

İnşaat Sektöründe Enflasyon Muhasebesinin Tamamlanan İnşaat Maliyetine Etkisi

Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ¹

Özet

Enflasyonist dönemlerde enflasyon, inşaat şirketlerinin elinde kalan stokların, kayıtlı maliyeti ile cari satış fiyatları arasındaki farkın çok yüksek olmasına neden olur. Çalışmada da VUK'ta değişiklik yapan 7352 sayılı kanun 1. Maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 33. Madde çerçevesinde, 31/12/2023 tarihli mali tablolara uygulanacak enflasyon muhasebesi uygulamasının, özel (yap-sat) ve taahhütlü yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan işletmelerin stokta kalan ürün maliyetlerine etkisi incelenmiştir ve yapılan uygulamada enflasyon muhasebesi sonrasında kayıtlı maliyet ve güncel satış fiyatı arasındaki fark sonucu oluşan kâr, normal seviyede olmuştur. Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin bilançolarında parasal olmayan kaynağın, parasal olmayan varlıktan büyük olduğu durum ile parasal olmayan varlıkların, parasal olmayan kaynaklardan büyük olduğu durumlarda düzeltme öncesi ve düzeltme sonrası kazanç ve kayıplar ile ortaya çıkan enflasyon düzeltme farkları karşılaştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetleri Enflasyon Muhasebesi, Parasal Olmayan Varlık, Parasal Olmayan Kaynak*

The Effect of Inflation Accounting on the Completed Construction Cost in the Construction Sector

Abstract

Inflation causes the difference between the recorded cost of the stocks held by the construction companies and the current selling prices to be very high in inflationary periods. The study investigates the effect of inflation accounting application to be applied to financial statements dated 31/12/2023 on the cost of products remaining in stock of the enterprises engaged in broad construction activities based on contracted years and those companies that engage in private (build-sell) activities in the framework of Article 1 of the Law No. 7352 amending the Tax Procedure Law No. 213, and the temporary Article 33 added to the Tax Procedure Law No. 213. And then after the inflation accounting application, the profit resulting from the difference between the recorded cost and the current selling price was at a normal level. In addition, the pre-adjustment and post-adjustment gains and losses when the non-monetary resource is greater than the non-monetary asset and the non-monetary assets are greater than the non-monetary resources are compared in enterprises with extensive construction. And post-adjustment the resulting inflation adjustment differences are compared.

Keywords: *Years of Construction and Repair Activities, Construction and Repair Activities Widespread for Committed Years, Inflation Accounting, Non-Monetary Asset, Non-Monetary Source*

1. GİRİŞ

Mali tablolardaki hesaplar işletmenin ekonomik faaliyetlerinin ölçümü ile ilgili işlemleri göstermektedir ve yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde enflasyon, geleneksel ölçü birimi olan para biriminin değerini etkilediğinden, enflasyonun hesaplar ve dolaylı olarak mali tablolar üzerinde önemli etkileri oluşmaktadır (Whittington 1983:6). Bu etki sadece raporlanan gelir akışlarını değil aynı zamanda bilanço net değerini de bozmaktadır (Bulow 1982:233). Cari dönemin satın alma gücünü yansıtamayan mali tabloların yapısında bozulma meydana gelmekte ve mali tablolar işletmelerin gerçek durumunu göstermekten uzaklaşmaktadır (Davidson ve Well 1975: 27). Bu

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 26.6.2023 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 30.7.2023

¹ Dr. Öğr. Üyesi, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, Çanakkale/Türkiye, sedaa-lan@comu.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-8392-3737>

Atf (Citation): Yavuzaslan Söylemez, S. (2023). İnşaat sektöründe enflasyon muhasebesinin tamamlanan inşaat maliyetine etkisi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(2), 242-262.

nedenle bilançonun cari fiyatları yansıtabilecek şekilde revize edilmesi gerekir (Bulow ve Showen 1982: 233). Ülkemiz açısından değerlendirdiğimizde Vergi Usul Kanunu'na (VUK) göre enflasyon düzeltme kararı alan işletmelerin, mali tablolarındaki parasal olmayan kalemlerinde enflasyon düzeltme işlemi yapılmakta ve mali tablolar enflasyonun etkisinden arındırılmakta ve işletmenin ödeyeceği vergi üzerindeki enflasyon nedeniyle oluşan olumsuzluklar da kalkmaktadır.

2022 yılı itibari ile ülkemizde enflasyon düzeltme şartlarının oluşmaya başlaması ile birlikte 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde enflasyon düzeltmesi yerine, yeniden değerlendirme uygulanması, 2023 hesap dönemi itibari ile de enflasyon düzeltmesi uygulanması kararı alınmıştır (7352 sayılı kanun 1. maddesi ile 213 sayılı VUK'a eklenen geçici 33. madde). Kısmi enflasyon düzeltmesi olarak da ifade edilen yeniden değerlendirme uygulaması da işletmelerin enflasyon kaynaklı ödeyecekleri vergiyi kısmi de olsa azaltmaktadır.

İnşaat sektöründeki işletmeler yeniden değerlemeden faydalanamamaktadır. Çünkü 537 sıra no'lu tebliğde de daha önceki yeniden değerlendirme uygulamalarında da "iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile sürekli olarak uğraşanlar, emtia niteliğindeki kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutulamaz" diye ifade edilmiştir.

İnşaat sektöründe yer alan işletmeler, enflasyonun kendini hissettirmeye başladığı ancak enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı dönemlerde yeniden değerlemeden faydalanamamaktadırlar. Bu nedenle maliyetleri ile satışları arasındaki fark enflasyona bağlı olarak açılmaktadır. Enflasyon nedeniyle ortaya çıkan enflasyon vergisini ödemek durumunda kalmaktadırlar (Özerçen, 2023). Çünkü enflasyon dönemlerinde, özellikle inşaat sektörü gibi 1 yıl ve üzeri zamanlarda tamamlanan üretimlerde ya da stoklu mal üreten işletmelerde; maliyet ve satış fiyatı arasında makas enflasyona bağlı sürekli arttığından, bu da işletmelerin ödeyeceği vergi yükünün enflasyon kadar artması anlamına gelmektedir.

Ülkemizde son dönemde enflasyonun kendini hissettirmeye başladığı günden bu yana özellikle yeniden değerlemeden de faydalanamayan inşaat sektöründeki firmaların stoklarında kalan ürünlerinin maliyetleri ile enflasyona bağlı artan satış fiyatları arasındaki makas her geçen gün artmaya devam etmektedir. Bu durumda inşaat firmaları da makas farklı ile oluşan sorunu çözmek amaçlı çeşitli stratejiler geliştirmeye başlamışlardır. Bu stratejiler; arada çıkan farkı müşteriye yüklemek ya da ürünü enflasyon muhasebesi uygulamasına kadar stokta bırakmak olarak ifade edilebilir.

Çalışmada bu sorun, yap-sat ve taahhütlü yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan işletmelerde nasıl farklı sonuçlar ortaya çıkardığı örnek uygulamalar ile ortaya konulmuş ve enflasyon düzeltmesi yapılmış ve enflasyon düzeltmesi yapılmamış bilançodaki maliyetlerin karşılaştırması yapılmıştır. Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin bilançolarda parasal olmayan kaynağın, parasal olmayan varlıktan büyük olması durumunda ve parasal olmayan varlıkların, parasal olmayan kaynaklardan büyük olması durumunda ortaya çıkan enflasyon düzeltme farkları arasındaki farklı sonuçlar da tabloda karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

2. ENFLASYONUN BİLANÇO, GELİR TABLOSU VE VERGİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Çalışmamızın içeriği gereği inşaat firmalarında enflasyon düzeltmesinin bilanço ve gelir tablosu üzerindeki etkisi, sadece bilançodaki stok maliyetleri ve gelir tablosundaki satışlar açısından dikkate alınmıştır. Gelir tablosu işletmelerin belirli bir dönemdeki faaliyetlerine bağlı; maliyet, gider, gelir, kalemlerinde oluşan değişimler sonucu ortaya çıkan kârı, vergiyi ve vergi sonrası ortaya çıkan kârı özetleyen bir finansal rapordur. İşletmelerin kârlılığının doğru ölçülebilmesi ve ödeyecekleri verginin doğru tespit edilebilmesi için gelir tablosunun sağlıklı bilgiler içermesi gerekmektedir (Yükçü ve Özkan 2004: 24).

Enflasyon dönemlerinde bilanço ve gelir tablosu kalemleri doğru bilgileri yansıtamamaktadır. Çünkü enflasyonun bilanço ve gelir tablosu kalemlerinde etkileri vardır.

Enflasyonun tüm finansal tabloları bozar ama daha çok odaklanılan genellikle enflasyonun raporlanan geliri nasıl etkilediğidir (Davidson ve Weil 1975: 27).

Gelir tablosuna yansıyan satışlara bağlı maliyetler enflasyona göre düzeltilmediğinde, yıl içinde farklı dönemlerde elde edilen satış tutarları, nominal değerlerin toplamı olarak raporlanır. Satışlar farklı tarihlerde yapıldığı için satın alma güçleri de farklıdır ve raporda sadece aritmetik ortalama olarak yer alacağından gerçek satış değerini de yansıtamamaktadır (Yükçü ve Özkan 2004: 25).

İmalat işletmelerinde mamul maliyetinin hesaplanmasında dönem üretim giderlerinin yanında mamul ve yarı mamul stokları da dikkate alındığı için ve özellikle amortisman giderlerinin tarihi değerlerle hesaplandığı için, mamul maliyetinin üstünde de enflasyon baskısı oluşmaktadır (Yükçü ve Özkan 2004: 25).

Enflasyon vergi açısından değerlendirildiğinde işletmelerin ödedikleri vergiyi artıran ve sermayenin de vergilendirilmesine neden olan etkiler yaratmaktadır. Bu etki sabit yatırımları az olan inşaat sektörü gibi hizmet üretim ve hizmet sektöründeki işletmeler ile ticari işletmelerde çok daha çabuk olmaktadır (Çelik 2003: 91).

Enflasyonist ortamlarda, parasal olmayan varlık ve kaynaklar, deftere kayıt değerleri yani maliyet bedelleri üzerinden değerlendirildiği için ortaya gerçek olmayan fiktif kârlar çıkmakta ve işletmeler gerçek olmayan bu fiktif kârlar üzerinden vergi ödemektedirler ve özsermayeleri aşmaktadır (Dalkılıç, Hacıhasanoğlu ve Özdemir, 2023: 14; Ünlü 2003: 1).

Enflasyonist dönemlerde fiyatlar genel düzeyindeki sürekli devam eden artış nedeni ile uygulanan enflasyon düzeltmesi sonucu borçlanarak finanse olan işletmelerin vergi matrahlarında azalma meydana gelirken özkaynakları ile finanse olan işletmelerin vergi matrahlarında artışa neden olabilmektedir (Pekdemir ve Selvi, 2004: 9).

3. ENFLASYON MUHASEBESİ TANIMLAR VE KULLANILAN YÖNTEMLERİ

Enflasyon muhasebesi; enflasyon koşulları gerçekleştiğinde, genel fiyat endeksi veya cari maliyet yöntemine göre, fiyat artışlarının geleneksel finansal tablolar üzerindeki etkisini yansıtmaya, mahsup etmesine ve işletmenin finansal durumu ve iş başarısını daha gerçekçi bir şekilde sunmasına olanak sağlayan kayıt sistemidir (Che ve Li, 2011: 156). Üç farklı enflasyon muhasebesi düzeltme yöntemi vardır (Karasioğlu ve Erdemir, 2025: 146-147; Davidso ve Weil, 1975: 27).

- 1- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi; finansal tablolardaki her bir kalemin tarihi maliyet değerinin genel bir endeks yardımıyla düzeltildiği yöntem,
- 2- Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi; finansal tablolardaki kalemlerin her birinin tarihi maliyet değerlerinin, cari maliyet değerleri ile gösterildiği yöntem,
- 3- Karma Yöntem; her iki yöntemin olumlu taraflarının kullanıldığı yöntemdir.

Ülkemizde enflasyon muhasebesinin uygulanması ile ilgili yapılan son yasal düzenlemeye göre; 7352 sayılı kanun 1. maddesi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 33. madde ile, enflasyon muhasebesinin 31/12/2023 tarihli mali tablolara uygulanacağı, mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakmaksızın mali tablolarında enflasyon düzeltmesi yapılacağı ifade edilmiştir. VUK'a göre enflasyon düzeltmesi yapma sorumluluğu olanlar sadece bilançolarına enflasyon düzeltmesi uygulayacaklardır.

İşletme hesabı esasına (zirai işletme hesabı dâhil) göre tutan mükellefler ile serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler, enflasyon düzeltmesi yapmayacaklar (VUK 537 md 5) ancak amortismanına tâbi kıymetlerini düzeltilmiş tutarlar üzerinden amortismanına tâbi tutabileceklerdir. Altın, gümüş alım-satımı ve imalatı süreklilik arz eden mükellefler ile TL dışındaki para birimi ile kayıt tutan mükellefler de enflasyon düzeltmesi yapmayacaklardır (VUK 537 md 5).

VUK, mükerrer 298 inci madde, A fıkrası 1.bendine göre, bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin, fiyat endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın,

- 1) İçinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde % 100'den ve
- 2) İçinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması durumunda malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutulması zorunlu tutulmuştur ve her iki şart birlikte gerçekleşmediğinde de enflasyon düzeltmesi sona ermektedir.

Ülkemizde de enflasyon düzeltme şartları ilk kez 2003 yılında oluşmuştur ve 2003 yılında yapılan değişikliklerle kaldırılan yeniden değerlendirme yerine enflasyon düzeltmesi getirilmiş ve enflasyon muhasebesi ilk kez ve sadece bir kez 5024 sayılı kanuna göre 01.01.2004 tarihli mali tablolarına uygulanmıştır. 2004 yılından sonra enflasyon düzeltmesi şartları oluşmadığı için ne enflasyon düzeltmesi ne de yeniden değerlendirme uygulaması altın işi ile uğraşan işletmeler dışındaki işletmelerde uygulanmamıştır. 2003-2004 döneminden sonra, enflasyon düzeltme şartları ilk kez 2021 yılında oluşmuştur.

Ocak 2022’de de 7352 sayılı kanun 1. maddesi ile 213 sayılı VUK’a eklenen geçici 33. Madde de; geçici vergi dönemleri de dahil, 2021 ve 2022 hesap dönemleri ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde, mükerrer 298 inci madde kapsamında enflasyon düzeltmesi ile ilgili şartların oluşsa da oluşmasa da mali tablolarda enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı ifade edilmiştir. Dolayısıyla bu dönemler enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilmiştir. Ancak 2021, 2022 ve 2023, 3 geçici vergi dönemi için yeniden değerlendirme uygulaması yapılabileceği belirtilmiştir.

İşletmeler, yüksek enflasyon yaşanan yılların, dönem sonlarında, gerçeğin üstünde oluşan kâr (fiktif kâr) nedeniyle ödemeleri gerekenden daha fazla vergi ödemektedir (Arzova ve Şahin, 2022: 14; Hacırüstemoğlu, 1992: 85).

Enflasyon dönemlerinde, enflasyon düzeltmesi ile enflasyonun etkisini ortadan kaldırmaya yönelik, çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler; TMS 29 (IFRS 29) “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardı, SPK’nin yayınladığı “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi”, BDDK’nın yayınladığı “Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı” ve Maliye Bakanlığının yayınladığı 5024 Sayılı Kanun ve VUK tebliğleri (Özdemir, Arslan 2007:88) en son da 7352 sayılı kanun 1. maddesi ve 213 sayılı VUK’a eklenen geçici 33. madde düzenlemeleridir. Mükellefler bu düzenlemeler çerçevesinde enflasyonun mali tablolar ve vergi matrahı üzerindeki bozucu etkisini düzeltmek için enflasyon muhasebesi uygulayacaklardır.

Tüm bu düzenlemelerinin hepsi, enflasyon muhasebesi yöntemlerinden fiyatlar genel düzeyi yöntemini önermektedir (Yükçü ve Özkan, 2003:35).

VUK açısından enflasyon muhasebesi, parasal olmayan varlık ve kaynakların enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan düzeltme farklarının ve düzeltme farkları arasında oluşan bakiyelerin kayıt altına alınmasıdır.

Parasal kalemler; 328 Sıra no’lu VUK Genel Tebliğinde parasal kalemleri; “Ulusal paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler” olarak tanımlanmıştır.

Parasal olmayan kalemler ise “Ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler” olarak tanımlanmış ve bilançodaki tüm parasal ve parasal olmayan kalemler, 328 Sıra no’lu VUK Genel Tebliğine ekli EK 1 ve EK 2 listelerinde tek tek sıralanmıştır.

Enflasyon düzeltmesi; VUK mükerrer 298(A)’da "Mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanması" olarak tanımlanmıştır.

Düzeltilme katsayısı da; mali tablonun düzeltileceği tarihteki endeksin, parasal olmayan kalemlerin bilançoya girdiği tarihteki endekse bölünmesi ile bulunan katsayıdır.

Bilançoda yer alan parasal olmayan değerler, Türk Lirası değerlerinin, düzeltme katsayısı ile çarpılması sonucunda, ait oldukları tarihin satın alma gücü değerine yükseltilir (<https://www.tskb.com.tr/blog/kuresel-ekonomi/2023-ile-yine-yeniden-enflasyon-muhasebesi>; Ülgen, 2022:3). Düzeltme katsayısı aşağıdaki formülle bulunmaktadır;

$$Düzeltilme\ katsayısı = \frac{Mali\ tablonun\ düzeltileceği\ tarihteki\ endeks\ (ÜFE)}{Varlığın\ aktife\ girdiği\ yıldaki\ endeksi\ (ÜFE)} \quad (1)$$

Örneğin: Arsamızı Mayıs 2019’ da aldıysak, düzeltme katsayımız aşağıdaki gibi hesaplanır (Yükçü, Özkan 2004: 57)

$$\text{Arsa Enflasyon Düzeltme Katsayısı} = \frac{2022 \text{ Aralık ÜFE}}{2019 \text{ Mayıs ÜFE}} \quad (2)$$

Bu katsayı ilk defa düzeltme yapılacak, taşıma yapılmayacak kalemlere uygulanır (Yükçü ve Özkan, 2004: 130; Uysal, Tener ve Buluç, 2005: 54). Son uygulamada 2023 yılı dönem sonu bilanço kalemleri düzeltmeye tabi tutulacaktır.

Taşıma Katsayısı ve taşıma işlemi; parasal ve parasal olmayan kalemlerin, taşıma katsayısı ile çarpılarak ilgili dönemin sonunda yeni değerlerini hesaplamaya taşıma işlemi denir (Karasioğlu ve Erdemir, 2005: 150).

İlk yıl parasal olmayan kalemlere düzeltme katsayısı ile düzeltme işlemi yapılır. Sonraki dönemlerde parasal ve parasal olmayan kalemler, taşıma katsayısı kullanılarak ilgili dönemin sonuna taşınır ve hesaplanan yeni değeri ile mali tabloda yer alırlar.

$$\text{Taşıma Katsayısı} = \frac{\text{Mali tablonun Ait Olduğu Ay Edeksi}}{\text{Önceki Dönem Sonu Endeksi}} \quad (3)$$

4. YILARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETLERİ VE ENFLASYON DÜZELTMESİ İŞLEMLERİ

İnşaat faaliyetleri yapım yöntemlerine göre özel yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri (Yap-Sat) ve taahhütlü yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri olarak ikiye ayrılır (Çatıkkaş, 2012: 70).

Özel yıllara yaygın inşaat faaliyetleri kendi nam ve hesabına, kendi arsası ya da başkasının arsası üzerine satmak amacıyla yapılan inşaat faaliyetidir ve üretim faaliyeti olarak kabul edilir. İnşaat maliyeti hesaplanırken de üretim işletmelerinde olduğu gibi; 710 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri, 720 Direkt İşçilik Gideri, 730 Genel Üretim Gideri hesapları kullanılır (Çatıkkaş, 2012:70). İnşası yapılan yapının maliyeti; ilk madde malzeme maliyeti, yapıda kullanılan işçilik, genel üretim giderlerinden yapıya düşen pay, genel idare giderlerinden yapıya düşen paydan oluşur (Kartoğlu ve Vural, 2018).

Taahhüt şeklinde yıllara yaygın inşaat faaliyetlerinin maliyet ve hasılat unsurları 17 ve 35 No’ lu hesap gruplarında takip edilmektedir ve işin bittiği yani kâr zararın hesaplanacağı dönemde sonuç hesaplarına atılır.

İnşaat üretim faaliyeti ile ilgili faaliyetlerle ilgili alışlar, giderler, üretim maliyet ve satışlar, tek düzen hesap planındaki, 150. İlk Madde ve Malzemeler, 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri, 179. Taşeronlara verilen Avanslar Hesabı, 740. Hizmet Üretim Maliyeti 741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve 170’lere paralel 350.-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişler hesapları ile kayıt altına alınır.

İnşaat üretim faaliyeti ile ilgili giderler 740. Hizmet Üretim Maliyeti hesabında takip edilir. Dönem sonunda 741. Hizmet Üretim Yansıtma hesabı ile 170 no’lu hesaba aktarılır. Dağıtılan müşterek giderler de 170 no’lu hesaplara aktararak kapatılır. Faaliyet devam ettiği sürece inşaat faaliyetine ait maliyetler 170 no’lu hesapta takip edilir. İşin bittiği dönemde de 170 no’lu hesapta biriken maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyetleri hesabı ile gelir tablosuna aktarılır. Hakediş bedelleri de 350-358 no’lu İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesaplarına kaydedilir.

İnşaat bir yıl içinde tamamlandığında hesap aktarımları;

740 no’lu hesap, 741 no’lu hesaba, 741 no’lu hesap da 622 nolu hesaba aktarılır.

Yıllara yaygın inşaat olduğunda hesap aktarımları;

740 no’lu hesap, 741 no’lu hesaba; 741 no’lu hesap, 170/178 no’lu hesaplara; 170/178 no’lu hesaplar da inşaat tamamlanıp onaylandığında 622 no’lu hesaba aktarılır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlemlerinin maliyet ve hak edişlerinin enflasyon düzeltme hesapları, 12 no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı, 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı, (-) 697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı; 648- Enflasyon Düzeltme Kârları Hesabı ve 658- Enflasyon Düzeltme Zararları Hesabıdır.

5. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASINDA DÜZELTME TARİHİ VE DÜZELTME TUTARI

2023 sonu, hesap dönemi itibari ile enflasyon düzeltmesi uygulayacak inşaat firmaları, en son 2004 yılı sonu finansal tablolarına enflasyon muhasebesi uygulamıştır. Dolayısıyla 2004 yılı finansal tablolarına enflasyon muhasebesi uygulayan inşaat işletmelerinin, düzeltmeye başlayacakları tarih, 2005 Ocak ayı ve taşıyacakları yıl da 2023 olacaktır. 2004' de enflasyon muhasebesi ilk uygulamaya başladığında, düzeltme için başlangıç tarihi 1970 olarak belirlenmiş ve ondan önce aktif ve pasife giren kalemler o yıl girmiş gibi kabul edilmiştir. Düzeltmeler 1970 tarihinden 2004'e taşınmıştır (Çalış, 2023; Ünlü, 2003:28).

2004 yılında enflasyon düzeltmesi yapmış işletmelerin ilk düzeltme işlemi, 2004'e kadar getirdikleri için parasal olmayan kalemlerini 2005, 2006 vb. hangi tarihte bilançoya girmiş ise o tarihten 2023'e taşıyarak getireceklerdir (Çalış, 2023).

İnşaat sektöründe de diğer sektörlerde olduğu gibi; depozito, teminat, avanslarda, tahsil tarihi esas alınır yani tahsil tarihinden alınarak 2022'ye getirilir.

İlk Madde malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mallar, yıllara sair inşaat onarım maliyetleri, gelecek aylara ait giderler, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar, yıllara sair onarım hak ediş bedelleri, haklar, şerefîyeler, özel fonlar, kâr yedekleri deftere kayıt tarihleri dikkate alınarak düzeltilir. Deftere kaydedildikleri tarih başlangıç tarihi olarak kabul edilecektir.

Stokların düzeltilmesi; stoklu çalışan işletmelerde, stoklarda enflasyon düzeltmesi yapılırken; basit ortalama yöntemi ya da stok devir hızı yöntemlerinden biri tercih edilerek yapılır.

Basit yöntemde; ilk madde malzeme, yarı mamul, mamul ve ticari mallar deftere kayıt tarihleri dikkate alınarak düzeltilir. Deftere kaydedildikleri tarih başlangıç tarihi olarak kabul edilecektir.

Stok devir hızı, ticaret işletmelerinde STMM / DBTM Stoğu + Dönem Sonu Ticari Mal Stoğu/2 olarak bulunur;

Stok devir hızı, imalat işletmelerinde her bir stok kalemi yani ilk madde malzeme ve mamul için ayrı bir stok devir hızı bulunması gerekir. **Örnek:**

$$\text{İlk madde malzeme için stok devir hızı} = \frac{\text{Dönem içi satılan toplam mamül maliyeti}}{\text{Dönem Başı İlk Madde Malzeme stoğu} + \text{Dönem Sonu İlk Madde Malzeme Stoğu} / 2} \quad (4)$$

$$\text{Mamül için stok devir hızı} = \frac{\text{Dönem içi satılan toplam mamül maliyeti.}}{\text{Dönembaşı mamül stoğu} + \text{Dönem sonu mamül stoğu} / 2} \quad (5)$$

Formüllerden hesaplanan stok devir hızı ile şirketin stoğunu kaç günde bir erittiği bulunmaktadır. Bunun için stok devir hızı güne bölünür. 1. geçici vergi döneminde düzeltme yapılıyorsa 90' a, 2. geçici vergi döneminde 180'e, 3. Geçici vergi döneminde 270'e, yıl sonunda düzeltme yapılıyorsa 365' a bölünür ve stoğun kaç günde eridiği bulunur. Örneğin; Hammadde eritme süresi 65 gün ise eğer düzeltmeyi de aralıkta yapıyorsak; aralıktan itibaren 65 gün geriye gidilir. Karşılık gelen ay Eylüldür.

Aralık endeksi / Eylül endeksi= Enflasyon düzeltme katsayısı bulunur ve tüm ilk madde malzeme stoğu ya da tüm mamul stoğu bu katsayı ile çarpılarak düzeltilir.

Stoklar bu şekilde toplulaştırılmış yöntemle düzeltmeye tabi tutulmuş olur.

Reel Olmayan Finansman Maliyetinin ayrıştırılması; reel olmayan finansman maliyeti, faiz içerisindeki enflasyon payına karşılık gelen tutardır. Örneğin 2022'de kullanılan ticari kredi oranı % 35 ise, enflasyon oranı da % 90 gerçekleşmişse, kredi oranı, enflasyon oranından düşük olduğu için enflasyon düzeltmesi yapılmayacaktır. Ancak enflasyon oranı % 14, ticari kredi faiz oranı % 25 ise, varlığın içinden enflasyon payı ayrıştırılır ve böylece reel olmayan finans maliyeti ayrıştırılmış olur.

İnşaat firmalarında da stoklar, maddi duran varlıklar, mali duran varlıklar, özel tükenmeye tabi varlıklar ve maddi olmayan varlıklar içindeki reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırılır. Ayrıştırmada kullanılacak formül aşağıdaki gibidir:

$$\text{ROFM} = \text{Borç Tutarı} \times \frac{\text{Borcun kapatıldığı aya ait ÜFE} - \text{Borcun alındığı aya ait ÜFE}}{\text{Borcun alındığı aya ait ÜFE}} \quad (6)$$

Amortismanların da tarihi maliyet esasına göre, maddi duran varlığın maliyet bedeli üzerinden hesaplanması özellikle satışları durumunda gerçek olmayan (fiktif) kârları ortaya çıkarmaktadır.

ROFM hesaplaması VUK'a ve IFRS'ye göre hazırlanan tablolarda farklılık göstermektedir. VUK'a göre vade farkı ve faiz giderlerini, ilk yıl maliyete eklemek zorunludur, devam eden yıllarda ise eklemek ihtiyaridir. Dolayısıyla VUK'a göre hazırlanan tablolarda reel olmayan finansman maliyeti hesaplaması gerekecektir.

6. VUK AÇISINDAN ENFLASYON MUHASEBESİ (DÜZELTMESİ) İLE İLGİLİ SON YASAL DÜZENLEMELER VE STOKTAKİ İNŞAAT MAALİYETLERİNE ENFLASYON MUHASEBESİNİN ETKİSİ

İnşaat firmalarının ürettiği yapılar emtia kabul edildiği için yeniden değerlemeden faydalanamamaktadırlar. Bu durum sektör açısından vergileme konusunda açısından dezavantaj oluşturmuştur.

Yeniden değerlendirme ile vergi avantajı elde edemeyen inşaat sektöründeki firmalar, çalışmamızın konusunu da oluşturan ellerinde bulunan stokların satışlarında, 2022 ve 2023 hesap dönemlerinde, enflasyon nedeniyle, maliyet ve satış fiyatı arasındaki yüksek makas farkı nedeni ile yüksek vergi ödemek zorunda kalmaktadırlar.

2023 sonu, hesap dönemi itibari ile enflasyon düzeltmesine tabi işletmeler enflasyon düzeltmesi uygulanacaktır. İnşaat firmaları ellerindeki stokları 2023 yıl sonu enflasyon düzeltmesi ile düzelttikten sonra 2024 yılı itibari ile sattıklarında, satışa bağlı vergi yükleri düşecektir. Ayrıca 2023 yılı hesap döneminde vergi matrahına düzeltme sonucu oluşan kâr / zarar etki etmeyecektir. 7338 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2022 tarihinden geçerli olmak üzere 213 sayılı VUK'a Geçici 33. madde çerçevesinde ilgili mükelleflerin; 31/12/2023 tarihli mali tablolarını (enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın) enflasyon düzeltmesine tabi tutmaları sonucu ortaya çıkan kâr/zarar farkı, geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilecek, bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmayacak ve geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmeyecektir.

Enflasyon düzeltmesinde, enflasyon düzeltmesine başlanacak tarih çok önemlidir. VUK 537 md. 2, A (7) enflasyon düzeltmesinin, en son enflasyon düzeltmesi yapılan dönemden itibaren yapılacağını ifade edilmiştir.

2004 yılında enflasyon düzeltmesi yapmış işletmeler, ilk düzeltme işlemi yapmış, taşıma katsayısı ile 2004'e kadar getirmişlerdir dolayısıyla parasal olmayan kalemlerini 2005, 2006 vb. hangi tarihte bilançoya dahil etmişler ise o tarihten 2023'e düzelterek getireceklerdir ve ilk düzeltme yapıldıktan sonraki dönemlerde ise parasal ve parasal olmayan kalemler taşıma katsayısı ile bir sonraki döneme taşınacaktır. Örneğin 2023'ü düzelttiğimizde, 2024' de 1 yıllık taşıma katsayısı belirleyip taşıma bu katsayı ile yapılacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298/A maddesinin 3/b fıkrasında da yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetini oluşturan unsurlar ve hakediş bedelleri deftere kayıt tarihi ile düzeltileceği, 5. fıkrasında da "yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin düzeltmeler, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği ifade edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın (Gelir İdaresi Başkanlığı) 2022 enflasyon düzeltmesine geçiş hükümlerini düzenlediği taslak metinde 2. Madde 3/b'de yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetini oluşturan unsurlar ve hak ediş bedelleri deftere kayıt tarihi ile düzeltileceği, 2. madde 5'te yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hak edişlere ilişkin düzeltmelerin, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği ve bu hesap işin bitiminde kâr/zarar hesabına aktarılacağı ifade edilmiştir. Ayrıca Taslak metin 16. madde 2. fıkrada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hak ediş tutarları ile ilgili olarak 31/12/2021 tarihinde oluşan düzeltme farkları işin bitiminde mali kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz diye ifade edilmiştir. Yeni enflasyon düzeltmesi ile ilgili yayımlanacak tebliğde de 31/12/2023 tarihinde oluşan düzeltme farklarının işin bitiminde mali kâr/zarar tutarının tespitinde dikkate alınmayacağı ifade edilecektir (GİB, 2022). Bu durumda işletmelerin 31.12.2023 bilançolarında yapacakları enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan geçmiş yıl kârı vergiye tabi olmayacak, geçmiş yıl zararı da zarar olarak kabul edilmeyecektir. 2024 yılı ilk geçici vergi dönemine ait vergi matrahı, enflasyon düzeltmesi ile düzeltilmiş mali tablolara göre ortaya çıkan kâr

üzerinden hesaplanacaktır. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşanlar GVK'nin mükerrer 120. maddesi gereğince geçici vergi mükellefi olmadığından 2024 yılı dönem sonundan itibaren, vergi matrahlarını düzeltilmiş mali tablolarında çıkan kâr üzerinden hesaplayacaklardır (Özgül ve Erdoğan, 2006: 82).

7. İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİ (YAP-SAT) YÜRÜTEN İŞLETMENİN STOKLU MAL SATIŞLARINDAN DOĞAN KÂR'A ENFLASYON DÜZELTMESİNİN ETKİSİ

UYGULAMA 1:

Özel yap-sat inşaat işi ile uğraşan ve bilançosunda stokta tamamlanmış malı olan işletmelerde enflasyonist dönemlerde kayıtlı maliyetler ile cari dönem satış fiyatı arasındaki makas dikkate değer derecede yüksek olmaktadır ve bu durum nedeni ile bir enflasyon vergisi ödenmektedir. Enflasyon düzeltmesi ile maliyetler cari değerlere getirildiği için maliyetler ve cari satış fiyatı arasındaki fark düşmekte satışa bağlı kâr da azalmaktadır. Örneğimizde de birim maliyetler enflasyon muhasebesi ile artmıştır ve cari satış fiyatı ile oluşan kâr da düşecektir. Özel yap-sat inşaat işletmelerinde inşaat tamamlanmadan satışın yapıldığı durumlarda, elde edilen gelir 340 alınan sipariş avansları hesabında takip edildiğinden, gelir ve maliyet arasındaki fark nedeni ile mal tamamlandığında enflasyona bağlı yüksek kârlar oluşturmamaktadır.

Taahhütlü yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan işletmelerde de inşaat maliyetleri ve hak edişler arasında oluşan fark enflasyonist dönemlerde stokta malı kalan işletmelerdeki gibi yüksek olmamaktadır. VUK'a göre enflasyon muhasebesi uygulandığında hem kayıtlı maliyet hem de hak edişlere enflasyon muhasebesi uygulanmakta oluşan fark yap-sat inşaat işletmelerindeki gibi çok dikkat çekici oluşmamaktadır.

O yüzden örneğimizde, enflasyon muhasebesi uygulamasından maliyetleri olumlu etkilenen, stokta tamamlanmış malı olan bir yap sat inşaat işletmesi seçilmiştir.

Örneğimizdeki işletmenin kendi arsası üzerine yapacağı 200 dairelik inşaat için alınan hammaddelerin hepsi yapılan inşaat için kullanılmıştır,

2020 yılı toplam maliyetler;

İnşaat malzemeleri 40.000.000 TL,
Direkt İşçilik Gideri 20.000.000 TL,
GÜG 10.000.000 TL

2021 yılı toplam maliyetler ;

İnşaat malzemeleri 1.000.000 TL,
Direkt İşçilik Gideri 4.000.000 TL,
GÜG 5.000.000 TL

İşletme 2022 yılında biten dairelerini 2023 yılı başında 4.000.000 TL'ye satışa çıkarmıştır.

----- 10/02/2020----- 150. İlk Madde Malzeme Hesabı 191. İndirilecek KDV 320. Satıcılar Hammaddelerin alımı	40.000.000 7.200.000	7.200.000
----- 01/03/2020 ----- 710. Direkt İlk Madde Malzeme Hesabı 150. İlk Madde Malzeme Hesabı İnşaat üretimine çekme	40.000.000	40.000.000
----- 15/04-12/2020 ----- 720. Direkt İşçilik Giderleri 335. 360. 361. İşçi Ücret Tahakkukları	20.000.000	20.000.000
----- 15/04,12/2020 ----- 730. Genel Üretim Giderleri 191 İND KDV 320. Satıcılar	10.000.000 1.800.000	11.800.000
----- 31/12/2020----- 151. Yarı Mamuller Üretim Hesabı 711. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı 721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı 731. Gen. Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı Üretim Maliyetlerinin Yarı Mamullere Yansıtılması	70.000.000	40.000.000 20.000.000 10.000.000

----- 31/12/2021 ----- 151. Yarı Mamüller Üretim Hesabı 711. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Yansıtma Hesabı 721. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı 731. Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı Üretim maliyetlerinin yarı mamüllere yansıtılması	10.000.000	1.000.000 4.000.000 5.000.000
----- 31/12/2021 ----- 152. Mamüller Hesabı 151. Yarı Mamüller Üretim Hesabı	80.000.000	80.000.000

.....31.12.2023 Tarihli Bilanço.....			
Kasa	500.000		
Bankalar	4.000.000	Sermaye Hesabı	84.500.000
152. Mamuller Hesabı	80.000.000		
TOPLAM	84.500.000	TOPLAM	84.500.000

Enflasyon muhasebesi uygulaması;

Tablo 1’de, parasal olmayan varlık, mamuller hesabının 2021 yılından 2023 taşınması işlemi sonucu bulunan düzeltilmiş değeri ile düzeltme farkı, Tablo 2’de de parasal olmayan kaynak olan sermaye hesabının düzeltilmiş değeri ve düzeltme farkı yer almaktadır.

Tablo 1. Mamuller Hesabına Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu	Bilanço Değeri	Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı Aralık 2023 ÜFE/Aralık 2021	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
152 Mamuller Hesabı	80.000.000	31.12.2021	2,956468574	236.517.486	156.517.486

Tablo 2. Sermaye Hesaplarına Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu ve Adı	Ödenme Tarihi	Tutar	Düzeltilme Katsayısı Oranı	Düzeltilme Kat Sayısı	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
500.Sermaye Hesabı	01.01.20215	84.500.000	Aralık 2023ÜFE/ Ocak 2015	1.277.312.878	1.079.329.382	994.829.382

----- 31/12/2023 ----- 152. Mamuller Hesabı 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı Mamullerin düzeltilmesi	156.517.486	156.517.486
----- 31/12/2023 ----- 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı 502. Sermaye Düzeltme Olumlu Farklar Hesabı Sermaye Hesabının Düzeltilmesi	994.829.382	994.829.382

698. Enflasyon Düzeltme Hesabı

994.829.382 | 156.517.486

----- 31/12/2023 ----- 580. Geçmiş Yıl Zararları Hesabı 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı -----	838.311.896	838.311.896
---	-------------	-------------

Enflasyon Muhasebesi Sonrası Bilanço;

.....31.12.2023 Tarihli Bilanço.....			
100. Kasa	500.000		
102. Bankalar	4.000.000	500. Sermaye Hesabı	84.500.000
152. Mamuller Hesabı	236.517.486	502. Sermaye Ol. Fark Hesabı	994.829.382
		(-)580. Geçmiş Yıl Zararları	(838.311.896)
TOPLAM	241.017.486	TOPLAM	241.017.486

Düzeltme öncesi birim daire maliyeti 80.000.000/200 = 400.000 TL

Düzeltme sonrası birim daire maliyeti 236.517.486 /200 = 1.182.587 TL

Tablo 3’ te de görüldüğü gibi enflasyon muhasebesi sonrası maliyetler güncel tutarlara gelmektedir. Güncel satış fiyatı ile mal satıldığında maliyet nedenli ortaya çıkan fark ve vergi etkisi düşecektir.

Tablo 3. Enflasyon Düzeltmesi Yapılmamış Bilanço ve Enflasyon Düzeltmesi Yapılmış Bilançolardaki Toplam Maliyetlerin Karşılaştırılması

	31.12.2023 Tarihli Enflasyon Düzeltmesi Yapılmamış Bilanço	31.12.2023 Tarihli Enflasyon Düzeltmesi Yapılmış Bilanço
VARLIKLAR		
100. Kasa	500.000	500.000
102. Bankalar	4.000.000	4.000.000
152. Mamuller	80.000.000	236.517.486
Toplam	84.500.000	241.017.486
KAYNAKLAR		
500. Sermaye	84.500.000	84.500.000
502. Sermaye Olumlu Farklar		994.829.382
(-)580. Geçmiş Yıl Zararları		(838.311.896)
Toplam	84.500.000	241.017.486
Birim Daire Maliyeti	400.000	1.182.587

8. ENFLASYON DÜZELTMESİNİN BİLANÇODAKİ PARASAL OLMAYAN VARLIK VE PARASAL OLMAYAN KAYNAK BÜYÜKLÜĞÜNE ETKİSİ

328 Sıra no’lu VUK Genel Tebliğinde parasal kalemleri; “Ulusal paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler” olarak tanımlanmıştır. Parasal olmayan kalemler ise “Ulusal para değerindeki değişimlere rağmen satın alma güçleri değişmeyen kıymetler” olarak tanımlanmış ve bilançodaki tüm parasal ve parasal olmayan kalemler, 328 Sıra no’lu VUK Genel Tebliğine ekli EK 1 ve EK 2 listelerinde tek tek sıralanmıştır.

Bilançodaki kalemlerin parasal mı parasal olmayan kalem mi ayırım kararı verilirken bu durumun işletmede de bir değerlendirme sürecinden geçmesi, analiz edilmesi sonucu kalemin parasal olup olmadığı kararı verilmesi gerekiyor.

Enflasyon dönemlerinde parasal varlıklar (kasa, banka, alacaklar, alacak sen, vb.) parasal kayba neden olurken, parasal kaynaklar (banka kredileri, satıcılar, borç senetleri, ödenecek vergi ve fonlar, gider tahakkukları vb.) da parasal kazanca neden olur (Kaygusuz ve Dokur, 2004: 19).

Bilançoda yer alan parasal kalemler VUK’a göre enflasyon muhasebesine tabi tutulmazken, parasal olmayan kalemler enflasyon muhasebesine tabi tutulmaktadır. Parasal olmayan kalemlere ait değerler, ilgili kalemin satın alma gücünü gösteren değerler olmadığından, bilançodaki parasal olmayan değerlerin enflasyonun etkilerinden arındırılması amacı ile enflasyon muhasebesine tabi tutulması gerekir (Vergi Sirküleri, 2022/5). Parasal olmayan

kalemler enflasyon düzeltmesi ile tarihi maliyetlerden şu anki cari değerlerine getirilir. Enflasyon düzeltmesi için bilanço bu şekilde dörtlü bir ayrıma tabi tutulur.

Aktif	BİLANÇO	Pasif
Parasal Varlıklar		Parasal Kaynaklar
Parasal Olmayan Varlıklar		Parasal Olmayan Kaynaklar

Enflasyon düzeltme işleminde parasal kaynak ve varlık büyüklük farklarına göre farklı sonuçlar meydana gelmektedir.

1- *Parasal olmayan varlıklar, parasal olmayan kaynaklardan daha yüksekse*; olumlu düzeltme farkı çıkarken, olumlu farkın geçmiş yıl kârlarına atılması ile hem özkaynaklar hem de bilanço daha güçleniyor.

2- *Parasal olmayan kaynaklar, parasal olmayan varlıklardan daha yüksekse*, enflasyon düzeltmesi sonucu olumsuz fark çıkabilir o da işletme için çok olumlu sonuçlar meydana getirmeyebilir

Her iki sonucun uygulaması; Uygulama 2 ve Uygulama 3'te gösterilmiştir.

UYGULAMA 2: TAAHHÜTLÜ YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNDE BULUNAN İŞLETMELERDE PARASAL OLMAYAN KAYNAKLARIN, PARASAL OLMAYAN VARLIKLARDAN FAZLA OLDUĞU DURUMLARDA ENFLASYON MUHASEBESİNİN MALİYETE ETKİSİ

Örneğimizde yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletme kredi ile alımı gerçekleşmiş varlık bulunmamaktadır. İşletmemizin enflasyon muhasebesi uygulanacak 31.12.2023 tarihli bilançosu aşağıdaki gibidir.

..... 31.12.2023 Tarihli Bilanço.....			
Kasa	500.000	350.01 Okul İnşaatı	5.000.000
Bankalar	5.100.000	350.02 Köprü İnşaatı	2.000.000
150.01 Çimento	2.400.000	500 Sermaye	10.000.000
150.02 Demir	4.500.000	570.Geçmiş yıl kârı	1.000.000
170.01 Okul inşaatı	4.000.000		
170.02 Köprü inşaatı	1.500.000		
TOPLAM	18.000.000		18.000.000

Tablo 4'te ÜİK tarafından yayınlanan endeksler kullanılarak; Tablo 5'te ilk madde ve malzeme stoklarına ait düzeltilmiş değerler, Tablo 6' da yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerine ait düzeltilmiş değerler, Tablo 7'de yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişlerine ait düzeltilmiş değerler, Tablo 8'de sermaye hesaplarına ait düzeltilmiş değerler yer almaktadır.

Tablo 4. ÜİK Tarafından Yayınlanan Endeksler

2023 Aralık ÜFE	2015 OCAK ÜFE	2020 Haziran ÜFE	2021 OCAK ÜFE	2021 Haziran ÜFE	2021 Ağustos ÜFE
3022,25	236,61	485,37	583,38	693,54	730,28

Tablo 5. İlk Madde ve Malzeme Stoklarına Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu	Hesap Adı	Bilanço Değeri	Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı Aralık 2023 ÜFE/ Nisan 2021 ÜFE	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
150.01	Çimento	2.400.000	1.4.2021	4,710269158	11.304.646	8.904.646
150.02	Demir	4.500.000	1.4.2021	4,710269158	21.196.211	16.696.211

Tablo 6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerine Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu	Hesap Adı	Bilanço Değeri	Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı Aralık 2023 ÜFE/ Haziran 2021 ÜFE	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
170.01	Okul İnşaatı	4.000.000	1.06.2021	4,357715489	17.430.862	13.430.862
170.02	Köprü İnşaatı	1.500.000	1.06.2021	4,357715489	6.536.573	5.036.573

Tablo 7. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak Edişlerine Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu	Hesap Adı	Bilanço Değeri	Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı Aralık 2023 ÜFE/ Ağustos 2021 ÜFE	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
350.01	Okul İnşaatı	5.000.000	1.08.2021	4,138481	20.692.406	15.692.406
350.02	Köprü İnşaatı	2.000.000	1.08.2021	4,138481	8.276.962	6.276.962

Tablo 8. Sermaye Hesaplarına Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu ve Adı	Ödenme Tarihi	Tutar	Düzeltilme Katsayısı Oranı	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
500 Sermaye	01.01.2015	500.000	Aralık 2023 ÜFE/ Ocak 2015	12,77312878	6.386.564	5.886.564
500 Sermaye	01.01.2021	9.500.000	Aralık 2023 ÜFE/ Ocak 2021	5,180585553	49.215.563	39.715.563

Sermayenin 500.000 TL'si 2015'te 9.500.000 TL'si 2021'de ödenmiştir.

----- 31/12/2023 ----- 150. İlk Madde Malzeme Hesabı 150.01. Demir 150.02. Çimento 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı Hammadde stoklarının düzeltilmesi		8.904.646 16.696.211			25.600.857
----- 31/12/2023 ----- 170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Mal Hesabı 01. Okul İnşaatı 02. Köprü İnşaatı 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düz. Hesabı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Düz.		13.430.862 5.036.573			18.467.435
----- 31/12/2023 ----- 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 350. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişler Hesabı 01. Okul İnşaatı 02. Köprü İnşaatı		21.969.368			15.692.406 6.276.962
----- 31/12/2023 ----- 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı 500. Sermaye hesabı Sermaye Hesabının Düzeltilmesi		45.602.127			45.602.127
----- 31/12/2023 ----- 570. Geçmiş Yıl Kârları Hesabı 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı Geçmiş yıl kârlarının sıfırlanması		1.000.000			1.000.000

698. Enflasyon Düzeltme Hesabı

45.602.127 | 25.600.857

697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

21.969.368 | 18.467.435

Düzeltilme işleminden sonra 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı borç kalanı verdiği için $21.969.368 - 18.467.435 = 3.501.933$ TL' lik fark 178. Yıllara Yaygın Enflasyon Düzeltme hesabına aktarılmıştır ve geçici kabul yapılmıncaya kadar bu hesapta bekletilecektir.

697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı alacak kalanı vermiş olsaydı, 358. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacaktır.

----- 31/12/2023 ----- 178. Yıllara Yaygın Enflasyon Düz Hesabı 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı -----	3.501.933	3.501.933
----- 31/12/2023 ----- 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düz. Hesabı 358. Yıllara Yay. İnşaat Enflasyon Düz. Hesabı -----	xxx	xxx

Örneğimizde düzeltme işleminden sonra 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı borç kalanı verdiği için zarar çıkmıştır. Parasal olmayan kaynaklar fazla olduğu için enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz fark ya da değer azalışı 580. Geçmiş yıl zararı olarak kaydedildiği için özkaynakların zayıflamasına neden olmaktadır.

----- 31/12/2023 ----- 580. Geçmiş Yıl Zararları Hesabı 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı -----	19.001.270	19.001.270
---	------------	------------

İşin bitiminde 178 ve 358 no'lu hesaplara aktarılan enflasyon düzeltme fark tutarları gelir tablosu hesaplarına aktarılır (Özgül, Erdoğan 2006: 90). Örneğimizde Tablo 9'da görüldüğü gibi 3.501.933 TL enflasyon düzeltme zararı çıkmıştır.

----- 31/12/2023 ----- 658. Enflasyon Düzeltme Zararı 178. Yıllara Yay. Enflasyon Düz Hesabı -----	3.501.933	3.501.933
---	-----------	-----------

658. Enflasyon Düzeltme Zararı hesabı, dönem kâr zarar hesabına aktarılır ve sonra 591. Dönem Zararı hesabına kaydedilir. İlk düzeltme yılı olan 2023' te 580. Geçmiş yıl zararları hesabına kaydedilir.

Tablo 9. Parasal Olmayan Kaynakların, Parasal Olmayan Varlıklardan Fazla Olduğu Düzeltilmiş ve Düzeltilmemiş Bilanço Karşılaştırılması

	Parasal Olmayan Kaynakların, Parasal Olmayan Varlıklardan Fazla Olduğu Düzeltilmemiş Bilanço	Parasal Olmayan Kaynakların, Parasal Olmayan Varlıklardan Fazla Olduğu Düzeltilmiş Bilanço
VARLIKLAR		
Kasa	500.000	500.000
Bankalar	5.100.000	5.100.000
150.01 Çimento	2.400.000	11.304.646
150.02 Demir	4.500.000	21.196.211
170.01 Okul inşaatı	4.000.000	17.430.862
170.02 Köprü inşaatı	1.500.000	6.536.573
Toplam	18.000.000	62.068.292
KAYNAKLAR		
350.01 Okul İnşaatı	5.000.000	20.692.406
350.02 Köprü İnşaatı	2.000.000	8.276.962
500 Sermaye	10.000.000	55.602.127
570. Geçmiş Yıl Kârı	1.000.000	
580. Geçmiş Yıl Zararları Hesabı (-)		(19.001.270)
580. Geçmiş Yıl Zararı -Enflasyon Düzeltme Zararı		(3.501.933)
Toplam	18.000.000	62.068.292

Örneğimizdeki yıllara yaygın inşaat işletmesinde VUK'a göre enflasyon düzeltmesi hem maliyetlere hem hak edişlere uygulanmıştır. Yap-sat işletmesindeki enflasyon düzeltme etkisi gibi kârı ve vergiyi olumlu yönde etkilememiştir.

UYGULAMA 3: PARASAL OLMAYAN VARLIKLARIN, PARASAL OLMAYAN KAYNAKLARDAN FAZLA OLDUĞU BİR BİLANÇO'DA ENFLASYON MUHASEBESİNİN MALİYETE ETKİSİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeye ait bilanço aşağıdaki gibidir.

.....31.12.2023 Tarihli Bilanço.....			
100. Kasa	500.000	300 Banka Kredileri	9.000.000
102. Bankalar	4.000.000	350.01 Okul İnşaatı	5.000.000
150.01 Çimento	2.800.000	350.02 Köprü İnşaatı	2.000.000
150.02 Demir	5.300.000	500. Sermaye	1.000.000
170.01 Okul inşaatı	4.000.000	570.Geçmiş yıl kârı	1.000.000
170.02 Köprü inşaatı	1.500.000		
TOPLAM	18.000.000		18.000.000

Aşağıda Tablo 10'da ÜİK tarafından yayınlanan endeksler kullanılarak; Tablo 11'de ilk madde ve malzeme stoklarına ait düzeltilmiş değerler, Tablo 12'de yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetlerine ait düzeltilmiş değerler, Tablo 13'te yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişlerine ait düzeltilmiş değerler, Tablo 14'te sermaye hesaplarına ait düzeltilmiş değerler yer almaktadır.

Tablo 10. ÜİK Tarafından Yayınlanan Endeksler

2023 Aralık ÜFE	2015 Ocak ÜFE	2020 Haziran ÜFE	2021 OCAK ÜFE	2021 Haziran ÜFE	2021 Ağustos ÜFE
3022,25	236,61	485,37	583,38	693,54	730,28

Örneğimizde 2.400.000 TL'lik çimento ve 4.500.000 TL'lik demir alımında banka kredisi kullanılmış ve çimento için 400.000TL, demir için 800.000 TL kredi faizi ödenmiştir. Her iki kredi de 1 Nisan 2021'de alınmış 1 Nisan 2022'de kapatılmıştır. 1 Nisan 2021 ÜFE, 641,63 ve 1 Nisan 2022 ÜFE, 1423,27'dir. Krediden reel olmayan finansman maliyeti arındırılmayacaktır. Çünkü kredi oranının, enflasyon oranından daha düşük olduğu durumlarda reel olmayan finansman maliyeti ayrıştırması yapılmaz.

Tablo 11. İlk Madde ve Malzeme Stoklarına Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu	Hesap Adı	Bilanço Değeri	Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı		Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
				Aralık 2023 ÜFE/ Nisan 2021	Haziran 2021 ÜFE		
150.01	Çimento	2.800.000	1.04.2021	4,710269158	13.188.754	10.388.754	
150.02	Demir	5.300.000	1.04.2021	4,710269158	24.964.427	19.664.427	

Tablo 12. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetlerine Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu	Hesap Adı	Bilanço Değeri	Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı		Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
				Aralık 2023 ÜFE/ Haziran 2021 ÜFE	Haziran 2021 ÜFE		
170.01	Okul İnşaatı	4.000.000	1.06.2021	4,357715489	17.430.862	13.430.862	
170.02	Köprü İnşaatı	1.500.000	1.06.2021	4,357715489	6.536.573	5.036.573	

Tablo 13. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Tablo Hakedişlerine Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu	Hesap Adı	Bilanço Değeri	Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı		Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
				Aralık 2023 ÜFE/ Ağustos 2021 ÜFE	Ağustos 2021 ÜFE		
350.01	Okul İnşaatı	5.000.000	1.8.2021	4,138481	20.692.406	15.692.406	
350.02	Köprü İnşaatı	2.000.000	1.8.2021	4,138481	8.276.962	6.276.962	

Tablo 14. Sermaye Hesaplarına Ait Düzeltilmiş Değerler

Hesap Kodu ve Adı	Ödenme Tarihi	Tutar	Düzeltilme Katsayısı Oranı	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer	Düzeltilme Farkı
500 Sermaye	01.01.2015	1.000.000	Aralık 2023 ÜFE/ Ocak 2015	12,77312878	12.773.129	11.773.129

----- 31/12/2023 ----- 150. İlk Madde Malzeme Hesabı 150.01. Demir 150.02. Çimento 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı Hammadde stoklarının düzeltilmesi				10.388.754 19.664.427		30.053.180
----- 31/12/2023 ----- 170. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı 01. Okul İnşaatı 02. Köprü İnşaatı 697. Yıllara Yay. İnşaat Enflasyon Düz. Hesabı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Düz.				13.430.862 5.036.573		18.467.435
----- 31/12/2023 ----- 697. Yıllara Yay. İnşaat Enflasyon Düz. Hesabı 350. Yıllara Yay. İnşaat ve Onarım Hakedişler Hesabı 01. Okul İnşaatı 02. Köprü İnşaatı				21.969.368		15.692.406 6.276.962
----- 31/12/2023 ----- 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı 500. Sermaye hesabı Sermaye Hesabının Düzeltilmesi				11.773.129		11.773.129
----- 31/12/2023 ----- 570. Geçmiş Yıl Kârları Hesabı 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı Geçmiş yıl kârlarının sıfırlanması				1.000.000		1.000.000

698. Enflasyon Düzeltme Hesabı

11.773.129

1.000.000

30.053.180

697. Yıllara Yay. İnşaat Enflasyon Düz. Hes.

21.969.368

18.467.435

Düzeltilme işleminden sonra 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı borç kalanı verdiği için $21.969.368 - 18.467.435 = 3.501.933$ TL'lik fark 178. Yıllara Yay. Enflasyon Düzeltme hesabına aktarılmıştır ve geçici kabul yapıncaya kadar bu hesapta bekletilecektir. Geçici kabul yapıldıktan sonra ilgili projeye ait tutar "658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları" hesabına aktarılır.

697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı alacak kalanı vermiş olsaydı, 358. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabına aktarılacaktır.

----- 31/12/2023 ----- 178. Yıllara Yaygın Enflasyon Düzeltme Hesabı 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı				3.501.933		3.501.933
----- 31/12/2023 ----- 697. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 358. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı						

Örneğimizde düzeltme işleminden sonra 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı alacak kalanı verdiği için $(31.053.180 - 11.773.129 = 19.280.051)$ kâr çıkmıştır. Parasal varlıklar fazla olduğu için enflasyon düzeltmesi sonucu ortaya

çıkan olumlu fark ya da değer artışı 570. Geçmiş yıl kârları olarak kaydedildiği için özkaynakların güçlenmesine neden olmaktadır.

----- 31/12/2023 ----- 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı 570. Geçmiş Yıl Kârları Hesabı -----	19.280.051	19.280.051
---	------------	------------

İşin bitiminde 178 ve 358 nolu hesaplara aktarılan enflasyon düzeltme fark tutarları gelir tablosu hesaplarına aktarılır (Özgül, Erdoğan 2006: 90). Örneğimizde 3.501.933TL enflasyon düzeltme zararı çıkmıştır.

----- 31/12/2023 ----- 658. Enflasyon Düzeltme Zararı 178. Yıllara Yay. Enflasyon Düz Hesabı -----	3.501.933	3.501.933
---	-----------	-----------

Tablo 15. Parasal Olmayan Varlıkların, Parasal Olmayan Kaynaklardan Fazla Olduğu Düzeltilmiş ve Düzeltilmemiş Bilanço Karşılaştırılması

	Parasal Olmayan Varlıkların, Parasal Olmayan Kaynaklardan Fazla Olduğu Düzeltilmemiş Bilanço	Parasal Olmayan Varlıkların, Parasal Olmayan Kaynaklardan Fazla Olduğu Düzeltilmiş Bilanço
VARLIKLAR		
Kasa	500.000	500.000
Bankalar	4.000.000	4.000.000
150.01 Çimento	2.800.000	13.188.754
150.02 Demir	5.300.000	24.964.427
170.01 Okul inşaatı	4.000.000	17.430.862
170.02 Köprü inşaatı	1.500.000	6.536.573
Toplam	18.100.000	66.620.615
KAYNAKLAR		
300 Banka Kredileri	9.100.000	9.100.000
350.01 Okul İnşaatı	5.000.000	20.692.406
350.02 Köprü İnşaatı	2.000.000	8.276.962
500. Sermaye	1.000.000	12.773.129
570. Geçmiş yıl kârı	1.000.000	
570. Geçmiş yıl kârı		
-Enflasyon düzeltme olumlu fark		19.280.051
590. Dönem Zararı		
-Enf Düzeltme Zararı		-3.501.933
Toplam	18.100.000	66.620.615

Son olarak Tablo 16’da parasal olmayan varlıkların fazla olduğu düzeltilmiş bilanço ile parasal olmayan kaynakların, fazla olduğu düzeltilmiş bilanço karşılaştırması yapılmıştır.

Tablo 16. Parasal Olmayan Kaynakların, Parasal Olmayan Varlıklardan Fazla Olduğu Düzeltilmiş ve Düzeltilmemiş Bilanço Karşılaştırılması

	Parasal Olmayan Varlıkların, Parasal Olmayan Kaynaklardan Fazla Olduğu Düzeltilmiş Bilanço	Parasal Olmayan Kaynakların, Parasal Olmayan Varlıklardan Fazla Olduğu Düzeltilmiş Bilanço
VARLIKLAR		
Kasa	500.000	500.000
Bankalar	4.000.000	5.100.000
150.01 Çimento	13.188.754	11.304.646
150.02 Demir	24.964.427	21.196.211
170.01 Okul inşaatı	17.430.862	17.430.862
170.02 Köprü inşaatı	6.536.573	6.536.573
Toplam	66.620.615	62.068.292
KAYNAKLAR		
Banka Kredileri	9.100.000	
350.01 Okul İnşaatı	20.692.406	20.692.406
350.02 Köprü İnşaatı	8.276.962	8.276.962
500 Sermaye	12.773.129	55.602.127
570. Geçmiş yıl kârı Enflasyon düzeltme olumlu fark -698 Nolu Enf Düz Kalanı	19.280.051	
580. Geçmiş Yıl Zararları Hesabı (-) -698 Nolu Enf Düz Kalanı		-19.001.270
590: Dönem Zararı -697 Nolu Enf Düzeltme Zararı	-3.501.933	-3.501.933
Toplam	66.620.615	62.068.292

Tablodaki karşılaştırmadan da görüldüğü gibi, parasal olmayan varlıklar fazla olduğunda enflasyon düzeltme kârı, parasal olmayan kaynaklar fazla olduğunda enflasyon düzeltme zararı ortaya çıkmaktadır.

9. SONUÇ

Ülkemizde yaşanan son enflasyonist gelişmelerden dolayı kısmi yeniden değerlendirme uygulamasından da faydalanamayan yap-sat inşaat firmaları, enflasyon nedeni stokta kalan ürünlerin kayıtlı maliyetleri ile cari satış fiyatları arasında oluşan yüksek farklarla karşılaşmışlardır. Yüksek kârlar nedeni ile yüksek vergi matrahları oluşmuş işletmelerde çözüm olarak; satış yapmayarak 2024 enflasyon düzeltmesini beklemeyi tercih etmişler ya da satış nedeni ile ortaya çıkan enflasyon vergisini satış fiyatına dahil etmişlerdir (Özerçen, 2023). Özel yap-sat inşaat faaliyeti yürüten işletmelerin enflasyon muhasebesi sonrası kayıtlı maliyetleri ve cari satış fiyatları arasındaki fark kabul edilebilir düzeye inmekte ve enflasyon nedeni yüksek kâr ve enflasyon vergisi ödemek zorunda kalmamaktadırlar.

Özel yap-sat inşaat işletmeleri inşaatın başında temelden inşaat tamamlanmadan satış yaptıklarında, elde edilen gelir 340 alınan sipariş avansları hesabında izlendiğinden ve işletmeler bu inşaatlar tamamlandığında enflasyona bağlı gelir ve maliyet arasındaki fark nedeni ile yüksek kârlar oluşmadığından yüksek vergiler ödemezler. Enflasyon muhasebesi uygulandığında da hem maliyetlere hem de hak edişlere uygulanır. Enflasyon muhasebesi ile ödeyecekleri vergi biraz daha artabilir.

Taahhütlü yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan işletmelerde stokta kalan inşaatların maliyetleri ve hak edişleri arasında oluşan fark enflasyonist dönemlerde stokta malı kalan yap sat inşaat işletmelerdeki gibi yüksek olmamaktadır. VUK'a göre enflasyon muhasebesi uygulandığında hem kayıtlı maliyet hem de hak edişlere enflasyon muhasebesi uygulanmakta oluşan fark yap-sat inşaat işletmelerindeki gibi çok dikkat çekici oluşmamaktadır.

Ayrıca enflasyon muhasebesi yapılacak işletmelerde parasal olmayan varlık ve parasal olmayan kaynağın dengesi de önemlidir. Hızla büyüyen ve özellikle sermaye miktarı daha fazla yabancı kaynaktan oluşan işletmelerde yani parasal olmayan varlıkları parasal olmayan kaynaklarından fazla olan işletmelerde, enflasyon muhasebesinin olumlu etkisi oluşmakta ve kâr çıkmaktadır. İşletme daha çok özkaynakları ile finanse olduğunda yani parasal olmayan kaynakları, parasal olmayan varlıklarından büyük olduğunda enflasyon muhasebesinin olumsuz etkisi oluşmakta ve zarar çıkmaktadır (Davidson, Weil 1975: 77). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmelerde de parasal olmayan varlıklar, parasal olmayan kaynaklardan fazla olduğunda enflasyon düzeltme işleminden sonra 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı alacak kalanı vermekte ve ortaya olumlu fark (değer artışı) yani enflasyon düzeltme kârı çıkmaktadır ve bu kâr, ilk yıl 570. Geçmiş Yıl Kârlarında izlendiği için özkaynakların güçlenmesine neden olmaktadır. Parasal olmayan kaynaklar, parasal olmayan varlıklardan fazla olduğunda ise, enflasyon düzeltme işleminden sonra 698. Enflasyon Düzeltme Hesabı borç kalanı vermekte yani ortaya olumsuz fark ya da değer azalışı çıkmakta ve 580. Geçmiş yıl zararları hesabında izlenmektedir. Bu da işletmenin özkaynaklarının zayıflamasına neden olmaktadır. Sonuç olarak enflasyon muhasebesi uygulamalarında; yabancı kaynakla finanse olan işletmeler, özkaynakla finanse olan işletmelere göre daha avantajlı konumda olmaktadır. İşletmeler de enflasyonist dönemlerde yabancı kaynakla finanse olmayı tercih ederlerse enflasyon muhasebesi uygulamalarından olumlu etkilenebilirler.

Çalışmamızın kısıtı içeriği gereği inşaat firmalarında enflasyon düzeltmesinin sadece bilançodaki stok maliyetleri ve gelir tablosundaki satışlar açısından dikkate alınmış olmasıdır. Enflasyonist dönemler devam ederse gelecek çalışmalarda, Borsa İstanbul'da işlem gören inşaat firmalarının sermaye yapıları incelenerek, enflasyon muhasebesinden olumlu ve olumsuz etkilenme durumları analiz edilebilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: Seda Yavuzaslan Söylemez (%100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author Contributions: Seda Yavuzaslan Söylemez (100%)

KAYNAKÇA

- Arikboğa, D. (2022). Şu anda kesinlikle enflasyon muhasebesi uygulanmalı. Erişim adresi: <https://www.sanayicidergisi.com.tr/soylesi/su-anda-kesinlikle-enflasyon-muhasebesi-uygulanmali-h1967.html>
- Arzova, S. B., ve Şahin, B. Ş. (2022). Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama süreçleri ve enflasyon muhasebesinin finansal tablolara etkisi. *Mali Çözüm*, 32(170), 13-31.
- Bulow, J., ve Shoven, J.B. (1982). İnflation, corporate profits and the rate of return to capital. National Bureau of Economic Research, 233-259. Erişim adresi: <https://www.nber.org/system/files/chapters/c11461/c11461.pdf>
- Che, Z., ve Li, X. (2011). On inflation accounting in China. *Modern Applied Science*, 5(2), 156-160.
- Çalış, E. (t.y.). <https://www.youtube.com/watch?v=haEcaqwCzTM>
- Çatıkkaş, Ö. (2012). Yıllara yaygın inşaat faaliyetinin vergi kanunları ve tms-11 "inşaat sözleşmeleri standardı" açısından değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 37, 69-84.

-
- Çelik, A. (2003). Fiyatlar seviyesindeki değişmelerin mali tablolara etkileri ve enflasyon muhasebesi: enflasyon muhasebesi yöntemlerinden fiyatlar genel seviyesi modeli uygulaması. Uzmanlık yeterlilik tezi. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü, Ankara.
- Dalkılıç, E., Hacıhasanoğlu, T., ve Özdemir, N. (2023). The effects of high inflation on financial statements, cost elements, fraud tendency and tax., Bölüm 1, “Yüksek enflasyonun mali tablolar, maliyet unsurları, hile yönelimi ve vergi üzerine etkileri”, Özgür Yayınları.
- Davidson S. ve Weil R. L. (1975). Inflation accounting: what will general price level adjusted income statement show?. *Financial Analysts Journal*, 31(1), 27–84.
- Gürdal, K. (1999). Türkiye muhasebe standardı-2: Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardının uygulama açısından değerlendirilmesi. *Ankara SBF Dergisi*, 54(1), 81-96.
- Hacırüstemoğlu, R. (1992). Enflasyonun Muhasebeye Etkisi. *Marmara İletişim Dergisi*, (1), 85-87.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) (2023). Enflasyon düzeltmesi genel tebliğ taslağı. Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/vuktaslak06012022.pdf>
- Kaygusuz, S., ve Dokur, Ş. (2004). *Enflasyon düzeltmesi ve uygulamaları*. Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti.
- Karasioğlu, F., ve Erdemir, N. K. (2005). Enflasyon muhasebesi uygulamalarında temel işlemler üzerine bir çalışma, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 2(5), 145-167.
- Kartoğlu, E. ve Vural, İ. (2018). İnşaat işlerinde vergi ve muhasebe uygulamaları. Erişim adresi: http://www.asmo.org.tr/ckfinder/userfiles/files/20181101_seminersunu.pdf
- Özdemir, F. S. ve Arslan, S. (2007). Enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemlerin karşılaştırmalı analizi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2, 87-104.
- Özerçen, E. (2023). İnşaat sektörü enflasyon vergisi ve bir çözüm önerisi. Erişim adresi: <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/emreozercen/0104/>
- Özgül, E., ve Erdoğan, H.S. (2006). Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde dönem sonu işlemleri. *Vergi Raporu Dergisi*, 79, 82-91.
- Pekdemir, R., ve Selvi, Y. (2004). *Örneklerle enflasyon düzeltmesi muhasebesi* (5024 Sayılı Kanun). İstanbul SMMM Yayın No: 48, Lebib Yalkın Yayınevi, İstanbul.
- TMB (2023). Türkiye müteahhitler birliği. Erişim adresi: https://www.tmb.org.tr/uploads/publicatons/63c4f64946083604871bfa_d8/1673852477838-tmb-bulten-ocak-2023.pdf
- Uysal, M., Taner, Y. ve Buluç, E. (2005). *Enflasyon düzeltmesi ve muhasebesi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Ünlü, L. 2003. *Enflasyon düzeltmesi (vergi için enflasyon muhasebesi)*. TÜRMOB Yayınları-222, Ankara.
- Yükçü, S. ve Özkan, S. (2003). SPK tebliğleri ve 5024 sayılı kanuna göre enflasyon muhasebesi. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Whittington, Geoffery (1983). *Inflation accounting- an introduction to the debate*, Cambridge University Pres, Cambridge.
- <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/emreozercen/0104/>
- <https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/vuktaslak06012022.pdf>
- <https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2022-5.aspx>
- 7352 sayılı kanun 213 sayılı VUK’ eklenen geçici 33. Madde (Ocak 2022)
- 213 sayılı VUK’A eklenen mükerrer 298 /A
-

SUMMARY

Introduction

The accounts in the financial statements show the transactions related to the measurement of the economic activities of the enterprise. Inflation has significant effects on accounts and indirectly on financial statements, as inflation affects the value of the traditional unit of measure, currency in countries with high inflation (Whittington 1983:6). This also distorts reported revenue streams and balance sheet net worth Bulow 1982:233). Financial statements do not reflect the purchasing power of the current period, and deterioration occurs in the structure of financial statements and financial statements move away from showing the real situation of businesses. Therefore, the balance sheet should be revised to reflect current prices. When we evaluate it in terms of our country, according to the Tax Procedure Law (TPL), the non-monetary items in the financial statements of the companies that make inflation adjustments are adjusted for inflation and the financial statements are adjusted from the effects of inflation. The negative effect of inflation on the tax payable will also be removed.

Inflation has been increasing rapidly in our country recently. For this reason, the gap between the product costs remaining in stock and the sales prices continues to increase day by day in construction companies that cannot benefit from revaluation. Construction companies have also started to develop various strategies to solve the problem with the difference in gap. These strategies are it can be expressed as charging the difference to the customer or leaving the product in stock until the inflation accounting application.

In the study, how this problem creates different results in the businesses engaged in build-sell and contracted years of construction activities has been demonstrated with sample applications. A comparison of the costs was made in balance sheet which with and without inflation adjustment.

Purpose

The study investigates the effect of inflation accounting application to be applied to financial statements dated 31/12/2023 on the cost of products remaining in stock of the enterprises engaged in activities of long term construction contracts and those companies that engage in private activities in the framework of Article 1 of the Law No. 7352 amending the Tax Procedure Law No. 213, and the temporary Article 33 added to the Tax Procedure Law No. 213. *In addition, the pre-adjustment and post-adjustment gains and losses when the non-monetary resource is greater than the non-monetary asset and the non-monetary assets are greater than the non-monetary resources are compared in enterprises with extensive construction. And post-adjustment the resulting inflation adjustment differences are compared.*

Findings

In practice, after the inflation accounting application, the profit resulting from the difference between the recorded cost and the current selling price was at a normal level.

When non-monetary assets are more than non-monetary resources, inflation adjustment profit is obtained after inflation adjustment. In this case, it makes equities look strong. When non-monetary resources are more than non-monetary assets inflation adjustment damage is obtained after inflation adjustment. This causes too the company's equity to weaken.

Conclusions

The difference between the costs and progress payments of the constructions remaining in stock in the enterprises dealing with the construction and repair works common to the contracted years is not as high as in the build and sell construction enterprises. According to the VUK, when inflation accounting is applied, inflation accounting is applied to both recorded costs and progress payments, and the difference is not as striking as in build-and-sell construction businesses.

The balance of non-monetary assets and non-monetary resources is also important in companies that apply inflation accounting. Inflation accounting has a positive effect and profit is generated, especially in enterprises

(when their non-monetary resources are greater than their non-monetary assets) with more foreign capital. When the business is financed mostly with its own funds (when their non-monetary assets are greater than their non-monetary resources), the negative effect of inflation accounting occurs, and loss occurs.

As a result, foreign-financed enterprises are in a more advantageous position than equity-financed enterprises. If businesses prefer to be financed with foreign resources in inflationary periods, they can be positively affected by inflation accounting practices.