



Mevzuat Değişiklikleri Karşısında Muhasebe Eğitimi

Yrd. Doç. Dr. Mehmet ERKAN
Afyon Kocatepe Üniv. İİBF

Özet

Ülkelerin ekonomik, sosyal ve ticari hayatları yasa koyucunun yasalarla belirlediği çerçevede işlemektedir. Bu nedenle yasalarda meydana gelen değişimler belli kitleleri etkilemekte ve onların yeni düzenlemeler çerçevesinde yapılanmasını gerektirmektedir. 2004 mali yılı da ülkemiz ticari hayatı için bu açıdan önemlidir. Özellikle muhasebe bilim alanını etkileyen birçok değişiklik yaşanmıştır. Amacımız bu çalışmada bu dönemde yaşanan değişikliklerden en belirgin olanlarını inceleyerek muhasebe eğitimi açısından ne tür değişiklikleri gerektireceği üzerinde durmaktır.

Anahtar Kelimeler: Kanun, muhasebe, eğitim.

Abstract (Accounting Education After Changes in Body of Laws)

Countries are activated in limited with laws to continue their economic, social and commercial lives. For this reason new laws should effect community and this condition also requires new regulation to adapt them. Financial year 2004 is important for that reason for our country's commercial lives. In this financial years happened lots of changing on accounting. In this study it is analized that changing in financial year 2004 and it's reflection on accounting education.

Key Words: Law, accounting, education.

Giriş

Ülkemiz ekonomi ve ticaret hayatı 2004 yılının başlaması ile çok uzun zamandır muhasebe çevreleri tarafından tartışılan, genelde lehinde görüş belirtilen ve uygulanması için alt yapı çalışmaları yapılan “Enflasyon Muhasebesi” uygulaması ile karşı karşıya kalmıştır. Kısaca Enflasyon Muhasebesi Kanunu (E.M.K.) olarak adlandırabileceğimiz “5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik

Yapılması Hakkında Kanun” ile enflasyon muhasebesi uygulaması yasal bir zemin ve uygulanabilirlik kazanmıştır.

İş çevreleri ve meslek örgütleri tarafından istenen ve beklenen bir uygulama olmasına karşın henüz tam anlamıyla uygulama imkânı bulamayan enflasyon muhasebesi, uygulanabilir hale gelmesi için bir takım yeni yasal düzenlemeler yapılması nedeniyle muhasebe mesleği üzerinde önemli etkiler meydana getirmiştir.

Bu etkilerin bir sonucu olarak 2004 yılı içerisinde birisi 05.05.2004 ve diğeri de 06.10.2004 tarihinde olmak üzere iki adet muhasebe sistemi uygulama genel tebliği düzenlenmiştir. Bu bile 2004 hesap döneminin muhasebe mesleği açısından devingenliğini ortaya koymak adına önemli bir veridir. Biz bu tebliğde 2004 yılına ilişkin olarak;

- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (31.12.2003 tarihli 25332 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir)

- 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (24.04.2003 tarihli 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir)

- 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (28.04.2004 tarihli 25446 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir)

- 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (05.05.2004 tarihli 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir)

- 13 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (06.10.2004 tarihli 25185 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir) inceleyerek yeni düzenlemeler üzerinde değerlendirmeler yapmaya çalışacağız.

1. 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu Ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Ülkemizde uzun yıllardır süren yüksek enflasyon, çok çeşitli tahribatlarının yanında, malî tabloları da bozmuş ve malî tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır¹.

Vergi kanunlarımızda enflasyonun etkilerinin giderilmesi ile ilgili çok sayıda hüküm olmakla birlikte, birbirleriyle uyumlu olmamaları ve uluslararası kabul görmüş standartlardan da uzak olmaları bu dağınık yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesini zorunlu kılmaktadır. Fiyatlar genel seviyesindeki sü-

rekli ve önemli artışlar, vergi matrahının oluşmasında bazı mükelleflerin lehine, bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurmaktadır. Daha açık bir ifade ile borçlanarak çalışanların vergi matrahı suni olarak azalırken, öz sermayesi ile çalışanların vergi matrahı suni olarak artmaktadır. Bu da vergi adaletini ve ticaret hayatındaki rekabet ortamını zedelemektedir².

Enflasyon düzeltmesi olmaması aynı zamanda, kayıt dışı ekonomiyi teşvik etmekte ve kayıt dışı ekonominin temel sebepleri arasında yer almaktadır. Bütün bunların yanında, malî tabloların çok yönlü fonksiyonları da işlevsiz kalmaktadır. Yatırımlar, kredi tahsisleri ve kâr dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte, bunun işletme ekonomilerinde doğurduğu zararlar, son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açmaktadır³.

Enflasyon düzeltmesi, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve malî tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmekte, dolayısıyla, işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır⁴.

Enflasyon Muhasebesi Kanunu (E.M.K.) olarak kısaca adlandırabileceğimiz 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile muhasebe bilim dalına ilişkin olarak aşağıda sıralanan temel noktalarda değişiklikler yapılmaktadır⁵:

- Vergi Usul Kanunu'nun (V.U.K.) 274. maddesinde yapılan değişiklik ile stok değerlendirme yöntemlerinden "Son Giren İlk Çıkar" (Last-In-First-Out – LIFO) yöntemi kaldırılmıştır.

² Aynı kaynak

³ Aynı kaynak

⁴ Aynı kaynak

⁵ 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'den uyarlanarak alınmıştır.

¹ 5024 Sayılı Kanunu'nun Genel Gereğesi.

Düzenleme Öncesi	Düzenleme Sonrası
Son Giren İlk Çıkar yöntemi mevcut.	Son Giren İlk Çıkar yöntemi ilga edildi.

ÖNERİ: İlgili derslerde (Envanter-Bilanço ve/veya Maliyet Muhasebesi) bu konu anlatılmaya devam edilmeli ve öğrencilere işleyişe yönelik örnekler verilmelidir.

- V.U.K.'nun mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklik ile enflasyon düzeltmesi işleminin uygulanması halinde, yalnızca amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerin ve bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar toplamının enflasyona karşı korunması için bir gereklilik kalmayacağından, "Yeniden Değerleme" uygulaması kaldırılmakta; ancak diğer kanunlarda yeniden değerlendirme oranına atıf yapıldığından yeniden tanımlanmak suretiyle düzenlenmektedir.

Düzenleme Öncesi	Düzenleme Sonrası
Yeniden Değerleme mevcut.	Yeniden Değerleme kaldırılmakta ancak bazı kanunlarda yeniden değerlendirme oranına yönelik atıflar hâlâ mevcut.

ÖNERİ: İlgili derslerde bu konu anlatılmalıdır. Uygulamaya imkânlar ölçüsünde yer verilmelidir.

- Enflasyon düzeltmesinin getirilmesiyle birlikte iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli korunmakla birlikte, kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın mali sonuçlara yansıtılması amacıyla uygulanan amortisman müessesesi 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 333 Sıra Numaralı Genel Tebliği⁶ bu konuyu kısmen yeniden düzenlemektedir. Bu düzenleme ile V.U.K.'da yeralan iktisadi kıymetin en az beş yıl içerisinde itfa edilmesi (aktifleştirilmesi) hükmü yerine, yıpranma payının daha sağlıklı yansıtılabilmesi için kullanıma bağlı olarak faydalı ömrü doğrultusunda amortisman ayrılması esası getirilmektedir. Bu konuya daha sonra değinileceği için burada detaya girilmeyecektir.
- V.U.K.'nun mükerrer 315. maddesi ile enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde; **Amort. Ayrılacak Değer = İkt. Kıymetin Düzeltilmiş Değeri – Amort. Toplam Taşınmış Değeri** formülü ile hesaplanacaktır. Azalan Bakiyeler Usulünde amortisman oranı Normal Amortisman oranının yine iki katı olarak hesaplanacaktır. Yeni yapılan düzenleme ile V.U.K. mükerrer madde 315'de Normal Amortisman ve Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman yöntemlerinin kullanılması mümkünken Normal Amortisman hesaplama yöntemi şu şekilde ifade edilebilir;

Normal Amortisman:

$a = A * t$ olarak hesaplanacaktır. "t" için uygun oran 333 Sayılı V.U.K. Genel Tebliği eklerinde belirtilen oranlardan duran varlığın cinsine uygun olanın tercih edilmesi ile bulunacaktır.

Normal Amortismanda Süre:

$t = 1/n$ olacaktır. Burada da duran varlığın faydalı ömrü esas alınmıştır.

a = Yıllık Pay (Anüite)
A = Maliyet Bedeli
t = Amortisman Oranı
n = Süre
olmak üzere hesaplamalar yandaki gibi olacaktır.

⁶ Ayrıntılı bilgi için bakınız: 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete.

a¹ = Yıllık Pay (Anüite)
A = Maliyet Bedeli
t = Amortisman Oranı
B = Birikmiş Amortisman
n¹ = Süre
olmak üzere hesaplamalar
yandaki gibi olacaktır.

Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman:
 $a^1 = (A - B) * t$ olarak hesaplanacaktır.

Azalan Bakiyeler Üzerinden

$n = n^1$

Burada her iki yöntem içinde vurgulanması gerekli olan noktalardan birisi de “A” sembolünün başka bir ifadeyle “Maliyet Bedeli” kavramının ne olduğu konusudur. Maliyet Bedeli; duran varlığa ilişkin “Alış Bedeli + Direkt Giderleri” kapsamaktadır. Direkt Giderler olarak ifade edilmek istenen ise; duran varlığın iktisabına

ilişkin yapılan tüm harcamaları kapsamaktadır. Örneğin; bir demirbaşın işletmeye getirilmesi için yapılan taşıma gideri ve taşımının sigortalanmasına ait tüm harcamalar “Direkt Gider” olarak kabul edilmekte ve ilgili duran varlığın “Maliyet Bedeli” içerisine girmektedir.

Düzenleme Öncesi	Düzenleme Sonrası
Normal Amortisman	Normal Amortisman
Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman	Azalan Bakiyeler Üzerinden Amortisman

ÖNERİ: İlgili derslerde bu konu anlatılmalıdır. Uygulama belirtilen formüller kullanılarak yapılmalıdır.

- V.U.K.’ nun 315. maddesinde amortisman uygulamasında kullanıma bağlı faydalı ömür esası getirilmekte olduğundan “Kıst Amortisman” uygulaması korunmaktadır.

Düzenleme Öncesi	Düzenleme Sonrası
Kıst Amortisman mevcut.	Kıst Amortisman mevcut.

ÖNERİ: Herhangi bir öneriye gerek yoktur. Uygulama mevcut haliyle devam edecektir.

2. 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

09.04.2003 tarihinde kabul edilen ancak 24.04.2003 tarihli ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 4842 Sayılı Kanun ile bir çok konuda çeşitli değişiklikler yapılmasına karşın burada bizim açımızdan önemli olan değişiklik maddeleri Madde 38 ile Geçici Madde 1’dir.

4842 Sayılı Kanun’un 38. maddesinde Gelir ve Kurumlar vergisi tahsilat toplamı üzerinden aşağıda yer alan fonlara, karşılarında belirtilen oranlarda pay verileceği ilkesi benimsemiştir. Aşağıda

anılan fonlar adına ilgili tutarlar Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde açılan hesap veya hesaplara yatırılacaktır⁷.

Savunma Sanayii Destekleme Fonu % 3,5

Sosyal Yardımlaşmayı ve Dayanışmayı Teşvik Fonu % 2,8

yukarıdaki oranları sifıra kadar indirmeye ve tekrar kanuni oranına kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bakınız; 4842 Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.04.2003 tarihli ve 25088 sayılı Resmi Gazete.

Anılan kanunun geçici 1. maddesinde ise 1.1.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir

ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanamayacağı yönünde bir hüküm getirilmiştir.

Düzenleme Öncesi	Düzenleme Sonrası
Gelir Vergisi Fon Payı var. Kurumlar Vergisi Fon Payı var.	Gelir Vergisi Fon Payı ilga edildi. Kurumlar Vergisi Fon Payı ilga edildi.

ÖNERİ: İlgili ders konularında bu konu üzerinde durulmalı ve uygulamanın tekrar değişebileceği hatırlatılarak düzenleme öncesi ve sonrasına ilişkin örnekler verilmelidir.

3. 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 5024 Sayılı Kanunla amortisman uygulaması konusunda yapılan değişikliklere ilişkin olarak yapılan düzenlemeleri içermektedir.

01.01.2004 tarihinden itibaren aktife alınan ve amortisman tabi iktisadi kıymetler için 5024 Sayılı Kanun’dan önce yürürlükte bulunan hüküm ve esaslara göre amortisman ayrılmaya devam edilecektir. 31.12.2003 tarihinden sonra aktife alınan ve amortisman tabi iktisadi kıymetler için ise V.U.K.’nın 5024 Sayılı Kanun ile değişen hükümleri dikkate

alınarak amortisman ayırma işlemleri yapılacaktır.⁸

Vergi Usul Kanununun 315. maddesinde 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri de dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı’na belirleneceği belirtilmiştir.

Örneğin; ilgili tebliğ öncesinde işletmelerde kullanılan bilgisayarlar için normal amortisman oranı %20 olarak uygulanmakta, bu da bir bilgisayarın itfa süresinin⁹ beş yıl olması anlamına gelmekteydi. Ancak yayımlanan bu tebliğ ile bilgisayarlar için normal amortisman oranı %25 olarak uygulanmakta bu da bir bilgisayarın itfa süresinin dört yıl olacağı anlamına gelmektedir.

Düzenleme Öncesi	Düzenleme Sonrası
Amortisman uygulamasında Ekonomik Ömür uygulaması ve Normal Amortisman oranının % 20 olması esas.	Amortisman uygulamasında Faydalı Ömür esas ve Maliye Bakanlığının her iktisadi varlık için oran açıklaması.

ÖNERİ: İlgili ders konularında bu konu üzerinde durulmalı ve uygulamanın tekrar değişebileceği hatırlatılarak düzenleme öncesi ve sonrasına ilişkin örnekler verilmelidir.

4. 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere paralel olarak Tekdüzen Hesap

Planı’nda da bir takım düzenlemelerin yapılması gerekli görülmüştür. Bu amaçla, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete’de 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu değişikliklerle hesap planına eklenen hesaplar şunlardır:

⁸ 333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete.

⁹ Ekonomik Ömür = 1 / Normal Amortisman Oranı

4.1. 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

“17 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesap grubuna yeni bir hesap eklenmiştir. Bu hesap, “697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın borç kalanının aktarılmasıyla proje bazında açılacak tâli hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

İşleyişi: “697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın borç kalanı

dönem sonlarında söz konusu hesabın alacağına karşılık bu hesabın borcuna alınarak geçici kabule kadar bu hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan “658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları” hesabına aktarılır.¹⁰

ÖRNEK-1: Dönem sonunda 697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı’nın büyük defter görüntüsü aşağıda görüldüğü gibidir:

697- Yıllara Yay. İnş. Enf. Düz. Hs.	
120.000.000.000.-	280.000.000.000.-
100.000.000.000.-	220.000.000.000.-
300.000.000.000.-	
520.000.000.000.-	500.000.000.000.-

Yukarıda yer alan büyük defter görüntüsüne göre yapılması gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

/	
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	20.000.000.000
697 YIL YAY. İNŞ. ENF. DÜZ. HS.	20.000.000.000

697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı’nın borç kalanı 178-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı’na aktarılmasıyla ilgili inşaata ait

geçici kabul¹¹ yapılana kadar bu hesapta tutulur.

Geçici kabulün yapılması durumunda ise aşağıda yer alan yevmiye kaydına yer verilecektir:

/	
658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI HESABI	20.000.000.000
178 YIL YAY. İNŞ. ENF. DÜZ. HS.	20.000.000.000

4.2. 358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı

Bu hesap, “697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın alacak kalanının aktarılmasıyla proje bazında açılacak tâli hesaplar düzeyinde izlendiği hesaptır.

İşleyişi: “697- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın alacak kalanı dönem sonlarında söz konusu hesabın borcuna karşılık bu hesabın alacağına alınarak geçici kabule kadar bu

hesapta bekletilir. Geçici kabul yapıldığında o projeye ilişkin tutar bu hesaptan “648- Enflasyon Düzeltmesi Kârları” hesabına aktarılır¹².

¹⁰ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

¹¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ali Kartal, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması”, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:554, 1991.

¹² 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

ÖRNEK-2: Dönem sonunda 697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın büyük defter görüntüsü aşağıda görüldüğü gibidir;

697- Yıllara Yay. İnş. Enf. Düz. Hs.	
450.000.000.000.-	125.000.000.000.-
210.000.000.000.-	278.000.000.000.-
	312.000.000.000.-
660.000.000.000.-	715.000.000.000.-

Yukarıda yer alan büyük defter görüntüsüne göre yapılması gerekli yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

/	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	55.000.000.000
358 YIL. YAY. İNŞ. ENF. DÜZ. HS.	55.000.000.000

697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın borç kalanı 358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'na aktarılarak ilgili inşaata ait

geçici kabul yapılabilecek kadar bu hesapta tutulur.

Geçici kabulün yapılması durumunda ise aşağıda yer alan yevmiye kaydına yer verilecektir:

/	
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	55.000.000.000
648 ENFLASYON DÜZ. KÂRLARI HS.	55.000.000.000

4.3. "502- Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" Hesabı İle "503- Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)"

Yukarıda belirtilen hesaplar, "50 Ödenmiş Sermaye" hesap grubunda enflasyon düzeltmesinin yarattığı farkları izlemek üzere kurulmuştur.

"502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları" hesabı, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumlu farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi: ödenmiş sermaye tutarının enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulması sonucunda ödenmiş sermaye tutarında meydana gelen artışlar bu hesabın alacağına, "698-Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın borcuna kaydedilir. İzleyen dönemde enflasyon oranının düşmesi sonucu taşıma işleminden ortaya çıkan azalışlar bu hesabın borcuna "698-Enflasyon Düzeltme Hesa-

bi"nin alacağına kaydedilir. Bu farkların sermayeye eklenmesi durumunda "500-Sermaye Hesabı"nın alacağına karşılık bu hesap borçlandırılır¹³.

"503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)" hesabı, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan olumsuz farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi: ödenmiş sermaye tutarının ilk kez enflasyon düzeltilmesine tâbi tutulması sonucu ödenmiş sermaye tutarında azalış meydana gelmesi durumunda bu hesabın borcuna, "698-Enflasyon Düzeltme Hesabı"nın alacağına kaydedilir. İzleyen dönemlerde düzeltme sonucunda ortaya çıkan olumlu farklar önce bu hesaptaki tutardan mahsup edilir, varsa kalanı "502- Sermaye

¹³ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

Düzeltilmesi Olumlu Farkları” hesabına alacak yazılır¹⁴.

ÖRNEK-3: (CE) İşletmesinin 31.12.2002 yılı ödenmiş sermaye tutarı 500

Tarih: Aralık 2002

Düzeltilme Katsayısı: 1,13942 (328 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Ek-5’den)

Düzeltilmiş Değer: 500 milyar * 1,13942= 569.710.000.000.-TL.

Enflasyon Farkı: 569.710.000.000 - 500.000.000.000= 69.710.000.000.-TL.

/	
698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI	69.710.000.000
502 SER. DÜZ. OLUMLU FARKLARI	69.710.000.000

4.4. 648-Enflasyon Düzeltmesi Kâr-ları
“64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar” hesap grubu içinde yer almaktadır. Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumlu farkların “698-Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan ve yıllara yaygın inşaat işinde “358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan aktarılarak izlendiği hesaptır.

İşleyişi: “698-Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan ve yıllara yaygın inşaat işinde geçici kabulde “358-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan bu hesaba aktarılan tutarlar söz konusu hesapların borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır¹⁶.

4.5. 658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları (-)

“65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar” hesap grubu içinde yer almaktadır. Bu hesap mali tabloların enflasyon düzeltmesinden ortaya çıkan net olumsuz farkların “698-Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan ve yıllara yaygın inşaat işinde “178-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon

milyar TL.’dir. İşletme 2004 yılında enflasyon düzeltmesi yapacaktır¹⁵. Buna göre ilgili hesaplama ve yevmiye kaydı aşağıda görüldüğü gibi olacaktır:

Düzeltilme Hesabı”ndan aktarılarak izlendiği hesaptır.

İşleyişi: “698-Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan ve yıllara yaygın inşaat işinde geçici kabulde “178-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”ndan bu hesaba aktarılan tutarlar söz konusu hesapların alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır¹⁷.

4.6. 697-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı İle 698-Enflasyon Düzeltme Hesabı

“69 Dönem Net Kârı ve Zararı” hesap grubu içerisinde açılan “697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve hakedişlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi: yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan artışlar 17.

¹⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz., Cemal Elitaş ve Murad Tiryakioğlu, “Türkiye’de Enflasyon Sorunu ve Alternatif Bir Çözüm Önerisi Olarak Enflasyon Muhasebesi Sistemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı 191, Ağustos 2004.

¹⁶ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

¹⁷ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

¹⁴ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

gruptaki ilgili büyük defter hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tâli hesapların) borcuna karşılık bu hesabın alacağına kaydedilir.

Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35. gruptaki ilgili büyük defter hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tâli hesapların) alacağına karşılık bu hesabın borcuna kaydedilir.

Bu hesap alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre “178- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı” veya “358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı”na devredilerek kapatılır.

İnşaat ve onarım işlerinde birden fazla proje olması durumunda bu hesapta her bir proje için bir tâli hesap açılarak farklar projeler itibariyle izlenir.¹⁸

“69 Dönem Net Kârı ve Zararı” hesap grubu içerisinde açılan “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı” parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmesi sonucu oluşan farkların izlendiği hesaptır.

İşleyişi: parasal olmayan bilanço kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar, ilgili varlık ve kaynaklara ilişkin defteri kebir hesaplarına (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tâli hesaplara) karşılık bu hesaba kaydedilir. Parasal olmayan varlık kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan artışlar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynak kalemlerindeki artışlar ise borcuna yazılır.

Bu hesap, alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre, “648-Enflasyon Düzeltmesi Kârları” veya “658-Enflasyon Düzeltmesi Zararları” hesabına devredilerek kapatılır.

Bilanço kalemleri yanında gelir tablosunu da düzelterken işletmeler parasal olmayan varlık ve kaynakların düzeltme farklarına ilave olarak gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesinden ortaya çıkan farkları da bu hesaba kaydederler. Gelir hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan

farklar ilgili gelir hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tâli hesapların) alacağına karşılık bu hesaba borç yazılır. Gider hesaplarının düzeltilmesinden ortaya çıkan farklar da ilgili gider hesaplarının (bu hesaplarda enflasyon düzeltmelerinin yarattığı farklar için açılacak tâli hesapların) borcuna karşılık bu hesaba alacak yazılır. Hesabın alacak kalanı “648- Enflasyon Düzeltmesi Kârları” hesabına, borç kalanı ise “658- Enflasyon Düzeltmesi Zararları” hesabına devredilerek kapatılır.

5024 Sayılı Kanunun 5. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 25. madde ve bu maddeye ilişkin olarak yayımlanan 328 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre 31.12.2003 tarihli bilançonun enflasyon düzeltilmesinde, parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinden ortaya çıkan düzeltme farkları ve sıfırlanması gereken özkaynak kalemleri “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı”na aktarılır. “698 Enflasyon Düzeltme Hesabı”nın kalanı gelir ya da gider unsuru olarak dikkate alınmayıp “570 Geçmiş Yıllar Kârları” hesabına veya “580 Geçmiş Yıllar Zararları” hesabına aktarılarak kapatılır¹⁹.

5. 13 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Ulusal ekonomimizde 1980-2002 döneminde yaşanan enflasyonist süreç dolaşımdaki banknot tutarına da yansımış, 31.12.1980 tarihinde 278.6 milyar Türk Lirası olan tedavüldeki banknot tutarı (emisyon hacmi) 31.12.2002 tarihinde 7 katrilyon 635 trilyon 621.9 milyar Türk Lirasına (27.407 katına) ulaşmıştır²⁰.

¹⁸ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

¹⁹ 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

²⁰ 5083 Sayılı Kanun, **Türkiye Cumhuriyeti Devletin Para Birimi Hakkında Kanun**, Yürürlük Tarihi: 31.01.2004, 25363 Sayılı Resmi Gazete.

Düzenleme Öncesi	Düzenleme Sonrası
Tek Düzen Hesap Planında; 178 kodlu hesap boş 358 kodlu hesap boş 502 kodlu hesap boş 503 kodlu hesap boş 648 kodlu hesap boş 658 kodlu hesap boş 697 kodlu hesap boş 698 kodlu hesap boş	Tek Düzen Hesap Planında; 178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları Hesabı 503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları Hesabı (-) 648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları Hesabı 658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları Hesabı (-) 697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı 698 Enflasyon Düzeltme Hesabı açılmıştır.

ÖNERİ: İlgili ders konularında (Genel Muhasebe) bu konu üzerinde durulmalı ve dersin niteliğine uygun ise (örneğin; Enflasyon Muhasebesi dersi) örnekler verilmelidir.

Bu gelişmenin bir sonucu olarak 1927 yılından 1980 yılına kadar dolaşımdaki banknot ihtiyacı 50 Kuruş ile 1.000 Türk Lirası arasında değişik değerlerdeki banknotlarla karşılanabilirken, 1981 yılından günümüze kadar geçen zaman içinde artan dolaşım ihtiyacını karşılayabilmek için üst değerde yeni banknotlar dolaşıma çıkarılmış ve en küçük değerlerdeki banknotlar da tedavülden çekilerek dolaşımdaki banknot kompozisyonu 2002 yılı sonunda 250.000, 500.000, 1.000.000, 5.000.000, 10.000.000 ve 20.000.000 Türk Liralık banknotlardan oluşmuştur²¹.

Genel olarak Yeni Türk Lirası'na (YTL) geçiş nedenlerimiz şu şekilde sıralanabilir²²:

- Parasal değerlerin yazılmasında ve ifade edilmesindeki güçlükler,
- Vezne işlemlerinde, muhasebe ve istatistik kayıtlarında, bilgi işlem programlarındaki sorunlar,
- Ödeme sistemlerindeki güçlükler,
- Fiyat etiketlemelerinde (örneğin benzin pompa fiyatlarının girişi, taksitlerdeki taksimetrelere yaşanan sorunlar v.b.) yaşanan sorunlar, ilave maliyetlere, zaman maliyeti dahil, neden olmaktadır.

Tüm bu ve benzeri şikayetleri ortadan kaldırarak, Türk ticaret hayatının devinmesine uygun bir görünüme kavuşabilmesi amacıyla önce 5083 Sayılı ve 31.01.

2004 yürürlük tarihli Kanun (Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun) ardından da 31.07.2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 16.07.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanun ile değişik maddesi uyarınca gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

5.1. Yeni Türk Lirası'nın Hukuki Temeli

31.01.2004 tarih ve 25363 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5083 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun'un 1. maddesinde aynen²³;

"Türkiye Cumhuriyeti Devletinin para birimi Yeni Türk Lirasıdır. Yeni Türk Lirasının alt birimi Yeni Kuruştur. Bir Yeni Türk Lirası (YTL) yüz Yeni Kuruşa (YKr) eşittir."

diyerek en önemli ve geçerli hukuki alt yapıyı sağlamaktadır.

Ayrıca anılan kanunun 2. maddesinde de; Türk Lirası (TL) ile Yeni Türk Lirası (YTL) arasında değişim oranı ve Yeni Kuruş'a (YKr) tamamlamaya ilişkin genel prensipler belirlenmektedir. Anılan kanunun 2. maddesinin 2. fıkrası konuyu şöyle düzenlemektedir²⁴:

²³ 5083 Sayılı Kanun, **Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun**, Yürürlük Tarihi: 31.01.2004, 25363 Sayılı Resmi Gazete ve ayrıca bkz. <http://www.treasury.gov.tr/duyuru/basin2004/> YTLhazirlık.pdf (Erişim Tarihi: 16.09.2004)

²⁴ Aynı kaynak

²¹ Aynı kaynak.

²² <http://www.tspakb.org.tr/paneller/>

yt/1_sifir_atilmasi.ppt (Erişim Tarihi: 16.09.2004)

“Türk Lirası değerlerin Yeni Türk Lirasına dönüşüm işlemlerinin ve Yeni Türk Lirası cinsinden yapılan işlemlerin sonuçlarında ve ödeme aşamalarında yarım Yeni Kuruş ve üzerindeki değerler bir Yeni Kuruşa tamamlanır; yarım Yeni

Kuruşun altındaki değerler dikkate alınmaz.”

kısaca bu madde ile yarım yeni kuruş ve üstünün, 1 YKr'a tamamlanması esası kabul edilmiştir.

5.2. Yeni Türk Lirası Düzenlemesinin Önemli Noktaları

- Yuvarlama:

Aşağıda yer alan tabloda Yeni Türk Lirası (YTL) yuvarlama örnekleri yer almaktadır:

<u>Türk Lirası (TL.)</u>		<u>Yeni Türk Lirası (YTL.)</u>
1.004.999	=	1,00
1.005.000	=	1,00
1.005.001	=	1,01
1.006.000	=	1,01
995.000	=	0,99
995.001	=	1,00
996.000	=	1,00

- Sermaye Piyasasına Etkisi:

Yeni Türk Lirası'na geçiş ile birlikte İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Hisse Senetleri Piyasası, Tahvil ve Bono Piyasası ve Vadeli İşlemler Piyasası'nda da 01.01.2005 tarihinden itibaren YTL ile ilgili uygulamalar yürürlüğe girmiştir. Özellikle Hisse Senetleri Piyasası'nda; emir ve lot büyüklükleri, fiyatlama, fiyat adımı, küsurat işlemleri gibi konu-

larda olacak değişiklikler önemli niteliktedir²⁵.

2005 yılı öncesi yapıda **1.000.000.-TL. (nominal) = 1.000 adet = 1 Lot** eşitliğine göre var olan mevcut düzenlemeler, yeni yapıda(2005 yılı sonrası) **1,00 YTL. (nominal) = 1 adet = 1 Lot** eşitliğine uygun olarak değiştirilecektir. Böylece, Hisse Senetleri Piyasası'nda fiyat, 1 YTL. nominal değer bazında ilân edilecektir.

<u>Düzenleme Öncesi</u>	<u>Düzenleme Sonrası</u>
1.000.000.-TL. = 1000 adet = 1 Lot	1,00.-YTL. = 1 adet = 1 Lot

ÖNERİ: İlgili ders konularında bu konu hakkında gerekli hatırlatmalar yapılmalıdır.

Yine mevcut yapıda 1.000.-TL. nominal değerli hisse senedi için gösterilen piyasa fiyatı, yeni yapıda 1 YTL. nominal değerli hisse senedi için gösterilecektir. En küçük para biriminin 1 YKr olması ve kuruşla ifade edilebilen fiyat adımlarının gerekliliği nedeniyle fiyat gösteriminde iki basamaklı Yeni Kuruş (YKr) hanesi bulunacaktır. Aşağıda bir hisse senedinin bugünkü mevcut yapıdaki gösterimi ile yeni

uygulamaya uygun başka bir ifade ile 01.01.2005 tarihinden sonraki gösterimi yer almaktadır²⁶.

²⁵ <http://www.tacirler.com/arastirma/yenitl.pdf>
(Erişim Tarihi: 16.09.2004)

²⁶ Aynı kaynak

W Hisse Senedi:

Devam Eden Uygulama:

1 adet 4.500.-TL.

Yeni Uygulama:

1 adet 4,50.-YTL.

Ayrıca Yeni Türk Lirası uygulaması ile hisse senetlerine ilişkin fiyat adımları da değişecektir. Bilindiği üzere, fiyat adımı, her hisse senedi fiyatı için bir defada gerçekleşebilecek en küçük fiyat değişimidir. Hisse senetlerinin fiyat adımları, baz fiyatlarına göre belirlenir. YTL'ye ilişkin düzenleme öncesi fiyat adımlarını gösteren

Baz Fiyat Aralığı – Fiyat Adımı Tablosu adı verilebilecek aşağıdaki tabloda çeşitli baz fiyat aralıkları ve bu aralıkların her biri için, belirli seviyelerdeki baz fiyat artışına paralel olarak artan bir biçimde, adımlar tanımlanmıştır. Emir girilirken bu fiyat adımlarına uymak zorunludur²⁷.

BAZ FİYAT ARALIĞI				FİYAT ADIMI	
a)	10	—	2.500 TL	⇒	10 TL ve katları
b)	2.525	—	5.000 TL	⇒	25 TL ve katları
c)	5.050	—	10.000 TL	⇒	50 TL ve katları
d)	10.100	—	25.000 TL	⇒	100 TL ve katları
e)	25.250	—	50.000 TL	⇒	250 TL ve katları
f)	50.500	—	100.000 TL	⇒	500 TL ve katları
g)	101.000	—	250.000 TL	⇒	1.000 TL ve katları
h)	252.500	—	500.000 TL	⇒	2.500 TL ve katları
i)	505.000	ve	üzeri TL	⇒	5.000 TL ve katları

Örnek 1 : CCC hisse senedinin en son seans ağırlıklı ortalama fiyatı 2.389.-TL ise, yeni seans baz fiyatı 10.-TL'lik fiyat adımına göre 2.390.-TL olarak bulunur.

Örnek 2 : DDD hisse senedinin önceki seans ağırlıklı ortalama fiyatı 2.528.-TL dir. Bu durumda ağırlıklı ortalama fiyat en yakın fiyat adımına yuvarlanarak baz fiyatın 2.525.-TL olduğu ortaya çıkacaktır. Bu baz fiyat 2.525-5.000.-TL'lik baz fiyat aralığına girdiği için, fiyat adımı 25.-TL olacaktır.

Örnek 3 : EEE hisse senedinin önceki seans ağırlıklı ortalama fiyatı 10.083.-

TL'dir. 100.-TL lik fiyat adımına göre yeni seans baz fiyatı 10.100.-TL olacaktır. Bu durumda baz fiyat 10.100-25.000.-TL baz fiyat aralığına gireceğinden yeni seansta 100.-TL'lik fiyat adımı kullanılacaktır.

Fiyat adımlarının, *girilen emrin fiyatının Baz Fiyat Aralığı-Fiyat Adımı tablosundaki aralığa göre değil, hisse senedinin baz fiyatının bulunduğu fiyat aralığına göre belirlendiği unutulmamalıdır.*

Hisse senetleri ve rüçhan hakları için 2005 yılından itibaren uygulanacak olan YTL yapısındaki fiyat adımları ise aşağıda yer alan tablodaki gibi olacaktır²⁸.

Yeni Baz Fiyat Aralığı	Fiyat Adımı
0,01 – 2,50	0,01
2,52 – 5,00	0,02
5,05 – 10,00	0,05
10,10 – 25,00	0,10
25,25 – 50,00	0,25
50,50 – 100,00	0,50
101,00 – 250,00	1,00
252,50 – 500,00	2,50
505,00 ve üzeri	5,00

²⁷ Sermaye Piyasası Temel Bilgiler Kılavuzu, <http://www.imkb.gov.tr/yayinlar/spkilavuzu.htm>, Kılavuz 13, (Ziyaret Tarihi: 15.12.2004) s. 251.

²⁸ <http://www.tacirler.com/arastirma/yenitl.pdf> (Erişim Tarihi: 16.09.2004)

- Muhasebeye Etkisi:

Muhasebe kayıtları belli bir dönemde, ilgili tüm işletmeler için planlı ve eksiksiz bir veri toplama ve işleme sistemidir. Muhasebe açısından en önemli husus, muhasebe işlemlerine ilişkin tutarların belirlenmesi, hesaplanması, karşılaştırmalı hesaplamalar yapılması ve bunların işletme tarafından planlanmasının da yapılabilmesidir²⁹. Ayrıca yine muhasebenin temel ilke ve kavramlarından biri olan “Para İle İfade Kavramı³⁰” da genel olarak muhasebe kişinin ekonomik etkinliklerinin sonuçlarının para ile ölçülmesi ve parasal büyüklükleri dikkate alınarak raporlanması³¹ gerektiği üzerinde durmaktadır. İşte tüm bu nedenlerden dolayı muhasebe bilimi, ülke parasının değişmesi konusunda elbette kayıtsız kalmayacak, gerekli uyum çalışmalarını hem teorisyenler ve hem de uygulamada bulunan kişi ve kuruluşlar mutlaka yapacaklardır.

Özel muhasebe alanında YTL’ye geçiş ile karşılaşılabilecek sorunları iki temelde toplamamız mümkündür. Bunlar;

1. Muhasebe kayıt düzeni ile ilgili sorunlar,
2. Belge ve Bildirim düzeni ile ilgili sorunlar.

5.2.1. YTL’na Geçişte Muhasebe Kayıt Düzeni İle İlgili Düzenlemeler³²

- Tek Düzen Muhasebe Planında belirtilen kebir hesaplarında yer alan TL birimindeki tutarların YTL’ye çevrilmesi işlemlerine söz konusu kebir hesaplarından başlanacak ve ana hesap toplamına ulaşılacaktır.

²⁹ Ralf Sikorski, **Buchführung**, 2. Auflage, München: Beck-Verlag, 1991, s. 1-2.

³⁰ **Para İle İfade Kavramı:** Muhasebeden beklenen kontrol ve planlama amaçlarına ulaşabilmek için parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder. Muhasebe işlemleri ulusal para birimine göre yapılır. Bkz. Halim Sözbilir ve Tekin Yenigün, **Muhasebeye Giriş**, 2. Baskı, Afyon: 2003, s. 60.

³¹ Lanny G. Chasteen, Richard E. Flaherty ve Melvin C. O’Connor, **Intermediate Accounting**, Fourth Edition, McGraw-Hill, Inc., 1992, s. 37.

³² Hüseyin Şen ve Cemal Elitaş, **Türk Lirasından Sıfır Atılması Operasyonu**, Ankara: Seçkin Yayınevi, Nisan-2005’den uyarlanarak yazılmıştır.

- 31.12.2004 tarihli bilanço 01.01.2005 tarihinde YTL para birimine göre düzeltilen olacaktır. Düzeltme işlemine muavin hesaplardan başlanacaktır. Düzeltilecek bilanço, açılış maddesi olarak kaydedilecektir. Bilançoda ortaya çıkabilecek olumlu veya olumsuz farklar, tek düzen hesap planında yer alan “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı” veya “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı”nda izlenerek denklik sağlanacaktır.

- Amortisman tabii iktisadi kıymetler ve bunların birikmiş amortismanlarının herbiri ayrı ayrı YTL’ye çevrilecektir.

- Her bir çek ve senet tutarı YTL olarak hesaplanacak ve toplam çek ve senet portföyü bu tutarlar üzerinden hesaplara alınacaktır.

- 01.01.2005 tarihinden sonra hesaplar ve düzenlenecek mali tablolarda Yeni Türk Lirası veya kısaca YTL kısaltmasının kullanılması gerekmektedir.

- 5083 Sayılı Kanun’un geçici 1. maddesi incelendiğinde orada hem TL’nin ve hemde YTL’nin 01.01.2005-31.12.2005 tarihleri arasında piyasalarda ortak tedavülde olabileceği görülecektir. Böyle bir durumda her iki para birimi için kasa hesabında açılacak YTL ve TL alt hesaplarında izlenmesi sağlanacaktır.

- 01.01.2005 tarihinden önceki bir işlem nedeniyle, Vergi Usul Kanunu’ndaki sürelerle ilişkin hükümlere uyulması şartıyla, 01.01.2005 tarihinden sonra bir fatura alan mükellefin Yeni Türk Lirası üzerinden düzenlenen bu faturayı 2004 yılı hesaplarına intikal ettirirken dönüşüm işleminin tersini yapacak ve YTL üzerinden düzenlenmiş tutarları 1 milyon lira ile çarparak TL haline dönüştürecek ve hesaplarına intikal ettirecektir.

- Ekonomik ömrü dolan sabit kıymetlerin 1.-TL. olan iz değeri, 1 Yeni Kuruş (YKr) olarak takip edilecek ve muhasebe hesaplarında 0,01.-YTL. olarak kaydedilecektir.

- Bilindiği gibi bilanço ve gelir tablolarının karşılaştırmalı olarak (önceki dönem-cari dönem) düzenlenmesindeki amaç söz konusu tabloların kıyaslanarak analizinin yapılmasıdır. Bu nedenle önceki

döneme ait olan tablolarda kullanılan para birimi ile cari döneme ait para biriminin aynı olması gerekmektedir. Dolayısıyla, 2004 mali yılı işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen ancak, 01.01.2005 tarihinden sonra verilmesi gereken Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyannameleri ekinde yer alan karşılaştırmalı Bilanço ve Gelir Tablolarında para birimi YTL olacaktır.

- Çok sık karşılaşmayacağını düşünmekle beraber YTL uygulamasına geçişten sonra itibari değeri noktadan sonra iki basamaktan fazla olan hisse senetleri düzeltmeye tabi olmayacaktır. Ancak, her bir hisse senedinin itibari değeri kullanılarak ulaşılan toplam tutar noktadan sonra iki basamak olarak düzenlenecektir. İşletmeler, 1 YKr altında itibari değerlere sahip hisse senetlerini 1 YKr (iz bedeli) tutarına ulaşana kadar Nazım Hesaplarda izleyebileceklerdir.

5.2.2. Belge ve Bildirim Düzeni İle İlgili Düzenlemeler³³

- 2004 mali yılı işlemlerine ilişkin olarak düzenlenen, ancak beyan ve ödemesi 01.01.2005 tarihinden sonra verilmesi gereken KDV, Muhtasar, Geçici Vergi ve Kurumlar Vergisi Beyannamelerinde esas

Düzenleme Öncesi	Düzenleme Sonrası
Muhasebe iş ve işlemlerinde TL. esastır.	Muhasebe iş ve işlemlerinde YTL. esastır.

ÖNERİ: İlgili ders konularında bu konu üzerinde durulmalı ve örnekler hem düzenleme öncesine ve hem de düzenleme sonrasına uygun olarak çözülmelidir.

Özetle şu söylenebilir ki, Yeni Türk Lirası uygulaması ile muhasebe kayıtları artık kuruşu kuruşuna yapılacaktır. Böylece muhasebenin bilgi kullanıcılarına "Doğru Bilgi" sunma işlevi daha da güçlenmiş olacaktır.

6. Sonuç

Devingen ticaret ve ekonomi hayatına uygun nitelikte ve yine devingen bir muhasebe sistemi gerekmektedir. Ülkelerin muhasebe iş ve işlemlerindeki değişimler ancak kanun koyucunun iradesi ile gerçekleştirilebilmektedir. Kanun koyucu ülkenin

alınacak para birimi YTL olacak ve beyannamelerin toplam tutarlarının YTL'na çevrilmesi yeterli olacaktır.

- YTL uygulamasına geçişten sonra birim fiyatları 1 Yeni Kuruşun altında olan malların birim tutarları maliyet muhasebesi hesaplarında ve fiyat bildirimlerinde noktadan sonra ihtiyaç duyulan basamak kadar olabilecek şekilde ifade edilebilecektir. Ancak, birim tutarları kullanılarak ulaşılan toplam tutar noktadan sonra en fazla iki basamak, en az bir kuruş olarak, hesaplara alınacak ve fatura düzenlenecektir. Örneğe göre birim fiyatı 121.- TL. olan bir mal, 01.01.2005 tarihi itibarıyla 0,000121.- YTL. olacak ancak, bu tür malların en küçük fatura değeri 1 kuruş olacak ve 1 kuruş olarak hesaplara alınabilecektir. Bu maldan 1.000.000 adet satılması durumunda ise faturadaki bedel 121.- YTL. olacaktır.

- 31.12.2004 tarihinden önce satılan malların 01.01.2005 tarihinden sonra iade edilmesi halinde iadeye konu mallara ilişkin faturadaki tutarlar YTL'ye dönüştürülerek hesaplara alınacak ve düzenlenecek iade faturaları YTL para birimi üzerinden düzenlenerek muhasebeleştirilecektir.

ticaret ve ekonomi hayatına uygun değişiklikler yaptığında eğer gerekli ise muhasebe sistemine ilişkin düzenlemeler de yapmaktadır. 2004 yılı da ülkemiz için – muhasebe alanında- ilklerin yaşandığı ve birçok yasal düzenlemenin ardı ardına sıralandığı bir yıl olmuştur. Tüm bu düzenlemelere ayak uydurmak uygulamada meslek mensuplarını ve teoride de bilim insanlarını zorlamıştır.

Ülkemizde yaşanan yasal düzenlemelerin muhasebe eğitiminde neler yapılması gerektiği konusundaki bu tebliğ ile, biz, konuyu olabildiğince incelemeye çalıştık. Elbette konunun tüm yönlerini tam ve eksiksiz olarak yansıtabildiğimiz inancında

³³ Şen ve Elitaş, a.g.e.'den uyarlanmıştır

değiliz. Bu nedenle tebliğe ilişkin olarak yapılan her katkı bizi güçlendirecek ve konunun daha açık ve anlaşılır hale gelmesini sağlayacaktır.

Kaynakça

CHASTEEN, Lanny G., Richard E. Flaherty ve Melvin C. O'Connor, **Intermediate Accounting**, Fourth Edition, McGraw-Hill, Inc., 1992.

ELİTAŞ, Cemal ve Murad Tiryakioğlu, "Türkiye' de Enflasyon Sorunu ve Alternatif Bir Çözüm Önerisi Olarak Enflasyon Muhasebesi Sistemi", **Vergi Sorunları**, Sayı 191, Ağustos 2004.

KARTAL, Ali. "Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması", Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:554, 1991.

SIKORSKI, Ralf. **Buchführung**, 2. Auflage, München: Beck-Verlag, 1991.

SÖZBİLİR, Halim ve Tekin Yenigün, **Muhasebeye Giriş**, 2. Baskı, Afyon: 2003.

ŞEN, Hüseyin ve Cemal Elitaş, **Türk Lirasından Sıfır Atılması Operasyonu**, Ankara: Seçkin Yayınevi, Nisan-2005.

12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.

13 Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 06.10.2004 tarihli ve 25605 sayılı Resmi Gazete.

333 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmi Gazete.

5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete.

5083 Sayılı Kanun, **Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun**, Yürürlük Tarihi: 31.01.2004, 25363 Sayılı Resmi Gazete.

Sermaye Piyasası Temel Bilgiler Kılavuzu, Kılavuz 13, s. 251.

<http://www.imkb.gov.tr/yayinlar/spkilavuzu.htm>, (Ziyaret Tarihi: 15.12.2004)

<http://www.tacirler.com/arastirma/yenitl.pdf> f (Erişim Tarihi: 16.09.2004)

<http://www.treasury.gov.tr/duyuru/basin2004/YTLhazirlik.pdf> (Erişim Tarihi: 16.09.2004)

http://www.tspakb.org.tr/paneller/ytl/tl_sifir_atilmasi.ppt (Erişim Tarihi: 16.09.2004)

Ar-Ge'nin GSMH'ya Oranı			
Ülke	(%)	Ülke	(%)
1. Finlandiya	0,93	10. Danimarka	0,71
2. İsveç	0,93	11. Avustralya	0,70
3. Fransa	0,81	12. Y. Zelanda	0,59
4. Almanya	0,81	13. Japonya	0,59
5. ABD	0,77	14. İtalya	0,53
6. Hollanda	0,74	15. Kanada	0,52
7. İsviçre	0,73	16. İngiltere	0,52
8. Norveç	0,72	17. Belçika	0,46
9. Avustralya	0,71	18. İrlanda	0,31

Referans, Ekim 2005 – Kaynak: OECD

Kurumlar Vergisinin En Düşük Olduğu Ülke İrlanda			
Ülke	Oran (%)	Ülke	Oran (%)
Kanada	36,1	İspanya	35,0
Hollanda	31,5	İrlanda	12,5
Çek Cum.	26,0	İsveç	28,0
Y. Zelanda	33,0	İtalya	33,0
Fransa	35,0	Türkiye	30,0
Norveç	28,0	G. Kore	27,5
Almanya	38,9	İngiltere	30,0
Portekiz	27,5	Meksika	30,0
Macaristan	16,0	ABD	39,3

Referans, Dünya 7.11. 2005

Doçent Olan Öğretim Üyeleri

MUFAD Dergisi yazı ailesinden, Trakya Üniversitesi İİBF öğretim üyelerinden Dr. Fehmi Yıldız, Marmara Üniversitesi İİBF'den Dr. Barış Sipahi ile Gazi Üniversitesi Kırşehir Meslek Yüksek Okulu'nda görev yapan Dr. Ünsal Ban Doçentlik sınavlarında başarı göstermişlerdir.

Genç meslektaşlarımızı kutlar, başarılar dileriz.