmetine sunmayı amaçlamaktadır. Enflasyonun hüküm sürdüğü bir ekonomide muhasebenin sözü edilen amaçlara hizmet edebilmesi, gerekli müdahale ve düzeltmeler olmadan mümkün değildir. Mali tabloların enflasyonun etkilerinden arındırılabilmesi için çeşitli standartlar oluşturulmuştur. Ülkemizde de, "UMS - 29: Hiper Enflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama" ve "TMS - 2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" standartları baz alınarak 5024 Sayılı kanun düzenlenmiştir. Bu çalışmada, bu kanun bağlamında uygulayıcıların yapması gereken düzeltme işlemleri anlatılarak, geçiş döneminde ve takip eden dönemlerde yapılacak düzeltme işlemleri örnekler yardımıyla işlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Enflasyon, Mali Tablolar, 5024 Sayılı Kanun, Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi, Düzeltme Katsayısı, Reel Olmayan Finansman Maliyeti, Toplulaştırılmış Yöntemler, Net Parasal Pozisyon Kâr/Zarar Cetveli.

Abstract

Inflation which can be defined as continuous and high level increases in the prices, causes negative effects on the economies of countries. Therefore, this is one of the biggest problems of governors they have to handle. They try to decrease the effects of inflation to minimum. Accounting science tries to provide correct information completely and in time to the decision makers and related groups. But, it has to be known that, accounting can't reach to this aim unless necessary actions and corrections aren't made in a country living with inflation. Different standards have been composed to clear negative effects of inflation. In this respect, law 5024 is settled based on standards "UMS - 29, Financial Reporting In Hyper Inflationist Economies" and "TMS -2: Financial Reporting In Periods When Hyper Inflation Is Active". In this study, correction measures which operators should apply are explained and and correction measures which should be obeyed in the following periods are exemplified.

Keywords: Inflation, Financial Statement, Law 5024, General Price Level Accounting, Correction coefficient, Unreal Finance Cost, Multiplied Methods

1.Giriş

Geçmişte olduğu gibi günümüzde de insanlar yaşamlarını sürdürebilmek için bir takım mal ve hizmetlere ihtiyaç duymaktadır. Bu ihtiyaçların karşılanmasının bir gereği olarak yaşamamıza giren şirketler, bir taraftan insanların ihtiyaçlarını karşılayacak mal ve hizmeti üretirken diğer taraftan da ortaklarına ve çalışanlarına gelir sağlar. Aynı zamanda devletin sosyal devlet anlayışı gereği görevlerini yerine getirmesi için gerekli olan

* Bu çalışma, Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalında, Doç. Dr. Fehmi KARASIOĞLU danışmanlığında Namık Kemal ERDEMİR tarafından yürütülen Yüksek Lisans Tez çalışmasının bir kısmının özeti'dir.

** Doç. Dr. Selçuk Üni. Karaman İ.İ.B.F. Muhasebe Finansman Öğretim Üyesi

*** Arş. Gör. Selçuk Üni. Karaman İ.İ.B.F. Muhasebe Finansman Araştırma Görevlisi

gelirlerini toplaması sürecinde de vergi öder. Bu yüzden şirket bir yüzü ile topluma bir yüzü ile kendine özgü bir yapıya sahiptir.

Şirketlerin faaliyetlerini yerine getirmesi, etkin ve verimli çalışması güçlü bir sermaye yapısına sahip olmasına bağlıdır. Şirketler, faaliyette bulunduğu ülke ekonomisinde meydana gelen krizlerden ve yüksek oranlı enflasyondan olumsuz etkilenmektedir. Enflasyon en basit şekliyle, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli ve hızlı artışlar olarak ifade edilebilir (Dinler,2000;404).

Enflasyon dönemlerinde yabancı para cinsinden kredi kullanan şirketlerin, ulusal paranın yabancı paralar karşısında değer kaybetmesi sonucu kurdaki olumsuz değişmeden dolayı borcu artmaktadır. Enflasyon nedeniyle artan sermaye ihtiyacını karşılamak için yabancı kaynak kullanmak zorunda kalan şirketlerin yüksek faiz oranlarıyla borçlanmaları ve yine enflasyon nedeniyle dönem sonlarında ortaya çıkan gerçek olmayan kârlardan dolayı şirketlerin vergilendirilmeleri, kâr dağıtımına gitmeleri onların sermaye yapılarını bozmaktadır. Aynı zamanda enflasyon nedeniyle fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artışlara göre şirket varlıkları piyasa fiyatlarının çok altında değerlendirildiği için şirketin piyasa değeri gerçek olarak belirlenememektedir. Enflasyonla birlikte mali tabloların karşılaştırılabilirliği anlamsızlaşmakta, enflasyon nedeniyle önemini yitiren mali tablolar ilgili çevrelere yanlış kararlar almalarına yol açacak bilgiler sunar hale gelmektedir. Sayılan bu sonuçları nedeniyle enflasyonun olumsuz etkilerinin giderilebilmesi için önlemler alınması gerekmektedir. Ülkemizde bugüne kadar "Kısmi Düzeltme Yöntemleri" adı verilen bir takım metotlarla mali tabloların enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılması yoluna gidilmiştir. Adı geçen bu yöntemler hesap kalemlerinin bir kısmının düzeltilmesi esasına dayanmaktadır. Ancak bu yöntemlerin, sadece belirli kalemlerin düzeltilmesini sağlaması nedeniyle istenilen amaçlara ulaşmada yetersiz kaldığı görülmüştür. Bu nedenle tüm mali tablo kalemlerinin enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılması için geniş kapsamlı yöntemlerin kullanılması gerekmektedir. Bu genel düzeltme metotları kısaca "Enflasyon Muhasebesi Modelleri" olarak adlandırılmaktadır. Bu çalışmada, Enflasyon Muhasebesi uygulamaları kısa ve özle örneklerle ele alınacaktır. Burada amaç, uygulama sürecine ışık tutacak temel verilerin kullanılış yöntemlerini göstermektir.

2. Enflasyon Muhasebesi Modelleri

En basit tanımıyla, belirli bir dönemdeki paranın satın alma gücünü, farklı bir dönemde geçerli olan paranın satın alma gücüyle ifade etme işlemine enflasyon muhasebesi adı verilmektedir (Hacırüstemoğlu,1997;16;Şavlı ve Canoğulları,2004:20).

Enflasyon muhasebesinin amacı kısaca, mali tabloların paranın dönem sonundaki satın alma gücüne göre yeniden düzenlenmesidir. Bu düzenleme işlemi ile anlatılmak istenen, kayıtlar yerine tablolar üzerinde düzenleme yapılacağıdır (Lazol,2000:111).

Yukarıda da bahsedildiği gibi, Geleneksel muhasebenin enflasyonist dönemlerde yetersiz kalması sonucunda, bir takım enflasyon muhasebesi yöntemleri geliştirilmiştir. Geliştirilen metotların tamamında enflasyon muhasebesi ve geleneksel muhasebe birlikte çalışmakta ancak enflasyon muhasebesi işlemleri dönemler halinde uygulanmaktadır (Uman,2002:37 - 38). Enflasyon muhasebesi düzeltmeleri ile ilgili olarak 3 farklı model bulunmaktadır. Bu yöntemler; (Hacırüstemoğlu,İbiş,Gökçen,1999:8)

- Mali tabloların belirlenen genel bir endeks yardımıyla düzeltilmesini savunanların geliştirdiği, **Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi**,

- Tablolardaki tarihi değerlerin cari değerleri ile gösterilmesi gerektiğini ileri sürenler tarafından ortaya atılan, **Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi**
- İki metodun olumlu taraflarından yararlanılması amacıyla birlikte kullanılması gerektiğini düşünenlerin savunduğu, **Karma Yöntem** olarak sıralanmaktadır.

Ülkemizde kısmi düzeltme yöntemleri dışında kalan bu genel düzeltme yöntemlerinin kullanılması için büyük oldukça önemli adımlar atılmaya çalışılmıştır. Bu çalışmalar sonunda 30 Aralık 2003 tarihli ve 25332 sayılı Resmi Gazete de yayınlanan 5024 sayılı kanun ile, bilanço esasına göre defter tutan şirketlerin, 1 Ocak 2004 tarihini mali milat olarak kabul ederek mali tablolarını enflasyon oranına göre düzeltmeleri karara bağlanmıştır. Bu kanuna göre ülkemizde yukarıda belirtilen modellerden Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi yönteminin kullanılması benimsenmiştir.

3. Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Yöntemin esasını, fiyatlardaki genel değişimin mali tablolara yaptığı etkileri giderebilmek için, tabloların genel bir endeks yardımıyla düzenlenmesi teşkil etmektedir. Tarihi maliyet muhasebesi sisteminin ölçülerini kullanan bu metotta, para yerine fiyatlar genel düzeyini ortaya koyan satın alma gücünden yararlanır. Bu yöntemle dönem sonlarında üretilen finansal tablolar paranın satın alma gücüne göre yeniden düzenlenir(Civan,Kara,Yıldız,2004:7). Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi uygulaması süreci şu şekildedir (Uman ve Hacirüstemoğlu,2004;27 - 34):

- Öncelikle düzeltilecek mali tablolar belirlenir.
- Düzeltmede kullanılacak bir endeks belirlenir.
- Daha sonra parasal ve parasal olmayan kalemler belirlenir.
- Düzeltilecek kalemlerle ilgili ayrıntılar tespit edilir.
- Parasal olmayan kalemler, belirlenen endeks yardımıyla düzeltilir.
- Parasal kalemlerin elde tutulmasından kaynaklanabilecek elde tutma kayıp/kazançları tespit edilir.
- Mali tablolar düzeltilmiş şekilde sunulur.

3.1. Ülkemizde Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Modelinin Uygulanması

Türkiye çok uzun bir enflasyon döneminden geçmesine rağmen mali tabloların, enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılarak sunulması yoluna gidilmemiştir. İlerleyen dönemlerde ise, mali tablolar yerine muhasebe kayıtlarındaki bir takım kalemlerin düzeltilmesini sağlayan ve sınırlı etkileri olan kısmi düzeltme yöntemleri kullanılmıştır. Kısmi etkilerinden dolayı istenilen faydaları sağlayamayan bu yöntemler yerine yukarıda bahsedilen yöntemlerden birinin seçilerek uygulanması ise ülkemizde hiçte kolay olmamıştır. Büyük tartışmalara rağmen, 17 Aralık 2003 tarihinde kabul edilen ve 30 Aralık 2003 tarihinde 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren 5024 Sayılı Kanun ile birlikte Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi modeli seçilerek düzeltme işlemlerinin yapılması sağlanmıştır.

3.1.1. Düzeltme Uygulamasını Yapacak Olan Mükellefler ve Düzeltme Koşulları

Adı geçen kanuna göre düzeltme işlemini yapacak olan mükellefler ve düzeltme için gerekli koşullar şu şekildedir;

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden, Gelir/ Kurumlar vergisi mükellefleri, son üç hesap dönemi içinde enflasyon artış oranının %100’ü aşması ve içinde bulunulan hesap dönemi içinde bu artışın %10’dan fazla olması durumunda

enflasyon düzeltmesi uygulamasını gerçekleştireceklerdir (Yükçü ve Özkan,2004,75 - 76).

3.1.2. Temel Kavramlar

İlgili yasa uyarınca ilk yıl düzeltme katsayıları aracılığıyla parasal olmayan kalemlerin düzeltileceği ve takip eden dönemlerde ise parasal olmayan kalemlerin taşıma katsayıları aracılığıyla taşınması gerektiği belirtilmiştir. Ulusal para biriminin değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler Parasal Kalemler, parasal kalemler dışındaki kalemler ise Parasal Olmayan Kalemler olarak adlandırılmaktadır(Karapınar ve Gürdal,17 - 18).

Düzeltilme işleminde kullanılacak katsayıların hesaplanmasında yararlanılacak endeks ülkemizde TEFE(ÜFE) olarak belirlenmiştir(Uysal,Taner,Buluç,2004;39 - 40; Vural,Özyer,Kıratlı,2004;94).

Malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı düzeltme katsayısı olarak adlandırılır.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{\text{Kıymetin Ait Olduğu Aya Ait Endeks}}$$

Örneğin, 1996 yılının Mart ayında alınmış bir kıymetin Aralık 2003 tarihindeki değerini hesaplayabilmek için ihtiyaç duyulan düzeltme katsayısı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{TEFE}_{\text{Mart}1996} = 277,3$$
$$\text{TEFE}_{\text{Aralık}2003} = 7382,1$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{\text{Kıymetin Ait Olduğu Aya Ait Endeks}} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Mart 1996}} = \frac{7382,1}{277,3} = 26,62135$$

Ortalama düzeltme katsayısı ise, malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bu endeks ile bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksi toplamının ikiye bölünmesi sonucu bulunan endekse bölünmesiyle elde edilen katsayıdır.

$$\text{Ortalama Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{\frac{\text{Önceki DönemSonu Endeksi} + \text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{2}}$$

Örneğin 31.12.2003 yılında düzeltme işlemi yapan bir mükellef için ortalama düzeltme katsayısı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{TEFE}_{\text{Eylül}2003} = 7173,3$$
$$\text{TEFE}_{\text{Aralık}2003} = 7382,1$$

$$\text{Ortalama Düzeltilme Katsayısı} = \frac{7382,1}{\frac{7173,3 + 7382,1}{2}} = 1,0143$$

Düzeltilme katsayıları hesaplandıktan sonra bulunan katsayı aracılığıyla ilgili kıymetler çarpılarak yeni değerlere ulaşılır.

Düzeltilme sürecinde içerisinde Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM) barındıran hesapların düzeltilmesi süreci farklılık göstermektedir.

Reel Olmayan Finansman Maliyeti (ROFM); her türlü borçlanmada, borç tutarlarına borcun kullanıldığı döneme ait TEFE artış oranının uygulanması suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir. Stoklar, maddi ve mali duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar reel olmayan finansman maliyetini ihtiva edebilecek olan parasal olmayan varlıklardır. Reel olmayan finansman maliyetinin belgelendirilebilmesine ve belgelendirilmemesine göre iki farklı şekilde hesaplanması mümkündür:

Finansman maliyetinin belgelendirilebiliyor olması durumunda;

$$ROFM = \text{Borç Tutarı} * \frac{\text{Borcun kapatıldığı aya ait TEFE} - \text{Borcun alındığı aya ait TEFE}}{\text{Borcun alındığı aya ait TEFE}}$$

Konuyu örnekle açıklamak gerekirse düzeltme yapacak işletmenin Mart 2002 tarihinde 10.000 YTL kredi kullanarak bir CNC tezgahı aldığını ve borcunu 2.000 YTL faiziyle birlikte Kasım 2002 de kapattığını varsayalım.

$$TEFE_{\text{Mart}2002} = 5387,9$$

$$TEFE_{\text{Kasım}2002} = 6314,3$$

$$ROFM = 10.000 * \frac{6314,3 - 5387,9}{5387,9} = 10.000 * 0,1719 = 1719$$

İşletmenin enflasyon muhasebesinde esas alacağı tutara ise bulunan sonucun bilançodaki değerden çıkarılması ile ulaşılabacaktır.

12.000 - 1.719 = 10.281 tutarı işletmenin düzeltme sırasında kullanılacak tutar olacaktır.

- Finans Maliyeti belgelendirilmiyorsa kıymetin aktife girişi tarihine bakılır. Eğer ilgili kıymetin aktife girişi beş hesap döneminden önce ise herhangi bir ayıklama işlemi yapılmaz. Ancak eğer ilgili kıymet düzeltme dönemi de dâhil olmak üzere beş hesap dönemi içerisinde işletmenin tasarrufuna girmiş ise aşağıdaki formül ile ayıklama işlemi yapılır:

$$ROFM = \text{Toplam Finansman Maliyeti} * \frac{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait TEFE Artış Oranı}}{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}$$

Yukarıdaki örnekte firmanın, finansman maliyetini belgelendiremediğini varsayarsak,

$$ROFM = \text{Toplam Finansman Maliyeti} * \frac{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait TEFE Artış Oranı}}{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}$$

$$TEFE_{\text{Aralık}2002} = 6478,8$$

$$TEFE_{\text{Aralık}2003} = 7382,1$$

$$\frac{7382,1 - 6478,8}{6478,8}$$

$$ROFM = 2.000 * \frac{6478,8}{0,50350} = 2.000 * 0,2769 = 554$$

$$12.000 - 554 = 11.446$$

Malî tablolardaki parasal ve parasal olmayan tutarların, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonundaki yeni değerlerinin hesaplanması işlemine taşıma işlemi denilmektedir. Bu işlem sırasında kullanılan taşıma katsayısı ise, malî tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki (yıl içinde işe başlayanlarda, işe başlanılan aya ilişkin) fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayı şeklinde tanımlanmıştır. Taşıma Katsayısı aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanır.

$$\text{Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Ay Endeksi}}{\text{Önceki Dönem Sonu Endeksi}}$$

Maliye Bakanlığı 5024 Sayılı Kanun da düzeltme sürecinde belirlenmiş bazı kalemler düzeltilirken yararlanabilecek ve adına toplulaştırılmış yöntemler denilen yöntemler belirlemiştir. Mükelleflerin hangi yöntemi uygulayacakları kendilerine bırakılmış, ancak toplulaştırılmış yöntemlerden birini seçen mükelleflerin seçtikleri yöntemden, bu seçimi yaptıkları hesap dönemi dâhil üçüncü hesap döneminin sonuna kadar dönemeyecekleri belirtilmiştir. Toplulaştırılmış yöntemler, 2003 yılı düzeltmesinde ve 2004 ve takip eden dönemlerde farklılık göstermektedir. Şöyle ki,

- 31.12.2003 Bilançosu Düzenlenirken, basit ortalama yöntemi veya stok devir hızı yönteminden biri seçilebilmektedir.
- 01.01.2004 ve sonrası dönemlerde kullanılacak toplulaştırılmış yöntemler ise basit ortalama yöntemi veya hareketli ağırlıklı ortalama yöntemidir.

Basit Ortalama Yöntemi; Gelir tablosu kalemleri ile stokları düzeltmede esas alınacak tarihlere bağlı kalınmaksızın dönem ortalama düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmasını ifade eder. Aşağıdaki formül yardımı ile hesaplanır:

$$\text{Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{\frac{\text{Önceki Dönem Sonu Endeksi} + \text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{2}}$$

Stok Devir Hızı: Stoklarını basit ortalama ile düzelten ve stok devir hızı yüksek olan işletmelerde düzeltme sürecinde hata oranı yüksek olabilir. Bu durumda bu gibi işletmeler için stok devir hızı yöntemi ile stokta görünen malların hangi aya ait olduğu saptanarak düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir (Kurdoğlu, 2005:30).

Bir işletmenin Ocak - Haziran arası stokları ile ilgili bilgilerin aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım:

Dönem Başı Mal Stoku	1.000
Mal Alımı	14.000
Satılan T. M. M.	12.000
Dönem Sonu Stoku	3.000

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Satılan Mallar Maliyeti}}{(\text{Dönem Başı Stoku} + \text{Dönem Sonu Stoku}) / 2} = \frac{12.000}{1.000 + 3.000 / 2} = 6$$

$$\text{Ortalama Stokta Kalma Süresi} = \frac{360}{6} = 60$$

Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarında Temel İşlemler Üzerine Bir Çalışma
F.Karasioğlu–N.K. Erdemir

Şu andaki stokların giriş tarihi 60 gün öncesidir. Haziran ayından önceki 60 gün ise Nisan ayına denk gelmektedir. Düzeltme esnasında yararlanılacak endeks nisan ayı endeksi olacaktır.

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 tutulmasıdır. Bu yöntemde kullanılacak olan hareketli ağırlıklı ortalama düzeltme katsayısı şu şekilde formüle edilebilir (Pekdemir, Selvi, 2004:46);

$$\text{Hareketli Ağırlıklı Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltilmiş Dönem Başı Değer} + \text{Düzeltilmiş Dönem İçi Girişler}}{\text{Dönem Başı Normal Değer} + \text{Dönem İçi Normal Girişler}}$$

Net Parasal Pozisyon: Parasal varlıklarla, parasal kaynaklar arasındaki farkı ifade eder. (Tarakçı, 2004; 168)

3.1.3. Düzeltmeye Esas Tarihler ve Düzeltilecek Tutarlar

Düzeltme işlemi 1970 tarihinden itibaren uygulanır. Ancak bu yıldan önce işletmenin tasarrufuna girmiş olan kıymetler buluyorsa bunlar 1970 yılında girmiş olarak kabul edilirler. Maliye Bakanlığı düzeltme işleminde kullanılacak katsayıların hesaplanması amacıyla kullanılacak tarihleri Tablo.1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Düzeltme İşlemlerinde Esas Alınacak Tarihler

Menkul Kıymetler	Satın Alma Tarihi
Mali Duran varlıklar	
İlk Madde Malzeme	
Ticari Mallar	
Yarı Mamul	
Mamul Stoklarını Maliyetine Dâhil Edilen Unsurlar	
Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Unsurları	Deftere Kayıt Tarihi
Gelecek Aylara ve Yıllara Ait Giderler	
Maddi Duran Varlıklar ve Bunların Unsurları	Bunlara mahsuben verilmiş olan veya alınan parasal olmayan avanslar ödeme veya tahsil tarihinden mahsup tarihine kadar düzeltilme işlemine tabi tutulur.
Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Bunların Unsurları	
Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar ve Bunların Unsurları	
Yıllara Yaygın Onarım İnşaat ve Onarım Hak Edişleri	
Kâr Yedekleri	
Özel Fonlar	
Haklar ve Şerefiyeler	
Parasal Olmayan Alınan Depozito ve Teminatlar	
Parasal Olmayan Alınan Avanslar	Tahsil Tarihi
Nakit Olarak Ödenmiş Sermaye	
Hisse Senedi İhraç Primleri	
Hisse Senedi İptal Kârları	
Parasal Olmayan Verilen Depozito ve Teminatlar	Ödeme Tarihi
Parasal Olmayan Verilen Avanslar	
Aynı Sermaye Olarak Konulan Kıymetler	Mülkiyetin İntikal Ettiği Tarih
Kâr yedekleri	
Geçmiş Yıl Kârları	Tescil Tarihi
Net Dönem Kârının Sermayeye İlavesiyle Artırılan Sermaye	
Nakdi Sermaye Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	Ödeme Tarihi
Aynı Sermaye Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	Sermaye Karşılığı Konulan Kıymetin Mülkiyetinin İntikal Ettiği Tarih
Temettü Karşılığı Alınan Hisse Senetleri	İştirak Edilen Şirket Sermayesinin Tescil Tarihi
Parasal Olmayan Karşılıklar	İlgili Kıymetin Düzeltmeye Esas Tarihi

Kaynak: Sait Kaygusuz, Sükrü Dokur (2004), **Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulamaları** Alfa Yayınları, 1. Baskı, Bursa., 73; Soner Ülgen, Ali Tuğlu (2004), "5024 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeye Göre Enflasyon "*Maliye Postası*, Sayı 564, Ocak, 52 100.

Parasal olmayan kıymetlerin değerlemede esas alınacak tutarları şu şekilde belirlenmiştir:

- Maddi duran varlıklar, maliyet bedeli ile
- Mali duran varlıklar alış bedeli ile
- Birikmiş amortismanlar ait olduğu kıymetin bilanço değerinde düzeltme sonrası ortaya çıkan artış oranı ile
- Stoklar maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulur.

Öz sermaye kalemleri düzeltilirken var ise, 01.01.2004 tarihinden önce ayrılmış, yeniden değerlendirme, maliyet artış fonu gibi fonlar sıfırlanır(Gökçen,2004:29 - 34).

3.1.4. Enflasyon Düzeltmesi Sonucu Oluşan Farkların Kaydedilmesi İçin Kullanılacak Olan Yeni Hesaplar

Enflasyon muhasebesinin uygulanması sürecinde kullanılacak olan yeni hesaplar **12 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'** nde belirtilmiştir.

Enflasyon Fark Hesapları: Parasal olmayan kıymetlerin düzeltme işlemi sonrası değeri ile düzeltme öncesi değeri arasındaki farklarının kaydedildiği hesaplara verilen addır.

Enflasyon Düzeltme Hesabı: Parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların kaydedildiği hesaplardır. (Öztürk,Özer,Şengül,2004;44) Enflasyon fark hesabı ve enflasyon düzeltmesi hesabı karşılıklı olarak çalışır. Aktif hesaplarda (a) ve pasif hesaplarda (b) kayıtlar aşağıdaki gibidir.

(a)	_____	_____
	255 Demirbaşlar Hesabı	****
	255.99 Demirbaşlar Enflasyon Farkı Hesabı	
	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	****
	_____	_____
(b)	_____	_____
	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	****
	540 Yasal Yedekler Hesabı	****
	540.99 Yasal Yedekler Enflasyon Farkı Hesabı	
	_____	_____

B 698 Enflasyon Düzeltme Hesabı A

İlk yıl yapılan enflasyon düzeltmesi sonucunda 698 nolu hesabın kapatılması iki şekilde olabilir:

1) B>A ise aşağıdaki kayıt yapılır

Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarında Temel İşlemler Üzerine Bir Çalışma
F.Karasioğlu–N.K. Erdemir

580 Geçmiş Yıl Zararları	****
400 Enflasyon Düzeltme Hesabı	****

2) B<A ise aşağıdaki kayıt yapılır.

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	****
570 Geçmiş Yıl Kârları	****

Takip eden dönemlerde yapılacak olan düzeltme işlemleri sonucunda bu hesabın kapatılması ise oluşan duruma göre aşağıdaki gibi iki şekilde olabilir:

1) B>A ise yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları	****
400 Enflasyon Düzeltme Hesabı	****

690 Dönem Kârı veya Zararı	****
658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları	****

2) B<A ise aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

(f)

698 Enflasyon Düzeltmesi Hesabı	****
400 Enflasyon Düzeltmesi Kârları	****

648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları	****
690 Dönem Kârı veya Zararı	****

4. Enflasyon Muhasebesi Uygulama Örnekleri

Konuyla ilgili olarak yapılması gereken işlemler 2003 yılında ve daha sonraki yıllarda birbirinden farklılık göstermesi sebebiyle bir tanesi 2003 yılı için ve diğeri de 2004 yılı için olmak üzere iki örnek uygulama yapılmıştır.

4.1. (31.12.2003) Tarihli Bilançonun Düzeltilmesi

Düzeltemeye tabi tutulacak bilanço aşağıdaki gibidir:

ÖZHAN A.Ş.
31.12.2003 Tarihli Bilançosu (000.000)

Aktif	31.12.2003	Pasif	31.12.2003
DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ BORÇLAR	
Kasa	200.000	Banka Kredileri	650.000
Banka	300.000	Satıcılar	500.000
Hisse Senetleri	25.000		
Alicilar	50.000	ÖZKAYNAKLAR	
Ticari Mallar	350.000	Sermaye	
DURAN VARLIKLAR		M.D.V.Yeniden Değerleme	500.000
Binalar	500.000	Artışı	
Tesis Makine Cihaz	400.000	Maliyet Artırım Fonu	100.000
Taşıtlar	100.000	Yasal Yedekler	50.000
Demirbaşlar	300.000	Dönem Kâr	100.000
Birikmiş Amortisman (-)	260.000		65.000
Toplam	1.965.000	Toplam	1.965.000

Firma tekstil sektöründe faaliyet göstermektedir. Bilanço ile ilgili ek bilgiler şu şekildedir:

- Ticari mallar ile ilgili olarak net ve sağlıklı verilere ulaşılamamıştır. Bu yüzden işletme ticari mallarını düzenlerken basit ortalama yöntemini kullanmayı tercih etmiştir.
- Tesis makine ve cihazlar işletme Haziran 2001 tarihinde 350.000 YTL banka kredisi kullanarak, bir yükleme makinesi almıştır. İlgili borç Ekim 2001'de 400.000 YTL ödenerek kapatılmıştır. (Finansman maliyeti ile ilgili olarak belge sağlanabilmektedir.)
- Hisse senetleri Haziran 2003 tarihinde alınmıştır.
- Firma işletmedeki bilgisayarlarını değiştirmeye karar vermiş ve Kasım 2002 yılında 200.000 YTL banka kredisi kullanarak bu işlemi gerçekleştirmiştir.
- İşletme Ocak 2002 tarihinde 450.000 TL ödeyerek bir bina almıştır.
- Firma nakliye işlemleri için Ağustos 2002'de 100.000 YTL'ye bir araç almıştır.
- Firmanın birikmiş amortismanlarının hesaplar bazında görüntüsü aşağıdaki gibidir:

* Tesis	80.000
* D. Baş	60.000
* Bina	100.000

* Taşıtlar 20.000

- İşletme Ocak 2000 tarihinde kurulmuştur. Sermayenin %80'i kuruluş tarihinde, geriye kalan kısmı ise Mart 2000'de yerine konmuştur.
- Yasal yedekler Eylül 2003'te ayrılmıştır

GEREKLİ TEFE ORANLARI	
Aralık 2003	7382,1
Eylül 2003	7173,3

Haziran 2003	7222,2
Aralık 2002	6478,8
Kasım 2002	6314,3
Ağustos 2002	5842,8
Ocak 2002	5157,4
Aralık 2001	4951,7
Ekim 2001	4564,5
Haziran 2001	3795,6
Ocak 2000	2094
Mart 2000	2246,8

4.1.1. Hisse Senetlerinin Düzeltilmesi

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{\text{Kıymetin Ait Olduğu Aya Ait Endeks}} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Haziran 2003}} = \frac{7382,1}{7222,2} = 1,022$$

Düzeltililecek Kıymet	Tarihi Değeri	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Hisse Senedi	25.000	1,022	25.550	550

(1)

110 Hisse Senetleri Enflasyon Farkı Hesabı	550
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	550

4.1.2. Ticari Malların Düzeltilmesi

Verilen bilgilerden işletmenin stoklarını düzeltirken basit ortalama yönteminden faydalanacağı anlaşılmaktadır.

$$\text{Ortalama Düzeltme Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{\frac{\text{Önceki Dönem Sonu Endeksi} + \text{Düzeltilme Tarihindeki Endeks}}{2}}$$
$$= \frac{7382,1}{\frac{7382,1 + 7173,3}{2}} = 1,014$$

Düzeltililecek Kıymet	Tarihi Değeri	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Ticari Mallar	350.000	1,014	354.900	4.900

(2)

153 Ticari Mallar Enflasyon Farkı Hesabı	4.900
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	4.900

4.1.3. Binaların Düzeltilmesi

Binaların enflasyon düzeltmesi sırasında esas alınacak olan tutar maliyet bedelidir. Bu tutar düzeltmeye tabi tutulur ve enflasyon farkını bulmak için bilançodaki değerinden çıkarılır.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Ocak 2002}} = \frac{7382,1}{5157,4} = 1,431$$

Düzeltililecek Kıymet	Tarihi Değeri	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Binalar	450.000	1,431	643.950	143.950

(3)	_____		_____
	252 Binalar Enflasyon Farkı Hesabı		143.950
	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		143.950
	_____		_____

4.1.4. Tesis Makine ve Cihazların Düzeltilmesi

İşletme ilgili kıymetle ilgili olarak finansman maliyetine katlanmıştır. Söz konusu maliyet ise kıymetin bedeline dâhil edilmiştir. İlgili maliyet firma tarafından belgelendirilebilmektedir.

$$\text{ROFM} = \text{Borç Tutarı} * \frac{\text{Borcun kapatıldığı aya ait TEFE} - \text{Borcun alındığı aya ait TEFE}}{\text{Borcun alındığı aya ait TEFE}}$$

$$\text{ROFM} = 350.000 * \frac{4564,5 - 3795,6}{3795,6} = 0,202 * 350.000 = 70.700$$

$$400.000 - 70.700 = 329.300$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Haziran 2001}} = \frac{7382,1}{3795,6} = 1,944$$

Düzeltililecek Kıymet	Tarihi Değeri	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Tesis Makine	329.300	1,944	640.159	240.159

(4)	_____		_____
	253 Tesis Makine Cihaz Enflasyon Farkı Hesabı		240.159
	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı		240.159
	_____		_____

4.1.5. Taşıtların Düzeltilmesi

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Ağustos 2002}} = \frac{7382,1}{5862,8} = 1,263$$

Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarında Temel İşlemler Üzerine Bir Çalışma
F.Karasioğlu–N.K. Erdemir

Düzeltililecek Kıymet	Tarihi Değeri	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Taahhütler	100.000	1.263	126.300	26.300

(5)

254 Taahhütler Enflasyon Farkı Hesabı	26.300
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	26.300

4.1.6. Demirbaşların Düzeltilmesi

Demirbaşların alımı sırasında da kredi kullanımı söz konusudur. Ancak bu sefer işletme ilgili gideri belgelendirememektedir.

ROFM = Toplam Finansman Maliyeti * $\frac{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait TEF E Artış Oranı}}{\text{İlgili Hesap Dönemine Ait Ortalama Ticari Kredi Faiz Oranı}}$

$$\text{ROFM} = 50.000 * \frac{6478,8 - 4951,7}{0,5035} = 50.000 * \frac{0,308}{0,5035} = 50.000 * 0,611 = 30550$$

$$300.000 - 30.550 = 269.450$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Kasım 2002}} = \frac{7382,1}{6314,3} = 1,169$$

Düzeltililecek Kıymet	Tarihi Değeri	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Demirbaş	269.450	1,169	314987	14987

(6)

255 Demirbaş Enflasyon Farkı Hesabı	14.987
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	14.987

4.1.7. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Amortisman Ayrılan Kalem	Artış Oranı*	Amortisman Tutarı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Binalar	$143.950/643.950 = 0,223$	100.000	323.000	223.000
Tesisler	$240.159/400.000 = 0,6$	80.000	128.000	48.000
Taahhütler	$26.300/100.000 = 0,263$	20.000	25.260	5.260
Demirbaş	$14987/300.000 = 0,049$	60.000	62.940	2.940

Toplam		260.000	539.200	279.200
--------	--	---------	---------	---------

* $\frac{\text{Düzeltilmiş Değer} - \text{Düzeltilme Öncesi Değer}}{\text{Düzeltilme Öncesi Değer}}$

(7)

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	279.200
257 Birikmiş Amortisman Enflasyon Farkı Hesabı	279.200

4.1.8. Sermayenin Düzeltilmesi

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Ocak 2000}} = \frac{7382,1}{2094} = 3,525$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Mart 2000}} = \frac{7382,1}{2246,8} = 3,285$$

Sermaye Konulma Tarihi	Düzeltilme Katsayısı	Konulan Tutar	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Ocak 2000	3,525	400.000	1.410.000	1.010.000
Mart 2000	3,285	100.000	328.500	228.500
Toplam		500.000	1.738.500	1.238.500

(8)

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	1.238.500
502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	1.238.500

4.1.9. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışı

Bu bilanço kalemi düzeltme işlemi sırasında ters kayıt yapılarak kapatılır.

(9)

522 M.D. V. Yeniden Değerleme Enflasyon Farkı Hesabı	100.000
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	100.000

4.1.10. Maliyet Artış Fonu

Bu bilanço kalemi de ters kayıt yaparak sıfırlanır.

(10)

524 M.A.F. Enflasyon Farkı Hesabı	50.000
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	50.000

4.1.11. Yasal Yedeklerin Düzeltilmesi İşlemi

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2003}}{\text{Eylül 2003}} = \frac{7382,1}{7173,3} = 1,029$$

Düzeltililecek Kıymet	Tarihi Değeri	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Yasal Yedekler	100.000	1,029	102.900	2.900

(11) _____

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	2.900
540 Yasal Yedekler Enflasyon Farkı Hesabı	2.900

4.1.12. Dönem Kârının Düzeltilmesi

Dönem kârı ters kayıt yapılarak sıfırlanır.

(12) _____

590 Dönem Kârı Enflasyon Farkı Hesabı	65.000
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	65.000

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı

(7) Birikmiş Amortisman	279.200	Hisse Senetleri	550	(1)
(8) Sermaye	1.238.500	Ticari Mallar	4900	(2)
(11) Yasal Yedekler	2.900	Binalar	143.950	(3)
		Tesis Makine		(4)
		Cihaz	240.159	
		Taşıtlar	26.300	(5)
		Demirbaşlar	14987	(6)
		MDV	100.000	(9)
		MAF	50.000	(10)
		Dönem Kâr	65.000	(12)
Toplam	1.520.600	Toplam	645.846	

580 Geçmiş Yıl Zararları	874.754
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	874.754

ÖZHAN A.Ş.
31.12.2003 Tarihli Bilançosu (000.000)
(ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPILMIŞ)

Aktif	31.12.2003	Pasif	31.12.2003
DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ BORÇLAR	
Kasa	200.000	Banka Kredileri	650.000
Banka	300.000	Satıcılar	500.000
Hisse Senetleri	25.550		
Alıcılar	50.000	ÖZKAYNAKLAR	
Ticari Mallar	354.900	Sermaye	500.000
DURAN VARLIKLAR		Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	
Binalar	643.950	Yasal Yedekler	1.238.500
Tesis Makine Cihaz	640.159	Geçmiş Yıllar Zararları	102.900
Taşıtlar	126.300		874.754
Demirbaşlar	314.987		
Birikmiş Amortisman (-)	539.200		
Toplam	2.116.646	Toplam	2.116.646

4.2. (01.01.2004) Tarihinden Sonraki Bilançoların Düzeltilmesi

31.12.2003 tarihli enflasyon düzeltmesi uygulanmış bilançosu ve 31.03.2004 tarihli düzeltilmemiş bilançosu verilen BERK A.Ş. kimya sektöründe faaliyet göstermektedir.

BERK A.Ş.
31.12.2003 Tarihli Bilançosu (000.000)
(ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPILMIŞ)

Aktif	31.12.2003	Pasif	31.12.2003
DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ BORÇLAR	
Kasa	200.000	Banka Kredileri	350.000
Banka	300.000	Satıcılar	120.000
Hisse Senetleri	30.000		
Alıcılar	40.000	ÖZKAYNAKLAR	
Ticari Mallar	200.000	Sermaye	500.000
DURAN VARLIKLAR		Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	
Taşıtlar	1.500.000		1.000.000
Birikmiş Amortisman (-)	300.000		
Toplam	1.970.000	Toplam	1.970.000

Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarında Temel İşlemler Üzerine Bir Çalışma
F.Karasioğlu–N.K. Erdemir

BERK A.Ş.
31.03.2004 Tarihli Bilançosu (000.000)

Aktif			Pasif
	31.12.2003		31.12.2003
DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ BORÇLAR	
Kasa	250.000	Banka Kredileri	345.000
Banka	300.000	Satıcılar	100.000
Hisse Senetleri	30.000		
Alıcılar	40.000	ÖZKAYNAKLAR	
Ticari Mallar	900.000	Sermaye	500.000
DURAN VARLIKLAR		Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	
Taşıtlar	1.500.000	Dönem Kârı	1.000.000
Birikmiş Amortisman (-)	375.000		700.000
Toplam	2.645.000	Toplam	2.645.000

BERK A.Ş.	
31.03.2004 Tarihli Gelir Tablosu	
Yurt İçi Satışlar	875.000
S.M.M. (-)	100.000
Brüt Kâr	775.000
Faaliyet Giderleri	75.000
– Dönem Amortisman Giderleri (75.000)	
Faaliyet Kârı	700.000
Dönem Kârı	700.000

Ek Bilgiler:

- Satışlar döneme dengeli dağılmıştır.
- Dönem içi mal alımı 800.000 YTL'dir
- Faaliyet giderleri dönemin amortisman giderlerini içermektedir.

GEREKLİ TEFE ORANLARI	
Mart 2004	7862,2
Aralık 2003	7382,1

4.2.1. Hisse Senetlerinin Düzeltilmesi

31.12.2003 tarihli bilançodaki değerlerin 31.03.2004 tarihli bilançoya taşınması işlemi için taşıma katsayısına ihtiyaç duyulmaktadır. İlgili katsayı

$$\text{Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Mali Tablonun Ait Olduğu Ay Endeksi}}{\text{Önceki DönemSonu Endeksi}} = \frac{7862,2}{7382,1} = 1,065$$

Düzeltililecek Kıymet	31.03.2003 Bilançosundaki Değeri	Taşıma Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Hisse Senedi	30.000	1,065	31.950	1.950

(1)

110 Hisse Senetleri Enflasyon Farkı Hesabı	1.950
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	1.950

4.2.2. Ticari Malların Düzeltilmesi

İşletmenin dönem sonu stokunu hesaplariken, stok hareketleri ile ilgili ayrıntılı bilgi olmamasından dolayı basit ortalama yönteminden yararlanılacaktır.

$$\text{Ortalama Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltme Tarihindeki Endeks}}{\frac{\text{Önceki Dönem Sonu Endeksi} + \text{Düzeltme Tarihindeki Endeks}}{2}}$$

$$= \frac{7862,2}{\frac{7382,1 + 7862,2}{2}} = \frac{7862,2}{7622,15} = 1,031$$

Düzeltililecek Kıymet	Dönem Sonu Değeri	Taşıma Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Ticari Mallar	900.000	1,031	927.900	27.900

(2)	_____	_____
	153 Ticari Mallar Enflasyon Farkı Hesabı	27.900
	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	27.900

4.2.3. Taşıtların Düzeltilmesi

Düzeltililecek Kıymet	31.12.2003 Bilançosundaki Değeri	Taşıma Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Taşıtlar	1.500.000	1,065	1.597.500	97.500

(3)	_____	_____
	254 Taşıtlar Enflasyon Farkı Hesabı	97.500
	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	97.500

4.2.4. Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Amortisman Ayrılan Kalem	Taşıma Katsayısı	Amortisman Tutarı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Taşıtlar (31.12.2003) Değeri	1,065	300.000	319.500	19.500
Taşıtlar 31.12.2003 - 31.03.2004 arası üç aylık (1.500.000 * %20)/4	1,065	75.000	79.875	4.875
Toplam		375.000	399.375	24.375

(4)	_____	_____
	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	24.375
	257 Birikmiş Amortisman Enflasyon Farkı Hesabı	24.375

4.2.5. Sermayenin Düzeltilmesi

Düzeltililecek Kıymet	31.12.2003 Bilançosundaki Değeri	Taşıma Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Enflasyon Farkı
Sermaye	1.500.000	1,065	1.597.500	97.500

(5)	_____	_____
	698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	97.500
	502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	
	_____	_____

698 Enflasyon Düzeltme Hesabı

(4)	Birikmiş Amortisman	24.375	Hisse Senetleri	1.950	(1)
(5)	Sermaye	97.500	Ticari Mallar	27.900	(2)
			Taşıtlar	97.500	(3)
Toplam		121.875	Toplam	127.350	

_____	_____
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı	5.475
648 Enflasyon Düzeltme Kârı	5.475
_____	_____
648 Enflasyon Düzeltme Kârı	5.475
690 Dönem Kârı veya Zararı	5.475
_____	_____

BERK A.Ş.

31.03.2004 Tarihli Bilançosu (000.000)
(ENFLASYON DÜZELTMESİ YAPILMIŞ)

Aktif	31.12.2003	Pasif	31.12.2003
DÖNEN VARLIKLAR		KISA VADELİ BORÇLAR	
Kasa	250.000	Banka Kredileri	345.000
Banka	300.000	Satıcılar	100.000
Hisse Senetleri	31.950		
Alıcılar	40.000	ÖZKAYNAKLAR	
Ticari Mallar	927.900	Sermaye	500.000
DURAN VARLIKLAR		Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkı	1.097.500
Taahhütler	1.597.500	Dönem Kâr	705.475
Birikmiş Amortisman (-)	399.375		
Toplam	2.747.975	Toplam	2.747.975

BİLANÇO DÜZELTMESİ SONUCUNDA OLUŞAN GELİR TABLOSU

BERK A.Ş.

31.03.2004 Tarihli Gelir Tablosu

Yurt İçi Satışlar	875.000
S.M.M. (-)	100.000
Brüt Kâr	775.000
Faaliyet Giderleri	75.000
- Dönem Amortisman Giderleri (75.000)	
Faaliyet Kârı	700.000
Enflasyon Düzeltmesi Kârı	5.475
Dönem Kârı	705.475

NET PARASAL POZİSYON KÂR/ZARARI CETVELİ

	Tarihi	Katsayı	Düzeltilmiş
A - Dönem Başı Net Parasal Kalemler	70.000		74.550
Parasal Aktif	540.000		575.100
- Kasa	200.000		213.000
- Banka	300.000	1,065	319.500
- Alıcılar	40.000		42.600
Parasal Pasif	470.000		500.550
- Banka Kredileri	350.000		372.750
- Satıcılar	120.000	1,065	127.800
B - Net Parasal Kalemlerde Artış Yapan İşlemler	875.000		902.125
- Satışlar	875.000	1,031	902.125
C - Net Parasal Kalemlerde Azalış Yapan İşlemler	800.000		824.800
- Mal Alışları	800.000	1,031	824.800
D- Dönem Sonunda Olması Gereken Net Parasal Kalemler (A+B-C)			151.875
E - Dönem Sonu Net Parasal Kalemler			145.000
Parasal Aktif	590.000		
- Kasa	250.000		
- Banka	300.000		
- Alıcılar	40.000		
Parasal Pasif	445.000		
- Banka Kredileri	345.000		
- Satıcılar	100.000		
Net Parasal Pozisyon Kâr/ Zararı (D - E)			6.875

GELİR TABLOSU KALEMLERİNİN DÜZELTİLMESİ

S.M.M. Düzeltilmesi

	Değer	Katsayı	Düzeltilmiş Değer	Fark
Dönem Başı Stok	200.000	1,065	213.000	13.000
Dönem İçi Alışlar	800.000	1,031	824.800	24.800
Dönem Başı Stok	900.000	1,031	927.900	27.900
S.M.M.	100.000	-	109.900	9.900

Düzeltililecek Gelir Tablosu Kalemleri	Tutar	Katsayı	Düzeltilmiş Değer
Yurt İçi Satışlar	875.000	1,031	902.125
S.M.M. (-)	100.000		109.900
Brüt Kâr	775.000		792.225
Faaliyet Giderleri	75.000	1,065	79.875
– Dönem Amortisman Giderleri (75.000)			
Faaliyet Kâr	700.000		712.350
NET PARASAL POZİSYON KAYBI			6.875
Dönem Kâr	700.000		705.475

BERK A.Ş.	
31.03.2004 Tarihli Düzeltilmiş Gelir Tablosu	
Yurt İçi Satışlar	902.125
S.M.M. (-)	109.900
Brüt Kâr	792.225
Faaliyet Giderleri	79.875
– Dönem Amortisman Giderleri (75.000)	
Faaliyet Kâr	712.350
NET PARASAL POZİSYON KAYBI (-)	6.875
Dönem Kâr	705.475

İkinci örnekte yapılan Gelir Tablosu düzeltmesi ve Net Parasal Pozisyon Kayıp/Kazanç Cetveli hesaplamaları 5024 Sayılı kanunda istenmemektedir. Ancak bu kanunun hazırlanmasında faydalanılan kaynaklarda hesaplanmalarından dolayı örnek olması amacıyla burada da hazırlanmışlardır. Zaten uygulamaya bakıldığında, bilanço düzeltmesi sonucu oluşan gelir tablosunda yer alan dönem kârı ve gelir tablosu düzeltmesi ve Net Parasal Pozisyon Kayıp/Kazanç Cetveli hesaplamaları sonucunda ulaşılan dönem kârı rakamları aynıdır. Bu yüzden bahsi geçen düzeltme işlemine ve pozisyon cetvelinin hazırlanmasına gerek görülmemektedir.

5. Sonuç

Birçok olumsuz etkileri olan enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerinin neler olacağı, enflasyonun türüne, süresine, işletmenin mali yapısına, işletmenin büyüklüğüne de bağlıdır. Ancak ne olursa olsun işletmenin ve dolayısıyla onu oluşturan unsurların enflasyondan olumsuz etkileneceği yadsınamaz. İşletmenin önemli bir birimi olan muhasebe bölümünün ürünü olarak nitelendirebileceğimiz mali tablolarda enflasyonun olumsuz etkilerinden en fazla etkilenen unsurlardandır.

Mali tablolar, enflasyon nedeniyle gerçek olmayan sonuçlar vereceğinden işletmeler enflasyon dönemlerinde mali tablolarını sık sık düzeltmeli ve gerçeği yansıtır hale getirmeli veya en azından en gerçekçi duruma göre yeniden düzeltilmelidir. Aksi takdirde gerçek olmayan kârların olması durumunda, fazla vergi ödenmesi, yanlış kâr dağıtımları yapılması söz konusu olacaktır. Aynı şekilde enflasyon nedeniyle kârın gerçek

durumundan az görünmesi veya zarar görünmesi durumunda yeni yatırımcıların gelmemesine, borç bulmakta zorlanılmasına, yüksek maliyetli yabancı kaynak kullanılmasına neden olacaktır.

Türkiye’de yerleşen adıyla Enflasyon Muhasebesi uzun tartışmalar neticesinde çikartılmış ve uygulanmaya başlanmıştır. Ancak uygulama şartlarından olan enflasyon oranlarının gerçekleşmemesi nedeniyle Kuyumcular dışında uygulanması bırakılmıştır. Çok kısa bir dönem uygulanmış olsa bile bu düzeltmeler neticesinde mali tabloların karşılaştırılabilirliği anlamlı hale gelmiştir. Bu durum, gerek işletmelerin gerekse işletme ile ilgili diğer çevrelerin, işletmenin gerçek durumunu net bir şekilde görmesine olanak sağlamıştır.

Enflasyon muhasebesi uygulaması sürecinde Maliye Bakanlığı tarafından 12 sirkü ve 7 adette tebliğ yayınlanmıştır. Enflasyonun düşük seviyelerdeki seyrinin devamını arzu etmekle birlikte, Maliye Bakanlığı, TURMOB ve diğer ilgili çevrelerin uygulama ile ilgili değerlendirmeleri yapması ve kısa bir dönemde bile olsa uygulanmış olan düzeltme çalışmasının aksaklıklarını tespit ederek, olası yüksek enflasyon dönemlerinde sıkıntıların yaşanmaması amacıyla en iyi hale getirmesi gerekmektedir.

KAYNAKLAR

- Civan, Mehmet, Ekrem Kara- Ferah Yıldız (2004), **Enflasyon Muhasebesi**, Gaziantep, Başak Matbaacılık.
- Dinler, Zeynel (2000), **İktisada Giriş**, 5. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- Gökçen, Gürbüz (2004), **Enflasyon Muhasebesi Teori - Uygulama**, İstanbul, Yayılım Yayıncılık.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem (1997), **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul.
- Hacıüstemoğlu, Rüstem, Cemal İbiş, Gürbüz Gökçen (1999), **Beşyüz Büyük Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması**, İstanbul, Alfa Yayınları.
- Karapınar, Aydın, Kadir Gürdal, **Enflasyon Muhasebesi**, Meslek İçi Eğitim Semineri 1, Tesmer Yayın No: 54.
- Kaygusuz, Sait, Sükrü Dokur (2004), **Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulamaları**, Bursa, Alfa yayınları.
- Kurdoğlu Nusret (2005), **2003 Yılı Enflasyon Düzeltmesi**, Seminer Notları, Karaman.
- Lazol İbrahim (2000), **Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Bursa, Ekin Kitabevi, Bursa.
- Öztürk Bünyamin, Mustafa Özer, A. Taner Şengül (2004), **Vergi Kanunlarına Göre Enflasyon Muhasebesi**, Pusula Denetim.
- Pekdemir Recep, Yakup Selvi (2004), **Örneklerle Enflasyon Düzeltmesi**, Lebib Yalkın Yayınları.
- Şavlı Tuba, Metin Canoğulları (2004), **Uygulamaya Yönelik Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul, Hayat Yayınları, N:171.
- Tarakçı ,Hızır (2004), **Enflasyon Düzeltmesi**, Polaris Yayınları İstanbul.
- Ülgen, Soner, Ali Tuğlu (2004), “5024 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeye Göre Enflasyon “*Maliye Postası*, Sayı 564, Ocak, 52 - 100.
- Uman Nuri (2002.), **Enflasyon Muhasebesi**, İstanbul, Acar Matbaacılık.
- Uman Nuri, Rüstem Hacıüstemoğlu (2004), **5024 No’lu Yasaya Göre Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınları, 1. Baskı. İstanbul.

Uysal Mustafa, Yeşim Taner, Elif Buluç (2004),**Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebesi**, TURMOB Yayınları - 230 Ankara.

Vural, Mahmut, M. Ali Özeyer, Aydın Kıratlı (2004), **Vergisel Açıdan Enflasyon Düzeltmesi**, Oluş Yayıncılık A.Ş., Ankara.

Yükçü, Süleyman, Serdar Özkan, **Enflasyon Muhasebesi**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat, 2004.

5024 Sayılı Kanun: Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu Ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

328 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

12 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği