

# ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİ AZALTMAK İÇİN TÜRKİYE'DE UYGULANAN ÖNLEMLER

Nilgün BİLİCİ\*

**Özet:** Toplumun bütün kesimlerini ekonomik, sosyal ve politik açılarından etkileyen enflasyon fiyatlar genel seviyesindeki bir artış olarak tanımlanır. Son 30 yıldır süre gelen yüksek enflasyon işletmeleri de olumsuz yönde etkilemiş ve bu olumsuz etkinin izleri aynı zamanda işletmelerin finansal tablolarında da net bir şekilde görülmüştür.

Bu olumsuz etkileri gidermek amacıyla bazı yasal düzenlemeler uygulamaya konulmuştur. Bu çalışmada sözkonusu olumsuz etkilerin yasal düzenlemelerle nasıl giderilebileceği anlatılmaya çalışılmış, ancak bunların da yetersiz oldukları ve yeni önlemler alınması gerektiği kanısına varılmıştır.

## I.Giriş

Enflasyon 1970'den beri Türk ekonomisinin en önemli sorunlarından birisidir. Enflasyon geçmişten günümüze kadar birey, toplum ve kurumları değişik açılardan etkilemekte ve ilgilendirmektedir.

Enflasyon, özellikle işletmelerin faaliyetlerinin sonucu ve akışını gösteren mali tabloların doğruluk ve güvenilirliklerini tartışılır hale getirmektedir. Enflasyon, finansal tabloların homojenliğini bozmakta, bilançoların aktif yapısını anlamsızlaştırmakta ve gelir tablolarında enflasyon kârlarının oluşmasına neden olmaktadır. Bilindiği üzere, işletme yöneticileri alacakları kararlarda finansal tabloları kullanırlar. Ancak, enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılmış, doğru, gerçek ve güvenilir bilgiler içeren finansal tabloların kullanımı, işletme yöneticilerine alacakları kararların sağlıklı, başarılı ve doğru olmasını sağlayacaktır. Bu nedenle, enflasyonun olumsuz etkilerinden arındırılmış doğru bilgiler içeren, gerçek verilere dayanan finansal tablolara ihtiyaç vardır.

---

\* Yrd.Doç.Dr., Atatürk Üniversitesi, Erzurum MYO

Fiyatlar genel düzeyindeki yükselişler karşısında finansal tabloların düzeltilmesi gerekliliği; işletmenin varlık yapısını gerçek miktarı yansıtacak biçimde göstermek, işletmenin öz sermayesini gerçek tutarına ulaştırmak, fiktif ve reel kârın birbirinden ayrılmasını sağlamak, amortismanların yeniden değerlendirilmesi ve yenileme fonu oluşturarak işletmenin üretim gücünü korumak, finansal tabloların dönemler itibariyle ve farklı işletmelerle karşılaştırılmasını anlamlı ve tutarlı kılmak, finansal tabloların gerçeğe yakın analiz sonuçlarını belirlemek ve düzeltilmeden önceki sonuçlardan sapmaları belirleyerek sağlıklı yorumda bulunabilmek için zorunludur (Bektöre, 1995: 266).

## **II. Türkiye’de Uygulanan Önlemler**

Türkiye’de enflasyonun etkilerini azaltmak için uygulanan önlemler; Yeniden Değerleme, Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Uygulaması, Duran Varlık Yenileme Fonu, Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu, Finansman Fonu, Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası, Maliyet Bedeli Artırımı, Stok Değerlemede LIFO Yöntemi, Araştırma Ve Geliştirme Fonu, Yatırımın İndimi Endeksleme, Gider Artış Fonu gibi tedbirlerdir.

### **A. Yeniden Değerleme**

Enflasyon, işletmelerin bilançolarındaki değerlerin geçerliliğini kaybetmesine gelir tablolarında enflasyon nedeniyle oluşan kârların yer almasına sebep olmuştur. Bu nedenle işletmelerin iktisadi kıymetlerinin yeniden değerlemeye tabi tutulması zorunluluğu ortaya çıkmıştır.

Türkiye’de yeniden değerlendirme, maddi duran varlıkları enflasyon karşısında güncellemeye yöneliktir. Fakat yeniden değerlendirme, maddi duran varlıkların bugünkü değerinin belirlenmesi işlemi değildir. Satın alma gücü farklı para birimleri ile satın alınan aktifteki maddi duran varlıkların değerinin tek bir para birimi ile ifade edilmesi, yeniden değerlendirme ile gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır (Erdoğan, 1997: 409).

213 Sayılı V.U.K'nun mükerrer 298. maddesine göre bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yeniden değerlendirilebilirlerdir. Buna göre; yeniden değerlemenin her hesap dönemi sonunda yapılacağı, iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri yıl için yeniden değerlendirilemeyeceği hususu yer almaktadır.

İşletmeler aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymetlerini yeniden değerlendirmeye tabi tutmaları konusunda serbest bırakılmışlardır. Ancak, İktisadi Devlet Teşekküllerinin yeniden değerlendirilmeleri zorunludur.

Yeniden değerlemenin amortismanına tabi maddi duran varlıklara tamamen veya kısmen uygulanabilirliği de mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. İsterlerse amortismanına tabi maddi duran varlıkların tamamını yeniden değerlendirmeye tabi tutabilecekleri gibi bir kısmını tutmayabilirlerdir.

VUK 298 md. göre yeniden değerlendirileme kapsamındaki varlıklar; boş arazi ve arsa dışındaki gayri menkuller, gayri menkullerin ayrılmaz parçaları (mütemmim cüzleri yani tamamlayıcıları), tesis-gemiler, diğer taşıtlar, demirbaşlar, özel maliyet bedelleri (4369 sayılı yasa ile 29.07.1998 tarihinden itibaren uygulanmaktadır) olarak sıralanabilir (Çankaya, 1999: 221).

Maddi olmayan duran varlıklar, yapılmakta olan yatırımlar, uzun vadeli alacaklar, dönen varlık kalemleri yeniden değerlendirileme kapsamı dışındadır. Ancak, yapılmakta olan yatırımların yeniden değerlendirilmesi, yatırım indiriminin hesaplanmasında sözkonusudur. Yeniden değerlendirileme dışındaki kur farkları, iktisadi varlığın işletmeye girdiği tarihten sonraki yıllarda tahakkuk etmiş ve maliyet bedeline eklenmiş olması gerekir. Bu kur farklarının ve kur farklarının amortismanları değer artışlarının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, iktisadi varlıkların aktife girdiği tarihe kadar doğan kur farkları değerlendirileme kapsamına girmektedir. Yani, maliyet değerinin içinde yer alan kur farkları yeniden değerlendirileme kapsamı içindedir (Akdoğan ve Tenker, 1998: 81-817).

VUK'nun mükerrer 298. maddesinin 1.fıkrasının 10 bendine göre hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlendirmede uygulanacak yeniden değerlendirileme

oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre DİE'nin Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığınca her yıl Aralık ayı içinde Resmi Gazete'de ilan edilmektedir.

Yeniden değerlendirme artışı, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerlerinin, bu kıymetlerin yeniden değerlendirme oranının uygulandıktan sonra bulunan net bilanço aktif değerlerinden indirilmesi suretiyle bulunur. Bulunan değer artışı, bilançonun pasifinde "522. Maddi Duran Varlık (MDV) Yeniden Değerleme Artışları" isimli özel bir fon hesabında gösterilir.

Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak, bir işletmenin amortismanına tabi iktisadi varlıklardan olan makinelerin değeri 10.000.000.000-TL. ve bunlara ait birikmiş amortismanları 2.000.000.000.-TL dir. 2001 hesap döneminde gözüken tutarları ve yeniden değerlendirme oranı olan %53.2 ile çarpılarak bulunan değer artış farkı 4.256.000.000-TL olarak hesaplanmıştır.

Yeniden değerlendirme işlemi ile ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır;

_____ / _____		
253.TEŞİS-MAKİNE VE CİHAZLAR	5.320.000.000-	
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.064.000.000-
522.M.D.V. YENİDEN DEĞERLEME		
ARTIŞI		4.256.000.000-
_____ / _____		

Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin satışında, varlıkların değer artışlarına, birikmiş amortismanlarda olduğu gibi işlem yapılır. Değer artış fonunun Kurumlar Vergisi mükelleflerince sermayeye eklenmeyip, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında bekletilmesi durumunda ve Gelir Vergisi mükelleflerince ise her durumda amortismanına tabi duran varlık satılırsa, duran varlığa ait yeniden değerlendirme artışı ve birikmiş amortisman hesabı kapatılır. Ancak, Kurumlar Vergisi mükelleflerince değer artış fonu

sermayeye ilave edilmiş ise, duran varlık satış kârı veya zararının hesaplanmasında değer artış fonu dikkate alınmayacaktır. Yeniden değerlemeye tabi tutulan iktisadi kıymetlerin yenilenmesine karar verilmiş ise satıştan doğan kâr, yenileme maliyetini karşılamak üzere bilançonun pasifinde “549. Özel Fonlar/549.00 Yenileme Fonu” hesabından üç yıl süre ile bekletilir. Bu süre içinde kullanılmayan fonlar 3. yılın kârına ilave edilir. Eğer bu süreden önce işin bırakılması, devri veya tasfiyesi sözkonusu olursa fondaki kullanılmayan tutar o yılın vergi matrahına dahil edilir. Böylece Kurumlar Vergisi Mükellefleri değer artış fonunu hesapta tutmayıp sermayeye dahil etmeleri halinde vergi matrahını azaltmak suretiyle yarar sağlamaktadırlar.

İşletmelerin yeniden değerlendirme yapımlarıyla kullanıcılara bazı hesaplarda gerçek değerlere yakın değerlerle düzenlenen bilançolar sunulabilmektedir. Bilançoların, yeniden değerlendirilmiş yapıları ile daha güçlü aktif yapıları oluşturulabilmekte ve bu durumda işletmelerin kredi değeri artırılabilmektedir.

Yeniden değerlendirme yapan işletmelerin mali tablolarında maddi duran varlıklar yeni değerleri üzerinden yer alacaklardır. Dolayısıyla amortisman giderlerinin de yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden ayrılması ve yeniden değerlemeleri yapılmış olarak mali tablolarda yer alması sağlanmış olacaktır. Böylece mali tablolarda enflasyon kârları nispeten yer almayacak, enflasyon kârlarının vergilendirilmesi de tam olmasa da engellenmiş olacaktır. Böylece özkaynakların korunması da bir ölçüde sağlanmış olacaktır.

### ***B.Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre (Hızlandırılmış) Amortisman***

#### ***Uygulaması***

Azalan bakiyeler yöntemi yatırım yapan işletmelerin ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak yoluyla amortisman giderlerinin bu yıllarda daha fazla olmasını sağlamasıdır (Kışal, Yılmazcan ve Işıklılar, 2002: s.87). böylece işletmelerin ödeyecekleri verginin bir kısmını daha sonraki yıllara ertelemesi imkanı tanınmaktadır.

213 Sayılı VUK'un mükerrer 315.maddesine göre yalnızca bilanço esasına göre defter tutan mükellefler amortisman tabi varlıkları için azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayırabilirler (Güvemli, 1989: 60).

Azalan bakiyeler yöntemine göre uygulanacak amortisman oranı, normal amortisman oranının iki katı olabilir. Ancak, uygulanacak amortisman oranının %40'ı geçmemesi gerekmektedir.

Azalan bakiyeler göre amortisman ayırma yöntemine bir örnek verelim. 1997 yılı Ocak ayında 10.000.000.000-TL. bedelle satın alınan sabit kıymetin amortisman tutarları aşağıdaki gibidir. Sabit kıymetin normal amortisman oranı beş yıllık kullanım süresine göre %20 ( $1/5=0.20$ ) olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla azalan bakiyeler yönteminde uygulanacak oran ( $0.20 \times 2$ ) %40 olacaktır.

Azalan bakiyeler yöntemine göre yapılan hesaplama aşağıdaki gibidir:

Yıl	Amortisman Oranının Uygulanacağı Değer (TL.)	Amortisman Oranı (%)	Amortisman Tutarı (TL.)
1997	10.000.000.000	40	4.000.000.000
1998	6.000.000.000	40	2.400.000.000
1999	3.600.000.000	40	1.440.000.000
2000	2.160.000.000	40	864.000.000
2001	1.296.000.000	Kalan	<u>1.296.000.000</u>
			10.000000.000

Enflasyon dönemlerinde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayrılması işlemi, amortisman süresi sonunda ayrılan amortisman tutarlarının enflasyon oranı ile değerlendirildiğinde işletmelerin enflasyona karşı korunmak için bir önlem olarak kullanılabileceğini göstermektedir. Ancak, enflasyon oranı yeniden değerlendirilmeden fazla ise, azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıran işletmeler enflasyonun etkisini normal yöntemine göre giderebilirler.

Enflasyon dönemlerinde azalan bakiyeler yöntemine göre amortisman ayıran işletmeler vergi erteleme nedeniyle fon sağlamakta ve bu durum özellikle duran varlıkların yoğun olduğu işletmelerde enflasyona karşı koruyucu olmaktadır.

### ***C.Duran Varlıkları Yenileme Fonu***

İşletmeler enflasyon dönemlerinde duran varlıkların yenilenmesi konusunda da sıkıntı çekerler. Duran varlıklar için ayrılan amortismanlar yeterli olamamaktadır. Ayrıca, teknolojideki yenilikler ve sermaye mallarının fiyat artışları da duran varlıkların yenilenmesini zorlaştırmaktadır. İşletmeler, duran varlıkların yenilenmesinde kârdan ayırdıkları özel amaçlı fonlara ihtiyaç duyarlar (Hacırüstemoğlu, 1997: 46)

Yenileme fonu, işletmelere mali yönden rahatlık ve duran varlığın satıldığı dönemde ödenmesi gereken verginin azaltılmasını sağlar (Kökbulut, 1996: 90). Duran varlık satış kârının fon hesabına alınması ile cari dönemde satış karı vergi matrahına dönem karı olarak dahil edilmeyecektir. Ancak, duran varlığın üç yıl içinde yenilenmesi halinde kullanılabilen fonun, yenileme işlemi bu süre içinde yapılmaması durumunda 3. yılın sonunda dönem kârına ilave edilerek vergilendirilmesi sözkonusu olabilecektir.

Yenileme fonu ile, işletmelerin aktiflerine kayıtlı amortismanına tabi duran varlıkların satış kârları ve sigorta tazminat kârlarının tekrar yatırıma dönüşü ve işletme içinde kaynak temini amaçlanmaktadır (Perçin, 1997: 56).

Duran varlık yenileme fonu ile ilgili düzenlemeler VUK 328. ve 329. maddesinde düzenlenmiştir. Yenileme fonu ayırabilmek için bilanço esasına göre defter tutulması gerekmektedir. İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar ile serbest meslek kazanç defteri tutanlar yenileme fonu ayıramayacaklardır (Güvemli, 1989: 30).

Vergi Usul Kanununun 328. ve 329. maddelerine göre; satıştan elde edilen kârdan veya sigorta tazminatının fazlasından yenileme fonu ayrılabilmesi

için duran varlığın yenileme işleminin zorunlu olması ya da yenilemeye karar verilmesi ve teşebbüse geçilmiş olması gerekir.

VUK'nun 328. ve 329. maddelerine göre satıştan elde edilen kârdan veya sigorta tazminatının fazlasından yenileme fonu ayrılabilmesi için duran varlığın yenileme işleminin zorunlu olması ya da yenilemeye karar verilmesi ve teşebbüse geçilmiş olması gerekir.

VUK'nun 328. ve 329. maddelerine göre yenilenmesine karar verilen duran varlığa ilişkin yenileme fonunun muhasebeleştirilmesi örneği aşağıda verilmiştir.

İşletmenin aktifine kayıtlı satışı yapılan makinenin değeri 4.000.000.000-TL., birikmiş amortismanı 1.800.000.000-TL. ve satış değeri 3.500.000.000-TL. + %18 KDV dir. Makinenin satış kârı yenileme fonu hesabına alınacaktır. Buna göre makinenin satışı ile ilgili yevmiye kaydı şöyle olacaktır:

_____ / _____	
100.KASA	4.130.000.000-
257.BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.800.000.000-
253.TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	4.000.000.000-
391.HESAPLANAN KDV	630.000.000-
549.ÖZEL FONLAR	1.300.000.000-
549.00.Yenileme Fonları	
_____ / _____	

Satılan makinenin yerine yenisinin alınması halinde yenileme fonu yeni makine için ayrılacak amortismanına mahsup edilir.

Enflasyon dönemlerinde yenileme fonu ile işletmelerin sonraki dönemlerde duran varlık yenilemeleri teşvik edilmekle beraber duran varlık satış kârının yenileme yapılanı kadar vergilendirilmesi ertelenmektedir. Dolayısıyla üç yılı aşmamak şartıyla duran varlık alımı yapılanı kadar elde edilen kâr işletmede kullanılabilir. Böylece enflasyon nedeniyle ortaya çıkan kârın, belli bir ölçüde kâr rakamından ayrılması da sağlanmış olacaktır.



#### ***D.Alacak Ve Borç Senetleri Reeskontu***

VUK'nun 265. maddesine göre, işletmeler alacak ve borçlarını mukayyet değerleri ile değerlerler. VUK'nun 281 ve 285. maddelerinde iktisadi işletmelere dahil alacak ve borçların değerlendirilmesi düzenlenmektedir (Dağüstü, 2000: 33). Alacak ve borç senetlerinin reeskontu, Türkiye'de enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini azaltmaya yönelik uygulanan önlemlerden biri olarak kabul edilebilir.

Alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutan işletmeler, borç senetlerini de aynı şekilde işleme tabi tutmak zorundadırlar.

Alacak ve borç senetlerinin reeskont tutarının hesaplanmasında 238. sıra nolu VUK genel tebliğine göre "iç yüzde" yöntemi uygulanmaktadır. Uygulamada senedin üzerinde yazılı oran varsa bu oran, senedin üzerinde faiz oranı belli değil ise Merkez Bankasınca açıklanan oran, reeskont oranı olarak kullanılır. İç iskonto yöntemi senedin mukayyet değeri üzerinden değerlendirilme gününden senedin üzerinde yazılı olan vadeye kadar olan gün farkı ve iskonto oranı uygulanarak bulunur. Hesaplama işleminde aşağıdaki formül kullanılmaktadır (Akdoğan, Sevilengül, 1995: 81).

$$\text{Reeskont Tutarı} = \frac{\text{Nominal Değer} \times \text{Faiz oranı} \times \text{Gün Sayısı}}{36.500 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı})}$$

Örnek olarak reeskont faiz oranı %64 olan ve işletmenin değerlendirme gününde nominal değeri 1.500.000.000-TL. ve 15 gün vadeli alacak senedi ile 2.000.000.000-TL. ve 30 gün vadeli borç senedinin reeskont hesaplaması formül kullanılarak yapılmıştır.

Alacak senedi reeskont tutarı 41.095.890-TL. ve borç senedi reeskont tutarı 109.589.041TL. olarak hesaplanmıştır. Değerleme günü alacak ve borç senetleri reeskontu ile ilgili yevmiye kayıtları ise şöyle olacaktır:

_____ / _____		
657.REESKONT FAİZ GİDERLERİ HS.	41.095.890-	
122.ALACAK SENETLERİ		41.095.890-
REESKONTU HESABI		
_____ / _____		
322.BORÇ SENETLERİ	109.589.041-	
REESKONTU HESABI		
647.REESKONT FAİZ GELİRLERİ HS.		109.589.041-
_____ / _____		

Borç senetleri ve alacak senetlerinin reeskont tutarları ile ilgili yevmiye kayıtları izleyen dönem başında yapılacak ters kayıtlarla düzeltilir. Yani, alacak senetleri için yapılan gider kaydı gelir olarak, borç senetleri için yapılan gelir kaydı gider olarak yazılır.

İşletmelerin bilançolarında yer alan alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemi sonucunda bilanço günündeki gerçek değerleri ile gösterilmeleri sağlanmış olmaktadır. Alacak ve borç senetlerinin reeskont tutarının hesaplanarak gelir ve gider tutarlarının kayıtlara alınması sonucunda işletmelerde gerçek kâr rakamına yaklaşılmaktadır. Ayrıca, muhasebenin dönemsellik ilkesi doğrultusunda gelir ve giderler ait oldukları dönemlerin gelir ve giderleri arasında gösterilmiş olmaktadır. Yapılan reeskont kayıtları ile enflasyonun dönem kârına olan etkisi de yok edilmeye çalışılmaktadır.

#### ***E. Finansman Fonu***

Finansman fonu, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş ve yatırım yapacak olan kurumlar vergisi mükelleflerinin kurum kazancı üzerinden ödeyecekleri kurumlar vergisinin, stopajın ve fon paylarının bir kısmının belli bir süre ile faizsiz ertelenmesi uygulamasıdır. Finansman fonu safi kurum kazancının bir kısmının en az bir dönemi için kurumlar vergisinden hariç tutularak oluşturulan fonun teşvik belgesine bağlanmış yatırım harcamalarında kullanılmasına imkan tanıyan bir uygulamadır. Finansman fonu sadece yatırım

indirimi öngören teşvik belgeli anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler ve kooperatifler tarafından kullanılabilir (Mac, 1999: 151-152).

Konu ile ilgili 4369 Sayılı Kanununun 82.maddesi ile 1.1.1999 ve daha sonra alınmış teşvik belgelerine dayalı yatırımlara finansman fonu uygulanması yürürlükten kaldırılmıştır.

#### ***F. Gayrimenkul Ve İştirak Satışlarından Doğan Kârın Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası***

Gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların sermayeye ilavesinin Kurumlar Vergisinden istisna edilmesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2970 Sayılı Kanuna eklenen geçici 10.madde hükmüyle uygulamaya konulmuştur (Sönmez ve Ayaz, 2000: 208). Daha sonraki yıllarda da Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici maddelerle uygulamaya devam edilmiştir. 27.01.2000 tarihinde 4503 sayılı kanununun 9.maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28.maddesinde bazı değişiklikler yapılmış, maddenin uygulamasına yönelik ve yapılan yasal düzenlemelere açıklık getirilmiştir.

Konuya ilişkin kanun maddesine göre uygulamadaki muhasebe kayıtlarını bir örnekle aşağıda açıklamaya çalışacağız. Örneğin, 01.06.1999 yılında aktife dahil olan 80.000.000.000TL. lik gayrimenkulün birikmiş amortismanı 20.000.000.000-TL.dir. Gayrimenkul 05.07.2001 yılında 130.000.000.000+%18 KDV'ye satılmış ve gayrimenkul satış kazancının tamamının sermayeye ilavesine karar verilmiş ve yasal süresi içinde gerekli işlemler yapılmıştır. Yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

_____ 05.07.2001 _____	
100.KASA	153.400.000.000-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	20.000.000.000-
252.BİNALAR HS.	80.000.000.000-
391.HESAPLANAN KDV	23.400.000.000-
679.DİĞER OLAĞ. DIŞI GELİR	70.000.000.000-
VE KÂRLAR	
_____ / _____	

Satıştan 70.000.000.000-TL gayrimenkul satış kârı elde edilmiştir. elde edilen bu kâr rakamı enflasyondan ileri geldiği açıktır. İşletme, satıştan elde etmiş olduğu kârı sermayeye ilave edebilir.

Gayrimenkullerin veya iştiraklerin satın alınışlarından birkaç yıl sonra satılmalarından elde edilen bu kârlar enflasyon kârlarıdır. Kanunla getirilen bu uygulama ile elde edilen enflasyon kârlarının sermayeye ilavesi ile öz kaynaklar güçlenmekte ve enflasyon kârlarının da vergisi ödenmemektedir. İşletmelerce elde edilen bu kârın sermayeye ilavesi ile bilançonun pasifi reel değerlerle ifade edilmeye ve sermaye yapıları güçlendirilmeye çalışılmaktadır. Ayrıca elde edilen kârın vergilendirilmemesi ile elde edilen fon nakit ihtiyacının bir kısmını karşılamaktadır.

### ***G.Maliyet Bedeli Artırımı***

Maliyet bedel artırımının (maliyet artış fonu) bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin en az iki tam yıl aktiflerine kayıtlı tutulan gayrimenkulleri, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin satışı ile enflasyon nedeni ile meydana gelen kazançların vergilendirilmemesi amaçlanmıştır. Bilindiği üzere, enflasyon dönemlerinde iktisadi kıymetlerin değerinde enflasyona bağlı olarak meydana gelen fiktif artışlar vergilendirilmektedir. Maliyet artış fonu uygulaması ile gerçek kazanç vergilendirilmeye çalışılmaktadır (Dakın, 2001: 118).

İktisadi kıymetlerin satış kazançlarının belirlenmesinde satın alınma tarihlerindeki maliyet bedellerinin dikkate alınması, bu kıymetlerin değerlerinde

enflasyon nedeniyle meydana gelen fiktif kazançların da vergi matrahına dahil edilmesine neden olmaktadır. Bu durum, kazancın vergilendirilmesi değil işletmenin enflasyon oranı kadar sermayesinin vergilendirilmesine sebep olmaktadır. Gerçek kazancın vergilendirilmesi temeline dayanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları bakımından yapılan vergilendirme işlemi amaç dışı vergilemeye neden olmaktadır (Gümüştüoğlu ve Acar, 2001: 127). Maliyet bedeli artırımını uygulaması ile öz kaynakların güçlendirilmesi ve enflasyon kârlarının vergi matrahına ilaveleri önlenmek istenmektedir.

Maliyet bedeli artırılması; 26.12.1993 tarih ve 3946sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununun 38.maddesinin son fıkrasında düzenlenmiştir (Kulu, 2002: 136). 2001 yılının Temmuz ayında çıkarılan 4684 sayılı kanunun 17.maddesi ile maliyet bedeli artırımını uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. 03.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren yeni hüküm aşağıdaki gibidir (Sönmez ve Ayaz, 2002: 125).

Buna göre, “Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az 2 tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerin elden çıkarmaları halinde bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere DİE’ce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir. Bilanço esasında defter tutan mükellefler tarafından artırılan maliyet bedeline tekabül eden kazançlar bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Bu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde o yılın kazancına dahil edilerek vergiye tabi tutulur denilmektedir”.

Maliyet bedeli artırımını ile ilgili uygulamayı bir örnekle açıklayabiliriz.

İşletmenin 10.01.1998 tarihinde 50.000.000.000-TL. ye satın aldığı binayı 20.09.2002 tarihinde 250.000.000.000-TL. +%18 KDV ye satmıştır. Bina için her yıl %2 oranında amortisman ayrılmıştır ve işletmede bulunduğu sürede yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır.

Bina işletmede 2 yıldan fazla tutulmuş ve her yıl %2 oranında 4 yıl amortisman ayrılmıştır. Binanın amortisman tutarı ise (1.000.000.000-TL. x 4 yıl) 4.000.000.000-TL. dir.

Binanın maliyet artışı yapılmadan satımı halinde elde edilen kâr 204.000.000.000-TL olacaktır.

Binanın aktife girdiği yıl olan 1998 yılı için GVK madde 38'e göre maliyet artışı yapılmamaktadır. Aktifte tutulduğu diğer yıllar için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranları kullanılarak maliyet artırımı yapılacaktır. Maliyet artırımı binanın alındığı 1998 ve satıldığı 2002 yılları dışındaki yıllar için yapılacaktır.

Yapılan hesaplamalar sonucunda binanın satıldığı 2002 yılında artırılmış maliyeti 211.148.819.200-TL. dir. Binanın artış fonu (211.148.819.200-TL. – 50.000.000.000-TL.) 161.148.819.200-TL. dir.

Binanın maliyet artışı yapıldıktan sonra 2002 yılındaki satış kârı 42.841.081.800-TL olacaktır. Yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir;

_____ / _____	
100.KASA	295.000.000.000-
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.000.000.000-
252.BİNALAR HS.	50.000.000.000-
391.HESAPLANAN KDV	45.000.000.000-
524.MALİYET ARTIŞ FONU	161.148.819.200-
679.DİĞER OLAĞ. DIŞI GELİR	42.841.081.800-
VE KÂRLAR	
_____ / _____	

İşletme maliyet bedeli artışı yapmadan binayı sattığı zaman 204.000.000.000- TL. kâr elde edecekti, maliyet bedeli artırımı yaptığında ise kâr 42.841.081.800-TL. olarak vergi matrahına dahil edilecektir. Maliyet bedel artırım tutarı kadar vergilendirilecek gelir azalmaktadır.

Maliyet bedel artırımını, işletmelerin enflasyon nedeniyle ortaya çıkan kârlarını ortadan kaldırmakta ve dolayısıyla vergilendirilmesini önleyen bir tedbir olmaktadır. Yani maliyet bedel artırımını kapsamına giren varlıkların maliyet bedelleri artırılarak enflasyon kârlarının oluşması engellenmektedir. Dolayısıyla enflasyon kârlarının vergilendirilmesi de önlenmiş olmaktadır. Diğer taraftan maliyet bedel artırımını ile işletmelerde atıl duran varlıkların nakde dönüştürülmesi de teşvik edilmektedir. Böylece daha önce anlatılan önlemlerde olduğu gibi maliyet artış fonu da işletmelerin öz kaynaklarının güçlenmesi ve sermayelerinin yıpranmamasını sağlamaktadır.

#### ***H.Stok Değerlemede LIFO Yöntemi***

Enflasyon dönemlerinde işletmelerin satın aldıkları ve sattıkları malların fiyatları sürekli yükseleceğinden dönem sonlarında stokların değerlemesi önem arz etmektedir.

Enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini azaltmada kullanılan yöntemlerden biri olan stok değerlemesinde kullanılan “Son Giren-İlk Çıkar” (LIFO) yöntemi ile mükellefler fiilen ilk çıkan (satışa ilk sunulan) partinin bu satışın yapıldığı tarihe kadar stoka girmiş mallar içinde en son olarak girmiş mal grubundan yapılacağı varsayımına dayanmaktadır (Peker, 1988: 86; Karakaya, 1998: 57).

4008 Sayılı Kanun ile VUK'nun 274.maddesinde yapılan düzenleme ile mükelleflerin satın aldıkları veya imal ettikleri malların maliyet bedelini LIFO yöntemi uygulamak suretiyle yapabilecekleri hükme bağlanmıştır. Bu yöntemi seçenler, en az 5 yıl süre ile bu yöntemden vazgeçememektedirler.

En çok kullanılan değerlendirme yöntemlerinden Ortalama, FIFO, LIFO yöntemlerinin karşılaştırılmaları aşağıda yapılmıştır. Herhangi bir işletmenin stok giriş çıkışları ve dönem sonu stok değeri (1000 birim) yukarıda sayılan yöntemlere göre belirlenmiştir.

Tarih	Miktar	Birim Fiyatı (TL.)	Tutar (TL.)
10.01.2002	1000	5.000.000-	5.000.000.000-
20.02.2002	1500	6.000.000-	9.000.000.000-
10.07.2002	1000	7.000.000-	7.000.000.000-
Toplam	3500		21.000.000.000-

Örneğe göre, ortalama yöntemde dönem sonu stoku 6.000.000.000-TL. FIFO yönteminde dönem sonu stoku 7.000.000.000-TL. LIFO yönteminde dönem sonu stoku 5.000.000.000-TL. dir.

Stok değerlendirme yöntemlerinden LIFO yönteminin en düşük değerde stok tutarını ve en düşük kâr tutarını vererek enflasyon nedeniyle oluşan kâr oluşumunu engellemeye yardımcı olduğu söylenebilir.

LIFO yönteminde dönem sonlarında stoklarında kalan mal ve malzemenin ilk satın alınan veya imal edilen mal ve malzemenin bedeli ile belirleyen işletmeler stoklarını enflasyon ortamında nispeten daha düşük değerde gösteren mükellefler gayri safi kâr ve dolayısıyla vergi matrahlarını ve buna ilişkin vergileri de daha az belirleyeceklerdir. Enflasyon ortamında kâr ve vergi tutarının etkisi yöntemin kullanıldığı ilk yılda daha belirgin olacak ve işletme stoklarında zamanla gizli yedeklerin oluşmasına neden olacaktır. LIFO yöntemi diğer yöntemlere göre enflasyon ortamında daha az kâr dağıtımı ve daha az vergi ödemesi ile mükelleflere olumlu etki yapacaktır (Uzun, 1999: 74-75).

LIFO yönteminin uygulanması mükellefler bakımından vergi erteleme etkisi yapmaktadır. Bu yöntemin uygulanması ile malların kayıtlı değerleri gerçek değerlerinin altında satışa veya imalata verilenler ise gerçek değerlere yakın değerlerde olduğu için işletmenin gerçek kârı vergilendirilebilmektedir.

#### ***L.Araştırma Geliştirme Fonu***

Kurumlar Vergisi Kanununun 14.maddesinin 6.bendine eklenen hüküm ile işletmelerin araştırma-geliştirme (Ar-Ge) faaliyetlerinde bulunmaları teşvik



edilmekte ve kurumların faaliyet dönemleri içinde yaptıkları Ar-Ge harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık Kurumlar Vergisinin %20 sinin yasal süreler içinde tahsil edilmeyerek bu oranın karşılığı olan tutarın vergisinin 3 yıl boyunca faizsiz ertelenebilmesine imkan tanınmaktadır (Hacırüstemoğlu, 1997: 61).

Ar-Ge fonu uygulaması vergi erteleme ile enflasyon kârlarının vergilerinin ödenmesini geçiktirmektedir. İşletmelerin vergi erteleme yolu ile ellerinde tuttıkları kaynaklardan yararlanmalarını ve dolayısıyla araştırma-geliştirme faaliyetlerinde bulunmaları özendirilmektedir.

### ***İ.Gider Artış Fonu***

Gider artış fonu GVK 57.maddesinde 4108 Sayılı Kanunun 21.maddesine eklenen ve 1.1.1995'ten itibaren geçerli olan hükme göre; yetişmesi uzun zaman alan ve kesilip satılmak üzere yetiştirilen ağaçların bu madde de yazılı giderlerinden VUK 283.maddesi uyarınca aktifleştirilen kısmı ağaçların satıldığı yıl hariç olmak üzere her takvim yılı için VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tespiti sağlanır.

Sözkonusu Kanun kapsamında olan işletmeler aktifleştirdikleri giderlerini her yıl yeniden değerlendirme oranında artırırlar. Bilanço esasına göre defter tutan ve satılmak üzere uzun sürede yetiştirilen ağaçların satılmasında pasifte meydana gelen artış sermaye yedeklerine ilave edilir. Kurumlar vergisi mükellefleri meydana gelen gider artış fonunu sermayelerine ilave edebilirler. İşletmeden çekilmesi halinde kâra ilave edilerek vergilendirilir. Gider artırımının yapılması isteğe bırakılmıştır. Satış yapılan yıl ve geriye dönük gider artırımını yapılamaz.

### ***J.Yatırım İndiriminde Endeksleme***

4369 Sayılı Kanunla yatırım indirimi uygulamasında önemli değişiklikler yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanununa ek 1,2,3,4,5 ve 6 maddelerinde yatırım indirimi ile ilgili yasal düzenlemeler yer almaktadır. Gelir

Vergisi Kanununun ek 4.maddesinde 4108 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik, zarar hali ve diğer istisnaların öncelikli olarak uygulanması gibi nedenlerle, ilgili yılda kullanılamayan yatırım indirimi hakları, bu indirimim kullanılması imkanı ortaya çıktığında kullanılabilmesi sebebiyle yatırım indirimi haklarının zaman geçmesi ve enflasyon etkisiyle erozyona uğraması ve yatırımcıların bu haklarının reel anlamda küçülmesine neden olan olumsuzlukları gidermek için yapılmıştır. Yapılan değişiklik ile ilgili yılda kullanılmayarak sonraki yıllara devredilen yatırım indirimi haklarının yeniden değerleme oranı kullanılarak revize edilmesi esası getirilmiştir. Bu şekilde yapılan endeksleme işlemi harcamanın yapıldığı yılı izleyen 3 yıl için (azami 3 kere) yapılabilmekteyken 4369 Sayılı Kanunla 1.1.1998'den sonra alınan teşvik belgeleri için 3 yıllık azami süre kaldırılmış, endekslemenin süresiz (yatırım indirimi tamamlanıncaya kadar) yapılması sağlanmıştır. Teşvik belgesi olmayan yatırım indirimi uygulamalarında endeksleme yapılamayacaktır (Mac, 1999: 105-133).

Yatırım indiriminde endeksleme uygulaması ile işletmelerin yapmış oldukları yatırım harcamalarını kazançlarından indiremedikleri kısmını daha sonraki yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutarak ilgili yılın kazancından o yılın harcamaları ile birlikte devreden ve yeniden değerlemeye tabi tutulan harcamaların indirilmeleri sağlanmıştır. Yapılan uygulama işletmelerin enflasyon dönemlerinde yatırım indiriminden yararlanmalarında yeniden değerleme oranı kadar enflasyonun etkisini azaltmıştır.

### **III.Sonuç**

Enflasyon muhasebesiyle ilgili yasal düzenlemeler işletmelerin mali tablolarının kullanıcılarını enflasyonun etkilerinin giderilmesi suretiyle doğru bilgilerin sunulabilmesini amaçlamaktadır. Böylece işletme yöneticileri ve diğer kullanıcılar enflasyonun etkisinden arındırılmış mali tabloları dönemleri itibariyle karşılaştırarak yorumlayabilmekte ve doğru kararlar alabilecekleri güvenli bilgilere ulaşabilmektedirler.

Yasal düzenlemelerin uygulanmasıyla birlikte işletmenin sahip olduğu değerlerin gerçek değerlerini gösterebilmenin yanında, vergilendirmede enflasyonun etkilerini gidererek sermayenin vergilendirilmesi önlenmeye çalışılmakta ve işletmeler doğru kâr dağıtımını yapabilmektedir. Ancak, enflasyon muhasebesi ile ilgili uygulamada aşağıdaki hususların dikkate alınmasının daha uygun olacağı söylenebilir;

- Mevcut enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini azaltıcı tedbirler yaygınlaştırılarak özellikle bilanço kalemlerinin tümünü kapsamalıdır.
- Özellikle yeniden değerlendirme uygulamasında kullanılan enflasyon oranlarına dayalı yeniden değerlendirme oranları daha gerçekçi bir şekilde hesaplanmalıdır.
- Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisini giderici tedbirlerin kısmen yeterli olduğu söylenebilir. Kümülatif enflasyon değerleri dikkate alınarak enflasyon muhasebesi uygulamasına gidilmesi daha gerçekçi olabilir.
- Ülkemizde kronik bir iktisadi hastalık olan enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisi geçici önlemlerle değil, daha gerçekçi ve kısmi olmayan uygulamayla giderilmesi gerekir. Sonuç olarak Türkiye’de resmen enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmesi daha uygun olacaktır.

**Abstract::** Inflation that affects all the social strata from economic, social and political aspects is defined as a rise in the general level of prices.

The high inflation continuing for the last thirty years also affected the companies negatively, and the signs of this negative effect were also seen on the financial statements of the companies clearly.

In order to get rid of these negative effects, some legal regulations were put into effect. In this study, it was tried to indicate how these negative effects can be avoided by means of these legal changes, however, it was thought that they were also insufficient and that new legal regulations should be put into use.

### **Kaynakça**

- AKDOĞAN, Nalan; Orhan Sevilengül, Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İstanbul SMMM Odası Yayını, 1995.
- AKDOĞAN, Nalan; Tenker Nejat, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Büro Kitabevi, Kasım.1998.
- BEKTÖRE, Sabri; Çömlekçi Ferruh, Sözbilir Halim, Mali Tablolar Analizi, Birlik Yayıncılık, Eskişehir, 1995.
- ÇANKAYA, İslam; Tüm İşletmelerde Dönem Sonu İşlemleri, Ankara, 1999.
- DAĞÜSTÜ, Mustafa; Dönem Sonu İşlemleri, “Alacak ve Borçlarda Reeskont”, TÜRMÖB Yayınları, No:146, Ankara 2000.
- DAKIN, Mustafa; “Maliyet Artış Fonunda Yapılan En Son Düzenlemeler”, Vergi Dünyası, Sayı:240, Ağustos 2001.
- ERDOĞAN, Necmettin; Mali Tablolar ve Analizi, Atilla Kitabevi, Ankara, 1997.
- GÜMÜŞLÜOĞLU, Aykut; Acar Mustafa Gürhan, “Maliyet Bedeli Artımı ve Özellik Arz Eden Durumlar”, Vergi Dünyası Sayı:235, Mart 2001.
- GÜVEMLİ, Oktay; Amortisman Uygulamaları, Çağlayan Kitabevi, İstanbul, 1989.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem; Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standardı -2; Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama), Ders Kitapları AŞ., İstanbul, Mayıs, 1997.
- KARAKAYA, Mevlüt; “Enflasyon Dönemlerinde Stok Değerleme Yöntemlerinin Finansal Tablo Analizine Etkisi”, İşletme ve Finans Yıl:4, Sayı:36-37, Mart-Nisan, 1988.
- KİSHALI, Yunus; Yılmazcan, Dilek; Işıklılar, Sadi; Enflasyon Muhasebesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2002.
- KÖKBULUT, İsmail; “Yenileme Fonu ve Özellik Arz Eden Hususlar”, Yaklaşım Dergisi, sayı: 384, Şubat 1996.
- KULU, Bahattin; Dönemsonu İşlemleri, “Maliyet Bedel Artırımı, TÜRMÖB Yayınları, No:146, Ankara 2000.

MAÇ, Mehmet; Kurumlar Vergisi, Denet Yayıncılık, İstanbul 1999.

PEKER, Alpaslan; Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayını, No:53, İstanbul 1988.

PERÇİN, Necati; “Yenileme Fonu Uygulaması ve Muhasebesi”, Vergi Sorunları, Sayı:100, Ocak 1997.

SÖNMEZ, Erdal ve Garip Ayaz, Dönemsonu işlemleri “İştirak Hisseleri veya Gayrimenkullerin Satışından Doğan Kazançlara İstisna Uygulaması”, TÜRMOB Yay., No:146, Ankara 2000.

SÖNMEZ, Erdal; Garip Ayaz, Dönem Sonu İşlemleri, Ankara Ocak, 2002.

TMS-2000, TÜRMOB Yayını, No.95 TMSUDSK. Ankara 2000.

UZUN, Kemal; “Enflasyonun Mükellefler Üzerindeki Etkisi ve Vergi Kanununda Yer Alan Hükümler: Enflasyona Karşı Koruyan Tedbirler”, Vergi Dünyası, Sayı:201, Şubat, 1999..

Gelir Vergisi Kanunu.

Kurumlar Vergisi Kanunu.

Vergi Usul Kanunu.

Tek Düzen Hesap Planı.

Mcinar 212.Sitemynet.com/yatirimtesvik/yiev.doc

Resmi Gazete, 12.12.1984,S.18603.

Resmi Gazete, 31.03.1987,S.19417.

[www.geocities.com/ilkerger/dir/books/5](http://www.geocities.com/ilkerger/dir/books/5).

[www.hazine.gov.tr/mevzuat/vuk298.md](http://www.hazine.gov.tr/mevzuat/vuk298.md).

[www.turmobil.org.tr/turmobil/basin/10.06.2002\(2\)](http://www.turmobil.org.tr/turmobil/basin/10.06.2002(2))

[www.tvk2000.com/mevzuat/gvkmd57.htm](http://www.tvk2000.com/mevzuat/gvkmd57.htm)