

Enflasyonun Finansal Tablolara Etkisi ve Enflasyon Muhasebesi

Ersin YENİSU*

Öz

Enflasyon muhasebesi yüksek ya da hiperenflasyon yaşayan ülkeler tarafından uzunca bir süredir kullanılmaktadır Türkiye 21. yüzyılın başlarında enflasyon muhasebesi ya da enflasyon düzeltmesi konusunda önemli denilebilecek yasal çerçeve geliştirmiştir. Fakat son yirmi yılda Türkiye’de enflasyon oranları yasayla belirlenen kriterlerin altında seyrettiği için ülkemizde, 2004 yılı hariç, genel nitelikli bir enflasyon muhasebesi uygulaması yapılmamıştır. Günümüzde ise enflasyonun tekrardan yüksek rakamlara ulaşması enflasyon muhasebesi tartışmalarını yeniden gündeme getirmiştir. Bununla birlikte enflasyonun Türkiye açısından yapısal bir problem olduğu ve her an tekrar yükselebileceği dikkate alınır enflasyon muhasebesinin önemi anlaşılacaktır. Enflasyon muhasebesi literatürde ve uygulamada “kısmi (geleneksel) yöntemler” ve “genel nitelikli yöntemler” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel nitelikli yöntemler içerisinde ise “genel fiyat yüzdesi yöntemi” en sık kullanılanıdır. Bu çalışmada muhasebe bilgi kalitesini arttıran ve finansal tabloların güvenilirliğini sağlayan bir yöntem olarak enflasyon muhasebesi konusu genel hatlarıyla ele alınmış ve bir uygulama örneği geliştirilmiştir. Çalışmada, enflasyon muhasebesinin muhasebe meslek mensupları açısından daha iyi anlaşılmasının sağlanması gerektiği ve enflasyon muhasebesinin olağan iş akışı içerisinde sürekli uygulanmasının faydalı olacağı sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Enflasyon, Enflasyon Düzeltmesi, Enflasyon Muhasebesi

Effect of Inflation on Financial Statements and Inflation Accounting

Abstract

Inflation accounting has been used for a long time by countries experiencing high inflation or hyperinflation. At the beginning of the 21st century, Turkey has developed important legal framework for inflation accounting or inflation adjustment. However, since the inflation rates in Turkey have been below the criteria determined by law in the last twenty years, no general inflation accounting application has been made in our country, except for 2004. Today, however, the fact that inflation has reached high figures again has brought the discussion of inflation accounting back to the agenda. On the other hand, considering that inflation is a structural problem for Turkey and that it can rise again at any time, the importance of inflation accounting will be understood. Inflation accounting is divided into two as "partial (traditional) methods" and "general methods" in the literature and practice. Among the general qualified methods, the "general price percentage method" is the most frequently used. In this study, inflation accounting as a method that increases the quality of accounting information and ensures the reliability of financial statements is discussed in general terms and an application example is developed. In the study, it was concluded that inflation accounting should be better understood by professional accountants and it would be beneficial to apply inflation accounting continuously in the ordinary course of work.

Keywords: Inflation, Inflation Adjustment, Inflation Accounting

Geliş/Received: 22. 08. 2022

Kabul/Accepted: 26. 10. 2022

• **Etik Kurul İzni:** Bu çalışmada, anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşım bulunmadığından etik kurul onayı gerekmemektedir.

* Doktora Öğrencisi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, ersinyenisu@gmail.com, Orcid ID: 0000-0002-0235-4270.
(Makale türü: Araştırma makalesi)

Giriş

Muhasebe bilgi sistemi karar vericiler ile diğer ilgili paydaşlara güvenilir bilgi vermeyi amaçlayan ve hızlı bir değişim sürecinde olan bir disiplindir. Nitekim hızla değişen çevresel koşullar muhasebe meslek mensuplarının hemen her zaman yeni bilgiler öğrenmeye açık olmalarını zorunlu kılmıştır. Bununla birlikte Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler günümüzde çok farklı ekonomik problemlerle karşı karşıyadırlar. Bunlardan bir tanesi hükümetlerin çözüm bulmakta oldukça zorlandıkları yüksek enflasyon sorunudur. Yüksek enflasyon ya da hiperenflasyon muhasebe bilgi kalitesini azaltmakta ve muhasebe bilgi kullanıcılarını yanıltabilmektedir. Bu nedenle Türkiye de dâhil olmak üzere birçok ülkede, hiperenflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkisini giderme işlevi olan enflasyon muhasebesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu doğrultuda çalışmanın amacı konunun teorik temellerini açıklayarak enflasyon muhasebesini diğer bir ifadeyle enflasyon düzeltmesini özellikle uygulamacılara tanıtmaktır.

Değindiği üzere enflasyon muhasebesi uygulamaya dönük teorik temelleri olan bir alandır. Bununla birlikte yüksek enflasyonlu ülkelerde muhasebenin sunduğu çıktılarının pay sahipleri, yöneticiler, vergi otoritesi ve yatırımcılar başta olarak tüm ilgili tarafları yanlış yönlendirmemesi için enflasyon muhasebesi uygulaması kaçınılmaz bir zorunluluktur. Bu yaklaşım dikkate alınırsa çalışmanın önemi açıktır.

Bilindiği üzere ekonomiler için belirsizlik en önemli tehditlerdendir. Yüksek enflasyonlu ülkelerde üretim ya da ticaret yapan girişimciler hatta tüketiciler belirsizlikten önemli derecede etkilenmektedirler. Ekonomiye ya da paranın satın alma gücüne yönelik belirsizlik tüm tarafların kararlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Bu nedenle söz konusu belirsizlik ortamını mümkün olduğunca öngörülebilir hale getirmek ekonomi yöneticilerinin öncelikli görevlerindedir. Kısacası enflasyon muhasebesinin uygulamada ekonomideki belirsizlik ortamını azaltan bir işleve sahip olduğu da ileri sürülebilir.

Dönem dönem kronik enflasyon yaşanan Türkiye’de 2000’li yılların başında enflasyon muhasebesi alanında önemli yasal girişimler gerçekleştirilmiştir. Fakat 21. yüzyılın başından günümüze kadar genel olarak yıllık enflasyon oranları tek haneli rakamlara indiği için kısmi uygulamalar dışında genel nitelikli enflasyon muhasebesi nadiren kullanılmıştır. Buna rağmen 2020 yılından sonra Türkiye’de enflasyon tekrar çok yüksek seviyelere çıkmış ve bu da enflasyon muhasebesi tartışmalarını yeniden güncel hale getirmiştir.

Çalışmanın izleyen bölümünde enflasyon muhasebesiyle ilgili literatür yakalanmaya çalışılmıştır. Daha sonraki bölümde ise enflasyon muhasebesi konusunun teorik boyutu ve uygulamadaki görünümü değerlendirilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise genel nitelikli enflasyon muhasebesi çerçevesinde genel fiyat düzeyi yöntemine dayanan bir uygulama örneği geliştirilmiştir.

Literatür İncelemesi

Literatürde enflasyonun finansal tablolara etkisini inceleyen çok sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalar yüksek enflasyonlu bir ülke olan Türkiye açısından dikkate değerdir. Bununla birlikte Türkiye’de enflasyon muhasebesi alanında yapılan çalışmalar genellikle enflasyonun çok yüksek seyrettiği dönemlerde yapılmıştır denilebilir. Söz konusu literatürden bazı örnekler şöyledir.

Hacırüstemoğlu (1992) enflasyonun muhasebeye etkisini incelediği çalışmasında enflasyon muhasebesi uygulaması ile finansal tabloların gerçeğe uygun olarak sunulacağını ve bu doğrultuda işletmelerin finansman, yatırım, üretim, pazarlama, sermayenin korunması (kar dağıtımı), vergi, ücretlendirme vd. gibi konularda daha rasyonel kararlar alabileceklerini ileri sürmüştür.

Kırkulak ve Balsarı (1997) çalışmalarında enflasyon muhasebesi ve pay senedi getirilerini İMKB kapsamında bir uygulamayla incelemişler ve enflasyon düzeltmesi uygulanan verilerin ya da pay senetlerinin enflasyon muhasebesi uygulanmayan verilere nazaran daha yüksek öngörü gücü taşıdığını bulmuşlardır. Yazarlar ayrıca yatırım kararları açısından enflasyon düzeltmesi uygulanmış veriler ile tarihi maliyeti yansıtan verilerin birbirlerini tamamladıklarını ortaya koymuşlardır.

Özulucan (2002) enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini incelediği ve enflasyon muhasebesine geçişte başvurulabilecek önlemleri sunduğu çalışmasında enflasyon muhasebesi konusunda TMS ve SPK düzenlemelerini karşılaştırmalı olarak incelemiş ve bir örnekle enflasyon muhasebesi uygulamasını açıklamıştır. Yazar çalışmasında hiperenflasyonun söz konusu olduğu dönemlerde işletmelerin sağlıklı bilgi üretebilmelerinin tek yolunun enflasyon muhasebesi uygulamalarından geçtiği sonucuna varmıştır.

Ulusan (2002) ise çalışmasında yüksek enflasyonun olumsuzluklarından korunma amacı ile kullanılabilen yeniden değerlendirme uygulamasının işletme sermayesini koruyucu etkisini incelemiştir. Yazar amortisman hesaplanma yöntemleri olan normal amortisman ve azalan bakiyeler yöntemleri üzerinden yeniden değerlendirme yapılması durumunda sermayenin aşınmasının her durumda nasıl engellendiğini uygulamalı olarak göstermiştir.

Bilici (2003) çalışmasında Türkiye’de enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin bertaraf edilebilmesi için uygulanan önlemleri incelemiş ve uygulamada alınan belli başlı önlemleri irdeleyerek söz konusu önlemlerin enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisinin giderilmesinde yetersiz oldukları kanısına varmıştır.

Çankaya ve Dinç (2004) Türkiye’de 5024 sayılı kanunla zorunluluk haline getirilen enflasyon muhasebesinin ortaya çıkardığı sorunları ele almışlar ve söz konusu kanunun vergi odaklı olmasından dolayı esas amacından saptığını ve uygulamanın yeni olmasından dolayı birçok problemi beraberinde getirmesinin doğal olduğunu vurgulamışlardır.

İleri ve Altınışık (2004) çalışmalarında enflasyon muhasebesini gereklilik ve uygulanabilirlik açısından ele alarak bir uygulama örneği bulgularını değerlendirip Türkiye’de muhasebe meslek mensuplarının enflasyon muhasebesi konusunda daha fazla bilgilendirilmelerini önermişlerdir.

Tekşen ve Atay (2004) çalışmalarında vergi hukuku bakımından enflasyon muhasebesinin mali tablolara etkisini incelemişler ve Türkiye’de enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisinin giderilmesi için uluslararası standartlara uyum sağlanması gerektiğini vurgulamışlardır.

Acar ve Tugay (2005) Türkiye’de enflasyon düzeltmesinin uygulama düzeyini inceledikleri çalışmalarında 5024 sayılı kanunla zorunlu hale getirilen enflasyon muhasebesi uygulamasının işletmelerin sürdürülebilirliği açısından faydalı olduğu fakat vergi adaletini getirmekten uzak olduğu ve meslek mensupları için aslında teknik açıdan karmaşık bir problem haline geldiğini vurgulamışlardır.

Karapınar ve Ayanoğlu (2005) enflasyon düzeltmesi uygulamalarının muhasebe meslek mensupları üzerindeki etkisini konu edindikleri çalışmalarında meslek mensuplarınca bu husustaki mevzuatın tam olarak anlaşamadığı, iş yükünün arttığı ve meslek mensuplarının gelirlerinin ise değişmediği bulgularına ulaşmışlardır.

Karasioğlu ve Erdemir (2005) çalışmalarında enflasyon muhasebesinin uygulama adımlarını örnek uygulamalarla açıklamışlar ve enflasyon muhasebesi uygulaması konusunda başta Maliye Bakanlığı ve TÜRMOB olmak üzere ilgili kurumların muhasebe meslek mensuplarını bilinçlendirmelerinin gereğine dikkat çekmişlerdir.

Özkan (2005) enflasyon muhasebesi uygulamalarının firmaların finansman yapıları üzerindeki etkilerini incelediği çalışmasında ilk olarak enflasyon muhasebesi uygulamasının tüm dünyada uygulandığını belirtmiş ve Türkiye’den firmaların finansal rasyoları üzerinde enflasyon düzeltmesi öncesi ve sonrası değişimleri inceleyerek halen kullanımda olan kısmi düzenlemelere nazaran enflasyon muhasebesinin daha anlamlı sonuçlar verdiğini öne sürmüştür.

Açık (2006) enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini giderici bir tedbir olarak enflasyon muhasebesi ve bu konuda Türkiye’deki yasal düzenlemeleri incelediği çalışmasında 31.12.2003 tarihinde 5024 sayılı kanunla yasalaşan enflasyon muhasebesi uygulamasının çalışmanın yapıldığı dönem itibarıyla düşen enflasyon oranları nedeniyle yeniden düzenlenmesi gerektiğini vurgulamıştır.

Tunçsiper ve Köroğlu (2006) çalışmalarında enflasyonun Balıkesir ili otomotiv sektöründeki işletmelere etkisini incelemişler ve yapılan anket sonucunda firmaların tamamının genellikle kısa dönemli enflasyon planlaması yaptıkları ve enflasyonun işletmelerin faaliyetleri üzerinde önemli düzeyde belirsizlik yarattığı bulgularına ulaşmışlardır.

Özdemir ve Arslan (2007) enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemlerin karşılaştırmalı analizini yaptıkları çalışmalarında enflasyon muhasebesinde genellikle “*geleneksel muhasebe*”, “*genel*

fiyat düzeyi muhasebesi”, “*cari fiyat düzeyi muhasebesi*” ve “*karma yöntem*”in kullanıldığını belirtmişler ve dünyada ve Türkiye’de bu yöntemlerden daha kullanışlı olması sebebiyle özellikle “*genel fiyat düzeyi yöntemi*”nin tercih edildiğini vurgulamışlardır.

Öztürk (2008) çalışmasında enflasyon muhasebesi uygulamalarının mevduat bankalarının karları üzerindeki etkisini incelemiş ve özellikle 2001-2004 yıllarında bankalarca uygulanan enflasyon muhasebesinin geç kalınmış bir uygulama olduğu sonucuna varmıştır.

Aktaş (2009) enflasyon muhasebesi uygulamasının KOBİ’ler ve SPK’ya tabi işletmelerin mali tabloları üzerindeki etkilerini incelediği çalışmasında enflasyon muhasebesinin uygulanması açısından birçok işletme muhasebe yetkilisinin yeterli bilgiye sahip olmadığı ve bu doğrultuda uygulama hataları olduğu sonucuna varmıştır.

Arsoy ve Gücenme (2009) Türkiye’de enflasyon muhasebesinin gelişimini inceledikleri çalışmalarında 2004 yılı öncesinde Türkiye’de enflasyonun etkilerinden korunmak amacıyla vergi düzenlemelerinin kullanıldığını daha sonraki yıllarda ise enflasyon muhasebesi uygulamasının kabul gördüğünü açıklamışlar ve Türkiye’nin uluslararası standartlar gereği enflasyon muhasebesine geçerek daha güvenilir ve gerçeğe uygun finansal tablo sunumuna doğru yöneldiğini öne sürmüşlerdir.

Akdoğan (2013) enflasyon düzeltmesi uygulamasının onuncu yılında devam eden etkilerini incelediği çalışmasında enflasyon düzeltmesindeki uygulama güçlüklerini açıklamış ve çalışmanın yapıldığı dönem itibarıyla halen uygulamada bazı tereddütlerin olduğu kanaatine varmıştır.

Keleş (2015) çalışmasında “*TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı*” kapsamında finansal tabloların düzeltilmesini incelemiş ve enflasyon düzeltme yöntemlerinden olan fiyatlar genel seviyesi yöntemini uygulamalı olarak açıklamıştır. Yazar çalışmasında ayrıca enflasyon düzeltmesi öncesi ve enflasyon düzeltmesi sonrası finansal oranları hesaplayarak enflasyon muhasebesinin etkilerini irdelemiştir.

Demir (2018) 5024 sayılı kanunun uygulanması açısından enflasyon endeksini ele aldığı çalışmasında sadece 2004 yılında bir kez uygulanan enflasyon muhasebesinin çalışmanın yapıldığı yıl itibarıyla tekrar kullanılma şartları doğduğunu fakat yasada ve uygulamada önemli eksiklerin görüldüğünü ortaya koymuştur.

Yıldız (2018) çalışmasında Türkiye’de muhasebe bilgi kalitesini enflasyon muhasebesi açısından incelemiş ve enflasyon muhasebesi düzenlemesi ile finansal tabloların karar vericiler için gerçeğe uygun hale geleceği kanaatine varmıştır.

Kantar vd. (2021) enflasyonun finansal oranlara etkisini inceledikleri çalışmalarında BIST imalat sektörünün bir alt sektörü olan “*dokuma, giyim eşyası ve deri sektörü*”nün 2013-2018 yılı mali tablo verilerini kullanmışlar ve enflasyonun likidite oranları üzerinde, öz kaynak oranı üzerinde ve karlılık oranı üzerinde negatif etkiye sahip olduğunu bulmuşlardır.

Arzova ve Şahin (2022) yüksek enflasyonlu ekonomilerde enflasyon muhasebesinin finansal tablolara etkilerini inceledikleri çalışmalarında TMS 29 ve BOBİ FRS'deki enflasyon muhasebesi düzenlemelerini incelemişler ve şirketlerin enflasyon muhasebesine geçişlerinde gerek mevcut yasal düzenlemeler gerekse işletmelerin uzmanlık bilgisi açısından eksiklerin olduğu kanaatine varmışlardır.

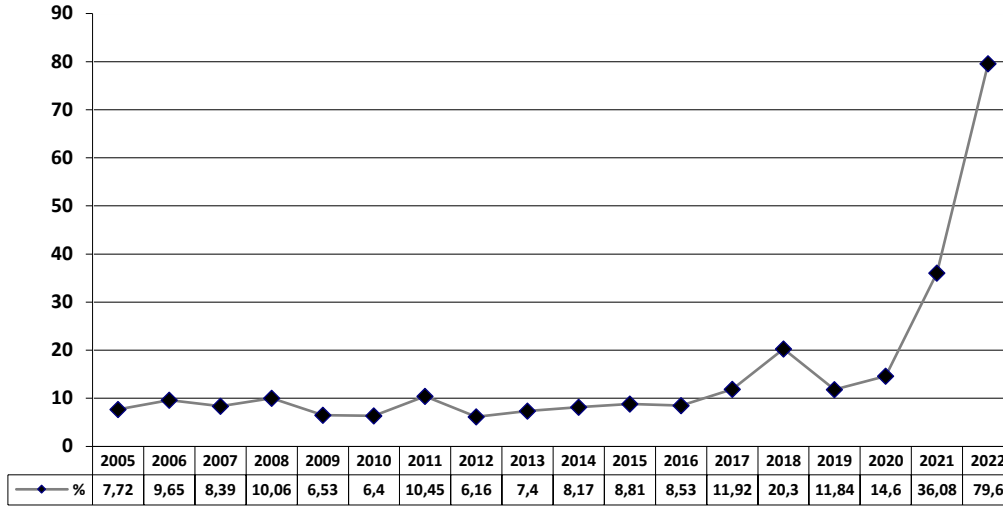
Varol (2022) çalışmasında Türkiye'de vergi düzenlemeleri ve muhasebe standartları açısından enflasyon muhasebesi konusunu incelemiş ve Türkiye'de enflasyon muhasebesi ile ilgili mevzuatın yetersiz olduğunu belirterek yüksek enflasyonlu ekonomiler için çözüm önerilerinde bulunmuştur. Söz konusu çalışmada özellikle enflasyon muhasebesi mevzuatının yeniden incelenip muhasebe standartlarıyla uyumunun sağlanmasına ve TÜİK'in açıkladığı enflasyon oranlarının piyasa gerçekleriyle uyuşmadığına dikkat çekilmiştir.

Enflasyon ve Finansal Tablolara Etkisi

Enflasyon fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artıştır. Diğer bir ifadeyle enflasyon paranın satın alma gücündeki kayıptır. Genellikle, enflasyon sepetine dâhil edilen kalemlere dayalı olarak, Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE), Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) ve Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla Deflatörü (Deflatör) olarak sınıflandırılan enflasyon makroekonomik bir göstergedir. Nitekim bir ekonomide enflasyon sepetine çok sayıda mal ya da hizmet girdiği için enflasyon endeksi toplulaştırılmış diğer bir deyişle makro büyüklükte bir veridir.

Türkiye uzun yıllardır istikrarsızlıkların belirgin olduğu bir ülkedir. Yüksek enflasyon ya da hiperenflasyon ekonomik ve politik açıdan görece istikrarsız ülkelerin sıkça karşılaştıkları bir problemdir. Nitekim dış borçları yüksek, mali açıdan sürekli açıkların olduğu, cari dengesi negatif kaydedilen ve teknoloji yetersizliği nedeniyle üretimde verimliliğin olmadığı Türkiye gibi ekonomisi kırılgan ülkeler yüksek enflasyon ile özellikle belirli dönemlerde mücadele etmektedirler.

Diğer taraftan enflasyon sadece milli ekonomi açısından önemli bir sorun değil toplumun sosyal yapısını da bozan bir işleve sahiptir. Nitekim uzmanlara göre enflasyon özellikle dar gelirlileri hedef alan en adaletsiz vergidir. Kısacası yüksek enflasyon ülkeler için aslında hiç de hafife alınmayacak ve derhal kalıcı çözümleri gerektiren ciddi bir problemdir. Türkiye'de 2005-2022(7) yıllık veriler itibariyle enflasyonun görünümü Grafik 1'de gösterilmiştir. Söz konusu grafikte TÜİK tarafından hesaplanan TÜFE 2003=100 bazlı fiyat endeksi kullanılmıştır.



Grafik 1: Türkiye’de 2005-2022(7) Yıllık Enflasyon

Kaynak: TÜİK

Grafik 1’e göre Türkiye’de 2005-2020 arasında yıllık enflasyon oranı % 10’un altında seyrederek nispeten istikrarlı bir eğilim göstermiştir. Fakat 2021 (% 36,08) ve 2022¹⁰ (% 79,6) yıllarında enflasyon hızla yükselmiştir. Buna ek olarak günümüz itibarıyla Türkiye’de geniş kesimlere göre resmi istatistik göstergeleri gerçeği yansıtmaktan uzaktır. Diğer bir deyişle grafikteki rakamların aslında çok daha yüksek düzeylerde gerçekleşmiş olduğu ileri sürülebilir. Her halükarda, yukarıdaki grafikten de görüldüğü üzere, Türkiye’de 2020 yılından sonra finansal tabloların enflasyon düzeltmesine tabi olması gereklilik haline gelmiştir. Sonuç olarak, enflasyon muhasebesi konusunu Türkiye açısından güncel kılan gelişmeler 2020 yılı sonrasında yaşananlardır.

Muhasebe çevrelerince de dikkatle takip edilen enflasyonun türleri literatüre göre genel olarak şöyledir:

a) *İlmlü (Sürünen) Enflasyon:* Düşük seviyede seyreden ve ülke ekonomisi için olumsuz sonuçlar getirmeyen enflasyon oranıdır. Ülkeden ülke ya da ülkenin içinde bulunduğu özel duruma göre farklılık gösterse de genellikle % 10’un altında seyreden tek haneli fiyat artışları olarak kabul görmektedir.

b) *Yüksek Enflasyon:* Ekonomik dengeleri olumsuz etkileyen dolayısıyla genellikle ülke ekonomileri için önemli negatif sonuçlar getiren enflasyon düzeyidir. Bir önceki paragraftaki koşullar kapsamında genellikle %10 - %50 arasındaki fiyat artışlarıdır.

¹⁰ 2022 yılı Temmuz ayı itibarıyla yıllık yüzde değişim dikkate alınmıştır.

c) Hiperenflasyon (Dörtünlü Enflasyon): Fiyatlarda çok yüksek oranlı artışlara hatta yerli paradan kaçışa neden olan, dövize ya da para ikamesine yönelmeye yol açan enflasyon türüdür. Yine ilk paragraftaki açıklamalar kapsamında % 50'nin çok üzerinde gerçekleşen fiyat artışlarıdır.

Diğer taraftan enflasyonun nedenleri ya da kaynakları konusunda ise en fazla kabul gören yaklaşımlar şöyledir:

a) Talep Enflasyonu: Ekonomide toplam talepteki arızı artışlar arz/talep ya da fiyat kanunu gereği fiyatlar genel seviyesinin yükselmesine yol açar.

b) Maliyet (Arz) Enflasyonu: Ekonomide arz yetersizliği ya da üretici girdi maliyetlerinde ani bir yükseliş var ise fiyatlar genel düzeyi artar.

c) Parasal Genişleme (Para Arzı): Para otoritesi büyüme oranının üzerinde piyasaya para sürerse ya da olması gerekenden fazla para basarsa paranın değeri düşer diğer bir deyişle fiyatlar artar.

d) Enflasyon Beklentileri: Üretici ve tüketicilerin gelecekteki fiyatlar konusundaki beklentileri enflasyon oranına etki eder. Örneğin; tüketiciler fiyatların artacağını bekliyorlarsa taleplerini öne çekerek daha yüksek bir enflasyonun oluşmasına neden olabilirler.

e) Para Politikası: Ekonomi hassas dengeler üzerine kurulu bir finansal sistemdir. Nitekim yanlış uygulanan bir faiz politikası, hatalı kur politikası ya da büyük kamusal açıklara neden olan yanlış bir maliye politikası enflasyon düzeyini etkileyebilir.

f) Tasarruf/Yatırım Dengesizliği: Bir ekonomide toplam tasarruflar toplam yatırımlardan daha az ise bu durum enflasyon düzeyini artırabilir.

Enflasyonun nedenleri ya da kaynakları açısından yukarıdaki örnekleri arttırmak mümkündür. Nitekim bir ekonomide bu örneklerden bir veya birkaçının etkisiyle enflasyon oranları hızla yükselebilir. Dolayısıyla kanaatimizce liberal bir ekonomide başta kabul edilebilir bir enflasyon oranını yakalamak ve finansal parametreler arasındaki uyumlu dengeyi sağlamak oldukça zor bir konudur.

Bununla birlikte muhasebeciler mali nitelikli olayları inceledikleri için enflasyon oranındaki değişimlerle de yakından ilgilidirler. Nitekim;

- Sermayenin korunması,
- Fiktif karlar üzerinden vergilendirmenin yapılmaması,
- İşletmenin varlık/kaynak yapısının gerçeğe uygun halde sunulması,
- Faaliyet sonuçlarının doğruluğu,
- Kar dağıtımının sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi vs.

Gibi nedenlerden dolayı muhasebeciler ve ilgili taraflar için enflasyon olgusu daima önem taşımıştır. Şüphesiz söz konusu ilgili taraflar içerisinde vergi otoritesi gerek yasal düzenlemelerin

bağlayıcılığı gerekse ülke ekonomisinin sürdürülebilirliği açısından ayrı bir önem taşımaktadır. Öyle ki Türkiye’de işletmelere yönelik, enflasyonun etkileri doğrultusunda izlenen politikaların çoğunluğu Vergi Usul Kanunu (VUK)’a dayanmaktadır. Bununla birlikte Türkiye’de işletmeler finansal tablolarındaki enflasyon düzenlemeleri konusunda SPK, BDDK vs. gibi düzenleyici kuruluşların tebliğlerine ve TMS/TFRS, BOBİ FRS vs. gibi muhasebe standartlarına da başvurmakla yükümlüdürler. Diğer bir deyişle söz konusu çerçevelerde yüksek enflasyon ve finansal tabloların düzeltilmesi konusuna değinilmiştir.

Muhasebe mevzuatımızda enflasyonun olumsuz etkilerini gidermek için temelde iki yaklaşım mevcuttur. Bunlardan birincisi geleneksel muhasebe diğer bir ifadeyle kısmi muhasebe uygulamalarıdır. İkincisi ise finansal tablo kalemlerine topluca enflasyon düzeltmesine tabi tutulmasıdır.

Enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmak için yapılan geleneksel muhasebe uygulamaları (kısmi düzeltme yöntemleri) şöyledir (Bilici, 2003; Altınışık, 2019);

- *Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerlemesi*: Yeniden değerlendirme uygulaması muhasebe meslek mensupları tarafından uzunca bir süredir kullanılan bir enflasyondan korunma yöntemidir. Her yıl Maliye Bakanlığı’nın yayınladığı yeniden değerlendirme oranı ile mali tablolardaki maddi duran varlıklar defter değerleri üzerinden güncellemeye tabi tutulmaktadır. Bu işlemle elde edilen artı fonlar özsermaye içerisinde “Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artış Fonu” içerisinde izlenmektedir. Bu sayede varlıkların fiktif vergilendirilmesi engellenmektedir.

- *Azalan Bakiyeler Yönteminin Kullanılması*: Normal amortisman yönteminin iki katı olarak hesaplanan bu yönteme göre satın alma tarihinden itibaren ilk yıllarda duran varlığın maliyetinin büyük ölçüde giderleştirilme imkanı doğmaktadır. Dolayısıyla duran varlığın giderleştirilmesi ilk yıllarda daha yüksek olarak yapılarak ileriki yıllardaki enflasyonun etkisi azaltılmaktadır.

- *Maddi Duran Varlık Yenileme Fonu (Özel Fonlar)*: İşletmelerde maddi duran varlıkların satışından elde edilen kar üç yıl içerisinde yeni bir duran varlık ediniminde kullanılmak üzere özel fonlara aktarılabilir. Vergiye tabi olan dönem karına söz konusu karın eklenmemesiyle işletmeler alımında büyük güçlük çektikleri yeni bir duran varlığı daha kolay elde edilebilirler. Söz konusu işlem işletmeleri enflasyondan koruyucu bir etkiye sahiptir.

- *Alacak ve Borç Senetleri Reeskontu Hesaplama*: Senetli borçların bugünkü değeri üzerinden dikkate alınmasını sağlayan reeskont işlemiyle işletmeler enflasyonun olumsuz etkilerinden korunmaktadırlar.

- *Yatırımcı İşletme İçin Finansman Fonu (Vergi Ertelemesi)*: İşletmeler yatırımlarını finanse etmek için elde ettikleri karları bir yatırım finansman fonu üzerinden izleyebilirler. Özellikle sık yatırım yapan işletmeler bu sayede vergi erteleme gerçeğini gerçekleştirebilirler. Mevzuatımızda söz konusu işlemin yapılabilmesi ve bu sayede enflasyondan korunma imkânı sunulabilmesi için özel hükümler bulunmaktadır.

- *Gayrimenkul ve İştirak Satışı Kazançlarının Sermayeye İlave Edilmesinde Kurumlar Vergisi İstisnası*: Vergi kanunlarının sunduğu istisnalar işletmelerin sürekliliği konusunda fayda sağlamaktadır. Nitekim mevzuatımıza göre gayrimenkul ve iştirak satışı kazançlarının sermayeye ilave edilmesinde getirilen kurumlar vergisi istisnası ile söz konusu işlem teşvik edilmekte böylelikle işletmeler enflasyonun olumsuz etkilerinden korunabilmektedirler.

- *Maliyet Artış Fonu (Maliyet Bedeli Artırımı)*: Maliyet artış fonu uygulamasıyla işletmelerdeki fiktif vergilendirmenin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Enflasyon nedeniyle defter değeri yüksek seyreden varlıklar için değer artışları maliyet artış fonuna yansıtılmakta ve böylece fiktif değer artışlarının vergilendirilmesi önlenebilmektedir.

- *Stokların Değerlemesinde LİFO Yönteminin Kullanılması*: Son giren ilk çıkar (LİFO) yöntemiyle stoklar cari değere en yakın tutarlar üzerinden değerlendirilir. Böylece zaman içerisinde oluşan enflasyonun olumsuz etkisi en aza indirgenmiş olur.

- *Araştırma ve Geliştirme Fonu (Vergi Ertelemesi)*: Yüksek araştırma ve geliştirme harcamalarının olduğu işletmeler için vergi erteleme sağlayabilecek bir fon oluşturma mevzuatımızda yer almaktadır. Enflasyondan korunmayı sağlayan söz konusu fon ile işletmeler araştırma ve geliştirme giderlerini daha etkili finanse etme imkânı bulmaktadırlar.

- *Kullanılmayan Yatırım İndirimi Haklarının Yeniden Değerlemesi*: Türk vergi mevzuatında yatırımların arttırılması için kullanılan yatırım indirimi hakları bazen yıllara yaygın olabilmektedir. Söz konusu fonlar enflasyondan olumsuz etkilendiği için yeniden değerlemeye tabi tutulmalıdır. Bu işlemle mevzuatımızdaki esas amaç olan yatırımların arttırılması sağlanabilmektedir.

- *Gider Artış Fonu Uygulaması (Yıllara Yaygın Ağaç Yetiştirme Giderlerinin Yeniden Değerlemesi)*: Ağaç yetiştirme giderleri uzun bir zaman dilimine yayıldığı için söz konusu işlemler enflasyonun olumsuz etkisinden büyük ölçüde zarar görebilmektedir. Bunun için mevzuatımızda gider artış fonu uygulaması düzenlenmiştir. Buradaki temel amaç yıllara yaygın bu işlemin enflasyonun olumsuz etkisinden kurtulabilmesi için yeniden değerlendirme yöntemini uygulamaktır.

- *Geçici Vergi Uygulaması*: Vergiye tabi gelirin ortaya çıkması ile ödenme tarihi arasında çoğu zaman tüm mükellefler için aynı koşullar söz konusu değildir. Bu nedenle mevzuatımızda her mükellefin her vergi döneminde ortalama bir vergi ödemesi ilkesine dayalı geçici vergi uygulaması benimsenmiştir. Geçici vergi uygulaması ile gelirin gerçekleştiği dönem ile ödenme zamanı arasındaki enflasyon etkileri giderilmiş olmaktadır. Dolayısıyla geçici vergi uygulaması ile enflasyondan korunma sağlanmaktadır.

Enflasyonun olumsuz etkilerini azaltmak için kullanılan yukarıdaki kısmi yöntemlerin kapsamı ve nasıl uygulanacakları VUK, Gelir Vergisi Kanunu ya da Kurumlar Vergisi Kanunu ve eklerinde detaylı olarak açıklanmıştır. Dahası muhasebe literatüründe örneklerle bu konuları açıklayan yayınlar erişilebilirdir (Örn. Bkz.: Bilici, 2003; Altınışık, 2019).

Bununla beraber, yüksek enflasyonun görüldüğü Türkiye’de yukarıdaki kısmi uygulamalar yeterli olmamış ve finansal tabloların topluca düzeltilmesini öngören enflasyon düzeltmesi uygulaması getirilmiştir. Türkiye’de 5024 sayılı Kanun ile VUK’un mükerrer 298. Maddesi değiştirilerek 01.01.2004 tarihi itibarıyla enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmiştir. Söz konusu düzenlemeye göre; “*Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, son üç yılın toplam enflasyon oranı % 100’ü aşar ve içinde bulunulan yıl da enflasyon oranı % 10’un üzerinde gerçekleşirse enflasyon muhasebesi uygulamak zorundadırlar.*” 2004 yılı hariç uygulanmayan bu yaklaşım günümüzdeki yüksek enflasyon oranları nedeniyle enflasyon muhasebesi uygulama koşulları yeniden ortaya çıktığı için tekrardan tartışmaya açılmıştır.

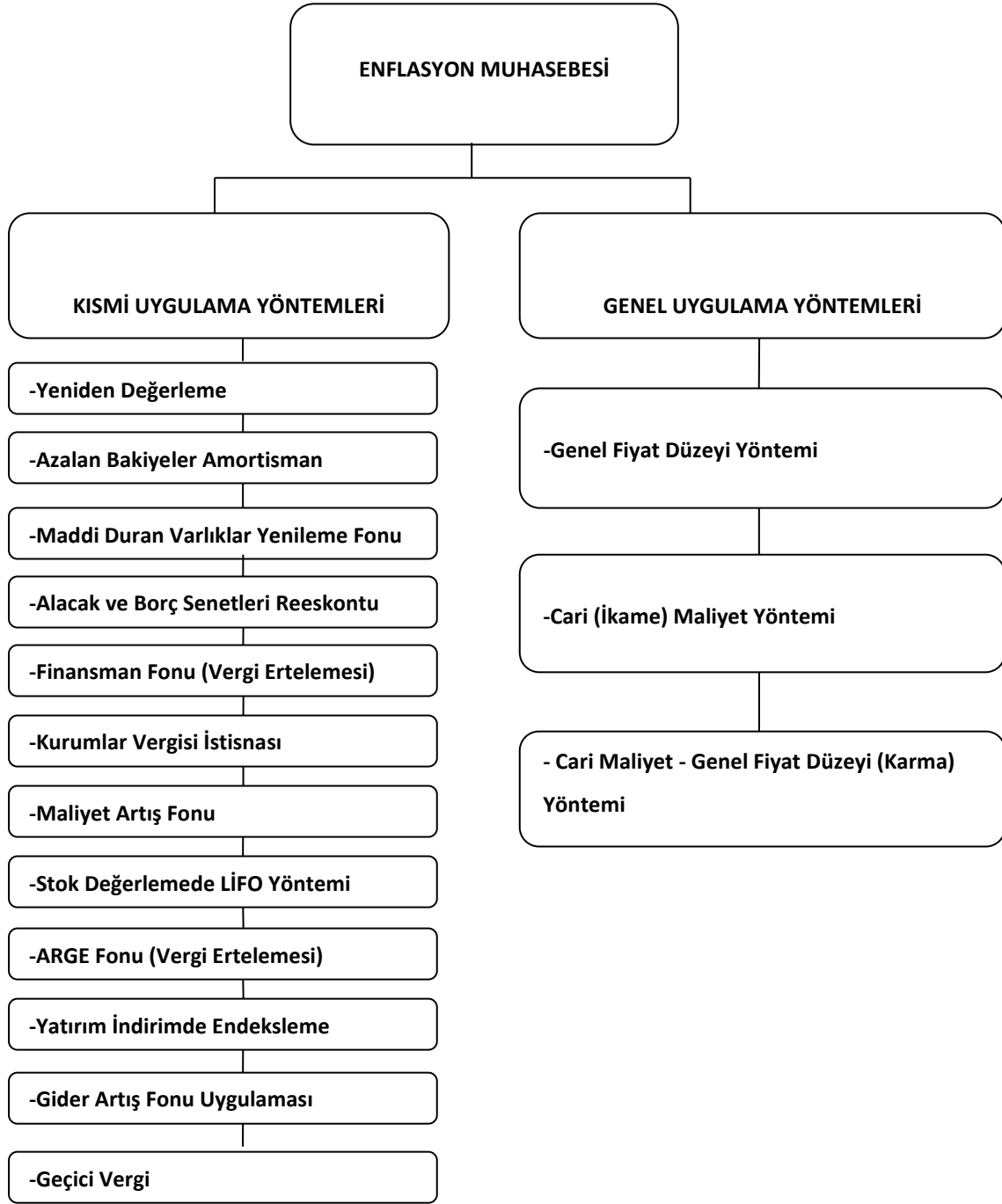
Genel nitelikli enflasyon muhasebesi ya da enflasyon düzeltmesinde ise temel olarak üç yaklaşım vardır (Kishali vd., 2003).

a) Genel Fiyat Düzeyi Yöntemi: Fiyatlar genel seviyesine bağlı olarak oluşturulan endeks değerleri ile işletmenin parasal olmayan kalemlerinin topluca düzeltmeye tabi tutulmasıdır. Bu muhasebe yönteminde genel endeksler kullanıldığı için bu adla isimlendirilmiştir. Bilgi kullanıcılarına objektif bilgi sağladığından dolayı en yaygın kullanım alanı bulan enflasyon muhasebesi yöntemidir. Yöntem özellikle işletmenin satın alma gücünü öne çıkarmaktadır. Bu çalışmanın izleyen bölümündeki uygulama da genel fiyat düzeyi yöntemine dayanmaktadır.

b) İkame Maliyeti (Cari Maliyet) Yöntemi: Kısmi (özel) unsurların ikame maliyetini dikkate alarak cari maliyeti öne çıkaran bir yöntemdir. Özel bilgi sağlayarak daha ziyade işletme içi kontrol amacıyla kullanılmaktadır. Diğer taraftan özel fiyat seviyesindeki değişimlerle ilgilenmekte ve işletmenin sermayesini (üretim gücünü) reel olarak korumayı amaçlamaktadır.

c) Karma (Entegre) Muhasebe Yöntemi: Yukarıdaki iki yöntemin üstünlüklerini birleştiren fakat uygulaması oldukça maliyetli ve zahmetli olduğundan dolayı pek tercih edilmeyen bir yöntemdir. Karma yöntemde, özel fiyat değişimlerini dikkate alan cari maliyet muhasebesi yöntemiyle oluşturulan finansal tablolar dönem sonunda genel fiyat düzeyi yöntemine göre düzeltilmektedir.

Enflasyon muhasebesi genel olarak Şekil 1’deki gibi sınıflandırılabilir.



Şekil 1: Enflasyon Muhasebesinin Sınıflandırılması

Enflasyon Muhasebesi Uygulaması

Enflasyon düzeltmesi genellikle dönem sonunda yapılmakla birlikte dönem içerisinde de yapılabilir. Örneğimiz⁽¹¹⁾de işletmenin dönem içinde enflasyon muhasebesi yapmadığı kabul edilmiş olup işletmenin 31 Aralık tarihli genel geçici mizanı ve dönem sonu envanter bilgileri dikkate alınarak yıl sonu enflasyon düzeltmesi işlemi açıklanmaya çalışılacaktır. Dikkat edilirse bu örnekte aylık endeks

¹¹ Enflasyon muhasebesi örneği Sevilengül (2005) s. 784'teki uygulama temel alınarak geliştirilmiştir.

değerleri kullanılarak ilgili dönemin sonunda (31 Aralık) enflasyon düzeltmesi yapılmıştır. Nitekim literatürde birbirini takip eden yıllar itibarıyla da enflasyon düzeltme uygulaması yapılmıştır (Bkz.: Özulucan, 2002; Öztürk, 2008,...).

Z Ticaret İşletmesi 12 Ocak 202. tarihinde 800.000 TL nakit para, 1.700.000 TL banka mevduatı ve 500.000 TL demirbaşla faaliyetine başlamıştır. İşletmenin 31.12.202. tarihindeki genel geçici mizanı aşağıda verilmiştir.

Z TİCARET İŞLETMESİ 202. YILI GENEL GEÇİCİ MİZANI (31/12/202.)

Hes. Kodu	Hesap Adı	TUTARLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	1.800.000	900.000	900.000	-
101	ALINAN ÇEKLER	172.000	100.000	72.000	-
102	BANKALAR	1.800.000	200.000	1.600.000	-
110	HİSSE SENETLERİ	400.000	-	400.000	-
112	KAMU KES. TAH. SEN. VE BONO.	180.000	-	180.000	-
120	ALICILAR	660.000	160.000	500.000	-
121	ALACAK SENETLERİ	600.000	365.000	235.000	-
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	80.000	-	80.000	-
131	ORTAKLARDAN ALACAKLAR	250.000	-	250.000	-
153	TİCARİ MALLAR	1.700.000	100.000	1.600.000	-
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	150.000	150.000	-	-
190	DEVREDEDEN KDV	33.000	-	33.000	-
191	İNDİRİLECEK KDV	98.000	98.000	-	-
252	BİNALAR	3.000.000	-	3.000.000	-
255	DEMİRBAŞLAR	500.000	-	500.000	-
300	BANKA KREDİLERİ	100.000	1.700.000	-	1.600.000
320	SATICILAR	400.000	1.469.000	-	1.069.000
321	BORÇ SENETLERİ	-	1.000.000	-	1.000.000
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	-	18.500	-	18.500
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KES.	-	12.500	-	12.500
391	HESAPLANAN KDV	90.000	90.000	-	-
421	BORÇ SENETLERİ	-	2.000.000	-	2.000.000
500	SERMAYE	-	3.000.000	-	3.000.000
600	YURTIÇİ SATIŞLAR	-	900.000	-	900.000
760	PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	150.000	-	150.000	-
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	100.000	-	100.000	-
TOPLAM		12.263.000	12.263.000	9.600.000	9.600.000

Parasal Olmayan Kalemler (Enflasyon Düzeltmesine Tabi): Örneğimizde; Ticari Mallar, Binalar, Demirbaşlar, Sermaye, Yurtiçi Satışlar, Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri kalemleri parasal olmayan kalemlerdir.

Parasal Kalemler (Enflasyon Düzeltmesine Tabi Olmayanlar): Örnek genel geçici mizandaki diğer kalemler parasal kalemlerdir.

Parasal olmayan kalemler ve parasal kalemlerin tespiti konusunda literatürde farklı yaklaşımlar mevcuttur. Söz konusu unsurların tespiti için Sermaye Piyasası Kurulu'nun 28/11/2001 tarihli "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 20)"e bakılabilir.

Z Ticaret İşletmesi Dönem Sonu Envanter Bilgileri:

a) Dönemdeki ticari mal (stok) hareketleri aşağıdaki gibidir.

Tarih	Açıklama	Miktar (Adet)	Maliyet (TL/Adet)	Tutar (TL)
13 Ocak	Alış	200	1.000,00	200.000
11 Mayıs	Alış	100	1.000,00	100.000
25 Aralık	Alış	150	1.200,00	180.000
29 Aralık	İade	(25)	1.200,00	(30.000)
Toplam		425		450.000

İşletme stok değerlemede FIFO (İlk Giren – İlk Çıkar) yöntemini kullanmaktadır. Dönem sonu sayımında 125 adet ticari mal stokunun olduğu görülmüştür.

b) İşletme Mayıs ayında yeni inşa edilmiş olan ve pazarlama departmanınca kullanılacak olan bir depoyu 3.000.000 TL karşılığında aktifine almıştır. Satın alınan gayrimenkul Maliye Bakanlığı'nın yayımlanmış olduğu çizelgeye göre 50 yıl faydalı ömre sahiptir. İşletme normal amortisman yöntemi kullanmaktadır.

c) İşletme büro hizmetlerinde kullandığı demirbaşların itfası için için normal amortisman yöntemini kullanmaktadır. Söz konusu varlıklar için amortisman tablosuna göre % 20 amortisman ayrılması uygun görülmüştür.

d) Dönem içerisinde gerçekleştirilen satışların aylara göre dağılımı şöyledir.

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Temmuz	Kasım	Aralık
100.000	180.000	120.000	90.000	60.000	140.000	110.000	100.000

Toplam: 900.000 TL

e) Düzeltilenlerin dışında kalan gelir ve giderlerin dönem boyunca dengeli bir dağılım gösterdiği gözlemlenmiştir.

f) Enflasyon düzeltmesi için kullanılacak fiyat endeksleri aylar itibarıyla şöyledir.

Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Temmuz	Kasım	Aralık
7500	7580	7700	7840	7900	8000	8120	8200

Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması (Aylar İtibarıyla)

1) Düzeltme Katsayılarının Hesaplanması

“Düzeltilme katsayısı”, içinde bulunulan ayın enflasyon endeksinin düzeltmeye esas alınacak ayın enflasyon endeksine bölünmesiyle hesaplanır.

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Dönem Sonu Endeks Değeri (Son Ay Endeksi)}}{\text{Düzeltilme Yapılacak Döneme (Aya) İlişkin Fiyat Endeksi}}$$

Düzeltilme Katsayıları:

Ocak	8200/7500 = 1,093
Şubat	8200/7580 = 1,082
Mart	8200/7700 = 1,065
Nisan	8200/7840 = 1,046
Mayıs	8200/7900 = 1,038
Temmuz	8200/8000 = 1,025
Kasım	8200/8120 = 1,010
Aralık	8200/8200 = 1,000

“Ortalama düzeltilme katsayısı” ise mali tablonun içinde bulunduğu ayın endeks değerinin, mali tablonun içinde bulunduğu endeks değeri ile önceki aya ait endeks değeri toplamının ikiye bölünmesiyle ulaşılabilecek değere bölünmesiyle hesaplanır.

$$\text{Ortalama Düzeltilme Katsayısı: } \frac{8200}{\frac{(8200 + 7500)}{2}} = 1,045$$

Aylar itibariyle enflasyon düzeltilmesini içeren örneğimizde her aya ait “düzeltilme katsayısı” hesaplanmış ve dönem içerisinde homojen dağılım gösterdiği varsayılan kalemlerin düzeltilmesi için de “ortalama düzeltilme katsayısı” kullanılmıştır.

Bu aşamadan sonra işletmenin genel geçici mizanı ve dönem sonu envanter bilgileri kullanılarak “parasal olmayan kalemler”in söz konusu katsayılarla düzeltilmesi gerçekleştirilecektir.

2) Stok Girişlerinin Düzeltilmesi

İşletmenin ticari mal hareketleri envanter bilgilerine göre Ocak, Mayıs ve Aralık aylarında gerçekleşmiştir. Söz konusu aylardaki ticari mal giriş-çıkış tutarları dikkate alınarak ilgili ayların düzeltilme katsayısı ile enflasyon düzeltilmesi işlemi yapılacaktır.

Aylar	Giriş (TL)	Enflasyon Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar (TL) (Giriş x Katsayı)	Fark (TL)
Ocak	200.000	1,093	218.600	18.600
Mayıs	100.000	1,038	103.800	3.800
Aralık	180.000	1,000	180.000	-
TOPLAM	480.000		502.400	22.400

3) Satılan Ticari Malın Maliyetinin Hesaplanması

	<u>Adet</u>
Toplam Satın Alınan Ticari Mal	425
<u>Toplam Stokta Kalan Ticari Mal</u>	<u>125</u>
Satılan Ticari Mal Miktarı	300

Partiler İtibariyle Kalanlar (FİFO Yöntemine Göre)

	Giren	Çıkan	Kalan
I	200	200	0
II	100	100	0
III	125	0	125
TOPLAM	425	300	125

Satılan Ticari Malın Maliyeti (STMM)

	Miktar (Adet)	Birim Maliyet (TL)	Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar (TL)
Toplam Ticari Mal Girişi	-	-	-	502.400
III. Parti'den Kalan	125	1.200,00	1,000	(150.000)
Satılan Ticari Malın Maliyeti (STMM)				352.400

4) Duran Varlıkların Düzeltilmesi

Maddi duran varlıklar tarihi değerleri ile kayda alınmaktadır ve bu kıymetlere satın alındıkları tarih (aktife kaydedildiği ay) itibarıyla enflasyon düzeltmesi işlemi yapılmaktadır.

Duran Varlık	Tarihi Maliyet (TL)	Aktife Giriş Tarihi (Ay)	Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar (TL)	Fark (TL)
Binalar	3.000.000	Mayıs	1,038	3.114.000	114.000
Demirbaşlar	500.000	Ocak	1,093	546.500	46.500

5) Yıllık Amortisman Giderinin Hesaplanması

Enflasyon muhasebesine göre dönem sonunda yapılması gereken amortisman hesaplaması duran varlığın enflasyona göre düzeltilmiş değeri üzerinden yapılmalıdır. Bu doğrultuda aşağıdaki tabloda (4) numaralı işlemde bulunan değerler (düzeltilmiş tutarlar) kullanılmıştır.

Duran Varlık	Düzeltilmiş Tutar (TL)	Amortisman Oranı	Yıllık Amortisman (TL)
Binalar	3.114.000	% 2	62.280
Demirbaşlar	546.500	% 20	109.300
TOPLAM	3.660.500	-	171.580

6) Sermayenin Düzeltilmesi

Sermaye “*parasal olmayan bir kalem*” olarak dikkate alındığı için enflasyon düzeltmesine tabidir. Örneğimizde sermaye Ocak ayında kayıtlara alındığı için Ocak ayı düzeltme katsayısı ile düzeltilir.

	Tutar (TL)	Katsayı (Ocak)	Düzeltilmiş Tutar (TL)	Fark (TL)
Ödenmiş Sermaye	3.000.000	1,093	3.279.000	279.000

7) Satış Tutarlarının Düzeltilmesi

Genellikle “Yurtiçi Satışlar” veya “Yurtdışı Satışlar” hesaplarına alacak kaydedilen satışlar gerçekleştiği ay itibarıyla ilgili ayın düzeltme katsayısı ile enflasyon düzeltmesine tabidirler.

	Satış Tutarı (TL)	Katsayı	Düzeltilmiş Tutar (TL)	Fark (TL)
Ocak	100.000	1,093	109.300	9.300
Şubat	180.000	1,082	194.760	14.760
Mart	120.000	1,065	127.800	7.800
Nisan	90.000	1,046	94.140	4.140
Mayıs	60.000	1,038	62.280	2.280
Temmuz	140.000	1,025	143.500	3.500
Kasım	110.000	1,010	111.100	1.100
Aralık	100.000	1,000	100.000	-
TOPLAM	900.000		942.880	42.880

8) Diğer Gelir Tablosu Hesaplarının Düzeltilmesi

Yukarıda işletmenin stokları, maddi duran varlıkları, amortisman tutarları, öz sermayesi ve satışları edinildikleri ya da gerçekleştikleri aylar itibarıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuştur. Bu kalemlerin haricinde kalan ve genel geçici mizanda yer alan diğer “*parasal olmayan kalemler*” ise tüm yılı içeren “*ortalama düzeltme katsayısı*” ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulmalıdır.

Hesap Adı	Tutarı (TL)	Ortalama Düzeltme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar (TL)	Fark (TL)
Paz. Satış ve Dağ. Gid.	150.000	1,045	156.750	6.750
Genel Yönetim Giderleri	100.000	1,045	104.500	4.500
TOPLAM	250.000		261.250	11.250

9) Yevmiye Defteri Kayıtları

		12.263.000	12.263.000
		BORÇ	ALACAK
153 TİCARİ MALLAR 252 BİNALAR 255 DEMİRBAŞLAR	31/12/202.	22.400 114.000 46.500	
	698 ENFLASYON DÜZELTME FARKLARI		182.900
<i>Varlıkların düzeltilmesi</i>	31/12/202.		
698 ENFLASYON DÜZELTME FARKLARI	502 SERMAYE DÜZELTME OLUMLU FARKLARI	279.000	279.000
<i>Sermayenin düzeltilmesi</i>	31/12/202.		
698 ENFLASYON DÜZELTME FARKLARI	600 YURTIÇİ SATIŞLAR	42.880	42.880
<i>Satışların düzeltilmesi</i>	31/12/202.		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. 770 GENEL YÖNETİM GİD.		6.750 4.500	
	698 ENFLASYON DÜZELTME FARKLARI		11.250
<i>Giderlerin düzeltilmesi</i>	31/12/202.		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDER. 770 GENEL YÖNETİM GİDER.		62.180 109.300	
	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)		171.480
<i>Amortisman ayrılması</i>	31/12/202.		
621 SATILAN TİCARİ MALIN MALİYETİ (-)		352.400	
	153 TİCARİ MALLAR		352.400
<i>Satılan ticari malların maliyetinin aktarılması</i>			

631 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD. 632 GENEL YÖNETİM GİD.	31/12/202.	218.930 213.800	218.930 213.800
<i>Giderlerin gelir tablosuna yansıtılması</i>			
761 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ YANSITMA HESABI 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI	31/12/202.	218.930 213.800	218.930 213.800
<i>Yansıtma hesaplarının kapatılması</i>			
658 ENFLASYON DÜZELTME ZARARLARI (-)	31/12/202.	127.730	127.730
<i>Toplam enflasyon düzeltmesinin gelir tablosuna aktarılması</i>			
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	31/12/202.	912.860	352.400 218.930 213.800 127.730
<i>Giderlerin ve zararların dönem kar veya zarar hesabına aktarılması</i>			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	31/12/202.	942.880	942.880
<i>Gelirlerin dönem kar veya zararı hesabına aktarılması</i>			
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	31/12/202.	30.020	30.020
<i>Dönem karının netleştirilmesi</i>			
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	31/12/202.	30.020	30.020
<i>Dönemin net karının bilançoya aktarılması</i>			

TOPLAM**16.211.880****16.211.880**

Muhasebe iş akışına göre yevmiye defteri kayıtları tarih sırasına göre yapılırken defteri kebir (büyük defter) kayıtları da tutulur. Örneğimizde her bir hesabın borç ve alacak tutarlarını gösteren büyük defter kayıtları yer kısıtı nedeniyle gösterilmemiştir. İzleyen kısımda muhasebe döngüsü çerçevesinde

işletmenin kesin mizanı düzenlenecektir. Bilindiği üzere yevmiye defteri ile büyük defter kayıtlarını matematiksel açıdan karşılaştırmaya yarayan mizanlar aynı zamanda bilanço ve gelir tablosunun oluşturulmasında da kullanılmaktadır.

10) Kesin Mizanın Düzenlenmesi

Z TİCARET İŞLETMESİ 202. YILI KESİN MİZANI

Hesap Kodu	Hesap Adı	TUTARLAR		KALANLAR	
		BORÇ	ALACAK	BORÇ	ALACAK
100	KASA	1.800.000	900.000	900.000	-
101	ALINAN ÇEKLER	172.000	100.000	72.000	-
102	BANKALAR	1.800.000	200.000	1.600.000	-
110	HİSSE SENETLERİ	400.000	-	400.000	-
112	KAMU KES. TAH. SEN. BO.	180.000	-	180.000	-
120	ALICILAR	660.000	160.000	500.000	-
121	ALACAK SENETLERİ	600.000	365.000	235.000	-
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAK.	80.000	-	80.000	-
131	ORTAKLARDAN ALACAK.	250.000	-	250.000	-
153	TİCARİ MALLAR	1.722.400	452.400	1.270.000	-
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	150.000	150.000	-	-
190	DEVREDEN KDV	33.000	-	33.000	-
191	İNDİRİLECEK KDV	98.000	98.000	-	-
252	BİNALAR	3.114.000	-	3.114.000	-
255	DEMİRBAŞLAR	546.500	-	546.500	-
257	BİRİKMİŞ AMORT. (-)	-	171.480	-	171.480
300	BANKA KREDİLERİ	100.000	1.700.000	-	1.600.000
320	SATICILAR	400.000	1.469.000	-	1.069.000
321	BORÇ SENETLERİ	-	1.000.000	-	1.000.000
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	-	18.500	-	18.500
361	ÖDENECEK SOSYAL GÜV. KES.	-	12.500	-	12.500
391	HESAPLANAN KDV	90.000	90.000	-	-
421	BORÇ SENETLERİ	-	2.000.000	-	2.000.000
500	SERMAYE	-	3.000.000	-	3.000.000
502	SERMAYE DÜZ. OLUMLU FARK.	-	279.000	-	279.000
590	DÖNEM NET KARI	-	30.020	-	30.020
600	YURTİÇİ SATIŞLAR	942.880	942.880	-	-
621	SATILAN TİC. MAL. MAL.	352.400	352.400	-	-
631	PAZARLAMA SAT. VE DAĞ. GİD.	218.930	218.930	-	-
632	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	213.800	213.800	-	-
658	ENFLASYON DÜZ. ZAR. (-)	127.730	127.730	-	-
690	DÖNEM KARI VEYA ZARARI	942.880	942.880	-	-
692	DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	30.020	30.020	-	-
698	ENFLASYON DÜZ. FARKLARI	321.880	321.880	-	-
760	PAZ. SAT. VE DAĞ. GİDERLERİ	218.930	218.930	-	-
761	PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD. YANS. H.	218.930	218.930	-	-
770	GENEL YÖNETİM GİDER.	213.800	213.800	-	-
771	GENEL YÖN. GİD. YANS. H.	213.800	213.800	-	-
	TOPLAM	16.211.880	16.211.880	9.180.500	9.180.500

11) Bilançonun Düzenlenmesi

Z TİCARET İŞLETMESİ BİLANÇOSU (31/12/202.)

Aktif

Pasif

1. DÖNEN VARLIKLAR	3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
a) Hazır Değerler	a) Mali Borçlar
KASA 900.000	BANKA KREDİLERİ 1.600.000
ALINAN ÇEKLER 72.000	b) Ticari Borçlar
BANKALAR 1.600.000	SATICILAR 1.069.000
b) Menkul Kıymetler	BORÇ SENETLERİ 1.000.000
HİSSE SENETLERİ 400.000	c) Ödenecek Vergi ve Diğer Yüküml.
KAMU KES. TAH. SEN. VE BO. 180.000	ÖDE. VERGİ VE FONLAR 18.500
c) Ticari Alacaklar	ÖDE. SOS. GÜV. KES. 12.500
ALICILAR 500.000	
ALACAK SENETLERİ 235.000	
ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR 80.000	
d) Diğer Alacaklar	4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
ORTAKLARDAN ALACAKLAR 250.000	Ticari Borçlar
e) Stoklar	BORÇ SENETLERİ 2.000.000
TİCARİ MALLAR 1.270.000	
f) Diğer Dönen Varlıklar	5. ÖZ KAYNAKLAR
DEVREDEN KDV 33.000	a) Ödenmiş Sermaye
2. DURAN VARLIKLAR	SERMAYE 3.000.000
a) Maddi Duran Varlıklar	SER. DÜZ. OLUMLU FARK. 279.000
BİNALAR 3.114.000	b) Dönem Net Karı/Zararı
DEMİRBAŞLAR 546.500	DÖNEM NET KARI 30.020
BİRİKMiŞ AMORTİSMAN. (-) 71.480	
AKTİF TOPLAMI : 9.009.020	PASİF TOPLAMI : 9.009.020

12) Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

Z TİCARET İŞLETMESİ
12/01/202. – 31/12/202. DÖNEMİ
GELİR TABLOSU

BRÜT SATIŞLAR.....	942.880
Yurtiçi Satışlar.....	942.880
SATIŞ İNDİRİMLERİ	
NET SATIŞLAR.....	942.880
SATIŞLARIN MALİYETİ.....	(352.400)
Satılan Ticari Mal Maliyeti.....	352.400
Brüt Satış Karı.....	590.480
FAALİYET GİDERLERİ.....	(432.730)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri.....	218.930
Genel Yönetim Giderleri.....	213.800
Faaliyet Karı.....	157.750
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN	
GELİR VE KARLAR	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN	
GİDER VE ZARARLAR.....	(127.730)
<u>Enflasyon Düzeltme Zararları.....</u>	<u>127.730</u>
Olağan Kar.....	30.020
OLAĞANÜSTÜ GELİR VE KARLAR	
OLAĞANÜSTÜ GİDER VE ZARARLAR	
Dönem Karı.....	30.020
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL	
YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI	
Dönem Net Karı.....	30.020

Sonuç ve Öneriler

Muhasebenin temel kavramlarından biri “parayla ölçülme” kavramıdır. Buna göre meslek mensubu tarafından işlenecek mali olaylar mutlaka ulusal para birimi cinsinden gösterilmelidir. Diğer bir deyişle finansal tablolar ve ekleri yasal bir yükümlülük olarak yerli para birimiyle ifade edilmelidir. Bu nedenle ulusal para birimindeki değer artışları ya da değer kayıpları muhasebenin çıktısı olan finansal tabloların güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik özelliklerini yitirmesine yol açabilir. Nitekim enflasyon yani paranın değerindeki sürekli azalışlar muhasebe bilgi sistemindeki tutarlılık açısından son derece önemlidir. Nihayetinde özellikle yüksek ya da hiperenflasyon dönemlerinde tüm ilgili karar vericilerin yanlış yönlendirilmemesi için enflasyon muhasebesi kullanılmalıdır.

Genel nitelikli enflasyon muhasebesi ya da enflasyon düzeltmesi Türkiye’de 2004 yılı hariç hiç uygulanmamıştır! Kısmi nitelikli düzeltme uygulamaları ise Türkiye’de uzunca bir süredir meslek mensuplarınca kullanılmaktadır. Fakat literatüre göre geleneksel ya da kısmi uygulamalar enflasyon muhasebesinin temel hedefleri açısından yeterli değildir (Özdemir ve Arslan, 2007). Diğer taraftan yapılan araştırmalara göre enflasyon muhasebesi konusunda meslek mensupları yeterli bilgiye sahip değildirler ve mutlaka çalışanlar bu konuda bilinçlendirilmelidirler (Çankaya ve Dinç, 2004; Karasioğlu ve Erdemir, 2005; Aktaş, 2009; Arzova ve Şahin, 2022). Diğer bir ifadeyle Türkiye’de muhasebe dünyası enflasyon muhasebesine geçiş konusunda henüz hazır değildir. Sonuç olarak, başta meslek örgütleri ve akademik çevreler tarafından muhasebe çalışanları enflasyon muhasebesi konusunda bilgilendirilmelidirler.

Diğer taraftan, ticari bir işletme örneği uygulaması yapılan çalışmamızın devamında enflasyon muhasebesinin üretim işletmelerine veya inşaat işletmelerine uygulanması konu edinilebilir. Bu konuda Yükçü ve Özkan (2004)’dan ve diğer yayınlardan yararlanılabilir. Yine aynı doğrultuda ulaşılabilecek veri ölçüsünde enflasyon muhasebesi uygulayan işletmeler ile uygulamayan işletmelerin finansal oranlarla nitelendirilen performans göstergeleri karşılaştırılabilir. Böylece enflasyon düzeltmesi uygulamasının olumlu ya da olumsuz sonuçları değerlendirilebilir.

Nihayetinde, enflasyon düzeltmesi uygulaması muhasebe iş akış süreci içinde olağan ve her dönem yapılan bir işlem olarak kabul edildiği takdirde iş dünyası açısından daha öngörülebilir bir ekonomiye doğru adım atılacaktır. Bunun için Türkiye uygulamasındaki enflasyon muhasebesi uygulama koşulu olan fiyatlar genel düzeyindeki son üç yıl toplamı yüzde yüzden ve içinde bulunulan yıl yüzde ondan fazla olma kuralı daha makul bir seviyeye getirilebilir. Hiç şüphesiz enflasyon kaybının ya da kazancının olmadığı bir ekonomi daha istikrarlı ve daha sürdürülebilir olacaktır. Nitekim enflasyon Türkiye ekonomisi için dikkate alınması gereken bir realitedir! Öyle ki Türkiye’nin ekonomik, finansal, mali, politik vs. yapısı her an yüksek enflasyona hazır olmamız gerektiğinin sinyallerini vermektedir. Dahası Türkiye’de yüksek enflasyonun sosyoekonomik durum açısından yapısal bir problem olduğu diğer bir deyişle çözümünün hiç de kolay olmadığı ileri sürülebilir. Bu nedenlerle, enflasyon muhasebesi uygulamalarının dikkatle incelenmesi ve muhasebeleştirme süreci açısından finansal sisteme entegre edilmesi tüm paydaşlar açısından faydalı olabilir.

Kaynakça

- 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2022, Ağustos). Erişim adresi: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2003/12/20031230.htm#1>,
- Acar, D. ve Tugay, O. (2005). Enflasyon düzeltmesi ve uygulama düzeyinin belirlenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 26, 81-94.
- Açık, S. (2006). Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini giderici bir tedbir olarak enflasyon muhasebesi ve Türkiye’deki yasal düzenlemeler. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 345-360.

- Akdoğan, M. U. (2013). Onuncu yılındaki enflasyon düzeltmesi düzenlemelerinin devam eden etkileri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, 2013/4, 63-84.
- Altınışık, İ. (2019). *Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisi ve bu etkileri gidermeye yönelik yöntemler*. Ankara: Institution of Economic Development And Social Researches (İKSAD) Publications.
- Aktaş, R. (2009). Enflasyon muhasebesi uygulamasının KOBİ'ler ile SPK'ya tabi işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkisi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23, 1-15.
- Arsoy, A. P. ve Gücenme, Ü. (2009). The development of inflation accounting in Turkey, *Critical Perspectives on Accounting*, 20, 568-590.
- 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.
- Bilici, N. (2003). Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerini azaltmak için Türkiye'de uygulanan önlemler. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(1-2), 65-85.
- Çankaya, F. ve Dinç, E. (2004). 5024 Sayılı Kanun'la getirilen enflasyon muhasebesi uygulaması ve doğurduğu sorunlar. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(3-4), 369-384.
- Demir, Ö. (2018). 5024 Sayılı Kanunun uygulanmasında enflasyon endeksi ve uygulama sorunlarına bakış. *Social Science*, 13(2), 42-53.
- Hacıüstemoğlu, R. (1992). Enflasyonun muhasebeye etkisi. *Marmara İletişim Dergisi*, 1, 85-87.
- İleri, H. ve Altınışık, İ. (2004). Enflasyon düzeltmesinin gerekliliği enflasyon muhasebesinin uygulanabilirliği ve muhasebeciler üzerinde yapılan bir araştırma: Karaman örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 7(1-2), 39-52.
- Kantar, M. A., Abar, H. ve Öndeş, T. (2021). Enflasyonun işletmelerin finansal oranlarına etkisi: BİST imalat sektöründe bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 90, 1-18.
- Karapınar, A. ve Ayanoglu, Y. (2005). Enflasyon düzeltmesi uygulamasının meslek mensuplarına etkisi üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16, 1-16.
- Karasioğlu, F. ve Erdemir, N. K. (2005). Enflasyon muhasebesi uygulamalarında temel işlemler üzerine bir çalışma. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(2), 145-167.
- Keleş, D. (2015). TMS 29 Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama standardı çerçevesinde finansal tabloların düzeltilmesi ve finansal analiz sonuçları üzerine etkileri. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 31-52.
- Kırkulak, B. ve Balsarı, Ç. K. (1997). Enflasyon muhasebesi ve hisse senedi getirileri: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) üzerine bir uygulama. *İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Dergisi*, 11(42), 19-36.
- Kisali, Y., Işıklılar, S. ve Bozkurt, N. (2003). *Enflasyon muhasebesi: yöntemler, standartlar, uygulamalar*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Özdemir, F. S. ve Arslan, S. (2007). Enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemlerin karşılaştırmalı analizi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2, 87-104.
- Özkan, T. (2005). Enflasyon muhasebesi uygulamasının firmaların finansal yapıları üzerine etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15, 49-72.
- Öztürk, V. (2008). Enflasyon muhasebesi uygulamasının mevduat bankalarının kârlarına olan etkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, 10(1), 109-140.
- Özulucan, A. (2002). Enflasyonun muhasebe verileri üzerindeki etkileri, Türkiye Muhasebe Standardı - 2 ve Sermaye Piyasası Kurulu Seri: XI - No: 20 çerçevesinde önerilen enflasyon muhasebesi yöntemi ve enflasyon muhasebesine geçişte alınabilecek önlemler. *Yönetim ve Ekonomi*, 9(1-2), 25-41.

- Sevilengül, O. (2005). *Genel Muhasebe*. (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tekşen, Ö. ve Atay, S. (2004). Vergi hukuku açısından enflasyon muhasebesinin finansal tablolara etkileri. *Sayıştay Dergisi*, 55, 41-52.
- Tunçsiper, B. ve Köroğlu, Ö. (2006). Enflasyonun otomotiv sektöründeki işletmeler üzerindeki etkisi: Balıkesir ili örneği. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(15), 43-63.
- TÜİK (2022, Ağustos) Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE). Erişim adresi: <https://www.tuik.gov.tr/>.
- Uluslan, H. (2002). Yeniden değerlendirme uygulamasının sermayeyi koruyucu etkisi. *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(2), 111-128.
- Varol, N. (2022). Inflation accounting in terms of tax legislation and accounting standards in Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 93, 19-30.
- Yıldız, F. (2018). Türkiye’de muhasebe bilgi sisteminden sağlanan bilginin yeterliliği ve enflasyon muhasebesi uygulanması gereği. *Accounting and Financial History Research Journal*, 14, 202-217.
- Yükçü, S. ve Özkan, S. (2004). *Enflasyon muhasebesi*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.