

5024 SAYILI KANUN'LA GETİRİLEN ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASI VE DOĞURDUĞU SORUNLAR

Fikret ÇANKAYA^(*)
Engin DİNÇ^(**)

Özet : Dünya'da hiperenflasyon deneyimi geçiren bir çok ülke yıllardır enflasyon muhasebesini uyguladığı bilinmektedir. Türkiye'de uzun yıllar dar kapsamlı olarak uygulanan enflasyon muhasebesi 5024 sayılı Kanunla daha geniş kapsamlı uygulama imkanı bulmuştur. Uygulamanın ilk yılı olması nedeniyle bir çok sorunun doğması kaçınılmazdır. Bu sorunlar uygulamanın adaletsizliğinden ve mevcut Kanun'unun açık olmamasından kaynaklanmaktadır. Çalışmanın amacı doğması muhtemel sorunları ortaya koyup tartışma zemini oluşturulmaktır.

Anahtar Kelimeler : Enflasyon Muhasebesi.

Abstract: It has been known that a number of states having the experience of hyperinflation has been applying the inflation accounting model. Although, in Turkey, The inflation-accounting system has been applied in a limited way for a long period of time. It has been possible to practice it in a more common way by the introduction of the Law No.5024, it is inevitable to face with a number of problems due to the first year of the practice of the Law . The main reason for such problems have derived from both unjust at the practice and the ambiguity of the Law. The aim of this study is to indicate the possible problems and to create a discussion atmosphere in this regard.

Keywords: Inflation Accounting

I. Giriş

İşletmelerin dili olarak bilinen muhasebe, işletme çevresine bilgiler sunmakla görevlidir. Buna muhasebenin sosyal sorumluluğu denmektedir. Ancak yüksek enflasyon dönemlerinde muhasebe söz konusu sorumluluğu yerine getirememektedir. Aynı zamanda yüksek enflasyonlu ekonomilerde, fiili (tarihi) maliyetlerden elde edilen bilgiler, işletmelerin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtmadığı gibi karşılaştırma özelliğini de kaybetmektedirler. Faaliyet sonuçlarının ve finansal bilgilerin gerçeğe uygun olmaması ve karşılaştırma özelliğini kaybetmesi bu bilgileri kullanarak çeşitli kararlar alan veya alacak olan yönetimi, ortakları, yatırımcıları, devleti ve diğer ilgilileri yanıltmaktadır.

Diğer taraftan vergilerin gerçek kar yerine fiktif karlar üzerinden hesaplanması, verginin niteliğini değiştirmekte ve kazanç yerine sermaye üzerinden alınan vergi niteliğine dönüştürmektedir. Ayrıca enflasyonist ortamlarda bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını

(*) Yrd.Doç.Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

(**) Yrd.Doç.Dr. Karadeniz Teknik Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü

zedelemektedir. Bunun sonucu olarak, işletmeler öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmekte, böylece ülkemizin kaynak dağılımı ve işletmelerin mali dengeleri bozulmaktadır. Bu nedenle katlanılan finansman maliyeti, vergi matrahlarının büyük ölçüde azalmasına sebebiyet vermektedir. Tüm bu nedenlerden dolayı, finansal tabloların enflasyonun etkilerinden arındırılması zorunlu hale gelmektedir.

Dünyadaki bir çok ülke hiperenflasyon deneyimi geçirmiştir. Bunların çoğunda fiyat değişimlerine karşı muhasebe bilgilerinin düzeltilmesi yoluna gidilmiştir. Mesela I.dünya savaşından sonra hiper enflasyonla karşılaşan Almanya, enflasyon muhasebesi çalışmalarına bu tarihlerde başlamış ve ilk olarak Alman Betriebswirtschaftler ayrıntılı enflasyon muhasebesi modeli geliştirmiştir. Aynı dönemlerde Schmalenbach, Schmidh, Mahlberg bu konuda çalışmalarda bulunmuşlardır(Graves, 1989,s.2). 1936 yılında A.B.D.'de Sweeney bugünkü uygulamaların temelini oluşturan çalışmalar yapmıştır. 1960'larda ABD, Kanada, İngiltere, Hollanda, Almanya, Fransa gibi ülkelerde farklı uygulamalar görülmüştür(Yüksel, 1997,s.2). 1970'li yıllarda ise Brezilya enflasyon muhasebesi uygulamalarında fiyat indeksleme sistemini uygulamıştır (Cheney,1990, s.126). Yine Meksika'da 1980'den beri enflasyon düzeltme yöntemleri kullanıldığı, İsrail'de ise yine aynı yıllarda enflasyon muhasebesi ile ilgili çalışmaların başlatıldığı bilinmektedir (Barniv, 1999,s.270).

Yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü tüm dünyada yıllar önce kabul görmüş olan enflasyon muhasebesi yaklaşımı Türkiye'de son yıllarda ancak uygulama imkanı bulabilmiştir. Öncelikle 2001 yılında SPK ve 2002 yılında BDDK tarafından uygulamaya konulan enflasyon muhasebesi, 2004 yılında 5024 Sayılı Kanun'la zorunlu tutulmuştur. Ancak bu Kanun uygulamada bazı sorunlara sebep olmakta ve bir çok eleştiri almaktadır. Söz konusu sorun ve eleştiriler çalışmanın esas konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmanın amacı 5024 Sayılı Kanun ile ilgili sorunları ortaya koyup tartışma ortamı oluşturmaktır.Bu amaçla çalışmada ilk olarak Kanun'dan doğan enflasyon muhasebesi uygulamasının amacı, kapsamı, gerekçesi üzerinde durulduktan sonra, yürürlükten kaldırılan ve yeni getirilen uygulamalar kısaca açıklanmış, uygulamada doğması muhtemel sorunlara değinilmiş ve uygulamanın eleştirisi yapılmıştır.

A. Enflasyon Muhasebesinin Uygulama Amacı ve Gerekçesi

Enflasyonist ortamlarda muhasebe bilgilerinin doğruluğu daha da önem kazanmaktadır. Çünkü enflasyon bir çok finansal veriyi çarpıtmakta ve yanılgılara neden olmaktadır. Bu yüzden muhasebenin temel ilkelerinden biri olan tutarlılık enflasyonist ortamlarda uygulanamamaktadır. Enflasyon muhasebesi finansal verileri cari değerlerle ifade edilmesini sağlayarak muhasebe verilerinin tutarlı olmasına yardımcı olmaktadır. Aynı zamanda gerçek durumun tarafsız olarak yansıtılmasını sağlayarak tarafsızlık ilkesinin yerine gelmesini sağlamaktadır(Robson, 1994, 46).

5024 Sayılı Kanun'un gerekçesinde, "... ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, malî tabloları da bozmuş ve malî tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır... Enflasyonun malî tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini gidermek üzere bazı vergi kanunlarında değişiklikler yapılması amaçlanmaktadır..." denilerek enflasyon muhasebesinin amacı açıkça ortaya konmuştur.

Enflasyon muhasebesine geçişin gerekçeleri (www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar.durumu?kanun_no=5024);

- Vergi Kanunları'mızda enflasyonun etkilerinin giderilmesi ile ilgili düzenlemelerin birbirleriyle ve uluslararası kabul görmüş standartlarla uyumlu olmamaları nedeniyle bu dağınık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesinin sağlanması,
- Enflasyonun vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurması sebebiyle vergi adaletinin ve ticaret hayatındaki rekabet ortamının sağlanması,
- İşletmelerin öz sermaye ile çalışmaktan uzaklaşıp, borçlanmaya yönelmesi sebebiyle bozulan kaynak dağılımının ve işletmelerin malî dengelerinin sağlanması,
- Enflasyonun kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmesinin engellenmesi, olarak gösterilebilir.

B. Enflasyon Muhasebesinin Uygulama Şartları

Enflasyon muhasebesinin uygulama şartları 5024 Sayılı Kanun'un 2.maddesinin 1.bendinde açıklanmıştır. Bu şartlar;

- İçinde bulunulan hesap dönemi dahil son üç hesap döneminin endekslerinde %100'den fazla artış olması ve

- Son hesap döneminin endekslerinde %10'dan fazla artış olmasıdır.

5024 sayılı kanunun geçici 25. maddesi gereğince 31.12.2003 tarihli bilançolar herhangi bir şarta bağlı olmaksızın düzeltilecektir. Uygulamanın devamı için bu iki şarttan birinin sağlanması yeterli olmaktadır. Bu iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde uygulamaya son verilecektir. Uygulamaya ara verildikten sonra her iki şartın birlikte gerçekleşmesi halinde enflasyon muhasebesi uygulamasına yeniden başlanacaktır. Bakanlar Kurulu 1. şartı %35'e indirmeye, ikinci şartı %25'e çıkartmaya yetkili kılınmıştır.

C.Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Kapsamı

Kazançları bilanço esasına göre tespit edilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi mükellefleri enflasyon muhasebesi uygulama kapsamına girmektedir. Buna göre, kazançlarını, işletme hesabı esası ve basit usüle göre tespit eden mükellefler (duran varlıkların düzeltilmesi haricinde) enflasyon muhasebesi kapsamı dışında kalmaktadırlar.

Ç. Enflasyon Muhasebesinde Kazançların Beyanı

Enflasyon muhasebesi uygulamasında kazançların beyanında iki farklı uygulama mevcuttur. Buna göre başlangıç yılı kazançları ve başlangıç yılı sonrası kazançların beyanı farklı olmaktadır. Dolayısıyla her iki durum ayrı başlıklarda açıklanacaktır.

a. Başlangıç Yılı Kazançlarının Tespiti ve Beyanı

Başlangıç yılında enflasyon düzeltmesi yapılmayacakmış gibi eski kanun hükümlerine göre envanter işlemleri yapılacak, mali tablolar düzenlenecek, vergi beyannameleri hazırlanıp tahakkuk ettirilecek ve defterler kapatılacaktır. Bu işlemlerden sonra düzenlenecek bilanço enflasyon muhasebesi hükümlerine göre düzeltilecektir. Enflasyon muhasebesi hükümlerine göre düzeltilmiş bilançodan yararlanarak bir sonraki hesap döneminin açılış kaydı yapılacaktır.

b. Başlangıç Yılı Sonrası Kazançlarının Tespiti ve Beyanı

Başlangıç yılı sonrası enflasyon muhasebesi uygulama şartlarının gerçekleşmesi durumunda hesap dönemi sonu itibarıyla envanter işlemleri esnasında enflasyon düzeltmesi de yapılacaktır. Buna göre bilanço hesapları ile gelir tablosu hesapları enflasyona göre düzeltilecek ve enflasyondan arındırılmış dönem kar veya zararı hesaplanacaktır. Diğer bir ifadeyle; gelir tablosu hesaplarının düzeltilmesinden sonra bulunan dönem sonucundan, bilançodaki parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi sonrası bulunan enflasyon kazancının ilavesi yada enflasyon kaybının düşülmesi sonucu düzeltilmiş dönem kar yada zararı hesaplanacaktır. Ancak enflasyon düzeltmesi yapılırken, en son düzeltme yapılan tarih baz yıl alınacaktır.

Kazançların beyanında ise, hesaplanmış olan düzeltilmiş dönem kar ya da zararı hesabına, düzeltilmiş kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi ve düzeltilmiş geçmiş yıl zararları, düzeltilmiş yatırım indirimi ve düzeltilmiş indirim ve istisnaların düşülmesi sonucu bulunacak vergi matrahı dikkate alınacaktır.

D. Enflasyon Muhasebesinde Kayıt Düzeni

Enflasyon muhasebesinde 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmeleri ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmayacaktır. Ancak düzeltmeler ile ilgili hesaplamaların ayrı bir defterde kayıt altına alınması faydalı olacaktır.

01.01.2004 tarihinden itibaren ise hesap dönemleri sonunda envanter işlemleri olarak enflasyon düzeltmesi ile ilgili kayıtlar yapılacaktır. Düzeltilen her bir parasal olmayan kalem için mutlaka ayrı bir enflasyon fark hesabı açmak gerekecektir. Enflasyon fark hesabına karşılık olarak ise Enflasyon Düzeltme Hesabı kullanılacaktır. Enflasyon Düzeltme Hesabı daha sonra gelir veya gider hesapları gibi 690 Dönem Kar veya Zararı Hesabına aktarılıp kapatılacaktır.

II. Enflasyon Muhasebesi Uygulamasında Karşılaşılan Sorunlar

Enflasyon muhasebesi uygulaması ile ilgili karşılaşılan muhtemel sorunlar, kanunun açık olmamasından kaynaklanması muhtemel sorunlar ve adaletsizlik doğurması muhtemel sorunlar ve eleştiriler olarak ayrı ayrı incelenmiş, ayrıca ülkemizdeki uygulamanın eleştirisi üzerinde durulmuştur.

A.Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının, Adaletsizlik Doğurması Muhtemel Sorunlar

Enflasyon muhasebesi uygulaması sonucunda mükellefler arasında adaletsizlik oluşturabilecek konular ayrı başlıklar altında incelenmiştir.

a.Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Kapsamı İle İlgili Muhtemel Sorunlar

5024 sayılı kanun, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine enflasyon muhasebesini uygulama zorunluluğu getirmektedir. Buna göre, kazançlarını, işletme hesabı esasına veya basit usule göre tespit eden mükellefler ile bilanço esasına göre defter tutan ancak gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan kurumlar enflasyon muhasebesini uygulamayacaklardır.

5024 Sayılı Kanun'un 2.maddesinin 6.bendinde; işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ve serbest meslek erbaplarının amortisman tutarlarını düzeltilmiş tutarları üzerinden hesaplayabilecekleri ifade edilmektedir. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere işletme esasına göre defter tutanlar kısmen de olsa enflasyon muhasebesi uygulayacaklardır. Ancak sadece amortismanların düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanması yeterli değildir. İşletme hesabı usulüne göre defter tutan işletmelere, yıl içinde satın aldıkları emtiaları ve yıl sonunda yaptıkları emtia envanterlerini düzeltme imkanı verilmelidir. Böylece sözkonusu işletmeler de enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmuş olacaklardır. Bu şekilde 5024 sayılı kanunun kapsamının genişletilmesinin yararlı olacağı söylenebilir.

Bu bağlamda, 5024 Sayılı Kanunun kapsamında bir adaletsizliğin veya eksikliğin mevcut olduğu söylenebilir. Çünkü büyük şirketler enflasyon kayıplarını vergiden düşebilirken, esnafın enflasyon karşısında ezilmeye devam etmektedir. Bu adaletsizliği ortadan kaldırmak için sözkonusu işletme esasına göre defter tutan işletmelerin de kapsama alınıp enflasyon düzeltilmesi yapabilmelerine imkan tanımak gerekir. Şu da unutulmamalı ki; söz konusu işletmelerin kapsam dışında bırakılması bilanço esasına yönelmeleri için motive unsuru olması sebebiyle yararlı olabileceği söylenebilir. Ancak bu durum kanundaki kapsam dışında kalan işletmelerin mağduriyetini gidermemektedir.

b.Enflasyon Muhasebesinde Kazançların Beyanı İle İlgili Muhtemel Sorunlar

Enflasyon muhasebesi uygulamasında kazançların beyanında 5024 sayılı kanundan kaynaklanan farklı uygulamalar mevcuttur. Buna göre

başlangıç yılı kazançları, başlangıç yılı sonrası ortaya çıkacak kazançlar ve uygulamaya ara verildikten sonra şartların yeniden sağlandığı yılın kazançlarının beyanı farklıdır. Bu durum karışıklığa neden olabilir.

Başlangıç yılı kazançlarının tespiti ve beyanında; işletmeler hiç enflasyon düzeltilmesi yapmayacaklarmış gibi eski kanun hükümlerine göre envanter işlemlerini yapacaklar, mali tablolarını düzenleyecekler, vergi beyannamelerini hazırlayıp tahakkuk ettireceklerdir.

Başlangıç yılı sonrası kazançların tespiti ve beyanında; yani ilk enflasyon düzeltilmesi yapıldıktan sonraki dönemlerde, şartlar sağlanıyorsa envanter işlemleri esnasında enflasyon düzeltilmesi de yapılması zorunludur. Buna göre bilanço hesapları ile gelir tablosu hesapları enflasyona göre düzeltilecek ve enflasyondan arındırılmış dönem kar veya zararı hesaplanacaktır. Yani; gelir tablosu hesapları düzeltildikten sonra bulunan dönem sonucundan, bilançodaki parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi sonrası bulunan enflasyon kazancının ilavesi yada enflasyon kaybının düşülmesi sonucu düzeltilmiş dönem kar yada zararı hesaplanacaktır.

Bu şekilde hesaplanmış olan düzeltilmiş dönem kar yada zararı hesabından, düzeltilmiş kanunen kabul edilmeyen giderlerin ilavesi ve düzeltilmiş geçmiş yıl zararları, düzeltilmiş yatırım indirimi ve düzeltilmiş indirim ve istisnalar düşüldükten sonra vergi matrahı bulunacaktır.

Enflasyon Muhasebesine ara verildikten sonra ilk defa enflasyon muhasebesi uygulaması yapılması durumunda kazançların beyanında; kazançların beyanında geçmiş yıl zararları mukayyet değerleri dikkate alınacaktır. Yani geçmiş yıl zararları düzeltilmeksizin kardan indirim konusu yapılacaktır. Ayrıca enflasyon muhasebesi uygulaması sonucu ortaya çıkan enflasyon kaybı indirim konusu yapılmayacak enflasyon kazancı vergilendirilmeyecektir.

Bu üç farklı uygulamada özellikle enflasyon muhasebesi uygulamasına ara verildikten sonra ilk defa düzeltme yapılması durumunda, kanunen kabul edilmeyen giderlerin düzeltilmiş değerleri esas alınırken geçmiş yıl zararlarının düzeltilmeden indirim konu yapılması adaletsizlik olarak düşünülebilir. Aynı şekilde enflasyon kaybının indirim konusu yapılamamasına karşılık enflasyon kazancının vergi dışı bırakılması da adaletsiz bir durum olabilir. Bu durum özellikle karlı işletmeler için avantaj sağlamaktadır. Zararda olan işletmelere ise ikinci bir darbe olmaktadır.

Sözkonusu adaletsizlikleri ortadan kaldırmak için, enflasyon muhasebesinden doğan kayıp ve kazançların dönem sonucuna yansıtılmasının uygun olacağı söylenebilir. Bu şekilde işletmeler enflasyonunun olumsuz etkilerinden kurtulabilir. Aksi takdirde enflasyonun etkisiyle şişmiş matrahlar üzerinden vergi tahakkuku yapılmaya devam edilir ki; bu uygulamanın mantığına ters düşer. Enflasyon muhasebesinin amacı yalnızca mali tabloları düzeltmek olmamalıdır.

a. Düzeltme Sonucunda Bulunan Değerin, Cari Piyasa Değerinden Yüksek Olması Durumu

5024 Sayılı Kanun gereği yapılan düzeltmeler sonucu bulunan değer, cari piyasa değerinden yüksek çıkması durumunda ne yapılacağı ile ilgili bir düzenleme yoktur. TTK'nun 75.maddesinde "Bütün aktifler, en çok bilanço gününde işletme için haiz oldukları değer üzerinden kaydolur" hükmü yer almaktadır. Yine TTK 461.maddesi "maliyet bedeli yüksekse cari fiyat ile değerlendirilerek bilançoda gösterilir" demektedir. Kısaca maliyet ile piyasa (cari) fiyatından düşük olanı ile değerlendirme yöntemi kabul edilmiştir. VUK ise cari piyasa fiyatı maliyetten düşük olsa dahi maliyet bedelinin esas alınacağını ifade etmektedir.

Varlığın, piyasa değerinden daha yüksek değer ile gösterilmesi bilançonun şişirilmesi anlamına geldiğinden piyasa değerinden yüksek gösterilmesi hatalı sonuçlar doğurabilir. Bu durum Uluslararası Muhasebe Standartlarında da açıklanmaktadır. Bu standarda göre parasal olmayan bir kalemin yeniden düzeltilmiş değeri piyasa değerinin üzerine çıktığında piyasa değerinin esas alınması uygun bulunmaktadır (Akgül ve Akay, 2003. s.143). SPK Tebliğinde ise düzeltilmiş değer esas alınması ve piyasa değeri ile düzeltilmiş değer arasındaki fark için karşılık ayrılmasını uygun görmektedir (Yükçü ve Özkan, 2003, s.104). 5024 Sayılı Kanun'da ise düzeltilmiş değer dikkate alınacağı anlaşılmaktadır. Bu durum TTK ve VUK hükümlerine terstir. Ayrıca diğer uygulamalarla da çelişmektedir. Bu çelişkinin ortadan kaldırılmasında SPK uygulamasının esas alınmasının uygun olacağı söylenebilir.

d. 2004 yılı Vergi Matrahının Tespitinde Muhtemel Sorunlar

5024 Sayılı Kanun'la beraber getirilen enflasyon muhasebesi uygulamasıyla 2004 yılında haksız vergilendirmelerle karşılaşılabilir. Özellikle yabancı kaynak kullanımı nedeni ile yıl içinde hiç faaliyeti olmayan bir işletme vergi yükümlülüğü ile karşı karşıya kalabilir. Bu durum vergi adaletini zedeleyici mahiyettedir. Örneğin 2004 yılında faaliyette bulunmayan X işletmesine ait 2004 yılı bilançosu ve tahmini endekslerinin aşağıdaki gibi olduğu ve stokların düzeltilmesinde basit ortalama yöntem kullanıldığı varsayılmıştır.

	Aktif	31.12.2004 Bilanço	Pasif
Aralık 2004 endeksi, 8.267	Stok 1000	Borçlar 900	
Eylül 2004 endeksi, 8.046		Sermaye 100	
Aralık 2003 endeksi, 7382,1			
Düzeltilme Katsayısı =	Aralık 2004 / [(Aralık 2004+Eylül 2004)/2]		
	= 8.267 / [8.267 + 8.046]/2 = 1.0135		
Düzeltilmiş Stok Değeri =	1000 X 1,0135 = 1013,5		
Sermaye Düzeltilme Katsayısı =	Aralık 2004 / Aralık 2003		
	= 8.267 / 7.382,1 = 1,119		
Düzeltilmiş Sermaye Değeri =	100 X 1,119 = 111,9		

Yukarıda yapılan hesaplamalar sonucunda işletmenin düzeltilmiş bilançosu aşağıdaki gibi oluşur.

Aktif	31.12.2004 Düz. Bil	Pasif
Stok 1013,5	Borçlar 900	
	Sermaye 111,9	
	Kar 1,6	
1.013,5	1.013,5	

Yukarıdaki uygulamaya göre işletme hiç çalışmadığı halde kar etmiş görünmekte ve vergi vermek durumundadır. Dolayısıyla vergi açısından bir adaletsizlik sözkonusu olduğu söylenebilir. Bu gibi durumlarda vergi istisnasının getirilmesiyle soruna çözüm bulunabilir.

B. Kanun'un Açık Olmamasından Kaynaklanabilecek Sorunlar

5024 Sayılı Kanun'un açık olmaması sonucu ortaya çıkabilecek sorunlar başlıklar halinde incelenmiştir.

a. Enflasyon Muhasebesinin Uygulama Şartları ile İlgili Sorunlar

Enflasyon muhasebesi uygulamasına son verildikten sonra enflasyon muhasebesi uygulamasına ne zaman başlanacağı açık değildir. Kanun'un şartları dikkate alındığında uygulamaya ara verildikten sonra iki şartın birlikte aranması gerekir.

Kanun, Bakanlar Kurulu'na %100'lük şartı %35'e kadar düşürmeye yetki vermektedir. Buna göre enflasyon muhasebesi uygulaması son kez 2004 yılında yapılacaktır. 2005 yılında enflasyon muhasebesi uygulamasına son verilecektir. Çünkü, geçmiş endeks artışlarına bakıldığında 2002 yılı endeks artışı oranı %30,8, 2003 yılı endeks artış oranı %13,9 dur. 2004 yılı enflasyon tahmini %12 olarak açıklanmıştır(www.tcmb.gov.tr; www.akparti.org.tr /hükümetprg.com). 2005 yılında ise %10'un altı hedeflenmektedir. Buna göre 2004 yılında şartlardan biri (%10) sağlanmaktadır. Ancak 2005 yılında her iki şartta sağlanamamaktadır. Üç dönemin ortalaması ise %35'in dahi altında kalmaktadır.

Enflasyon muhasebesinin devamının sağlanması amacıyla kanunda belirtilen oranların daha aşağıya çekilmesi gerekir. Hatta enflasyon sıfırlanmadığı sürece enflasyonun varlığı devam ettiğine göre işletmelerin enflasyon farklarını mali tablolarına yansıtılmalarının daha uygun olacağı söylenebilir.

Nitekim, literatürde hangi enflasyon oranında tarihsel maliyet raporlarının düzeltilmesinin yararlı olacağı konusunda deneysel olarak kanıtlanmış bir klavuz oran bulunmamakla birlikte hiper enflasyonun düzeltme ihtiyacı doğuracağı herkes tarafından kabul edilmektedir. Diğer taraftan IAS 29, 3 yıl kümülatif enflasyon oranının %100 veya daha fazla olmasını hiper enflasyonla ilgili olduğunu varsaymaktadır. Bununla beraber literatürde daha düşük enflasyon seviyelerinde de düzeltmenin gerekli olduğunu savunanlar da vardır. Ancak bu yorumların her zaman kabul edilmeyebileceği de ifade edilmelidir. Mesela Schoenfeld (1979) ülkelerin %5 veya daha yüksek enflasyona sahip olmalarını enflasyon muhasebesinin tartışılması ve bu konuda profesyonel destek alınması için yeterli görmektedir. Buna karşılık Connon (1987) finansal tabloları hazırlayanlar ve kullananlar arasında yaptığı araştırma sonucunda, sadece hazırlayanların %49'u ve kullananların %75'i, %10'luk bir enflasyon oranının yeterli olacağı kanısında olduğunu raporlamıştır. Her iki referans göstermektedir ki; %5 ile %10 arası değerlerdeki enflasyon oranları, tarihsel maliyetleri daha az bilgilendirici kılmaktadır (Archambault ve Diğ., 1999, s.193). Bu yüzden %100 ve %10'luk şartların yüksek olduğu ve bu şartlar üzerinde tartışmaların yapılması gerekir. Söz konusu %10'luk şartın aşağı çekilmemesi durumunda özellikle stokların takibinde kullanılan LİFO (Son Giren İlk Çıkar) gibi fiyat değişmelerini yansıtan yöntemlerin uygulamaya konulmasının gerekli olacağı söylenebilir.

b. Enflasyon Muhasebesinde Kayıt Düzeni ile İlgili Muhtemel Sorunlar

Enflasyon muhasebesinde 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmeleri ile ilgili herhangi bir kayıt yapılmayacaktır. 2003 yılı defterleri eski kanun hükümlerine göre kapatılacak ve mali tablolar çıkartılacaktır. Mali tablolar çıkartıldıktan sonra 5024 sayılı kanunun geçici 25.maddesi hükümlerine göre düzeltilceklerdir.

01.01.2004 tarihli açılış kaydı 31.12.2003 tarihli düzeltilmiş bilançodan yararlanarak yapılacaktır. Hesap dönemleri sonunda envanter işlemleri esnasında enflasyon düzeltmesi ile ilgili kayıtlar yapılacaktır. Düzeltilen her bir parasal olmayan kalem için mutlaka ayrı bir enflasyon fark hesabı açmak gerekecektir. Enflasyon fark hesabına karşılık olarak ise Enflasyon Düzeltme Hesabı kullanılacaktır. Enflasyon Düzeltme Hesabı daha sonra gelir veya gider hesapları gibi 690 Dönem Kar veya Zararı Hesabına aktarılıp kapatılacaktır (Örten ve Karapınar, 2003, s.93).

Ancak ifade edilen hesapların kullanılması uygulamada sorunlara sebep olmaktadır. Her hesap ile ilgili ayrı bir fark hesabının açılması mümkün görülmemektedir. Uygulamada kolaylık olması açısından aktif hesaplara ilişkin fark hesapları kullanılmaksızın doğrudan parasal olmayan kalemlerin maliyetine intikal ettirilmesi yararlı olacaktır. Böylece uygulama nispeten kolaylaşmış olacaktır. 5024 Sayılı Kanununun 5.maddesinde "... enflasyon düzeltmesi sonucu oluşacak farkların işletmeden çekilmesi durumunda maliyet olarak kabul edileceği" ifadesi buna olanak sağlamaktadır. Öz sermaye unsuru olan hesaplar hariç olmak üzere Pasif hesaplar içinde aynı yöntemi uygulamak mümkündür. 5024 Sayılı Kanun'da özkaynaklara ilişkin fark hesaplarının sermayeye eklenebileceği ifade edildiğinden bu fark hesaplarının ayrıca takip edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, enflasyon düzeltmelerinin yapılması anında hata ve hileleri engellemek amacıyla, yapılan tüm hesaplamaları kayıt altına alma zorunluluğu getirilmelidir. Bunun için Enflasyon Düzeltme Defteri adı altında bir defterin tutulmasını zorunlu hale getirmek gereklidir. Bu durum yapılacak denetimlere kolaylık sağlayacaktır.

c. Yedek Akçelerin Düzeltilmesi ile İlgili Sorunlar

5024 Sayılı Kanun'un geçici 25.maddesinin "g" bendi gereği, ilk başlangıç yılında (31.12.2003) yedek akçelerin tamamı ile sıfırlanmaktadır. Oysa yedek akçeler parasal olmayan kalem hükmünde olup, hem SPK ve BDDK'nın yayınladığı tebliğlerde, hem de Ulusal ve Uluslararası Muhasebe Standartlarında düzeltilmesi gereken kalemler arasında yer almaktadır. 5024 Sayılı Kanun'da ise, yedek akçeler düzeltilmemekte aksine yok edilmektedir. Böyle durumda yedek akçeler tarihi değerleri üzerinden yok edildiği için geçmiş yıl zararları olduğundan fazla geçmiş yıl karları ise olduğundan az gözüktür.

Enflasyon muhasebesine başladıktan sonraki dönemlerde ise yedek akçelerin ne şekilde düzeltileceği konusu 5024 Sayılı Kanun'da açık değildir. 328 Nolu Tebliğ bu konulara açıklık getirerek sorunu ortadan kaldırmıştır. Buna göre 5024 Sayılı Kanun'da yok edileceği belirtilen yedek akçeler düzeltilmiş değerle bilançoda yer alacaktır.

ç. Yenileme Fonlarının Düzeltilmesi İle İlgili Sorunlar

5024 Sayılı Kanun'da başlangıç yıl uygulaması gereği, Yenileme Fonları sıfırlanmakta ve geçmiş yıl kar veya zararlarından mahsup edilmekteydi. Oysa, VUK'un 328.maddesinde "...her ne sebeple olursa olsun üç yıl için kullanılmayan karlar vergi matrahına ilave edilir.." denmekte ve bu şekilde yenileme fonlarının nasıl kullanılacağı açık bir şekilde açıklanmaktadır. O halde yenileme fonlarının düzeltilmiş değerleri ile bilançoda yer almasının daha uygun olacaktır. Nitekim 5024 Sayılı Kanun'da bir eksiklik olarak gözüken bu sorun 328 Nolu tebliğ ile çözümlenmiştir. 328 Nolu tebliğe göre söz konusu Yenileme Fonlarının bilançoda düzeltilmiş değerler ile gösterilecektir.

d. Düzeltme Katsayılarının Belirlenmesiyle İlgili Muhtemel Sorunlar

5024 Sayılı Kanun'da düzeltme katsayılarının belirlenmesinde iki yöntem açıklanmaktadır. Bunlardan biri gerçek değer yöntemidir. Diğeri ise Toplulaştırılmış yöntemlerdir. Kanunda toplulaştırılmış yöntemler, basit ortalama ve hareketli ağırlıklı ortalama yöntem olarak iki şekilde açıklanmıştır.

Basit ortalama yöntem açıklanırken, düzeltmede ortalama düzeltme katsayısının kullanılacağı belirtilmiştir. Ortalama düzeltme katsayısı ise, "mali 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 katsayı" şeklinde açıklanmaktadır. Burada bir önceki dönem ifadesinden ne anlatılmak istendiği anlaşılammaktaydı. Altı çizili ifadeden kasıt, bir önceki hesap dönemi mi, yoksa bir önceki geçici vergi dönemi mi, olduğu açık değildi. Ancak 328 Nolu Tebliğ ile bu durum açıklanmış önceki dönemden kastın bir önceki geçici vergi dönemi sonu olduğu anlaşılmıştır.

Ayrıca tüm Kanun'un ilk satın alınan mallar yada malzemelerin ilk önce satıldığı yada kullanıldığı varsayımına göre ifade edildiği anlaşılmaktadır. Oysa işletmeler başlangıç yıl uygulaması öncesinde son giren ilk çıkar yöntemine göre maliyetlerini hesaplamış olabilirler. Bu yöntemle göre stoklarını takip etmekte ve satışların maliyetini hesaplamakta olan işletmelerin, mali tablolarını kanunda belirtilen ortalama düzeltme katsayıları ile düzeltmeleri durumunda yanlış sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Stoklarını son giren ilk çıkar yöntemine göre takip eden ve maliyetlerini de bu yöntemle göre hesaplayan işletmelerde stoklar çok eski aylara ait değerler üzerinden görünebilir. Bu durumda, bir önceki geçici vergi döneminin kullanılması son derece yanlış olur. Bunun yerine bir yıl öncesine ait ortalama düzeltme katsayısının kullanılması daha mantıklı olacaktır. Son giren ilk çıkar yöntemini kullanan işletmelerde stok devir hızının çok yüksek olduğu durumlarda ise düzeltme yapılmaması gerekir. Çünkü, stok devir hızının 12 veya daha yüksek çıkması eldeki stokların son ayda alındığı anlamına gelmektedir. Bu durumda stokların düzeltilmesi yanlışlara neden olacaktır (Yüksel, 1997, s.115).

328 Nolu Tebliğ'de 1 Ocak 2004 sonrası stoklarının Basit Ortalama Yöntemle göre düzeltilmesi gerektiği ve stok devir hızının dikkate alınmaması gerektiği belirtilmektedir. Oysaki stok devir hızının düşük olduğu işletmelerde bu yöntemi kullanmak yanlış sonuçlar verebilir.

e. Bina, Arsa Ve Arazilere Amortisman Ayrılması ile İlgili Sorunlar

VUK'nun yürürlükten kaldırılan mükerrer 298.maddesinin 4 numaralı bendinde "... Şu kadarki bina, arsa ve araziler yeniden değerlendirilmeden önceki kıymetleri üzerinden amortisman tabi tutulur..." demektedir. Buna göre eski uygulamada bina, arsa ve araziler yeniden değerlendirilme işlemine tabi tutulup, eski değer üzerinden amortisman ayrılmaktaydı (Atay, 2003, s.54).

5024 Sayılı Kanun bu maddeyi kaldırmış ancak bina, arsa ve araziler için nasıl amortisman ayrılacağı konusunda özel bir açıklamaya değinilmemiştir. Ancak 2.maddenin 6 numaralı bendinde amortisman tabii varlıkların yeni değerleri üzerinden amorti edileceği ifade edilmektedir. Bunun dışında bu konuda başka hiçbir ifade yer almamaktadır.

Eski uygulamaya son verildiğinden, yeni uygulamada bina, arsa ve arazilerin yeni değerleri üzerinden amortisman hesaplamalarının yapılması gerekmektedir. Bu durum, enflasyon muhasebesinin mantığına daha uygun olduğu söylenebilir.

f. 2003 Yılı İçinde Tasfiye Kararı Almış İşletmeler ile İlgili Sorun

2003 yılı içinde tasfiye kararı almış olan ve 2003 yılı sonunda tasfiyesi tamamlanmamış olan işletmeler 31.12.2003 tarihli bilançolarını düzeltmek zorundadırlar. Çünkü 5024 Sayılı Kanun 31.12.2003 tarihli bilançoların düzeltilmesini zorunlu kılmaktadır.

g. Mevsimsel Dalgalanmalar Gösteren İşletmelerde Düzeltme Katsayılarının Belirlenmesi ile İlgili Muhtemel Sorunlar

5024 Sayılı Kanun'da belirtilen toplulaştırılmış yöntemleri tüm işletmeler isteğe bağlı olarak kullanabilmektedirler. Ancak bu yöntemleri tercih eden işletmeler bu yöntemlerden 3 yıl boyunca vazgeçemeyecektir. Kanun'da her ne kadar toplulaştırılmış yöntemler isteğe bırakılmış olsa da bu yöntemler tüm işletmeler için uygun olmayabilir. Çünkü, Kanun'da belirtilen toplulaştırılmış yöntemler tüm satış ve alışlarının, gelir ve giderlerinin yıl içinde düzenli dağılım gösteren işletmeler içindir. Gelir ve giderlerinde mevsimsel dalgalanmaları olan işletmelerin toplulaştırılmış yöntemleri kullanmaları halinde sakıncalar doğabilir. Bunun yerine aylık düzeltme yaparak gerçek değerleri kullanmaları daha doğru sonuçlar vereceği söylenebilir.

h. Amortisman Hesaplamasında Sürenin Tespiti ile İlgili Sorun

213 Sayılı VUK'nun 315. maddesine göre, amortisman oranları %20'den fazla olmamak üzere serbestçe belirlenebilmekteydi. Diğer bir ifadeyle, amortisman tabii varlıklar en az 5 yılda amorti edilmekteydi. 5024 Sayılı Kanun'un 3. maddesi ile birlikte VUK'nun 315. maddesi değiştirilmiş ve faydalı ömür esası getirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre bu faydalı ömürler Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlara göre hesaplanacaktır. Söz konusu faydalı ömrün hesaplanabilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından tüm amortisman tabii varlıklar için ayrıntılı amortisman oranı listelerinin en kısa zamanda hazırlanması ve ilan edilmesi gerekmektedir. Bu listelerin henüz açıklanmamış olması ilk geçici vergi döneminde sorunlara neden olacaktır. Ayrıca her varlık için ayrı ayrı faydalı ömrün nasıl belirleneceği açık değildir.

Söz konusu oranlar açıklansa da; bir varlığın bütün işletmelerde aynı faydalı ömre tabii olması sorun doğurabilir. Yani kullanılan her hangi bir varlık kullanım şartlarına, ortama, iklim şartlarına vb. gibi nedenlere bağlı olarak faydalı ömrü değişebilmektedir. Bu durum da tüm işletmelere aynı faydalı ömrü kullandırmak mantıklı değildir. Dolayısıyla bu sorunu ortadan kaldırmak için

faydalı ömürde alt ve üst sınırların belirlenmesi ve kullanımın bu sınırlar içinde serbest bırakılması sözkonusu sakıncaları ortadan kaldıracaktır.

C. Türkiye'deki Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Eleştirisi

Enflasyon muhasebesinde, ülkemizde farklı uygulamalar mevcuttur. Bunlar, Sermaye Piyasası Kurulu'nun "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ"i, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"ne ilişkin 14 sayılı Tebliğ"i ve Maliye Bakanlığı'nın "VUK, GVK ve KVK'unda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun" dur. Aynı konu üzerine birden fazla hukuki düzenlemenin olması ve bunların farklı yaklaşımları içermesi uygulamada karışıklıklara sebep olmaktadır.

Ülkemizde enflasyon muhasebesi konusunda standart oluşturma çalışmaları devam etmektedir. Ancak konuyla ilgilenen birden fazla kurum ve çalışma vardır. Bunlardan ilki ; Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu ve yayınladığı "TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama"dır. Diğeri ise Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'dur. Kurul çalışmalara başlamış ancak çalışma usul esasları ile ilgili bazı yönetmelikler çıkmadığından standart yayımlama noktasına gelememiştir. Bu durum standartların belirlenmesi konusunda karışıklıklara sebep olmaktadır(Akdoğan ve Diğ,2003,s.3; Akdoğan,2003,s.4). Bu karışıklıkların engellenmesi için standart hazırlayan kurul sayısının bire indirilmesinde fayda vardır.

Enflasyon muhasebesi uygulamasında karşılaşılabilecek ve karşılaşılan en önemli bir sorun da uygulayıcılar açısından henüz yeterli alt yapının oluşturulmamış olmasıdır. Henüz konuyla ilgili bilgisayar programlarının hazırlanmaması ve uygulayıcıların bilgi düzeylerinin, eğitim programlarının veya imkanlarının sınırlı olması gibi nedenlerden dolayı aksaklıklar olabilecektir (Karapınar ve Gürdal, 2003,s.110).

Enflasyon düzeltmesinde tüm sektörler aynı endeksi kullanmak zorunda kalmaktadırlar. Oysaki her sektörün enflasyondan farklı şekillerde etkilendiği bir gerçektir. Bu nedenle uygulamada her sektörün kendi endeksine göre düzeltme yapması düşünülebilir.

Enflasyon muhasebesinde işletmelerin büyük kısmı kapsam dışında bırakılmıştır. Enflasyondan etkilenen yalnızca bilanço usulüne göre defter tutan işletmeler değildir. Enflasyon muhasebesini yalnızca mali tabloların cari değerleri yansıtması şeklinde algılamak gerekir. Ayrıca enflasyon nedeni ile oluşan gerçek olmayan kazançların vergi dışı bırakılması amaç olduğuna göre bu durum yalnızca bilanço esasına göre defter tutan işletmelerde ortaya çıkmamaktadır. Enflasyonun etkisi tüm işletmeler için sözkonusudur. Bu amaca ulaşmak için kapsamın daha genişletilmesi yararlı olacaktır.

Diğ er yandan işletmeyle ilgili çevrelere sunulacak mali tabloların doğru ve güvenilir olmaları büyük oranda onların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun düzenlenmelerine bağlıdır. Muhasebe bu ilkeler üzerine

kurulmuştur. Bu ilkelerden Para ile ölçülebilme, Maliyet esaslı ilkesi varlıkların ne şekilde kayıt altına alınacağını ifade etmektedir. Bu ilkelere Türk Ticaret Kanunu 75. maddesinde ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda da açık bir şekilde yer verilmiştir (Örten ve Karapınar, 2003, s.4). Oysa 5024 sayılı Kanun varlıkların düzeltilmiş değerleri ile kayıt altına alınacağını ifade etmektedir. Bu şekli ile yukarıda belirtilen ilkeler ile çelişen durum ortaya çıktığı söylenebilir.

5024 Sayılı Kanun parasal olmayan kalemlerin düzeltilmiş değerleri ile tarihi değerleri arasındaki farklardan yararlanarak enflasyon kayıp veya kazancının hesaplanmasını istemektedir. Oysa yine uygulamada olan SPK ve BDDK'nın tebliğinde ise enflasyon kayıp ve kazancının hesabında net parasal pozisyonun dikkate alınacağı belirtilmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS 29) ve Türkiye Muhasebe Standartlarında (TMS-2) da enflasyon kayıp ve kazancının hesabında net parasal pozisyonun hesaplanması ve kullanılması gerektiği ifade edilmektedir. Bütün bu standartlara rağmen 5024 Sayılı Kanun'da enflasyon kayıp ve kazancın belirlenmesindeki farklılık işletmeler arasında karmaşaya neden olmaktadır. Ayrıca Avrupa Birliği'ne uyum sürecinde uluslararası uyumun göz ardı edildiği açıktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 188. maddesi, işletmelere duran varlıklarını düzenli bir şekilde takip etmelerini zorunlu kılmaktadır. Buna göre, işletmeler duran varlıklarını ve bunlara ayrılmış amortismanları envanter defterinde veya özel bir amortisman defterinde takip etmek zorundadırlar. Ancak uygulamaya bakıldığında, bir çok işletmenin amortisman defterlerini tutmadığı yada eksik tuttuğu görülmektedir. Bu durumdaki işletmeler duran varlık ve birikmiş amortismanlarını nasıl düzeltecekleri konusunda sorunlar yaşamaktadırlar. Bu sorunları çözebilmek amacıyla hayali varsayımlar kullanma yoluna gitmektedirler. Bu durumun enflasyon muhasebesinin amacından uzaklaşmasına sebep olacağı söylenebilir.

III.Sonuç

Ülkemizde enflasyon oranlarının düştüğünü ve dolayısıyla enflasyon muhasebesi uygulamasının yapılmasına gerek olmadığı görüşünde olanlar bulunmaktadır. 2010 lu veya engeç 2020'li yıllarda enerji kaynaklarında beklenen kıtlığın bir çok ülkede enflasyon oranlarının yükselmesine neden olacağı söylenmektedir. Bu nedenle dünyadaki bir çok ülkede düzeltilmiş muhasebe bilgileri yatırımcılar için faydalı bilgi sağlayacaktır (Barniv, 1999, s.270). Dolayısıyla dünyada beklenen değişimlere ayak uydurabilmek için önceden çalışma yapan ülkeler fayda sağlayacaktır. Kaldı ki ülkemizde geçmişten gelen ve enflasyondan kaynaklanan hatalı bilgileri ortadan kaldırmak için enflasyon düzeltilmesine ihtiyaç vardır.

Ülkemizde yüksek enflasyon sebebi ile düzenlenen mali tablolara karşı bir güvensizlik mevcuttur. Bu durum özellikle uluslararası düzeyde büyük sorunlara sebep olmaktadır. Bu sebeple enflasyon muhasebesinin uygulanması zorunluluk arz etmektedir. Ancak yapılan düzenlemelerin enflasyon

muhasebesinin mantığı çerçevesinde olması gerekir. Her kurum kendi menfaatlerini gözeterek düzenleme yapmamalıdır. 5024 Sayılı Kanun'un vergi açısından hazırlandığı söylenebilir. Bu durumun, enflasyon muhasebesi uygulamasını amacından saptırdığı söylenebilir.

Enflasyon muhasebesi uygulamasında aksaklıkların giderilmesinde, uygulayıcıların eğitimi önem kazanmaktadır. Dolayısıyla işletme yöneticilerin, muhasebecilerin konuyla ilgili diğer kişilerin bilgi ve deneyim eksikliklerinin giderilmesi için sık aralıklarla eğitim programlarının yapılması, uygulama esnasında ortaya çıkacak sorunların çözümüne imkan sağlayacaktır.

Uygulamanın başlangıç aşamasında bir çok karışıklığın çıkması da gayet normaldir. Söz konusu karışıklıkları doğuran konuların ortaya konulması, tartışılması ve önlemler alınması uygulamanın selameti açısından önemlidir. Bu çalışma sözkonusu önlemlerin tartışılması için zemin hazırlamaktadır. Ayrıca şunu da ifade etmek gerekir ki, enflasyon muhasebesi uygulamasında yukarıda bahsedilen aksaklıklar dışında bir çok sorun çıkması da normaldir.

Sonuç olarak tüm bu eleştirilere rağmen yapılan bu düzenleme ülkemiz ihtiyaçlarını karşılamada büyük bir eksikliği ortadan kaldırdığı söylenebilir.

Kaynaklar

- Akdoğan, Nalan (2003) ; "Türkiye'de Çeşitli Kurumlarca Düzenlenen Enflasyon Muhasebesi Uygulama Esaslarının Karşılaştırılması ve Düzeltme İşlemlerine İlişkin Örnek Uygulamalar",Enflasyon Muhasebesi Semineri,Kocaeli SMMO, 27-28 Aralık, İzmit.
- Akdoğan, Nalan; AKPINAR, Yakup ve AKTAŞ, Rafet(2003); "Türk Bankacılık Sektöründe Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi",Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:3,(10),Eylül ,ss:1-32.
- Akgül,Başak Ataman ve Akay, Hüseyin(2003); Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye'de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma,Türkmen Kitabevi,Yayın No:229, İstanbul.
- Archambault, Jeffrey J. Ve Archambault, Marie E.(1999); " A Cross - National Test of Determinants of Inflation Accounting Practices ",The International Journal of Accounting,34(2),ss.187-207.
- Atay, Tezcan(2003); Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara SMMMOMO Yayını, Yayın No.28,Ankara 2003.
- Barniv, Ran(1999);"The Value Relevance of Inflation-Adjusted and Historical-Cost Earnings During Hyperinflation", Journal of International Accounting, Auditing&Taxation,8(2),pp.269-287.
- Cheney, Glenn Alan(1990); "How Brazil's Accountants Cope With Inflation",Journal of Accountancy,170(2),pp.125-126.
- Graves, O. Finley (1989); "Walter Mahlberg's Valuation Theory:An Anomaly in the Development of Inflation Accounting", Abacus, 25 (1), pp.22-30.

- Karapınar, Aydın ve Gürdal, Kadir(2003); Enflasyon Muhasebesi, Meslek İçi Eğitim Serisi-1, Tesmer Yayın No:54, Ankara 2003.
- Örten, Remzi ve Karapınar, Aydın(2003); Enflasyon Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2003.
- Pekdemir, Recep(2004); 5024 Sayılı Yasaya Göre Uygulamalı Enflasyon Düzeltmesi, Sirküler Rapor, Sayı:2004-1, TURMOB Yayınları, Yayın No:226, Ankara 2004.
- Robson, Keith(1994); "Inflation Accounting and Action AT A Distance : The Sandilands Episode", Accounting Organizations and Society, 19(1), pp.45-82.
- Yükçü, Süleyman ve Özkan, Serkan (2003); Enflasyon Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- Yüksel, Ahmet (1997); Enflasyon Muhasebesi, Literatür Yayıncılık, Yayın No:23, İstanbul.
- Hedef Enflasyon, www.tcmb.gov.tr, 17 Şubat 2004.
- Hükümet Programı 18 Mart 2003, www.akparti.org.tr, 17. Şubat 2003.
- International Accounting Standart (IAS)-29 : Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, Reformatted 1994.
- Sermaye Piyasası Kurulu, Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No:20) 2001.
- Türk Ticaret Kanunu 6762 Sayılı.
- Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)-2, Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
- Vergi Usul Kanunu (5024 Sayılı) Gerekçesi,
www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanunlar.durumu?kanun_no=5024
- Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, No:5024, Kabul trh:17.12.2003.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (328 Sıra Nolu), www.gelirler.gov.tr
- Vergi Usul Kanunu 213 Sayılı.