

ENFLASYONUN MUHASEBE VERİLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN GİDERİLMESİNDE KULLANILAN OTOFİNANSMAN YÖNTEMLERİ VE ENFLASYON MUHASEBESİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Abitter Özulucan

Niğde Üniversitesi

İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

• • •

Özet

Enflasyonist dönemlerde, paranın satınalma gücünün değişmesi nedeniyle, mali tabloların homojen yapısı olumsuz olarak etkilenmektedir. Çünkü, geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanan mali tablolarda, enflasyonun veriler üzerine etkisi gözardı edilmektedir. Böylece, işletmeler fiktif karlar üzerinden daha çok vergi, daha çok kar payı (temettü) ödemek zorunda kalmaktadırlar. Böyle bir ekonomik ortamda, vergi yasaları tarafından önerilen otofinansman yöntemleri de mali tabloların kısmi olarak düzeltebilmektedir. Bu durum, mali tablolar aracılığı ile karar verecek olan ilgi gruplarını yanıltabilecektir. Bu çalışmada, öncelikle Türkiye'de faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci'ler, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir'ler ve Yeminli Mali Müşavir'lerin mevcut otofinansman yöntemleri ve enflasyon muhasebesi üzerine görüşleri, oluşturulan anket yöntemiyle tespit edilmiştir. Sonra da, elde edilen veriler değerlendirilip analiz edilmiştir. Bu çalışmanın sonunda, enflasyon muhasebesine geçişte alınabilecek önlemler ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Autofinancing Methods Used for Removing the Effect of Inflation on Accounting Data and a Research on Inflation Accounting

Abstract

Due to the changes in the purchasing power of money in inflationary period, the homogeneous structure of financial statements is negatively affected. In the cases where the effects of inflation are ignored in the financial statements prepared based on traditional accounting principles, firms have to pay more taxes and dividends from the profits arising from inflation. The autofinancing methods suggested by tax laws can solve the problem embedded in the financial statements partially. This situation may mislead people who are interested in and who make decisions based on those financial statements. In this study, first, the opinions of Independent Accountants, Independent Accountants Financial Advisers and Sworn in Financial Advisers in Turkey on the existing autofinancing methods and inflation accounting is determined with a survey questionnaire method. Then, the data obtained from the survey is evaluated and analyzed. Finally, the paper makes suggestions on the measures that could be taken in the transition to inflation accounting.

Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofinsanman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma

1. Giriş

Yüksek enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücündeki hızlı değişim, mali tablolarda yer alan değerlerin, farklı satın alma gücü ifade edilmesine neden olmakta ve dolayısıyla homojen yapısını bozmaktadır. Çünkü, mali tablolarda yer alan veriler farklı tarihlerdeki para birimleri ile ifade edildiği için anlamsız olmaktadır. Özellikle dönemler arasında karşılaştırma yapabilmek için, önceki dönemlere ait verilerin, cari dönemin para birimiyle veya aynı satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi gerekmektedir.

Düzenlenen mali tabloların homojen bir yapıya sahip olmasının yani, aynı para birimiyle ifade edilmesinin sağlanması ve işletmenin gerçek karlarının ortaya konulması açısından, "Lira"nın alım gücündeki değişimleri dikkate alan "enflasyon muhasebesi"ne olan ihtiyaç, günümüzde kaçınılmazdır. İşletmelerin gerçek karları üzerinden vergi ödemesi, bir yandan işletmelerin mali yapısını güçlendirirken, bir yandan da üretim ve istihdam kapasitesini artıracaktır. Enflasyon muhasebesi uygulaması, kısa vadede devletin vergi gelirlerini azaltsa da, bu kaybın devlet açısından önlenmesi, kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması ile çözülebilecektir. Aksi takdirde, vergi adaletsizliğine olan inancın artması, mevcut sorunun hem devlet ve hem de işletmeler açısından büyümesine neden olacaktır.

Bu çalışmanın amacı; Türkiye'de faaliyette bulunan Serbest Muhasebeci'ler (SM), Serbest Muhasebeci Mali Müşavir'ler (SMMM) ve Yeminli Mali Müşavirler'in (YMM) enflasyonist ortamda, mevcut ofofinsanman yöntemlerinin, gerçek karı tespit etmede yeterli olup olmadığı hakkındaki düşüncelerinin ve enflasyon muhasebesi üzerine görüş ve bilgi düzeylerinin tespit edilmesidir. Bu amaca ulaşmak için, Türkiye'de faaliyette bulunan ilgili meslek grubundaki kişilerin görüşlerine başvurularak yapılan bu çalışmada,

öncelikle kısaca enflasyon muhasebesi ve enflasyonun olumsuz etkilerini gidermek amacıyla vergi düzenlemeleri ve muhasebe kuramı tarafından önerilen mevcut ofofianzman yöntemleri tanıtılmış, sonra da ankette elde edilen sonuçlar değerlendirilerek, enflasyon muhasebesine geçişte alınabilecek önlemler üzerine önerilerde bulunulmuştur.

2. Enflasyon Muhasebesi

Mali tabloların, paranın dönem sonundaki satın alma gücüne göre düzeltilmesini amaçlayan muhasebeye, enflasyon muhasebesi denir. Söz konusu bu düzeltmeler, sadece mali tablolar üzerinde yapılır (LAZOL, 2000: 111).

Değişen fiyatlar karşısında, paranın alım gücünü dikkate almayan geleneksel muhasebe anlayışı esas alınarak üretilen bilgiler, her ne kadar enflasyonun etkisini giderici kısmi önlemleri dikkate alsada, önemli ölçüde yanıltıcı olabilmektedir. Bu durum, işletmenin devamlılığına ilişkin alınacak kararların isabetini azaltmaktadır. Bu nedenle, enflasyonist dönemlerde muhasebenin objektif bilgi üretebilmesi için, geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanan mali tabloların düzeltilmesini öngören enflasyon muhasebesine ihtiyaç vardır.

Vergi kanunları ile önerilen muhasebe yöntemleri, enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini azaltsada, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Seri: XI - 20 no.lu Tebliğ, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 29 ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) - 2'ye göre, hiperenflasyon sınırlarının çok üzerine çıkan enflasyon oranı nedeniyle, Türkiye'de enflasyon muhasebesi uygulamalarına geçilmesi zorunlu hale gelmiştir. Oysa; ABD, Kanada ve bazı Avrupa ülkelerinde, yüksek enflasyon olmamasına rağmen, bu ülkeler yıllar önce standartları oluşturarak, enflasyon muhasebesi uygulamasına geçmişlerdir.

Fakat, ülkemizde gerekli koşullar oluşmasına rağmen, vergi gelirlerinde gelir azalmasına neden olacağı endişesiyle, enflasyon muhasebesi, vergi düzenlemelerine alınmamıştır (GÜCENME, 2002: 53). Ancak, işletmeler enflasyon vergileri ile devleti finanse etmek istememektedirler. Bu nedenle de, vergi kanunlarında yapılan tüm düzenlemelere rağmen, kayıt dışı ekonomi gittikçe genişlemektedir (KİSHALI/İŞIKLILAR, 2002: 29). Bu durum, hem makro ekonomi açısından büyük olumsuzlukların nederine alt yapı oluştururken, hem de işletmeleri vergi kaçırmaya yönlendirmektedir.

Devletin vergi toplama, mükelleflerin ise, öz kaynakların satın alma ve üretim gücünü koruma endişesi, bugünkü ekonomik ortamda, her iki kesime de önemli sayılabilecek derecede zarar vermektedir. Bu endişelerin de kadırılabilmesi için enflasyon muhasebesi uygulanmalıdır.

3. Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri

Bütün dünyada kabul gören enflasyon muhasebesi yöntemleri, 3'e ayrılmaktadır. Bunlar (AYSAN/EKİM, 1996);

- a. Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi (Sabit fiyat esası),
- b. İkame maliyeti muhasebesi (Cari maliyet esası, yenileme maliyeti muhasebesi),
- c. Genel fiyat - ikame maliyeti muhasebesi (Sabit fiyat -cari maliyet esası, karma yöntem).

Yukarıda belirtilen enflasyon muhasebesi yöntemleri, geleneksel muhasebenin enflasyonist dönemlerde yetersiz kalması nedeniyle önerilmiştir. Fakat, hangi enflasyon muhasebesi yöntemi uygulanırsa uygulansın, tüm enflasyon muhasebesi yöntemlerinde, geleneksel muhasebe ile enflasyon muhasebesi birlikte yürütülmekte ve enflasyon muhasebesi genellikle periyodik olarak uygulanmaktadır (UMAN, 2002: 37, 38).

3.1. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi

Bu yöntemde "paranın satın alma gücü değişmemektedir", ilkesi dışında geleneksel muhasebenin bütün ilkeleri korunmaktadır (UMAN, 2002: 38). Yani bu yöntemde, paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden hareket edilerek, farklı satın alma gücü ile ifade edilmiş değerler, endeks yoluyla aynı satın alma gücü ile ifade edilmektedir. Yöntem, ekonomideki genel fiyat değişmelerini yansıtan güvenilir ve özellikli endeks yardımı ile uygulanır. Uygulanan endeksin seçiminde örneğin, 'toptan eşya fiyat endeksi' esas alınabilir. Bu endeksin dışında, örneğin; tüketici fiyatları endeksi ya da milli gelir fiyat deflatörü de kullanılabilir (UMAN, 2002: 38).¹

Tek bir endeks kullanılarak aynı satın alma gücü üzerinden değiştirilen ve homojenliğine kavuşan mali tablolar, işletmenin gerçek değerlerini ve dolayısıyla gerçek yükümlülüklerini ortaya koymuş olmaktadır. Yani bu yöntemde, genel fiyat endeksleri esas alınarak düzeltilen mali tablolar, cari dönemin satın alma gücü ile ifade edilmektedir.

3.2. İkame Maliyeti Muhasebesi

Bu yöntemde işletmelerin, enflasyondan çok, direkt olarak kendi kullandıkları mal ve hizmet fiyatlarındaki artışlardan etkilendikleri savı benimsenmiştir (SAYARI, 1999: 15). Bu nedenle, yöntemin esasını, özel fiyat

1 Fakat ülkemizde, gerek TMS ve gerekse SPK toptan eşya fiyat endeksinin uygulanmasını öngörmektedir.

değişmeleri oluşturmaktadır. Yani bu yöntem, fiyatlar genel seviyesindeki artışın tüm mal ve hizmetlerde aynı olmadığını kabul etmektedir. Bu yöntemde, sermayenin üretim gücünün korunması ve varlıkların değerlendirilmesi esas alınmakta ve ikame maliyetin hesaplanması önem arz etmektedir (HACİRÜSTEMOĞLU, 1997: 34). Yani yöntem, ilgili mali tablo kalemlerine ait özel fiyat değişmelerini, fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin yeteri kadar gideremediğini ve bu nedenle de enflasyonun işletme üzerindeki etkilerinin yok edilmesi için, bu yöntemin uygulanması gerektiğini savunmaktadır.

3.3. Genel Fiyat - İkame Maliyeti Muhasebesi

Bu yöntem, enflasyonist ortamda, bazı varlık fiyatlarının, genel fiyat hareketlerinden farklı bir değişim gösterdiği, bu nedenle stokların ve duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinde, genel fiyat endeksinin kullanılmasından ziyade, ikame (yerine koyma) maliyetinin esas alınmasının, enflasyonun etkilerinin ölçülmesi açısından daha doğru sonuçlar verdiğini, buna karşılık; kasa, bankalar, alacaklar, kısa ve uzun vadeli borçlar için genel fiyat endeksindeki değişmelerin kullanılmasının, daha pratik ve uygun olacağını savunmaktadır. Yani, bu görüşe göre, enflasyonun etkilerini tam anlamıyla hesaplayabilmek için, stoklar ve duran varlıklar için ikame maliyetinin, diğer kalemler için de genel fiyat endeksinin kullanılması önerilmektedir (TUAN/DOĞAN, 1996: 111). Dolayısıyla bu yöntemde, genel fiyat seviyesi muhasebesi ile ikame maliyeti muhasebesinin birlikte kullanılması söz konusudur. Bu nedenle de yönteme literatürde "karma yöntem" de denilmektedir.

4. Vergi Kanunları Tarafından Önerilen Enflasyonun Etkisini Kısmen Önleyen Düzenlemeler (Otofinsman Yöntemleri)

Bu çalışmada ofofinsman yöntemleri, enflasyon muhasebesi yöntemleri olarak tanımlanmayıp, enflasyonist dönemlerde muhasebe kuramı ve vergi düzenlemeleri tarafından önerilen ve işletmelere vergi avantajı sağlayan yöntemler olarak kabul edilmektedir. Enflasyonun işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini giderebilecek kısmi veya geçici yöntemler olarak da adlandırılan bu yöntemlerin teorik bazda ayrıntılı incelenmesi, bu çalışmanın esas konusu dışında kalmaktadır. Bu çalışmada, bu yöntemler oto finansman yöntemleri olarak ele alınıp incelenmeye çalışılmıştır. Bu nedenle, söz konusu yöntemler hakkında, aşağıda kısaca bilgi verilmiştir.

4.1. Kardan Özel Yedek Ayırma Uygulaması

Bu yöntemin amacı, kar adı altında ana sermayeden ortaklara kar payı (temettü) ödeme yapılmasını önlemektir. Bu uygulamaya göre, enflasyonist

dönemlerde işletme sermayesinin korunması amacıyla, kardan belli oranlarda enflasyon yedeği ayrılmaktadır (AMCAOĞLU, 1978: 97). Böylece, fiktif karlar üzerinden ödenmeyen vergi ve temettü tutarı, işletme içinde oluşturulan fon anlamına gelmektedir. Sonuçta, bu uygulama ile işletmeler, enflasyonist dönemlerde kısmen de olsa, sermayenin üretim gücünü korumuş olmaktadır.

4.2. LİFO (Son Giren İlk Çıkar) Stok Değerleme Yöntemi

Bu yöntemde üretime verilen hammaddenin ya da satılan malın, en son fiyatla satın alınan partiden olduğu varsayılır. Yani, işletmeye son giren ticari mal ya da hammaddenin, üretime veya tüketiciye, fiziki olarak (önce) verilmesi gibi bir koşul yoktur.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 274. maddesine göre, mükellefler satın aldıkları veya imal ettikleri mamulün maliyet bedelini, bu yöntem ile saptayabilirler. Fakat, bu yöntemi seçen işletmeler, 5 yıl süre ile yöntemin kullanımından vazgeçemezler.

LİFO yöntemi, enflasyonist dönemlerde (ilk yıllarda) işletmenin daha az vergi ödemesini sağlar. Çünkü, bu yöntemde cari gelirler, cari maliyetlerle karşılaştırılmaktadır. Enflasyonist dönemlerde, bu yöntemden beklenen faydanın elde edilebilmesi için, stok düzeyinin en azından korunması yönünde, işletme politikasının olması gerekir. Aksi takdirde, yöntemden beklenen fayda, elde edilemeyecektir (ÖZULUCAN, 2001: 220, 221).

4.3. Yeniden Değerleme Yöntemi

Yeniden değerlendirme; farklı dönemlerde, farklı satın alma gücü ile elde edilen ve mali tablolarında yer alan maddi duran varlıkların, cari satın alma gücü ile ifade edilmesidir.

Enflasyonist dönemlerde paranın değerinde sürekli olarak düşme meydana geldiği için, mali tablolar gerçek durumu göstermekten uzaklaşmaktadır. Çünkü, duran varlıklar maliyet değeri ile bilançoda yer almaktadır. Bu nedenle, söz konusu varlıklara ait değerlerin, cari satın alma gücü ile ifade edilmesi, gerek işletmenin gerçek ekonomik ve mali yapısının korunması ve gerekse işletme ile ilgili tüm ilgi gruplarına doğru bilginin aktarılması açısından gereklidir.

Para değerindeki olumsuz değişmelerin etkisini azaltmaya yönelik bir araç olarak kullanılan bu yöntemin amaçları;

- a. İşletme faaliyet sonuçlarının doğru olarak saptanması,
- b. Sermayenin korunmasının sağlanması,

c. Mali tablolarda yer alan tutarların, paranın güncel satın alma gücü ile gösterilmesi (GÜVEMLİ, 1998: 47, 48), olarak ifade edilebilir. Yani, bu yöntemin uygulanması sonucunda, işletmeler hem amortisman tabi duran varlıklarını gerçek değeri ile ifade etmiş olmaktadır ve hem de varlığın cari değeri üzerinden daha yüksek tutarda hesaplanan amortisman giderleri nedeniyle, vergi avantajı sağlamış olmaktadır. Tabii ki bu durum, hem işletmenin gerçek faaliyet sonuçlarının hesaplanması yoluyla sermayenin korunması ve hem de mali tabloların gerçek değeri ile ifade edilmesini sağlamaktadır.

4.4. Yenileme Fonu Uygulaması

Bir vergi erteleme yöntemi olarak bilinen bu uygulama, işletmelerin aktiflerinde kayıtlı bulunan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenebilmesi için, bu varlıkların satışından elde edilen kar ya da sigorta tazminatlarından ayrılan karşılığın, bilançonun pasifinde 3 yıl süre ile tutulabilmesini ifade etmektedir (HACİRÜSTEMOĞLU, 1997: 46).

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, VUK'un 328. maddesinde belirtilen koşulların geçerlilik kazanması durumunda, bu yöntemi uygulayabilirler. Yani, bu maddeye göre, satılan varlığın yenilenmesinin işin mahiyetine göre zorunlu olması ve işletmeyi yönetenlerce bu konuda karar alınmış ve teşebbüse geçilmiş olması gerekir. Ancak, bu durumda hesaplanan fon tutarı 3 yıl süre ile pasifte "549 Özel Fonlar" hesabında tutulabilir. Satılan varlığın yerine, aynı mahiyette bir varlığın 3 yıl içinde alınmaması, işin terki, devri veya tasfiyesi durumunda, fon tutarı, "690 Dönem Karı veya Zararı" hesabına aktarılır. Satılan varlığın yerine yenisinin alınması durumunda ise, satın alınan varlığın amortisman giderleri, öncelikle söz konusu fon hesabından karşılanır.

4.5. Senetlerinde Reeskont Uygulaması

VUK'un 281. maddesinde, "Alacaklar mukayyet değeriyle değeri. Vadesi henüz gelmemiş olan senede bağlı alacaklar, değerlendirme gününün kıymetinde irca olunabilir. Bu takdirde, senette faiz nispeti açıklanmış ise bu nispet, açıklanmamış ise, Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi uygulanır" denilmektedir.

Vadesi gelmemiş senede bağlı alacakların, reeskont uygulaması sonucunda değerlendirme gününün kıymetine indirgenmesi, işletme faaliyetleri hakkında, ilgililere sağlıklı ve güvenilir bilgi verilmesi anlamına gelmektedir. İşletmenin gerçek mali ve ekonomik durumunun, mali tablolarda net olarak ortaya konulması, hem işletme mali tablolarından edinilen bilgilerin güvenilirlik

ve karşılaştırılabilirlik niteliklerini artırırken, hem de işletmenin daha kolay bir biçimde denetlenmesine ve dolayısıyla işletme hakkında tarafsız ve objektif bilgilerin edinilmesine, katkıda bulunmuş olmaktadır (AYDIN/ÖZULUCAN, 1999: 133). Reeskont uygulaması sonucunda saptanan tutar, işletmelerin mali karlarının hesaplanmasında göz önüne alındığından, mükelleflerin vergi matrahları, gelecek dönem gelirlerinden arındırılmış olmaktadır (HACİRÜSTEMOĞLU, 1997: 49). Böylece işletme, dönem karının saptanmasında vergi erteleme sonucunda, gerçek karları üzerinden vergi ödemekle, enflasyonun olumsuz etkisinden korunmuş olmaktadır.

Ancak, alacak senetlerinin reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için, aşağıdaki durumların geçerli olması gerekir. Bunlar (TOROSLU, 1996: 113, 114).

- a. Senedin vadeli olması ve değerlendirme gününde vadesinin gelmemiş olması,
- b. Senedin hasılat unsuru olması,
- c. Senedin işletme aktifleri içinde kayıtlı olması,
- d. Senedin kısmi iskontoya tabi tutulmasının mümkün olmamasıdır.

Alacak senetlerini reeskonta tabi tutan işletmeler, borç senetlerini de reeskonta tabi tutmak zorundadırlar. Ancak, borç senetlerini reeskonta tabi tutan işletmelerin, alacak senetlerini reeskonta tabi tutmak gibi bir zorunlulukları yoktur.

İşletmenin aktifleri arasında yer alan alacak senetlerine ait toplam nominal tutarın, pasifte yer alan borç senetleri nominal tutarından fazla olması durumunda, alacak senetleri için hesaplanan reeskont faiz giderleri toplamının, borç senetleri için hesaplanan reeskont faiz gelirleri toplamından fazla olması söz konusu olabilecektir. Bu durumda, vergi matrahı düşeceği için, işletme cari yılda vergi avantajı sağlayacaktır.

4.6. Hızlandırılmış Amortisman Yöntemi

Bu yöntem, amortisman tabi olan bir varlığın, ilk yıllarda daha fazla yıprandığı varsayımını esas alarak, ilk yıllarda daha fazla tutarda amortisman gideri ayrılmasını öngörür (ÖZULUCAN, 2001: 326). Böylece, varlığın satın alındığı ilk yıllarda, ilgili varlığı ikame edebilmek için, önemli sayılabilecek tutarda fon oluşturulmuş olmaktadır.

Bu yöntemde, varlığın işletme aktiflerine girdiği ilk yılda üzerinden amortisman ayrılacak değer, iktisadi kıymetin VUK'a göre saptanan değerinin tamamıdır. Sonraki yıllarda ise, üzerinden amortisman ayrılacak değer, daha önce ayrılmış olan amortisman tutarları toplamının indirilmesi suretiyle hesaplanır. Böylece her yıl, iktisadi varlığın değerinden, daha önce ayrılmış

amortisman tutarı düşüldükten sonraki değeri, amortismanına tabi tutulur. Bu yöntemde, amortisman oranı en fazla % 40'dır. Varlık, 1 rakamının, normal amortisman oranına bölünmesi sonucunda bulunan sürede, amorti edilir (ÖNGEN, 2000: 320, 321).

Bu yöntemin uygulanması sonucunda, özellikle duran varlık yoğun işletmeler, amortismanın ayrıldığı ilk yıllarda, enflasyon nedeniyle önemli sayılabilecek tutarda fon oluşturmuş olmaktadır. Çünkü bu uygulamaya göre, varlığın edinildiği ilk yıllarda ödenecek verginin bir kısmı, sonraki yıllara aktarılmaktadır. Bu nedenle, ertelenen vergiden dolayı, işletme ilk yıllarda vergi avantajı sağlamış olmaktadır.

4.7. Maliyet Bedeli Artırımı Uygulaması

Maliyet bedeli artırımı uygulaması, enflasyondan kaynaklanan fiktif karların belirli koşulların gerçekleşmesi durumunda, vergi matrahı dışında bırakılmasını ve böylece, mali tabloların gerçeğe yakın bilgi vermesini amaçlayan bir düzenlemedir.

Maliyet bedeli artırımı uygulamasının konusu, gayrimenkul ile iştirak hisselerinin ve amortismanına tabi diğer duran varlıkların satışında, bu varlıklara ait maliyet bedellerinin yeniden değerlendirme katsayılarına göre artırılması ve satış karının bu artan tutar kadar kısmının, vergi dışı bırakılması (ÖRTEN, 2001: 407) olarak ifade edilebilir.

Bu uygulamanın amacı; enflasyonist dönemlerde işletmelerin ihtiyaç duydukları sermayeyi, işletme varlıkları içinde yer alan ve yeteri kadar yararlanulamayan (atıl kalan) duran varlıklar aracılığıyla karşılamaktır. Böylece, hem söz konusu varlıklar işletmenin öz kaynak yapısını güçlendirirken hem de enflasyondan kaynaklanan fiktif karların vergilendirilmesi önlenmiş olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 38'e göre; bir varlığın maliyet bedeli artırımı uygulamasına tabi tutulabilmesi için, o varlığın en az iki tam yıl süre ile işletme varlıkları içinde yer alması gerekir. Söz konusu gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer duran varlıkların elden çıkarılmaları durumunda, bu varlıkların maliyet bedeli, bunların "*elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere*", Devlet İstatistik Enstitüsü'nce (DİE) saptanan toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak, kazancın tespitinde dikkate alınabilir.

Ayrıca, yapılan değişiklik, iktisadi varlığın satın alındığı ve elden çıkarıldığı yıllar için de aylık artırım imkanı tanımaktadır. Böylece kapsamın genişletilmesiyle, enflasyondan dolayı oluşan fiktif kar artış tespiti, daha doğru yapılmış olacaktır (ALPTEKİN, 2002: 94).

Artırımı esas alınan bedel ile artırılmış bedel arasındaki farktan dolayı ortaya çıkan fon tutarı, bilançonun pasifinde "524 Maliyet Artış Fonu" hesabında

gösterilir. Bu fon, sermayeye ilave edilmesi dışında, herhangi bir şekilde başka bir hesaba aktarılır veya işletmeden çekilirse, o yılın kazancına eklenerek vergiye tabi tutulur.

4.8. Yatırım İndirimi Endeksleme Uygulaması

Vergisel bir teşvik aracı olan yatırım indirimi uygulamasının amacı, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığı tarafından ortaklaşa tespit edilen konularda, özel sektör tarafından yapılacak yatırımları özendirme ve böylece kalkınmanın hızlanmasını sağlamaktır.

Bu teşvik aracının işleyiş esası, ilgili dönemde gerçekleştirilecek yatırım harcamalarının belirli bir yüzdesine karşılık gelen kazancı, o dönemin vergi matrahından istisna etmektir (DOĞAN/ÖZULUCAN, 1999: 90). Böylece, bu uygulama sonucunda, işletme bir yandan vergi avantajı sağlarken, diğer yandan da devlet, müteşebbisi yatırım yapmaya teşvik etmiş olmaktadır.

Endeksleme uygulaması, yatırımcının ilgili yıl içinde kazancının olmaması veya yetersiz olması durumunda, indirim tabi tutulamayan tutar, VUK hükümlerine göre söz konusu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır. Bu yöntem, devreden yatırım indirimi tutarı için, indirilmeyen yılı takip eden 3 yıl süresince uygulanacaktır.

Endeksleme uygulaması sonucunda işletmeler, yatırım harcamalarını indiremedikleri yıllarda, enflasyondan dolayı oluşan reel kayıplarını gözönüne almaktadırlar. Böylece, yatırım indirimi uygulamasından gerçek tutarlar üzerinden yararlanılmış olmaktadır.

4.9. Gayrimenkul ve İştirak Satışlarından Doğan Karın, Sermayeye İlavesinde Vergi İstisnası Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) geçici 8. maddesine göre; "01.01.1999 31.12.2002 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır....." denilmektedir².

Bu uygulamanın amacı, kurumların bilançosunda kayıtlı olan gayrimenkul ve iştiraklerin bekletilmesi sonucunda, enflasyondan dolayı oluşan, kayıtlı bedel ile satılması durumunda satış bedeli arasında doğan fiktif karların, vergi matrahi dışında tutularak, faaliyet sonuçlarını enflasyonun olumsuz etkisinden arındırmaktır.

2 Kurumlar vergisinden istisna olan bu kazanç, GVK'nun 6-b-ii bendine göre stopaja tabidir.

4.10. Araştırma ve Geliştirme Fonu Uygulaması

KVK'nun 14. maddesinin 6. bendinde ve GVK'nun 89. maddesinin 2. bendinde; "Mükelleflerin yıl içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere, ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık kurumlar vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi 3 yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir...." denilmektedir. Belirtilen bu hüküm ile işletmeler, araştırma ve geliştirmeyi teşvik amacıyla, vergi ertelemesi avantajı sağlamaktadırlar.

Mükelleflerin bu uygulamadan elde edilecek vergi avantajından yararlanabilmeleri için, araştırma-geliştirme faaliyetlerinin, yeni teknoloji arayışı ile ilgili faaliyetlerine yönelik olması gerekir. Aksi takdirde, vergi avantajından yararlanılması mümkün değildir.

5. Enflasyon Muhasebesinin Gerekliliği Üzerine Bir Araştırma

Bu bölümde; araştırmanın neden yapıldığı ve araştırma yapılırken hangi yöntemin kullanıldığı belirtilmiştir.

5.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı; Türkiye'de faaliyette bulunan SM'ler, SMMM'ler ve YMM'lerin;

a. Kullandıkları oto finansman yöntemleri hakkındaki, bilgi düzeylerinin belirlenmesi,

b. Bu yöntemlerin, işletmelerin ihtiyaç duydukları fonu sağlama derecelerinin belirlenmesi,

c. Enflasyon muhasebesi hakkında bilgi düzeylerinin saptanması,

d. Enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmesinin zorunlu olup olmaması hakkında görüşlerinin alınması,

e. Önerdikleri enflasyon muhasebesi yönteminin saptanması,

f. Bugüne kadar neden enflasyon muhasebesine geçilmediği yönündeki düşüncelerinin ortaya konulmasıdır.

5.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmanın amaçlarına ulaşmak için elde edilen veriler, oluşturulan anketin SM'ler, SMMM'ler ve YMM'ler tarafından doldurulması yöntemi ile elde edilmiştir. Bu çalışmada kullanılan ve araştırmacı tarafından geliştirilip, muhasebe alanında eğitim veren iki öğretim üyesi tarafından değerlendirildi-

ten sonra oluşturulan anket, üç ana bölümden oluşmuştur. Anketin ilk bölümünde, anketi cevaplayanların demografik özellikleri ile ilgili verileri temin etmek için oluşturulan sorulara yer verilmiştir. İkinci bölümde, anketi cevaplayan muhasebecilerin, Türkiye'de kullanılan oto finansman yöntemleri ile ilgili görüşlerini tespit etmek için oluşturulan sorular yer almaktadır. Anketin son bölümünde ise, enflasyon muhasebesinin Türkiye'de uygulanması ile ilgili sorulara yer verilmiştir.

Araştırmanın ana kütlesini (populasyonunu), Türkiye'deki mevcut üç grup muhasebeciler (SM'ler, SMMM'ler ve YMM'ler) oluşturmakta olup, isim ve adres listeleri ilgili meslek odalarından temin edilmiştir. Rasgele örnekleme yolu ile örnek tespitini müteakiben toplam 230 muhasebeciye anket formu posta ve anketörler aracılığı ile yollanmıştır. Gönderilen 230 anket formundan toplam 105 geçerli anket geri dönmüştür. Bu çalışmadaki anket geri dönüş oranı % 40 olup, bu oran, bu alanda yapılan anket çalışmalarındaki geri dönüş oranlarına kıyasla, yüksek düzeydedir.

Toplanan veriler ise, Excell ve SPSS-X (Statistical Package for Social Science) paket programları kullanılarak değerlendirilmiştir. Analiz sonuçları, öncelikle tablolar halinde sunulmuş ve yorumlanmıştır. Daha sonra, anketi cevaplayan üç farklı muhasebeci grubunun, oto finansman yöntemlerinden yararlanma düzeylerinin farklı olup olmadığı ve ankete katılanların enflasyon muhasebesiyle ilgili bilgi düzeyleri ile uygulanmasını önerdikleri enflasyon muhasebesi yöntemleri arasında bir ilişkinin olup olmadığı, aşağıdaki iki hipotezin test edilmesi sonucu değerlendirilmiştir.

H0(1) Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin otofinansman yöntemlerinden yararlanma düzeyleri arasında bir fark yoktur.

H0(2). Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin enflasyon muhasebesi ile ilgili bilgi düzeyleri ile uygulanmasını önerdikleri enflasyon muhasebesi yöntemleri arasında bir ilişki yoktur.

Yukarıdaki hipotezlerden H0(1) "Kruskal-Wallis 1-Way Anova", H0(2) ise "pearsan korelasyon" testleri kullanılarak test edilmiştir.

6. Araştırmada Elde Edilen Sonuçlar ve Sonuçların Değerlendirilmesi

Bu bölümde ankette sorulan her soruya ilişkin tablo oluşturulmuştur. Her tabloda hem elde edilen rakamlar hem de bu rakamların toplam içindeki yüzdesi verilmiştir³.

3 Kimi zaman yüzdeler yaklaşık olarak ifade edilmiştir.

Tablo 1: Ankete Katılanların Unvanlarının Dağılımı

Unvan	Sayı	%
- Serbest Muhasebeci	35	33.3
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavir	55	52.4
- Yenminli Mali Müşavir	15	14.3
TOPLAM	105	100.0

Türkiye'de faaliyette bulunan SMMM'lerin sayısı, SM ve YMM'lerin sayısı ile kıyaslandığında, daha fazla olduğu için, ankete cevap verenlerin yarısından fazlası yani % 52.4'ü SMMM'dir. Toplam katılımcıların % 33.3'ü yani 1/3'ü SM ve kalan kısmı ise YMM'dir.

Tablo 2: Ankete Katılanların Eğitim Durumlarının Dağılımı

Eğitim Düzeyi	Sayı	%
Lise	18	17.1
Ön Lisans	2	1.9
Lisans	72	68.6
Yüksek Lisans	12	11.4
Doktora	1	1.0
TOPLAM	105	100.0

Tablo 2'ye göre, ankete katılanların % 82.9'u üniversite mezunudur. Üniversite mezunu olanlar içinde de en az 4 yıllık fakülte düzeyinde eğitim alanların oranı (85 kişi / 87 kişi) % 97.7'dir. Yani, elde edilen bu oranlar, ankete katılanların çok önemli bir kısmının, fakülte düzeyinde eğitim aldıklarını ortaya koymaktadır.

Tablo 3: Ankete Katılanların Otofinsman Yöntemlerinden Yararlanma Düzeylerinin Dağılımı

Otofinsman Yöntemleri	Yeterli Düzeyde		Kısmen		Hiç Yok	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
Kardan özel yedek ayırma uygulaması	39	37.2	54	51.4	12	11.4
FİLO (son giren ilk çıkar) stok değerlendirme yöntemi	23	21.9	40	38.1	42	40.0
Yeniden değerlendirme yöntemi	56	53.3	36	34.3	13	12.4
Yenileme fonu uygulaması	43	41.0	40	38.0	22	21.0
Alacak senetlerinde reeskont uygulaması	23	21.9	33	31.4	49	46.7
Hızlandırılmış amortisman yöntemi	41	39.0	36	34.3	28	26.7
Şüpheli alacaklar için karşılık ayırma uygulaması	30	28.6	40	38.1	35	33.3
Maliyet bedeli artırımı uygulaması	32	30.5	41	39.0	32	30.5
Yatırımı indirimi endeksleme uygulaması	40	38.1	24	22.9	41	39.0
Gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan karın sermayeye ilavesinden vergi istisnası uygulaması	36	34.3	29	27.6	40	38.1
Araştırma ve geliştirme harcamalarına ilişkin uygulama	16	15.2	32	30.5	57	54.3

Tablo 3 incelendiğinde, uygulamada "yeterli düzeyde" en çok yararlanan otofinansman yöntemi, yeniden değerlendirme yöntemidir. Katılımcıların yarısından daha fazlası yani % 53.3'ü, bu yöntemden yeterli düzeyde yararlandıklarını belirtmişlerdir. Yeterli düzeyde en çok yararlanan diğer iki yöntem ise, % 41 ile yenileme fonu uygulaması, % 39 ile hızlandırılmış amortisman yöntemidir. Bu sonuçlara göre, işletmeler maddi duran varlıklara yönelik önerilen yöntemlerden, daha fazla yararlandıklarını ifade etmektedirler.

Uygulamada "kısmen" yararlananlar da dahil olmak üzere, en çok yararlanan otofinansman yöntemi % 88.6 (% 37.2 + % 51.4) ile kardan özel yedek ayırma uygulamasıdır. Bu uygulamayı % 87.6 (% 53.3 + % 34.3) ile yeniden değerlendirme uygulaması, % 79 (% 41+ % 38) ile yenileme fonu uygulaması takip etmektedir. Bu sonuçlara göre, "yeniden değerlendirme ve yenileme fonu" uygulaması, her durumda en çok kullanılan yöntemdir. Fakat hızlandırılmış amortisman yöntemi, "yeterli düzeyde" kullanıma ilişkin yapılan sınıflamada 3. sırada yararlanılmasına rağmen, toplam yararlanma sıralamasında % 73.3 ile 4. sırada kalmaktadır. Kardan özel yedek ayırma uygulaması, kısmen yararlanma düzeyinde % 51.4 ile en fazla yararlanan yöntem olduğu için, toplam yararlanmaya ait yapılan sınıflandırmada, hızlandırılmış amortisman yönteminden daha çok yararlandığı tespit edilmiştir.

Tablo 3'den de anlaşılacağı üzere, piyasada en az yararlanan yöntem, araştırma geliştirme harcamalarına ilişkin uygulamadır. Ankete katılanların %

54.3'ü bu yöntemden hiç yararlanmadığını ifade etmiştir. Ülkemizdeki işletmelerin araştırma-geliştirme harcamalarının gelişmiş ülkeler ile kıyaslandığında oldukça yetersiz olması, bu sonucu doğrulamaktadır. Fakat, uygulamada senetli alacaklar toplam alacaklar içinde önemli bir yer tutmasına rağmen, ankete katılanların % 46.7'sinin bu uygulamanın sağladığı vergi avantajından hiç yararlanmıyor olması, dikkat çekicidir.

Ayrıca, bir stok değerlendirme yöntemi olan LİFO yönteminden % 40 oranında hiç yararlanılmaması, katılımcıların ya bu konuda elde edilecek vergi avantajı konusunda yetersiz bilgilerinin olması ya da işletmelerin yeteri kadar stok bulundurmamaları anlamına gelmektedir.

Ankete cevap veren muhasebeciler, üç farklı gruptan oluştuğundan (SM, SMMM ve YMM) bu grupların ofofinsman yöntemlerinden yararlanma düzeyleri arasında bir farkın olup olmadığını test etmek (H01'i test etmek) amacı ile Kruskal Wallis Test hesaplanmıştır. Tablo 3'de sunulan ofofinsman yöntemlerinden yedi tanesinin 0.05 önemlilik düzeyinde önemli olduğunu gösteren test sonucu, anketi cevaplayan üç farklı grup muhasebecinin kardan özel yedek ayırma uygulaması, LİFO stok değerlendirme yöntemi, hızlandırılmış amortisman yöntemi ile araştırma ve geliştirme harcamalarına ilişkin uygulama dışında Tablo 3'de yer alan tüm ofofinsman yöntemlerinden yararlanma düzeylerinin farklı olduğu sonucunu vermektedir.

Tablo 4: Otofinsman Yöntemlerinin Fon Yaratma Düzeylerinin Ölçümüne İlişkin Dağılım

Otofinsman Yöntemleri	Yeterli Düzeyde		Kısmen		Hiç Yok	
	Sayı	%	Sayı	%	Sayı	%
Kardan özel yedek ayırma uygulaması	39	37.2	54	51.4	12	11.4
FİLO (son giren ilk çıkar) stok değerlendirme yöntemi	23	21.9	40	38.1	42	40.0
Yeniden değerlendirme yöntemi	56	53.3	36	34.3	13	12.4
Yenileme fonu uygulaması	43	41.0	40	38.0	22	21.0
Alacak senetlerinde reeskont uygulaması	23	21.9	33	31.4	49	46.7
Hızlandırılmış amortisman yöntemi	41	39.0	36	34.3	28	26.7
Şüpheli alacaklar için karşılık ayırma uygulaması	30	28.6	40	38.1	35	33.3
Maliyet bedeli artırımı uygulaması	32	30.5	41	39.0	32	30.5
Yatırımı indirimi endeksleme uygulaması	40	38.1	24	22.9	41	39.0
Gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan karın sermayeye ilavesinden vergi istisnası uygulaması	36	34.3	29	27.6	40	38.1
Araştırma ve geliştirme harcamalarına ilişkin uygulama	16	15.2	32	30.5	57	54.3

Tablo 4'e göre, belirtilen otofinansman yöntemleri içinde işletmelere "yeterli düzeyde" en fazla fon sağlayacağı düşünülen yöntem, % 38 ile yatırım indirimi endeksleme uygulamasıdır. Bu uygulamayı % 25.7 ile LİFO stok değerlendirme yöntemi, % 23.8 ile araştırma ve geliştirme harcamalarına ilişkin uygulama izlemektedir.

"Yeterli düzeyde ve kısmen", en çok fon yaratacağına inanılan otofinansman yöntemi, % 79 (% 21.9 + % 57.1) ile alacak senetlerinde reeskont uygulamasıdır. Bu uygulamayı % 76.2 (% 25.7 + % 50.5) ile LİFO stok değerlendirme yöntemi, % 73.3 (% 23.8 + % 49.5) ile araştırma ve geliştirme harcamalarına ilişkin uygulama izlemektedir.

Yukarıda elde edilen sonuçlara göre, fon sağlanmasına en çok inanılan uygulamalar, tablo 3 gözönüne alındığında, en az kullanılan uygulamalar olarak dikkat çekmektedir. Katılımcılar bu sonuçlara göre, sözü edilen yöntemlerin fon yaratma gücüne inanmalarına rağmen, ya bu uygulamaları yeteri kadar uygulama fırsatı bulamamaktadırlar ya da bu konudaki bilgileri yetersizdir veya elde edilecek vergi avantajını bilinçli olarak gözardı etmektedirler.

Fon yaratmasına en az inanılan yöntem, % 56.2 ile yeniden değerlendirme yöntemidir. Bu yöntemi sırasıyla % 53.3 ile gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan karın sermayeye ilavesinde vergi istisnası uygulaması ve % 47.6 ile hızlandırılmış amortisman yöntemi izlemektedir.

Bu sonuçlara göre, tablo 3 gözönüne alındığında, "yeniden değerlendirme ve hızlandırılmış amortisman" yöntemleri "yeterli düzeyde" en çok yararlanılan yöntemler (sıralamada 1. ve 3. sırada) olmasına rağmen, yukarıdaki tabloya göre, fon yaratmasına en az inanılan yöntemler olarak dikkat çekmektedir.

Tablo 5: İşletmelerin Gerçek Olmayan (Fiktif) Karlarından Reel Kara Ulaşmalarında, Otofinansman Yöntemlerinin Yeterliliği

Otofinansman Yöntemlerinin Yeterlilik Düzeyleri	Sayı	%
Kesinlikle yeterli	7	6.7
Yeterli	25	23.8
Ne yeterli ne yetersiz	32	30.5
Yetersiz	32	30.5
Kesinlikle yetersiz	9	8.5
TOPLAM	105	100.0

Tablo 5'e göre, vergi kanunları tarafından önerilen yöntemler aracılığıyla reel kara ulaşılmasında, söz konusu yöntemlerin "kesinlikle yeterli ve yeterli" olduğunu belirten kişilerin oranı % 30.5'dir. Yöntemlerin "kesinlikle yetersiz ve

yetersiz" olduğunu belirtenlerin oranı ise, % 39'dur. Kararsız olanların oranı % 30.5'dir. Elde edilen bu sonuçlara göre, işletmelerin fiktif karlardan reel kara ulaşmalarında, kullanılan yöntemlerin yeterli olmadığı görüşünün hakim olduğu saptanmıştır.

Tablo 6: Ankete Katılanların Enflasyon Muhasebesi Hakkında Bilgi Düzeylerinin Dağılımı

Ankete Katılanların Bilgi Düzeyleri	Sayı	%
Yeterli düzeyde	29	27.6
Kısmen	69	65.7
Hiç yok	7	6.7
TOPLAM	105	100.0

Tablo 6'ya göre, enflasyon muhasebesi hakkında ankete katılanların % 27.6'sının yeterli düzeyde, % 65.7'sinin kısmen ve % 6.7'sinin ise hiç görüşünün olmadığı saptanmıştır. Katılımcıların (bir bölümü kısmen de olsa) % 93.3'ü (% 27.6 + % 65.7) enflasyon muhasebesi hakkında bilgi sahibidir.

Bu sonuçlar, enflasyon muhasebesi uygulamasının zorunlu olması durumunda, kalifiye personel alt yapısının bir kısmının kısmen de olsa bu uygulamaya hazır olduğunu göstermektedir.

Tablo 7: Ankete Katılanların, Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Yasal Bir Zorunluluk Haline Getirilmesine Yönelik Düşüncelerinin Dağılımı

Cevap Türü	Sayı	%
Evet	85	81
Hayır	20	19
TOPLAM	105	100

Tablo 7'ye göre, enflasyon muhasebesi uygulamasının zorunlu olmasını isteyenlerin oranı % 81 iken, uygulanmasını istemeyenlerin oranı % 19'dur. Tablo 6'da, enflasyon muhasebesi hakkında kısmen de olsa bilgi sahibi olan kişilerin oranının, % 93.3 olarak tespit edildiği gözönüne alındığında, bu kişilerden bir kısmının (% 93.3 - % 81= % 12.3) enflasyon muhasebesi uygulanmasına taraftar olmadıkları sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 8: Katılımcıların Enflasyon Muhasebesi Hakkında Bilgi Düzeyleri ile Enflasyon Muhasebesinin Yasal Bir Zorunluluk Haline Getirilmesine Taraftar Olanlar Arasındaki İlişkinin Dağılımı

Bilgi Düzeyleri	Evet		Hayır	
	Sayı	%	Sayı	%
Yeterli	27	93.1	2	6.9
Kısmen	52	75.4	17	24.6
Hiç yok	6	85.7	1	14.3
TOPLAM	85	-	20	-

Tablo 8'deki sonuçlara göre, enflasyon muhasebesi hakkında yeterli bilgiye sahip katılımcıların % 93.1'inin enflasyon muhasebesinin yasal bir zorunluluk haline getirilmesine taraftar olduklarını belirtmeleri, bu konudaki bilinç düzeylerini ortaya koymaktadır. Tablo 8'e göre dikkat çekici sonuç, kısmen bilgisi olanların sayısı diğerlerine göre fazla da olsa, % 75.4'ü uygulama yönünde olumlu görüş bildirmiştir. Fakat bu oran, hiç bilgisi olmayanlar içinde % 85.7 olarak tespit edilmiştir.

Tablo 9: Ankete Katılanların, Enflasyon Muhasebesi Uygulamasına Geçişte Yaşanabilecek En Önemli Sorun veya Sorunlar Üzerine Görüşleri

Enflasyon Muhasebesine Geçişte Yaşanabilecek Sorunlar	Sayı	%
Kalifiye personel noksanlığı	77	36.2
Mevzuat noksanlığı	93	43.7
Zaman alması	22	10.3
Maliyetli olması	21	9.8

Ankete katılanlar, enflasyon muhasebesine geçişte yaşanabilecek en önemli sorun olarak, % 43.7 ile mevzuat noksanlığını, % 36.2 ile kalifiye personel noksanlığını göstermektedirler. Enflasyon muhasebesi ile ilgili uygulamayı zorunlu tutan vergi yasalarında herhangi bir düzenlemenin olmaması, "mevzuat noksanlığı" gerekçesinin doğruluğunu ortaya koymaktadır. Tablo 6'da ifade edildiği gibi, her ne kadar katılımcıların % 93.3'ü enflasyon muhasebesi hakkında bilgi sahibi de olsa, (bunların % 65.7'si kısmen bilgisi olanlar) "kalifiye personel noksanlığı", bu uygulamaya geçişi engelleyen en önemli 2. faktör olarak saptanmıştır. Yani, bu sonuçlara göre, enflasyon muhasebesi hakkında kısmen bilgi düzeyi olan katılımcılar da uygulamaya geçilmesi durumunda, sorun yaşayabileceklerini ifade etmişlerdir.

Tablo 10: Ankete Katılanların, Neden Enflasyon Muhasebesi Uygulamasına Geçilmesini İstedikleri Üzerine, Görüşlerinin Dağılımı

Enflasyon Muhasebesine Geçiş Gerekli Kılan Nedenler	Tercih	%
Reel karın tespit edilmesi ve bu kar tutarı üzerinden vergi ödemek	86	32.8
Sermayenin satın alma gücünü korumak	43	16.4
İşletmenin üretim gücünü korumak	23	8.8
Faaliyet sonuçlarını doğru saptamak	56	21.4
Mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması	54	20.6

Tablo 10'da elde edilen sonuçlara göre, ankete katılanların % 32.8'i, enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmesini gerekli kılan "en önemli neden" olarak, "reel karın tespit edilmesi ve bu kar üzerinden vergi ödenmesini" göstermişlerdir. Yani, işletmeler enflasyon vergisi ya da fiktif karlar üzerinden vergi ödemek istememektedirler. Çünkü bu durum, zaten yetersiz olan sermayenin vergi giderleri yoluyla, daha da yetersiz olmasına neden olmaktadır.

Tablo 11: Ankete Katılanların, Uygulanmasının Zorunlu Olmasını İstedikleri Enflasyon Muhasebesi Yöntemi Üzerine Görüşlerinin Dağılımı

Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri	Sayı	%
Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi	49	46.7
İkame maliyeti muhasebesi	14	13.3
Genel fiyat - ikame maliyeti muhasebesi	42	40.0
TOPLAM	105	100.0

Ankete katılanların % 46.7'si, ekonomideki tüm fiyat değişmelerini içeren güvenilir ve özellikli endeks yardımı ile uygulanan ve köklü bir yöntem olarak kabul edilen "fiyatlar genel seviyesi muhasebesi" yönteminin uygulanmasını istemektedir. Katılımcıların istedikleri bu yöntem, SPK ve TMS 2 tarafından da uygulanması önerilen bir yöntemdir.

Dünyada gelişmiş ülkeler de dahil, en çok uygulanan bu yöntemin (UMAN, 2002: 2), uygulamacılar tarafından önemli bir oranda tercih edilmesi, uygulayıcıların bilinç düzeylerini ortaya koymaktadır.

Katılımcıların % 13.3'ü ise, ikame maliyeti muhasebesi yönteminin uygulanmasını istemektedir. Bu yöntemin en az oranda önerilmesinin nedeni, yöntemin uygulanabilirliğinin ve denetlenmesinin zor olmasıdır.

Tablo 12: Ankete Katılanların Enflasyon Muhasebesi Hakkında Bilgi Düzeyleri ile Uygulanmasını Önerdikleri Enflasyon Muhasebesi Arasındaki İlişki

Ankete Katılanların Bilgi Düzeyleri	Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi	İkame Maliyeti Muhasebesi	Genel Fiyat-İkame Maliyeti Muhasebesi
Yeterli düzey	11	5	13
Kısmen	36	7	26
Hiç yok	2	2	3
TOPLAM	49	14	42

Tablo 12'ye göre, enflasyon muhasebesi hakkında yeterli bilgi düzeyinin olduğunu söyleyenlerin % 37.9'u (11 kişi / 29 kişi) fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin, % 44.8'i (13 kişi / 29 kişi) ise, genel fiyat - ikame maliyeti muhasebesi yönteminin uygulanmasını önermektedir. Yani, elde edilen bu oranlara göre, bu konuda yeterli bilgisi olduğunu söyleyen katılımcıların, SPK ve TMS - 2'nin önerdiği fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yerine, genel fiyat - ikame maliyeti muhasebesi yöntemini önermeleri dikkat çekicidir. Kısmen bilgisi olan katılımcıların % 52'si, SPK ve TMS-2 'nin de önerdiği fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yöntemini önermektedir.

Fakat elde edilen bu sonuçlara göre, araştırma kapsamına giren SM, SMMM ve YMM'lerin hemen hemen yarısına yakın bir kısmı, ülkemizde "Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi" yönteminin uygulanmasını önerdikleri ortaya çıkmaktadır.

Ankete cevap veren muhasebecilerin enflasyon muhasebesi ile ilgili bilgi düzeyleri ile uygulanmasını önerdikleri enflasyon muhasebesi yöntemleri arasında bir ilişkinin olup olmadığını tespit etmek amacı ile (H02'yi test etmek için) hesaplanan "Pearson Korelasyon" 0.05 önemlilik düzeyinde önemli bulunmuştur. Muhasebecilerin enflasyon muhasebesiyle ilgili bilgi düzeyleri ile uygulanmasını önerdikleri enflasyon muhasebesi yöntemleri arasında, güçlü bir ilişkinin olduğunu gösteren bu test sonucu, muhasebecilerin uygulanmasını istedikleri enflasyon muhasebesi yöntemleri, bu kişilerin enflasyon muhasebesi ile ilgili sahip oldukları bilgi düzeylerine göre farklılık gösterdiğine işaret etmektedir.

Tablo 13: Enflasyon Muhasebesi Uygulanması Durumunda, İşletmelerin İhtiyaç Duydukları Fonları Sağlama Düzeylerinin Tespiti Üzerine, Katılımcıların Görüşlerinin Dağılımı

Enflasyon Muhasebesinin Fon Yaratma Düzeyi	Sayı	%
Yeterli düzeyde	31	29.5
Kısmen	61	58.1
Hiç sağlamaz	13	12.4
TOPLAM	105	100.0

Tablo 13'e göre, katılımcıların % 29.5'nin, enflasyon muhasebesinin, işletmelerin ihtiyaç duydukları sermayeyi, yeterli düzeyde sağlayacağına inandığı görülmektedir. Kısmen de olsa enflasyon muhasebesinin, işletmelerin ihtiyaç duydukları fonu karşılayacağına inananların oranı % 58.1'dir. Enflasyon muhasebesinin fon sağlayacağına inanmayanların oranı ise % 12.4'dür. Bu sonuçlara göre, katılımcıların % 87.6'sı (% 29.5 + % 58.1), enflasyon muhasebesi uygulanması durumunda, işletmelerin önemli oranda (bir kısmı kısmen de olsa) amaçlarına ulaşacaklarına inandıklarını belirtmişlerdir.

Dünyada gelişmiş ülkeler de dahil, fiyat hareketlerine karşı önerilen en köklü yöntem⁴, enflasyon muhasebesidir. Katılımcıların % 58.1'nin -mevcut enflasyonist ortamda- enflasyon muhasebesinin işletmelerin ihtiyaç duydukları fonu kısmen karşılayabileceğine, % 12.4'nün ise, enflasyon muhasebesi uygulamasının hiç fon sağlamayacağına inanmaları, dikkat çekicidir.

Tablo 14: Ankete Katılanların, Enflasyon Muhasebesinin Kayıt Dışı Ekonominin Azalmasına ve Devletin Vergi Gelirlerinin Artmasına Yönelik Etkileri Üzerine, Görüşlerinin Dağılımı

Enflasyon Muhasebesinin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi	Sayı	%
Kısa bir dönem için artmasına neden olur	20	19
Uzun bir dönem için artmasına neden olur	61	58
Artmasına neden olmaz	24	23
TOPLAM	105	100

Ankete katılanların % 58'i, enflasyon muhasebesinin uygulanması durumunda, uzun dönemde kayıt dışı ekonominin azalacağına ve sonuçta verginin daha geniş kitlelerden toplanacağından dolayı, devletin vergi

4 Fiyat hareketlerine karşı önerilen diğer yöntemler; "Genel Ekspertiz Yöntemi ve Altın Esası Yöntemi"dir. Daha fazla bilgi için bkz. (UMAN, 2002: 34-36).

gelirlerinin artacağına inandıkları ortaya çıkmaktadır. Çünkü, daha önce de ifade edildiği gibi, bu uygulama işletmelerin reel karları üzerinden vergi ödemelerine neden olacaktır. Fakat, katılımcıların % 23'nün, enflasyon muhasebesi uygulamasının kayıt dışı ekonomiyi önleyemeyeceğini ve dolayısıyla da devletin vergi gelirlerinin artmasına neden olamayacağını belirtmeleri, dikkat çekmektedir. Yani, katılımcıların % 23'ü bu görüşleriyle, devletin enflasyon muhasebesi uygulamasına, vergi gelirlerinin azalacağı endişesi ile karşı çıkmasını, doğrulamış olmaktadır.

Tablo 15: Enflasyon Muhasebesinin Türkiye'de Bugüne Kadar Uygulanmamasına Neden Olan Faktörlerin Dağılımı⁵

Enflasyon Muhasebesine Geçiş Engellenen Nedenler	En Önemli	Önemli	Ne Önemli Ne Önemli	Önemli	En Önemli
Ülkemizde kayıt dışı ekonominin oldukça yüksek olması	68 (64.8)	27 (25.7)	5 (4.8)	3 (2.9)	2 (1.8)
Klasik muhasebe anlayışının Lira'nın değişmediğini kabul etmesi	24 (22.9)	23 (21.9)	26 (24.8)	23 (21.9)	9 (8.5)
Bu konuda yeterli bilince sahip olunmaması	32 (30.5)	53 (50.5)	10 (9.5)	10 (9.5)	- -
Enflasyon muhasebesi konusunda yeterli kamuoyu baskısının olmaması	34 (32.4)	42 (40.0)	19 (18.0)	9 (8.6)	1 (1.0)
Devletin önemli ölçüde vergi kaybına uğrayacağına inanması	48 (45.7)	32 (30.5)	10 (9.5)	11 (10.5)	4 (3.8)
Yöneticilerin konu hakkında bilgilerinin olmaması	38 (36.2)	38 (36.2)	22 (21.0)	5 (4.7)	2 (1.9)
Yöneticilerin enflasyon muhasebesinin fon sağlayabileceğine inanmamaları	27 (25.7)	34 (32.4)	23 (21.9)	17 (16.2)	4 (3.8)

Tablo 15'de her bir faktör kendi içinde yüzde ile ifade edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre, katılımcıların % 64.8'i, bugüne kadar Türkiye'de enflasyon muhasebesine geçilmemesindeki "en önemli" nedeni, kayıt dışı ekonominin oldukça yüksek olması olarak belirtmişlerdir. Diğer "en önemli

5 Parantez içindeki rakamlar yüzdeyi ifade etmektedir.

nedenler" olarak da % 45.7 ile devletin önemli ölçüde vergi kaybına uğrayacağına inanması, % 36.2 ile de yöneticilerin konu hakkında bilgilerinin olmaması gösterilmiştir.

Gerçekten de Türkiye'de kayıt dışı ekonominin diğer ülkeler ile kıyaslandığında çok yüksek olması ve vergi otoritelerinin de bu konunun farkında olmaları, zaten nüfusa göre mükellef sayısının ve toplanan vergi tutarının az olması ve üstelik de devletin enflasyon muhasebesi ile birlikte vergi kaybına uğrayacağına inanması, enflasyon muhasebesine geçişi engelleyen temel faktörlerdir. Bunların yanısıra, profesyonel yönetim anlayışının çok uzağında olan işletme yöneticilerinin, bu konudaki bilgilerinin kısmen veya hiç olmaması ve yöneticilerce enflasyon muhasebesinin fon yaratma gücüne (yeteri kadar) inanılmaması, enflasyon muhasebesi üzerine yeterli kamuoyunun oluşmamasına etki eden diğer bir önemli nedendir.

7. Sonuç

UMS 29, TMS - 2 ve tek yaptırım gücü olan SPK Seri: XI, 20 no.lu Tebliğ'e göre, hiperenflasyon koşullarının geçerli olduğu Türkiye'de, politik (oy kaygısı) ve ekonomik nedenlerden dolayı, enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmemiştir. Şöyle ki; bugüne kadar devleti temsil edenler, vergi kaybına uğrama endişesiyle, vergi kanunlarında enflasyon muhasebesi uygulamasına ilişkin düzenleme yer vermemişlerdir.

Vergi kanunlarında enflasyonun olumsuz etkilerini giderici kimi kısmi düzenleme yapan ofofinsman yöntemleri mevcut olsa da, enflasyon muhasebesi yöntemleri olmayan bu uygulamalar, yeterli değildir. Aşağıda verilen anket sonuçları, enflasyon muhasebesine geçişin gerekliliğini ortaya koymaktadır. Anketten elde edilen kimi sonuçlara göre, ankete katılanların;

- % 30.5'i yetersiz, % 8.5'i de kesinlikle yetersiz olmak üzere, toplam % 39'u ofofinsman yöntemlerinin yetersiz olduğunu, % 30.5'i ise bu konuda kararsız olduklarını bildirmişlerdir. Yani, bu sonuçlara göre, mevcut enflasyonist ortamda kısmi düzenleme tedbirlerine olan güven oldukça düşüktür.
- % 27.6'sı yeterli, % 65.7'si kısmen olmak üzere, toplam % 93.3'ü enflasyon muhasebesi hakkında bilgilerinin olduğunu belirtmişlerdir. Bu sonuç, kalifiye personel açısından enflasyon muhasebesine geçişte belirli bir düzeyde alt yapının mevcut olduğunu göstermektedir. Fakat, herşeye rağmen, katılımcıların % 6.7'sinin enflasyon muhasebesi hakkında hiç bilgilerinin olmaması ve % 65.7'nin ise kısmen bilgisinin olması, bu konuda uygulamalı eğitime yönelik çalışmaların yapılma zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Bu konuda çözüm üretebilecek

kurumlara; Üniversiteler, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB), Ticaret ve Sanayi Odaları örnek olarak gösterilebilir.

- % 81'i enflasyon muhasebesinin uygulanması taraftarıdır. Yani, bu sonuca göre, bu uygulamanın arkasında önemli oranda bir kamuoyu desteğinin olduğu saptanmıştır.
- % 43.7'sinin bu uygulamaya geçişte en büyük engelin mevzuat noksanlığı olduğunu belirtmesi, devletin ihtiyaç duyulan yasal düzenlemeleri yapması gerektiği gerçeğini ortaya koymaktadır.
- % 32.8'i, enflasyon muhasebesine geçilmek istenmesinin en önemli nedeninin, reel karın tespit edilmesi ve bu kar tutarı üzerinden vergi ödemek olduğunu belirtmiştir. Reel karı esas alan bir vergi anlayışı, vergi tabanının genişlemesine neden olacaktır.
- % 46.7'si, fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin uygulanması yönünde görüş bildirmiştir. Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin, geleneksel muhasebeden paranın satın alma gücünün değişmezliği dışında, önemli bir farklılık göstermemesi ve bu nedenle de uygulanmasının kolay olması ve ayrıca SPK ile TMS - 2 tarafından da önerilmesi, ilgili meslek mensuplarının bu konu hakkındaki bilincini ortaya koymaktadır.
- % 29.5'i yeterli düzeyde, % 58.1'i de kısmen olmak üzere, enflasyon muhasebesi uygulamasının, işletmelerin ihtiyaç duydukları fonu sağlayacağına inanmaları, işletmelerin sürekliliklerinin sağlanması, rekabet güçlerinin, üretim ve istihdam kapasitelerinin artması anlamına gelmektedir. Bütün bu sonuçlar, direkt olarak devlet gelirlerini, kısa vadede olmasa da uzun vadede arttıracaktır. Nitekim, katılımcıların % 58'i, enflasyon muhasebesi uygulamasının, uzun dönemde kayıt dışı ekonomiyi azaltacağına ve devletin vergi gelirlerinin artacağına inandıklarını belirtmişlerdir.
- Türkiye'de bugüne kadar enflasyon muhasebesi uygulamasına geçilmemesinin "en önemli" nedenleri arasında, (her bir neden kendi arasında yüzde ile ifade edilmek koşuluyla) % 64.8 ile kayıt dışı ekonominin yüksek olması, % 45.7 ile devletin vergi kaybına uğrayacağına inanması ve % 36.2 ile yöneticilerin bu konudaki bilgilerinin yetersiz olması belirtilmiştir. Devletin, kayıt dışı ekonominin yüksek olduğuna ve bu nedenle zaten nüfusa göre vergi mükellefinin ve toplanan vergi tutarının düşük olmasına inanması sonucunda, enflasyon muhasebesinin uygulanmasını zorunlu duruma getirmemesi, mevcut sorunu uzun vadede daha da arttıracaktır.

Bu nedenle, enflasyon muhasebesi hakkında devletin gerekli duyarlılığı göstermesi ve bu uygulamayı yasallaştırması gerekmektedir. Enflasyon vergisi yerine, gerçek karları üzerinden vergi ödemek durumunda olan mükelleflerin, kayıt dışı ekonomiye yönelme istekleri azalacaktır. Dolayısıyla, devletin en önemli görevleri arasında yer alan "vergi denetim ve müeyyide" mekanizmasının birlikte çalışması sonucunda, hem kayıt dışı ekonomi daralacak ve hem de uzun vadede gerçek karları üzerinden vergi ödemek isteyen vergi mükellefi sayısı artacaktır.

Sonuç olarak denilebilir ki; devletin yapması gereken yasal düzenlemelerin yanısıra, bu konunun önemliliği ve gerekliliği üniversitelerde, medyada ve iş hayatında düzenlenecek panel, konferans, seminer, sempozyum ve diğer etkinliklerle sürekli olarak vurgulanmalı, bu yol ile kamuoyu bilinci artırılmalıdır. Böylece Avrupa Birliği'ne (AB) girme sürecinde olan Türkiye, bu konuda hem AB'nin ilgili yönergesine uyum gösterecek ve hem de UMS ile paralel düşüncede olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (TMUDESK) "Saptanan Muhasebe Standartları Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu Olmalıdır" ilkesinin gereği yerine getirilmiş olacaktır.

Kaynakça

- AMCAOĞLU, C. (1987), "Fiyat Hareketlerinin Olumsuz Etkilerini Giderici Muhasebe Tedbirleri," *Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*: 1-2 (Kasım).
- ALPTEKİN, A. Ercan (2002), "Maliyet Bedeli Artırımı," *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 113 (Mayıs).
- AYDIN, Yaşar / ÖZÜLJCAN, Abitter (1999), "Enflasyonist Dönemlerde İşletmelerin Özsermayelerini Koruyabilmeleri İçin, VUK Tarafından Önerilen Bazı Muhasebe Yöntemleri ve Muhasebeleştirilmesi," *Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi*, Sayı 133 (Mayıs).
- AYSAN, Mustafa, (2002), "Türkiye Muhasebe Standardı 2 Özel Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama," İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 1 Ekim 1996, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 14 (Nisan).
- DOĞAN, Zeki / ÖZÜLJCAN, Abitter (1999), "Vergisel Bir Teşvik Aracı Olarak Yatırım İndirimi Müessesesi, Endeksleme Uygulaması, Muhasebeleştirilmesi ve 4369 Sayılı Kanunda Yapılan Değişiklikler," *Mükellefin Dergisi*, Sayı 74 (Şubat).
- GÜCENME, Ümit (2002), "İşletmelerin Finansal Krizden Korunması İçin Bir Önlem: Enflasyon Muhasebesi," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 13 (Ocak).
- GÜVEMLİ, Oktay (1998), *Amortismanlar Yeniden Değerleme ve Uygulamaları* (İstanbul, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı).
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem (1997), *Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları* (İstanbul).
- KISHALI, Yunus / İŞIKLILAR, Sadi (2002), "Enflasyon Muhasebesine Geçişin Gerekliliği ve Geçiş Süreci ile İlgili Bazı Tespitler," *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 14 (Nisan).
- LAZOL, İbrahim (2000), *Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları* (Bursa).
- ÖNGEN, Safiye (2000), *Vergi Muhasebesi* (Ankara: Yaklaşım Yayınları).
- ÖRTEN, Remzi / KARAPINAR, Aydın (2001), *Dönem Sonu Muhasebe Uygulamaları* (Ankara).

ÖZULJCAN, Abitter (2001), *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulamaları* (Ankara).

SAYARI, Mehmet (1999), "Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi," *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 1, Sayı 3 (Eylül).

TOROSLU, M. Vefa (1996), "Reeskont İşlemleri," *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 184 (Aralık).

TUAN, Kadir DOĞAN, Zeki (1996), "İşletmelerde Enflasyon Muhasebesinin Kullanım Oranının Tespitine İlişkin Bir Alan Çalışması," *İ.İ. İşletme Fakültesi Dergisi*, Cilt 25, Sayı 1 (Nisan).

ÜMAN, Nuri (2002), *Enflasyon Muhasebesi Teori ve Uygulama* (İstanbul).

Vergi Usul Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Türkiye Muhasebe Standartları (TMS 2)

SPK Tebliği (Seri XI No: 20)

Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS 29)