

# ENFLASYON DÜZELTMESİNİN GEREKLİLİĞİ ENFLASYON MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ VE MUHASEBECİLER ÜZERİNDE YAPILAN BİR ARAŞTIRMA: KARAMAN ÖRNEĞİ

Hüseyin İLERİ\*  
İsa ALTINIŞIK\*\*

## ÖZET

Bu çalışmada, yıllardır uygulamaya geçilmesi gündeme gelen fakat bir türlü uygulamaya geçirilemeyen 17 Aralık 2003 tarihinde uygulamaya geçilmesine karar verilen fakat uygulaması kısmen ertelenen enflasyon düzeltmesinin gerekliliği üzerinde durulmuştur. Çalışmada enflasyon düzeltmesinin gerekliliği ve enflasyon muhasebesi modelleri üzerinde durulmuş ve kısmen uygulamaya geçilen enflasyon düzeltmesinin bugüne kadar ki uygulanmasında yaşanan aksaklıklar Karaman'da faaliyet gösteren muhasebeciler üzerinde yapılan anket çalışması ile tespit edilmeye çalışılmıştır.

## Anahtar Kelimeler

Enflasyon muhasebesi, Mali tablolar, Enflasyon muhasebesi modelleri

## ABSTRACT

In this study, we mentioned the necessity of a current issue, inflation correction concept which was decided to be in force at 17 September 2003 but never been applied for years and was partially delayed once more. The need for inflation correction and the models of inflation accounting are also examined in our study. And in this study to see the defect of inflation accounting application, we make inquiry in Karaman to the accountants.

## Keywords

Inflation accounting, Financial statements, Inflation accounting models

---

\* Yrd. Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu  
\*\* Dr., Selçuk Üniversitesi, Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

## 1.GİRİŞ

Günümüzde bir ülke ekonomisinin gelişmesi ve kalkınması o ekonomide bulunan işletmelerin ekonomik faaliyetlerinin sürekliliğine ve başarısına bağlıdır. Ekonominin lokomotifi konumunda olan işletmelerin faaliyetleri gerek ekonomik konjonktürde meydana gelen değişikliklerden, gerekse faaliyette bulunduğu endüstride meydana gelen değişim ve gelişmelerden etkilenmektedir. Ekonomisi güçlü olan ülkelerin işletmeleri, geleceğe dönük strateji ve planlarda daha kolay karar verebilmekte iken, aynı durum az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde daha zor olmaktadır. İşletmelerin ekonomik durumlarının göstergesi olan mali tablolar az gelişmiş, gelişmekte olan ve gelişmiş ülke gözetmesizin önem arz eder. (Duman, 2004:32)

Enflasyon muhasebesi yıllardan beri gündeme getirilen, ancak günümüze kadar bir türlü kanunlaşmış da uygulama imkanı bulamayan bir düzenlemeydi. Enflasyon muhasebesi 17 Aralık 2003 tarihinde 5024 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile kabul edilmiş ve 30 Aralık 2003 günü 25332 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Buna göre, vergide enflasyon düzeltilmesi uygulamasına kapsamına bilanço usulüne göre defter tutan tüm gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Yeni kanunla yapılan düzenlemeler ise yoğun tartışmalara yol açmıştır. Örneğin, enflasyon düzeltilmesi işlemlerinin özkaynakla çalışan işletmelerin lehine, yabancı kaynakla çalışan işletmelerin aleyhine sonuç doğurabileceği, özellikle borç kaynaklı çalışan işletmeler ile faaliyetini durduran işletmeler açısından ek vergi yükü getireceği ifade edilmektedir. (Ekonomik Forum, 2004:40) Ayrıca enflasyon muhasebesinin son derece karmaşık, teknik bilgi ve donanım gerektiren bir muhasebe tekniği olması sebebiyle büyük kentler dışındaki il ve ilçelerde faaliyette bulunan işletmelerin muhasebecilerinin gerekli eğitim süreçlerini tamamlayamamaları sonucu kanun hükümlerini doğru bir şekilde uygulamayacakları endişesi ve ayrıca bilgisayar programlarının tamamlanamamış olmasından dolayı enflasyon muhasebesinin uygulanması kısmen ertelenmiştir. TBMM Genel Kurulu’nda kabul edilen 5228 sayılı kanun ile aktif toplamı veya cirosu belli bir tutarın altında olan işletmeler için enflasyon düzeltilmesi yıl sonuna kadar ertelenmiştir. Buna göre; 2003 yılı net satış hasılatı (cirosu) 15 trilyon TL’yi veya 31.12.2003 bilançosundaki aktif toplamı 7.5 trilyon TL’yi aşmayan mükellefler, dilerlerse 31.12.2003 için ve 2004 yılının geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi uygulamayabileceklerdir.

Enflasyon düzeltilmesi uygulamamayı tercih eden mükellefler, eski hükümlere göre kazanç tespit edeceklerdir.

## 1. Enflasyon Düzeltmesinin Gerekliği

Yıllardan beri devam eden enflasyon, bir çok ekonomik değeri, hatta bazı sosyal değerleri bile bozduğu gibi finansal tabloların gerçek ve doğruyu yansıtmasına da engel olmuştur. Bunun doğal sonucu olarak mükellefler yıllardır fiktif kazançları üzerinden vergi ödemek zorunda kalmışlardır. Gittikçe sermayesinin vergilendirildiğini gören mükellefler yeni yatırım yapmakta isteksiz davranmışlardır. Öyle ki bazı Türk girişimciler fiktif vergileme sebebiyle yabancı ülkelerde yatırım yapmaya yönelmişlerdir. Gelişmekte olan ülkemizin en önemli gereksinimlerinden biri olan sermayenin yabancı ülkelere gelmesi beklenirken, bunun aksine sermaye hareketlerinde yurt dışına yönelme olması ve mükelleflerden bir kısmının fiktif kazançları üzerinden vergi ödememek için kayıt dışına çıkmayı kendilerine bir hak olarak görmeye başlamaları enflasyon düzeltmesinin gerekliğini arttırmaktadır. (Ünlü, 2004:1)

Finansal tablolar sadece vergi için düzenlenmez. Finansal tablolar, muhasebe içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır. (Yükçü, 2004:16) İşletme yöneticileri, planlama ve bütçe çalışmalarında, yatırım kararlarında, üretim maliyetlerinin hesaplanması ve fiyat belirlenmesinde mali tablolardaki bilgilerden yararlanmaktadırlar. Ancak, fiyat hareketlerinin istikrarlı olmadığı dönemlerde, tarihi veriler ile düzenlenmiş mali tablo bilgileri yöneticileri almaları kararlarda yanıltabilmektedir. (Gökçen, 2004:11)

## 2. 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 bilançoyu iki ana unsura ayırıp, parasal olmayan kalemlerin, enflasyon endeksleriyle değerlenmesini, bilançoda belli hesaplar içerisinde gruplandırılmasını öngörüyor.

Enflasyon muhasebesinin önemi tarihi maliyetler muhasebesinin yetersizliğinden kaynaklanmaktadır. Tarihi maliyetler muhasebesinin sunduğu bilgiler yanlış değildir fakat fiyatların değiştii dönemlerde oldukça önemli eksikliklere sahiptir. (Cömert, 1988:59)

Tarihi maliyet muhasebesi para biriminin alım gücündeki değişiklikleri dikkate almadığından, mali tablolar değişik tarihlerde değişik alım güçleri olan para miktarlarıyla değerlenmiş 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 gerekliği doğmaktadır. Enflasyon muhasebesinin amacı, paranın satın alma gücünün değiştii 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. (Uslu, 2004:1)

### 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, 2004:23-24)

#### 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, 2003:5) Fiyatlar genel seviyesi muhasebe modelinde, dönem sonlarında, mali tablolardaki bilgilerin paranın satın alma gücü bakımından ifade edilmesi için düzeltilmesi gerekmektedir. (Civan,2002:75)

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 rapor-

lama 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 alınmakta ve genel fiyat endeksi kullanılmaktadır. (Çelik,2003:31)

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,2003:31)

Aslında genel fiyat düzeyi muhasebe sistemi yeni bir muhasebe sistemi değildir, genel fiyat düzeyi muhasebesi, tarihi maliyetler muhasebesinden, paranın satınalma gücünün değişmediği ilkesi dışında, çok fazla farklılık göstermemektedir. (Uman,2004:28) 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. (Karapınar,2004:47)

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,2004:48)

### **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,2004,185) Mali tablolardaki kalemlerin cari değerleri ile değerlendirilmesini öngörür. Cari değer, net cari yenileme maliyeti veya net cari yenileme maliyetinden daha küçük olmak kaydıyla, varlığın satılması halinde elde edilecek net nakit değeri veya varlığı kullanmakla sağlanacak nakit girişlerinin net bugünkü değerinden büyük olanıdır. (Lazol,2000:112) 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,2002:39) 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,2004:26-27)

Cari maliyet muhasebesi, genel fiyat muhasebesi artışının sebep olduğu olumsuzluklarla ilgilenmez. Yalnızca, özel fiyat hareketlerinin sebep 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,1995:107)

Cari maliyet muhasebesinin en önemli sakıncası net cari ikame maliyetinin (ya da diğer maliyet değerlerinin) subjektif olarak belirlenmesi ve paranın satın alma gücündeki değişimler dikkate alınmadığından, kayıp ya da kazancının bilinmemesi ve mali tablolara dahil edilmemiş olmasıdır. (Uman,2002:39)

Cari maliyet muhasebesi temel nitelikleri itibariyle tarihi maliyetler muhasebesine göre köklü değişiklikler içermektedir. Ölçü birimi olarak paranın nominal değerinin kullanılması dışında, modelin benimsediği değerlendirme 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, işlet-

menin tasfiyesi halinde hissedarların satın alma güçlerini korumak anlayışına dayanmaktadır. (Yüksel,1997:88-89)

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. (Karapınar,2004:27-28)

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, tarihi maliyetler muhasebesine karşı onun yerine uygulanması gereken alternatif bir model olarak önerilmektedir. Bunun sebebi, varlıkların değerlendirme esası, kârın tespiti ve sermayenin korunmasında izlenen farklı yaklaşımlardır. (Yüksel,1997:89)

### **3.3.Genel Fiyat-Cari Maliyet 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. (Hacıüstemoğlu,1999:11)

Karma yöntem, genel fiyat seviyesi muhasebe modeli ve cari maliyet muhasebe modelinin bir birleşimi niteliğindedir. Diğer iki yöntemin olumlu yönlerinden yararlanmak amacıyla geliştirilmiştir. (Karapınar,2004:24) Genel fiyat seviyesi muhasebe modelinin fiyatların değiştiği ortamda ölçme problemi oluşturduğu bir gerçektir. Çünkü paranın devamlı değişen değeri yetersiz ölçümleme yapmaya sebep olmaktadır. Cari maliyet muhasebesi ise fiyatlar özel seviyesindeki artışları ele aldığından yetersiz kalmaktadır. (Hacıüstemoğlu,1997:34) Karma yöntem, diğer iki yöntemin uygulama zorluklarını da barındırdığından uygulamada pek kabul görmemektedir. (Karapınar,2004:25)

#### 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. (Karapınar, 2004:31)

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, 2004:31)

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 değerlendirme yapılacağı zaman ve değerlemede alınacak katsayıları belirleme yetkisi ise, Maliye Bakanlığının yayınlacağı 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



değerleme 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, 2004:279-280)

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 Düzeltmesine 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.(Karapınar, 2004:33-34)

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 yansıtacak durumdadır. 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.( Akdoğan, 2004:280)

### **5.Karaman İlinde Enflasyon Muhasebesi Uygulaması Üzerine Yapılan Anket Çalışması**

Çalışmanın bu kısmında Karaman’da faaliyette bulunan muhasebeciler üzerinde yapmış olduğumuz anket çalışmasının değerlendirilmesi yapılacaktır. Bu ankette, muhasebecilerin enflasyon muhasebesi hakkındaki görüş ve düşünceleri ele alınacaktır. Ayrıca, muhasebecilerin enflasyon muhasebesinde sıkıntıya düştüğü konu ve konular hakkında bilgi verilecektir. Bununla birlikte enflasyon muhasebesinin avantaj ve dezavantajları belirtilecektir.

Hazırlanan anket formları toplam 25 muhasebeciye ulaştırılmış olup, bu 25 muhasebeciden 20’si kendilerine ifade edilen zaman içerisinde cevap verdiklerinden geri dönüş oranı %80 olarak elde edilmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen verilerin değerlendirilmesinde SPSS 13.0 programından yararlanılmıştır. Frekans dağılımları ve ortalamaları bulunularak anket sonuçları değerlendirilmiştir.

Ankete cevap verenleri yaşları itibariyle incelediğimizde, %40’ı 20-25 yaş arasında, %40’ının yaşı ise 25 ile 35 yaş arasındadır. %5’inin yaşı da 35-50 yaş arasındadır. 50 yaş ve üzerinde olanların oranı %15’dir.

Anketi cevaplandıran kişilerin %10’u bayan ve %90’ı ise erkektir.

Ankete cevap verenleri eğitim durumları itibariyle incelediğimizde, lise ve dengi okul mezunlarının oranı %10, yüksekokul mezunlarının oranı, %10, fakülte mezunlarının oranı ise %80’dir.

Ankete cevap verenleri meslekteki faaliyet sürelerine göre incelediğimizde, 1-3 yıl arası faaliyette bulunanların oranı %25, 3-5 yıl arası faaliyette bulunanların oranı da %25’dir. Ankete cevap verenlerin %30’u 5-10 yıl arasında meslekte faaliyette bulduklarını belirtmişlerdir. 10 yıl ve üstünde meslekte faaliyette bulunan muhasebecilerin oranı ise %20’dir.

Enflasyon muhasebesi ile ilgili eğitim ve kurs alanlarının oranı %65’dir. Enflasyon muhasebesi konusunda kurs almayanların oranı ise %35’dir.

Enflasyon muhasebesi işletmelere vergi avantajı sağlayacak mı sorusuna, ankete katılanların %60’ı evet sağlayacak cevabı vermiştir. İşletmelere vergi avantajı sağlamayacak diyenlerin oranı %5’dir. İşletmelere kısmen vergi avantajı sağlayacak cevabı verenlerin oranı ise %35’dir.

Enflasyon Muhasebesi Uygulaması işletmelerin ve 3. kişilerin yatırım kararlarını etkiler mi sorusuna, cevaplayıcıların %35’i evet etkiler cevabı verirken, %15’i kısmen etkiler %50’si etkilemez cevabını vermiştir.

**Tablo1:Enflasyon Muhasebesine Geçişte Karşılaşılan Zorluklar**

	Frekans	Yüzde	Toplam Yüzde
Kaynak Eksikliği	3	15,0	15,0
Program Eksikliği ve yetersizliği	6	30,0	45,0
Eski bilgilere tam olarak ulaşamama	11	55,0	100,0
Toplam	20	100,0	

Tablo 1'den de anlaşılacağı gibi, enflasyon muhasebesine geçişte karşılaşılan zorluklar arasında en önemlisi eski bilgilere tam olarak ulaşamama problemidir. Bunun yanında, program eksikliği ve yetersizliği nedeniyle zorluklar yaşanmaktadır. Ayrıca, kaynak eksikliği, enflasyon muhasebesine geçişte karşılaşılan bir diğer problemidir.

**Tablo 2:Mali Tabloların Enflasyon Muhasebesine Göre Düzenlenmesinde Uygulanan Yollar**

	Frekans	Yüzde	Toplam Yüzde
Enflasyon Muhasebesine yönelik paket programı kullanıyorum	14	70,0	70,0
Paket program almayı düşünüyorum	1	5,0	75,0
Düzeltilmenin elle yapılmasını daha sağlıklı buluyorum	4	20,0	95,0
Paket programı kendim oluşturacağım	1	5,0	100,0
Toplam	20	100,0	

Tablo 2'de de görüldüğü gibi mali tabloların enflasyon muhasebesine göre düzenlenmesinde en fazla kullanılan yöntem, enflasyon muhasebesine yönelik paket programı kullanımıdır. Enflasyon muhasebesine yönelik paket programı kullanıyorum cevabı verenlerin oranı %70'dir. Bununla birlikte, düzeltilmenin elle yapılmasını daha sağlıklı bulanların oranı %20'dir. Paket programı kendim oluşturacağım diyenlerin oranı %5'dir. Son olarak da paket programı almayı düşünmüyorum diyenlerin oranı da %5'dir.

Sonuçta muhasebeciler üzerinde yapmış olduğumuz anket sonucunda, enflasyon muhasebesine geçişte sıkıntıya düşülen konu ve konular şunlardır;

- 1.sınıf tacirlerle ilgili geçmişten sermayeye ilişkin bilgilere ulaşmada güçlükle karşılaştık, program kullanımında yer yer sıkıntılarımız oldu.
- 1970 yılı evraklarına geri dönmemiz problem oldu. Günümüz muhasebe sisteminde ve muhasebe uygulamalarında vakit kısıtlı iken 1970'lere kadar dönmemiz çok zor olmaktadır.
- Bazı durumlarda bilgi sıkıntısı yaşıyoruz.
- Bilgi eksikliği
- Enflasyon muhasebesi belli başlı ülkelerde olduğu gibi yılda bir kez uygulanmalı (yıl sonu itibariyle), enflasyon muhasebesi bizde vergisel kaygılar ön planda tutularak uygulandı. Uluslararası muhasebe standartları ve SPK uygulaması örnek alınarak yeniden mevzuat düzenlenmeli.
- Eski bilgilere tam olarak ulaşamama, zaman sıkıntısı
- Kaynak yetersizliği
- Program eksikliği ve eski defterler bulunma güçlüğü özellikle 5 yılı geçenlerde
- Sermaye Hesabı enflasyon düzeltilmesinde olumlu ve olumsuz farkların işletmenin toplam sermayesinin yükselip azalmasının ticaret sicilde kayıtlı sermayeyi etkilediği ve bu sermayenin kayıtlardan nasıl ve ne şekilde oluşacağı konusunda yeterli bilginin olmaması
- Zaman yetersizliği, uygulamanın yeni olması sebebiyle tereddüde düşülen konularda Maliye Bakanlığından yeterli bilgi alınamaması, eski bilgilere tam olarak ulaşamaması
- Eski kayıtlara net ulaşamaması

## SONUÇ

Yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde ekonominin sağlıklı bir yapıya kavuşması o ülkenin dinamiğini oluşturan işletmelerin etkin ve verimli çalışmalarına bağlıdır. Enflasyon sebebiyle, fiyatlar genel seviyesinde oluşan değişimler, işletmelerin faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin sonuçlarının yer aldığı mali tabloların doğru sonuçları yansıtılmalarını engellemektedir. İşletmeler enflasyon sebebiyle fiktif yani gerçek olmayan karları üzerinden vergilendirilmektedir. Bu durum işletmelerin zaten kısıtlı olan sermayelerini kurumlar ve gelir vergisi olarak ödemeleri sonucunda erimektedir.

Enflasyon muhasebesi, işletmelerin özkaynaklarının korunması ve ulusal ve uluslararası piyasalarda rekabet edebilmeleri ve mali tablolarının işletme içi ve işletme dışı kullanıcıları için doğru, güvenilir ve gerçekçi bir bilgi vermesi için uygulanması zorunludur. Ertelenen enflasyon muhasebesi uygulamasının

tekrar zorunlu hale getirilmesi ve uygulama aşamasında enflasyon muhasebesinin işletmelere birtakım maliyetler getireceği bir gerçek olduğu için bu maliyetlerin en aza indirilmesine, uygulamanın nasıl yapılacağı konusunda işletmelerin çok iyi bilgilendirilmesine ve işletmelerin gerekli hazırlıkları yapmaları için yeterli süre verilerek enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçilmesi hem enflasyon düzeltmesinin uygulanma karmaşasını giderme açısından daha uygun olacaktır.

### KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2004), **Enflasyon Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara, s.185.
- Civan, M. ve Yıldız F. (2002), "*Enflasyon Muhasebesinin Uygulanabilirliği ve Muhasebeciler Üzerinde Yapılan Bir Araştırma*", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:16, s.74-81.
- Cömert, N. (1988), "Tarihi Maliyet Muhasebe Bilgisinin Enflasyon Dönemlerindeki Kusurları", Vergi Dünyası, s.59.
- Çelik, A. (2003), **Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması**, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara, s.31.
- Doğan, Z. (1995), "Enflasyonun Muhasebe Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkiyi Yok Edecek Bir Muhasebe Modeli:İkame Maliyeti (Cari Değer) Muhasebesi", Vergi Dünyası, Sayı:165, s.107.
- Duman, H. ve Erdemir N. K. (2004), "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi", Yeni İpek Yolu Konya Ticaret Odası Dergisi, Yıl:17, Sayı:195, s.31-35.
- "Enflasyon Düşerken, Enflasyon Muhasebesi Uygulanacak mı Uygulanmayacak mı?", Ekonomik Forum Dergisi, Yıl:11, Haziran 2004, s.38-53.
- Gökçen, G. (2004), **Enflasyon Muhasebesi**, Yayılım Yayıncılık, İstanbul, s.11.
- Hacırustemoğlu, R. (1997), **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri, İstanbul, s.34.
- Hacırustemoğlu, R. ve diğerleri (1999), **Beşyüz Sanayi İşletmesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulama Araştırması**, Alfa Yayınları, 1.Baskı, İstanbul, s.11.
- Karapınar, A. ve Gürdal K. (2004), **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, ss.23-24.
- Kaygusuz, S. Y. (2003), "Enflasyon Muhasebesi (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi)", [www.isguc.org/arc\\_view.php?ex=161](http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=161), s.5.
- Lazol, İ. (2000), **Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, s.112.
- Sezal, L. (2002), "Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri", Standart Dergisi, Sayı:482, s.39.

- Uman, N. (2002), **Enflasyon Muhasebesi**, Acar Matbaacılık Yayıncılık Hizmetleri Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş., İstanbul, s.39.
- Uman, N. ve Hacırüstemoğlu R. (2004), **Enflasyon Muhasebesi**, Alfa Yayınları, İstanbul, s.28.
- Uslu, O. (2004), "Genel Hatlarıyla Enflasyon Muhasebesi", [www.alomaliye.com/ozan\\_uslu\\_enflasyon\\_muhasebesi.htm](http://www.alomaliye.com/ozan_uslu_enflasyon_muhasebesi.htm), s.1.
- Ünlü, İ. L. (2004), **Vergi Uygulamaları İçin Enflasyon Muhasebesi**, Karaman Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Karaman, s.1.
- Yükçü, S. ve Özkan S. (2004), **Enflasyon Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, s.16.
- Yüksel, A. (1997), **Enflasyon Muhasebesi**, Literatür Yayınları:23, Birinci Baskı, İstanbul, ss.88-89.