

SPK MEVZUATINA GÖRE

ENFLASYON

MUHASEBESİ

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Yrd. Doç. Dr. Serdar ÖZKAN

ANKARA 2003

ÖNSÖZ

Yıllarca 3568 Sayılı kanunun çıkması, muhasebeciliğin bir meslek yasası olması için yazıldı, konuşuldu, direnmeler oldu sonuçta meslek yasal bir boyut kazandı. Aynı biçimde yıllarca Enflasyon Muhasebesi konusu yazıldı, konuşuldu, direnmeler oldu. Sonuçta Enflasyon Muhasebesi Uygulaması da yürürlüğe girmektedir. Geç de olsa doğrudan ayrılmak, globalleşmenin dışında kalabilmek mümkün olamamaktadır. Örnekleri artırmak mümkündür. Ancak şimdi laf değil iş zamanıdır. Somut olan enflasyon muhasebesidir. SPK mevzuatına tabi ortaklıkların tabi olduğu enflasyon muhasebesi. Bir başka somut çalışma ise elleriniz arasında tutmakta olduğunuz bu Enflasyon Muhasebesi Kitabı'dır.

Kitabı hazırlarken her konunun somut ve anlaşılır olması için özen gösterdik. Lafla sayfa doldurmak yerine somut örnekler vermeyi tercih ettik. Kitapta toplam 29 adet küçük örnek, 4 adet ise bölümler halinde kapsamlı büyük örnek bulunmaktadır. Örnekler basitten karmaşığa doğru gitmektedir.

Hiç enflasyon muhasebesiyle tanışmamış olanlar kitabı birinci sayfadan sonuncu sayfaya kadar atlamadan okumalıdır. Biraz ilgilenmiş olan okuyucular, enflasyon muhasebesini somut biçimde tanımak için üçüncü bölümdeki basit uygulamayla başlayabilirler. SPK tebliğindeki düzenlemeleri daha somut öğrenmek isteyenler dördüncü bölümdeki açıklamaları ve örnekleri incelemelidirler.

Enflasyon muhasebesinde endekslerin doğru kullanımı çok önemlidir. Doğru düzeltme doğru endeks ile olabilmektedir. Uygulayıcılar endeks kullanımına ilişkin altıncı bölümü çok iyi incelemelidirler.

Diğer uygulama bölümleri konuyla ilgilenme derecesine göre basitten karmaşığa işletme örnekleridir. Tüm uygulamacılar ve bağımsız dış denetim yapanlar bu örnekleri teker teker incelemelidirler. Kanımızca onlara çok yararlı, somut uygulama önerileri bulacaklardır.

Üretim işletmesi üzerinde çalışan okuyucular da üretim işletmesinin karmaşık uygulamalara ilişkin somut yaklaşımları son örnekte bulabilirler.

Açıklamaların anlaşılır olması için örneklerde her düzeltme işlemi ayrı tablolar biçiminde yapılmıştır. Kitapta irili ufaklı yaklaşık 240 adet tablo bulunmaktadır. Örnekler ve tablolar her bölüm kendi içinde olmak üzere ayrı ayrı numaralandırılmıştır. Dileriz uygulamacılara yararlı olur.

İZMİR, 21.03.2003

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

Yrd. Doç. Dr. Serdar ÖZKAN

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE MALİ TABLOLARIN ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR

1.1. ENFLASYONUN TANIMI	3
1.2. MALİ TABLOLAR, TANIM VE AMAÇLARI	3
1.3. ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	5
1.3.1. Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri	5
1.3.1.1. Enflasyonun Varlık Yapısı Üzerindeki Etkileri.....	5
1.3.1.1.1. Parasal Olmayan Varlıklara İlişkin Açıklamalar	5
1.3.1.1.2. Parasal Varlıklara İlişkin Açıklamalar	6
1.3.1.2. Enflasyonun Kaynak Yapısı Üzerindeki Etkileri.....	7
1.3.1.2.1. Parasal Kaynak Kalemleri.....	8
1.3.1.2.2. Parasal Olmayan Kaynak Kalemleri.....	10
1.3.2. Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri	10
1.4. TMS-2 YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE MALİ TABLOLARIN ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR.....	12
1.4.1. Bilanço Kalemlerinin Düzeltilmesine İlişkin Esaslar	13
1.4.2. Gelir Tablosu Kalemlerinin Düzeltilmesine İlişkin Esaslar	15
1.4.3. Nakit Akış Tablosunun Düzeltilmesi	16
1.4.4. Önceki Dönem Mali Tabloların Düzenlenmesi	16
1.4.5. Konsolide Mali Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi.....	17
1.4.6. Mali Tablo Dipnotlarında Raporlanacak Bilgiler	17

İKİNCİ BÖLÜM

MALİ TABLOLARIN FİYATLAR GENEL DÜZEYİ YÖNTEMİNE GÖRE DÜZELTİLMESİ

2.1. FİYATLAR GENEL DÜZEYİ MUHASEBESİNİN AMAÇLARI	21
2.2. MALİ TABLOLARININ DÜZELTİLMESİ SÜRECİ	22
2.3. ENDEKSLERİN SEÇİMİ	22
2.4. BİLANÇO VE GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ	23
2.4.1. Bilanço Kalemlerinin Düzeltilmesi	23
2.4.1.1. Parasal Varlık ve Kaynak Kalemlerinin Düzeltilmesi	24
2.4.1.2. Parasal Olmayan Varlık ve Kaynak Kalemlerinin Düzeltilmesi	25
2.4.1.3. Özkaynakların Düzeltilmesi	31
2.4.2. Gelir Tablosunun Düzeltilmesi	31
2.4.2.1. Satışların Düzeltilmesi	31
2.4.2.2. Dönem Başı ve Dönem Sonu Stok, Alışlar ve Satılan Malın Maliyetinin Düzeltilmesi	34
2.4.2.3. Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi	36
2.4.2.4. Diğer Gelir Kalemlerinin Düzeltilmesi	37
2.4.2.5. Parasal Olmayan Varlıkların Satışından Oluşan Kar ya da Zararların Düzeltilmesi	37
2.4.2.6. Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazancı veya Kaybının Hesaplanması	38

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİYATLAR GENEL DÜZEYİ YÖNTEMİNİN BASİT BİR UYGULAMASI

3.1. GENEL BİLGİLER	41
3.2. UYGULAMADA KULLANILACAK ENDEKSLER	43
3.3. DÖNEM SONU BİLANÇOSUNUN DÜZELTİLMESİ	43
3.3.1. Parasal Olmayan Kalemlerinin Düzeltilmesi	43
3.3.2. Parasal Kalemlerin Düzeltilmesi	43
3.4. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ	44
3.5. PARASAL DEĞERLERİ ELDE BULUNDURMA KAZANCI VEYA KAYBININ HESAPLANMASI	44

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE MALİ
TABLoların DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN USUL
VE ESASLAR HAKKINDA SPK TEBLİĞİ'NİN
ÖRNEKLERLE ANALİZİ

4.1. TEBLİĞİN AMACI, KAPSAMI, DAYANAĞI VE TANIMLARI	51
4.2. PARASAL VE PARASAL OLMAYAN KALEMLER	54
4.3. MALİ TABLOLARI ENFLASYONA GÖRE DÜZELTMEDE KULLANILACAK ENDEKSLER.....	56
4.4. TEBLİĞİN UYGULANMA ZORUNLULUĞU	57
4.5. DÜZELTME İŞLEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI.....	57
4.6. UYGULANACAK ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMİ	59
4.7. TEBLİĞİN UYGULANACAĞI ENFLASYON KOŞULLARI.....	59
4.8. DÜZELTİLECEK FİNANSAL TABLOLAR.....	61
4.9. MALİ TABLOLAR HANGİ YILLAR İTİBARIYLA DÜZELTİLMEMEYE BAŞLANACAKTIR	62
4.10. MALİ TABLOLARIN EKLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER	63
4.11. İLK YIL UYGULAMASI.....	63
4.12. İŞTİRAKLER VE BAĞLI ORTAKLIKLAR, ARACI KURUMLAR VE YATIRIM ORTAKLIKLARININ DURUMU.....	65
4.13. BİLANÇONUN DÜZELTİLMESİ.....	67
4.13.1. Amortisman Tabi Varlıkların Düzeltilmesi	68
4.13.2. Amortismanların Düzeltilmesi	72
4.13.3. Stokların Düzeltilmesi.....	75
4.13.3.1. Stok Maliyetinden Kur Farkı ve Vade Farkının Çıkarılması.....	75
4.13.3.2. Yarımamul ve Mamul Stoklarının Düzeltilmesi	81
4.13.4. İştirakler, Bağlı Ortaklıklar, Bağlı Menkul Kıymetler ve Diğer Hisse Senetleri Kalemlerinin Düzeltilmesi	85
4.13.5. Özsermaye Kalemlerinin Düzeltilmesi	85
4.13.6. Düzeltilmiş Tutarla Cari Değerin Karşılaştırılması.....	88
4.14. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ.....	90
4.14.1. Satışların Düzeltilmesi.....	90
4.14.2. Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi	91
4.14.3. Dönem İçinde Yapılan Tahakkukların Düzeltilmesi	91
4.14.4. Gelir Tablosunda Kar (Zarar) Olarak Yer Alan Unsurların Düzeltilmesi	93

4.15. ENFLASYON KAR VE ZARARININ HESAPLANMASI.....	93
4.16. UYGULANACAK DEĞERLEME HÜKÜMLERİ.....	96
4.17. FİNANSMAN MALİYETLERİ.....	96
4.18. KAR DAĞITIMI	97
4.19. MALİ TABLOLARLA İLGİLİ HÜKÜMLER.....	97
4.19.1. Mali Tablolara Yapılan Eklemeler	97
4.19.2. Bağlı Ortaklıkların ve İştiraklerin Mali Tablolarına İlişkin Hükümler.....	98
4.19.3. Mali Tablo ve Raporların Bildirim ve İlanı	98
4.19.4. Önceki Dönem Mali Tablolarının Karşılaştırma Amacıyla Düzeltilmesi	99
4.19.5. Konsolide Mali Tablolar	99
4.19.6. Yüksek Enflasyon Döneminden Sonraki Mali Tablolar	99
4.19.7. Dipnotlarda Yapılacak Açıklamalar	100
4.20. TEBLİĞ'DE HÜKÜM BULUNMAYAN HALLERDE UYGULANACAK DİĞER HÜKÜMLER	101
4.21. KAPSAM DIŞINDA KALMANIN KOŞULLARI.....	101

BEŞİNCİ BÖLÜM

FİYATLAR GENEL DÜZEYİ YÖNTEMİNE GÖRE TİCARİ İŞLETME UYGULAMASI

5.1. İŞLETME İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	105
5.2. FİYAT ENDEKSİNİN SEÇİMİ VE DÜZELTME KATSAYILARININ HESAPLANMASI.....	108
5.3. BİLANÇODAKİ PARASAL OLMAYAN KALEMLERİN İŞLETMEYE GİRİŞ TARİHLERİNİN BELİRLENMESİ	108
5.4. 31.12.1998 TARİHLİ DÖNEMBAŞI BİLANÇOSUNUN 31.12.1999 PARA DEĞERİ İLE DÜZELTİLMESİ.....	110
5.5. 31.12.1999 TARİHLİ DÖNEM SONU BİLANÇOSUNUN YİNE 31.12.1999 TARİHİNE GÖRE DÜZELTİLMESİ.....	115
5.6. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ	120
5.7. PARASAL DEĞERLERİ ELDE BULUNDURMA KAZANÇ VE KAYIPLARININ BELİRLENMESİ.....	123
5.8. KAR DAĞITIM TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ.....	124
5.9. FON AKIM TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ	124

ALTINCI BÖLÜM ENDEKSLERİN KULLANIMI

6.1. TEBLİĞ'DEKİ ENDEKSLERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR.....	135
6.2. AY SONU (YA DA BAŞINDA) OLUŞMUŞ İŞLEMLERİN DÜZELTİLMESİNDE KULLANILACAK ENDEKSLER.....	136
6.3. AY ORTASINDA ORTAYA ÇIKMIŞ YA DA AYA DÜZENLİ DAĞILMIŞ İŞLEMLERİN DÜZELTİLMESİ.....	138
6.4. ARİTMETİK ORTALAMA YOLUYLA DÜZELTME KATSAYILARININ BELİRLENMESİ	140
6.5. GEOMETRİK ORTALAMA YOLUYLA DÜZELTME KATSAYILARININ BELİRLENMESİ VE ENFLASYON FAKTÖRLERİNİN KULLANIMI	143

YEDİNCİ BÖLÜM GENİŞ KAPSAMLI BİR TİCARİ İŞLETME UYGULAMASI

7.1. UYGULAMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	151
7.2. 31 ARALIK 1999 TARİHLİ DÖNEMBAŞI BİLANÇOSUNUN 31 ARALIK 2000 PARA DEĞERİYLE DÜZELTİLMESİ	151
7.3. 31 ARALIK 2000 TARİHLİ DÖNEMSONU BİLANÇOSUNUN YİNE 31 ARALIK 2000 PARA DEĞERİYLE DÜZELTİLMESİ	169
7.4. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ.....	184
7.5. PARASAL DEĞERLERİ ELDE BULUNDURMA KAZANÇ VEYA KAYBININ HESAPLANMASI	198

SEKİZİNCİ BÖLÜM GENİŞ KAPSAMLI BİR ÜRETİM İŞLETMESİ UYGULAMASI

8.1. UYGULAMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER	205
8.2. 31 ARALIK 1999 TARİHLİ DÖNEMBAŞI BİLANÇOSUNUN 31 ARALIK 2000 PARA DEĞERİYLE DÜZELTİLMESİ	205
8.3. 31 ARALIK 2000 TARİHLİ DÖNEMSONU BİLANÇOSUNUN YİNE 31 ARALIK 2000 PARA DEĞERİYLE DÜZELTİLMESİ	235
8.4. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ	252
8.5. PARASAL DEĞERLERİ ELDE BULUNDURMA KAZANÇ VEYA KAYBININ HESAPLANMASI.....	264

EKLER

EK 1- Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 20).....	271
EK 2- International Accounting Standard IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economics.....	290
KAYNAKÇA.....	299

1.1. ENFLASYONUN TANIMI

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artışı olarak ifade edilmektedir. Fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artma eğilimi göstermesi, enflasyonun işletmelerin tüm politik ve stratejik kararlarında dikkate alınması gereken bir parametre olarak değerlendirilmesi gerçeğini ortaya koymaktadır.

Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisi;

- Enflasyon hızına,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektörün enflasyondan etkilenme derecesine,
- İşletmenin varlıklarının parasal ve parasal olmayanlar itibarıyla kompozisyonuna,
- İşletmenin ürettiği mal ve hizmetin talep elastikiyetine,
- İşletmenin borç yapısına
- İşletmenin faiz gideri miktarına

vb. bağlı olarak değişik şiddetlerde hissedilmektedir.

Örneğin enflasyon ortamında özkaynaklarla finanse edilmiş bir işletme, yabancı kaynakla finanse edilmiş bir işletmeye göre daha fazla zarar görürken, sabit varlıkları fazla olan işletmeler sabit varlıkları daha az olanlara göre daha az zarar görmektedirler. Bu konudaki detaylı açıklamalara ileride yer verilecektir.

1.2. MALİ TABLOLAR, TANIM VE AMAÇLARI

Mali tablo, “Muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır.” şeklinde tanımlanmaktadır.

Mali tablolar “muhasebenin raporlama işlevinin” bir sonucudur şeklinde de ifade edilebilirler.

Mali tabloların amacı IAS-1 ve TMS-6’da aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

“Mali tablolar işletmelerin mali durumunu ve işlemlerini yansıtır. Genel amaçlı mali tabloların amacı, işletmenin mali durumu, faaliyet sonuçları ve nakit akışı hakkında bilgi vererek, bu bilgileri tüm mali tablo kullanıcılarına sunmaktır. Mali tablolar ayrıca yönetimin emrine verilen kaynakları nasıl ve ne etkinlikte kullandığını gösterir. Bu amaca ulaşmak için mali tablolar, işletmeye ilişkin varlıklar, yabancı kaynaklar öz kaynaklar, gelir ve karlar ile gider ve zararlar, nakit akışları ile ilgili bilgileri sağlar. Bu bilgiler mali tablo dipnotlarıyla birlikte kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışları ile nakde eşdeğer varlıkların oluşmasıyla ilgili tahminlerin gerçekleşme ve zamanlamasına ilişkin hususları açıklar.”

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre ise mali tabloların amaçları aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- 1) Yatırımcılar, kredi verenler ve diğer ilgililer için karar almada yararlı bilgiler sağlamak.
- 2) Gelecekteki nakit akımlarını değerlendirmede yararlı bilgiler sağlamak.
- 3) Varlıklar, kaynaklar ve bunlardaki değişiklikler ile işletme faaliyeti sonuçları hakkında bilgi sağlamak.

Muhasebe standartları ve ilgili bakanlık tebliğinden hareket edilerek mali tabloların amaçları topluca aşağıdaki gibi verilebilir.

- a) Ekonomik kararların alınmasında kullanılacak bilgilerin sağlanması,
- b) İşletmenin kazanma gücünü öngörmek , karşılaştırmak ve değerlendirmek için gerekli bilgilerin sağlanması,
- c) İşletmenin hedeflerine ulaşmada ve kaynakların etkin kullanılmasında yöneticilerin başarısını ölçmek için gerekli bilgilerin sağlanması,
- d) İşletmenin parasal olanaklarındaki artışı (azalışı) ve yeterli kar da-

- ğıtımı yapıp yapılmadığına ilişkin bilgilerin sağlanması,
- e) Devlet payı olan vergi tutarının belirlenmesine ilişkin bilgilerin sağlanması,
- f) Makro ekonomik kararlara yardımcı olacak bilgilerin sağlanması,
- g) İşletmenin denetlenmesine olanak verecek bilgilerin sağlanması,
- h) Halka açılmalarda potansiyel yatırımcılara yardımcı olacak bilgilerin sağlanması,
- ı) İşletme yöneticilerinin ileriye dönük kararlar almasına olanak verecek bilgilerin sağlanması.

Yüksek enflasyonun yaşandığı ekonomilerde mali tabloya ilişkin ilk tanımdan hareket edilirse, muhasebe işlemlerinin tarihi maliyet esasına göre kayıt tutuyor ve raporluyor olması, muhasebe sisteminin bir sonucu olan bu tabloların yine yukarıda maddeler halinde sayılan beklenen yararları ortadan kaldırdığı söylenebilir.

İşletmenin mali durumunun, faaliyet sonuçlarının ve mali anlamda gelişmesine ilişkin pek çok analiz hazırlanan mali tablolara dayanılarak yapıldığından, mali tabloların güvenilir bilgi sunulması temel beklentidir.

Mali tabloların kullanıcıları bakımından bir değerlendirme yapıldığında ise tablolardan yararlanacak çevrenin oldukça geniş bir yelpazeye yayıldığı görülmektedir. Örneğin tablolardan doğru bilgileri sağlayamayan yönetici, yapacağı plan, bütçe, verimlilik analizleri gibi çalışmalarda olumsuz sonuçlarla karşılaşacak, ortaklar işletmenin geleceği konusunda tam bilgilenemediği için yatırımlarını doğru bir şekilde yönlendiremeyecektir.

Diğer yandan enflasyonun etkilerinin yansıtılmadığı tablolarda işletmenin karı gerçeği yansıtmadığı için, devletin bu rakam üzerinden vergi hesaplanması aslında işletmenin gerçek karından değil, fiktif kardan vergi hesaplanması sonucunu doğurmakta ve verginin çoğu zaman işletmenin kazancından değil özsermayesinden alınmasına yol açmaktadır.

Buradan hareketle enflasyon ortamında işletmeye ilişkin gerçeği yansıtmayan tablolara dayandırılarak alınan kararlar, işletmenin uzun dönemde hem satın alma gücünü hem de üretim gücünü olumsuz yönde etkileyeceği düşünülerek, mali tabloların **enflasyon muhasebesi** yöntemleriyle düzeltilmesi kaçınılmaz bir ihtiyaç olarak görülmektedir.

1.3. ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Çalışmanın bu bölümünde enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkileri ele alınmaktadır.

1.3.1. Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri

Bilanço işletmelerin varlık ve kaynak yapısını ortaya koyan mali tablodur. Enflasyonun bilanço üzerindeki etkileri incelendiğinde bu etkinin bilançonun varlık ve kaynak yapısı üzerinde farklı etkiler yaptığı görülmektedir. Bu nedenle enflasyonun varlık ve kaynak yapısı üzerindeki etkilerinin ayrı ayrı incelenmesi gerekmektedir.

1.3.1.1. Enflasyonun Varlık Yapısı Üzerindeki Etkileri

Bilançonun varlıklar kısmında yer alan işletme varlıklarının tümü enflasyondan aynı düzeyde etkilenmemektedirler. Burada da ikili bir ayrıma gidilerek varlıklar “parasal olmayan varlıklar” ve “parasal varlıklar” şeklinde incelenmek durumundadır.

1.3.1.1.1. Parasal Olmayan Varlıklara İlişkin Açıklamalar

Parasal olmayan varlıklar fiyatlar genel düzeyinin değiştiği ekonomilerde nominal değerleri değişen ancak satın alma güçleri değişmeyen varlıklardır.

Örneğin, işletmenin sahip olduğu 2 milyar TL’lik bir makinenin değeri enflasyon nedeniyle 3 milyar TL’ye çıkabilir. Makinenin nominal değeri yükselirken makine yine fiilen işletmenin elindedir. Yine benzer şekilde işletmenin elinde stok olarak bulunan 50 torba çimentonun değeri 500.000 TL. iken, enflasyon nedeniyle bu stokun değeri 750.000 TL. olabilir ancak sonunda yine işletmenin elinde 50 torba çimento bulunmaktadır.

Benzer şekilde işletmenin 1 Kasım 1999’da bir yıllık kira bedeli 12 milyar TL’yi peşin ödediğini varsayalım. Bu durumda 31 Aralık 1999’da bilançoda görülen 10 milyar TL. peşin ödenmiş gider rakamı parasal olmayan varlık sayılmaktadır. Çünkü bu rakam gelecek on aydaki kiralanan varlığı kullanma hakkını (satın alma gücü) korumaktadır.

Yabancı paralar ülkedeki döviz kurlarının enflasyon yönünde ve miktarında değiştiği varsayımından hareketle uygulamada parasal olmayan varlık olarak değerlendirilmektedir.

Parasal olmayan varlık kalemleri toplu halde TMS 2 “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama” standardında yer alan listede Tekdüzen Hesap Planı’ndaki gruplar ve hesaplar bazında Tablo 1’de görülmektedir.

1.3.1.1.2. Parasal Varlıklara İlişkin Açıklamalar

Bilançoda yer alan aktiflerden bir kısmı da enflasyon ortamında fiyat değişmelerine karşı nominal değerlerini aynen korurlarken, satın alma güçleri fiyat değişiminin ters yönünde değişim gösteren varlıklardan oluşmaktadır. Bu varlıklara da enflasyon muhasebesinde “parasal varlıklar” adı verilmektedir.

Örneğin, 31 Aralık 2000 tarihli dönem başı bilançosunda yer alan ve tahsil edilmesine daha 15 ay olan 1 Milyar TL’lik alacak 31 Aralık 2001 tarihli bilançoda hala 1 Milyar TL’lik nominal değer ile bulunmakta iken, enflasyon nedeni ile satın alma gücünden çok şey kaybetmiş olmaktadır.

2001 yılı içerisinde toplam eşya fiyat endeksinin 2626’dan 4951,7’ye yükselmesi durumunda % 88’lik enflasyon yaşanmış olmaktadır. 1 Milyar TL nominal değerli bir alacağın yıl sonunda aynı değeri koruyabilmesi için;

$1.000.000.000 \times (4951,7 / 2626) = 1.880.000.000$ TL’lik bir nominal değer ile dönem sonu bilançosunda yer alması gerekir.

Bu nedenle enflasyon ortamında fazla miktarda parasal değeri ellerinde bulunduran işletmeler enflasyondan daha fazla zarar görmektedirler.

Tablo 1: Parasal Olmayan Varlık Kalemleri

10,12,13,22,23 vs. *	YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN HESAPLAR
	-Yabancı Para Kasası
	- Döviz Tevdiat Hesapları
	- Yabancı Paralı Çekler
	- Yabancı Para Cinsinden Alacaklar vs.
110	HİSSE SENETLERİ
119/..	HİSSE SENETLERİ DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
150-158	STOKLAR
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
170-178	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ
179	TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER
195	İŞ AVANSLARI (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI (Stok ve maddi duran varlık kalemleriyle ilgili olmak kaydıyla)
24	MALİ DURAN VARLIKLAR (Bağlı menkul kıymetlerdeki tahviller hariç)
250-258	MADDİ DURAN VARLIKLAR
259	VERİLEN AVANSLAR (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
260-268	MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR
269	VERİLEN AVANSLAR (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
270-278	ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR
279	VERİLEN AVANSLAR (Fiyat artışları işletmeye yansıtılmadığı sürece)
280	GELECEK YILLARA AİT GİDERLER
293	GELECEK YILLAR İHTİYACI STOKLAR
294	ELDEN ÇIKARILACAK STOKLAR VE MADDİ DURAN VARLIKLAR
298	STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
299	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR

Enflasyon ortamında işletmelerin gerçek karlarının hesaplanabilmesi için ayrıca parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı uğradıkları zararların da göz önüne alınması gerekmektedir. Parasal değerleri elde bulundurma kazanç ve kayıplarının nasıl hesaplandığı ileride örneklerle anlatılmaktadır.

Parasal varlık kalemleri topluca Tablo 2’de görülmektedir.

1.3.1.2. Enflasyonun Kaynak Yapısı Üzerindeki Etkileri

Bilançonun kaynaklar kısmında yer alan kalemler de enflasyondan aynı düzeyde etkilenmemektedirler. Burada da ikili bir ayrıma gidilerek kaynaklar “parasal olmayan kaynaklar” ve “parasal kaynaklar” başlıkları altında ayrı ayrı ele alınacaklardır.

Tablo 2: Parasal Varlık Kalemleri

10	HAZIR DEĞERLER (TL. Hesapları)
111	ÖZEL KESİM, TAHVİL, SENET VE BONOLARI
112	KAMU KESİMİ, TAHVİL, SENET VE BONOLARI
118	DİĞER MENKUL KIYMETLER
119	MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI
12	TİCARİ ALACAKLAR
13	DİĞER ALACAKLAR
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI (Fiyat artışları işletmeye yansıdığı sürece)
181	GELİR TAHAKKUKLARI
19	DİĞER DÖNEN VARLIKLAR (Parasal olmayanlar hariç)
195	İŞ AVANSLARI (Fiyat artışları işletmeye yansıdığı sürece)
197	SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI (Parasal olmayanlar hariç)
22	TİCARİ ALACAKLAR
23	DİĞER ALACAKLAR
240	BAĞLI MENKUL KIYMETLER İÇERİSİNDE YER ALAN TAHVİLLER VE BONOLAR
241	BAĞLI MENKUL KIYMETLER DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-) (Tahvil ve bonolara ait olanlar)
259-269-279	VERİLEN AVANSLAR HESAPLARI (Fiyat artışları işletmeye yansıdığı sürece)
281	GELİR TAHAKKUKLARI
291	GELECEK YILLARDA İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ
292	DİĞER KATMA DEĞER VERGİSİ
295	PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FONLAR
297	DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR

1.3.1.2.1. Parasal Kaynak Kalemleri

Parasal kaynak kalemleri işletmenin belirli bir tarihte ve önceden belirlenmiş bir tutarla ödeyeceği borçları ifade etmektedir. Bunlara örnek olarak kısa ve uzun vadeli banka borçları, borç senetleri ve satıcılara olan borçlar tedavülde bulunan tahviller ve gider tahakkukları verilebilir.

Enflasyon söz konusu olduğunda; fiyatlar genel seviyesi yükselirken, borçlar da muhasebeye giriş değeri üzerinden ileri ki bir tarihte ödeneceğinden işletmelerin reel borç yükü ödeme tarihine kadar azalmakta bu da işletmenin öz sermayesinde artış yaratmaktadır. Çünkü işletme satın alma gücü yüksek iken aldığı bir değeri, ileri bir tarihte aynı nominal değerle ancak enflasyondan dolayı satın alma gücü düşüken ödemektedir.

Örneğin, işletmenin bugün bir finans kurumuna 500.000.000 TL borçlandığını, dört ay sonra borcunu ödediğini varsaydığımızda aylık ortalama % 7,5 enflasyon yaşandığı düşünülür ise, borçlanan işletmenin aldığı krediyi aynı değerde ödeyebilmesi için;

$$4 \text{ aylık enflasyon} = 4 \times \% 7,5 = \% 30$$

4 ay sonraki reel borç = 500.000.000 TL x (130 / 100) = 650.000.000 TL olarak ödemesi gerekmektedir.

İşletme bilançoları incelendiğinde parasal kullanımları, parasal varlıklardan daha yüksek olan işletmeler enflasyonunu etkileri nedeni ile bu durumdan kar etmelerinin yanı sıra tersi olduğunda; işletmeler zararlı çıkmaktadır. Sonuç olarak enflasyon ortamında tüm işletmeler her pozisyonda net borçlu olmak isterler.

Ülkemizde yaşanan alacakların tahsilatındaki güçlük, tahsilatta yaşanan gayri yasal yollar iş ahlakının yanında yukarıda açıklanan net borçlu olma isteğine dayanmaktadır.

Buradan hareketle parasal varlıklarda olduğu gibi, işletmenin karları hesaplanırken borçlardan dolayı ortaya çıkan enflasyon kazancının dikkate alınması gerekmektedir. Parasal kaynaklar toplu halde Tablo 3'te görülmektedir.

Tablo 3: Parasal Kaynak Kalemleri

30	MALİ BORÇLAR
32	TİCARİ BORÇLAR
33	DİĞER BORÇLAR
34	ALINAN AVANSLAR (Fiyat artışlarının alıcıya yansıtılması durumunda)
36	ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER
37	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
381	GİDER TAHAKKUKLARI
39	DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR
397	SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI (Stok, hisse senedi ve maddi duran varlıklar gibi parasal olmayan kalemler hariç)
40	MALİ BORÇLAR
42	TİCARİ BORÇLAR
43	DİĞER BORÇLAR
44	ALINAN AVANSLAR (Fiyat artışlarının alıcıya yansıtılması durumunda)
47	BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI
481	GİDER TAHAKKUKLARI
49	DİĞER UZUN VADELİ KAYNAKLAR

1.3.1.2.2. Parasal Olmayan Kaynak Kalemleri

Parasal olmayan kaynak kalemleri peşin alınmış gelirler (gelecek aylara, yıllara ait gelirler), yabancı para birimi ile ödenecek borçlar, alınan avanslar ve özkaynaklar grubu olarak sıralanabilir.

Burada özellikle özkaynaklar grubundaki hesaplar üzerinde durmak gerekmektedir. Özkaynaklar grubundaki hesapların enflasyondan etkilenme şekilleri bunların işletmede nasıl kullanıldıklarına bağlıdır. Eğer işletme daha çok parasal aktif kalemlere yoğunlaşmışsa, enflasyon ortamında özkaynaklarında giderek azalma olacak, parasal olmayan aktif kalemlere yoğunlaşmışsa bu varlıklar da enflasyonla birlikte değer kazanacaklarından özkaynakların da fazla değişme olmayacaktır.

Enflasyon muhasebesi uygulanarak işletmenin gerçek karının saptanmasıyla özkaynaklar grubunun da ne şekilde değiştiği ortaya daha net çıkmaktadır.

Peşin tahsil edilmiş gelirler de enflasyon ortamında bu kaynağın nasıl kullanıldığına bağlı olarak etkileneneğinden parasal olmayan kaynaklar arasında incelenmektedir.

Diğer yandan alınan avanslar da avansın koşullarına bağlı olarak farklı şekil-

lerde değerlendirilmektedir. Eğer belirli bir zaman sonunda mal teslimi yapmak üzere avans alınmış ve fiyat değişmelerinin müşteriye yansıtılmaması kararlaştırılmışsa, bu avanslar parasal olmayan kalemler olarak değerlendirilirler. Fiyat değişimlerinin müşteriye yansıtılması söz konusu ise bu avanslar parasal pasif kalemler olarak değerlendirilmelidir. Bedelin sabitlenmesi koşullarında belirli bir tarihte alınan avans parasal olarak değerlendirildiğine göre, bu avans karşılığı malın teslim edilmesi esnasında, teslim edilen malın ya da hizmetin maliyetinde enflasyon nedeniyle bir artış olacağından aslında işletme için bir zarar söz konusu olmaktadır. Ancak bu zararın miktarı işletmenin aldığı avansı nasıl değerlendirdiğine bağlı olarak artıp azalabilmektedir¹.

Parasal olmayan kaynak kalemleri Tablo 4'te görülmektedir.

1.3.2. Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Bir işletmenin belirli muhasebe dönemi sonundaki faaliyet sonuçlarını gösteren tablo "Gelir Tablosu" olarak tanımlanmaktadır. Gelir tablosu faaliyet sonuçlarını işletmenin maliyet, gider, gelir, kar unsurlarını ortaya koyarak özetlemekte ve karar vericilerin işletme performansını anlamalarına yardımcı olmaktadır.

Tablo 4: Parasal Olmayan Kaynak Kalemleri

3 ve 4. Grup*	YABANCI PARA CİNSİNDEN OLAN HESAPLAR
34	ALINAN AVANSLAR (Fiyat artışları alıcıya yansıtılmadığı sürece)
35	YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
380	GELECEK AYLARA AİT GELİRLER
480	GELECEK YILLARA AİT GELİRLER
5	ÖZKAYNAKLAR

İşletme performansının sağlıklı olarak ölçülebilmesi için, gelir tablosunun sağlıklı bilgiler içermesi gerekmektedir. Ancak enflasyon gelir tablosu üzerindeki kalemleri değişik şekillerde etkilemekte ve tabloyu amacına hizmet etmede yetersiz kılmaktadır. Bu nedenle enflasyon muhasebesi yöntemlerinin gelir tablosu kalemlerine de uygulanması ve bu tablo üzerindeki etkilerin giderilmesi gerekmektedir.

Enflasyonun gelir tablosuna etkileri kalemler bazında aşağıdaki gibi kısa-

1 Nalan Akdoğan-Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Kasım 1998, s. 683

ca özetlenebilir:

İşletmenin satışlar tutarının enflasyona göre düzeltilmemiş değerlerle ifade edilmesi durumunda, satışlar toplamı, yıl içinde farklı dönemlerde elde edilmiş satış tutarlarının nominal değerlerinin toplamı şeklinde raporlanmaktadır. Örneğin satışları yıl içinde dağılmamış bir işletmede toplam satışların 1000 TL. olduğu ve bu satışların 300 TL'sinin Ocak ayında, kalan 700 TL'sinin kasım ayında yapıldığı kabul edilsin. Bu durumda oluştuğu tarihe bağlı olarak satın alma güçleri farklı bu iki tutarın yalnızca aritmetik olarak toplanması enflasyon ortamında işletmenin gerçek satış değerini ortaya koymamaktadır.

Benzer bir şekilde örneğin maddi duran varlıkların satışından elde edilen kar ya da zararlar, tarihi maliyetler ve bu maliyetler baz alınarak hesaplanan amortismanlar dikkate alındığı için satış işleminin kar ya da zararını ortaya koymamaktadır.

Geçmiş dönemlerde peşin olarak ödenmiş giderlerden bu dönemde giderleşenler de bugünkü fiyatlarla ifade edilmediği için gerçek gider rakamını ortaya koymamaktadır.

Bilindiği gibi satışların maliyeti, her birisi işletmeye farklı tarihlerde girilen dönem başı stok, dönem sonu stok ve dönem içi alışlardan etkilendiği için, klasik formülle (d.b stok + önem içi alış - d.s. stok) hesaplandığında, enflasyon ortamında işletmenin gerçek satışların maliyeti tutarı olamamaktadır. Üretim işletmelerinde satışların maliyeti hesaplanırken hem dönemin üretim giderlerinin hem de yarı mamul ve mamul stoklarındaki değişim dikkate alınmaktadır. Bu unsurların oluşmasında katlanılan giderlerin farklı tarihlerde ortaya çıkıyor olması ve özellikle amortisman giderlerinin tarihi değerlerle belirleniyor olması satışların maliyeti kalemi üzerinde enflasyonun etkilerini daha çarpıcı olarak ortaya koymaktadır.

1.4. TMS-2 YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI VE MALİ TABLOLARIN ENFLASYON MUHASEBESİNE GÖRE DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR

Ülkemizde neredeyse 29 no.lu Uluslararası Muhasebe Standardı'nın aynı olmak üzere 2 no.lu Türkiye Muhasebe Standardı enflasyon muhasebesine ilişkindir ve 1996 yılında yayınlanmıştır.

TMS-2'nin "amacı" aşağıdaki üç madde ile belirlenmiştir.

- a) Bu standart yüksek enflasyon ortamında, temel mali tabloların (konsolide olanlar dahil) düzenleme esaslarını içermektedir.
- b) Yüksek enflasyonlu dönemlerde TL. birimine göre sunulan faaliyet sonuçları ve finansal durumun bir anlam taşımayacağı, liranın satın alma gücünde meydana gelen azalışlar, farklı tarihlerde ortaya çıkan işlem ve olayların karıştırılmasını önleyeceği ve sonuçların yanıltıcı olacağı göz önünde tutularak mali tabloların, dönem sonundaki liranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi sağlanır.
- c) Düzeltme işlemi muhasebe kayıtları dışında raporlar aracılığıyla yapılır.

TMS-2'nin "içeriği" hangi durumlarda yüksek enflasyonun varolduğunun kabul edileceğine ilişkindir. Bu durumlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

- a) Nüfusun çoğunluğunun, servetini parasal olmayan varlık edinerek veya yabancı para birimli yatırım araçlarına yatırım yaparak değerlemesi, elde TL. nakit bulundurmuyarak satın alma gücünün korunabilmesi için, süratle parasal olmayan yatırımlara yöneltmesi.
- b) Nüfusun çoğunluğunun para ile ilgili işlemleri, istikrarlı gördüğü yabancı para birimleri ile yapması fiyatların yabancı para birimine göre belirlenmesi.
- c) Vadeli yapılan satış ve satın almalarda; Vade kısa olsa bile vade süresi içinde paranın satınalma gücünde beklenen kayıpların dikkate alınarak fiyatların vade farkı koyularak saptanması.
- d) Fiyatların, ücretlerin ve faiz oranlarının fiyat endeksine bağlanmış olması.
- e) Son üç yıllık kümülatif enflasyon oranlarının %100'e yakın ya da bu oranın üstünde oluşması.
- f) Yüksek enflasyonun belirtisi olan diğer göstergelerin varlığı.

TMS-2'nin "açıklamalar" kısmında ise enflasyon muhasebesinin nasıl

uygulanacağına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Uygulamaya ilişkin açıklamalar standart esas alınarak örneklerle ileride ele alınacağından standardın bu kısmı tamamıyla verilmeyecektir.

TMS-2'nin "açıklamalar" kısmında yer alan bir diğer önemli konu düzeltme işlemlerinde kullanılacak fiyat endeksleriyle ilgilidir. Bu konuya ilişkin açıklama şu şekildedir;

"Bu standarda göre düzenlenmesi gereken mali tabloların düzeltilmesinde, genel satınalma gücündeki değişimleri yansıtan Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Türkiye geneli için yayınlamış olduğu toptan eşya fiyat endeksleri kullanılır."

Muhasebe standartları bakımından yukarıdaki gibi ele alınan enflasyon muhasebesi uygulamaları, son olarak 28 Kasım 2001 tarih ve 24597 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren SPK'nın Seri: XI, No: 20 "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ"i ile gündeme gelmiştir.

Mali tabloların enflasyon muhasebesine göre düzeltilmesine ilişkin esaslar maddeler halinde aşağıdaki özetlenebilir.

1.4.1. Bilanço Kalemlerinin Düzeltilmesine İlişkin Esaslar

TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı'nın 6-15 nolu maddeleri bilançonun cari dönem verilerinin düzeltilmesinde uyulacak esasları aşağıdaki gibi düzenlemektedir.

- Bilançonun düzenlenmesi sırasında bilanço kalemlerinin cari değerleri belirlenmemiş ise genel fiyat endeksi uygulanarak cari değerleri saptanır.
- Parasal kalemler, bilançonun düzenlendiği tarihte, ulusal para biriminin satın alma gücüne göre ifade edildiklerinden ayrıca düzeltmeye tabi tutulmaz. Bu kalemler cari para birimi ile ifade edildiklerinden bilançoda aynen yer alır.
- Parasal olmayan kalemler bilançoda yenileme maliyetleri veya net nakit değerleri (net gerçekleşebilir değer) ile gösterilmişler ise yeniden değerlendirilmeleri yoluna gidilmez. Bunun dışında kalan tarihi maliyetlere göre gösterilmiş tüm parasal olmayan kalemlerin genel fiyat düzeyine göre cari değerleri saptanır.
- Bilançolardaki yabancı paralı varlık ve kaynak hesapları dönem so-

nunda evalüasyona tabi tutulmaları nedeniyle esasen cari değerler ile gösterilmekte olduklarından düzeltmeye tabi tutulmaz.

- Menkul kıymet portföyünde bulunan hisse senetleri borsa değerine göre değerlendirilmiş iseler, cari değerleri ile gösterildiklerinden tekrar değerleri düzeltilmez.
- Döviz endeksli varlık ve kaynak hesapları, bilanço tarihindeki döviz kuruna göre düzeltilmiş cari değerleri ile bilançoda gösterilmesi gerektiğinden bu değerlerin diğer ölçülerle düzeltilmesi yoluna gidilmez.
- Maddi duran varlıklardan amortisman tabi ve yeniden değerlendirme kapsamında bulunan varlıklar elde edilme tarihleri ve elde edilme maliyetleri esas alınarak düzeltme yapılır. Yeniden değerlendirme tutarları dikkate alınmaz.
- Maddi duran varlıklar içinde yer alan ancak yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulan kalemler ise (yapılmakta olan yatırımlar, yıl içinde alınan maddi duran varlıklar gibi) elde edildikleri tarihten bilançonun düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde meydana gelen değişimler dikkate alınarak yeniden değerlendirilir.
- Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, bağlı menkul kıymetler içindeki ortaklık payları, iştirakler, bağlı ortaklıklar, öz kaynaklar gibi parasal olmayan kalemlerin bilançoda tarihi maliyet-birikmiş amortisman değeri ile gösterilmeleri durumunda, bu kalemlerin tarihi maliyetleri, kalemlerin işletme aktifine girdiği tarihten bilançonun düzenlendiği tarihe kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde meydana gelen değişimlere göre hesaplanan katsayılar uygulanarak düzeltilir. Dönem sonundaki borsa değeri ile gösterilen tüm menkul kıymetler ile dönem sonu kur değerleriyle ifade edilen yabancı paralı aktif ve pasif kalemler ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz.
- Parasal olmayan kalemlerin yeniden değerlendirilmiş cari değerleri, söz konusu kalemlerin geri kazanılabilir değerlerinden büyük ise söz konusu varlıklar geri kazanılabilir değeri ile gösterilir. Geri kazanılabilir değer diğer standartlarda ele alındığı gibi duruma göre net nakit değeri, yenileme değeri veya net bugünkü değeri olabilir.
- İştiraklerin ve bağlı ortaklıkların değerlendirilmesinde özkaynak yöntemini uygulayan işletmelerde enflasyon ortamlarında bağlı ortaklık veya iştiraklerin net aktifler ile faaliyet sonuçları üzerindeki işletme payının

doğru olarak hesaplanabilmesi için iştirak ve bağılı ortaklıkların bilanço ve gelir tablosu enflasyona göre bu standarttaki esaslar doğrultusunda düzeltilir ve pay tutarı düzeltilmiş mali tablolara göre hesaplanır. Bağılı ortaklık ve iştiraklerin mali tablolarının yabancı para birimi ile ifade edilmesi durumunda, bu tablolar dönem sonu kurundan ulusal para birimine çevrilir.

- Varlıkların finanse edilmesinde kullanılan kredilerden doğan kur farkları ve finansman giderleri yüksek enflasyon ortamında mali tablolar düzeltilirken varlıkların elde edilme tarihinden sonra maliyetlere yüklenilmişse kur farkları ve finansman giderleri elimine edilerek değerlendirilme dışında bırakılır.
- Varlık elde edilene kadar oluşup maliyetlere yüklenmiş finansman giderlerinin ve kur farklarının enflasyon üzerinde kalan reel kısmı enflasyona göre düzeltilir.
- Ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri içinde yer alan ve nakit girişi sağlayan kalemlerden her biri oluştuğu tarihten itibaren genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre düzeltilir. Kar yedekleri, geçmiş yıllar karları ve dönem net karından sermayeye ilave edilen tutarlar nakit artışı sayılır.
- Bu standardın ilk uygulamaya geçildiği dönemin başında kar yedekleri grubunda yer alan olağanüstü yedekler ile net kar kalemleri dışındaki tüm özkaynak kalemleri oluştuğu tarihten itibaren genel fiyat endeksleri uygulanmak suretiyle yeniden hesaplanır. Bilançodaki diğer tüm kalemlerin yeniden değerlemesinden doğan farklar düzeltilmiş bilançoda olağanüstü yedekleri oluşturur.

1.4.2. Gelir Tablosu Kalemlerinin Düzeltilmesine İlişkin Esaslar

TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı'nın 16-19 nolu maddeleri bilançonun cari dönem verilerinin düzeltilmesinde uyulacak esasları aşağıdaki gibi düzenlemektedir.

- Gelir tablosunun bütün gelir ve gider unsurları bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edilir. Bu nedenle bütün gelir ve gider unsurları ilk kaydedildikleri tarihten itibaren genel fiyat endeksinde oluşan değişikliklere göre yeniden belirlenir. Amortisman ve tükenme payları düzeltilmiş maliyetler üzerinden ayrılır.
- Dönem içinde ortaya çıkan ve döneme yaygın olarak yapılan giderler ve sağlanan gelirler dönemin bütün günlerine eşit biçimde dağıtılmış olduğu varsayılarak dönem sonu endeks / dönemin ortalama endeksi katsayısına göre düzeltilebilir.
- Parasal olmayan varlık unsurlarının satışından ortaya çıkan kar veya zararlar genel fiyat düzeyine göre tekrar hesaplanır ve gelir tablosunda düzeltilmiş değerleri ile gösterilir. Tarihi maliyetlere göre saptanan satış karı veya zararının genel fiyat endekslerine göre düzeltilebilmesi için satışa konu olan varlığın değeri dönem sonu paranın satın alma gücüne göre ifadesi sağlanır. Ayrıca satış fiyatı da satış anındaki veya dönem ortalamasına göre dönem sonu paranın satın alma gücü değerine çevrilir. Dönem sonu paranın değerine göre düzeltilmiş satış fiyatıyla düzeltilmiş maliyet fiyatı arasındaki fark düzeltilmiş satış karı veya zararını oluşturur.
- Değerlemede tarihi elde etme maliyetleri yerine cari yenileme değerinin kullanıldığı gelir tablolarında da tüm gelir ve gider unsurları tarihi maliyetli gelir tablolarında olduğu gibi genel fiyat endeksleri kullanılarak bilançonun düzenlendiği tarihteki paranın satın alma gücüne göre ifade edilmeleri sağlanır.
- Enflasyon döneminde, parasal varlık veya parasal borçların fiyat düzeylerine bağlanmadığı ortamda, parasal borçlardan fazla parasal varlık bulunduran işletmeler satın alma gücü kaybına uğrar. Diğer taraftan parasal varlıklardan fazla parasal borcu olan işletmeler ise satın alma gücü kazanır. Bu nedenle parasal varlık ve parasal borçlar farkından doğan kazanç ve kayıplar dönem karının belirlenmesinde dikkate alınır. Bu tutar gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak "Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" veya "Finansman Giderleri" hesap gruplarında yer alır.
- Parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç veya kaybı aşağıdaki biçimde hesaplanır:

- i. Dönem başı bilançosundaki parasal varlıklar ve parasal borçlar farkı dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir.
- ii. Dönem içinde net parasal kalemlerde artış ve azalış yaratan işlemlerin dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değerleri "i" de hesaplanan tutara eklenir veya çıkartılır.
- iii. "ii" paragrafında bulunan tutar ile dönem sonundaki net parasal kalemler arasındaki fark gelir tablosunda yer alacak parasal kazancı veya kaybı gösterir.

1.4.3. Nakit Akış Tablosunun Düzeltilmesi

Bilindiği gibi işletmenin nakit akım tablosu bilanço ve gelir tablosu kalemlerinden yararlanılarak düzenlenmektedir. Bu tablonun düzeltilmesiyle ilgili olarak TMS-2'nin 22. maddesinde "Nakit akış tablosunun tüm kalemlerinin de bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edilmesi gerekir. Düzeltilmiş nakit akış tablosunun hazırlanmasında bilanço tarihindeki ölçü birimine göre ifade edilmiş dönem başı ve dönem sonu bilançoları ve düzeltilmiş gelir tablosu verileri kullanılır." denilmektedir.

1.4.4. Önceki Dönem Mali Tabloların Düzenlenmesi

Muhasebede bir işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının dönemler itibarıyla karşılaştırmalı olarak sunulması esastır. TMS-2'nin 23 nolu maddesi bu ihtiyaca yönelik olarak önceki dönemlere ait mali tabloların düzenlenmesine ilişkin aşağıdaki hükümleri içermektedir:

"Bir önceki dönem verileri, ister tarihi maliyet değeri ile isterse cari maliyet değerleriyle gösterilmiş olsunlar, genel fiyat endeksi kullanılarak dönem sonu bilançosunun hazırlandığı tarihteki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir. Böylece dönem sonu mali tabloların dönem başı mali tablolarla karşılaştırılmalı olarak sunulması sağlanır. Bir önceki dönemde mali tablo eklerinde açıklanan bilgiler de aynı şekilde raporlama dönemi sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir."

1.4.5. Konsolide Mali Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Grup şirketlerinin düzeltilmiş mali tablolarının konsolide edilmesine ilişkin TMS-2'nin 24. ve 25. maddeleri aşağıdaki gibidir:

“Yüksek enflasyonun var olduğu bir ekonomide rapor hazırlayan bir ana şirketin, yine yüksek enflasyonun var olduğu diğer ekonomilerin para birimleriyle raporlama yapan bağlı şirketleri olması durumunda bu türdeki bağlı şirketlerin mali tabloları ana şirketin mali tabloları ile konsolide edilmeden önce, kesinlikle raporlama yaptıkları para birimine ait ülkenin genel fiyat düzeyine göre yeniden düzeltilir. Bağlı şirket yabancı bir şirket ise, yeniden düzenlenmiş mali tablolar dönem sonu kurlarıyla, ilgili ana şirketin para birimine çevrilir.”

“Değişik tarihli mali tabloların konsolide edilmesinin söz konusu olduğu durumlarda, parasal ve parasal olmayan tüm kalemlerin, konsolide mali tabloların hazırlandığı tarihte geçerli olan cari paranın satın alma gücüne göre yeniden düzeltilmesi yapılır.”

1.4.6. Mali Tablo Dipnotlarında Raporlanacak Bilgiler

TMS-2'nin 28. maddesi enflasyona göre düzeltilmiş mali tabloları dipnotlarında açıklanması gereken bilgileri aşağıdaki gibi sıralamıştır:

- a) Cari dönem ve önceki dönem mali tabloları, genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre yeniden düzenlendiği ve verilerin bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edildiği,
- b) Mali tabloların tarihi maliyet yaklaşımı esasına mı yoksa cari maliyet esasına mı dayandırıldığı, hangi kalemlerin cari maliyetlerinin esas alındığı,
- c) Kullanılan fiyat endeksinin çeşidi ve bilanço günündeki düzeyi ile endekste geçen yıllık ve cari dönemdeki hareketleri.

2.1. FİYATLAR GENEL DÜZEYİ MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

TMS-2, UMS-29 ve 2001 yılında yayınlanan SPK Tebliği incelendiğinde, bunları enflasyon muhasebesi yöntemlerinden fiyatlar genel düzeyi yöntemini önerdikleri görülmektedir. Önceki bölümdeki açıklamalar da göz önünde tutularak fiyatlar genel düzeyi muhasebesinin amaçları aşağıdaki sıralanabilir:

1. Enflasyon veya deflasyon ortamında paranın satın alma gücünün değiştiği gerçeğinden yola çıkarak zaman içersinden homojenliğini yitirecek anlamsızlaşan mali tabloları belirli bir tarihteki aynı para birimleri ile ifade ederek daha anlamlı biçime getirmek.
2. İşletmenin hasılat ve maliyetlerini bilanço günündeki paranın satın alma gücünden ifade ederek gerçek işletme sonuçlarını (karlarını) hesaplamak. Bu sayede işletme yöneticilerini gerçek performanslarıyla ölçmek ve değerlendirmek.
3. Nakdi değerleri elde bulundurma nedeniyle uğranılan kayıpları elde edilen kazançları hesaplayarak elde bulundurulacak nakdi değerler için yeni politikalar üretmek.
4. Enflasyonun işletmeler üzerindeki etkisini net ve açık bir biçimde ortaya koymak işletmelerin gerçekte kazanmadan enflasyon nedeniyle ödedikleri vergi tutarını ortaya koymak.
5. Vergi kanunları izin verdiği durumda doğru vergilendirme sağlamak.
6. Gerçek kazanç veya zararları ölçerek dönemler arasında anlamlı kıyaslamalar yapılmasını sağlamak. Çünkü enflasyondan arındırılmamış bilanço kalemleri ile dönemler arasında anlamlı karşılaştırmalar yapabilmek hemen hemen mümkün olamamaktadır.
7. Fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre düzeltilmiş bilanço kalemleri ile daha anlamlı finansal analizler yapabilmek. Bilinen finansal analiz teknikleri ile tarihsel verilere göre hazırlanmış bilanço kalemlerinden yararlanılarak tümüyle doğru bilgiler edinebilmek çok güç olmaktadır.
8. İşletmedeki ortakların veya hisse sahiplerinin kazançlarını doğru bir biçimde ölçerek haklarını korumaktır.
9. Doğru kâr veya zararlar hesaplayarak gerçekte kazanılmamış karlar üzerinden vergi ve kâr payı ödemesi ile işletme varlıklarının zayıflamasına engel olmak.

2.2. MALİ TABLOLARININ DÜZELTİLMESİ SÜRECİ

Mal tabloların fiyatlar genel düzeyi muhasebesine göre düzeltilebilmesi için aşağıdaki aşamaları sırasıyla uygulamaya koymak gerekmektedir:

1. İşletmenin bir yıla ilişkin dönem başı ve dönem sonu bilançoları ile ilgili yıla ilişkin gelir tablosunun elde edilmesi;
2. Bilanço ve gelir tablosunda parasal ve parasal olmayan kalemlerin belirlenmesi.
3. Parasal olmayan kalemlerin işletmeye hangi tarihte girdiklerinin belirlenmesi.
4. Düzeltme işleminde kullanılacak endekslerin seçimi
5. Endeksler yardımı ile düzeltme katsayılarının saptanması
6. Düzeltme katsayıları yardımı ile mali tablo kalemlerinin düzeltilmesi.
7. Satın alma gücü kazancı veya kaybının hesaplanması ile bu değer düzeltilmiş bilanço ve gelir tablolarına eklenmesi ile mali tabloların yeniden oluşturulması.

2.3. ENDEKSLERİN SEÇİMİ

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinde önemli konulardan bir tanesi endeks seçimi olmaktadır. Yöntemden yeteri kadar doğru veri ve bilgiyi sağlayabilmek için yöntemin uygulamasında kullanılacak endeksin bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikleri şöyle sıralamak mümkündür:

1. Endeks kapsamlı olmalıdır.

Kullanılacak endeks mümkün olduğu kadar ekonomide mübadele edilen mal ve hizmetin değerindeki değişmeyi yansıtacak kadar kapsamlı olmalıdır. Olabildiğince fazla sektörü kapsamalıdır.

2. Endeks önemli mal ve hizmetlerin fiyatlarının etkilerini doğru olarak yansıtmalıdır.

Hızlı gelişen ekonomide tüketici davranışları da hızla değiştiğinden eski alışkanlıklara göre düzenlenmiş bir tüketici endeksi gerçeği yansıtmaktan uzak olabilir.

3. Endeks yeterli süre için analiz yapmaya elverişli bir geçmişe sahip olmalıdır.

Sağlıklı bir düzeltme yapabilmek için kullanılacak endeksin bilançoda mevcut kalemlerin işletmeye girişine ilişkin tüm yılları kapsaması gerekmektedir. Örneğin bilanço kalemlerine 10 yıldan daha önce girmiş birçok sabit değer mevcut iken bilanço kalemlerini sadece 10 yıldan beri hazırlanan bir endeks ile düzeltebilmek mümkün değildir.

4. Endeks her zaman kullanılmaya hazır olmalıdır.

Bilanço kalemlerinin düzeltilmesinde endeksler fazla gecikme olmadan yayınlanan özellikte olmalıdır. Aylık veya üç aylık dönemler itibariyle bilanço hazırlayan işletmeler bu dönemler itibariyle bilançolarını düzeltmek isteyebilirler. Böyle olduğunda aylık veya en fazla üç aylık endekse ihtiyaç duyarlar. Böylesine çalışan işletmeler için yıllık endeks yayınlamak onların sorununu çözmeyecektir. Endekslerin zamanında kullanımı içinde fazla gecikmeden yayınlanmasında yarar bulunmaktadır.

Ülkemizde fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre düzenlenecek bilanço ve gelir tabloları için

- Toptan eşya fiyatı endeksi
- Tüketici fiyatları endeksi kullanılabilir.

Bunlardan toptan eşya endeksi isminden de anlaşılacağı üzere toptan piyasalarda işlem gören belli başlı malların fiyatlarının ortalamasına göre hazırlanmaktadır. Tüketici fiyatları endeksi ise daha çok ücret ve maaş ile geçimini sağlayan kimselerin satın aldığı mal gruplarının ortalama fiyatlarından yararlanarak hesaplanmaktadır.

Fiyatlar genel seviyesine göre bilanço ve gelir tablosu kalemlerini düzeltirken yukarıda açıklanan endekslerin hangisinin kullanılması daha yararlı olacağı konusunda, her endeks için lehte ve aleyhte görüşler olmakla birlikte; aslında kısa vadede iki endeks farklı olsa da, uzun dönemde birbirlerine yaklaşmaktadırlar. Ayrıca yapılan araştırmalar iki endeks arasında çok sıkı bir korelasyon olduğunu ve her iki endekse göre yapılan düzeltmelerin birbirine yakın olduğunu göstermektedir.

Ülkemiz uygulamaları için TMS-2 ve SPK'nın 28 kasım 2001 tarihli Tebliği, D:İ.E.'nin toptan eşya fiyatları genel endeksini önermektedirler.

2.4. BİLANÇO VE GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

2.4.1. Bilanço Kalemlerinin Düzeltilmesi

Fiyatlar genel düzeyi muhasebesinin bilanço kalemlerine uygulanmasından bahsedildiğinde; yöntemin doğası gereği ve mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamak bakımından hem dönem başı hem de dönem sonu bilançosundaki kalemlerin düzeltilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Buradan hareketle dönem başı ve dönem sonu bilanço kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesi üç başlıkta ele alınmaktadır. Bunlar “parasal” ve “parasal olmayan” varlık ve kaynak kalemlerinin düzeltilmesi ile özkaynaklar gurubunun düzeltilmesidir.

2.4.1.1. Parasal Varlık ve Kaynak Kalemlerinin Düzeltilmesi

Bilançolarda yer alan parasal kalemler, bilançoların hazırlandığı tarihteki satınalma güçleriyle ifade edilmektedirler.

Örnek 2.1: Parasal Kalemlerin Düzeltilmesi

31.12.1998 tarihli bilançoda, kasa hesabında raporlanmış 1000 TL'nin, 31.12.1998 tarihindeki satın alma gücü yine 1000 TL'dir.

Aynı şekilde 31.12.1999 tarihinde hazırlanmış bir bilançoda, kasa hesabında raporlanmış 1000 TL'nin 31.12.1999 tarihindeki satın alma gücü yine 1000 TL'dir.

Enflasyon muhasebesinin uygulandığı tarih 31.12.1999 ise ve hem 31.12.1999 hem de 31.12.1998 tarihli tabloların düzeltilmesi ve karşılaştırılabilir kılınması isteniyor ise, burada 31.12.1999'un satın alma gücü baz alınacaktır.

O halde iki bilançodaki kasa hesaplarında nominal değerleri aynı olan 1000 TL'lerin 31.12.1999 tarihli satın alma gücüne göre durumları belirlerken, dönem başı bilançosundaki (31.12.1998) 1000 TL, 31.12.1999'a göre düzeltilecek, dönem sonu bilançosunda yer alan (31.12.1999) 1000TL, herhangi bir düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.

Buradan hareketle dönem sonu bilançosundaki parasal değerler düzeltmeye tabi tutulmazlar, dönem başı bilançosundaki parasal kalemler ise dönem sonunun satın alma gücüne göre düzeltilirler denilebilir.

Dönem başı bilançosundaki parasal kalemlerin düzeltilmesinde aşağıdaki formülden yararlanılır.

$$\text{Parasal Değer} \quad \times \quad \frac{\text{Dönem Sonu Endeks}}{\text{Dönem Başı Endeks}}$$

Formül yukarıdaki örneğe uygulandığında 31.12.1998 tarihli dönem başı bilançosundaki 1000 TL'lik kasa hesabının, toptan eşya fiyat endeksleri yardımıyla düzeltmek istemesi durumunda; 1000 TL nakdin 1999 yılı sonu iti-

bariyle düzeltilmiş değeri şöyle olacaktır;

$$1000 \text{ TL} \times (1979,5 / 1215,1) = 1.629 \text{ TL}^2$$

1999 yılı sonu bilançosundaki 1000 TL'nin değeri değiştirilmeyecektir. Bir karşılaştırma yapılması yoluyla kazanç kaybı veya zararı hesaplamak istenir ise; dönem başı bilançosundaki kasa değeri 1.629 TL olarak dikkate alınacaktır.

2.4.1.2. Parasal Olmayan Varlık ve Kaynak Kalemlerinin Düzeltilmesi

Parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinde hem dönem başı hem de dönem sonu bilançolarında yer alan parasal olmayan kalemlerin düzeltilmeleri gerekmektedir.

Düzeltilme işleminde aşağıdaki formülden yararlanılır;

$$\text{Parasal Olmayan Tarihi Değer} \times \frac{\text{Dönem Sonu Endeks}}{\text{Varlığın İşletmeye Girdiği Tarihteki Endeks}}$$

Örnek 2.2: Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

İşletmenin aktifine 1996 yılında 8.000.000.000 TL tarihi değerle giren fabrika binası, 1999 yıl sonu bilançosunda yine tarihi değerle 8.000.000.000 TL olarak yer alacaktır. Toptan eşya fiyat endeksi ile düzeltilmek istendiğinde söz konusu bina aşağıda görüldüğü gibi düzeltilmiş fiyatlar ile dikkate alınacaktır;

1996 yılı sonu endeksi 412,5

1999 yılı sonu endeksi 1979,5

$$8.000.000.000 \text{ TL} \times (1979,5 / 412,5) = 38.390.303.000 \text{ TL}$$

Parasal olmayan kalemlerden maddi duran varlıkların, birikmiş amortismanların ve amortisman giderlerinin düzeltilmesine ilişkin bir başka örnek aşağıdaki gibi geliştirilmiştir:

Örnek 2.3: Parasal Olmayan Varlıkların Düzeltilmesi

Yenginol A.Ş.'nin 31.12.1998 ve 31.12.1999 tarihli bilançolarında maddi duran varlıklarının ve bu duran varlıklara ilişkin birikmiş amortismanların durumu aşağıdaki gibidir:

31.12.1998 31.12.1999

Maddi Duran Varlıklar	10.600.000 TL	12.700.000 TL
Birikmiş Amortismanlar	3.520.000 TL	4.660.000 TL

Yapılan inceleme sonucu duran varlık ve amortisman defterlerindeki bilgilerin Tablo 1 ve 2'deki gibi olduğu belirlenmiştir.

Bu tablolarda yer alan rakamlar klasik muhasebe sisteminden elde edildikleri için enflasyon ortamında anlamlı değildirler. İşletmenin maddi duran varlıklarına ve amortismanlarına fiyatlar genel düzeyine göre düzeltme işlemi yapılmak istenmektedir.

Tablo 1: Maddi Duran Varlık Defteri (Tarihsel Değerlerle Maddi Duran Varlıkların Durumu)

Maddi Duran Varlığın Giriş Tarihi	31.12.1998 Tutarı	1999 Yılında Yeni Alınanlar	1999'da Elden Çıkarılanlar	31.12.1999 Tutarı
1994	4.000.000 TL	-	(200.000 TL)	3.800.000 TL
1995	2.000.000 TL	-	-	2.000.000 TL
1996	1.000.000 TL	-	(100.000 TL)	900.000 TL
1997	600.000 TL	-	-	600.000 TL
1998	3.000.000 TL	-	-	3.000.000 TL
1999	-	2.400.000 TL	-	2.400.000 TL
Toplam	10.600.000 TL	2.400.000 TL	(300.000 TL)	12.700.000 TL

Tablo 2: Amortisman Defteri (Tarihsel Değerlerle Amortismanların Durumu)

M.D.V. İşletmeye Giriş Tarihi	31.12.1998 Birikmiş Amortisman Tutarı	Dönemin Amortisman Gideri	Elden Çıkarılanların Birikmiş Amortismanı	31.12.1999 Birikmiş Amortisman Tutarı
1994	2.000.000 TL	380.000 TL	(100.000 TL)	2.280.000 TL
1995	800.000 TL	200.000 TL	-	1.000.000 TL
1996	300.000 TL	90.000 TL	(30.000 TL)	360.000 TL
1997	120.000 TL	60.000 TL	-	180.000 TL
1998	300.000 TL	300.000 TL	-	600.000 TL
1999	-	240.000 TL	-	240.000 TL
Toplam	3.520.000 TL	1.270.000 TL	(130.000 TL)	4.660.000 TL

Enflasyona göre düzeltme yapabilmek için işletmenin ihtiyaç duyduğu TEFE (1994=100) rakamları yıllar itibariyle aşağıdaki gibidir:

1994 yılı ortalaması	100.0
----------------------------	-------

1995 yılı ortalaması	186.0
1996 yılı ortalaması	327.3
1997 yılı ortalaması	595.0
1998 yılı ortalaması	1022.4
1999 yılı ortalaması	1564.9
1999 yılı Aralık ayı endeksi.....	1979.5

31.12.1999 tarihi itibarıyla düzeltme yapılırken kullanılacak düzeltme katsayıları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

1994 yılı düzeltme katsayısı	$1979.5 / 100.0 =$	19.795
1995 yılı düzeltme katsayısı	$1979.5 / 186.0 =$	10.642
1996 yılı düzeltme katsayısı	$1979.5 / 327.3 =$	6.048
1997 yılı düzeltme katsayısı	$1979.5 / 595.0 =$	3.327
1998 yılı düzeltme katsayısı	$1979.5 / 1022.4 =$	1.936
1999 yılı düz. katsayısı (ortalama).....	$1979.5 / 1564.9 =$	1.265

Hesaplanan bu katsayılar yardımıyla maddi duran varlıkların ve birikmiş amortismanların 31.12.1999'a göre düzeltilme işlemleri Tablo 3 ve Tablo 4'te görülmektedir.

Özellikle maddi duran varlıkların fiyatlar genel seviyesine göre düzeltilmesinde karşılaşılan en önemli sorun bazı varlıkların işletmeye dahil olduğu tarih ya da yaşının saptanmasında yaşanmaktadır. Bu sorun daha çok kuruluşu çok eskiye dayanan işletmelerde yaşanmaktadır. Bunun yanında varlığın işletmeye dahil olduğu tarih belirlense de o tarihlere ait fiyat endekslerine ulaşmada da sorunlar yaşanmaktadır. Bu gibi problemlerli durumlarda bazı tarihler "milat" olarak kabul edilmektedirler. Örneğin A.B.D'de bu baz yıl 1945'tir. Bazı varlıklar bu tarihten önce edinilmiş olsalar bile endeksi bilinen 1945 yılında edinilmiş gibi düzeltme işlemine tabi tutulmaktadırlar.

Literatür incelendiğinde söz konusu baz tarihin uygulamanın yapıldığı bilanço tarihinden 15-20 yıl kadar gerilerde belirlenmesinin yeterli olacağı ifade edilmektedir. SPK Tebliği'nde bu tarih 1976 olarak belirtilmiştir.

Tablo 3: 31.12.1999'a Göre Düzeltilmiş Değerlerle Maddi Duran Varlıklar

M.D.V.'nin İşletmeye Giriş Tarihi	Düzeltilme Katsayısı	31.12.1998 Tutarı	1999'da Satın Alınanlar	1999'da Elden Çıkarılanlar	31.12.1999 Tutarı
1994	19.795	79.180.000 TL	-	(3.959.000 TL)	75.221.000 TL
1995	10.642	21.784.000 TL	-	-	21.784.000 TL
1996	6.048	6.048.000 TL	-	(604.800 TL)	5.443.200 TL
1997	3.327	1.996.200 TL	-	-	1.996.200 TL
1998	1.936	5.808.000 TL	-	-	5.808.000 TL
1999	1.265	-	3.036.000 TL	-	3.036.000 TL
Toplam		114.816.200 TL	3.036.000 TL	(4.563.800 TL)	113.288.400 TL

Tablo 4: 31.12.1999'a Göre Düzeltilmiş Birikmiş Amortismanlar ve Amortisman Giderleri

Maddi Duran Varlığın Giriş Tarihi	Düzeltilme Faktörü	31.12.1998 Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	Dönemin Amortisman Gideri	Satılan Mad. Duran Varlık Amortismanı	31.12.1999 Düzeltilmiş Birikmiş Amortismanı
1994	19.795	39.590.000 TL	7.522.100 TL	(1.979.500 TL)	45.132.600 TL
1995	10.642	8.513.600 TL	2.128.400 TL	-	10.642.000 TL
1996	6.048	1.814.400 TL	544.320 TL	(181.440 TL)	2.177.280 TL
1997	3.327	399.240 TL	199.620 TL	-	598.860 TL
1998	1.936	580.800 TL	580.800 TL	-	1.161.600 TL
1999	1.265	-	303.600 TL	-	303.600 TL
Toplam		50.898.040 TL	11.278.840 TL	(2.160.900 TL)	60.015.940 TL

2.4.1.3. Özkaynakların Düzeltilmesi

Özkaynak kalemleri parasal olmayan kaynak kalemleridir ve bu gruptaki kalemler de parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesinde kullanılan formül yardımıyla düzeltilirler.

Özkaynak grubunun toplu olarak düzeltilmiş değeri aslında, düzeltilmiş aktif toplamından düzeltilmiş yabancı kaynak toplamının çıkarılmasıyla bulunabilir. Ancak bulunacak bu tutar enflasyon kaybı ve kazancını da içereceğinden, muhasebe standartları kalemlerin ayrı ayrı düzeltilmesi gerektiğini ifade etmektedir.

Bu gruptaki net dönem karı düzeltilmiş gelir tablosundan elde edilmektedir. Yeniden değerlendirme değer artış fonları enflasyon muhasebesi uygulamasında tablolardan tüm etkileriyle birlikte çıkarıldıklarından, bu fonlara ilişkin işlem yapılmaz.

İlk yıl uygulamasında, dönem başı bilançosunda ödenmiş sermaye hariç diğer kalemler topluca geçmiş yıl karları ya da zararları olarak raporlanabilir. Ancak dönem sonu bilançosunda yedekler de dahil tüm kalemlerin düzeltilmesi gerekmektedir.

2.4.2. Gelir Tablosunun Düzeltilmesi

Gelir tablosunun düzeltilmesi başlığı altında gelir tablosunun içeriğinden hareketle temel kalemlerden, başta satışlar ve satışların maliyeti kalemleri olmak üzere diğer gelir ve gider hesaplarının düzeltilmesi anlatılmaktadır.

2.4.2.1. Satışların Düzeltilmesi

Gelir tablosundaki satışlar kaleminin ilgili dönemin tüm satış gelirlerinin toplamı olduğu bilinmektedir. Satışlar toplamı hesaplanırken dönem içerisinde farklı tarihlerde ortaya çıkmış satış gelirleri, bu tarihlerdeki paranın satın alma gücü farkları dikkate alınmadan hesaplanmakta, dolayısıyla enflasyon muhasebesine göre bu kalemin düzeltilmesi gerekmektedir.

Satışlar kaleminin enflasyon muhasebesine göre düzeltilmesinde kuşkusuz en ideal yol, satış işlemlerinin tarihleri dikkate alınarak her satış işleminin ayrı ayrı düzeltilmesi ve düzeltilmiş tutarlarının toplamının alınması şeklindedir.

Ancak işletmenin dönem içerisindeki satışları döneme düzenli şekilde dağılıyorlar ise, tüm satış tutarının yıl ortalamasını ifade eden katsayıyla düzeltilmesi şeklinde bir yaklaşım da uygulanabilir.

Yukarıdaki açıklamalar aşağıdaki gibi örneklenebilir:

Örnek 2.4: Satışların Düzeltilmesi

İşletmenin 2000 yılına ilişkin 10.000 TL'lik toplam satış tutarının yıl içerisinde dağılımı aşağıdaki gibidir:

Ocak 2000:.....	4.000 TL
Mart 2000:.....	3.000 TL
Kasım 2000:.....	2.000 TL
Aralık 2000:.....	1.000 TL

Enflasyon muhasebesini 31.12.2000 tarihinde uygulayan işletmenin satışlar hesabının düzeltilmesi aşağıdaki gibi olmalıdır.

Öncelikle yukarıdaki satış işlemlerinin içinde buldukları aya düzenli dağıldıkları varsayılmıştır. Diğer bir deyişle Ocak 2000 döneminde ortaya çıkan 4.000 TL'lik satışların, 2000 yılı Ocak ayına düzenli dağıldıkları varsayılmaktadır.

Buradan hareketle, düzeltme işlemlerinde kullanılacak katsayıların hesaplanmasında aylık ortalama endekslere ihtiyaç bulunmaktadır. Ancak bilindiği gibi DİE toptan eşya fiyatları endeksleri ay sonu endeksleridir ve aylık ortalamaları ifade etmemektedirler. Bunun için DİE'nin ay sonu endekslerinden yararlanılarak aylık ortalama endekslerin hesaplanmasına ihtiyaç vardır. DİE toptan eşya fiyatları ay sonu endeksleri Tablo 5'te görülmektedir.

Tablo 5 : D.İ.E Toptan Eşya Fiyatları Ay Sonu Endeksleri (1994=100)

Aylar	1999	2000
Ocak	1258,6	2094
Şubat	1301	2179,3
Mart	1352,9	2246,8
Nisan	1424,4	2300,5
Mayıs	1469,9	2339,5
Haziran	1496,5	2346,4
Temmuz	1556	2370,5
Ağustos	1606,8	2393
Eylül	1700,8	2448,3
Ekim	1780,1	2516,7
Kasım	1852,7	2577,2
Aralık	1979,5	2626

Ortalama endeksler basit bir yaklaşımla bir önceki ayın ay sonu endeksi ile ayın kendi endeksinin aritmetik ortalamasının alınmasıyla hesaplanmaktadır. Tablo 6'da 2000 yılı aylarına ait aylık ortalama endeksler hesaplanmıştır.

Tablo 6 : 2000 Yılı Aylık Ortalama Endekslerin Hesaplanması

Aylar	Bir önceki ay sonu endeksi (a)	Ay sonu Endeksi (b)	Aylık Ortalama Endeks (a +b) /2
Ocak	1979,5	2094	2036,75
Şubat	2094	2179,3	2136,65
Mart	2179,3	2246,8	2213,05
Nisan	2246,8	2300,5	2273,65
Mayıs	2300,5	2339,5	2320
Haziran	2339,5	2346,4	2342,95
Temmuz	2346,4	2370,5	2358,45
Ağustos	2370,5	2393	2381,75
Eylül	2393	2448,3	2420,65
Ekim	2448,3	2516,7	2482,5
Kasım	2516,7	2577,2	2546,95
Aralık	2577,2	2626	2601,6

Bilindiği gibi işletme 2000 yılındaki satışları 31.12.2000'e göre düzeltmek istemektedir. Bu amaçla düzeltme katsayısının hesaplanmasında ise Aralık 2000 ay sonu endeksinin aylık ortalama endekslerine bölünmesiyle elde edilen düzeltme katsayıları kullanılacaktır. Söz konusu düzeltme katsayıları Tablo 7'de hesaplanmıştır.

Tablo 7’de hesaplanan düzeltme katsayıları yardımıyla işletmenin satışları aşağıdaki gibi düzeltilmektedir:

Ocak 2000’deki 4.000 TL’lik satışın düzeltilmesi	= 4.000 TL x 1,2893	= 5.157 TL
Mart 2000’deki 3.000 TL’lik satışın düzeltilmesi	= 3.000 TL x 1,1866	= 3.560 TL
Kasım 2000’deki 2.000 TL’lik satışın düzeltilmesi	= 2.000 TL x 1,0310	= 2.062 TL
Aralık 2.000’deki 1.000 TL’lik satışın düzeltilmesi	= 1.000 TL x 1,0094	= <u>1.009 TL</u>
Toplam düzeltilmiş 2000 yılı satışları		<u>11.788 TL</u>

Satışların düzeltilmesine ilişkin bir diğer örnek de aşağıdaki gibi verilebilir:

Tablo 7: 31.12.2000’e Göre Düzeltme Katsayılarının Hesaplanması

Aylar	Aralık 2000 Ay Sonu Endeksi (a)	Aylık Ortalama Endeks (b)	31.12.2000’e Göre Düzeltme Katsayısı (a)/(b)
Ocak	2626	2036,75	1,2893
Şubat	2626	2136,65	1,2290
Mart	2626	2213,05	1,1866
Nisan	2626	2273,65	1,1550
Mayıs	2626	2320	1,1319
Haziran	2626	2342,95	1,1208
Temmuz	2626	2358,45	1,1134
Ağustos	2626	2381,75	1,1026
Eylül	2626	2420,65	1,0848
Ekim	2626	2482,5	1,0578
Kasım	2626	2546,95	1,0310
Aralık	2626	2601,6	1,0094

Örnek 2.5: Satışların Düzeltilmesi

İşletmenin 2000 yılına ait toplam satışları 10.000 TL’dir. Bu satışların yıl içerisinde düzenli olarak dağıldıkları düşünülmektedir. Bu nedenle her satış işleminin ayrı ayrı düzeltilmesi yerine yıllık ortalama endeksinden yararlanılarak toplu halde düzeltilmesi yaklaşımı benimsenmiştir.

Bu yaklaşıma göre bütün yılın satışlar toplamı bir tek düzeltme katsayısıyla düzeltililecektir. Düzeltme katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$2000 \text{ yılı ortalama endeksi} = 2000 \text{ yılı aylık ort. endekslerin aritmetik ort.} = 2342,913$$

31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı = $2626 / 2342,913 = 1,1208$

2000 yılı satışlarının toplu olarak düzeltilmesi = $10.000 \text{ TL} \times 1,1208 = \underline{11.208 \text{ TL}}$

2.4.2.2. Dönem Başı ve Dönem Sonu Stok, Alışlar ve Satılan Malın Maliyetinin Düzeltilmesi

İşletmelerin dönem başı ve dönem sonu stokları, alışları ve satılan malın maliyetinin düzeltilmesi birbirleriyle ilişkili olup, bu kalemlerin nasıl düzeltilileceğinin bir örnek üzerinde açıklanması daha yararlı olacaktır.

Örnek 2.6: Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi

İşletmenin 2000 yılına ilişkin dönem başı stoku 17.200.000 TL'dir. İşletmenin toplam alışları 138.000.000 TL, alış iadeleri 8.500.000 TL, alış indirimleri 4.800.000 TL'dir.

Bu veriler yardımıyla işletmenin 1995 yılına ilişkin düzeltilmiş satılan malın maliyetinin hesaplanması gerekmektedir. Bunun için önce tarihi verilere göre satılan malın maliyetinin hesaplanması gerekmektedir:

D.B. Stok	44.600.000 TL
Alışlar	126.900.000 TL
• Alış İadeleri	8.500.000 TL
• Alış İndirimleri	<u>4.800.000 TL</u>
	13.300.000 TL
Net Alışlar	<u>113.600.000 TL</u>
Satışa Hazır Mal	158.200.000 TL
D. S. Stok	<u>(23.000.000) TL</u>
Satılan Malın Maliyeti	135.200.000 TL

Dönembaşı ve dönem sonu stoklarını düzeltebilmek amacıyla işletmenin stok devir hızının bilinmesi gerekmektedir.

$$\text{Stok Devir Hızı} = 135.200.000 \text{ TL} / (44.600.000 + 23.000.000) / 2$$

$$= 4 \text{ Kez}$$

Stok devir hızının 4 olması, işletme stoklarının bir yıl içerisinde 3 ayda 1 kez olmak üzere toplam 4 kez değiştiğini göstermektedir. Sonuç olarak elde bulunan stoklar son üç ay içerisinde satın alınmış olduğundan, son üç ayın endeks ortalaması dikkate alınarak düzeltilmelidir. Buna göre, dönem başı stoklarının düzeltilmesi;

$$1999 \text{ yılı stoklarının düz. katsayısı} = 2626 / [(1780,1 + 1852,7 + 1979,5 / 3)] = 1,4022$$

2000 yılı stoklarının düz. katsayısı = $2626 / [(2516,7 + 2577,2 + 2626 / 3)] = 1,0205$

Buna göre stokların düzeltilmesi;

	Tarihi Değer	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
D.B. Stok (1999)	44.600.000 TL	1,4022	62.538.120 TL
D.S. Stok (2000)	23.000.000 TL	1,0205	23.471.500 TL

Stokların dışında alışların ve bunlara ilişkin alış iadeleri ile alış indirimlerinin de düzeltilmesi gerekir. Bu düzeltmeye ilişkin katsayı hatırlanacağı gibi bir önceki örnekte de hesaplanmıştı;

2000 Yılı Ortalaması = $2626 / 2342,913 = 1,1208$

Buna göre alışların ve bunlardan yapılan indirimlerin ve iadelerin düzeltilmesi:

	Tarihi Değer	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
Alışlar	126.900.000 TL	1,1208	142.229.520 TL
Alış İadeleri	(8.500.000) TL	1,1208	9.526.800 TL
Alış İndirimleri	(4.800.000) TL	1,1208	5.379.840 TL
Net Alışlar	113.600.000 TL		157.136.160 TL

Bu düzeltme işlemlerinden sonra tüm verileri düzeltilmiş olarak dikkate alıp, düzeltilmiş satılan malın maliyeti hesaplanabilir:

D.B. Stok	62.538.120 TL
Alışlar	153.295.200 TL
• Alış İadeleri	10.268.000 TL
• Alış İndirimleri	<u>5.798.400 TL</u>
	16.066.400 TL
Net Alışlar	<u>157.136.160 TL</u>
Satışa Hazır Mal	219.674.280 TL
D. S. Stok	<u>(23.471.500) TL</u>
Satılan Malın Maliyeti	196.202.780 TL

Üretim işletmelerinde yarımamul ve mamul stokları ile dönem üretim giderlerinin amortisman giderlerinden pay aldığı bilinmektedir. Bu nedenle satışların maliyeti tablosu düzeltilirken amortisman giderlerinin, duran varlıkların düzeltilmiş tutarlarından hesaplanarak dikkate alınmaları gerekmektedir.

2.4.2.3. Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi

Dönem içerisinde ortaya çıkan faaliyet giderlerinin düzeltilmesinde, giderin ödendiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

Buna göre örneğin 2000 yılı sonunda düzeltme yapılıyor ise, 2000 yılı Ocak ayı elektrik faturası tutarı, bu faturanın ödendiği tarih dikkate alınarak hesaplanacak düzeltme katsayısı ile düzeltilmelidir.

Eğer giderlerin yıl içersine düzenli dağıldığı varsayılıyor ise, giderler topluca ortalama endeksler yardımıyla bir kerede düzeltilebilir.

Faaliyet giderleri içerisindeki amortisman gideri paylarının, duran varlıkların düzeltilmiş tutarlarından hesaplanarak dikkate alınmaları gerekmektedir.

Önceki dönemlerde peşin olarak ödenmiş giderlerden, dönem içerisinde giderleşenlerin düzeltilmesinde ise bu giderlerin ödendikleri tarih dikkate alınarak düzeltme yapılmalıdır.

2.4.2.4. Diğer Gelir Kalemlerinin Düzeltilmesi

Dönem içerisinde tahsil edilen gelirlerin tahsil edildikleri tarihler dikkate alınarak düzeltilmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte önceki dönemlerde peşin tahsil edilmiş gelirlere, dönem içerisinde gelire dönüşenlerin düzeltilmesinde bunların gelire dönüştükleri tarih değil, tahsil edildikleri tarihlerin dikkate alınmaları gerekmektedir.

2.4.2.5. Parasal Olmayan Varlıkların Satışından Oluşan Kâr ya da Zararların Düzeltilmesi

Parasal olmayan varlıkların satışından kâr ya da zarar elde edilebilir. Hatta zaman zaman parasal olmayan varlık başabaş değerden satılabilir. Parasal olmayan bir varlığın satışından tarihsel değerlerle elde edilen kâr, zarar ya da başabaş değeri, düzeltilmiş değerlerle farklı sonuçlar verebilecektir ve düzeltilmiş değerlerle düzeltilmiş gelir tablosunda raporlanmalıdırlar. Konu aşağıdaki gibi bir örnekle daha kolay anlaşılacaktır:

Örnek 2.7: Maddi Duran Varlık Satış Karı/Zararının Düzeltilmesi

Hatırlanacağı üzere Örnek 2.3'te 1999 yılında iki adet duran varlık elden çıkarılmıştır. Bunlar 1994 yılında aktife 200.000 TL bedelle giren ve birikmiş amortismanı 100.000 TL: olan makine ile 1996 yılında aktife 100.000 TL bedelle giren ve birikmiş amortismanı 30.000 TL olan demirbaş eşyadır. 1999 yılında makinenin 120.000 TL'ye ve demirbaş eşyanın da 80.000 TL ye satıldığı varsayıldığında, tarihi değerlerle aşağıdaki kâr rakamları hesaplanmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Duran Varlık Satış Karı /(Zararı)} &= \text{Satış fiyatı} - \text{Duran Varlığın Defter Değeri} \\ \text{Duran Varlığın Defter Değeri} &= \text{Maliyet Bedeli} - \text{Birikmiş Amortismanı} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Makine için} \quad 120.000 \text{ TL} - (200.000 \text{ TL} - 100.000 \text{ TL}) &= 20.000 \text{ TL kâr} \\ \text{D.B. Eşya için} \quad 80.000 \text{ TL} - (100.000 \text{ TL} - 30.000 \text{ TL}) &= \underline{10.000 \text{ TL kâr}} \\ \text{Toplam} & \quad \quad \quad \underline{30.000 \text{ TL kâr}} \end{aligned}$$

30.000 TL olarak hesaplanan duran varlık satış kârı tarihsel değerle 31.12.1999 tarihli gelir tablosunda görülecektir.

Ancak fiyatlar genel düzeyi muhasebesi uygulandığında bu varlıkların satışlarına ilişkin sonuçlar daha farklı olarak aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır. Bu hesaplamada maddi duran varlıkların 1999 yılı ortasında satıldıkları varsayılmış ve öncelikle satış fiyatları 1999 ortalama endeksine göre belirlenmiş düzeltme katsayısı ile düzeltilmiştir.

$$\begin{aligned} \text{Makinenin Düzeltilmiş Satış Fiyatı} \quad 120.000 \text{ TL} \times 1.265 &= 151.800 \text{ TL} \\ \text{DB Eşya Düzeltilmiş Satış Fiyatı} \quad 80.000 \text{ TL} \times 1.265 &= 101.200 \text{ TL} \end{aligned}$$

Düzeltilmiş satış fiyatları ile elden çıkarılan varlıkların maliyet bedelleri ve birikmiş amortismanlarının düzeltilmiş değerleri Tablo 4'ten alınarak formüle yerleştirildiğinde, bu varlıkların elden çıkarılmaları sonucu elde edilen gerçek kâr ya da zarar rakamları aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Makine için} \quad 151.800 \text{ TL} (3.959.000 \text{ TL} - 1.979.500 \text{ TL}) = 1.827.700 \text{ TL zarar}$$

DB Eşya için 101.200 TL (604.800 TL 181.440 TL)	=	<u>322.160 TL zarar</u>
Toplam		<u>2.149.860 TL zarar</u>

Görüldüğü gibi klasik muhasebe sistemine göre duran varlık satış karı hesaplanıp gelir tablosuna kaydedilirken, fiyatlar genel seviyesine göre yapılan hesaplama ile zarar rakamlarına ulaşılmaktadır. O halde fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre düzeltilmiş gelir tablosu hazırlanırken, gelir tablosuna bu örnekteki gibi düzeltilmiş rakamlar kaydedilmelidir.

2.4.2.6. Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazancı veya Kaybının Hesaplanması

Parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç veya kaybı TMS-2'ye göre aşağıdaki gibi üç aşamada hesaplanmaktadır:

- i. Dönem başı bilançosundaki parasal varlıklar ve parasal borçlar farkı dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir.
- ii. Dönem içinde net parasal kalemlerde artış ve azalış yaratan işlemlerin dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değerleri "i" de hesaplanan tutara eklenir veya çıkartılır.
- iii. "ii" de bulunan tutar ile dönem sonundaki net parasal kalemler arasındaki fark gelir tablosunda yer alacak parasal kazancı veya kaybı gösterir.

TMS-2'nin önerdiği bu yaklaşıma göre parasal değerleri elde bulundurma kazancı veya kaybı kitabın bundan sonraki bölümlerinde ayrıntılı olarak örneklendirilmektedir.

3.1. GENEL BİLGİLER

Bu bölümde fiyatlar genel düzeyi muhasebesi yöntemine enflasyon muhasebesi uygulamasına ilişkin genel ilkeleri kapsayan ve okuyucuya genel fikirler vermesi bakımından kapsamı dar bir örnek sunulmaktadır.

Bu örnekte dönem sonu bilançosu ve gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesi ile parasal değerleri elde bulundurma kazanç ve kayıplarının hesaplanması, bu yolla enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkilerinin ortaya koyulması amaçlanmaktadır.

Kıvanç Tic. A.Ş. 1999 yılı Aralık ayında 200.000.000 TL sermaye ile kurulmuştur. İşletme kuruluşundan bir yıl sonra, 31.12.2000 tarihinde enflasyon muhasebesi uygulamak istemektedir.

İşletmenin kuruluşu 1999 yıl sonuna isabet ettiğinden 1999 yıl sonunda maddi duran varlıklarına amortisman ayrılmamıştır.

İşletmenin tüm alış ve satışlarının yıl içerisinde düzenli olarak dağıldığı varsayılmıştır. Faaliyet giderlerinden nakdi olanların da (amortisman dışındaki giderler) yıl içerisinde düzenli olarak dağıldığı varsayılmıştır.

İşletmenin dönem başı ve dönem sonu stoku bulunmamaktadır.

İşletmenin 31.12.1999 tarihli dönem başı ve 31.12.2000 tarihli dönem sonu bilançoları ile 31.12.2000 tarihli gelir tablosu aşağıda verilmiştir.

Aktif **Tablo 1: Kıvanç A.Ş. 31.12.1999** **Pasif**
Tarihli Bilançosu (1.000.000.000 TL)

Hazır Değerler		80 TL	Ticari Borçlar		70 TL
• Kasa	10 TL		• Satıcılar	70 TL	
• Alınan Çekler	20 TL				
• Bankalar	50 TL		Özkaynaklar		200 TL
Duran Varlıklar		190 TL	• Ödenmiş Sermaye	200 TL	
• Arazi ve Arsalar	30 TL				
• Binalar	100 TL				
• Taşıtlar	50 TL				
• Demirbaşlar	10 TL				
Toplam		<u>270 TL</u>	Toplam		<u>270 TL</u>

Aktif **Tablo 2: Kıvanç A.Ş. 31.12.2000** **Pasif**
Tarihli Bilançosu (1.000.000.000 TL)

Hazır Değerler		140 TL	Ticari Borçlar		70 TL
• Kasa	15 TL		• Satıcılar	70 TL	
• Alınan Çekler	30 TL				
• Bankalar	95 TL		Özkaynaklar		246 TL
Duran Varlıklar		176 TL	• Ödenmiş Sermaye	200 TL	
• Arazi ve Arsalar	30 TL		• Dönem Kârı	46 TL	
• Binalar	100 TL				
• Taşıtlar	50 TL				
• Demirbaşlar	10 TL				
• B. Amortisman	(14 TL)				
Toplam		<u>316 TL</u>	Toplam		<u>316 TL</u>

Tablo 3: Kıvanç A.Ş. 31.12.2000 Tarihli Gelir Tablosu (1.000.000.000 TL)

A- Satışlar			3.320 TL
B- Satışların Maliyeti			2.800 TL
E- Faaliyet Giderleri			474 TL
Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri		220 TL	
• Nakdi	210 TL		
• Amortisman	10 TL		
Genel Yönetim Giderleri		254 TL	
• Nakdi	250 TL		
• Amortisman	4 TL		
Dönem Net Kar veya Zararı			<u>46 TL</u>

3.2. UYGULAMADA KULLANILACAK ENDEKSLER

Bu örnek uygulamada kitabın 2. Bölümündeki Örnek 2.4 ve 2.5'te kullanılan endekslerden yararlanılmıştır.

3.3. DÖNEM SONU BİLANÇOSUNUN DÜZELTİLMESİ

3.3.1. Parasal Kalemlerinin Düzeltilmesi

31.12.2000 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alan parasal varlık ve borç kalemleri düzeltme işlemine tabi tutulmayacaklardır. Hatırlanacağı gibi dönem sonu bilançosunda yer alan parasal kalemler, yine dönem sonundaki paranın satınalma gücünü ifade eden değerlere sahiptirler.

3.3.2. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

İşletmenin tüm parasal olmayan kalemlerinin 1999 yılı sonunda işletmenin kuruluş aşamasında getirildikleri düşünüldüğünden bu kalemlerin düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır;

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{2000 Dönem Sonu Endeksi}}{\text{1999 Dönem Sonu Endeksi}} = \frac{2626}{1979,5} = 1,3266$$

Buna göre parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi sırasıyla şu şekilde olacaktır:

İşletmenin kuruluşunda getirilen maddi duran varlıkların ayrı ayrı düzeltilmeleri gerekmektedir. Buradaki örnekte hepsini aynı katsayıyla düzeltilmesinin nedeni daha önce de belirtildiği gibi tümünün işletmenin kuruluşunda (aynı tarihte) işletmeye girmiş olmalarıdır.

Maddi duran varlıkların düzeltilmesinde diğer önemli nokta, birikmiş amortismanların düzeltilmesidir.

İşletme ilk defa 2000 yılı sonunda amortisman ayırmaktadır. Maddi duran varlıkların ekonomik ömürleri, binalar için 50 yıl, taşıtlar ve demirbaşlar için 5 yıl olarak belirlenmiş ve işletme doğrusal amortisman yöntemi uygulamıştır.

Arazi ve Arsalar	30 TL x 1,3266 =	40 TL
Binalar	100 TL x 1,3266 =	133 TL
Taşıtlar	50 TL x 1,3266 =	66 TL
Demirbaşlar	10 TL x 1,3266 =	<u>13 TL</u>
Duran Varlıklar Brüt Toplamı		252 TL
Birikmiş Amortisman	14 TL x 1,3266 =	(19 TL)
Duran Varlıklar Net		<u>233 TL</u>

Yukarıdaki çözümde tarihsel değerlerle 14 TL'ye isabet eden 2000 yılı birikmiş amortismanları (aynı zamanda tarihsel değerlerle 2000 yılı amortisman gideri tutarı) duran varlıkların düzeltilmiş değerlerinden yeniden hesaplanmalıdır. Bu örnekte işletme enflasyon muhasebesini ilk defa ve kuruluşundan bir yıl sonra uyguladığı için ve aynı zamanda tüm duran varlıklar aynı tarihte edinildiklerinden işletmenin amortismanlarının da düzeltme katsayısıyla düzeltilmesi sonucu değiştirmemektedir.

İşletme kuruluşunda getirilen ödenmiş sermayenin tamamı parasal olmayan değer kabul edilerek düzeltilmektedir.

Ödenmiş Sermaye $200 \text{ TL} \times 1,3266 = 264 \text{ TL}$

3.4. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

İşletmenin bütün alım ve satımları ile nakdi giderlerinin 2000 yılı içerisinde düzenli olarak dağıldığı varsayıldığından, gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Düzeltilme Katsayısı = 2000 Dönem Sonu Endeksi/2000 Ortalama Endeksi = 2626 / 2342,913 = 1,1208

Buradan hareketle Gelir Tablosu kalemleri aşağıdaki gibi düzeltilmektedir:

Satışlar	$3.320 \text{ TL} \times 1,1208 =$	3.721 TL
Satışların Maliyeti	$2.800 \text{ TL} \times 1,1208 =$	3.138 TL
Paz.Satış ve Dağ.Gideri (Nakdi)	$210 \text{ TL} \times 1,1208 =$	235 TL
Genel Yönetim Gideri (Nakdi)	$250 \text{ TL} \times 1,1208 =$	280 TL
Paz.Satış ve Dağ.Gideri (Amortisman)	$10 \text{ TL} \times 1,3266 =$	14 TL
Genel Yönetim Gideri (Amortisman)	$4 \text{ TL} \times 1,3266 =$	5 TL

3.5. PARASAL DEĞERLERİ ELDE BULUNDURMA KAZANCI VEYA KAYBININ HESAPLANMASI

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi enflasyon ortamında işletmenin parasal varlıkları elde bulundurması bu varlıkların zaman içerisinde satın alma güçlerinde azalmaya neden olmaktadır. Bu azalma enflasyon kaybı olarak adlandırılmaktadır. İşletmenin parasal varlıkları elde bulundurmaktan doğan kaybı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Hesaplama da kullanılan düzeltme katsayılarına dikkat etmek gerekmektedir.

Dönem başı bilançosunda (31.12.1999) yer alan hazır değerlerin düzeltilmesinde; (2000 yıl sonu endeksi/1999 yıl sonu endeksi= 2626/1979,5 =) 1,3266, dönem içinde ortaya çıkan hazır değerler artışının düzeltilmesinde ise (2000 yıl sonu endeksi/2000 yılı ortalama endeksi= 2626/2342,913 =) 1,1208 kullanılmıştır. Dönem sonu bilançosunda yer alan hazır değerler ise düzeltmeye tabi tutulmamışlardır, çünkü bu kalemler bilançoda dönem sonundaki satın alma güçleri ile yer almaktadırlar.

1 Ocak 1995 Hazır Değerler	80 TL x 1,3266 =	106 TL
Yıl İçinde Artış (140 TL – 80 TL)	60 TL x 1,1208 =	<u>67 TL</u>
		173 TL
31 Ocak 1995 Hazır Değerler		<u>(140 TL)</u>
Elde Bulundurma Kaybı		<u>33 TL</u>

Diğer yandan enflasyon ortamında işletmenin borçlu olması avantajlı olmaktadır. Çünkü işletme borcunu gelecekte aynı değerle ödemektedir. Borçlu olmaktan kaynaklanan avantaj enflasyon muhasebesinde enflasyon kazancı olarak adlandırılmaktadır. Örnek işletmenin enflasyon kazancı da aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Dönem Başı Borç Toplamı	70 TL x 1,3266 =	93 TL
Dönem İçi Borç Alımları		-
Dönem Sonu Borç Toplamı		<u>(70 TL)</u>
Elde Bulundurma Kazancı		<u>23 TL</u>

İşletmenin parasal değerleri elde bulundurmaktan kaynaklanan net enflasyon kaybı /kazancı;

Elde Bulundurma Net Kaybı = 33 TL – 23 TL = 10 TL'dir.

Tüm bu hesaplamalardan sonra işletmenin düzeltilmiş dönem sonu bilançosu Tablo 4 ve düzeltilmiş gelir tablosu Tablo 5'te görülmektedir.

Görüldüğü üzere işletme, klasik muhasebe ilkelerine göre 46 Milyar TL karlı görünmektedir. Fakat enflasyon ortamında 2000 yılındaki fiyat değişimlerini dikkate alan Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi'ne göre işletmenin karı 39 Milyar TL'dir.

Şirketin kar payı ve vergi ödemelerinin toplam oranının % 70 olduğu varsayılırsa şirket;

46 Milyar TL x % 70= 32,2 Milyar TL vergi ve kar payı ödeyecektir. Enflasyonun etkisi de düşünüldüğünde aslında şirketin 39 Milyar TL x % 70 = 27,3 Milyar TL vergi ve kar payı ödemesi gerekmektedir.

Bu iki tutar arasındaki fark (32,2 Milyar TL -27,3 Milyar TL=) 4,9 Milyar TL olarak devlete fazladan ödenen "**enflasyon vergisi**" olarak nitelendirilebilir.

Tablo 4: Kıvanç A.Ş. 31.12.2000 Tarihli Gelir Tablosu (1.000.000.000 TL)

	Klasik Muhasebe İlkelerine Göre Tarihsel Değerlerle		Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre Düzeltilmiş	
A- Satışlar		3.320 TL		3.721 TL
B- Satışların Maliyeti		2.800 TL		3.138 TL
E- Faaliyet Giderleri		474 TL		534 TL
Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri		220 TL		249 TL
• Nakdi	210 TL		235 TL	
• Amortisman	10 TL		14 TL	
Genel Yönetim Giderleri		254 TL		285 TL
• Nakdi	250 TL		280 TL	
• Amortisman	4 TL		5 TL	
Dönem Net Kar veya Zararı		<u>46 TL</u>		<u>49 TL</u>
Net Elde Bulundurma Kazancı/Kaybı		-		(10 TL)
Dönem Karı veya (Zararı)		<u>46 TL</u>		<u>39 TL</u>

Aktif **Tablo 5: Kıvanç A.Ş. 31.12.2000** **Pasif**
Tarihli Bilançosu (1.000.000.000 TL)

Hazır Değerler		140 TL	Ticari Borçlar		70 TL
• Kasa	15 TL		• Satıcılar	70 TL	
• Alınan Çekler	30 TL				
• Bankalar	95 TL		Özkaynaklar		304 TL
Duran Varlıklar		233 TL	• Ödenmiş Sermaye	264 TL	
• Arazi ve Arsalar	40 TL		• Dönem Kârı	39 TL	
• Binalar	133 TL				
• Taşıtlar	66 TL				
• Demirbaşlar	13 TL				
• B. Amortisman	(19 TL)				
Toplam		<u>373 TL</u>	Toplam		<u>373 TL</u>

4.1. TEBLİĞ'İN AMACI, KAPSAMI, DAYANAĞI VE TANIMLARI

Açıklama

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından hazırlanan “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ”, 28 Kasım 2001 tarih ve 24597 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Amaç

Tebliğ’in amacı birinci maddede şöyle belirtilmiştir:

“Bu Tebliğin amacı, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.”

Kapsam

Tebliğ’in kapsamı ikinci maddede şöyle düzenlenmiştir:

Ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak hazırlar.”

Dayanak

Tebliğ’in dayanağı konusunu Tebliğ’in üçüncü maddesi ile Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16. ve 22. maddeleriyle ilişkilendirmek gerekmektedir.

“Bu Tebliğ, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun değişik 16. maddesi ile 22. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.”

Bu aşamada tebliğe dayanak olan Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16. maddesi ile 22. maddesinin (e) bendine bir göz atmak gerekmektedir;

Sermaye Piyasası Kanunu Madde 16– (**Değişik; 29.4.1992 tarih ve 3794 Sayılı Kanun madde 15 ile**) “İhraççılar ve sermaye piyasası kurumları, konsolide olanlar dahil kamuya açıklanacak veya gerektiğinde Kurulca istenecek mali tablo, rapor ve bilgileri tespit olunacak şekil ve esaslara, genel kabul görmüş muhasebe kavram, ilke ve standartlarına uymak suretiyle düzenlemekle yükümlüdürler.

İhraççılar ve sermaye piyasası kurumları düzenleyecekleri mali tablolardan Kurulca belirlenenleri daha önce kurulmuş ve bu Kanunun 22 nci maddesinin (d) bendi uyarınca kurulan bağımsız denetleme kuruluşlarına, bilgile-

rin doğruluk ve gerçeği dürüst bir biçimde yansıtma ilkesine uygunluğu bakımından inceleyerek bir rapor almak zorundadırlar.

Kurul, halka arzda, kayıtlı sermaye sistemine geçişte, bu Kanun kapsamındaki anonim ortaklık ve sermaye piyasası kurumlarının tasfiyesi, devri, birleşmesi ve nevi değiştirmelerinde bağımsız denetim raporu isteyebilir.

Bağımsız denetleme kuruluşları, denetledikleri mali tablo ve raporlara ilişkin olarak hazırladıkları raporlardaki yanlış ve yanıltıcı bilgi ve kanaatler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumludurlar.

Kurulca düzenlenmesi öngörülen mali tablo ve raporlar ile, bağımsız denetlemeye tabi olunması durumunda bağımsız denetim raporu Kurulca belirlenen usul ve esaslar dahilinde Kurula gönderilir ve kamuya duyurulur.”

Sermaye Piyasası Kanunu Madde 16/A – **(Ek; 29.4.1992 tarih ve 3794 Sayılı Kanun md. 16 ile)** “Halka açık anonim ortaklıkların sermaye ve yönetiminde kontrolü sağlamak amacıyla pay sahiplerine çağrıda bulunarak, hisse senedi toplama girişiminde bulunulmasında veya genel kurullarda oy hakkını kullanmak için vekalet istenmesinde veya ortaklığın pay dağılımının önemli ölçüde değişmesi sonucunu veren, hisse senedi el değiştirmelerinde, sermaye artırımlarında, birleşme ve devirlerde, menkul kıymetlerin değerini etkileyebilecek önemli olay ve gelişmelerde Kurul, küçük pay sahiplerinin korunması ve kamunun aydınlatılmasını sağlamak amacıyla düzenlemeler yapar.

Hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim ortaklıkların yönetim kurulu üyeleri, genel müdür ve yardımcıları ile sermayenin % 10 veya daha fazlasına sahip ortakları, malik oldukları anonim ortaklıklara ait hisse senetleriyle ilgili olarak, Kurulun kamuyu aydınlatma açısından gerekli gördüğü bilgileri, belirlenecek şekil ve esaslar dahilinde Kurula ve ilgili borsalara ve teşkilatlanmış diğer piyasalara bildirmekle yükümlüdürler.”

Sermaye Piyasası Kanunu Madde 22 – **(Değişik: 29.4.1992 tarih ve 3794 sayılı Kanun md. 18 ile)** e) “Kamunun zamanında yeterli ve doğru olarak aydınlatılmasını sağlamak amacıyla, genel ve özel nitelikte kararlar almak ve her türlü mali tablo ve raporlar ile bunların bağımsız denetimlerinin, sermaye piyasası araçlarının halka arzında yayımlanacak izahname ve sirkülerin ve araçların değerini etkileyebilecek önemli bilgilerin kapsamını, standartlarını ve ilan esaslarını tespit ve bu konularda tebliğler yayımlamak,”

Yukarıdaki hükümlere dikkat edilecek olursa Sermaye Piyasası Kanununa tabi ortaklıkların enflasyon muhasebesine tabi tutulmuş mali tabloları bağımsız denetim şirketlerince denetlenip Kurula gönderilmek zorundadır.

Tanımlar (Madde 4)

Bu Tebliğ'de geçen tanımlar ve bu tanımların Sermaye Piyasası Kanunu ile ilişkilendirilmesi aşağıdaki gibidir:

Kanun : 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununu,

Kurul : Sermaye Piyasası Kurulunu,

Ortaklık : Sermaye piyasası araçlarını halka arzetmiş veya arzetmiş sayılan anonim ortaklıkları,

Aracı Kurum : Kanununun 30 uncu maddesinin (a) ve (b) bendlerinde sayılan faaliyetlerden en az birinde bulunmak üzere Kuruldan yetki belgesi almış aracı kurumları,

Kanununun 30.maddesinde (a) ve (b) bentlerindeki faaliyetler aşağıdaki gibidir;

a) Kurul kaydına alınacak sermaye piyasası araçlarının ihraç veya halka arz yoluyla satışına aracılık,

b) Daha önce ihraç edilmiş olan sermaye piyasası araçlarının aracılık amacıyla alım satımı,

Yatırım Ortaklığı : Kanununun 35 inci maddesinde belirtilen yatırım ortaklıklarını,

Kanununun 35. Maddesinde yatırım ortaklığı şöyle tanımlanmıştır;

Yatırım ortaklıkları sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır. Bu portföyler müstakilen bu unsurlardan oluşabileceği gibi, karma da olabilir.

İştirak: Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde tanımlanan iştiraki,

Bu düzenlemelere göre iştirakler, %20 - %50 arasında hisseye veya yönetime katılma hakkına sahip bulunan işletmeler şeklinde tanımlanmaktadır.

Bağlı Ortaklık: Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde tanımlanan bağlı ortaklıkları,

Bu düzenlemelere göre bağlı ortaklıklar, %50'den fazla hisseye veya yönetime katılma hakkına sahip bulunan işletmeler şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletme: Ortaklık, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıklarını ve iştiraklerini,

Mali Tablo: Dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki mali tabloları,

Bu tebliğin 30. Maddesine göre “ek mali tablo”, nakit akış tablosu ile satışların maliyeti tablosunu ifade etmektedir.

Mali Rapor: Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ve denetçi raporlarını,

Fiyat Endeksi: Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini,

1976 – 2001 yıllarına ilişkin DİE, Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi tebliğ metninin sonunda yer almaktadır.

Düzeltilme Katsayısı: Bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıyı,

Düzeltilme/Düzeltilme İşlemi: Düzeltme katsayısı kullanılmak suretiyle, paranın satın alma gücündeki değişmelerin mali tablo kalemlerine olan etkilerini gidererek, mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesini,

Düzeltilme işleminin nasıl yapıldığı önceki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştı. Düzeltme işlemine ilişkin kapsamlı örnekler de kitabın bundan sonraki bölümlerinde yer almaktadır.

Cari Değer: Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan fiyatlar veya faiz oranları, rayiç bedel, cari döviz kuru, sözleşmede belirtilen faiz oranı ve benzeri yöntemlerle yapılan değerlemeleri ifade eder.

4.2. PARASAL VE PARASAL OLMAYAN KALEMLER

Tebliğin 7. maddesinde parasal ve parasal olmayan kalemler tanımlanmıştır. Buna göre;

“Parasal kalemler, paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan ancak satın alma güçleri düşen kalemlerden oluşur. Parasal olmayan kalemler, parasal kalemler dışında kalan kalemlerden oluşur.”

Parasal kalemler Tebliğ'in 1 no.lu ekinde (bkz. Tablo 1) verilmiştir.

TABLO 1: Tebliğ'de Yer Verilen Parasal Kalemler

A) Parasal Aktif Kalemler ile Parasal Aktif Kalemlere Benzer Şekilde İşleme Tabi Tutulan Parasal Olmayan Aktif Kalemler:
1.Hazır Değerler (TL Hesaplar)
2.Özel ve Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları
3.Diğer Menkul Kıymetler (tahvil ve benzeri özellikler taşıyanlar)
4. Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (parasal olanlar için ayrılanlar)
5.Ticari alacaklar
6.Diğer ticari alacaklar
7.Verilen sipariş avansları (sabit fiyattan mal alımını garanti etmeyen)
8. Diğer dönen varlıklar (parasal özellikler taşıyan kalemler)
9. Bağlı menkul kıymetler (tahvil ve benzerleri)
10. Diğer finansal duran varlıklar (tahvil ve benzerleri)
11. Peşin ödenen vergiler ve fonlar

Tablo 1 devam:
B) Parasal Pasif Kalemler
1.Finansal borçlar
2.Ticari borçlar
3.Diğer borçlar
4.Alınan avanslar (sabit fiyattan mal satımını garanti etmeyen)
5.Borç ve gider karşılıkları

Hatırlanacağı gibi parasal ve parasal olmayan kalemlere ilişkin detaylı açıklamalar ve bu kalemlerin nasıl ayrıştığı kitabın birinci bölümünde tablolar halinde verilmişti. SPK tebliği ile TMS-2'de yer alan tablolardan ya-

rarlanarak finansal tablo kalemlerinin parasal ve parasal olmayan şekilde ayrılmasını aşağıda Tablo 2’de daha net olarak ortaya koyulabilir.

TABLO 2: Mali Tablolardaki Parasal ve Parasal Olmayan Kalemler

Hesap Adı	Parasal	Parasal Olmayan
Kasa	x	
Bankalar	x	
Menkul Kıymetler		x
Ticari Alacaklar	x	
Ticari Mallar		x
Peşin Ödenmiş Giderler		x
Maddi Duran Varlıklar		x
M.D.V. Birikmiş Amortismanları		x
Mali Borçlar	x	
Alınan Ticari Avanslar		x
Sermaye		x
Geçmiş Yıl Karları		x
Dönem Karı		x
Satışlar		x
Satışların Maliyeti		x
Amortisman Giderleri		x
Peş.Öd.Gid. Dönem İçinde Giderleşenler		x
Satış Giderleri	x	
Yönetim Giderleri		
Dönem Net Karı(Zararı)		x
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükleri	x	
Ödenen Kar Payları	x	
Duran Varlık Satışları		x
Duran Varlık Alışları		x
Uzun Vadeli Borç Taksit Ödemeleri	x	

Tebliğin 7. maddesi paranın değerindeki değişimler nedeniyle parasal kayıp ve kazançların hesaplanmasında şu açıklamayı yapma gereği duymuştur:

“Parasal olmayan kalemler içinde yer alan ancak, cari değerleri ile değerlendirilen yabancı para, kıymetli madenler, hisse senetleri ve menkul kıymetler gibi kalemler ile getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş

olan varlık ve yükümlülükler, parasal kar veya zararın hesaplanmasında parasal kalemler gibi işleme tabi tutulurlar.”

4.3. MALİ TABLOLARI ENFLASYONA GÖRE DÜZELTMEDE KULLANILACAK ENDEKSLER

Tebliğde mali tabloların düzeltilmesinde kullanılacak endeks olarak şu hüküm getirilmiştir;

“Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi kabul edilmiştir” (Madde 4).

Endeksin kullanımına ilişkin “Düzeltilme Katsayısı” ve “Düzeltilme İşlemi” tanım ve uygulamalarına tekrar bakmakta yarar vardır;

Düzeltilme Katsayısı: *Bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıyı*

Örnek 4.1: *Düzeltilme Katsayısının Hesaplanması*

2000 yılı Aralık ayı sonu itibariyle Mart 2000 sonunda işlemi gerçekleşmiş bir bilanço kalemini düzeltebilmek için, Tebliğ’in ekinde yer alan endeksleri kullanarak düzeltilme katsayısını şöyle hesaplayabiliriz³;

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Bilanço Günü Endeksi}}{\text{İşlemin Gerçekleştiği Tarihteki Endeks}}$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Aralık 2000 Endeksi}}{\text{Mart 2000 Endeksi}}$$

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = 2626/2246,8 = 1,1688$$

Bu örnekte fiyat endekslerinin nasıl kullanıldığı anlatılmadan önce SPK Tebliği’nde yer alan bazı açıklamalara yer vermek gerekmektedir.

Tebliğ’in 4. maddesinde;

“**Fiyat Endeksi:** *Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi*”,

3 Bu bölümdeki örnek ve açıklamalarda D.İ.E. T.E.F.E. kullanılmıştır. Bu endeksler topluca 6. Bölüm –Tablo 1’de görülmektedir.

“Düzeltilme Katsayısı: Bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayı”,

“Düzeltilme/Düzeltilme İşlemi: Düzeltme katsayısı kullanılmak suretiyle, paranın satın alma gücündeki değişmelerin mali tablo kalemlerine olan etkilerini gidererek, mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi” şeklinde tanımlanmışlardır.

Örnek 4.2: Düzeltme İşlemi

Örneğin Mart ayında işlem gören bir değeri Aralık ayı satın alma gücü ile ifade edebilmek için yukarıda hesaplanan düzeltme katsayısı ile çarpmak gerekir.

Mart ayında düzeltililecek işlem tutarı 102.000.000 TL olsun.

Düzeltilmiş Değer = İşlem Tutarı x Düzeltme Katsayısı
--

Düzeltilmiş Değer = 102.000.000 TL x 1.1688

Düzeltilmiş Değer = 119.217.600 TL

4.4. TEBLİĞİN UYGULANMA ZORUNLULUĞU

Tebliğin uygulama zorunluluğuna ilişkin hükümleri aşağıdaki gibi 2. Madde ve geçici 1. Maddede görmekteyiz;

“Ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak hazırlar (Madde 2)”.

“Hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları hariç, Tebliğ kapsamındaki diğer ortaklıklar 31/12/2002 tarihinden itibaren bu Tebliğ hükümlerine tabi olurlar. Ancak bir ortaklığın bağlı ortaklığı veya iştiraki olması nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine tabi olan ortaklıklar, ana ortaklıkla birlikte aynı tarihte bu Tebliğ hükümlerine tabi hale gelir (Geçici Madde 1)”.

Buna göre Sermaye Piyasası Kanununa tabi tüm şirketler tebliğ hükümlerine göre enflasyon muhasebesini uygulayarak mali tablolarını düzelteceklerdir. Bu tebliğin kapsamı dışında kalma (enflasyon muhasebesi dışında kalma) koşulları konsolidasyon tebliğinin 6. Maddesine atıfta bulunarak bu tebliğin 5. Maddesinde düzenlenmiştir. Yine tebliğin uygulama kapsamına giren mali tabloların neler olduğu, tebliğin 4,6 ve 30. Maddelerinde düzen-

lenmiştir. Bu konulara ilişkin açıklamalar çalışmanın ileriki bölümlerinde yapılacaktır.

4.5. DÜZELTME İŞLEMLERİ VE MUHASEBE KAYITLARI

Düzeltilme işlemi ile muhasebe kayıtlarının yapılmasına ilişkin tebliğin 35. Maddesinde şöyle bir düzenleme yapılmıştır;

“Mali tablo ve raporların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez.” Tebliğde kanuni defterlere yeni kayıt yapılamayacağı hükmü getirilmiştir. Ancak düzeltme işlemine ilişkin muhasebe kayıtları yapılma zorunluluğu getirilmiştir. Bu kayıtların yapılmasına ilişkin 35. Madde de aşağıdaki düzenlemeler bulunmaktadır;

Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl mali tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere “Enflasyona Göre Düzeltme Defteri” tutarlar. Bu defterde en az aşağıda belirtilen bilgilere yer verilir.

- a) İşletmenin unvanı,
- b) Düzeltme işlemlerinin hangi yıla ait olduğu,
- c) Düzeltme işlemine tabi tutulacak kalemlerin tarihi değerleri,
- d) Düzeltme işleminde kullanılacak endekslerin değeri ve düzeltme katsayıları,
- e) Düzeltme işleminde kullanılan varsayımlar,
- f) Düzeltme işleminde kullanılan değişkenlerin hesaplanmasına ilişkin veriler (stok devir hızı gibi),
- g) Düzeltme katsayılarının tespit edilmesine yönelik olarak varlıkların yaşılandırılmalarına ilişkin veriler,
- h) Stokların ve diğer varlıkların ayrıntılı dökümleri,
- i) Muhasebe belge ve kayıtlarındaki verilerden düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablo verilerine ulaşmada kullanılan diğer bilgi ve belgeler,
- j) İştirak ve bağlı ortaklıkların mali tablo ve raporları.

Yukarıdaki bilgilere bakılacak olursa;Enflasyona Göre Düzeltme Defteri kanuni defterlerden Yevmiye ve Defter-i Kebir'e benzememektedir. Daha

çok Envanter Defterine benzetilebilir. Bu defterde çift kayıt sistemi mevcut değildir. Düzeltme işleminin Yevmiye Defteri veya Enflasyona Göre Düzeltme Defteri üzerinde çift kayıt esasına göre kayda alınacağına ilişkin hiçbir hüküm de mevcut bulunmamaktadır. Kanımızca düzeltme işleminin yevmiye kayıtlarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu madde hükmünde “diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez” ifadesi ile düzeltme işleminin yevmiye defterinde muhasebeleştirilmemesi gerektiği ifade edilmektedir. Enflasyona Göre Düzeltme Defteri de bu amaç için oluşturulmamıştır.

Tebliğ’de defterlerin saklanması ile ilişkin aşağıdaki düzenleme yapılmıştır:

Enflasyona göre düzeltme defteri, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Enflasyona Göre Düzeltme Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve Türk Ticaret Kanununda ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. Enflasyona göre düzeltme defterinin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmelerin yönetim kurulu; bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemleri almak zorundadırlar. Söz konusu defterin bu şekilde tutulması durumunda, tutulması gereken ancak elektronik ortamda yer almayan bilgi ve belgeler, yazılı defterde belirtilen şekilde işleme tabi tutulur (Madde 35).

4.6. UYGULANACAK ENFLASYON MUHASEBESİ YÖNTEMİ

Tebliğde uygulanacak enflasyon muhasebesi yöntemi net olarak ifade edilmemekle birlikte; “*Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, mali tablolarını paranın bilanço günündeki cari satın alma gücünü esas alarak düzenlerler*” (Madde 8) ifadesinden yöntem olarak genel fiyat düzeyi kabul edilmiştir.

Geleneksel fiyat düzeyi muhasebesi yönteminde, enflasyonun etkileri nedeniyle paranın satın alma gücünün zaman içerisinde değiştiği varsayımı ile mali tablolarda farklı satın alma gücü ile ifade edilmiş değerler, genel endeksler yardımıyla aynı satın alma gücüne sahip para birimi ile ifade edilir.

Bu yöntemde, yukarıdaki değişiklik tamamen tarihsel maliyetlere göre tutulan muhasebeye göre hazırlanan mali tablolara göre yapıldığı için, muhasebenin tüm ilke ve kavramlarına sadık kalmakta sadece enflasyonun etkisini mali tablolara yansıtmaktadır.

Genel Fiyat Düzeyi muhasebesinin temel amacını aşağıdaki biçimde saymak mümkündür;

- Enflasyon nedeniyle homojenliğini yitiren mali tabloları, aynı satın alma gücüne sahip para birimiyle ifade ederek homojen hale getirmek,
- Hasılat ve maliyetleri cari para değeriyle ifade ederek, gerçek faaliyet karını bulmak,
- Parasal değerleri elde bulundurmaktan dolayı, işletmenin elde ettiği “parasal değerleri elde bulundurma kayıp ve kazancını”, başka bir ifadeyle enflasyon kayıp ya da kazancını ortaya koymaktır.

4.7. TEBLİĞİN UYGULANACAĞI ENFLASYON KOŞULLARI

Enflasyon muhasebesinin uygulanacağı enflasyon koşullarına ilişkin tebliğ metninde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır;

Yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması ve ilgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre %10 veya daha fazla bir oranda artması halinde, içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren yüksek enflasyon dönemi başlar. Yukarıda belirtilen süreden daha kısa bir sürede fiyat endeksi rakamının iki katına ulaşması halinde de yıllık mali tablo tarihi itibarıyla yüksek enflasyon dönemi başlar.

Metne dikkat edilecek olursa enflasyon muhasebesine geçiş için iki ayrı koşul mevcuttur;

- İlgili hesap dönemi dahil ilgili üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması gerekir.
- İlgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre % 10 veya daha fazla bir oranda artması gerekir.

Enflasyon muhasebesi uygulamasına geçiş için yukarıdaki iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Konuyu 2000 yılı sonu itibarıyla örneklemek yararlı olacaktır;

Örnek 4.3: Enflasyon Muhasebesine Geçiş Şartları

2000 yılı Aralık ayı endeksi: 2626

Üçüncü hesap döneminin başındaki (1998 yılı Ocak ayı) endeks: 839,10

2000 yılı Ocak endeksi: 2094

Birinci Koşul:

Ocak 1998 endeksi 839,10 olduğuna göre bunun % 100 artırılmış halindeki endeks 1678,2'dir. Aralık 2000 endeksi 2626 > 1678,2 olduğundan, endeks % 100'den fazla arttığından enflasyon muhasebesi uygulamasına geçiş için birinci koşul gerçekleşmiş olmaktadır.

İkinci Koşul:

$$\begin{array}{rcccl} \text{2000 Aralık Endeksinin Ocak} & = & \text{Aralık 2000} & - & \text{Ocak 1998} \\ \text{1998 Endeksine Göre Artışı} & & \text{Endeksi} & & \text{Endeksi} \end{array}$$

$$= 2626 - 2094 = 532$$

$$= (532 / 2094) \times 100 = \% 25,41$$

Artış oranı $\% 25,41 > \% 10$ olduğundan; enflasyon muhasebesi uygulamasına geçiş için ikinci koşul da gerçekleşmiş olmaktadır. Bu iki koşuldaki birisinin gerçekleşmemesi durumunda enflasyon muhasebesine geçiş yapılmayacaktır.

Örneğin, Ocak 1998 endeksi 1311 olsaydı; $\% 100$ 'lük artış ile 2622 olacak endeks, 2000 Aralık endeksinin (2626'nın) altında kalacağı için enflasyon muhasebesine geçmek gerekmecekti . Aynı biçimde Ocak 2000 endeksi 2400 olsaydı; yıl başına göre Aralık ayı itibariyle endeksteeki artış $2626 - 2400 = 226$ olacaktır. 2000 yılı itibariyle artış oranı ise $226/2400 = \% 9,42$ ile $\% 10$ 'un altında kalacağı için enflasyon muhasebesine geçiş koşulları oluşmamış olacaktır.

Bütün bu düzenlemeler yanında yukarıdaki iki koşulun gerçekleşmemesi halinde bile kurul, enflasyon muhasebesine geçiş için kendisini yetkili kılmıştır. Bu yetkiye ilişkin tebliğ metni şöyledir;

“Fiyat endekslerinde yukarıda belirtilen düzeyde artış olmamakla beraber, halkın tasarruflarını yabancı para cinsinden tutması, mal ve hizmet fiyatlarının yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi gibi yüksek enflasyon emarelerinin mevcut bulunması halinde Kurul, mali tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasını isteyebilir.”

Enflasyon muhasebesine geçiş için yukarıdaki düzenlemeleri getiren tebliğ, enflasyon muhasebesinden çıkış için aşağıdaki düzenlemeleri getirmiştir;

“Yüksek enflasyon dönemi, yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili yıl dahil önceki üçüncü yılın başındaki fiyat endeksi rakamının iki katından daha az olması halinde sona erer. Bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının dönemin başına göre $\%10$ veya daha az bir oranda artmış olması, devam etmekte olan yüksek enflasyon dönemini sona erdirmez” (Madde 6)

Dikkat edilirse ilk koşul bozulduğunda enflasyon muhasebesi uygulaması sona ererken, ikinci koşul bozulduğunda enflasyon muhasebesi uygulamasına devam edilecektir.

“Yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tablolar bu Tebliğe uygun olarak hazırlanır. Ancak, bu Tebliğin uygulandığı ilk yılda cari dönem mali tablo ve raporlarının bu Tebliğ uyarınca hazırlanması için, önceki dönem bilançosunun düzeltme işlemine tabi tutulması şarttır. Yüksek enflasyon döneminin bitişi döneminde, bu Tebliğin uygulanmasına son verilir.” (Madde 6)

Enflasyon muhasebesi koşullarının oluştuğu yıl (örneğin 2002 yılı), 2002 mali tablolarının düzeltilmesi yanında, bir önceki yılın 2001 yılı bilançosunun da düzeltilmesi gerekmektedir.

4.8. DÜZELTİLECEK FİNANSAL TABLOLAR

Tebliğde “*Yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tablolar bu Tebliğe uygun olarak hazırlanır*” (Madde 6) ifadesinde, mali tabloların hazırlanacağı belirtilmektedir. Ancak hazırlanacak mali tabloların hangileri olduğu çok önemlidir.

Tebliğin 4. Maddesinde mali tablo; “*dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki mali tabloları*” olarak belirtilmiştir.

Ancak bu noktada tebliğ hükmüne göre düzeltme işlemine tabi tutulacak ek mali tabloların neler olduğu ortaya konulmalıdır. Düzeltme işlemine tabi tutulacak mali tablolar; nakit akım tablosu ve satışların maliyeti tablosudur (Madde 30). Tebliğ muhasebe sistemimize göre hazırlanan fon akım tablosu, net işletme sermayesi değişim tablosu, kar dağıtım tablosu, öz kaynaklar değişim tablolarının düzeltilmesini istememektedir.

Tebliğ nakit akım tablosunun düzeltilmesine ilişkin, “*Nakit akım tablosu, bu Tebliğ uyarınca düzeltme işlemine tabi tutulmamış mali tablolardan elde edilen tutarların ilgili düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulur.*” demektedir (Madde 30). Buna göre nakit akım tablosu düzeltilmiş bilanço ve gelir tablosundan hazırlanmayıp, tarihsel verilerle hazırlanmış nakit akım tablosunun ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmasını istemektedir.

4.9. MALİ TABLOLAR HANGİ YILLAR İTİBARIYLA DÜZELTİLMELİDİR

Tabloların düzeltilmesi için yıllara ilişkin tebliğin 6. maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır;

“Yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tablolar bu Tebliğe uygun olarak hazırlanır. Ancak, bu Tebliğin uygulandığı ilk yılda cari dönem mali tablo ve raporlarının bu Tebliğ uyarınca hazırlanması için, önceki dönem bilançosunun düzeltme işlemine tabi tutulması şarttır” (Madde 6).

Tebliğin yürürlüğe girişine ilişkin 41. maddesinde “*bu tebliğ, 31.12.2001 hesap dönemi için yıllık, bu tarihten sonra sona eren hesap dönemleri için ise ara ve yıllık mali tablolara uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer*” ifadesi tebliğin yayım tarihinin 28 Kasım 2001 olduğu da dikkate alınır, uygulamanın 2001 yılı mali tablolarının yıllık olarak düzeltilmesi gerektiğini ancak uygulanmaya başlandığı yılın öncesi yılın bilançosunun da (sadece bilançonun) düzeltilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Tebliğe göre ilk yılda (2001 yılı) dönem sonu bilanço, gelir tablosu, o yıl ile ilişkin ek mali tablolar (satışların maliyeti ve nakit akım tablosu) ve dönem başı bilançosu (31.12.2000 tarihli bilanço) düzeltilmelidir. İlk yılda ara mali tablolar düzeltilmeyecektir. İzleyen yıllarda dönem sonu ve mali tablolar ile ekleri ile birlikte düzeltilmelidir.

Daha sonra ile bir yıl ertelenen uygulama nedeniyle ilk yıl uygulaması 2002 yılı olarak değiştirilmiştir. Bu nedenle 2002 yılı dönem sonu mali tablo ve raporları ile 31.12.2001 tarihli bilançonun da düzeltilmesi gerekmektedir.

4.10. MALİ TABLOLARIN EKLERİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER

Mali tabloların eklerinin de düzeltme işlemine tabi tutulacağına ilişkin tebliğde şöyle bir hüküm bulunmaktadır;

“Dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki mali tabloları” (Madde 4).

Zaten ekleri ile bir bütünlük arz eden mali tabloların eklerinin düzeltilmemesi düşünülemez. Aynı düzeltme katsayılarının kullanımı ile eklerindeki değerlerinde düzeltilmesi gerekir.

4.11. İLK YIL UYGULAMASI

Tebliğdeki özel hükümlere göre (beşinci bölüm) *“Mali tabloların bu Tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmesinde, bu bölümde belirtilen özel hükümlere uyulur. İzleyen dönemlerde ise bu hükümler uygulanmaz”* (madde 26) ifadesiyle ilk yıla ilişkin özellikli uygulamalar düzenlenmiştir.

Tebliğin 27. maddesi ilk uygulamaya ilişkin bir düzenleme yapmıştır. Bu düzenlemeye göre *“1976 yılı ve sonraki yıllarda gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde, bir örneği ek:3 de yer alan endekslerden üretilecek düzeltme katsayıları kullanılır. 1976 ve daha eski tarihlerde gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde ise, işlemlerin 1976 yılında gerçekleştiği kabul edilir. 2001 ve daha sonraki tarihlerde endeks rakamı olarak Devlet İstatistik Enstitüsü'nün en yeni bazı Türkiye için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi esas alınır”* (madde 27).

Yukarıdaki ifadeye göre ilk uygulamada bilanço düzenlenirken 3 nolu ekteki tablo kullanılacaktır. Ancak birçok eski işletmede çok eski tarihli işlem gerçekleştirilmiş olabilir. Örneğin çok eskiden (1976 yılından önce) arazi, arsa, bina alınmış olabilir. Bunların düzeltilmesinde alındıkları tarihteki endeks kullanılmayıp (veya bu endeksin arayışına girilmeyip) 1976 yılının Ocak ayı endeksi ile düzeltme yapılacaktır. Zaten 3 nolu ekteki tablo sadece 1976 yılına kadar olan endeks rakamlarını içermektedir. Bu uygulama 1976'dan önce alınan özellikle gayrimenkulleri, 1976 yılı başında alınmış varsayarak, çok eki kuruluşu olan ortaklıkları bir ölçüde rahatlatmış olmaktadır. Çünkü, bir çok işletmede bu tür kayıtlara ulaşmakta zorluk yaşanabilir. Ancak 1976 yılından önceki fiyat değişimlerini ihmal ederek bilanço kalemlerinin yeteri kadar iyi düzeltilmesini engellemektedir.

Örneğin, bir ortaklığın 1940 yılında satın aldığı 1.000 dönüm arazi 1976 yılına kadar hem enflasyon etkisi ile hem de bulunduğu yer itibarıyla 36 yılda 1.000 kat veya 50.000 kat değer kazanmış olabilir. Tebliğin bu hükmü gereği, ortaklığın aktifindeki bu değerli arazi 1.000 kat veya 50.000 kat daha az değerle ifade edilecektir.

İlk yıl uygulamasında başka bir ilginç uygulama ise tebliğin 29. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre düzeltilecek ilk bilançoda, düzeltilmiş değerler üzerinden geçmiş yıllar karı veya geçmiş yıllar zararını hesaplamak gerekecektir. Buna ilişkin tebliğin 29. maddesi *“Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönemde düzeltilmiş tutarları ile olmak üzere, aktif kalemlerden, borçların ve öz sermaye kalemlerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım özsermaye hesap grubu içinde, “geçmiş yıllar kârı (zararı)” hesabında izlenir ve konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılır”* demektedir.

Buna göre şöyle bir örnek verilebilir:

Örnek 4.4: İlk Yıl Uygulaması

X Ortaklığı enflasyon muhasebesini ilk defa 2001 yılından uygulamaktadır. Buna göre dönembaşı bilançosu olan 31.12.2000 tarihli düzeltilmemiş bilançosunda ana kalemler itibariyle tutarların şöyle olduğu görülmüştür;

Aktif	X Ortaklığı 31.12.2001	Tarihli Bilançosu	Pasif
Dönen Varlıklar	250.000 TL	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	270.000 TL
Duran Varlıklar	680.000 TL	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	160.000 TL
		Özkaynaklar	<u>500.000 TL</u>
Aktif Toplamı	<u>930.000 TL</u>	Pasif Toplamı	<u>930.000 TL</u>

Düzeltilme işlemi gerçekleştirildikten sonra düzeltilmiş tutarlar aşağıdaki gibi olmaktadır. Bu değerlerden yararlanarak ortaklığın geçmiş yıllar karı hesaplanabilir;

Dönen Varlıklar 480.000 TL

Duran Varlıklar 2.840.000 TL

Aktif Toplamı 3.320.000 TL

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (390.000) TL

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (270.000) TL

Özkaynaklar (810.000) TL

Geçmiş Yıl Karları 1.850.000 TL

Düzeltilmiş bilanço aşağıdaki gibi düzenlenebilir;

Aktif	X Ortaklığı 31.12.2000	Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu	Pasif
Dönen Varlıklar	480.000 TL	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	390.000 TL
Duran Varlıklar	2.840.000 TL	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	270.000 TL
		Özkaynaklar	<u>2.660.000 TL</u>
		Düzeltilmiş Özkaynaklar	810.000 TL
		Geçmiş Yıl Karları	1.850.000 TL
Aktif Toplamı	<u>3.320.000 TL</u>	Pasif Toplamı	<u>3.320.000 TL</u>

Örneğimizde, verilen bilanço kalemlerinin düzeltildikten sonraki görünümü ve bilançodaki geçmiş yıl zararının hesaplanmasının aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır;

Dönen Varlıklar 310.000 TL

Duran Varlıklar 960.000 TL

Aktif Toplamı 1.270.000 TL

Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar (310.000) TL

Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar (220.000) TL

Özkaynaklar (770.000) TL

Geçmiş Yıl Karları (30.000) TL

Düzeltilmiş bilanço aşağıdaki gibi düzenlenebilir;

Aktif	X Ortaklığı 31.12.2000 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu	Pasif
Dönen Varlıklar	310.000 TL	Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar 310.000 TL
Duran Varlıklar	960.000 TL	Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar 220.000 TL
		Özkaynaklar <u>740.000 TL</u>
		Düzeltilmiş Özkaynaklar 770.000 TL
		Geçmiş Yıl Zararı (30.000 TL)
Aktif Toplamı	<u>1.270.000 TL</u>	Pasif Toplamı <u>1.270.000 TL</u>

Yukarıdaki örneklerde hesaplanan geçmiş yıllar karı veya zararlarının bilanço dipnotlarında açıklanması tebliğ hükümlerine göre gerekli olmaktadır (Madde 29).

4.12. İŞTİRAKLER VE BAĞLI ORTAKLIKLAR, ARACI KURUMLAR VE YATIRIM ORTAKLIKLARININ DURUMU

Tebliğ'in 2. maddesinde bu kurumların durumuna açıklık getirilmiştir. Şöyle ki;

“Ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak hazırlar.” Görüldüğü gibi tebliğin ikinci maddesi bu kurumların enflasyon muhasebesi uygulayacağını belirtmiştir. Öncelikle bu kurumların tanımlarına tekrar bir göz atmak yararlı olacaktır.

Ortaklık : *Sermaye piyasası araçlarını halka arzetmiş veya arzetmiş sayılan anonim ortaklıkları,*

Aracı Kurum: *Kanununun 30. maddesinin (a) ve (b) bentlerinde sayılan faaliyetlerden en az birinde bulunmak üzere Kuruldan yetki belgesi almış aracı kurumları,*

Kanununun 30.maddesinde (a) ve (b) bentlerindeki faaliyetler aşağıdaki gibidir:

- a) Kurul kaydına alınacak sermaye piyasası araçlarının ihraç veya halka arz yoluyla satışına aracılık,
- b) Daha önce ihraç edilmiş olan sermaye piyasası araçlarının aracılık amacıyla alım satımı,

Yatırım Ortaklığı: *Kanununun 35. maddesinde belirtilen yatırım ortaklıklarını, Kanununun 35. Maddesinde yatırım ortaklığı şöyle tanımlanmıştır;*

Yatırım ortaklıkları sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan anonim ortaklıklardır. Bu portföyler müstakilen bu unsurlardan oluşabileceği gibi, karma da olabilir.

İştirak: *Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde tanımlanan iştiraki, yani %20 - %50 arasında hisseye veya yönetime katılmaya hakına sahip bulunan işletmeler.*

Bağlı Ortaklık : *Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde tanımlanan bağlı ortaklıkları, yani % 50'den fazla hisseye sahip olunan işletmeler.*

Ayrıca tebliğde kapsam dışı tutulan ortaklıklar enflasyon muhasebesi uygulamayabilirler. Şöyle ki;

“Bu Tebliğe tabi bir ortaklığın iştiraki veya bağlı ortaklığı olması nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine tabi olan ortaklıklardan Kurulun konsolidasyona ilişkin tebliğleri uyarınca konsolidasyon kapsamı dışında tutulanlar, mali tablolarını bu Tebliğ hükümleri uyarınca düzenlemeyebilirler.

Mali tablo ve raporların işletmelerin kendi özel mevzuatları uyarınca raporlama tarihindeki paranın cari satın alma gücü cinsinden düzenlenmesi. Bu Tebliğde öngörülen düzenleme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükümlüdür.” (Madde 5)

Buradaki mevzuat kavramı açık değildir. Ülkemizde hiçbir mevzuat enflasyon muhasebesi uygulanmasını hükmetmemektedir. Ancak bazı ortaklıklar, daha gerçekçi mali tablo görebilmek için mali tablolarını enflasyonun etkisinden arındırabilmek için düzeltmektedirler (veya düzelttirmektedirler). Bu uygulamanın mevzuat ile bir ilişkisi de yoktur. Yine bazı yabancı ortağı bulunan ortaklıklar, daha doğru mali tablo (aynı zamanda kar) görebilmek için enflasyon muhasebesi (IAS 29) uygulayarak (veya yabancı para bazlı mali tablo düzenleyerek) bağlı oldukları yabancı genel müdürlüklerine göndermektedirler. Bunun da mevzuat ile bir ilişkisi yoktur.

Kanımızca bu hüküm, özel bir yasa konulabilecek uluslararası muhasebe standartlarına tabi olarak hazırlanacak mali tablo düzenleme ihtimaline karşı konulmuş olabilir.

4.13. BİLANÇONUN DÜZELTİLMESİ

Tebliğde bilançonun düzeltilmesine ilişkin düzenlemeler 8, 9 ve 10.maddelerde yapılmıştır. Bu maddelere ilişkin aşağıdaki düzeltme unsurları çıkartılabilir:

- 1) *“Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, mali tablolarını paranın bilanço günündeki cari satın alma gücünü esas alarak düzenlerler” (Madde 8).*
- 2) *“Mali tablo kalemlerinin paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi; parasal olmayan kalemlerin bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde gerekli ayarlamalar yapıldıktan sonraki tutarlarının, uygun düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle yapılır” (Madde 8).*
- 3) *“Düzeltilme işlemi, mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasını engellemeyecek (satışların yıl içinde düzenli olarak dağıldığı gibi durumlarda) toplulaştırılmış yöntemlere dayalı olarak da yapılabilir. Bu durumda benimsenen yöntemlerin dipnotlarda açıklanması ve takip eden dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması zorunludur” (Madde 8).* Tebliğ her aya ilişkin işlemleri teker teker, ay ay düzeltmek yerine yıl ortalamasına ilişkin endeks ile bir kerede düzeltme yapılmasına imkan vermektedir. Düzenli dağılım göstermesi durumunda satışlar, satış iade ve indirimleri, tüm faaliyet giderleri, diğer gelir ve giderler bu biçimde düzeltmeye tabi tutulabilir.
- 4) *“Fiyat endeksinin aylık fiyat değişimlerini gösterecek şekilde yayınlanması nedeniyle, bir ay içinde gerçekleşen tüm işlemler için aynı düzeltme katsayısı kullanılır. Ancak, enflasyon oranının ay içinde düzenli arttığı varsayımı yapılarak, ayın farklı günlerinde gerçekleşen işlemlere farklı günlük düzeltme katsayıları uygulanması mümkündür. Bu durumda, konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılması zorunludur” (Madde 8).*

Tebliğ’de böyle bir düzenleme yapılmış ancak bunun uygulamada hayata geçirilmesinde büyük bir güçlük bulunmaktadır. Endeks zaten aylık olarak yayımlanmaktadır. Olayı örnekleyecek olursak; ortaklık bir kerede çok büyük bir maddi duran varlık veya stok kalemi satın alırsa (ancak bu büyüklüğün aktifin önemli bir bölümünü, yüzdesini ispat edecek kadar olması gerekir), satın alma ayın birinde gerçekleşirse, bu aktif kalemini daha doğru bir biçimde düzeltilmiş bilançoya yansıtmak için o ayın endeksi yerine bir önceki ayın endeksine yakın ayın birinci günü endeksini, düzeltme katsayısının hesaplanmasında kullanmak düşünülebilir. Bu gibi benzer olaylarda mümkünse faturayı bir önceki

ayın alışlarına dahil edecek biçimde düzenlemek, bu tür sıkıntıları kaynağında çözecektir. Kitabın 6. bölümünde endekslerin ortalamalar yoluyla daha hassas kullanımına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

- 5) *“Hesap dönemi sonunda paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmemiş bilanço kalemleri, bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme katsayısı kullanılarak paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir” (Madde 9).*
- 6) *“Bilançodaki parasal kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden düzeltme işlemine tabi tutulmazlar” (Madde 9).*
- 7) *“Cari değerleri ile değerlendirilen parasal olmayan kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden, ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar” (Madde 9).* Örneğin, yabancı para cinsinden borç ve alacaklar, borsada işlem görmekte olan menkul değerler gibi.
- 8) *“Aktifleştirme tarihi satın alma veya imal tarihinden farklı olan varlıkların düzeltilmesi, satın alma, imal ve maliyet unsurlarının aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınarak yapılır. Vadeli olarak alınan veya satılan varlıklara ilişkin özel hükümler saklıdır.”* Satın alma veya işletmede “258- Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabında izlenerek, imal edilen maddi duran varlıkların düzeltilmesinde maliyet unsurlarının yani malzemenin, işçiliğin veya genel üretim giderlerinin ilk satın alındıkları tarihteki endeks dikkate alınmalıdır.
- 10) *“Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltme işlemine tabi tutulmasında da bunların maliyetine dahil edilen unsurların gerçekleşme tarihleri dikkate alınır” (Madde 10).* Burada yukarıda 8. maddede açıklanan daha farklı bir yaklaşım söz konusudur. Yarı mamul veya mamullerin düzeltilmesinde ilk madde ve malzemenin satın alındığı tarih değil, imalatta sarf edildiği tarihteki endeks dikkate alınmalıdır. Aynı malzeme hem yapılmakta olan yatırımlar hem de yarı mamul ve mamul imalinde kullanılırsa, ayrımı iyi yapabilmek için uygulamacıların dikkatli olması gerekmektedir.

4.13.1. Amortismanına Tabi Varlıkların Düzeltilmesi

Amortismanına tabi varlıkların düzeltilmesinde Tebliğin 11. maddesinde şu açıklamalara yer verilmiştir;

“İlk defa düzeltme işlemine tabi tutulacak amortismanına tabi varlıkların maliyetine ilave edilmiş finansman giderleri, kur farkları ve yeniden değerlendirme değer artışı, bu maddede belirtilen şekilde ilgili varlıkların maliyetinden düşülür. Ancak, Kurul’un muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerinde müsaade edilen hallerde, amortismanına tabi varlıkların maliyetine finansman giderlerinin reel kısmının ilave edilmesi mümkündür. Finansman giderlerinin reel kısmı, katlanılan finansman maliyetinin ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranının üstünde kalan tutarı, aynı anlama gelmek üzere, bir borçla ilgili katlanılan finansman maliyetinin borcun reel değerindeki azalmadan fazla olan tutarı olarak hesaplanır. Yabancı para cinsinden borçlardaki finansman maliyetinin reel kısmının hesaplanmasında kur farkları da hesaba katılır.”

Yukarıdaki açıklamayı şöyle örneklemek mümkündür;

Örnek 4.5: Maliyete Eklenmiş Yeniden Değerleme Fonu, Finansman Gideri ve Kur Farkından Arındırma

Ortaklığın bilançosunda toplam 74 Milyar TL ile kayıtlı bulunan bir makinenin toplam maliyetinin aşağıdaki şu maliyet unsurlarından oluştuğu görülmüştür;

Makinenin satın alma bedeli	32 Milyar TL
Finansman Gideri	18 Milyar TL
Kur farkı	8 Milyar TL
Yeniden değerlendirme değer artışı	<u>16 Milyar TL</u>
	<u>74 Milyar TL</u>

Buna göre düzeltme işlemine tabi tutulacak tutar 32 milyar TL’dir. Başka bir ifade ile bilançoda görünen 74 milyar TL’lik toplam değerden finansman gideri, kur farkı ve yeniden değerlendirme değer artışı fonu çıktıktan sonra kalan değerdir. Ancak, istenirse (tebliğin lafından isteğe bağlı olduğu anlaşılacaktır) finansman giderlerinin reel kısmı makinenin maliyetine ilave edilebilir. Örneğimizde finansman giderlerini yaratan borçlanmanın enflasyon oranında hesaplanan tutarının 12 milyar TL olduğu varsayılırsa; reel finansman gideri şöyle hesaplanacaktır:

Reel Finansman Gideri	=	Toplam Finansman Gideri	-	Enflasyon Oranıyla Hesaplanan Finansman Gideri
------------------------------	---	--------------------------------	---	---

$$= 18 \text{ milyar TL} - 12 \text{ milyar TL}$$

$$= 6 \text{ milyar TL}$$

Reel finansman gideri düzeltilecek makine maliyetine eklenebilir. Eklenmesi düşünülmüyorsa, reel finansman giderini hesaplamaya gerek olmadığı da açıktır.

Buna göre;

Düzeltilecek Makine Tutarı	=	Makinenin Satın Alma Bedeli	+	Reel Finansman Gideri
-----------------------------------	---	------------------------------------	---	------------------------------

$$= 32 \text{ milyar TL} + 6 \text{ Milyar TL}$$

$$= 38 \text{ milyar TL}$$

“Düzeltilme işlemlerinde, 233 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılmış olan yeniden değerlendirilmenin amortismanına tabi iktisadi varlıklara ve birikmiş amortismanlarına etkilerinin arındırılması gerekir.

Düzeltilme işlemi, yukarıda belirtilen şekilde bulunmuş yeni değerler üzerinden yapılır. İmal veya inşa edilen varlıkların düzeltilme işlemine tabi tutulmasında, aktifleşme tarihi farklı ise, aktifleştirilme tarihi değil, varlığın maliyetine dahil edilen maliyet unsurlarının aktife ilk giriş tarihi dikkate alınır.” (Madde 11)

Konuya ilişkin şöyle bir örnek verilebilir;

Örnek 4.6: İmal ve İnşa Edilen Varlıkların Düzeltilmesi

İşletmede inşa edilen bir yönetim binasının inşaatının maliyetinin gerçekleşme biçiminin Tablo 3'teki gibi olduğu varsayılmıştır. İşletme enflasyon muhasebesini 31.12.2000 tarihinde uygulamaktadır.

Tablo 3: İmal ve İnşa Edilen Varlıkların Düzeltilmesi

Satın Alma Tarihi 2000 Yılı	Sarf Tarihi 2000 Yılı	Gider Türü	258 Yapılmakta Olan Yatırımlar	
Şubat	Mart	Malzeme	12.000.000.000	
Mart	Mart	İşçilik	5.000.000.000	
Mart	Mart	Diğer Gider	6.000.000.000	
Şubat	Nisan	Malzeme	18.000.000.000	
Nisan	Nisan	İşçilik	7.000.000.000	
Nisan	Nisan	Diğer Gider	8.000.000.000	
Şubat	Mayıs	Malzeme	14.000.000.000	
Mayıs	Mayıs	İşçilik	9.000.000.000	
Mayıs	Mayıs	Diğer Gider	6.000.000.000	
Mayıs	Haziran	Malzeme	19.000.000.000	
Haziran	Haziran	İşçilik	9.000.000.000	
Haziran	Haziran	Diğer Gider	8.000.000.000	
Mayıs	Temmuz	Malzeme	21.000.000.000	
Temmuz	Temmuz	İşçilik	11.000.000.000	
Temmuz	Temmuz	Diğer Gider	9.000.000.000	
			<u>162.000.000.000</u>	<u>162.000.000.000</u>

Yönetim binasının Eylül 2000'de aktife girdiği (oturma raporunun alındığı) düşünülürse düzeltme işleminde nasıl yaklaşılacağı önem kazanmaktadır. Yatırım ile ilgili maliyetlerin toplamının dağılımı maliyet unsurlarına göre şöyle olmaktadır.

Malzeme	84 milyar TL
İşçilik	41 milyar TL
Diğer Giderler.....	<u>37 milyar TL</u>
Toplam.....	<u>162 milyar TL</u>

Malzeme iki ayrı tarihte alınmış, Şubat 2000 ve Mayıs 2000 olmak üzere 84 Milyar TL'lik malzeme giderinin ilk aktife girdiği tarih itibariyle düzeltilmesi gerekir. Malzemenin 44 Milyar TL'si Şubat 2000 endeksi, kalan 40 Milyar TL'si ise Mayıs 2000 endeksi dikkate alınarak düzeltilecektir.

İşçilik ve diğer giderlerin düzeltilmesinde sarf edildiği ay ile aktife girdikleri ay ayrı ayrı olduğundan ilgili ayların endeksleri ile düzeltme yapılacaktır.

Buna göre düzeltme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır (1.000.000 TL):

- **Malzeme giderlerinin düzeltilmesi:**

Şubat 2000'de alınan= 44.000 TL x (Aralık 2000 endeksi / Şubat 2000 endeksi)

= 44.000 TL x (2626 / 2179,3) = 53.020 TL

Mayıs 2000'de alınan= 40.000 TL x (Aralık 2000 endeksi / Mayıs 2000 endeksi)

= 40.000 TL x (2626 / 2339,5) = 44.900 TL

Düzeltilmiş toplam malzeme gideri = 53.020 TL + 44.900 TL = **97.920 TL**

- **İşçilik giderlerinin düzeltilmesi:**

Sarf Tarihi	İşçilik Gideri	31.12.2000 İtibarıyla Düzeltme Katsayısı		Düzeltilmiş İşçilik Gideri
Mart	5.000 TL	Aralık 2000/Mart 2000	2626 / 2246,8	5.844 TL
Nisan	7.000 TL	Aralık 2000/Nisan 2000	2626 / 2300,5	7.991 TL
Mayıs	9.000 TL	Aralık 2000/May. 2000	2626 / 2339,5	10.103 TL
Haziran	9.000 TL	Aralık 2000/Haz. 2000	2626 / 2346,4	10.073 TL
Temmuz	11.000 TL	Aralık 2000 / Tem. 2000	2626 / 2370,5	12.186 TL
Toplam Düzeltilmiş İşçilik Gideri				46.197 TL

- **Diğer giderlerin düzeltilmesi:**

Sarf Tarihi	Diğer Giderler	31.12.2000 İtibarıyla Düzeltme Katsayısı		Düzeltilmiş Diğer Giderler
Mart	6.000 TL	Aralık 2000 / Mart 2000	2626 / 2246,8	7.013 TL
Nisan	8.000 TL	Aralık 2000 / Nisan 2000	2626 / 2300,5	9.132 TL
Mayıs	6.000 TL	Aralık 2000 / May. 2000	2626 / 2339,5	6.735 TL
Haziran	8.000 TL	Aralık 2000 / Haz. 2000	2626 / 2346,4	8.954 TL
Temmuz	9.000 TL	Aralık 2000 / Tem. 2000	2626 / 2370,5	9.970 TL
Toplam Düzeltilmiş Diğer Giderler				41.804 TL

Tüm bu hesaplamalardan sonra yönetim binasının 31.12.2000 tarihindeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değeri;

Düzeltilmiş toplam malzeme gideri.....=	97.920 TL
Düzeltilmiş toplam işçilik gideri=	46.197 TL
Düzeltilmiş toplam diğer giderler.....=	<u>41.804 TL</u>
	<u>185.921 TL</u>

olarak hesaplanır.

4.13.2. Amortismanların Düzeltilmesi

Tebliğde amortismanların düzeltilmesi özellik gösteren bir durumdur. Buna ilişkin aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır:

“Amortismanlar ve itfa payları, aktiflerin düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanır. Amortisman ve itfa paylarının ilgili hesaplara dağıtımında, bu şekilde bulunan tutar dikkate alınır. Bunun sonucunda, amortisman ve tükenme payları gelir tablosunda ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz” (Madde 16). Amortisman ayrılırken;

“Yüksek enflasyon döneminde amortismanlar ve tükenme payları, ilgili varlıkların düzeltilme sonucu bulunan yeni değerleri üzerinden ayrılır.” (Madde 24)

Tebliğ kesinlikle amortisman süresinin değiştirilmesini istemektedir. Değiştirilmesi istenen süre varlığın faydalı ömrüdür. Şöyle ki;

“Yüksek enflasyon döneminde, amortisman hesaplamalarında Kurulun muhasebe standartlarında yer alan "Vergi mevzuatının amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine uyulması bu hükme aykırılık teşkil etmez" hükmü uygulanmaz. Daha önce bu şekilde bulunan oranlardan farklı oranlarda amortisman tabi tutulmuş varlıklar, bu fıkra uyarınca bulunacak yeni oranlar üzerinden geçmişe şamil olacak şekilde amortisman tabi tutulur.”

Tebliğ vergi kanunlarına göre sadece binek arabalar için öngörülen kıst amortisman uygulamasını tüm varlıklar için öngörmektedir. Şöyle ki;

“Bilanço tarihi itibarıyla aktifte bir hesap döneminden daha az bir süre bulunan varlıklara ilişkin olarak, bir tam yıl için öngörülen amortisman tutarının varlığın aktifte kalış süresiyle orantılanması suretiyle bulunan tutar kadar amortisman ayrılır.

Maddi olmayan duran varlıkların tükenme veya itfa payları düzeltilmiş yeni değerleri üzerinden hesaplanır.” (Madde 24)

Amortismanların düzeltilmesine ilişkin tebliğin düzenlemelerine bakılacak olursa temel olarak,

- I. Yeniden değerlendirme uygulaması tümüyle devre dışı kalmaktadır.
- II. Yeni faydalı ömür belirlenmesi buna göre amortisman ayrılmasını öngörmektedir.
- III. Her varlık için kıst amortisman uygulaması öngörülmektedir.

Konuya ilişkin şöyle bir örnek verilebilir.

Örnek 4.7: Birikmiş Amortismanların ve Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi

İşletme 31.12.2000 itibarıyla ilk defa enflasyon muhasebesi uygulamaktadır. İşletmenin 31.12.2000 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alan maddi duran varlıklarından bazılarının ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

- a) 1 Kasım 1999'da bir makine 240.000 TL'ye satın alınmıştır. Makinenin ekonomik ömrü VUK'a da uygun olarak 10 yıl olarak belirlenmiştir. İşletme doğrusal amortisman ayırmaktadır.
- b) 30 Eylül 1998'de 36.000 TL'lik demirbaş eşya satın alınmıştır. Ekonomik ömür VUK'a göre 5 yıl olarak belirlenmiştir. İşletme demirbaşlar için doğrusal amortisman ayırmaktadır.

İşletme amortismanına tabi duran varlıklarına düzenli olarak yeniden değerlendirme uygulamaktadır. 1999 yılı yeniden değerlendirme oranı %40, 2000 yılı yeniden değerlendirme oranı %50'tir.

Buna göre 31.12.2000'de dönem sonu bilançosunda söz konusu duran varlıklar ve birikmiş amortismanlarının görünümü aşağıdaki gibidir:

	Maliyet	Birikmiş Amortisman
Makineler	360.000 TL	72.000 TL
Demirbaşlar	75.600 TL	45.360 TL

I. Aşama: Varlıkların maliyetinin ve birikmiş amortismanların yeniden değerlendirilmeden arındırılması:

İşletme bu varlıkların ve birikmiş amortismanları yeniden değerlemeden arındırdığında varlıkların maliyeti ve birikmiş amortismanları aşağıdaki değerleri almaktadır.

	Maliyet	Birikmiş Amortisman
Makineler	240.000 TL	48.000 TL
Demirbaşlar	36.000 TL	31.600 TL

II. Aşama: Gerekli ise ekonomik ömürlerde değişiklik yapılması:

İşletme yönetimi bilirkişiler yoluyla makinelerin ekonomik ömürlerini 10 yıldan 5 yıla düşürmüş, demirbaşların ekonomik ömürlerini ise 5 yıldan 10 yıla çıkarmaya karar vermiştir.

III. Aşama: Maddi duran varlıkların düzeltilmesi:

Tebliğ hükümlerine göre amortismanların düzeltilmiş varlık maliyetinden ayrılması gerekmektedir. Buna göre varlıkların düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

	Alış Tarihi	Alış Bedeli	Düzeltilme Yapılan Tarihteki Endeks (a)	Varlığın Aktife Girdiği Tarihteki Endeks (b)	Düzeltilme Katsayısı (a/b)	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Makineler	01/11/99	240.000	2626	1780,1	1,4752	354.048 TL
Demirbaşlar	30/09/98	36.000	2626	1101,2	2,3847	85.849 TL

III. Aşama: Varlıkların düzeltilmiş değerlerinden ve yeniden belirlenmiş ekonomik ömürlerden hareketle amortismanların hesaplanması:

Bu aşamada Tebliğ'e göre amortismanların, varlıkların işletmede buldukları süreye dikkate alınarak tam kıst olarak ayrılmaları gerekmektedir. Oysa hatırlanacağı üzere Vergi Usul Kanunu varlık işletmeye girdiği yıl bir tam yıllık amortisman ayırmaya izin vermektedir ve işletme şu ana kadar bu hükme göre amortisman ayırmıştır.

Demirbaşlar için amortisman hesaplanması:

Varlığın Düzeltilmiş Değeri = 85.849 TL

Varlığın Ekonomik Ömrü = 10 yıl

Varlığın Aktifleştirme Tarihi = 30 Eylül 1998

Yıllık Amortisman = 85.849 TL/10 yıl = 8.585 TL/yıl

Aylık Amortisman = 8.585 TL/12 ay = 715,4 TL/ay

Yıllar	Varlığın İşletmede Bulunduğu Dönem		Amortisman Giderleri	Birikmiş Amortisman (Kümülatif)
1998	(1 Ekim - 31 Aralık)	3 ay	2.146 TL	2.146 TL
1999	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	8.585 TL	10.731 TL
2000	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	8.585 TL	19.316 TL

Makineler için amortisman hesaplanması:

Varlığın Düzeltilmiş Değeri = 354.048 TL

Varlığın Ekonomik Ömrü = 5 yıl

Varlığın Aktifleştirme Tarihi = 1 Kasım 1999

Yıllık Amortisman = 354.048 TL/5 yıl = 70.810 TL/yıl

Aylık Amortisman = 70.810 TL/12 ay = 5.900 TL/ay

Yıllar	Varlığın İşletmede Bulunduğu Dönem		Amortisman Giderleri	Birikmiş Amortisman (Kümülatif)
1999	(1 Kasım - 31 Aralık)	2 ay	11.800 TL	11.800 TL
2000	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	70.810 TL	82.610 TL

Buna göre **düzeltilmiş değerlerle** hazırlanacak bilançoda maddi duran varlıklar ve birikmiş amortismanların görünümü aşağıdaki gibi olacaktır.

	Maliyet	Birikmiş Amortisman
Makineler	354.048 TL	82.610 TL
Demirbaşlar	85.849 TL	19.316 TL

Birikmiş amortismanların yeniden hesaplanması, doğal olarak 2000 yılı amortisman giderlerini de etkilemektedir. Tebliğ'in ilgili maddesinin de işaret ettiği gibi düzeltilmiş değerlerle amortisman giderleri doğrudan ilgili gelir tablosu hesabıyla (ya da stok hesabıyla) ilişkilendirilecektir.

4.13.3. Stokların Düzeltilmesi

4.13.3.1. Stok Maliyetinden Kur Farkı ve Vade Farkının Çıkarılması

Tebliğ'de stokların düzeltilmesine ilişkin aşağıdaki hükümler bulunmaktadır;

“Hammadde, emtia, yarı mamul ve mamul stokları, işletmelerin stok değerlendirme politikaları ile uyumlu olarak düzeltme işlemine tabi tutulur. Bunların maliyetine dahil edilmesine müsaade edilmiş kur farkları dahil finans-

man giderleri 11 ve 23. maddelerdeki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulur.” (Madde 12)

Konuyu şöyle örnekleyebiliriz:

Örnek 4.8: Stokların Düzeltilmesi

Ortaklığın dönem sonundaki stokların alış tarihleri ve üzerlerindeki finansman giderleri ve kur farkları aşağıdaki gibidir. Bilanço tarihi 31.12.2001'dir.

Alış Tarihi	Stoka Giriş Değeri	Finansman Gideri	Kur Farkı
01.10.2001	10.000.000 TL	2.000.000 TL	—
10.10.2001	42.000.000 TL	—	6.000.000 TL
18.10.2001	53.000.000 TL	8.000.000 TL	—
15.11.2001	62.000.000 TL	5.000.000 TL	14.000.000 TL
22.12.2001	15.000.000 TL	—	—

Bu bilgilerden hareketle stokların düzeltilmesi Tablo 4'te görülmektedir.

Tablo 4'te verilen çözüme dikkat edilirse elde kalan stokun üzerindeki finansman giderleri ve kur farkları düşülmüş net değere düzeltme işlemi uygulanmıştır.

Tebliğ ortaklıkların vadeli alım ve satım yapmaları durumunda fiyata eklenen vade farkının (enflasyon payı) çıkartılarak net değer üzerinden düzeltme yapılmasını istemektedir. Net değer hesaplanmasında uygulanacak faiz oranı da açıkça belirtilmiştir. Şöyle ki;

Tablo 4: Stokların Düzeltilmesi

Alış Tarihi	Stoka Giriş Değeri	Finansman Gideri	Kur Farkı	Düzeltilmeye Esas Değer	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar
01.10.2001	10.000.000 TL	2.000.000 TL	—	8.000.000 TL	1,1578	9.262.400 TL
10.10.2001	42.000.000 TL	—	6.000.000 TL	36.000.000 TL	1,0848	39.052.800 TL
18.10.2001	53.000.000 TL	8.000.000 TL	—	45.000.000 TL	1,0848	48.816.000 TL
15.11.2001	62.000.000 TL	5.000.000 TL	14.000.000 TL	43.000.000 TL	1,0413	44.775.900 TL
22.12.2001	15.000.000 TL	—	—	15.000.000 TL	1,0000	15.000.000 TL

“Yüksek enflasyon dönemlerinde, Türk Lirası üzerinden vadeli olarak alınan veya satılan varlıkların fiyatı, enflasyondan korunmak amacıyla bir

enflasyon payını da içermektedir. Bu nitelikteki kalemler, bu maddedeki hüküm çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulur.

Alım ve satımın içerdiği enflasyon payı, alım-satım tarihi itibarıyla ilgili borç veya alacağın vadesine mütenasip vadelerde devlet iç borçlanma senetleri için borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan faiz haddi veya ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak tespit edilir ve ilgili kalemler bu tutar düşüldükten sonra kalan tutarları üzerinden düzeltme işlemine tabi tutulurlar.”

Örnek 4.9: Alışların Düzeltilmesi

İşletmenin 2001 yılı alışlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Stok Değeri	Alış Tarihi	Ödeme Tarihi
100.000.000 TL	30.06.2001	15.10.2001
2.000.000.000 TL	03.07.2001	03.10.2001
600.000.000 TL	01.08.2001	15.11.2001

Bu bilgilerden hareketle alışların düzeltilmesi Tablo 5'te görülmektedir.

Tablo 5'teki hesaplamalar aşağıdaki formül yardımı ile yapılmaktadır:

$$\text{Net Değer} = (\text{Brüt Alış Tutarı} \times 36.500) / (36.500 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}))$$

Bu formülü Tablo 5'teki ilk satıra uyguladığımızda;

$$\begin{aligned} \text{Net Değer} &= (100.000.000 \text{ TL} \times 36.500) / [36.500 + (60 \times 107)] \\ &= 85.041.938 \text{ TL olarak hesaplanmaktadır.} \end{aligned}$$

Buradan hareketle vade farkı da;

$$100.000.000 \text{ TL} - 85.041.938 \text{ TL} = 14.958.062 \text{ TL olarak hesaplanabilir.}$$

Yukarıdaki gibi tüm alışlardaki vade farkı (enflasyon payı) hesaplanarak düşülür. Net stok değeri düzeltme işlemine tabi tutulur.

Tablodaki düzeltme katsayısı 31.12.2001 tarihli dönem sonu endeksinin **alış tarihi** olan Haziran 2001 endeksine bölünmesi ile;

$$4951,7/3795,6 = 1,3046 \text{ olarak hesaplanmıştır.}$$

Tablodaki düzeltilmiş değer ise, net değer ile düzeltme katsayısının çarpımından;

$$85.041.938 \text{ TL} \times 1,3046 = 110.945.713 \text{ TL olarak hesaplanmaktadır.}$$

Tebliğ uygulanacak faiz için;

- I. Devlet iç borçlanma senetleri için borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan faiz haddi,
- II. Enflasyon oranı, gibi iki öneri getirmiştir. Ancak faizin hesaplanmasına ilişkin bir formül vermemiştir. Bu hesaplama yukarıda verilen formül ile yapılabilir.

Alınan varlıkların düzeltilmesi yukarıda olduğu gibi yapılabilir. Aynı biçimde satılan varlıklara ilişkin vade söz konusu olduğunda da bunun düzeltilmesine ilişkin aynı çalışma yapılmalıdır.

Örnek 4.10: Satışların Düzeltilmesi

İşletmenin bir döneme ilişkin satışları ve satışlara ilişkin diğer bilgileri aşağıdaki gibidir:

Brüt Satış Tutarı (TL)	Satış Tarihi	Ödeme Tarihi
4.000.000.000 TL	31.05.2001	15.07.2001
360.000.000 TL	01.06.2001	25.09.2001
1.250.000.000 TL	15.07.2001	30.10.2001

Bu bilgilerden hareketle satışların düzeltilmesi Tablo 6'da görülmektedir

Tablo 6'daki hesaplamalar da bir önceki örnekte uygulanan formülden yararlanılarak yapılmıştır. Bu kez formülde "brüt alış tutarı" yerine "brüt satış tutarı" yer alacaktır.

$$\text{Net Değer} = (\text{Brüt Satış Tutarı} \times 36.500) / (36.500 + (\text{Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}))$$

Bu formülü Tablo 6'daki ilk satıra uyguladığımızda;

$$\begin{aligned} \text{Net Değer} &= (4.000.000.000 \text{ TL} \times 36.500) / (36.500 + (60 \times 45)) \\ &= 3.724.489.796 \text{ TL} \end{aligned}$$

Buradan hareketle vade farkı da;

4.000.000.000 TL - 3.724.489.796 TL = 275.510.204 TL olarak hesaplanabilir.

Tablodaki düzeltme katsayısı 31.12.2001 tarihli dönem sonu endeksinin **satış tarihi** olan Mayıs 2001 endeksine bölünmesi ile

$$4951,7 / 3689,6 = 1,3421 \text{ olarak hesaplanmıştır.}$$

Tablodaki düzeltilmiş değer net değer ile düzeltme katsayısının çarpımından;

$3.724.489.796 \text{ TL} \times 1,3421 = 4.998.637.755 \text{ TL}$ olarak hesaplanmaktadır.

Tablo 5: Alışların Düzeltilmesi

Stok Değeri	Alış Tarihi	Ödeme Tarihi	Vade (Gün)	Faiz Oranı	Vade Farkı	Net Değer	Düz. Katsayı	Düzeltilmiş Değer
100.000.000 TL	30.06.01	15.10.01	107	60	14.958.062 TL	85.041.938 TL	1,3046	110.945.713 TL
2.000.000.000 TL	03.07.01	03.10.01	92	60	262.732.032 TL	1.737.267.968 TL	1,263	2.194.169.443 TL
600.000.000 TL	01.08.01	15.11.01	106	92	126.506.962 TL	473.493.038 TL	1,219	577.188.013 TL

Tablo 6: Satışların Düzeltilmesi

Brüt Satış Tutarı (TL)	Satış Tarihi	Ödeme Tarihi	Vade	Faiz Oranı	(Vade Farkı)	Net Değer	Düz. Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
4.000.000.000 TL	31.05.01	15.07.01	45	60	275.510.204 TL	3.724.489.796 TL	1,3421	4.998.637.755 TL
360.000.000 TL	01.06.01	25.09.01	116	60	57.653.014 TL	302.346.986 TL	1,3421	405.779.890 TL
1.250.000.000 TL	15.07.01	30.10.01	107	60	186.975.769 TL	1.063.024.231 TL	1,2630	1.342.599.604 TL

Alım satım işlemlerinin düzeltilmesinde yukarıdaki gibi öncelikle vadeli alım satımlarda enflasyon payı (vade farkı) brüt alış veya satıştan düşülmeli ondan sonra düzeltme işlemi yapılmalıdır. Ancak, alım satım işlemleri de aynı zamanda finansman gideri ve kur farkı olması durumunda brüt rakamın bu iki unsurdan da arındırılması gerektiği unutulmamalıdır.

Uygulamada bunun birçok zorluk yaratacağı açıktır. Uygulamadaki zorluğu aşmak ve düzeltme işlemi daha kolay yapabilmek için tebliğde şöyle bir yaklaşım getirilmiştir.

“Alım-satım ve işlem yoğunluğu gibi nedenlerle ikinci fıkraya göre düzeltme yapılmasında zorluk bulunması halinde, alım satımdan doğan ilgili hesaplara ilişkin düzeltme işlemleri, alım-satım tarihleri itibarıyla değil, bu işlem nedeniyle yapılacak ödeme-tahsil tarihleri dikkate alınarak düzeltilir.” (Madde 23)

Yukarıdaki Tebliğ metnine dikkat edilecek olursa, uygulama kolaylığı getirebilmek için vadeli satış enflasyon payı (vade farkı)'ndan arındırılmadan, brüt tutar üzerinden düzeltme yapılmasının mümkün olduğunu ifade etmektedir. Ancak, bu kez düzeltme işleminde hesaplanacak düzeltme katsa-

yısı, alımın veya satışın yapıldığı tarih (ay) endeksi kullanılarak değil ödemenin veya tahsilatın yapıldığı tarih (ay) endeksi kullanılarak yapılacaktır.

Bu uygulama bir kolaylık getirecektir. Ancak burada alımların ödeme tarihlerini iyi izlemek gibi bir sorunu da aşmak gerekmektedir.

Diğer bir önemli nokta; tebliğ bu uygulama ile vadeli alım ve satışta uygulanan faiz oranı ile enflasyon oranı arasındaki farkı ihmal etmiş olmaktadır. Aslında bu iki unsur (vade faizi-enflasyon oranı) arasında önemli fark olabilir. Bu da mali tabloları bozabilir.

Tebliğ, amortismanına tabi varlıkların düzeltilmesinde, finansman giderleri ile ilgili düzenlemede, maliyete finansman giderlerinin reel kısmının ilave edilmesini isteğe bırakmıştır. Buna karşın aynı hassasiyeti bu kez vade farkı (enflasyon payı)'nın düzeltilmesinde göstermemiştir.

Alım ve satım işlemlerinin düzeltilmesinde yukarıdaki kolaylıktan yararlanarak düzeltme yaptığımızda, düzeltme işlemi aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir. Yukarıda verilen örnekler tekrar kullanılmış, ancak bu kez kolay yöntem tercih edilmiştir.

Alımların ve satımların düzeltilmesiyle ilgili ödeme dönemlerine ilişkin düzeltme örneğini, daha önce verilen Örnek 4.9 ve 4.10'daki verilerden yararlanarak sürdürebiliriz;

Alımların düzeltilmesi; Dikkat edilirse bu kez alımlar brüt tutarları üzerinden ve ödeme tarihleri esas alınarak düzeltilmektedirler.

Stok Değeri	Ödeme Tarihi	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
100.000.000 TL	15.10.2001	1,0848	108.480.000 TL
2.000.000.000 TL	03.10.2001	1,1578	2.315.600.000 TL
600.000.000 TL	15.11.2001	1,0413	624.780.000 TL

Satışların düzeltilmesi; Aynı şekilde yukarıda verilen satış değerleri de tahsil edildikleri tarih itibarıyla ve brüt tutarları ile düzeltilmektedirler.

Brüt Satış Tutarı	Tahsilat Tarihi	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
4.000.000.000 TL	15.07.2001	1,263	5.052.000.000 TL
360.000.000 TL	25.09.2001	1,1578	416.808.000 TL
1.250.000.000 TL	30.10.2001	1,0848	1.356.000.000 TL

4.13.3.2. Yarımamul ve Mamul Stoklarının Düzeltilmesi

“Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde, bunların yarı mamul veya mamul hale gelme tarihleri değil, maliyete dahil edilen unsurların aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınır.” Yarımamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde bunların üretildikleri tarihi (dönem veya ay) değil, bunların maliyet unsurlarının (direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri) aktife ilk giriş tarihlerinin dikkate alınmasını istemektedir. Şöyle ki;

“Yoğun olarak işlem gören stoklar ile ilgili düzeltme katsayılarının saptanmasında; stok değerlendirme yöntemine bağlı olarak dönem sonu stoklarının ortalama maliyetine eşit veya en yakın alım maliyetinin gerçekleştiği ayın, stokların alım tarihi olarak kabul edilmesi gibi toplu yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemlerin mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını engellemeyecek şekilde seçilmesi ve takip eden dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması zorunludur”(Madde 12).

Bu nedenle bilançoda tek kalem halinde görünen yarımamul ve mamul stoklarının en azından aktifleştirilirken kullanılan yansıtma hesaplarının detayı kadar ayrıntılı bilgiye ihtiyaç vardır. Çünkü; her maliyet unsuru farklı bir tarihte aktife girmiştir.

Örneğin, direkt ilk madde ve malzeme gideri belli bir süre stokta bekledikten sonra üretimde tüketilmiş ve yarımamul ve mamul üretilmiştir. Bunun yanında direkt işçilik gideri genellikle yarımamul ve mamullerin üretildikleri, aktife giriş tarihindeki cari maliyetleriyle dikkate alınmalıdır. Ancak genel üretim giderleri karakterleri gereği birçok alt kırılımı olan maliyet kalemi olduğu için (nakit ödeme gerektiren maliyetler, amortisman tahakkukları, endirekt malzemelerin stoktan kullanımı v.b. gibi) nispeten düzeltilmesi daha güç olan bir maliyet kalemidir. Ancak düzeltme işleminde genel üretim giderleri ile ilgili detaya girildiğinde çok detaylı bir çalışma sonucunda düzeltme işlemi gerçekleştirilebilir. Bu kadar detaya girilmeden, sadece amortisman giderlerini düzelterek, diğer genel üretim giderlerini yarımamul ve mamulün üretildiği cari dönemde gerçekleştiğini varsayarak düzeltme yapmak daha gerçekçi bir yaklaşım olacaktır. Zaten tebliğin 12.maddesi böyle bir yaklaşıma izin vermektedir.

Örnek 4.11: Yarımamullerin Düzeltilmesi (1.000.000 TL)

İşletmenin 31.12.2001 tarihli bilançosunda görünen yarımamul stok kalemi toplamı 1.856.400 TL'dir. Araştırma sonucunda bu kalemin Haziran/2001 tarihinde (döneminde) üretilen yarımamul stoku olduğu ve aşağıdaki maliyet kalemlerinden oluştuğu anlaşılmıştır;

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri		968.000 TL
Direkt İşçilik Gideri		445.200 TL
Genel Üretim Gideri		<u>443.200 TL</u>
Amortisman Tahakkuku	120.200 TL	
Diğer Genel Üretim Gideri	323.000 TL	
Toplam		<u>1.856.400 TL</u>

31.12.2001 tarihli bilanço-yu düzelttiğimize göre, direkt işçilik ile genel üretim giderlerinin diğer kısmını Haziran ve Aralık 2001 endeksleri esas alınarak düzeltilmelidir. Çünkü, üretim Haziran 2001 döneminde gerçekleştirilmiştir. Direkt ilk madde ve malzemenin düzeltilmesinde üretim tarihine değil, ilk satın alındığı tarihe (dönem-ay) bakmak gerekecektir. Bunların Şubat 2001 tarihinde alındığı varsayılır ise, Şubat 2001 endeksine göre düzeltme yapmak gerekecektir.

Genel üretim giderlerinin amortisman tahakkuku ise, amortisman giderlerinin düzeltilmesi yaklaşımı ile düzeltilmelidir. Örneğimizde bu yaklaşım ile düzeltilen amortisman tahakkukunun (120.200. TL'nin) düzeltilme sonucu 188.650 TL olduğu varsayılmıştır.

Buna göre öncelikle Şubat ve Haziran dönemlerine ilişkin düzeltme katsayılarının hesaplanması gerekmektedir.

$$\text{Şubat 2001} \quad 4951,7 / 2757,6 = 1,7957$$

$$\text{Haziran 2001} \quad 4951,7 / 3795,6 = 1,3046$$

Düzeltilme İşlemi;

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	968.000 TL x 1,7957 =	1.738.238 TL
Direkt İşçilik Gideri	445.200 TL x 1,3046 =	580.808 TL
Genel Üretim Gideri		610.036 TL
Amortisman Tahakkuku	188.650 TL	
Diğer G.Ü.G.	323.000 TL x 1,3046 =	<u>421.386 TL</u>
Toplam Düzeltilmiş Yarımamul Stokları		<u>2.929.082 TL</u>

Mamul stoklarının düzeltilmesinde de yarımamul stoklarının düzeltilmesindeki yaklaşım kullanılmalıdır.

Örnek 4.12: Mamullerin Düzeltilmesi (1.000.000 TL)

İşletmenin 31.12.2001 tarihli bilançosunda görünen mamul stok kalemi toplam 9.322.000 TL'dir. Araştırma sonucunda bu kalemin Temmuz, Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım, Aralık 2001 tarihlerinde üretilen mamul stoku olduğu ve aşağıdaki maliyet kalemlerinden oluştuğu anlaşılmıştır.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	3.640.000 TL
Direkt İşçilik Gideri	3.000.000 TL
Genel Üretim Gideri	<u>2.682.000 TL</u>
Amortisman Tahakkuku	1.200.000 TL
Diğer Genel Üretim Gideri	1.482.000 TL
Toplam	<u>9.322.000 TL</u>

İşletmenin stok devir hızının 6 olduğu, malzemenin iki ay beklemeden sonra üretime verildiği bildirilmiştir. Düzeltme işlemini yapabilmek için yukarıdaki maliyet kalemlerinin dağılımının üretildiği tarihlere (aylara) göre nasıl olduğuna bakmak gerekmektedir.

Bu dağılımın aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır:

	D.İ.M.M. Gideri	Direkt İşçilik Gideri	Genel Üretim Gideri	
			Amortisman	Diğer
Temmuz 2001	580.000 TL	420.000 TL	200.000 TL	255.000 TL
Ağustos 2001	605.000 TL	480.000 TL	200.000 TL	300.000 TL
Eylül 2001	320.000 TL	360.000 TL	200.000 TL	180.000 TL
Ekim 2001	780.000 TL	690.000 TL	200.000 TL	190.000 TL
Kasım 2001	606.000 TL	640.000 TL	200.000 TL	220.000 TL
Aralık 2001	749.000 TL	410.000 TL	200.000 TL	337.000 TL
Toplam	<u>3.640.000 TL</u>	<u>3.000.000 TL</u>	<u>1.200.000 TL</u>	<u>1.482.000 TL</u>

Bu aşamada Mayıs-Aralık dönemi düzeltme katsayılarının hesaplanması gerekmektedir:

Dönem	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayıları	
Mayıs 2001	4951,7 / 3689,6	1,3421
Haziran 2001	4951,7 / 3795,6	1,3046
Temmuz 2001	4951,7 / 3920,6	1,2630
Ağustos 2001	4951,7 / 4059,6	1,2198
Eylül 2001	4951,7 / 4276,7	1,1578
Ekim 2001	4951,7 / 4564,5	1,0848
Kasım 2001	4951,7 / 4755,5	1,0413
Aralık 2001	4951,7 / 4951,7	1,0000

Düzeltilme işlemi yapılırken direkt ilk madde ve malzeme gideri iki ay bekleme (stoklama) olması nedeniyle ilgili ayın maliyeti , iki ay önceki ayın düzeltme katsayısı ile düzeltilmelidir. Direkt işçilik gideri ile diğer genel üretim giderlerinin düzeltilmesinde ilgili ayın düzeltme katsayısı kullanılmaktadır. Amortisman tahakkuku biçimindeki genel üretim giderlerinin “amortisman giderlerinin düzeltilmesi”nde olduğu gibi düzeltmeye tabi tutmak gerekmektedir. Bu uygulamada 200.000 TL’lık aylık amortisman giderinin düzeltilmesi sonucu 380.000 TL’ye’ yükseldiği varsayılmıştır.

Buna göre düzeltme yapıldığında mamullerin düzeltilmiş biçimiyle oluşan tablo aşağıdaki görünümde olur. Sadece Temmuz 2001’de üretilen mamullerin düzeltilmesine ilişkin detay aşağıda örneklenmiştir.

Temmuz ayında üretilen mamullerin düzeltilmesi:

Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	580.000 TL x 1,3421=778.418.TL
Direkt İşçilik Gideri	420.000 TL x 1,2630=530.460 TL
Genel Üretim Gideri	<u>702.065 TL</u>
Amortisman Tahakkuku	380.000 TL
Diğer G.Ü.G.255.000 TL x 1,2630=	<u>322.065 TL</u>
Toplam	<u>2.010.943 TL</u>

4.13.4. İştirakler, Bağlı Ortaklıklar, Bağlı Menkul Kıymetler ve Diğer Hisse Senetleri Kalemlerinin Düzeltilmesi

Bu bilanço kalemlerinin düzeltilmesine ilişkin tebliğin 13. maddesinde düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre; “Borsa rayici ile değerlendirilmemiş ve/veya Kurulun konsolidasyona ilişkin düzenlemelerinde belirtilen ilkelere göre muhasebeleştirilmemiş iştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve hisse senetleri maliyet bedellerinden;

a) Enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye eklenmesi nedeniyle elde edilen tutarlar,

b) Kur farkları dahil finansman giderleri (bunların reel kısımları için 11 inci maddedeki hükümler geçerlidir), indirildikten sonra kalan tutarları dikkate alınarak düzeltme işlemine tabi tutulurlar.

Yapılan düzeltme işleminde, sermaye artırımının tescil tarihi dikkate alınır” (Madde 13)

Yukarıdaki madde hükmüne göre borsa rayici ile değerlendirilmiş iştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve diğer hisse senetleri bu madde hükmüne göre düzeltmeye gerek bulunmamaktadır. Bu bilanço kalemleri borsa rayici ile değerlendirilmemiş veya Kurulun konsolidasyona ilişkin düzenlemelerinde belirtilen ilkelere göre muhasebeleştirilmemiş ise, bu madde hükümleri gereği düzeltme işlemine tabi tutulacaktır.

Bu noktada düzeltme işleminin hangi tarih dikkate alınarak yapılacağı sorusu önem kazanmaktadır. Tebliğ’de sadece “sermaye artırımının tescil tarihi dikkate alınır” ifadesi bulunmaktadır. Bu ifadeden hareket ile kuruluş ve hisse devri işlemleri gibi edinimler içinde tescil tarihini kullanmak gerekir biçiminde genişletebiliriz. Diğer hallerde aktife giriş tarihini dikkate almak gerekeceği kanısındayız.

Konuya ilişkin bir örnek Tablo 7’de görülmektedir.

4.13.5. Özsermaye Kalemlerinin Düzeltilmesi

Hangi kalemlerin özsermaye olarak dikkate alınıp düzeltme işlemine tabi tutulacağı, hangi kalemlerin düzeltme işlemine tabi tutulmayacağı tebliğin 14. Maddesinde şöyle düzenlenmiştir;

“Özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinde; yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen fonların sermayeye ilave edilmesi, ortakların özsermayeye katkısı olarak dikkate alınmaz. Bu tür fonlar sermayeden ve özsermayeden indirilir. Yedek akçeelerin ve dağıtılmamış karların sermayeye ilave edilmesi ortaklar tarafından konulan sermaye olarak dikkate alınır.”

Tablo 7: İştirakler, Bağlı Ortaklıklar, Bağlı Menkul Kıymetler ve Hisse Senetleri Kalemlerinin Düzeltilmesi (1.000 TL)

Bilanço Kalemi	Tescil Tarihi veya Aktife Giriş Tarihi	31.12.2001 Tarihli Bilançodaki Tutar (TL)	Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu (TL)	Finansman Gideri	Net Değer	31.12.01'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2001 Düzeltilmiş Değer
İştirak	Şubat 1995	18.000.000	9.200.000	1.200.000	7.600.000	31,1428	236.685.280
İştirak	Haziran 1997	9.000.000	4.300.000	1.600.000	3.100.000	8,7890	27.245.900
İştirak	Kasım 1998	46.000.000		800.000	45.200.000	4,1762	188.764.240
Bağlı Ortaklık	Mart 1996	60.000.000		4.200.000	55.800.000	17,8568	996.409.440
Bağlı Ortaklık	Kasım 1993	2.000.000			2.000.000	86,6683	173.336.600
Hisse Senetleri							
XYZ A.Ş.	Haziran 1998	2.100.000			2.100.000	4,9741	10.445.610
ABC A.Ş.	Temmuz 1999	3.100.000			3.100.000	3,1823	9.865.130

Düzeltme işleminin hangi tarihler dikkate alınarak yapılacağına ilişkin tebliğde şöyle bir açıklama yapılmıştır;

“Bu madde uyarınca belirlenen ve daha önce sermayeye katılmış özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, sermaye artırımının tescil tarihi veya sermaye artırımına mahsuben ödenen tutarların tahsil tarihi esas alınır. Sermayeye ilave edilmiş olsun veya olmasın, emisyon primlerinin düzeltilmesinde ise tahsil tarihleri dikkate alınır.” Bu açıklamadan sonra özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinde hangi kalemler için hangi tarihlerin dikkate alınması gerektiği Tablo 8’de görülmektedir.

Tablo 8: Özsermaye Kalemlerinin Düzeltmesinde Dikkate Alınacak Tarihler

Olası Özsermaye Kalemleri	Dikkate Alınacak Düzeltme Tarihi
Nakit veya Ayın Ödemesi	Tescil Tarihi veya Tahsil Tarihi
Hesaben (veya mahsuben) Ödeme	Tahsil Tarihi
Emisyon Primleri	Tahsil Tarihi
Yedek Akçeler	Tescil Tarihi
Dağıtılmamış Karlar	Tescil Tarihi
Yeniden Değerleme Değer Artış Fonu	Düzeltilmez Özsermaye Kalemlerinden Çıkarılır

“Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca düzenlenmeye başlandığı dönemin sonunda ve takip eden dönemlerde, bu Tebliğdeki hükümlere göre belirlenen özsermaye kaleminin tüm unsurları, ikinci fıkrada belirtilen çerçevede oluştukları şekilde veya özsermayedeki artış tarihleri esas alınmak suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulur.”

Özsermaye kalemleri düzeltilmiş olsa da kayıtlı değeri ile dipnotlarda gösterilmesi istenmektedir. Şöyle ki;

“6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu veya işletmelerin ana sözleşmeleri çerçevesinde oluşan yedek akçeler ile ödenmiş veya çıkarılmış sermaye, mali tablo dipnotlarında kayıtlı değerleri ile ayrıntılı olarak açıklanır.” (Madde 14)

Özsermaye kalemlerinin düzeltilmesine ilişkin şöyle bir örnek verilebilir:

Örnek 4.13: Özsermaye Kalemlerinin Düzeltilmesi

İşletme 1995 Mayıs döneminde 100 Milyar TL sermaye ile kurulmuştur. Aynı dönemde tüm sermaye bedeli ortaklar tarafından ödenmiştir. Daha sonra 1998 Kasım döneminde sermaye 400 Milyar TL artırılarak 500 Milyar TL'lık sermaye tutarına yükseltilmiştir. Artırılan sermayenin dökümü aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır;

Nakit Karşılığı.....	130.000.000.000 TL
Yeniden Değerleme Değ. Artış Fonunun Sermayeye İlavesi..	120.000.000.000 TL
Emisyon Primlerinin Sermayeye İlavesi	30.000.000.000 TL
Yedek Akçenin Sermayeye İlavesi.....	70.000.000.000 TL
Dağıtılmamış karların Sermayeye İlavesi.....	<u>50.000.000.000 TL</u>
Toplam	<u>400.000.000.000 TL</u>

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında ilk başlangıç sermayesinin düzeltilmesinde 1995 Mayıs dönemi, daha sonra artırılan sermaye olan (yeniden değerlendirme değer artış fonu hariç) 280.000.000.000 TL'nin tescil ve tahsil tarihi olarak **1998 Kasım dönemi** olduğu ve bu dönem itibariyle düzeltileceği varsayılmıştır .

Özsermayenin düzeltilmesi Tablo 9'da görülmektedir.

Yeniden değerlendirme değer artış fonundan gelen 120 Milyar TL'nin özsermaye toplamından çıkartıldığı ve düzeltme işlemine tabi tutulmadığı unutulmamalıdır.

4.13.6. Düzeltilmiş Tutarla Cari Değerin Karşılaştırılması

Bu konuda Tebliğ'in 25. maddesi Kurul'un diğer muhasebe standartları ile ilişki kurulmasını istemektedir. Şöyle ki;

Bilanço kalemleri için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya net gerçekleştirilebilir değerle değerlendirilmesi konusunda, ilgili kalemin düzeltme işlemi sonucunda ulaşılan yeni değeri esas alınır. Değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasına veya net gerçekleştirilebilir değerle değerlendirilmesine ilişkin hususlarda, değer düşüklüğünün kalıcı veya geçici olması, değer düşüklüğünün oranı

gibi kriterler konusunda Kurulun muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerindeki hükümlere uyulur.

Bu maddede belirtilen düzeltmeler, değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak suretiyle yapılır. Değer düşüklüğü karşılığı gelir tablosu ile ilişkilendirilir. (Madde 25)

Tablo 9: Özsermayenin Düzeltilmesi

	Tarihsel Tutarlar	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Tutar
Başlangıç Sermayesi	100.000.000.000 TL	27,5554	2.755.540.000.000 TL
Artırılan Sermaye			
- Nakit Karşılığı	130.000.000.000 TL	4,1762	542.906.000.000 TL
- Emisyon Primi	30.000.000.000 TL	4,1762	125.286.000.000 TL
- Yedek Akçe	70.000.000.000 TL	4,1762	292.334.000.000 TL
- Dağıtılmamış Kârlar	50.000.000.000 TL	4,1762	208.810.000.000 TL
Toplam	380.000.000.000 TL		<u>3.924.876.000.000 TL</u>

4.14. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

Gelir tablosunun düzeltilmesinde iki yaklaşım söz konusudur. Birinci yaklaşımda gelir ve giderlerin tahakkuk ettikleri tarihler itibariyle düzeltme işlemine tabi tutulması, başka bir ifade ile her aya ilişkin gelir ve giderlerin o ayın katsayısı ile düzeltilmeye tabi tutulmasıdır. Buna ilişkin tebliğde şöyle bir açıklama yer almaktadır;

“Gelir tablosunun bütün kalemleri, paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmek amacıyla, gelir ve giderin tahakkuk ettiği tarihler esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulur. Bazı gelir tablosu kalemleri ile ilgili olarak bu Tebliğle getirilen özel hükümler saklıdır.”

Bazı gelir tablosu kalemleri olarak karşımıza özellikle “satışların maliyeti” bölümü çıkmaktadır. Satışların maliyeti bölümü, Satışların Maliyeti tablosundan alınarak düzeltilmelidir.

Bir de gider kalemlerinin düzeltilmesinde; bu kalemlerin içerisinde yer alan amortisman tahakkuklarına dayalı giderlerin düzeltilmesine dikkat etmek gerekecektir.

4.14.1. Satışların Düzeltilmesi

Tebliğ'in satışların düzeltilmesine ilişkin açıklamaları aşağıdaki örnek yardımıyla daha iyi anlaşılacaktır.

Örnek 4.14: Satışların Düzeltilmesi

Gelir tablosunun sadece brüt satışlar bölümünün 2001 yılı dağılımının Tablo 10'daki gibi olduğu varsayılmıştır. Bu yaklaşımda aylar arasındaki satış ve maliyet dağılımının farklılık gösterdiğinden hareket edilerek her ayın satışları ilgili ayın endeksi dikkate alınarak ayrı ayrı düzeltililecektir.

Gelir tablosunun düzeltilmesinde ikinci yaklaşım ise, satışların ve gider kalemlerinin yıla düzenli dağılım gösterdiği varsayımından hareket ile her ayın kalemlerini ayrı ayrı düzeltmek yerine yıl ortalaması endeksi ile tüm yıl satış ve giderlerini bir tek düzeltme katsayısı ile düzeltme yaklaşımıdır. Buna ilişkin tebliğde şöyle bir açıklama bulunmaktadır;

“Döneme yaygın olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, tahakkuk tarihleri dikkate alınmadan, dönem sonu fiyat endeksi rakamının dönem ortalama fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle bulunacak düzeltme katsayısının ilgili tutara uygulanması suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulabilir. Düzeltme işleminin bu şekilde yapılabilmesi; gelir veya gider kalemlerinde gerçekleşen hareketlerin mevsimlik etki göstermemesine ve tüm döneme eşite yakın şekilde dağıldığının varsayılabilmesi için yeterli gerekçelerin varlığına bağlıdır.” (Madde 15)

Tebliğdeki en büyük eksikliklerden bir tanesi yukarıda söz edilen “yeterli gerekçelerin varlığı” ifadesine ilişkin herhangi bir kriter konmamasıdır. Örneğin, “satışın en yüksek ve en düşük olduğu aylar arasında % 50 fark olduğunda her ay ayrı ayrı düzeltilmeli aksi söz konusu olduğunda yılın (ortalama) katsayısı ile düzeltilmelidir” biçiminde açıklayıcı bilgiye ihtiyaç bulunmaktadır.

Bu yaklaşım ile gelir tablosu düzeltilirse önce 2001 yılına ilişkin ortalama düzeltme katsayısının hesaplanması gerekir.

Aralık 2000 fiyat endeksi 2626, Aralık 2001 fiyat endeksi 4951,7'dir. Buradan hareketle

$$2001 \text{ yılı ortalama fiyat endeksi } (2626 + 4951,7) / 2 = 3788,85 \text{ ve}$$

Aralık 2001 itibariyle düzeltme katsayısı da $4951,7 / 3788,85 = 1,3069$ olarak hesaplanabilir.

4.14.2. Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi

Satışların maliyeti, stokların ve diğer maliyet unsurlarının düzeltilmiş tutarlarının dikkate alınması suretiyle yeniden hesaplanır. (Madde 17)

2., 7. ve 8. bölümlerde satışların maliyetinin düzeltilmesine ilişkin detaylı örnekler yer almaktadır.

4.14.3. Dönem İçinde Yapılan Tahakkukların Düzeltilmesi

Tebliğ döne içerisinde yapılan tahakkukların düzeltilmesinde kolay bir yaklaşım getirmiştir. Dönem içi tahakkukları düzeltilmeyip, dönem sonu oluşan şekliyle mali tablolarda yer alabilir. Buna ilişkin Tebliğ'de şöyle bir açıklama yer almaktadır.

“İsteyen işletmeler, tutarı dönem sonunda kesinleşecek veya dönem sonunda ortaya çıkan verilere göre yeniden hesaplanacak vergi karşılığı, kıdem tazminatı karşılığı gibi karşılıkları dönem sonunda oluşan nihai tutarları itibarıyla dikkate alabilir. Bu durumda, karşılıkların dönem içinde ayrılan kısmi tutarları, tahakkuk tarihleri dikkate alınarak ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.” (Madde 18)

Tablo 10: Aylık Satışların Düzeltilmesi

Aylar	Düzeltilmemiş Brüt Satışlar (Milyon TL)			Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Brüt Satışlar (Milyon TL)		
	Yurtiçi Satışlar	Yurtdışı Satışlar	Diğer Gelirler		Yurtiçi Satışlar	Yurtdışı Satışlar	Diğer Gelirler
Ocak	654.768	325.654	110.530	1,843	1.206.737	600.180	203.707
Şubat	623.253	385.987	153.650	1,7957	1.119.175	693.117	275.909
Mart	640.978	383.658	178.530	1,6315	1.045.756	625.938	291.272
Nisan	786.412	425.690	242.300	1,4267	1.121.974	607.332	345.689
Mayıs	842.962	430.500	232.740	1,3421	1.131.339	577.774	312.360
Haziran	801.256	468.867	235.850	1,3046	1.045.319	611.684	307.690
Temmuz	812.420	512.650	239.860	1,263	1.026.086	647.477	302.943
Ağustos	899.869	521.980	268.500	1,2198	1.097.660	636.711	327.516
Eylül	925.420	498.300	225.300	1,1578	1.071.451	576.932	260.852
Ekim	826.358	458.800	220.600	1,0848	896.433	497.706	239.307
Kasım	856.042	485.900	202.300	1,0413	891.397	505.968	210.655
Aralık	902.850	460.878	182.214	1	902.850	460.878	182.214
Toplam	9.572.588	5.358.864	2.492.374		12.556.178	7.041.697	3.260.115

4.14.4. Gelir Tablosunda Kar ve Zarar Olarak Yer Alan Unsurların Düzeltilmesi

Tebliğ’de özellikle maddi duran varlıkların satışından elde edilen kar veya zararın gelir tablosuna yansıtılmasındaki yaklaşım şu biçimde açıklanmaktadır:

Gelir tablosunda kar veya zarar olarak yer alan kalemlerin düzeltilmesinde, bunları yaratan satışlar ve satışların maliyetinin düzeltilmesi ile karın veya zararın düzeltilmesi gerçekleştirilmiş olur. Buna ilişkin tebliğde şu açıklama getirilmiştir.

“Gayrimenkul satışı gibi, satışlar ve satışların maliyeti ile ilişkilendirilmeden, gelir veya gider olarak doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilen parasal olmayan kalemler, satışa konu olan varlığın düzeltilmiş değeri ile satış bedelinin düzeltilmiş değeri arasındaki fark olarak yeniden hesaplanır. Bu kalemler ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.” (Madde 19)

Konuya ilişkin bir örnek aşağıda verilmiştir.

Örnek 4.15: Maddi Duran Varlık Satış Kârı veya Zararının Düzeltilmesi

Satışı gerçekleştirilen bir makinenin satışından elde edilen karın tarihi maliyetlerle hesaplanması aşağıdaki gibidir.

Makinenin Satış Bedeli	8.250.000 TL
Makinenin Kayıtlı Değeri	10.000.000 TL
Makinenin Birikmiş Amortismanı	(6.000.000 TL)
Makinenin Net Defter Değeri	<u>4.000.000 TL</u>
Makinenin Satış Karı veya Zararı	<u>4.250.000 TL</u>

Yukarıda tarihi verilerle elde edilen karın, Tebliğ’e göre düzeltilmiş değerlerle hesaplama yapıldığında farklılık gösterdiği görülecektir:

Makinenin Düzeltilmiş Satış Bedeli	9.182.525 TL
Makinenin Düzeltilmiş Kayıtlı Değeri	25.259.568 TL
Makinenin Düzeltilmiş Birikmiş Amortismanı	(15.332.682 TL)
Makinenin Düzeltilmiş Net Defter Değeri	<u>9.926.886 TL</u>
Makinenin Düzeltilmiş Satış Karı veya (Zararı)	<u>(744.361 TL)</u>

4.15. ENFLASYON KAR VE ZARARININ HESAPLANMASI

Bilindiği gibi parasal değeri elde bulundurma nedeni ile işletmeler kar veya zarar etmektedirler. Enflasyon kar veya zararına tebliğ "**net parasal pozisyonu kar ve zararı**" adını vermektedir. Bu kavram "enflasyon kayıp kazancı", "elde bulundurma kayıp kazancı" veya "parasal değerleri elde bulundurma kayıp veya kazancı" olarak adlandırılmaktadır. Buna ilişkin tebliğde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"Net parasal pozisyon; parasal varlık ve yükümlülükler arasındaki farktır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde anapara ve getirileri enflasyona göre değişmeyen parasal varlık bulunduran işletmeler, paranın satın alma gücündeki düşme nedeniyle parasal varlıkları elde bulundurma kaybı, anapara ve getirileri enflasyona göre değişmeyen yükümlülükleri olan işletmeler ise parasal yükümlülükleri bulundurma kazancı elde ederler. Bu kazanç ve kayıplar, bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde hesaplanarak, gelir tablosunda "net parasal pozisyon kârı (zararı)" hesabında gösterilir.

Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, parasal varlıklar ve yükümlülükler nedeniyle oluşan kazanç ve kayıpları, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, birbirinden mahsup etmek suretiyle, net parasal pozisyon kâr veya zararını hesaplarlar. Bu hesaplama, parasal olmayan bilanço kalemlerinin, özsermayenin ve gelir tablosunun düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda aktif ve pasif arasında ortaya çıkan fark olarak da yapılabilir."

Net parasal pozisyon karı veya zararı hesaplanırken tebliğdeki EK 2'deki tablodan yararlanılabilir. Söz konusu tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 11: Net Parasal Pozisyon Kâr-Zarar Tablosu

		Tarihi	Düzeltilmiş
A)	DÖNEM BAŞI NET PARASAL POZİSYON		
	1. Dönem Başı Parasal (Net) Varlıklar		
	2. Dönem Başı Parasal (Net) Yükümlülükler (-)		
B)	DÖNEM İÇİNDE NET PARASAL POZİSYONDA ARTIŞ YARATAN İŞLEMLER (+)		
	1. Satışlar		
	2. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar		
	3. Olağanüstü Gelirler ve Karlar		
	4. Maddi Duran Varlık Satış Bedeli		
	5. Finansal Duran Varlık Satış Bedeli		
	6. Diğer Parasal Olmayan Varlık Azalışları		
	7. Sermaye Artırımı (YDDF vbn. Hariç)		
	8. Emisyon Primi		
	9. Diğer Parasal Olmayan Yükümlülüklerdeki Artışlar		
C)	DÖNEM İÇİNDE NET PARASAL POZİSYONDA AZALIŞ YARATAN İŞLEMLER (-)		
	1. Üretim Giderleri		
	a) Dolaysız İlk Mad. ve Malz. Alışları (Giderleri)		
	b) Dolaysız İşçilik Giderleri		
	c) Genel Üretim Giderleri		
	2. Diğer Stok Alımları		
	3. Faaliyet Giderleri		
	a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri		
	b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri		
	c) Genel Yönetim Giderleri		
	4. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar		
	5. Finansman Giderleri		
	6. Olağanüstü Giderler ve Zararlar		
	7. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler		
	8. Temettü Ödemeleri		
	9. Maddi Duran varlık Alım Bedeli		
	10. Finansal Duran varlık Alım Bedeli		
	11. Diğer Parasal Olmayan Varlık Artışları		
	12. Diğer Parasal Olmayan Yükümlülüklerdeki Azalışlar		
D)	DÖNEM SONUNDA OLMASI GEREKEN NET PARASAL POZİSYON (A+B-C)		
E)	ÖNCEKİ DÖNEM SONU NET PARASAL POZİSYON (-)		
	1. Dönem Sonu Parasal (Net) Varlıklar		
	2. Dönem Sonu Parasal (Net) Yükümlülükler (-)		
F)	NET PARASAL POZİSYON KAR-ZARARI (D-E)		

Tebliğ bu tabloların kullanımına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamayı getirmiştir. Bu hesaplama esnasında;

“Getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş veya cari değerleri ile değerlendirilmiş (döviz veya TEFÉ'ye bağlı alacaklar v.b.) kalemlerle ilgili olarak oluşan değerlendirme farkları ile faiz ve kur farkı gelir ve giderleri net parasal pozisyon kârı (zararı) kalemi ile ilişkilendirilir. Ancak bu kalemlerden, Kurulun muhasebe standartları tebliğleri uyarınca gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülenler (kambiyo karları veya zararları gibi) , net parasal pozisyon kârı (zararı) kaleminden indirilerek ilgili oldukları bölümde gösterilir. Net parasal pozisyon kârı (zararı)'na dahil olan, ancak gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülen kalemler, net parasal pozisyon kayıp ve kazancının toplu olarak görülmesini sağlamak amacıyla dipnotlarda toplu olarak gösterilir.”

Ek 2'de yer alan net parasal pozisyon kar-zarar tablosu”nun kamuya açıklama zorunluluğu yoktur. Buna ilişkin olarak tebliğde şöyle bir açıklama getirilmiştir;

“Net parasal pozisyon kâr-zararı, üçüncü ve dördüncü fıkralarda belirlenen tutarla mutabakat sağlamak üzere, bir örneği ek:2 de yer alan net parasal pozisyon kar-zarar tablosu hazırlanarak ayrıca hesaplanır. Bu tablonun kamuya açıklanması zorunlu değildir. Net parasal pozisyon kar-zararı; düzeltilmiş tutarları ile dikkate alınmak üzere, dönem başı net parasal pozisyon kalemine, dönem içinde parasal pozisyonda artış yaratan kalemlerin ilave edilmesi, bu şekilde bulunan tutardan dönem içinde parasal pozisyonda azalış yaratan kalemlerin indirilmesi suretiyle bulunan tutarın, dönem sonu net parasal pozisyon tutarı ile karşılaştırılması suretiyle hesaplanır.” (Madde 20)

Tebliğ net parasal pozisyonun kar veya zararının hesaplanmasında ikinci bir yaklaşım olarak şunu belirtmiştir;

“Net parasal pozisyon kar ve zararının hesaplanmasında, parasal olmayan bilanço kalemlerinin, öz sermayenin ve gelir tablosunun düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda aktif ve pasif arasında ortaya çıkan fark olarak da yapılabilir” denmektedir.

4.16. UYGULANACAK DEĞERLEME HÜKÜMLERİ

Tebliğ, yüksek enflasyon dönemlerinde uygulanacak değerlendirme hükümlerine ilişkin şöyle bir açıklama getirmiştir:

“Yüksek enflasyon dönemlerinde bu Tebliğle getirilen değerlendirme hükümlerine uyulur.” (Madde 21)

4.17. FİNANSMAN MALİYETLERİ

Bu noktaya kadar birçok kez açıklandığı gibi tebliğ finansman giderlerinin reel kısmı üzerine odaklanmıştır.

“Yüksek enflasyon döneminde işletmeler, Kurul'un muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerinde müsaade edilen hallerde, finansman giderlerinin sadece reel kısmını ilgili varlıkların maliyetine dahil edebilir” (Madde 22)

4.18. KÂR DAĞITIMI

Bu tebliğ hükümleri çerçevesinde düzeltmeye tabi tutulmuş karın nasıl işlem göreceği önemlidir. SPK işletmeleri kar dağıtımı konusunda koruyucu düzenlemeler getirmiştir. 36. maddeden de anlaşılacağı gibi işletmelerin enflasyonun etkisiyle aslında var olmayan karların gelir tablosu ve bilançoya yansmasıyla, bunların ortaklara kar payı olarak dağıtılarak işletmelerin mali yapılarının zayıflaması önlenmeye çalışılmaktadır. Tebliğ düzeltilmiş kar önceki kardan daha düşük ise, düşük kardan kar dağıtımını öngörmektedir. Dolayısıyla işletmelerin aktifini koruyucu bir amaç göstermektedir. Şöyle ki;

“İşletmeler, özsermayenin bu Tebliğdeki hükümlere göre düzeltme işlemine tabi tutulması sonucu ortaya çıkan artışları kâr dağıtımına konu edemezler.

İşletmeler, Tebliğ hükümleri çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolarda bulunan net dönem kârından, Kurulun muhasebe standartlarına ilişkin diğer düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanmış mali tablolardaki net dönem karı üzerinden Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ayrılması gereken yedek akçelerin toplamının düşülmesi suretiyle bulunan tutardan fazlasını kâr payı olarak dağıtamazlar. Enflasyona göre düzeltilmiş mali tablolarda bulunan net dönem kârının, diğer tablolardaki net dönem kârından daha az olması durumunda, kâr dağıtımı için daha az olan tutar esas alınır. Bu şekilde bulunan kârın daha sonraki yıllarda dağıtılmaya karar verilmesi durumunda da bunların tarihi değerleri dikkate alınır. Kurulun kar dağıtımına ilişkin düzenlemeleri saklıdır.” (Madde 36)

4.19. MALİ TABLOLARLA İLGİLİ HÜKÜMLER

Tebliğ mali tablolarla ilgili olarak aşağıdaki düzenlemeleri getirmiştir.

4.19.1. Mali Tablolara Yapılan Eklemeler

Tebliğ enflasyon muhasebesi uygulaması nedeni ile mali tablolara bazı küçük eklemeler öngörmüştür. Bu eklemeleri şöyle sıralamak mümkündür;

- “i) Bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tabloların başlığından sonra gelmek üzere, “enflasyona göre düzeltilmiş” ibaresi konulur.*
- ii) Bu Tebliğ uyarınca hazırlanan ayrıntılı ve özet gelir tablosuna, “dönem kâr ve zararı”ndan önce gelmek üzere “net parasal pozisyon kârı-zararı” kalemi eklenir. (Madde 37)*
- iii) Bu tebliğ uyarınca hazırlanan ayrıntılı ve özet bilançoda özsermaye hesap grubunda yer alan “sermaye” kaleminden sonra gelmek üzere “önceki yıllar net parasal pozisyon karı (zararı) kalemine yer verilecektir”.*

4.19.2. Bağlı Ortaklıkların ve İştiraklerin Mali Tablolarına İlişkin Hükümler

SPK'ya tabi olmasalar bile SPK'ya tabi bir şirketin iştiraki veya bağlı ortaklığı durumunda şirketler de bu tebliğ kapsamında olmaktadır. Tebliğde bu hüküm şöyle açıklanmaktadır;

“Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri uyarınca mali tablo düzenleme yükümlülüğü bulunmayan ancak, mali tablo düzenleme ve ilan yükümlülüğüne tabi işletmelerin bağlı ortaklığı veya iştiraki olmaları nedeniyle bu Tebliğe tabi olan işletmeler, mali tablolarını ilan yükümlülüğü hariç, ilgili oldukları işletmelerin tabi olduğu hükümlere tabidir. Bu hüküm mali tabloların bağımsız denetlemeye tabi olması hakkında da geçerlidir.” (Madde 38)

4.19.3. Mali Tablo ve Raporların Bildirim ve İlanı

Tebliğ düzeltilmiş mali tabloları,

1. İlan edilmesini,
2. Kurula gönderilmesini ve
3. Borsaya gönderilmesini istemektedir. Buna ilişkin açıklama şöyledir:

“Bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde hazırlanmış mali tablo ve raporların ilan edilmesi, bunların Kurula ve ilgili borsaya gönderilmesi Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde belirtilen süreler içerisinde yerine getirilir. İlan edilecek ve Kurula ve borsaya bildirilecek mali tablo ve raporların belirlenmesinde, Kurulun ilgili muhasebe standartları tebliğleri esas alınır.”

Bu açıklamadan başka tebliğ diğer mali tablolar için aşağıdaki açıklamayı getirmiştir;

“Yüksek enflasyon dönemlerinde, birinci fıkrada belirtilen mali tablo ve raporlara ek olarak, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmış mali tabloların ilan edilmeksizin Kurula ve borsa bülteninde yayımlanmak üzere ilgili borsaya gönderilmesine devam edilir.”

Tebliğ tüm bu açıklamaları sadece yüksek enflasyon dönemi ile sınırlı tutmamıştır. Yüksek enflasyon dönemi dışında da tablolar açıklanmaya devam edecektir.

“İşletmeler, yüksek enflasyon dönemi dışında da, bu Tebliğ hükümlerine göre hazırladıkları mali tabloları, diğer mali tabloların ekinde kamuya açıklayabilirler. Bu açıklamanın yapılması halinde, söz konusu mali tablolar, diğer mali tablolar ile birlikte Kurula ve borsaya gönderilir.” (Madde 39)

4.19.4. Önceki Dönem Mali Tablolarının Karşılaştırma Amacıyla Düzeltilmesi

Mali tabloların, cari dönem ile önceki dönem sonuçlarını karşılaştırmaya yarayacak şekilde düzenlenmeli ve karşılaştırılacak mali tabloların tümünün düzeltilmiş olması gerekmektedir. Buna ilişkin olarak Tebliğ'in 31. maddesinde aşağıdaki ifadeler yer almaktadır.

“Mali tablolar, önceki dönem mali tabloları ile karşılaştırmalı olarak hazırlanır. Karşılaştırmanın sağlıklı yapılabilmesini sağlamak amacıyla, bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak hazırlanmış önceki döneme ait mali tablolar, düzeltme katsayısı kullanılarak cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir. Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesi, mali tabloların tüm kalemlerinin dönemin düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle yapılır.”

Tebliğ hükümlerinin uygulanmasının bir yıl ertelenmesi nedeni ile, yeni şekliyle 31.12.2001 ve 31.12.2002 tarihli bilançolar düzeltilecektir. İki bilanço kalemlerinin karşılaştırılabilmesi için 2001 bilançosunun da 31.12.2002 tarihli para değeri ile ifade edilmesi gerekmektedir.

“Bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak düzenlenmemiş önceki dönem mali tabloları, bu Tebliğdeki hükümler uyarınca düzenlenmiş mali tablolarla karşılaştırma amacıyla birinci fıkrada belirtilen şekilde düzeltilemez.” (Madde 31)

4.19.5. Konsolide Mali Tablolar

Konsolide mali tablo hazırlayan grupların, konsolide edecekleri mali tabloların tümünü enflasyona göre düzeltilmiş olmaları gerekmektedir. Tebliğ'in 32. maddesi şu düzenlemeyi getirmiştir.

“Yüksek enflasyon ortamında faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin Kurulun konsolidasyona ilişkin düzenlemeleri uyarınca ana ortaklığın bilançosunda gösterilmesinde, bu Tebliğ uyarınca düzeltmeye tabi tutulmuş mali tabloları esas alınır.” (Madde 32)

4.19.6. Yüksek Enflasyon Döneminden Sonraki Mali Tablolar

Tebliğ, yüksek enflasyon dönemi sona erdikten sonra düzeltilmiş son mali tabloların nasıl dikkate alınacağını 33. maddede şöyle düzenlemiştir.

“Yüksek enflasyon döneminin sona ermesi nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine göre mali tablo ve rapor hazırlanmasına son verilmesi halinde, son dönem mali tablolarında yer alan rakamlar bir sonraki mali tablo ve raporların hazırlanmasında esas alınacak rakamların başlangıç değerlerini oluşturur.” (Madde 33)

4.19.7. Dipnotlarda Yapılacak Açıklamalar

Tebliğ'in 34. Maddesi diğer tebliğlerin istediği dipnotların dışında aşağıdaki dipnotlara da yer verilmesini istemektedir.

“Mali tablo dipnotlarında, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen dipnotların yanında aşağıdaki açıklamalara da yer verilir.

a) Paranın satın alma gücündeki değişikliklerin mali tablolara olan bozucu etkisini gidermek amacıyla cari ve önceki dönem mali tablolarının paranın cari dönem sonundaki satın alma gücü cinsinden yeniden ifade edildiğine yönelik açıklama,

b) Mali tablolarda yer alan kalemlerin paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesinde kullanılan ölçütlere ilişkin açıklama,

c) Bu Tebliğde, farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasına imkan verildiği durumlarda, hangi yöntemin benimsendiğine dair açıklama,

d) Varlıklarla ilgili olarak vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan amortisman hesaplamalarına ilişkin açıklama,

e) 5. maddede belirtilen; mali tablolarını bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzenlemeyen bağlı ortaklıklar ile ilgili açıklama,

f) 8. maddede belirtilen; düzeltme işleminde esas alınan, varsa, toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin açıklama ile bir takvim ayının farklı günlerinde

gerçekleşen işlemlere farklı düzeltme katsayılarının uygulanması halinde bu konuya ilişkin açıklama,

g) 14. maddede belirtilen; Türk Ticaret Kanunu veya işletmelerin ana sözleşmeleri çerçevesinde oluşan yedek akçeler ile ödenmiş veya çıkarılmış sermayenin kayıtlı değerleri hakkında açıklama,

h) 20. maddede belirtilen; net parasal pozisyon kârı-zararına dahil olan, ancak gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülen kalemler hakkında açıklama,

ı) 24. maddede belirtilen; amortismanına tabi varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerine ilişkin açıklama,

i) 28. maddede belirtilen; önceki dönem mali tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olup olmadığına ilişkin açıklama,

j) 29. maddede belirtilen; mali tabloların Tebliğ hükümleri uyarınca ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönemde düzeltilmiş tutarları ile olmak üzere, aktif kalemlerden, borçların ve öz sermaye kalemlerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

Gerek bu Tebliğ, gerekse Kurulun diğer düzenlemeleriyle mali tablo dipnotlarında düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablo kalemleriyle ilgili olarak açıklanması öngörülen hususlar, bu Tebliğde belirtilen şekilde düzeltme işlemine tabi tutulmuş değerleri dikkate alınarak açıklanır.” (Madde 34)

4.20. TEBLİĞ’DE HÜKÜM BULUNMAYAN HALLERDE UYGULANACAK DİĞER HÜKÜMLER

Tebliğin eksik kaldığı konularda kurulun diğer muhasebe standartlarının kullanılacağı belirtilmiştir. Şöyle ki;

“Bu Tebliğde hüküm bulunmayan hallerde, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemeleri uygulanır.” (Madde 40)

4.21. KAPSAM DIŞINDA KALMANIN KOŞULLARI

Tebliğde kapsam dışı olmanın koşullarına ilişkin şu açıklama yer almaktadır:

“Bu Tebliğe tabi bir ortaklığın iştiraki veya bağlı ortaklığı olması nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine tabi olan ortaklıklardan Kurulun konsolidasyona ilişkin tebliği uyarınca konsolidasyon kapsamı dışında tutulanlar, mali tablolarını bu Tebliğ hükümleri uyarınca düzenlemeyebilirler.”

Kapsam dışı tutulmaya ilişkin Konsolidasyon Tebliği'nin 6. maddesinde şöyle bir düzenleme yapılmıştır;

“Bağlı ortaklıklar ve müşterek yönetime tabi ortaklıklar, aşağıdaki şartlardan birinin varlığı halinde, konsolidasyona tabi tutulmayabilir:

- a) Bağlı ve müşterek yönetime tabi ortaklıkların yakın bir gelecekte elden çıkarılmak amacıyla geçici olarak elde tutulması,*
- b) Bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığın ciddi ve uzun süreli kısıtlar altında faaliyet göstermesi nedeniyle ana ortaklığa fon aktarım gücünün bulunmaması.*

Yukarıda belirtilen şartlar dışında, gerek ilgili işletmenin küçük olması gerekse faaliyet hacminin düşük olması gibi nedenlerle, konsolide mali tabloları önemli ölçüde etkilemeyen işletmeler de konsolidasyon kapsamı dışında tutulabilir.”

Bu koşullardaki ortaklıklar konsolidasyon kapsamında tutulacaklar ancak aynı zamanda enflasyon muhasebesi uygulaması dışında (kapsam dışında) kalabilirler. Başka bir ifade ile mali tablolarını bu tebliğ hükümleri uyarınca düzenlemeyebilirler.

“Mali tablo ve raporların işletmelerin kendi özel mevzuatları uyarınca raporlama tarihindeki paranın cari satın alma gücü cinsinden düzenlenmesi, bu Tebliğde öngörülen düzenleme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükümlüdür.” (Madde 5)

5.1. İŞLETME İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Onur Ticaret A.Ş. geleneksel muhasebe sistemi ile hazırlanmış finansal tablolarını fiyatlar genel düzeyi muhasebesine göre düzeltmek istemektedir.

İşletme 1994 yılı başında 200 Milyon TL'lik ödenmiş sermaye ile kurulmuştur ve kuruluşundan bu yana sermaye artırımına gitmemiştir.

İşletme fiyatlar genel düzeyi muhasebesi uygulamasını 31.12.1999 tarihinde yapmak istemektedir. Uygulamayı **ilk defa** bu tarihte gerçekleştirmektedir.

Fiyatlar genel düzeyi uygulamasının en sağlıklı şekilde sonuç vermesi istendiğinde işletmenin kuruluşundan bu yana bütün tabloların bu yöntemle göre düzeltilmesi gerekmektedir. Ancak enflasyon muhasebesi çalışmalarında ortaya çıkabilecek pek çok güçlük nedeniyle, enflasyon muhasebesi bu işletme için 1998 ve 1999 döneminden hareket edilerek uygulanmaktadır.

Uygulamada kullanılmak üzere Onur Tic. A.Ş.'nin 31.12.1998 ve 31.12.1999 tarihli bilançoları ile 31.12.1999 tarihli gelir tablosu Tablo 1 ve 2'de görülmektedir. Bu tabloların düzeltme işlemine yardımcı olabilmesi için aşağıdaki ek bilgilere ihtiyaç vardır.

- İşletme ilgili olarak her türlü satınalma, satış ya da ödemenin yıl içine dengeli olarak dağıldığı varsayılmaktadır. Herhangi bir kalemlle ilgili istisnai durum söz konusu olduğunda problem içerisinde ayrıca belirtilecektir.
- Duran varlıklar maliyet bedelleri ile satılmışlardır (Herhangi bir kâr ya da zarar yoktur).
- İşletmedeki tüm duran varlıklar için % 20 normal amortisman ayrılmaktadır (5 yıl).
- Anlatım kolaylığı sağlamak için vergi ve kâr payı ödemelerinin yıl ortasında yapıldığı varsayılmıştır.

TABLO 1: Onur Ticaret A.Ş.
31.12.1998 ve 31.12.1999 Tarihli Bilançoları (Milyon TL)

	31.12.1998	31.12.1999
AKTİF		
Dönen Varlıklar		
Kasa	4.000	7.000
Bankalar	2.000	3.000
Menkul Kıymetler	3.000	5.000
Alıcılar	1.400	2.500
Ticari Mallar	3.500	4.000
Peşin Ödenmiş Giderler	2.100	1.200
Dönen Varlıklar Toplamı	16.000	22.700
Duran Varlıklar		
Maddi Duran Varlıklar	20.000	22.000
Birikmiş Amortismanlar	(10.200)	(10.600)
Duran Varlıklar Toplamı	9.800	11.400
AKTİF TOPLAMI	25.800	34.100
PASİF		
K.V. Yabancı Kaynaklar		
K.V. Banka Kredileri	6.000	6.500
Alınan Avanslar	1.200	3.100
K.V. Yab. Kaynaklar Toplamı	7.200	9.600
U.V. Yabancı Kaynaklar		
U.V. Banka Kredileri	10.000	14.400
U.V. Yab. Kaynak Toplamı	10.000	14.400
Özkaynaklar		
Sermaye	200	200
Geçmiş Yıl Kârları	7.000	7.400
Dönem Kârı	1.400	2.500
Özkaynaklar Toplamı	8.600	10.100
PASİF TOPLAMI	25.800	34.100

TABLO 2: Onur Ticaret A.Ş.

31.12.1999 Tarihli Gelir Tablosu (Milyon)

Satışlar	17.600	
Satılan Malın Maliyeti	<u>7.000</u>	
Brüt Kâr		10.600
Faaliyet Giderleri		
▪ Amortisman Giderleri	4.300	
▪ Peşin Ödenmiş Giderlerden Bu Dönem Giderleşenler	1.000	
▪ Satış ve Yönetim Giderleri	<u>1.134</u>	
Toplam Faaliyet Giderleri		<u>6.434</u>
Faaliyet Kârı		4.166
Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler		<u>1.666</u>
Net Kâr		<u>2.500</u>

TABLO 3: Onur Sanayi ve Ticaret A.Ş.
31.12.1999 Tarihli Kâr Dağıtım Tablosu (Milyon TL)

Dönem Başı Geçmiş Yıl Kârları	8.400 TL
1999 Yıl Sonu Vergi Sonrası Kâr	<u>2.500 TL</u>
Dağıtılabilir Kâr	10.900 TL
1999 Yılında Ödenen Kâr Payı	<u>1.000 TL</u>
Dönem Sonu Dağıtılmamış Kâr	<u>9.900 TL</u>

**TABLO 4: Onur Sanayi ve Ticaret A.Ş.
31.12.1999 Tarihli Fon Akım Tablosu (Milyon TL)**

Fon Kaynakları		
Dönem Kârı	2.500 TL	
Amortisman Giderleri	4.300 TL	
Duran Varlık Satış Geliri	1.100 TL	
Uzun Vadeli Borç Alımı	4.400 TL	
Toplam Kaynaklar		12.300 TL
Kaynak Kullanımı		
Kâr Payı Ödemeleri	1.000 TL	
Duran Varlık Alımı	7.000 TL	8.000 TL
İşletme Sermayesindeki Artış		4.300 TL
Toplam Kaynak Kullanımı		12.300 TL

5.2. FİYAT ENDEKSİNİN SEÇİMİ VE DÜZELTME KATSAYILARININ HESAPLANMASI

Uygulamada SPK Tebliği'ne uygun olarak DİE'nin toptan eşya fiyat endeksleri kullanılmaktadır (1994=100). Uygulamada yararlanılacak endeksler ve düzeltme katsayıları aşağıdaki gibidir:

**TABLO 5: DİE Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (1994=100)
ve Düzeltme Katsayıları**

TARİH	TEFE	1998 Düzeltme Katsayıları	1999 Düzeltme Katsayıları
Ocak 1994	58,51		33,83
94 ortalaması	100,00	12,15	19,80
31.12.1994	138,68	8,76	14,27
95 ortalaması	186,03	6,53	10,64
96 ortalaması	327,28	3,71	6,05
97 ortalaması	595,01	2,04	3,33
31.12.1997	787,70	1,54	2,51
98 ortalaması	1022,40	1,19	1,94
98 nisan ayı	949,30	1,28	2,09
31.12.1998	1215,10	1,00	1,63
99 ortalaması	1564,93		1,26
Haziran 99	1496,50		1,32
31.12.1999	1979,50		1,00

5.3. BİLANÇODAKİ PARASAL OLMAYAN KALEMLERİN İŞLETMEYE GİRİŞ TARİHLERİNİN BELİRLENMESİ

Fiyatlar genel seviyesi uygulamasında en sağlıklı sonuç daha önce de belirtildiği gibi parasal olmayan kalemlerin işletmeye giriş tarihlerinin doğru olarak belirlenmesi gereğidir. Çünkü düzeltme katsayılarının hesaplanmasına hareket noktası bu tarihlerdir.

Bu örnekte peşin ödenmiş giderler, menkul kıymetler, duran varlıklar ve sermaye ile ilgili olarak aşağıdaki bilgiler sunulmaktadır.

TABLO 6: Menkul Kıymetlerle İlgili Bilgiler

Yıllar	Alış Bedelleri (TL)
1995	300
1996	500
1997	1.500
1998	700
1999	2.000
Toplam	5.000

TABLO7: Peşin Ödenen Giderlerle İlgili Bilgiler (TL)

Yıllar	Yıl İçinde Peşin Ödeme Miktarı	1999'da Gidere Dönüşen	31.12.1999 Tutarı
1995	1.000	500	500
1996	400	200	200
1997	200	100	100
1998	500	150	350
1999	100	50	50
Toplam	2.200	1.000	1.200

TABLO 8: Maddi Duran Varlıklarla İlgili Bilgiler

Yıllar	Alış Bedelleri	1999'da Elden Çıkârılanlar	31.12.1999 Tutarı
1994	2.000	1.500	500
1995	3.000	2.000	1.000
1996	5.000	1.000	4.000
1997	4.000	500	3.500
1998	6.000	0	6.000
1999	7.000	0	7.000
Toplam	27.000	5.000	22.000

TABLO 9: MDV Birikmiş Amortismanları İle İlgili Bilgiler

Yıllar	31.12.1998 Birikmiş Amortisman	1999 Yılı Amortisman Giderleri	1999'da Satılan MDV Birikmiş Amortismanı	31.12.1999 Birikmiş Amortisman
1994	2.000	0	1.500	500
1995	2.400	200	1.600	1.000
1996	3.000	800	600	3.200
1997	1.600	700	200	2.100
1998	1.200	1.200	0	2.400
1999	0	1.400	0	1.400
Toplam	10.200	4.300	3.900	10.600

TABLO 10: Alınan Ticari Avanslarla İlgili Bilgiler

Yıllar	Yıl İçinde Alınan	1999'da Gelire Dönüşen	31.12.1999 Tutarı
1998	1.200	1.200	0
1999	5.000	1.900	3.100
Toplam	6.200	3.100	3.100

5.4. 31.12.1998 TARİHLİ DÖNEMBAŞI BİLANÇOSUNUN 31.12.1999 PARA DEĞERİ İLE DÜZELTİLMESİ

Onur A.Ş.'nin 31.12.1998 tarihli bilançosunun 31.12.1999 tarihindeki para değerine göre düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayıları Tablo 1'den alınmıştır.

Kasa Hesabının Düzeltilmesi

Kasa hesabı parasal bir varlık olduğu için dönem başı bilançosunda yer alan tutarın 31.12.1999 tarihli para değerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

31.12.1998 tarihli bilançoda Kasa hesabının bakiyesi 4.000 TL ve düzeltme katsayısı (31.12.1999 endeksi/31.12.1998 endeksi=1979,5/ 1215,10=) 1,63 tür. Buna göre kasa hesabının düzeltilmiş değeri,

$$4.000 \text{ TL} \times 1,63 = 6.520 \text{ TL'dir.}$$

Bankalar Hesabının Düzeltilmesi

31.12.1998 tarihli bilançoda Bankalar hesabının bakiyesi 2.000 TL'dir ve banka hesabı da parasal bir kalem olduğu için Kasa hesabı gibi düzeltilmektedir. Buna göre bankalar hesabının düzeltilmiş değeri,

$$2.000 \text{ TL} \times 1,63 = 3.260 \text{ TL'dir.}$$

Not: Kasada ve Bankada döviz bulunmadığı varsayılmıştır.

Menkul Kıymetlerin Düzeltilmesi

Menkul kıymetler parasal olmayan kalemlerdendir. Örnekteki menkul kıymetlerin hisse senetleri olduğu ve borsada işlem görmedikleri varsayılmıştır. Bu varlıkların düzeltilmesinde işletmeye giriş tarihleri esas alınmaktadır. Bu tarihler ve menkul kıymet miktarları Tablo 6'ten alınmıştır. Menkul kıymet alımlarının alındıkları yıl içerisine düzenli olarak dağıldığı düşünülerek işletmeye alındıkları yılın ortalama endeksiyle düzeltilmektedirler. 31.12.1998 tarihli dönem başı bilançosunda 3.000 TL bakiyeyle yer alan menkul kıymetlerin düzeltilmiş değeri Tablo 11'de görüldüğü gibi 12.562 TL'dir.

TABLO 11: Menkul Kıymetlerin Düzeltilmesi

Yıllar	Yıl İçinde Alınan	Düzeltilme Katsayısı	31.12.1999 Değerleriyle Düzeltilmiş
1995	300 TL	10,64	3.192 TL
1996	500 TL	6,05	3.024 TL
1997	1.500 TL	3,33	4.990 TL
1998	<u>700 TL</u>	1,94	<u>1.355 TL</u>
31.12.1998	3.000 TL		12.562 TL
1999	<u>2.000 TL</u>	1,26	<u>2.530 TL</u>
31.12.1999	5.000 TL		15.092 TL

Alıcıların Düzeltilmesi

Alıcılar da parasal değer olduklarından kasa ve bankalar gibi düzeltilmektedirler. 31.12.1998 dönem başı bilançosunda alıcılar hesabının bakiyesi 1.400 TL'dir. Buna göre alıcılar hesabının düzeltilmiş değeri,

$$1.400 \text{ TL} \times 1,63 = 2.282 \text{ TL} \text{ olarak bulunmaktadır.}$$

Ticari Malların Düzeltilmesi

Stokların düzeltilmesi enflasyon muhasebesinin en detaylı konularından biridir. Aslında stokların sağlıklı bir şekilde düzeltilmesi istendiğinde her kalemin işletmeye ne zaman satın alındığının belirlenmesi gerekmektedir. Bu örnekte alımların yıla dengeli dağıldığı ve işletmenin kullandığı stok değerlendirme yönteminin FIFO olduğu varsayılmıştır. Buna göre 31.12.1998 tarihindeki stokların yine 1998 yılı içerisinde satın alındığı kabul edilebilir. Bu amaçla düzeltme katsayısı olarak 1998 yılı ortalama endeksi kullanılmaktadır⁴.

Buradan hareketle 3.500 TL'lik ticari mallar stoku;

$$3.500 \text{ TL} \times 1,94 = 6.777 \text{ TL} \text{ olarak düzeltilmiştir.}$$

4 Bu örneğin basit bir uygulama olması nedeniyle düzeltme katsayısı hesaplanırken 1998 yılı ortalama endeksi kullanılmıştır. Stokların düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayıları hesaplanırken, stok değerlendirme yöntemini ve stok devir hızlarını daha detaylı ele alan yaklaşımlar kitabın bundan sonraki örneklerinde gerekli açıklamalarıyla birlikte verilmektedir.

Peşin Ödenmiş Giderlerin Düzeltilmesi

Peşin ödenmiş giderler de parasal olmayan kalemlerdendir. Bu kalemin düzeltilmesinde ödemenin yapıldığı tarihlerin dikkate alınması gerekmektedir. Tekdüzen hesap planında gelecek aylara ait giderler ve gelecek yıllara ait giderler şeklinde ayrılmış peşin ödenmiş giderler, bu örnekte tek kalem altında toplanmıştır. Ödemelerin yapıldığı yıl içerisinde dengeli dağıldığından varsayımından hareketle bu kalemin düzeltilmesinde Tablo 7'deki bilgilerden yararlanılmış ve düzeltmeye ilişkin hesaplamalar aşağıda Tablo 12'da verilmiştir.

TABLO 12: Peşin Ödenmiş Giderlerin Düzeltilmesi

Yıllar	Yıl İçinde Peşin Ödenen	Düzeltilme Katsayısı	31.12.1999 Değerleriyle Düzeltilmiş
1995	1.000 TL	10,64	10.641 TL
1996	400 TL	6,05	2.419 TL
1997	200 TL	3,33	665 TL
1998	500 TL	1,94	968 TL
Toplam	2.100 TL		14.694 TL

Maddi Duran Varlıkların Düzeltilmesi

Maddi duran varlıklar parasal olmayan kalemlerdir ve bunlar düzeltilirken aktifleştirildikleri tarihler dikkate alınmaktadır. Örneğe ilişkin aktifleştirme tarihleri ve bu tarihlere ilişkin düzeltme işlemleri Tablo 13'te verilmektedir.

TABLO 13: Maddi Duran Varlıkların Düzeltilmesi

Yıllar	Satın Alınan M.D.V. Tutarı	Düzeltilme Katsayısı	31.12.1999 Değerleriyle Düzeltilmiş
1994	2.000 TL	19,80	39.590 TL
1995	3.000 TL	10,64	31.923 TL
1996	5.000 TL	6,05	30.241 TL
1997	4.000 TL	3,33	13.307 TL
1998	6.000 TL	1,94	11.617 TL
Toplam	20.000 TL		126.679 TL

Maddi Duran Varlık Birikmiş Amortismanlarının Düzeltilmesi

Birikmiş amortismanlar da parasal olmayan kalemlerdir. Tablo 8’de maddi duran varlığın satın alındığı yıl ve bu yıllarda satın alınmış maddi duran varlıklara ilişkin 31.12.1998 tarihine kadar birikmiş amortismanlar görülmektedir. Söz konusu yıllara ilişkin düzeltme katsayıları kullanılarak birikmiş amortismanların düzeltilmiş tutarları Tablo 14’te görülmektedir.

TABLO 14: Birikmiş Amortismanlarının Düzeltilmesi

Yıllar	31.12.1998 Birikmiş Amortisman Tutarı	Düzeltilme Katsayısı	31.12.1999 Değerleriyle Düzeltilmiş
1994	2.000 TL	19,80	39.590 TL
1995	2.400 TL	10,64	25.539 TL
1996	3.000 TL	6,05	18.145 TL
1997	1.600 TL	3,33	5.323 TL
1998	1.200 TL	1,94	2.323 TL
Toplam	10.200 TL		90.920 TL

Kısa Vadeli Banka Kredilerinin Düzeltilmesi

Kısa vadeli banka kredileri parasal yabancı kaynak kalemleridir ve diğer parasal kalemler gibi düzeltilirler. Buna göre 31.12.1998 tarihli bilançodaki 6.000 TL’lik kısa vadeli banka kredisinin 31.12.1999’a göre düzeltilmiş değeri;

$$6.000 \text{ TL} \times 1,63 = 9.780 \text{ TL' dir.}$$

Alınan Ticari Avansların Düzeltilmesi

Ticari avanslar bir borç oldukları halde bu borcun ileri bir tarihte malla ödenmesi söz konusu olacağından, bu bilanço kalemi parasal değildir. 1998’deki avansın Nisan 1998’de alındığı varsayıldığında, 1.200 TL’lik bu kalem düzeltilirken kullanılacak katsayısının paydasına nisan 98 ortalama endeksi konulmalıdır.

Bu şekilde endeks $1.979,50 / 949,30 = 2,09$ olarak hesaplanmaktadır. Buna göre 31.12.98’deki 1.200 TL’lik avansın düzeltilmiş değeri;

$$1.200 \times 2,09 = 2.508 \text{ TL olarak hesaplanır.}$$

Uzun Vadeli Banka Kredilerinin Düzeltilmesi

Uzun vadeli banka kredileri parasal kalemlerdir. Diğer parasal kalemler gibi düzeltilindiğinde kredilerin yeni değeri;

$$10.000 \text{ TL} \times 1,63 = 16.300 \text{ TL olarak hesaplanmaktadır.}$$

Sermaye Hesabının Düzeltilmesi

İşletme 1.1.1994 tarihinde 200 milyon TL'lik ödenmiş sermaye ile kurulmuş ve bir daha sermaye artırımına gidilmemiştir. Bu durumda sermaye hesabının düzeltilmesinde kullanılacak katsayının paydasına Ocak 1994 endeks rakamının (58,51) konulması gerekmektedir.

Buradan hareketle düzeltme katsayısı $(1979,5/58,51=)$ 33,83 olarak hesaplanmaktadır. Bu katsayıya göre sermaye hesabının düzeltilmiş değeri;

$$200 \text{ TL} \times 33,83 = 6.766 \text{ TL' dir.}$$

Geçmiş Yıl Kârlarının ve Yedeklerin Düzeltilmesi

Enflasyon muhasebesi ilk defa işletmenin kurulduğu yıl uygulanmıyorsa, geçmiş yıl kârları ve yedekler düzeltme katsayıları ile düzeltilmemektedirler. Bunun yerine, bilanço denkleğinin sağlanması bakımından aşağıdaki formül-den yararlanılmaktadır:

$$\begin{array}{r} \text{Düzeltilmiş} \\ \text{Değerlerle} \\ \text{Toplam} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Düzeltilmiş} \\ \text{Değerlerle} \\ \text{Toplam Yabancı} \\ \text{Kaynaklar} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Düzeltilmiş} \\ \text{Değerlerle} \\ \text{Ödenmiş} \\ \text{Sermaye} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Düzeltilmiş Yedekler} \\ \text{ve Geçmiş} \\ \text{Yıl Kârları} \\ \text{(Zararları)} \end{array}$$

Tablo 15'deki düzeltilmiş tutarlardan hareketle düzeltilmiş geçmiş yıl kârları ve yedekler aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Düzeltilmiş Değerlerle Toplam Aktifler (+)	81.854 TL
Düzeltilmiş Değerlerle Toplam K.V. Yabancı Kayn. (-)	(12.228 TL)
Düzeltilmiş Değerlerle Toplam U.V. Yabancı Kayn. (-)	(16.300 TL)
Düzeltilmiş Değerlerle Ödenmiş Sermaye (-)	<u>(6.766 TL)</u>
Geçmiş Yıl Kârları	<u>46.500 TL</u>

Bütün bu hesaplamalardan sonra işletmenin 31.12.1998 tarihli bilançosunun 31.12.1999 değerleriyle düzeltilmiş hali Tablo 15'te görülmektedir.

**TABLO 15: Onur A.Ş.'nin 31.12.1998 Tarihli Bilançosunun
31.12.1999 Değerleriyle Düzeltilmesi**

	31.12.1998 Tarihsel Değerleriyle		31.12.1999'a Göre Düzeltilmiş
AKTİF			
Dönen Varlıklar			
Kasa	4.000 TL	1,63	6.520 TL
Banka	2.000 TL	1,63	3.260 TL
Menkul Kıymetler	3.000 TL	Tablo 11	12.562 TL
Alıcılar	1.400 TL	1,63	2.282 TL
Ticari Mallar	3.500 TL	1,94	6.777 TL
Peşin Ödenmiş Giderler	<u>2.100 TL</u>	Tablo 12	<u>14.694 TL</u>
Toplam Dönen Varlıklar	16.000 TL		46.095 TL
Duran Varlıklar			
Maddi Duran Varlıklar	20.000 TL	Tablo 13	26.679 TL
Birikmiş Amortisman	<u>(10.200 TL)</u>	Tablo 14	<u>(90.920 TL)</u>
Toplam Duran Varlıklar	9.800 TL		35.759 TL
AKTİF TOPLAMI	25.800 TL		81.854 TL
PASİF			
K.V. Yabancı Kaynaklar			
K.V. Banka Kredileri	6.000 TL	1,63	9.780 TL
Alınan Avanslar	<u>1.200 TL</u>	2,09	<u>2.508 TL</u>
Toplam K.V. Yab. Kaynak	7.200 TL		12.288 TL
U.V. Yabancı Kaynaklar			
U.V. Banka Kredileri	<u>10.000 TL</u>	1,63	<u>16.300 TL</u>
Toplam U.V. Yab. Kaynak	10.000 TL		16.300 TL
Özkaynaklar			
Sermaye	200 TL	33,83	6.766 TL
Geçmiş Yıl Kârları	7.000 TL		
Dönem Kârı	1.400 TL		
Geçmiş Yıl Kârları		Hesaplandı*	<u>46.500 TL</u>
Toplam Özkaynaklar	8.600 TL		53.265 TL
PASİF TOPLAMI	25.800 TL		81.854 TL

5.5. 31.12.1999 TARİHLİ DÖNEM SONU BİLANÇOSUNUN YİNE 31.12.1999 TARİHİNE GÖRE DÜZELTİLMESİ

Kasa Hesabının Düzeltilmesi

31.12.1999 tarihindeki bilanço yine 31.12.1999 tarihindeki para değerini yansıttığı için Kasa hesabı aynı değerle bırakılacaktır, düzeltme işlemi yapılmasına gerek yoktur. Düzeltme katsayısı 1'dir. Buna göre kasa hesabı;

$$7.000 \text{ TL} \times 1 = 7.000 \text{ TL} \text{ 'dir.}$$

Bankalar Hesabının Düzeltilmesi

Bankalar hesabı da kasa hesabı gibi aynı değerle bırakılacaktır.

$$3.000 \text{ TL} \times 1 = 3000 \text{ TL}$$

Menkul Kıymetlerin Düzeltilmesi

Hatırlanacağı gibi menkul kıymetlerle ilgili hesaplamalar topluca Tablo 11'de verilmişti. 31.12.1999 tarihli bilançoda 5.000 TL bakiyeyle yer alan Menkul kıymetlerin 31.12.1999'a göre düzeltilmiş değeri Tablo 11'de görüleceği gibi 15.092 TL olarak hesaplanmıştır.

Alıcıların Düzeltilmesi

Alıcılar parasal varlık olduklarından 31.12.1999 tarihli bilançoda yer alan 2.500 TL'lik alacak tutarının düzeltilmesine gerek yoktur. Buna göre alıcılar hesabının düzeltilmiş değeri yine;

$$2.500 \text{ TL} \times 1 = 2.500 \text{ TL} \text{ 'dir.}$$

Ticari Malların Düzeltilmesi

İşletme stok değerlendirme yöntemi olarak FİFO kullandığından 31.12.1999 tarihli bilançoda yer alan ticari mal stoklarının 1999 yılı içinde alındığı kabul edilmektedir. Buradan hareketle ticari malların düzeltilmesinde 1999 yılı ortalama endeksine göre hesaplanmış katsayı kullanılacaktır. Bu katsayı ile ticari malların düzeltilmiş değeri,

$$4.000 \text{ TL} \times 1,26 = 5.040 \text{ TL} \text{ olarak hesaplanmaktadır.}$$

Peşin Ödenmiş Giderlerin Düzeltilmesi

1996 yılı sonunda 1.200 TL olarak görülen peşin ödenmiş giderlere ilişkin bilgiler Tablo 7'den alınmış düzeltme işlemleri Tablo 16'da özetlenmiştir. Tablo 16'ya dikkat edilecek olursa peşin ödenmiş giderlerle birlikte, peşin ödenmiş giderlerden 1999 yılı içerisinde giderleşenler de gelir tablosuna gönderilmek üzere düzeltilmişlerdir. Peşin ödenmiş giderlerden 1999 yılı içerisinde giderleşenlerin de söz konusu peşin ödemenin yapıldığı tarihe göre düzeltildiklerine dikkat edilmelidir.

Maddi Duran Varlıkların Düzeltilmesi

Maddi duran varlıkların düzeltilme işlemi 1998 yılı dönem sonu bilançosu düzeltilirken büyük ölçüde yapılmıştır. Burada yalnızca 1999 yılına ilişkin değişiklikler ele alınmıştır (bkz Tablo 17).

1999 yılında 7.000 TL'lik duran varlık satın alınmıştır. 1999 yılında ayrıca, çeşitli tarihlerde işletme aktifine girmiş duran varlıklardan 5.000 TL'lik kısmı 1.100 TL'ye satılmıştır. Bu duran varlıklara ilişkin birikmiş amortisman toplamı 3.900 TL (Bkz. Tablo 18) olduğu için herhangi bir duran varlık satış kârı ya da zararı söz konusu değildir. Anlatım kolaylığı sağlamak için örnek bu şekilde düzenlenmiştir. Daha karmaşık örneklere kitabın ileriki bölümlerinde değinilecektir.

Birikmiş Amortismanların ve Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi

Birikmiş amortismanlar da duran varlıkların düzeltilmesine benzer şekilde düzeltilmektedir. Düzeltme işlemi Tablo 18'deki gibidir. Tablonun verileri uygulamanın başında birikmiş amortismanlara ilişkin bilgilerin yer aldığı Tablo 9'dan alınmıştır. İşletmenin tüm maddi duran varlıklarının ekonomik ömürlerinin 5 yıl olduğuna dikkat edilmelidir. Dönemin amortisman giderlerinin düzeltilmesi de Tablo 19'da görülmektedir.

Kısa Vadeli Banka Kredilerinin Düzeltilmesi

Banka kredileri parasal kalemler olduğu için düzeltme işlemine gerek yoktur. Düzeltilmiş tabloya,

6.500 TL x 1 = 6.500 TL olarak değişmeden aktarılırlar.

Alınan Ticari Avansların Düzeltilmesi

Alınan ticari avanslarla ilgili bilgiler Tablo 10'da daha önce verilmiştir. Alınan avanslarla ilgili olarak fiyat değişimleri müşteriye **yansıtılmamaktadır**. Hatırlanacağı gibi 1200 TL'lik 1998 avansının Nisan 98'de alındığı bilgisinden hareketle 31.12.1998 tablosu düzeltilirken Nisan 1998 endeksinden (2,09) yararlanılmıştı. Benzer şekilde 1999 avansı 5000 TL'nin de Haziran 1999'da alındığı kabul edildiğinden düzeltme katsayısı Haziran 99 endeksi kullanılarak hesaplanmalıdır. Buradan hareketle hesaplanan düzeltme katsayısı 1,32'dir.

Alınan avansların düzeltilmesine ilişkin hesaplamalar Tablo 20'de verilmiştir.

TABLO 16: Peşin Ödenen Giderlerin Düzeltilmesi (TL)

Yıllar	Yıl İçinde Peşin Ödeme Miktarı	1999'da Gidere Dönüşen	31.12.1999 Tutarı	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Gider	Düzeltilmiş 31.12.1999 Değeri
1995	1.000	500	500	10,64	5.321	5.321
1996	400	200	200	6,05	1.210	1.210
1997	200	100	100	3,33	333	333
1998	500	150	350	1,94	290	678
1999	100	50	50	1,26	63	63
Toplam	2.200	1.000	1.200		7.217	7.604

TABLO 17: Maddi Duran Varlıkların Düzeltilmesi

Yıllar	MDV Alışları	1999'da Elden Çıkarılan	31.12.1999 Tutarı	Düzeltilme Katsayısı	Satılanların Düzeltilmiş Değeri	Düzeltilmiş 31.12.1999 Değeri
1994	2.000	1.500	500	19,80	29.693	9.898
1995	3.000	2.000	1.000	10,64	21.282	10.641
1996	5.000	1.000	4.000	6,05	6.048	24.193
1997	4.000	500	3.500	3,33	1.663	11.644
1998	6.000	0	6.000	1,94	0	11.617
1999	7.000	0	7.000	1,26	0	8.820
Toplam	27.000	5.000	22.000		58.686	76.812

TABLO 18: Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Yıllar	31.12.98 Birikmiş Amort	1999 Yılı Amort. Giderleri	1999'da Satılanların Birikmiş Amortism.	31.12.99 Birikmiş Amort.	Düz. Kats.	Satılanların Düzeltilmiş Birikmiş Amortism.	Düzeltilmiş 31.12.98 Birikmiş Amortism.	Düzeltilmiş 31.12.99 Birikmiş Amortism.
1994	2.000	0	1.500	500	19,80	29.700	39.590	9.898
1995	2.400	200	1.600	1.000	10,64	17.024	25.539	10.641
1996	3.000	800	600	3.200	6,05	3.630	18.145	19.354
1997	1.600	700	200	2.100	3,33	666	5.323	6.986
1998	1.200	1.200	0	2.400	1,94		2.323	4.647
1999	0	1.400	0	1.400	1,26		0	1.764
Toplam	10.200	4.300	3.900	10.600		51.020	90.920	53.290

TABLO 19: 1999 Yılı Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi

Yıllar	1999'da Ayrılan Amortisman	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Amortisman Gideri
1994	0	19,80	0
1995	200	10,64	2.128
1996	800	6,05	4.840
1997	700	3,33	2.331
1998	1.200	1,94	2.328
1999	1.400	1,26	1.764
Toplam	4.300	—	13.391

TABLO 20: Alınan Avansların Düzeltilmesi

Yıllar	Yıl İçinde Alınan	1999'da Gelire Dönüştürülen	31 Aralık 1999 Tutarı	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Yıl İçi Alınan	Düzeltilmiş Gelire Dönüştürülen	31.12.99 Düzeltilmiş Tutarı
1998	1.200	1.200	0	2,09	2.508	2.508	0
1999	5.000	1.900	3.100	1,32	6.600	2.508	4.092
Toplam	6.200	3.100	3.100		9.108	5.016	4.092

Uzun Vadeli Banka Kredilerinin Düzeltilmesi

Uzun vadeli banka kredileri parasal kalemler olduklarından herhangi bir düzeltme işlemine gerek kalmadan yine 14.400 TL olarak 31.12.1999 dönemsonu düzeltilmiş bilançosuna taşınırlar.

Sermaye Hesabının Düzeltilmesi

1999 yılında sermaye hesabında 1999 yılında herhangi bir değişiklik olmadığından sermaye rakamı 31.12.1995 düzeltilmiş bilançosundan 6.766 TL olarak alınır.

Hatırlanacağı gibi sermaye daha önce $200 \text{ TL} \times 33,83 = 6.766 \text{ TL}$ olarak düzeltilmiştir.

Geçmiş Yıl Kârlarının Düzeltilmesi

Geçmiş yıl kârlarının düzeltilebilmesi için öncelikle işletmenin 31.12.1999 tarihli gelir tablosunun ve kâr dağıtım tablosunun düzeltilmesi gerekmektedir. Geçmiş yıl kârlarının aldığı değer gelir tablosundan hareketle 31.12.1999 tarihli düzeltilmiş tabloda görülmektedir.

Buraya kadar yapılan hesaplamalardan hareketle Onur Ticaret A.Ş.'nin düzeltilmiş dönem sonu bilançosu Tablo 21'de görülmektedir.

5.6. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

Tarihi maliyetlerle hazırlanmış gelir tablosu Tablo 2'deki gibidir. Bu tablodan ve diğer verilerden hareket edilerek gelir tablosu kalemleri aşağıdaki gibi düzeltilmektedir.

Satışların Düzeltilmesi

Tablo 2'deki gelir tablosunda tarihsel değerlerle satışlar, normal satışlar 14.500 TL ve alınan avansların 1999 yılı içinde gelire dönüşen kısmı 3.100 TL olmak üzere toplam 17.600 TL'dir.

İşletmenin yıl içindeki satışlarının dengeli dağıldığı varsayıldığından normal satışlarla, alınan avanslardan gelire dönüşenlerin düzeltilmesi farklı olmaktadır.

1999 yılına ilişkin satışlar 1999 yılı ortalama endeksinden hareketle düzeltilmekte, avanslardan gelen kısım ise avansın alındığı tarihteki endekse göre düzeltilmektedir. Diğer bir deyişle fiyat artışlarının müşteriye yansıtılmamasından dolayı gelire dönüşen avansların (mal teslimatı) avansın alındığı tarihin düzeltme katsayısı ile düzeltilmesi gerekmektedir.

Buna göre işletmenin 1999 yılı satışları, normal satışlardan 18.270 TL (=14.500 TL x 1,26 TL) ve alınan avanslar dan 5.016 TL (bkz.Tablo 20) olmak üzere toplam 23.286 TL olarak hesaplanmaktadır.

**TABLO 21: Onur Tic. A.Ş.'nin 31.12.1999 Tarihli Bilançosunun
31.12.1999 Değerleriyle Düzeltilmesi**

	31.12.1999 Tarihsel Değerlerle		31.12.1999'a Göre Düzeltilmiş
AKTİF			
Dönen Varlıklar			
Kasa	7.000 TL	1	7.000 TL
Banka	3.000 TL	1	3.000 TL
Menkul Kıymetler	5.000 TL	Tablo 11	15.092 TL
Alıcılar	2.500 TL	1	2.500 TL
Ticari Mallar	4.000 TL	1,26	5.040 TL
Peşin Ödenmiş Giderler	<u>1.200 TL</u>	Tablo 16	<u>7.604 TL</u>
Toplam Dönen Varlıklar	22.700 TL		40.236 TL
Duran Varlıklar			
Maddi Duran Varlıklar	22.000 TL	Tablo 17	76.812 TL
Birikmiş Amortisman	<u>(10.600 TL)</u>	Tablo 18	<u>-53.290 TL</u>
Toplam Duran Varlıklar	11.400 TL		23.522 TL
AKTİF TOPLAMI	34.100 TL		63.758 TL
PASİF			
K.V. Yabancı Kaynaklar			
K.V. Banka Kredileri	6.500 TL	1	6.500 TL
Alınan Avanslar	<u>3.100 TL</u>	Tablo 20	<u>4.092 TL</u>
Toplam K.V. Yab. Kaynak	9.600 TL		10.592 TL
U.V. Yabancı Kaynaklar			
U.V. Banka Kredileri	<u>14.400 TL</u>	1	<u>14.400 TL</u>
Toplam U.V. Yab. Kaynak	14.400 TL		14.400 TL
Özkaynaklar			
Sermaye	200 TL		6.766 TL
Geçmiş Yıl Kârları	7.400 TL	Tablo 26	45.240 TL
Dönem Kârı (Zararı)	<u>2.500 TL</u>	Tablo 25	<u>(13.240 TL)</u>
Toplam Özkaynaklar	10.100 TL		38.766 TL
PASİF TOPLAMI	34.100 TL		63.758 TL

Satılan Malın Maliyetinin Düzeltilmesi

İşletmenin satılan malın maliyeti kalemi aynı anda hem dönem başı, dönem sonu stoklarından, hem dönem içi alışlarından etkilenmektedir.

İşletmenin dönem içi alışları 7.500 TL olarak belirlenmiştir. Dönem başı ve dönem sonu stok değerleri ise Tablo 1'deki 31.12.1998 bilançosundan sırasıyla 3.500 ve 4.000 TL olarak alınmıştır.

Dönem başı stoklar FİFO yöntemi kullanan işletmede 1998 yılı ortalama endeksinden hareketle, dönem sonu stokları 1999 ortalama endeksinden hareketle ve dönem içi alışların yıl içine dengeli biçimde dağıldığı kabul edilerek yine 1999 ortalama endeksinden hareketle düzeltilmişlerdir.

Bu bilgilere göre satılan malın maliyeti tutarı Tablo 22'deki gibi düzeltilmiştir.

TABLO 22: Satılan Malın Maliyetinin Düzeltilmesi

	Tarihi Değerler	Düzeltilme Katsayısı	31.12.1999 Değerleriyle Düzeltilmiş
Dönem Başı Stok	3.500 TL	1,94	6.776 TL
Dönem İçi Alışlar	7.500 TL	1,26	9.450 TL
Satışa Hazır Mallar	11.000 TL		16.226 TL
Dönem Sonu Stok	4.000 TL	1,26	5.040 TL
Satılan Malın Maliyeti	7.000 TL		11.186 TL

Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi

Faaliyet giderleri düzeltilirken de yalnızca 1999 yılı içerisinde ortaya çıkmış giderlerle, amortisman giderleri ve önceki dönemlerde ödenmiş ve bu yıl giderleştirilmiş kalemleri birbirinden ayırmak gerekmektedir. Bunun temel nedeni bu kalemlerin düzeltme katsayılarının farklı endekslere göre hesaplanma gerekliliğidir.

Buna göre Onur Ticaret A.Ş.'de faaliyet giderlerinin düzeltilmesi kalemleri itibarıyla aşağıdaki gibi ayrı ayrı inceleme konusu edilmişlerdir.

Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi

Amortisman giderlerine ilişkin hesaplamada duran varlıkların (bkz. Tablo 17) ve birikmiş amortismanların (bkz. Tablo 18) düzeltilmesinden hareket edilmiş ve bunlara ilişkin düzeltme işlemleri Tablo 19'da verilmiştir.

Peşin Ödenmiş Giderlerden Bu Dönem Giderleşenlerin Düzeltilmesi

Peşin ödenmiş giderlerden bu dönem giderleşenlerin düzeltilmesinde giderin ödendiği tarihten hareket etmek gerektiği daha önce de belirtilmişti. Bu dönem giderleşen 1.000 TL'lik giderin düzeltilmesine ilişkin hesaplamalar Tablo 16'da görülmektedir.

Satış ve Yönetim Giderlerinin Düzeltilmesi

1999 yılına ait toplam 1.134 TL'lik satış ve yönetim giderinin yıl içerisinde dengeli olarak dağılmış olduğu kabul edildiğinden, bu giderin düzeltilmesinde 1999 yılı ortalama endeksiyle hesaplanan düzeltme katsayısı kullanılmıştır. Buna göre satış ve yönetim giderlerinin düzeltilmiş değeri;

$$1.134 \text{ TL} \times 1,26 = 1.429 \text{ TL} \text{ olarak hesaplanmıştır.}$$

Duran Varlık Satış Zararının Hesaplanması

Hatırlanacağı gibi 1999 yılında toplam birikmiş amortismanları 3.900 TL (bkz. Tablo 18) olan ve işletmeye giriş değerleri toplamı 5.000 TL (bkz. Tablo 17) olan maddi duran varlıkları 1.100 TL'ye satılmıştır. Satış işleminin 1999 yıl ortasında yapıldığı varsayılmıştır.

Bu satış işlemlerinden geleneksel muhasebe verileri kullanıldığında bakımından herhangi bir kâr ya da zarar söz konusu olmamaktadır. Ancak enflasyon muhasebesi bakımından yeni bir hesaplama yapmak gerekmektedir. Duran varlık satış zararı Tablo 17 ve 18'den alınan verilerle aşağıda Tablo 23'de görülmektedir.

TABLO 23: Duran Varlık Satış Zararının Hesaplanması

	Tarihi Rakamlarla	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Rakamlarla
Satış Tutarı	1100 TL	1,26	1.386 TL
Duran Varlık Maliyeti	5000 TL	Tablo 17	58.686 TL
Birikmiş Amortisman	(3900 TL)	Tablo 18	(51.020 TL)
Net Defter Değeri	1.100 TL		7.666 TL
Duran Varlık Satış Zararı	0 TL		(6.280 TL)

Ödenen Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerin Düzeltilmesi

Onur Ticaret A.Ş.'nin 1999 yılında elde edeceği kâr için 1 milyar 666 milyon TL peşin vergi ödediği kabul edilmiştir. Bu verginin 1999 yılı ortasında ödendiği düşünülerek ve düzeltme katsayısı için de 99 yılı ortalama endeksi kullanılarak verginin düzeltilmiş değeri;

$$1.666 \text{ TL} \times 1,26 = 2.099 \text{ TL} \text{ olarak hesaplanmıştır.}$$

5.7. PARASAL DEĞERLERİ ELDE BULUNDURMA KAZANÇ VE KAYIPLARININ BELİRLENMESİ

Parasal değerleri elde bulundurma kazanç ve kayıplarının hesaplanmasında TMS-2'ye göre aşağıdaki aşamaların izlenmesi gerekmektedir.

- i. Dönem başı bilançosundaki parasal varlıklar ve parasal borçlar farkı dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir.
- ii. Dönem içinde net parasal kalemlerde artış ve azalış yaratan işlemlerin dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değerleri "i" de hesaplanan tutara eklenir veya çıkartılır.
- iii. "ii" de bulunan tutar ile dönem sonundaki net parasal kalemler arasındaki fark gelir tablosunda yer alacak parasal kazancı veya kaybı gösterir.

SPK Tebliği de aynı paralelde açıklamalar yapmış ve ekinde buna ilişkin tablo sunmuştur.

Bu açıklamalar ışığında Onur A.Ş.'nin 1999 yılına ilişkin parasal değerleri elde bulundurma kazanç ve kayıpları Tablo 24'te düzenlenmiştir.

Gelir tablosu kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesi ve parasal değerleri elde bulundurma kazanç ve kayıplarının belirlenmesinden sonra Onur A.Ş.'nin 31.12.1999 tarihli düzeltilmiş gelir tablosu Tablo 25'te görülmektedir.

Özellikle "parasal değerleri elde bulundurma kazancı"na hem düzeltilmiş gelir tablosunda hem de düzeltilmiş bilançoda yer verildiğine dikkat edilmelidir.

Bununla birlikte geleneksel biçimde tarihi değerlerle hazırlanmış gelir tablosunda (Tablo 2) işletme 2.500 TL'lik net kâr hesaplarırken, mali tabloların enflasyona göre düzeltilmesinden sonra işletmenin dönem net kârı (zararı) 13.240 TL'lik zarara dönüşmüştür (Tablo 25).

5.8. KÂR DAĞITIM TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

1999 yılı düzeltilmiş bilançosunun tamamlanabilmesi için kâr dağıtım tablosunun düzeltilmesi gerekmektedir.

Tarihsel değerlerle işletmenin 1998 yılından dağıtılmayan kârları 8.400 TL'dir (bkz. Tablo 15). İşletme 1999 yılında ise yine tarihsel değerlerle 2.500 TL vergiden sonra kâr elde etmiştir (Tablo 25). Bu yıl ortasında 1.000 TL kâr payı ödemesi yapan işletmenin düzeltilmiş kâr dağıtım tablosu Tablo 26'da görülmektedir.

5.9. FON AKIM TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

Fon akım tablosunun düzenlenmesinde nakit çıkışına neden olmayan gelir ve gider kalemleri ile işletme sermayesini etkilemeyen değişikliklerin de dikkate alınması gerekmektedir.

Buna göre düzeltilmiş fon akım tablosuna yerleştirilen kalemler aşağıdaki gibi incelenebilir:

TABLO 24: Onur Ticaret A.Ş. 1999 Yılı Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazanç ve Kayıplarının Hesaplanması

	Tarihsel Değerlerle		Düzeltilmiş Değerlerle	
Dön. Başı Parasal Değerler				
Parasal Aktifler				
Kasa	4.000 TL		Tab.15	6.520 TL
Bankalar	2.000 TL		Tab.15	3.260 TL
Alıcılar	1.400 TL		Tab.15	2.282 TL
Toplam		7.400 TL		12.062 TL
Parasal Pasifler				
K.V. Banka Kredileri	6.000 TL		Tab.15	9.780 TL
U.V. Banka Kredileri	10.000 TL		Tab.15	16.300 TL
Toplam		16.000 TL		26.080 TL
Dön. Başı Net Parasal Değerler		(8.600 TL)		(14.018 TL)
Dönem İçi Artışlar				
Satışlar	14.500 TL		Tab.25	18.270 TL
Alınan Ticari Avanslar	5.000 TL		Tab.20	6.600 TL
Duran Varlık Satışı	1.100 TL		Tab.23	1.386 TL
Toplam Artışlar	20.600 TL			26.256 TL
Dönem İçi Azalışlar				
Mal Alışları	7.500 TL		Tab.22	9.450 TL
Satış ve Yönetim Giderleri	1.134 TL		Tab.25	1.429 TL
Öden. Kurumlar Vergisi	1.666 TL		Tab.25	2.099 TL
Ödenen Kâr Payı	1.000 TL		1,26	1.260 TL
Menkul Kıymet Alışı	2.000 TL		Tab.11	2.530 TL
Duran Varlık Alışı	7.000 TL		Tab.17	8.820 TL

Peş. Ödenen Gid. Artışı	<u>100 TL</u>		1,26	<u>126 TL</u>	
Toplam Azalışlar	20.400 TL			25.714 TL	
		200 TL			542 TL
Dön. Sonu Net Parasal Değerl.		(8400 TL)			(13.476 TL)
Parasal Aktifler					
Kasa	7.000 TL				
Bankalar	3.000 TL				
Alıcılar	<u>2.500 TL</u>				
Toplam	12.500 TL				
Parasal Pasifler(-)					
K.V. Banka Kredileri	6.500 TL				
U.V. Banka Kredileri	<u>14.400 TL</u>				
Toplam	20.900 TL				
Dön. Sonu Net Parasal Değerl.		(8.400 TL)			(8.400 TL)
ENFLASYON KAZANCI					<u>5.076 TL</u>

Vergiden sonraki kâr, işletmenin yarattığı en önemli fon kaynağıdır. Düzeltilmiş vergiden sonraki kâr tutarı düzeltilmiş gelir tablosundan (Tablo 25) alınmıştır. Bu tutarın parasal değerleri elde bulundurma kazanç ve kayıpları düşüldükten sonra elde edilen tutar olduğuna dikkat edilmelidir. İşletme düzeltilmiş değerlerle bu dönem kârlı olmadığından 13.240 TL'lik dönem zararı tabloya dahil edilmiştir.

Dönemin amortisman giderleri nakit çıkışı gerektirmeyen giderlerdendir. Düzeltilmiş değerlerle 13.391 TL'lik amortisman gideri (bkz. Tablo 19) fon akım tablosuna dahil edilmiştir.

Maddi duran varlık satış zararı (bkz Tablo 23) da nakit çıkışı gerektirmeyen bir kalem olarak fon akım tablosuna dahil edilmiştir.

Duran varlık alımı nakit çıkışı gerektiren bir kullanım ve duran varlık satış gelirleri de nakit girişi sağlayan fon kaynağı olarak fon akım tablosuna dahil edilmişlerdir. İki işlemin de 1999 yılı ortasında yapıldıkları varsayılmış ve söz konusu kalemler 1999 yıl ortalama endeksi ile düzeltilmişlerdir (bkz . Tablo 17 ve Tablo 23)

İşletme 1999 yılı ortasında 1.000 TL'lik kâr payı ödemesi yapmıştır. Fon kullanımı olarak değerlendirilen bu tutar düzeltilmiş değeriyle (bkz. Tablo 26) fon akım tablosuna alınmıştır .

Onur A.Ş.'nin 31.12.1998'de 10.000 TL'lik uzun vadeli borcu varken işletme Temmuz 1999'da 4400 TL'lik daha uzun vadeli borç almış ve 1999 yılı içerisinde hiç uzun vadeli borç taksidi ödememiştir. Dolayısıyla işletmenin uzun vadeli borcu elde tutmaktan kaynaklanan enflasyon kazancının hesaplanması gerekmektedir. Bu hesaplama yapılırken;

10.000 TL'lik borç 1 yıllık dönem için (Aralık 1998-Aralık 1999), 4.400 TL'lik borç ise 6 aylık dönem için (1 Temmuz 1999-31 Aralık 1999) dikkate alınacaktır.

1998'den kalan uzun vadeli borcun düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayısı, (Aralık 1999 endeksi / Aralık 1998 endeksi = 1979,5 / 1215,10 =) 1.63'tür.

4400 TL'lik borcun düzeltilmesinde kullanılacak 1999'un son altı ayına ilişkin endeksler ve bu endekslerin ortalamasından hesaplanan düzeltme katsayısı aşağıdaki gibidir:

Temmuz 99 Ortalaması	1556,0
Ağustos 99 Ortalaması	1606,8
Eylül 99 Ortalaması	1700,8
Ekim 99 Ortalaması	1780,1
Kasım 99 Ortalaması	1852,7
Aralık 99 Ortalaması	1979,5
Son Altı Aylık Endekslerin Aritmetik Ortalaması	1746,0
Düzeltilme Katsayısı (1979,5 / 1746,0)	1,134

Buna göre uzun vadeli borç elde bulundurma kazancı Tablo 27'de hesaplanmıştır.

İşletmenin kullandığı uzun vadeli borçların elde tutulmasından kaynaklanan enflasyon kazancının, tablonun fon kaynakları kısmına (-) değerle yerleştirilmesi gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında işletmenin düzeltilmiş fon akım tablosu Tablo 28'de görülmektedir.

**TABLO 25: Onur Ticaret A.Ş. 31.12.1999 Tarihli
Düzeltilmiş Gelir Tablosu (Milyon TL)**

	Tarihi Değerlerle	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değerlerle
Satışlar	14.500 TL	1,26	18.270 TL
Tic. Avans Satışları	<u>3.100 TL</u>	Tablo 20	<u>5.016 TL</u>
Toplam Satışlar	17.600 TL		23.286 TL
Satılan Malın Maliyeti	(7.000 TL)	Tablo 22	(11.186 TL)
Brüt Satış Kârı	10.600 TL		12.100 TL
Faaliyet Giderleri			
Amortisman Giderleri	4.300 TL	Tablo 19	13.391 TL
Peşin Ödenmiş Giderlerden Bu Dönem Giderleşenler	1000 TL	Tablo 16	7217 TL
Satış ve Yönetim Giderleri	<u>1134 TL</u>	1,26	<u>1.429 TL</u>
Toplam Faaliyet Giderleri	6.434 TL		22.037 TL
Faaliyet Kârı (Zararı)	4.166 TL		(9.937 TL)
Duran Varlık Satış Zararı	-	Tablo 23	(6.280 TL)
Vergi Öncesi Kâr	4.166 TL		(16.217 TL)
Enflasyon Kazancı (Kaybı)	-	Tablo 24	5.076 TL
Dönem Kârı (Zararı) (VÖK)	4.166 TL		(11.141 TL)
Vergi	1.666 TL	1,26	(2.099 TL)
Dönem Net Kârı (Zararı)	2.500 TL		(13.240 TL)

Tablo 26: Onur Ticaret A.Ş. 31.12.1999 Tarihli Kâr Dağıtım Tablosunun Düzeltilmesi

	Tarihi Değerlerle	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
1998 Yılı Dağıtılmayan Kârlar Toplamı	8.400 TL	Tablo 16	46.500 TL
1999 Yılı Vergi Sonrası Kâr	2.500 TL	Tablo 25	<u>(13.240 TL)</u>
Dağıtılabılır Toplam Kâr	10.900 TL		33.260 TL
Ödenen Kâr Payı	<u>1.000 TL</u>	1.26	<u>1.260 TL</u>
Dönem Sonu Dağıtılmayan Kârlar	<u>9.900 TL</u>		<u>32.000 TL</u>

Tablo 27: Uzun Vadeli Borç Elde Bulundurma Kazancı

	Tarihi Değerler	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer

1998'den Devreden ve 1999 Yılı Boyunca Elde Tutulan Uzun Vadeli Borçlar	10.000 TL	1.63	16.300 TL
1 Temmuz 1999'da Yeni Alınan Uzun Vadeli Borçlar	<u>4.400 TL</u>	1.134	<u>4.990 TL</u>
Toplam	<u>14.400 TL</u>		<u>21.290 TL</u>
Uzun Vadeli Borçları Elde Tutamak Kaynaklanan Enflasyon Kazancı			<u>6.890 TL</u>

Tablo 28: Onur Ticaret A.Ş. 31.12.1999 Tarihli Düzeltilmiş Fon Akım Tablosu

	Tarihi Değerler	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
Fon Kaynakları			
Dönem Kârı	2.500 TL	Tablo 25	(13.240 TL)
Amortisman Giderleri	4.300 TL	Tablo 25	13.391 TL
Duran Varlık Satış Zararı	-	Tablo 25	6.280 TL
Duran Varlık Satış Geliri	1.100 TL	Tablo 23	1.386 TL
Uzun Vadeli Borç Alımı	4.400 TL	Tablo 27	4.990 TL
Uzun Vad. Borç Enflasyon Kazancı	-	Tablo 27	<u>(6.890 TL)</u>
Toplam Kaynaklar	12.300 TL		5.917 TL
Kaynak Kullanımı			
Kâr Payı Ödemeleri	1.000 TL	Tablo 26	1.260 TL
Duran Varlık Alımı	<u>7.000 TL</u>	Tablo 17	<u>8.820 TL</u>
Toplam Kaynak Kullanımı	<u>(8.000 TL)</u>		<u>(10.800 TL)</u>
İşletme Sermayesindeki Artış/(Azalış)	<u>4.300 TL</u>		<u>(4.163 TL)</u>
İşletme Sermayesindeki Artış ve Azalışın Hesaplanmasında Alternatif Yol			
Dönem Başı İşletme Sermayesi	16.000 TL – 7.200 TL = 8.800 TL	46.095 TL – 12.288 TL = 33.807 TL	
Dönem Sonu İşletme Sermayesi	22.700 TL – 9.600 TL = <u>13.100 TL</u>	40.236 TL – 10.592 TL = <u>29.644 TL</u>	
İşletme Sermayesinde Artış (Azalış)	<u>4.300 TL</u>		<u>(4.163 TL)</u>

6.1. TEBLİĞ’DEKİ ENDEKSLERLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

Kitabın bu bölümünde fiyat endekslerinin daha detaylı bir şekilde nasıl kullanılacakları açıklanmaktadır. Bu konunun daha iyi anlaşılabilmesi için öncelikle SPK Tebliği’nde yer alan bazı açıklamalara yer vermek gerekmektedir.

Tebliğ’in 4. maddesinde;

“Fiyat Endeksi: Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi”,

“Düzeltilme Katsayısı: Bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayı”,

“Düzeltilme/Düzeltilme İşlemi: Düzeltme katsayısı kullanılmak suretiyle, paranın satın alma gücündeki değişmelerin mali tablo kalemlerine olan etkilerini gidererek, mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi” şeklinde tanımlanmışlardır.

Tebliğ’in 8. maddesinde ise,

“Fiyat endeksinin aylık fiyat değişimlerini gösterecek şekilde yayınlanması nedeniyle, bir ay içinde gerçekleşen tüm işlemler için aynı düzeltme katsayısı kullanılır. Ancak, enflasyon oranının ay içinde düzenli arttığı varsayımı yapılarak, ayın farklı günlerinde gerçekleşen işlemlere farklı günlük düzeltme katsayıları uygulanması mümkündür. Bu durumda, konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılması zorunludur.” şeklinde bir açıklama getirilmiştir.

Kitabın bütün bölümlerinde gerek açıklamalar esnasında gerekse örnekler verilirken Tebliğ’in yukarıdaki tanım ve ilkelerine uygun olarak hareket edilmiştir. Örneklerde kullanılan fiyat endeksleri Tebliğ’in ekinde verilen “D.İ.E. Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi” tablosudur. Tebliğ’in 3 nolu ekinde verilen bu endeksler 1976 yılı Ocak ayından 2001 yılı Ağustos ayına kadar olan endeksleri içermektedir. 1994 yılı baz alınarak (1994=100) hesaplanmış DİE Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksleri’nin 2003 yılı Şubat ayına kadar olan kısmı ise tarafımızdan eklenmiştir. Söz konusu endeksler Tablo 1’de görülmektedir.

Bu bölümde endekslerin kullanımıyla ilgili açıklamalar ve üretilecek tablolar, kitabın bundan sonraki bölümlerinde de yararlanmak üzere düzeltme işlemlerini 31.12.2000 tarihinde yapan işletmeler için getirilmiştir.

6.2. AY SONU (YA DA BAŞINDA) OLUŞMUŞ İŞLEMLERİN DÜZELTİLMESİNDE KULLANILACAK ENDEKSLER

Tablo 1’de verilen endeksler ay sonu endeksleridir. Dolayısıyla bu endeksler ait oldukları ayın sonu ya da bir sonraki ayın başlarında oluşmuş işlemlerin düzeltilmeleri için uygundur.

Örneğin Tablo 1’de yer alan Ocak 1999’a ait endeks rakamı (1258,6), 1999 yılı Ocak ayının sonlarında ya da 1999 yılı Şubat ayı başlarında oluşmuş işlemlerin düzeltilmesinde kullanılabilirlerdir.

Tebliğ’in “düzeltme katsayısı” ile ilgili yukarıdaki tanımına bakıldığında ise, bu tanım Tablo 1’deki endekslerin, işlemin ayın hangi gününde oluştuğuna bakılmaksızın kullanılmasında bir sakınca görmemektedir.

Tebliğ’in uygulama kolaylığı getirmek bakımından, işlemin ayın hangi gününde oluştuğuna bakılmaksızın Tablo 1’deki endekslerle düzeltme katsayısı hesaplanmasına izin veren yaklaşımı, daha hassas hesaplamalar yapmak isteyen uygulamacılar için 8. maddede ortaya koyulan başka bir yaklaşımla desteklenmiş, dipnotlarda belirtilmek üzere, uygulamacının ayın farklı günleri için farklı endeksler kullanımının önünü açmıştır.

O halde daha hassas hesaplamalar yapmak isteyen uygulamacılar, Tablo 1’de verilen ay sonu endekslerinden yalnızca ayın sonlarında ya da başlarında oluşan işlemlerin düzeltilmesinde yararlanmaları daha uygun olacaktır.

Tablo 1’de verilen ay sonu endeksleri kullanılarak hesaplanan düzeltme katsayılarının kullanımı aşağıdaki gibi örneklenebilir.

Örnek 6.1: Ay Sonlarında Oluşmuş İşlemlerin Düzeltilmesi

İşletme 2 Ocak 1978’de 1.000 TL’ye bir bina, 27 Kasım 1986’da 5.000 TL’ye bir makine ve 29 Aralık 2000’de 15.000 TL’ye bir taşıt aracı satın almıştır ve söz konusu varlıklar işletmenin aktifinde kayıtlıdır. Enflasyon muhasebesini ilk defa 31.12.2000’de uygulayan işletmenin söz konusu varlıklarına ilişkin düzeltme işlemleri aşağıdaki gibi olmalıdır:

Dikkat edilirse yukarıdaki satınalmalar oluştuğu ayın ilk ya da son günlerine rastlamaktadırlar. Dolayısıyla bu varlıkların düzeltilirken kullanılacak katsayıların hesaplanmasında, Tablo 1’deki endekslerin doğrudan kullanılmalarında sakınca görülmemektedir.

Bu varlıkların düzeltme katsayıları aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

Bina için,	Aralık 2000 endeksi / Aralık 1977 endeksi = 2626 / 0,07874=	33.350
Makine için,	Aralık 2000 endeksi / Kasım 1986 endeksi = 2626 / 2,22337 =	1.181,1
Taşıtlar için,	Aralık 2000 endeksi / Aralık 2000 endeksi = 2626 / 2626 =	1,0

Tablo 1: 1976-2003 Yıllarına Ait Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksleri (1994=100)

	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Ocak	0,0497	0,05934	0,082	0,12265	0,23198	0,43237	0,53943	0,67416	0,96147	1,42981	1,93951	2,40846	3,82022	6,34162	10,03196
Şubat	0,05077	0,05989	0,08567	0,12859	0,29997	0,44209	0,54853	0,68515	0,99652	1,48438	1,97814	2,49881	4,0574	6,57315	10,49502
Mart	0,05134	0,06047	0,08948	0,1351	0,31325	0,43848	0,56938	0,70638	1,01945	1,52845	2,02043	2,58352	4,33692	6,81315	10,93266
Nisan	0,05302	0,06268	0,09259	0,14566	0,32433	0,43501	0,5836	0,72198	1,08475	1,5775	2,03983	2,69081	4,53175	7,17174	11,19525
Mayıs	0,0544	0,06346	0,09554	0,15247	0,33388	0,44447	0,58876	0,73065	1,16459	1,61086	2,06276	2,84328	4,59104	7,4908	11,36749
Haziran	0,05489	0,0642	0,09729	0,16348	0,34306	0,47291	0,58608	0,7588	1,17022	1,60571	2,06167	2,71905	4,62775	7,73362	11,53407
Temmuz	0,05297	0,0646	0,1016	0,16886	0,34367	0,47364	0,5933	0,77225	1,17664	1,61732	2,04865	2,7247	4,75198	8,13173	11,7289
Ağustos	0,05391	0,06493	0,10399	0,17443	0,34894	0,4789	0,60092	0,78708	1,22378	1,64484	2,03617	2,8094	4,91292	8,3435	12,24842
Eylül	0,0548	0,07055	0,10835	0,17972	0,36101	0,49301	0,60873	0,8063	1,25958	1,70767	2,05921	2,91952	5,1388	8,55526	12,9543
Ekim	0,05593	0,07387	0,11132	0,18888	0,38671	0,50102	0,60735	0,82645	1,29046	1,76147	2,14498	3,02399	5,38727	8,79244	13,55289
Kasım	0,05709	0,0761	0,11384	0,20381	0,40124	0,51096	0,61854	0,86506	1,31879	1,82779	2,22337	3,14258	5,68374	9,15949	13,92842
Aralık	0,05786	0,07874	0,11713	0,21244	0,41355	0,51957	0,6485	0,91349	1,35534	1,86916	2,29921	3,52375	5,9181	9,60561	14,27571
	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003		
Ocak	14,93077	25,23661	38,53538	61,9	148,5	244,8	435,8	839,1	1258,6	2094	2686,8	5157,4	6840,7		
Şubat	15,7157	26,56084	40,54573	66,7	159	259,1	462,8	877,4	1301	2179,3	2757,6	5289,5	7055,7		
Mart	16,47806	27,69872	42,47419	71,4	167,8	277,3	490,7	912,7	1352,9	2246,8	3035	5387,9			
Nisan	17,36464	28,30577	43,58383	91,7	176,4	299,7	517,9	949,3	1424,4	2300,5	3470,8	5485,5			
Mayıs	17,87005	28,50342	44,83748	99,5	179,7	312,1	544,8	980,2	1469,9	2339,5	3689,6	5508,4			
Haziran	18,11287	28,57401	45,88783	102,2	182	320,6	563,4	995,5	1496,5	2346,4	3795,6	5572,0			
Temmuz	18,51946	29,09918	48,06476	104,7	186,1	328,2	593,1	1020,7	1556	2370,5	3920,6	5720,7			
Ağustos	19,39475	30,5053	49,86899	108	190,3	340,6	624,6	1045,3	1606,8	2393	4059,5	5842,8			
Eylül	20,24463	32,41682	51,87086	112,8	199,1	358	663,7	1101,2	1700,8	2448,3	4276,7	6024,6			
Ekim	20,95616	34,2154	53,72027	119,8	206,5	377,6	708	1146,8	1780,1	2516,7	4564,5	6213,3			
Kasım	21,76368	35,40975	57,1339	126,6	213,8	396,9	747,6	1185,7	1852,7	2577,2	4755,5	6314,3			
Aralık	22,72933	36,68598	58,79131	134,7	223,1	412,5	787,7	1215,1	1979,5	2626	4951,7	6478,8			

Yukarıda görüldüğü gibi binalar 2 Ocak 1978’de satın alındıkları için ve Tablo 1’de ay sonu endeksleri verildiğinden, düzeltme katsayısı hesaplanırken Ocak 1978 yerine Aralık 1977 endeksi tercih edilmiştir. Makina ve taşıt alımları ise ay sonlarına rastladığından onlara ilişkin düzeltme katsayılarında doğrudan oluştukları ayın endeksleri kullanılmıştır.

Bu varlıkların 31.12.2000’e göre düzeltilmiş değerleri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Binalar	1.000 TL. x	33.350 = 33.350.000 TL.
Makinalar	5.000 TL. x	1.181,1 = 5.905.500 TL.
Taşıtlar	10.000 TL. x	1 = 10.000 TL.

Uygulamada kolaylık sağlaması bakımından ve bu bölümün ileriki aşamalarında yararlanılmak üzere enflasyon muhasebesini 31.12.2000’de uygulamak isteyen işletmelerde, ay sonları ya da ay başlarında oluşmuş işlemlerin düzeltilmesinde doğrudan kullanılacak düzeltme katsayıları Tablo 2’de görülmektedir.

Tablo 2’deki düzeltme katsayıları yukarıdaki örnekte olduğu gibi düzeltme yapılan tarihteki endeksin, işlemin yapıldığı tarihteki endekse bölünmesi mantığıyla, Aralık 2000 endeksinin kendisi dahil kendinden önceki tüm endekslere bölünmesi ile elde edilmişlerdir.

Tablo 2’nin oluşturulmasına ilişkin hesaplamaya örnek olması bakımından, Örnek 6.1’de hesaplanan düzeltme katsayıları Tablo 2’de koyu karakterlerle işaretlenmişlerdir.

Tablo 2’de Aralık 2000 düzeltme katsayısının 1,000 olduğuna dikkat edilmelidir. Çünkü 31.12.2000 tarihine göre düzeltme yapılırken, 2000 yılının son günlerinde oluşmuş bir işlemin satınalma gücü yine kendi değeriyle ifade edilmelidir. Örnek 6.1’de taşıtların düzeltme katsayısı bu açıklamayı örneklemektedir.

6.3. AY ORTASINDA ORTAYA ÇIKMIŞ YA DA AYA DÜZENLİ DAĞILMIŞ İŞLEMLERİN DÜZELTİLMESİ

Daha önce de belirtildiği gibi ay sonu endeksleri (Tablo 1) yalnızca ay başlarında veya ay sonlarında oluşan işlemlerin düzeltilmesinde kullanışlıdır. Belirli bir aya düzenli bir şekilde dağılmış işlemlerin ya da ayın ortasında oluşan işlemlerin düzeltilmesinde ise Tablo 1 ve 2 kullanışlı değildir.

Diğer bir ifadeyle düzeltme işlemlerini 31.12.2000'de yapan uygulayıcının, 1999 Mart ayının ilk günlerinde ortaya çıkan işlemler için Tablo 2'deki Şubat 1999 katsayısını (2,0184), 1999 Mart ayının son günlerinde ortaya çıkan işlemlerin düzeltilmesinde Mart 1999 katsayısını (1,9410) kullanması gerekirken, Mart 1999 dönemine düzenli bir şekilde dağılmış işlemlerin ya da Mart 1999'un ortalarında oluşmuş işlemlerin düzeltilmesinde Tablo 2'den yararlanması doğru olmayacaktır.

Tebliğ'in 8. maddesinde ayın farklı günlerinde ortaya çıkan işlemler için günlük düzeltme katsayıları kullanılabileceğini önerilmektedir. Ancak ülkemizde D.İ.E tarafından endeksler aylık olarak yayınlanmaktadır ve uygulayıcının günlük endekslere ulaşması olanaklı değildir.

O halde daha hassas hesaplamalar yapmayı arzu eden uygulayıcıların hiç olmazsa ortalama endekslerden yararlanmaları beklenmelidir.

“Ortalama endeksler”in hesaplanmasında iki yaklaşım söz konusudur. Bunlardan ilki “aritmetik ortalama”dan yararlanılarak ortalama endeks hesaplanması, diğeri ise “geometrik ortalama”dan yararlanılarak ortalama endeks hesaplanmasıdır.

Tablo 2: Ay Sonlarında Oluşmuş İşlemleri 31.12.2000 Tarihine Göre Düzeltirken Kullanılacak Düzeltme Katsayıları

	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Ocak	52837	44253	32024	21411	11320	6073,5	4868,1	3895,2	2731,2	1836,6	1354,0	1090,3	687,39	414,09	261,76
Şubat	51723	43847	30653	20421	8754,2	5940,0	4787,3	3832,7	2635,2	1769,1	1327,5	1050,9	647,21	399,50	250,21
Mart	51149	43426	29347	19437	8383,1	5988,9	4612,0	3717,5	2575,9	1718,1	1299,7	1016,4	605,50	385,43	240,20
Nisan	49528	41895	28362	18028	8096,7	6036,6	4499,7	3637,2	2420,8	1664,7	1287,4	975,91	579,47	366,16	234,56
Mayıs	48272	41380	27486	17223	7865,1	5908,2	4460,2	3594,1	2254,9	1630,2	1273,1	923,58	571,98	350,56	231,01
Haziran	47841	40903	26991	16063	7654,6	5552,9	4480,6	3460,7	2244,0	1635,4	1273,7	965,78	567,45	339,56	227,67
Temmuz	49575	40650	25846	15551	7641,1	5544,3	4426,1	3400,5	2231,8	1623,7	1281,8	963,78	552,61	322,93	223,89
Ağustos	48711	40444	25252	15055	7525,6	5483,4	4370,0	3336,4	2145,8	1596,5	1289,7	934,72	534,51	314,74	214,39
Eylül	47920	37222	24236	14612	7274,0	5326,5	4313,9	3256,9	2084,8	1537,8	1275,2	899,46	511,01	306,95	202,71
Ekim	46952	35549	23590	13903	6790,6	5241,3	4323,7	3177,4	2034,9	1490,8	1224,3	868,39	487,45	298,67	193,76
Kasım	45998	34507	23067	12885	6544,7	5139,3	4245,5	3035,6	1991,2	1436,7	1181,1	835,62	462,02	286,70	188,54
Aralık	45385	33350	22420	12361	6349,9	5054,2	4049,3	2874,7	1937,5	1404,9	1142,1	745,23	443,72	273,38	183,95
	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000					
Ocak	175,88	104,06	68,145	42,423	17,684	10,727	6,0257	3,1295	2,0864	1,2541					
Şubat	167,09	98,867	64,766	39,370	16,516	10,135	5,6742	2,9929	2,0184	1,2050					
Mart	159,36	94,806	61,826	36,779	15,650	9,4699	5,3515	2,8772	1,9410	1,1688					
Nisan	151,23	92,773	60,252	28,637	14,887	8,7621	5,0705	2,7662	1,8436	1,1415					
Mayıs	146,95	92,129	58,567	26,392	14,613	8,4140	4,8201	2,6790	1,7865	1,1225					
Haziran	144,98	91,902	57,227	25,695	14,429	8,1909	4,6610	2,6379	1,7548	1,1192					
Temmuz	141,80	90,243	54,635	25,081	14,111	8,0012	4,4276	2,5727	1,6877	1,1078					
Ağustos	135,40	86,083	52,658	24,315	13,799	7,7099	4,2043	2,5122	1,6343	1,0974					
Eylül	129,71	81,007	50,626	23,280	13,189	7,3352	3,9566	2,3847	1,5440	1,0726					
Ekim	125,31	76,749	48,883	21,920	12,717	6,9544	3,7090	2,2899	1,4752	1,0434					
Kasım	120,66	74,160	45,962	20,742	12,283	6,6163	3,5126	2,2147	1,4174	1,0189					
Aralık	115,53	71,580	44,666	19,495	11,771	6,3661	3,3338	2,1611	1,3266	1,0000					

6.4.ARİTMETİK ORTALAMA YOLUYLA DÜZELTME KATSAYILARININ BELİRLENMESİ

Aritmetik ortalamada, ortalaması hesaplanacak elemanların toplanması ve bu toplamın eleman veya veri sayısına bölünmesi söz konusudur.

Hatırlanacağı gibi Tablo 1’de verilen endeksler ay sonu endeksleridir. Dolayısıyla uygulayıcı ayın başına ve sonuna ait iki endeks rakamına sahiptir. Buradan hareketle herhangi bir ayın ortalarına doğru ortaya çıkmış bir işlemin düzeltilmesinde ya da aya düzenli olarak dağılmış işlemlerin topluca düzeltilmesinde ay başı ve ay sonu endekslerinin aritmetik ortalamasından yararlanılması olanaklıdır.

Örnek 6.2: Ay Ortasında Oluşan İşlemlerin Endekslerin Aritmetik Ortalaması Yoluyla Düzeltilmesi

Enflasyona göre düzeltme işlemlerini 31.12.2000’de yapan işletmenin 2000 yılı satışlarına ilişkin tarihler ve satış tutarları aşağıdaki gibidir.

15 Ocak.....	10.000 TL
17 Şubat.....	15.000 TL
12 Haziran.....	25.000 TL

Bu satışların ayrı ayrı düzeltilmesinde kullanılacak ortalama endeksler ve düzeltme katsayıları sırasıyla şu şekilde hesaplanabilir:

15 Ocak satışı için,

Ortalama endeks	= (Aralık 1999 endeksi + Ocak 2000 endeksi)/2
	= (1979,5 + 2094)/2 = 2036,75
Düzeltilme katsayısı=	Aralık 2000 endeksi / Ocak 2000 ortalama endeksi
	= 2626 / 2036,75= 1,2893

17 Şubat satışı için,

Ortalama endeks	= (Ocak 2000 endeksi + Şubat 2000 endeksi)/2
	= (2094,5 +2179,3)/2 =2136,65
Düzeltilme katsayısı=	Aralık 2000 endeksi / Şubat 2000 ortalama endeksi
	= 2626 / 2136,65 = 1,2289

12 Mart satışı için,

Ortalama endeks	=	(Şubat 2000 endeksi + Mart 2000 endeksi)/2
	=	(2179,3 + 2246,8)/2= 2213,05
Düzeltilme katsayısı	=	Aralık 2000 endeksi / Mart 2000 ortalama endeksi
	=	2626 / 2213,05 = 1,1866

Bu satışların düzeltilmesi ise;

15 Ocak satışı = 10.000 TL. x 1,2893 = 12.893 TL

17 Şubat satışı = 15.000 TL. x 1,2289 = 18.434 TL ve

12 Mart satışı = 25.000 TL. x 1,1866 = 29.665 TL şeklindedir.

Örnek 6.3: Aya Düzenli Dağılmış İşlemlerin Topluca, Endekslerin Aritmetik Ortalaması Yoluyla Düzeltilmesi

Enflasyona göre düzeltme işlemlerini 31.12.2000'de yapan işletmenin 2000 yılı satışlarına ilişkin tarihler ve satış tutarları aşağıdaki gibidir.

Ocak Ayı İçerisinde10.000 TL

Şubat Ayı İçerisinde15.000 TL

Mart Ayı İçerisinde.....25.000 TL

Yukarıdaki verilere göre satışların ay içerisine düzenli dağıldığı veya çok sayıda satış işlemlerinin ayın her günü için ayrı ayrı düzeltilmesinin pratik olmadığı yaklaşımıyla endekslerin aritmetik ortalaması yaklaşımıyla düzeltilmesi olanaklıdır.

Bu örnekteki satışların düzeltilmesinde bir önceki örnekte kullanılanların düzeltme katsayılarının kullanılması mümkündür.

Yukarıdaki örneklerde aritmetik ortalama yoluyla düzeltme katsayısı hesaplama yaklaşımı aylık işlemler için ortaya koyulmuştur.

Ancak uygulayıcı farklı dönemler için ortalama endekslerden yararlanabilir. Örneğin üç aylık dönemde tablolar hazırlayan işletme, üç aylık döneme ilişkin satışlarını toplu halde düzeltmek ister ise, üç aylık dönem için aritmetik ortalama uygulayacaktır. Bu şekilde bir döneme ilişkin aritmetik ortalama yoluyla düzeltme katsayısı hesaplamaya ilişkin de iki yaklaşım söz konusudur. Bu yaklaşımlar aşağıdaki gibi bir örnek üzerinde açıklanmaktadır.

Örnek 6.4: Üç Aylık Döneme Düzenli Dağılmış İşlemlerin Topluca, Endekslerin Aritmetik Ortalaması Yoluyla Düzeltilmesi

Enflasyona göre düzeltme işlemlerini 31.12.2000'de yapan işletmenin 2000 yılı ilk üç ayına ilişkin satışlar toplamı 60.000 TL.dir. İşletmenin satışlarının üç aya düzenli dağıldığı düşünülmektedir.

Buna göre düzeltme katsayısının hesaplanması ve düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

I. yaklaşım: Bu yaklaşımda aylık ortalama endekslerin aritmetik ortalaması alınarak düzeltme katsayısı hesaplanmaktadır. Bu yaklaşımda kullanılan ortalama endeksler Örnek 6.1'den alınmışlardır.

Ocak 2000 ortalama endeksi.....2036,75

Şubat 2000 ortalama endeksi.....2136,65

Mart 2000 ortalama endeksi2213,05

Üç Ayın Ortalama Endekslerinin Aritmetik Ortalaması;

$$(2036,75 + 2136,65 + 2213,05) / 3 = \mathbf{2128,8}$$

Düzeltilme katsayısı =

$$\text{Aralık 2000 Endeksi} / \text{Üç aylık Ortalama Endeks} = 2626 / 2128,8 = \mathbf{1,2336}$$

$$\text{Üç Aylık Satışların Düzeltilmiş Değeri} = 60.000 \text{ TL} \times 1,2336 = \mathbf{74.016 \text{ TL}}$$

II. yaklaşım: Bu yaklaşımda ise doğrudan ilk üç aya ait Tablo 1'deki endekslerin ortalaması alınarak düzeltme katsayısı hesaplanmaktadır.

Ocak 2000 endeksi.....2094

Şubat 2000 endeksi.....2179,3

Mart 2000 endeksi2246,8

Üç Ayın Endekslerinin Aritmetik Ortalaması;

$$(2094 + 2179,3 + 2246,8) / 3 = 2173,37$$

$$\text{Düzeltilme katsayısı} = \text{Aralık 2000 endeksi} / \text{Üç aylık endeks ortalaması} \\ = 2626 / 2173,37 = \mathbf{1,2083}$$

$$\text{Üç Aylık Satışların Düzeltilmiş Değeri} = 60.000 \text{ TL} \times 1,2083 = \mathbf{72.498 \text{ TL}}$$

Görüldüğü gibi iki yaklaşıma göre ilk üç ayın satışlarının düzeltilmiş değerleri farklı hesaplanmaktadır. Kanımızca ikinci yaklaşım yalnızca ay sonu endekslerinden yararlandığı için, **birinci yaklaşım daha sağlıklı** sonuçlar vermektedir.

Birinci yaklaşım kullanılarak yıllık ortalama endeksler de hesaplanabilir. Bunun için örnekteki gibi her ayın ortalama endeksinin ayrı ayrı hesaplanması, bunların toplanması ve 12'ye bölünmesi yoluyla elde edilen yıllık ortalama en-

deksin düzeltme katsayısı hesaplamasına katılması gerekmektedir. Bu yolla bulunacak düzeltme katsayısı yıl içerisinde düzenli dağıldığı varsayılan gelir, gider, alım ve satım işlemlerinin düzeltilmesinde kullanılabilir.

6.5. GEOMETRİK ORTALAMA YOLUYLA DÜZELTME KATSAYILARININ BELİRLENMESİ VE ENFLASYON FAKTÖRLERİNİN KULLANIMI

Geometrik ortalama daha çok değişim oranları ve indekslerin hesaplanmasında kullanılmaktadır. Ortalaması hesaplanacak olan serideki aşırı değerlerden aritmetik ortalama kadar etkilenmediğinden daha sağlıklı sonuçlar vermektedir.

Tablo 1’de verilen ay sonu endekslerinden yararlanarak ay ortası ya da aya düzenli dağılmış işlemlerin düzeltilmesinde geometrik ortalamanın kullanılabilmesi için Tablo 1’den yeni bazı tabloların türetilmesine gerek bulunmaktadır.

Enflasyon Faktörleri:

Her şeyden önce Tablo 1 ve Tablo 2 aylık değişimleri (enflasyon faktörü) göstermemektedirler. Diğer bir ifadeyle bu tablolardan her ay bir önceki aya göre ne kadar enflasyon oluştuğunu görmek olanaklı değildir. Düzeltme katsayılarıyla daha rahat çalışabilmek ve geometrik ortalama yoluyla ortalama endekslerden yararlanabilmek amacıyla aylık enflasyon değişimlerini gösteren Tablo 3 oluşturulmuştur.

Tablo 3’teki her aya ait enflasyon faktörü, Tablo 1’deki her ayın endeksinin bir önceki ayın endeksine bölünmesi yoluyla elde edilmiştir. Aynı değerler Tablo 2’deki bir önceki ayın düzeltme katsayısının, o ayın düzeltme katsayısına bölünmesiyle de hesaplanabilir.

Tablo 1’den yararlanılarak hesaplama yapıldığında, örneğin;

$$\begin{aligned} 1998 \text{ Mart Enf. Faktörü} &= 1998 \text{ Mart Endeksi} / 1998 \text{ Şubat Endeksi} \\ &= 912,7 / 877,4 = \mathbf{1,0402} \text{ olarak elde edilmektedir.} \end{aligned}$$

Tablo 2’den yararlanarak hesaplama yapıldığı varsayıldığında da,

$$1998 \text{ Mart Enf. Faktörü} = 98 \text{ Şubat Düz. Katsayısı} / 98 \text{ Mart Düz. Katsayısı} = 5,6436 / 5,4253 = \mathbf{1,0402} \text{ olarak elde edilmektedir.}$$

Tablo 3’te koyu karakterlerle işaretlenmiş olan 1,0402 değerindeki Mart 1998 enflasyon faktörü, Şubat 1998 sonundan Mart 1998 sonuna kadar (Mart ayı başından sonuna kadar) geçen sürede oluşan enflasyonun % 4,02 olduğunu ifade etmektedir.

Tablo 3: Aylık Enflasyon Faktörleri

	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Ocak	-	1,0256	1,0414	1,0471	1,0920	1,0455	1,0382	1,0396	1,0525	1,0549	1,0376	1,0475	1,0841	1,0716	1,0444
Şubat	1,0215	1,0093	1,0448	1,0484	1,2931	1,0225	1,0169	1,0163	1,0365	1,0382	1,0199	1,0375	1,0621	1,0365	1,0462
Mart	1,0112	1,0097	1,0445	1,0506	1,0443	0,9918	1,0380	1,0310	1,0230	1,0297	1,0214	1,0339	1,0689	1,0365	1,0417
Nisan	1,0327	1,0365	1,0348	1,0782	1,0354	0,9921	1,0250	1,0221	1,0641	1,0321	1,0096	1,0415	1,0449	1,0526	1,0240
Mayıs	1,0260	1,0124	1,0319	1,0468	1,0294	1,0217	1,0088	1,0120	1,0736	1,0211	1,0112	1,0567	1,0131	1,0445	1,0154
Haziran	1,0090	1,0117	1,0183	1,0722	1,0275	1,0640	0,9954	1,0385	1,0048	0,9968	0,9995	0,9563	1,0080	1,0324	1,0147
Temmuz	0,9650	1,0062	1,0443	1,0329	1,0018	1,0015	1,0123	1,0177	1,0055	1,0072	0,9937	1,0021	1,0268	1,0515	1,0169
Ağustos	1,0177	1,0051	1,0235	1,0330	1,0153	1,0111	1,0128	1,0192	1,0401	1,0170	0,9939	1,0311	1,0339	1,0260	1,0443
Eylül	1,0165	1,0866	1,0419	1,0303	1,0346	1,0295	1,0130	1,0244	1,0293	1,0382	1,0113	1,0392	1,0460	1,0254	1,0576
Ekim	1,0206	1,0471	1,0274	1,0510	1,0712	1,0162	0,9977	1,0250	1,0245	1,0315	1,0417	1,0358	1,0484	1,0277	1,0462
Kasım	1,0207	1,0302	1,0226	1,0790	1,0376	1,0198	1,0184	1,0467	1,0220	1,0377	1,0365	1,0392	1,0550	1,0417	1,0277
Aralık	1,0135	1,0347	1,0289	1,0423	1,0307	1,0169	1,0484	1,0560	1,0277	1,0226	1,0341	1,1213	1,0412	1,0487	1,0249
	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003		
Ocak	1,0459	1,1103	1,0504	1,0529	1,1024	1,0973	1,0565	1,0653	1,0358	1,0578	1,0232	1,0415	1,0559		
Şubat	1,0526	1,0525	1,0522	1,0775	1,0707	1,0584	1,0620	1,0456	1,0337	1,0407	1,0264	1,0256	1,0314		
Mart	1,0485	1,0428	1,0476	1,0705	1,0553	1,0702	1,0603	1,0402	1,0399	1,0310	1,1006	1,0186			
Nisan	1,0538	1,0219	1,0261	1,2843	1,0513	1,0808	1,0554	1,0401	1,0528	1,0239	1,1436	1,0181			
Mayıs	1,0291	1,0070	1,0288	1,0851	1,0187	1,0414	1,0519	1,0326	1,0319	1,0170	1,0630	1,0042			
Haziran	1,0136	1,0025	1,0234	1,0271	1,0128	1,0272	1,0341	1,0156	1,0181	1,0029	1,0287	1,0115			
Temmuz	1,0224	1,0184	1,0474	1,0245	1,0225	1,0237	1,0527	1,0253	1,0398	1,0103	1,0329	1,0267			
Ağustos	1,0473	1,0483	1,0375	1,0315	1,0226	1,0378	1,0531	1,0241	1,0326	1,0095	1,0354	1,0213			
Eylül	1,0438	1,0627	1,0401	1,0444	1,0462	1,0511	1,0626	1,0535	1,0585	1,0231	1,0535	1,0311			
Ekim	1,0351	1,0555	1,0357	1,0621	1,0372	1,0547	1,0667	1,0414	1,0466	1,0279	1,0673	1,0313			
Kasım	1,0385	1,0349	1,0635	1,0568	1,0354	1,0511	1,0559	1,0339	1,0408	1,0240	1,0418	1,0163			
Aralık	1,0444	1,0360	1,0290	1,0640	1,0435	1,0393	1,0536	1,0248	1,0684	1,0189	1,0413	1,0261			

Bu aşamadan sonra Tablo 3 yardımıyla dönem içerisine düzenli dağılmış işlemlerin ya da dönem ortasında oluşmuş işlemlerin düzeltilmesinde kullanılacak düzeltme katsayıları geometrik ortalama yoluyla rahatlıkla hesaplanabilmektedir.

Bu hesaplamada genel formül, **ortalaması hesaplanacak ayın enflasyon faktörünün karekökü ile** o aydan itibaren **düzeltilmenin yapıldığı tarihe kadarki bütün ayların enflasyon faktörlerinin birbirleriyle çarpılması** şeklinde ifade edilebilir.

Örnek 6.5: Aylık Ortalama Düzeltme Katsayısının Geometrik Ortalama Yoluyla Hesaplanması

İşletme mali tablolarını enflasyona göre ilk defa 31.12.2000 tarihinde düzeltmektedir. İşletmenin dönem başı bilançosunda (31.12.1999 tarihli) yer alan 10.000 TL'lik ticari mal stoku **Ekim 1999**'da alınmıştır. Benzer şekilde dönem sonu bilançosunda (31.12.2000 tarihli) yer alan 15.000 TL'lik ticari mal stoku ise **12 Eylül 2000**'de yapılan alımlara aittir.

İşletmenin yukarıda söz edilen stok kalemlerinin düzeltilmesinde 31.12.2000'e göre 1999 yılı Ekim ayı ortalama düzeltme katsayısına ve yine 31.12.2000'e göre 2000 yılı Eylül ayı ortalama düzeltme katsayısına ihtiyacı vardır.

Söz konusu düzeltme katsayıları ve stokların düzeltilmiş değerleri aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır:

31.12.2000'e göre Ekim 1999 ortalama düzeltme katsayısı;

$$\sqrt{\text{Ekim 99 Enf. Faktörü} \times \text{Kasım 99 Enf. Faktörü} \times \dots \times \text{Aralık 2000 Enf. Faktörü}}$$

$$\sqrt{1,0466 \times 1,0408 \times \dots \times 1,0189} = 1,5092$$

Ekim 99'da alınmış stoğun 31.12.2000'e göre düzeltilmiş değeri;

$$10.000 \text{ TL.} \times 1,5092 = 15.092 \text{ TL.}$$

31.12.2000'e göre Eylül 2000 ortalama düzeltme katsayısı;

$$\sqrt{\text{Eylül 2000 Enfl. Faktörü} \times \text{Ekim 2000 E.F.} \times \text{Kasım 2000 E.F.} \times \text{Aralık 2000 E. F.}}$$

31.12.2000'e göre Eylül 2000 Ort. Düzeltme Katsayısı;

$$\sqrt{1,0231 \times 1,0279 \times 1,0240 \times 1,0189} = 1,0849$$

12 Eylül 2000'de alınmış stokun 31.12.2000'e göre düzeltilmiş değeri;

$$15.000 \text{ TL} \times 1,0849 = 16.274 \text{ TL}$$

Tablo 3'teki aylık enflasyon faktörleri ve yukarıda örneklenen formül yardımıyla çalışmanın son iki bölümündeki örneklerde **31.12.2000'e göre düzeltme yapılırken** kullanılan 1999 ve 2000 yılları aylık ortalama düzeltme katsayıları Tablo 4'te görülmektedir.

Tablo 4'teki aylık ortalamalardan yıllık ortalamalar da hesaplanabilmektedir. Yıl içerisinde düzenli olarak dağılmış işlemlerin topluca düzeltilmesinde, yıl ortalama düzeltme katsayısına ihtiyaç vardır. Bu defa aylık ortalama düzeltme katsayılarının aritmetik ortalamalarının alınması yeterli olmaktadır.

Örnek 6.6: Yıllık Ortalama Düzeltme Katsayısının Hesaplanması

31.12.2000 tarihinde enflasyon muhasebesi uygulayan işletmenin 2000 yılı satışları toplam 100.000 TL'dir ve satışların yıl içerisinde düzenli olarak dağıldığı varsayılmaktadır.

2000 yılı ortalama düzeltme katsayısı, Tablo 4'te aylık ortalamaların aritmetik ortalaması alınarak (13,513 / 12 ay) 1,1261 olarak bulunmaktadır.

Tablo 4: 31.12.2000'e Göre Düzeltme Yapılırken Kullanılan 1999 ve 2000 Yıllarında Aylık Ortalama Düzeltme Katsayıları

	1999 Yılı Aylık Ortalama Düzeltme Katsayıları	2000 Yılı Aylık Ortalama Düzeltme Katsayıları
Ocak	2,1235	1,2898
Şubat	2,0522	1,2293
Mart	1,9794	1,1867
Nisan	1,8917	1,1551
Mayıs	1,8148	1,1319
Haziran	1,7706	1,1208
Temmuz	1,7209	1,1135
Ağustos	1,6608	1,1026
Eylül	1,5885	1,0849
Ekim	1,5092	1,0579
Kasım	1,4460	1,0311
Aralık	1,3712	1,0094
TOPLAM		13,513

Buna göre 2000 yılı satışlarının düzeltilmiş değeri =100.000 TL x 1,1261 = 112.610 TL'dir.

Yıllık ortalamanın hesaplanmasına benzer şekilde üçer aylık ortalamalar da hesaplanabilir. Bunun için üçer aylık dönemlere dahil ayların ortalamalarının aritmetik ortalaması alınmaktadır.

Konu aşağıdaki gibi örneklenebilir:

Örnek 6.7: Üçer Aylık Ortalama Düzeltme Katsayısının Hesaplanması

31.12.2000 tarihinde enflasyon muhasebesi uygulayan işletmenin 2000 yılı satışları üçer aylık dönemlerle aşağıdaki gibidir.

1. Üç Aylık Dönem.....	40.000 TL
2. Üç Aylık Dönem	60.000 TL
3. Üç Aylık Dönem.....	80.000 TL
4. Üç Aylık Dönem.....	90.000 TL

Tablo 4'teki aylık ortalama düzeltme katsayılarından yararlanılarak **2000 yılı üçer aylık dönemlere ilişkin ortalama düzeltme katsayıları**;

- | |
|---|
| <p>1. Üç Aylık Dönem için ortalama düzeltme katsayısı;
 $(1,2898 + 1,2293 + 1,1867)/3 = \mathbf{1,2353}$</p> <p>2. Üç Aylık Dönem için ortalama düzeltme katsayısı;
 $(1,1551 + 1,1319 + 1,1208)/3 = \mathbf{1,1359}$</p> <p>3. Üç Aylık Dönem için ortalama düzeltme katsayısı;
 $(1,1135 + 1,1026 + 1,0849)/3 = \mathbf{1,1003}$</p> <p>4. Üç Aylık Dönem için ortalama düzeltme katsayısı;
 $(1,0579 + 1,0311 + 1,0094)/3 = \mathbf{1,0328}$ şeklinde bulunur.</p> |
|---|

Buna göre satışların düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

- | | |
|-------------------|--------------------------------|
| 1. Üç Aylık Dönem | 40.000 TL x 1,2353 = 49.412 TL |
| 2. Üç Aylık Dönem | 60.000 TL x 1,1359 = 68.154 TL |
| 3. Üç Aylık Dönem | 80.000 TL x 1,1003 = 88.024 TL |
| 4. Üç Aylık Dönem | 90.000 TL x 1,0328 = 92.952 TL |

7.1. UYGULAMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Bu bölümde ticari işletmelerde fiyatlar genel düzeyi yönteminin nasıl uygulanacağına ilişkin büyük bir örneğe yer verilmektedir. Örnekte düzeltme yapılacak kalemlerden özellik gösterenler (duran varlıklar, stoklar vb.) düzeltilecek ve okuyucuya yardımcı olması bakımından detaylı açıklamalarla desteklenecektir.

Örnek işletme için enflasyon muhasebesi işlemi ilk defa 2000 yılı sonunda uygulanmaktadır. Dolayısıyla işletmenin 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosu, 31.12.1999 tarihli dönembası bilançosu ve 31.12.2000 tarihli gelir tablosu düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.

Örnek işletmenin kuruluş tarihi 30 Ekim 1995 olarak belirlenmiştir. O tarihten bu yana faaliyet gösteren işletmenin düzeltmeye esas olacak tabloları aşağıdaki gibidir:

OZAN Ticaret A.Ş.’nin 31.12.1999 ve 31.12.2000 tarihli bilançoları ile 31.12.2000 tarihli gelir tablosu Tablo 1 ve 2’de görülmektedir.

Uygulamada kullanılacak endeksler **6. Bölüm’deki Tablo 2,3,4 ve 5’te** görülmektedir. Ortalama düzeltme katsayılarının hesaplanmasında 6. Bölüm’de açıklanan **“geometrik ortalama”** yöntemi tercih edilmiştir.

Bu tablolardan ve yeri geldikçe kalemlere ilişkin verilecek bilgilerden hareketle düzeltme işlemleri aşağıdaki gibi yapılabilir.

7.2. 31 ARALIK 1999 TARİHLİ DÖNEMBAŞI BİLANÇOSUNUN 31 ARALIK 2000 PARA DEĞERİYLE DÜZELTİLMESİ

31.12.2000 tarihinde enflasyon muhasebesi uygulamasında Tebliğ’deki ilkeler uyarınca öncelikle 31.12.1999 tarihli dönembası bilançosundaki kalemlerin 31.12.2000 tarihine göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bu bölümde 31.12.1999 tarihli bilançoda yer alan kalemlerin nasıl düzeltileceği açıklanmaktadır.

Kasa Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembası bilançosunda Kasa hesabının bakiyesi 20.000.000 TL olarak görülmektedir. Bu tutarın 1.200.000 TL’lik kısmı USD’dır. 31.12.1999 tarihinde Merkez Bankası döviz alış kuru, 1 USD = 1.200 TLdir.

TL Kasası	18.800.000 TL
USD Kasası (1.000 USD x 1.200 TL)	<u>1.200.000 TL</u>
Toplam Nakit	<u>20.000.000 TL</u>

TABLO 1: OZAN A.Ş. 31.12.1999 ve 31.12.2000 TARİHLİ BİLANÇOLARI (1000 TL)

	31.12.1999	31.12.2000
AKTİF (VARLIKLAR)		
I. DÖNEN VARLIKLAR		
Kasa	20.000.000	85.815.000
Bankalar	8.000.000	50.000.000
Hisse Senetleri	1.400.000	3.010.000
Alıcılar	80.000.000	16.280.000
Alacak Senetleri	33.000.000	5.348.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(6.100.000)	(2.578.000)
Verilen Depozito ve Teminatlar	500.000	4.500.000
Ticari Mallar	43.000.000	27.000.000
Gelecek Aylara Ait Giderler	24.000.000	31.000.000
Gelir Tahakkukları	10.000.000	1.500.000
Devreden KDV	2.500.000	3.800.000
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	216.300.000	225.675.000
II. DURAN VARLIKLAR		
Alıcılar	1.500.000	2.000.000
İştirakler	30.000.000	-
Bağlı Ortaklıklar	-	45.000.000
Binalar	744.000.000	863.600.000
Taşıtlar	-	27.600.000
Demirbaşlar	40.320.000	52.320.000
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	800.000	800.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(75.400.000)	(87.932.000)
Gelecek Yıllara Ait Giderler	4.000.000	-
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	745.220.000	903.308.000
AKTİF TOPLAMI	961.520.000	1.129.063.000

TABLO 1 (Devam): OZAN A.Ş. 31.12.1999 ve 31.12.2000 TARİHLİ BİLANÇOLARI (1000 TL)

	31.12.1999	31.12.2000
PASİF (KAYNAKLAR)		
I. KISA VADELİ BORÇLAR		
Satıcılar	82.000.000	48.000.000
Borç Senetleri	22.000.000	27.000.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	(2.800.000)	(1.600.000)
Alınan Depozito ve Teminatlar	-	17.000.000
Alınan Sipariş Avansları	23.000.000	16.000.000
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	26.300.000	60.000.000
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	(8.561.000)	(40.000.000)
Kısa Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı	-	3.000.000
KISA VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	141.939.000	129.400.000
II. UZUN VADELİ BORÇLAR		
U.V.Banka Kredileri	59.000.000	8.000.000
U.V. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	3.500.000	-
UZUN VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	62.500.000	8.000.000
III. ÖZ SERMAYE		
Sermaye	130.000.000	155.000.000
Yasal Yedekler	12.000.000	15.000.000
Statü Yedekleri	43.722.000	50.000.000
YDDAF	488.424.000	592.772.000
Hisse Senedi İhraç Primleri	16.000.000	16.000.000
Net Dönem Karı	68.000.000	162.891.000
Geçmiş Yıl Zararları	(1.065.000)	-
ÖZSERMAYE TOPLAMI	757.081.000	991.663.000
PASİF TOPLAMI	961.520.000	1.129.063.000

TABLO 2: OZAN A.Ş. 31.12.2000 AYRINTILI GELİR TABLOSU (1.000 TL)

Satışlar		744.125.000
Satışların Maliyeti (-)		(422.000.000)
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)		322.125.000
FAALİYET GİDERLERİ (-)		(97.580.000)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(70.130.000)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	(27.450.000)	
FAALİYET KARI (ZARARI)		224.545.000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		9.880.000
Faiz Gelirleri	8.000.000	
Kambiyo Karları	280.000	
Reeskont Faiz Gelirleri	1.600.000	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		(2.578.000)
Reeskont Faiz Giderleri (-)	(2.578.000)	
FINANSMAN GİDERLERİ		(8.756.000)
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(8.756.000)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		223.091.000
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		(700.000)
Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	(700.000)	
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		500.000
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	500.000	
DÖNEM KARI (ZARARI)		222.891.000
DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.(-)		(60.000.000)
NET DÖNEM KARI (ZARARI)		162.891.000

TABLO 3:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Kasa	20.000.000	1,3266 ⁵	26.532.000 TL

- 5 2000 yılı enflasyon faktörü, 1999 yılı sonundan 2000 yılı sonuna kadar geçen sürede oluşan enflasyonu ifade etmektedir. 6. Bölümde Tablo 1'den Aralık 2000 endeksi / Aralık 1999 endeksi = 2626 / 1979,5 = 1,3266 olarak hesaplanmıştır. Aynı endekse 6. Bölüm Tablo 4'teki Ocak 2000 enflasyon faktöründen başlayarak Aralık 2000 enflasyon faktörü de dahil olmak üzere, 2000 yılındaki tüm ayların enflasyon faktörlerinin birbirleriyle çarpılması yoluyla da ulaşılabilmektedir.

Bankalar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Bankalar hesabının bakiyesi 8.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 4:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Bankalar	8.000.000 TL	1,3266	10.612.800 TL

Hisse Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Hisse senetleri hesabının bakiyesi 1.400.000 TL olarak görülmektedir. Bu tarihte işletmenin elinde 12 Eylül 1999 tarihinde satın alınmış 1.000 adet ABC A.Ş. hissesi vardır. ABC A.Ş. hisse senedinin 31.12.1999 tarihindeki borsa değeri 1.400 TL/adet tir.

TABLO 5:	Adedi	31.12.1999 Tarihi Borsa Değeri	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Hisse senetleri	1.000	1.400 TL	1.400.000 TL	1,3266	1.857.240 TL

Alıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Alıcılar hesabının bakiyesi 80.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 6:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alıcılar	80.000.000 TL	1,3266	106.128.000 TL

Alacak Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Alacak Senetleri hesabının bakiyesi 33.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 7:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alacak Senetleri	33.000.000 TL	1,3266	43.777.800 TL

Alacak Senetleri Reeskontu Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Alacak Senetleri Reeskontu hesabının bakiyesi 6.100.000 TL olarak görülmektedir.

Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 8:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alacak Senetleri Reeskontu	6.100.000 TL	1,3266	8.092.260 TL

Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin kurulduğu sıralarda 28 Kasım 1995'te binanın elektrik ve su saatleri için 500.000 TL'lik depozito ve teminat verilmiştir. 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda verilen depozito ve teminatlar hesabının bakiyesi de buradan hareketle 500.000 TL olarak görülmektedir. Düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 9:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Ver. Depozito ve Temin.	500.000 TL	12,2825	6.141.250 TL

Ticari Malların Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda dönem sonu ticari mallar stoku 43.000.000 TL olarak görülmektedir. Bu örnek çalışmayı fazla karmaşık kılmamak için işletmenin stok değerlendirme yöntemlerinden FIFO (İlk Giren İlk Çıkar) yöntemini uyguladığı varsayılmıştır. Bu varsayımdan hareketle işletmenin 31.12.1999 tarihinde elinde bulunan stokların yine 1999 yılı içerisinde satın alındıklarını kabul edebiliriz. Bununla birlikte eldeki stokların 1999 yılının hangi ayında satın alındığı ile ilgili soruyu cevaplamak gerekmektedir. Bu sorun da 1999 yılı stok devir hızından yararlanılarak çözülebilir. Stok devir hızı hesaplamasında kullanılacak formül:

$$\text{Stok Devir Hızı} = \frac{\text{Satılan Ticari Malların Maliyeti}}{\text{Ortalama Stoklar}}$$

şeklindedir.

Formüldeki ortalama stoklar ise

$$\text{Ortalama Stoklar} = \frac{(\text{Dönembaşı Stok} + \text{Dönemsonu Stok})}{2}$$

formülüyle hesaplanabilir.

Görüldüğü üzere 31.12.1999 tarihinde stok devir hızı hesaplayabilmek için hem 31.12.1998 tarihli bilançoda yer almış olan ticari mallar stok tutarını hem de 31.12.1999 tarihli Gelir Tablosunda yer alan Satılan Ticari Mallar Maliyeti tutarı bilgisine gereksinim vardır.

Uygulamayı kolaylaştırmak amacıyla 31.12.1998 tarihli bilançoda ticari mallar stokunun 57.000.000 TL ve 31.12.1999 tarihli gelir tablosunda satılan ticari mallar maliyetinin 250.000.000 TL olduğu kabul edilmiştir.

Bu durumda ortalama stok;

$$(57.000.000 \text{ TL} + 43.000.000 \text{ TL})/2 = 50.000.000 \text{ TL ve}$$

stok devir hızı ise;

$$250.000.000 \text{ TL} / 50.000.000 \text{ TL} = 5 \text{ kez veya}$$

zaman cinsinden $365 \text{ gün} / 5 \text{ kez} = 73 \text{ gün}$ olarak hesaplanmaktadır.

Bu hesaplama hareketle 31.12.1999 tarihinde elde bulunan 43.000.000 TL değerindeki ticari malların yıl sonundan yaklaşık 73 gün önce diğer bir ifadeyle de 1999 yılı **Ekim ayı ortalarında** satın alındıklarını kabul edebiliriz.

TABLO 10:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Ticari Mallar	43.000.000 TL	1,5092	64.895.600 TL

Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 1 Kasım 1999'da satış elemanlarının eğitim faaliyetlerinde kullanılmak üzere aylık kirası 2.000 TL olan işyeri 16 aylık kirasını peşin ödeyerek kiralamıştır.

1 Kasım 1999'da ödenen tutarın 4.000.000 TL'sinin Kasım ve Aralık 1999 dönemleri için 1999 yılında giderleştiği gözönüne alındığında 31.12.1999'da Gelecek Aylara Ait Giderler hesabının bakiyesi 24.000.000 TL olarak görülmektedir.

Bu durumda 31.12.1999 tarihli dönem başı bilançosunda gelecek aylara ait giderler hesabının 31.12.2000 tarihine göre düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 11:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.00'e Göre Düzeltilmiş
Gelecek Aylara Ait Giderler	24.000.000	1,4752	35.404.800

Gelir Tahakkukları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Gelir Tahakkukları hesabının bakiyesi 10.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 12	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Gelir Tahakkukları	10.000.000 TL	1,3266	13.266.600 TL

Devreden KDV Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Devreden KDV hesabının bakiyesi 2.500.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 13	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Devreden KDV	2.500.000 TL	1,3266	3.316.500 TL

Uzun Vadeli Alıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda 220 nolu Alıcılar hesabının bakiyesi 1.500.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 14	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Uzun Vadeli Alıcılar	1.500.000 TL	1,3266	1.989.900 TL

İştirakler Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 30 Haziran 1998'de borsaya kayıtlı olmayan XYZ A.Ş.'ye % 40 payla 20.000.000 TL ödeyerek ortak olmuştur. 15 Kasım 1999'da %5'lik bir pay daha satın almış ve 10.000.000 TL ödemiştir. Buradan hareketle düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 15:	Alış Tarihi	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düz. Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş
İştirakler	30 Haziran 1998	20.000.000 TL	2,6379	52.758.000 TL
İştirakler	15 Kasım 1999	10.000.000 TL	1,4460	14.460.000 TL
Toplam		30.000.000 TL		67.218.000 TL

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Düzeltilmesi: Amortisman tabi duran varlıklar ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanların düzeltilmesi işlemine geçmeden önce Tebliğ'deki Madde 11 uyarınca duran varlıkların maliyetine eklenmiş bulunan yeniden değerlendirme artışları fonunun bu varlıkların maliyetinden indirilmesi gerekmektedir.

İşletme kuruluşundan bu yana düzenli bir şekilde yeniden değerlendirme uygulamıştır ve 31 Aralık 1999 tarihli dönembaşı bilançosunda **yeniden değerlemeye tabi tutulmuş duran varlıkların** değerleri aşağıdaki gibidir:

TABLO 16:	Kayıtlı Değeri	Birikmiş Amortismanı
31.12.1999 Tarihli Bilanço Değerleri: Yeniden değerlendirme artışları dahil)		
Binalar	744.000.000 TL	34.280.000 TL
Demirbaşlar	40.320.000 TL	40.320.000 TL

Yeniden değerlemeye tabi tutulmuş maddi duran varlıkların (Binalar ve Demirbaşlar) yeniden değerlemeden arındırılması durumunda düzeltmeye tabi tutulacak değerleri aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

TABLO 17:	Kayıtlı Değeri	Birikmiş Amortismanı
31.12.1999 Tarihli Bilanço Değerleri: (Yen. Değ. artışlarından arındırılmış)		
Binalar	250.000.000 TL	16.000.000 TL
Demirbaşlar	8.000.000 TL	8.000.000 TL

Bu bilgilerden hareketle işletmenin 31.12.1999 tarihli bilançosunda yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının 31.12.2000 para değerlerine göre düzeltilmesi Tablo 18'de görülmektedir.

Tablo 18'de görüldüğü gibi işletmenin amortismanına tabi duran varlıkları düzeltilirken varlıkların satın alınma tarihleri dikkate alınmıştır. Dikkat edilirse varlıkların maliyetleri yalnızca satınalma maliyetlerinden oluşmaktadır. Varlık maliyetine eklenmiş başka bir maliyet unsuru yoktur. Eğer satınalma gideri, taşıma gideri, vb. maliyete eklenmesi gereken başka maliyet unsurları olsaydı, bu unsurların her biri oluştuğu tarih itibarıyla düzeltme işlemine tabi tutulacaklardı.

Aynı biçimde satınalma esnasında ödenen finansman gideri veya vade farkı söz konusu olsaydı, bu giderlerin de maliyet bedelinden düşülmesi gerekecekti.

TABLO 18: 31.12.1999 Dönembaşı Bilançosunda Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların 31.12.2000 Değerlerine Göre Düzeltilmesi

	31.12.1999 Tarihsel Değerler	31.12.1999 Tarihsel Değerler Toplamı	Düzeltilme Katsayısına Esas Olacak Tarih	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değerler	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değerler Toplamı
Binalar		250.000.000				1.703.250.000
Alış bedeli (30 Ekim 1995)	100.000.000		Ekim sonu	12,7167	1.271.670.000	
Alış bedeli (1 Nisan 1998)	150.000.000		Mart sonu	2,8772	431.580.000	
Demirbaşlar		8.000.000				101.733.600
Alış bedeli (30 Ekim 1995)	8.000.000		Ekim sonu	12,7167	101.733.600	
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri		800.000				10.551.520
(30 Eylül 1995)	800.000		Eylül sonu	13,1894	10.551.520	
TOPLAM		258.800.000				1.815.535.120

Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi:

Enflasyon muhasebesi uygulamasında birikmiş amortismanların düzeltilmesinde izlenmesi gereken yol duran varlıkların düzeltilmiş değerlerinden hareketle geçmişe yönelik olarak amortismanların yeniden hesaplanması yoluyla düzeltilmiş birikmiş amortismanlara ulaşılmasıdır.

O halde Tablo 18'de elde edilen düzeltilmiş duran varlık maliyetleri amortismanların hesaplanmasında kullanılacak temel faktörlerden birisidir diyebiliriz. Amortisman hesaplamada kullanılacak diğer temel faktör bilindiği gibi varlığın ekonomik ömrüdür.

İşletmede halihazırda kullanılan ekonomik ömürler, VUK esas alınarak aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Binalar	50 yıl
Demirbaşlar	5 yıl
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri.....	5 yıl

Tebliğin 24. maddesinde yer alan “Yüksek enflasyon döneminde, amortisman hesaplamalarında Kurulun muhasebe standartlarında yer alan “Vergi mevzuatının amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine uyulması bu hükme aykırılık teşkil etmez” hükmü uygulanmaz. Daha önce bu şekilde bulunan oranlardan farklı oranlarda amortisman tabi tutulmuş varlıklar, bu fıkra uyarınca bulunacak yeni oranlar üzerinden geçmişe şamil olacak şekilde amortisman tabi tutulur.” hükmünden hareketle, işletme yönetimi maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ekonomik ömürlerinin teknik olarak aşağıdaki gibi olduğunu saptamıştır.

Binalar	20 yıl
Demirbaşlar	10 yıl
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	5 yıl

Yine Tebliğin 24. maddesinde yer alan “Bilanço tarihi itibarıyla aktifte bir hesap döneminden daha az bir süre bulunan varlıklara ilişkin olarak, bir tam yıl için öngörülen amortisman tutarının varlığın aktifte kalış süresiyle orantılanması suretiyle bulunan tutar kadar amortisman ayrılır.” hükmünden hareketle, tarihi değerlerle VUK hükümlerine göre amortisman ayrılmış olmasına karşın, enflasyon muhasebesi uygulamasında tüm amortismanlar kıst olarak ayrılacaklardır. Yeni değerlerle birikmiş amortismanların hesaplanması Tablo 19’da görülmektedir.

TABLO 19: 31.12.1999 Birikmiş Amortismanlarının Düzeltilmiş Değerler Üzerinden Yeniden Hesaplanması

	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Maliyet	31.12.2000'e Göre Toplam Düzeltilmiş Maliyet	Ekonomik Ömür	31.12.1999 Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	31.12.1999 Toplam Düzeltilmiş Birikmiş. Amortisman
Binalar		1.703.250.000			302.694.500
Alış bedeli (30 Ekim 1995)	1.271.670.000		20 yıl	264.931.250	
Alış bedeli (1 Nisan 1998)	431.580.000		20 yıl	37.763.250	
Demirbaşlar		101.733.600			42.389.000
Alış bedeli (30 Ekim 1995)	101.733.600		10 yıl	42.389.000	
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri		10.551.520			8.792.933
Toplam bedel (30 Eylül 1995)	10.551.520		5 yıl	8.792.933	
TOPLAM		1.815.535.120			353.876.433

Birikmiş amortismanların her duran varlık kalemi için nasıl hesaplandığı ayrıntılı bir şekilde verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak amortisman hesaplanmasındaki yaklaşımın kolaylıkla anlaşılabilmesi için 30 Ekim 1995 tarihinde satın alınmış olan demirbaşlar birikmiş amortismanlarının nasıl hesaplandığını göstermek diğer duran varlıklar amortismanlarının nasıl hesaplandıklarına ilişkin gerekli ipuçlarını verebilecektir.

Varlığın Düzeltilmiş Değeri = 101.733.600 TL

Varlığın Yeniden Belirlenmiş Ekonomik Ömrü = 10 yıl

Varlığın Aktifleştirme Tarihi = 30 Ekim 1995

Tebliğ'e göre kıst amortisman uygulanması gerekliliği unutulmadan yıllar itibariyle amortismanların hesaplanması aşağıdaki gibi özetlenebilir:

Yıllık Amortisman = 101.733.600 TL/10 yıl = 10.173.360 TL/yıl

Aylık Amortisman = 10.173.360 TL/12 ay = 847.780 TL / ay

Yıllar	Varlığın İşletmede Bulunduğu Dönem	Yıllık Amortisman Giderleri	Birikmiş Amortisman (Kümülatif)
1995	(30 Ekim - 31 Aralık)	2 ay	1.695.560
1996	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	11.868.920
1997	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	22.042.280
1998	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	32.215.640
1999	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	42.389.000

Diğer kalemlerin düzeltilmesi de aşağıdaki yaklaşımla yapılabilir.

Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının Düzeltilmesi: Hatırlanacağı gibi işletme 1 Kasım 1999'da satış elemanlarının eğitim faaliyetlerinde kullanılmak üzere aylık kirası 2.000.000 TL olan işyeri 16 aylık kirasını peşin ödeyerek kiralamıştır. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi olacaktır:

TABLO 20:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.00'e Göre Düzeltilmiş
Gelecek Yıllara Ait Giderler	4.000.000 TL	1,4752	5.900.800 TL

Satıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Satıcılar hesabının bakiyesi 82.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

TABLO 21:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Satıcılar	82.000.000 TL	1,3266	108.781.200 TL

Borç Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Borç Senetleri hesabının bakiyesi 22.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 22:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Borç Senetleri	22.000.000 TL	1,3266	29.185.200 TL

Borç Senetleri Reeskontu Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Borç Senetleri Reeskontu hesabının bakiyesi 2.800.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 23:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Borç Senetleri Reeskontu	2.800.000 TL	1,3266	3.714.480 TL

Alınan Sipariş Avansları Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 1999 yılı içerisinde müşterilerinden toplam 23.000.000 TL'lik avans almıştır. Fiyat artışlarından etkilenmek istemeyen müşterilere mallar 2000 yılı içerisinde teslim edilmiştir. Avansların alındıkları tarihlerden hareketle yapılması gereken düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 24:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Avansın Alınma Tarihi			
15 Ağustos 1999	11.000.000 TL	1,6608	18.268.800 TL
1 Kasım 1999	12.000.000 TL	1,4752	17.702.400 TL
Toplam	23.000.000 TL		35.971.200 TL

Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının bakiyesi 26.300.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 25:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	26.300.000 TL	1,3266	34.889.580 TL

Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabının bakiyesi 8.561.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 26:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	8.561.000 TL	1,3266	11.357.023 TL

Uzun Vadeli Banka Kredileri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Uzun Vadeli Banka Kredileri hesabının bakiyesi 59.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir.

TABLO 27:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Uzun Vadeli Banka Kredileri	59.000.000 TL	1,3266	78.269.400 TL

Uzun Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Uzun Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabının bakiyesi 3.500.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 28:	31.12.1999 tarihsel değeri	2000 yılı enflasyon faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Uzun Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı	3.500.000 TL	1,3264	4.643.100 TL

Sermaye Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 30 Eylül 1995'te 60.000.000 TL'lik sermaye ile kurulmuştur. Zaman içerisinde aşağıdaki tabloda görülen artırımları yapmıştır.

Buradan hareketle 31.12.1999 tarihli dönem başı bilançosunda yer alan 130.000.000 TL'lik ödenmiş sermaye tutarının 31.12.2000'e göre düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 29: Ödenme Tarihi	31.12.1999 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
30 Eylül 1995	60.000.000 TL	13,1894	791.364.000 TL
30 Mayıs 1996	30.000.000 TL	8,4140	252.420.000 TL
15 Mart 1997	40.000.000 TL	5,5105	220.420.000 TL
Toplam	130.000.000 TL		1.264.204.000 TL

Yedekler ve Geçmiş Yıl Kârları (Zararları) Hesaplarının Düzeltilmesi: Enflasyon muhasebesinin geçmiş yıl karları, yasal yedekler ve diğer fonlara uygulanmasında asıl yapılması gereken, her kalemin ortaya çıktığı dönemin enflasyon faktörünün belirlenmesi ve düzeltmenin ona göre yapılmasıdır. Tahmin edileceği gibi bu yöntemin izlenmesi durumunda özellikle kuruluşu uzun yıllar önceye dayanan işletmelerde uygulama çok karmaşık hal almaktadır.

Tebliğ'de enflasyon muhasebesini ilk kez uygulayan işletmelere daha kolay bir yol önerilmektedir. Buna göre ilk uygulama yılının başına kadar (eğer enflasyon muhasebesinin ilk kez uygulandığı yıl, işletmenin kurulduğu ilk yıl değil ise) bilançonun özkaynaklar grubunda yer alan ödenmiş sermaye dışındaki kalemlerin (her türlü kar veya sermaye yedekleri ile geçmiş yıl kar ya da zararları) düzeltilmiş değerlerinin bir kalem halinde dönembaşı bilançosuna yerleştirilmesi gerekmektedir. Bunun da hesaplanması için kullanılacak formül aşağıdaki gibidir:

Düzeltilmiş bilançoda,

$$\begin{array}{r} \text{Düzeltilmiş} \\ \text{Değerlerle} \\ \text{Toplam} \\ \text{Aktifler} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Düzeltilmiş} \\ \text{Değerlerle} \\ \text{Toplam Yabancı} \\ \text{Kaynaklar} \end{array} - \begin{array}{r} \text{Düzeltilmiş} \\ \text{Değerlerle} \\ \text{Ödenmiş} \\ \text{Sermaye} \end{array} = \begin{array}{r} \text{Düzeltilmiş} \\ \text{Yedekler ve Geçmiş} \\ \text{Yıl Karları} \\ \text{(Zararları)} \end{array}$$

Buradan hareketle 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda özkaynak grubunda ödenmiş sermaye dışında kalan kalemlerin topluca düzeltilmiş tutarı:

Düzeltilmiş Değerlerle Toplam Aktifler (+)	1.840.607.117 TL
Düzeltilmiş Değerlerle Toplam Yab. Kayn. (-)	276.668.177 TL
Düzeltilmiş Değerlerle Ödenmiş Sermaye (-)	1.264.204.000 TL
Geçmiş Yıl Karları	<u>299.734.939 TL</u>

olarak hesaplanmaktadır.

Yeni durumda 31 Aralık 1999 tarihli dönembası bilançosunun düzeltilmiş hali aşağıdaki gibidir:

TABLO 30: OZAN A.Ş. 31.12.1999 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ BİLANÇOSU (1000 TL)	
	31.12.1999
AKTİF (VARLIKLAR)	
I. DÖNEN VARLIKLAR	
Kasa	26.532.000
Bankalar	10.612.800
Hisse Senetleri	1.857.240
Alıcılar	106.128.000
Alacak Senetleri	43.777.800
(-) Alacak Senetleri Reeskontu	(8.092.260)
Verilen Depozito ve Teminatlar	6.141.250
Ticari Mallar	64.895.600
Gelecek Aylara Ait Giderler	35.404.800
Gelir Tahakkukları	13.266.000
Devreden KDV	3.316.500
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	303.839.730
II. DURAN VARLIKLAR	
Alıcılar	1.989.900
İştirakler	67.218.000
Bağlı Ortaklıklar	-
Binalar	1.703.250.000
Taşıtlar	
Döşeme ve Demirbaşlar	101.733.600
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	10.551.520
Birikmiş Amortismanlar (-)	(353.876.433)
Gelecek Yıllara Ait Giderler	5.900.800
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	1.536.767.387
AKTİF TOPLAMI	1.840.607.117

TABLO 30 (devam) : OZAN A.Ş. 31.12.1999 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ Bİ- LANÇOSU (1000 TL)	
PASİF (KAYNAKLAR)	
I. K.V. YABANCI KAYNAKLAR	
Satıcılar	108.781.200
Borç Senetleri	29.185.200
Borç Senetleri Reeskontu (-)	(3.714.480)
Alınan Depozito ve Teminatlar	-
Alınan Sipariş Avansları	35.971.200
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	34.889.580
Dön.Karının Peş. Öden. Vergi ve Diğ. Yük (-)	(11.357.023)
Kısa Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı	-
K.V. YABANCI KAYNAK TOPLAMI	193.755.677
II. U.V. YABANCI KAYNAKLAR	
U.V.Banka Kredileri	78.269.400
U.V. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	4.643.100
U.V. YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	82.912.500
III. ÖZKAYNAKLAR	
Sermaye	1.264.204.000
Yasal Yedekler	
Statü Yedekleri	
YDDAF	
Hisse Senedi İhraç Primleri	
Net Dönem Karı	
Geçmiş Yıl Karları (HESAPLANDI)	299.734.939
ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	1.563.938.939
PASİF TOPLAMI	1.840.607.117

7.3. 31 ARALIK 2000 TARİHLİ DÖNEMSONU BİLANÇOSUNUN YİNE 31 ARALIK 2000 PARA DEĞERİYLE DÜZELTİLMESİ

Kasa Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Kasa hesabının bakiyesi 35.000.000 TL olarak görülmektedir.

İşletme dönem boyunca 3.000 USD satın almış ve 2.000 USD satmıştır. Kasadaki 85.815.000 TL'nin 83.015.000 TL'si Türk Lirası cinsindedir. Kalan kısmı ise 2.000 USD'dir ve 31.12.2000'de Merkez Bankası döviz alış kuru, 1 USD = 1.400 TL'dir.

TL Kasası	83.015.000 TL
USD Kasası (2.000 USD x 1.400TL).....	<u>2.800.000 TL</u>
Toplam Nakit	<u>85.815.000 TL</u>

Görüldüğü gibi kasadaki nakit miktarı hesaplanırken, işletmenin dönembaşı elinde bulundurduğu dövizin ya da dönem içi döviz hareketlerinin Kasa hesabının düzeltilmesinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Dönembaşı elde bulundurulmuş döviz ve yıl içindeki döviz hareketlerinin işletmeye etkisi Gelir Tablosu'nda Kambiyo karları ya da zararları hesaplarının düzeltilmesi aşamasında ele alınmaktadır.

Bankalar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Bankalar hesabının bakiyesi 50.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibi yapılmalıdır. Diğer bir ifade ile, “düzeltme yapılmamalıdır”.

TABLO 31:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12. 2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Bankalar	50.000.000 TL	1	50.000.000 TL

Hisse Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 itibarıyla elinde 2.000 adet ABC A.Ş. hisse senedi vardır. İşletme 2000 yılı boyunca 4.000 adet hisse satın almış ve 3.000 adet hisse satmıştır. 31.12.2000'de hisse senetlerinin değerlemeye konu olacak borsa değeri 1.505 TL/adettir.

Dolayısıyla 31.12.2000 tarihli bilançoda düzeltilmiş hisse senetleri hesabının değeri, söz konusu hisselerin borsa rayici ile değerlendirilmiş tutarlarıdır. Buradan hareketle hisse senetleri hesabının düzeltilmiş tutarı;

2.000 adet x 1.505 TL adet= 3.010.000 TL olarak hesaplanır.

Kasa hesabıyla ilgili yapılan açıklamanın bir benzerini hisse senetleri için de yapmak gerekmektedir. İşletmenin dönem başında elinde bulundurduğu hisse senedi miktarı ve tutarı ile dönem içerisinde ortaya çıkan hisse senedi hareketlerinin hisse senetleri hesabının enflasyona göre düzeltilmesi işlemine etkileri yoktur. Söz konusu etkiler, Gelir Tablosu'nda menkul kıymet satış karları veya zararları hesaplarının düzeltilmeleri aşamasında ele alınacaktır.

Alıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Alıcılar hesabının bakiyesi 16.280.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir yapılabilir.

TABLO 32:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alıcılar	16.280.000 TL	1	16.280.000 TL

Alacak Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Alacak Senetleri hesabının bakiyesi 5.348.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 33:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alacak Senetleri	5.348.000 TL	1	5.348.000 TL

Alacak Senetleri Reeskontu Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönembaşı bilançosunda Alacak Senetleri Reeskontu hesabının bakiyesi 2.578.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir.

TABLO 34:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alacak Senetleri Reeskontu	2.578.000 TL	1	2.578.000 TL

Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 30 Nisan 2000'de yemekhanede kullanılmak üzere 4.000.000 TL'lik memba suyu damacanasına ilişkin depozito ödemiştir. Hatırlanacağı üzere işletmenin kuruluş aşamasında (28 Kasım 1995) 500.000 TL'lik depozito söz konusu idi. Bu bilgilerden hareketle verilen depozito ve teminatların toplam bakiyesi 4.500.000 TL'nin 31.12.2000 fiyatlarıyla düzeltilmesi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 35:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer

Verilen Depozito ve Teminatlar			
28 Kasım 1995	500.000 TL	12,2825	6.141.250 TL
30 Nisan 2000	4.000.000 TL	1,1415	4.566.000 TL
Toplam	4.500.000 TL		10.707.250 TL

Ticari Malların Düzeltilmesi: Dönembaşı stokların düzeltilmesinde kullandığımız varsayımların dönem sonu stoklarının düzeltilmesinde de kullanılması durumunda, işletmenin 2000 yılı için stok devir hızının hesaplanması gerekmektedir.

$$\text{Stok Devir Hızı} = \text{Satılan Ticari Malların Maliyeti} / \text{Ortalama Stoklar}$$

$$\text{Ortalama Stoklar} = (\text{Dönembaşı Stok} + \text{Dönemsonu Stok}) / 2$$

$$\text{Ortalama Stoklar} = (43.000.000 \text{ TL} + 27.000.000 \text{ TL}) / 2 = 35.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{Stok Devir Hızı} = 422.000.000 \text{ TL} / 35.000.000 = 12,06 \text{ kez}$$

$$\text{Stok Devir Hızı} = 365 \text{ gün} / 12,06 = 30,3 \text{ gün olarak hesaplanmaktadır.}$$

Bu hesaplama hareketle 31.12.2000 tarihinde elde bulunan 27.000.000 TL değerindeki ticari malların yıl sonundan yaklaşık 30 gün önce diğer bir ifadeyle de 2000 yılı Kasım ayı sonunda satın alındıklarını kabul edebiliriz. Düzeltme katsayısı buna göre hesaplanmalıdır.

TABLO 36:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Ticari Mallar	27.000.000 TL	1,0189	27.510.300 TL

Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının Düzeltilmesi: Dönem başı bilançosunda bu kalemin düzeltilmesinde esas alınan bilgileri bir kez daha hatırlamakta yarar vardır.

Hatırlanacağı gibi işletme 1 Kasım 1999'da satış elemanlarının eğitim faaliyetlerinde kullanılmak üzere aylık kirası 2.000.000 TL olan işyerinin 16 aylık kirasını (32.000.000 TL) peşin ödemiştir. Bununla birlikte 1 Ekim 2000'de bir başka işyeri de aynı amaçla aylık 3.000 TL den kiralanmış ve yıllık kira bedelinin (36.000.000 TL) tamamı peşin olarak ödenmiştir.

Bilindiği gibi peşin ödenmiş giderler gelecek aylara ve gelecek yıllara ait giderler olarak iki hesap altında toplanmaktadırlar. Peşin ödenmiş giderlerden peşin ödemenin yapıldığı yıl içerisinde giderleşecek olanlar gelecek ay-

lara ait giderler, daha sonraki dönemlerde giderleşecek olan gelecek yıllara ait giderler hesabında raporlanmaktadır.

1999 yılında yapılan 32.000.000 TL'lik peşin ödemenin 4.000.000 TL'si yine 1999 yılında giderleşmiştir. Bu tutarın 24.000.000 TL'si 2000 yılında giderleşmiştir. Kalan 4.000.000 TL'si ise 2001 yılında giderleşecektir. 2000 yılında yapılan 36.000.000 TL'lik peşin ödemenin 9.000.000 TL'si 2000 yılında giderleşmiştir ve kalan 27.000.000 TL'si 2001 yılında giderleşecektir. Bu durumda, 2001 yılında giderleşecek olan 4.000.000 TL (1999'daki ödemeden gelen) ve 27.000.000 TL'den (2000'den gelen) oluşan toplam 31.000.000 TL'lik gelecek aylara ait giderler hesabı aşağıdaki gibi düzeltilmektedir:

TABLO 37: Gelecek Aylara Ait Giderler Ödeme Tarihi	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.00'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.00'e Göre Düzeltilmiş Değer
1 Kasım 1999	4.000.000	1,4752	5.900.800
1 Ekim 2000	27.000.000	1,0726	28.960.200
Toplam	31.000.000		34.861.000

Gelir Tahakkukları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Gelir Tahakkukları hesabının bakiyesi 1.500.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

TABLO 38:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Gelir Tahakkukları	1.500.000 TL	1	1.500.000 TL

Devreden KDV: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Devreden KDV hesabının bakiyesi 3.800.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 39:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Devreden KDV	3.800.000 TL	1	3.800.000 TL

Uzun Vadeli Alıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda 220 nolu Alıcılar hesabının bakiyesi 2.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 40:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Uzun Vadeli Alıcılar	2.000.000 TL	1	2.000.000 TL

Bağlı Ortaklıklar Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 2000 yılına kadar XYZ A.Ş.'ye ait hisse senetleri alışları 30 Haziran 1998'de % 40 paya isabet eden 20.000.000 TL ve 15 Kasım 1999'da %5'lik bir paya isabet eden 10.000.000 TL olarak belirlenmişti ve dönem başı bilançosunda %45'lik paya sahip olduğundan İştirakler hesabı çalıştırılmış ve düzeltme işlemine tabi tutulmuştur.

15 Mart 2000'de ise işletme 15.000.000 TL ödeyerek %8'lik paya isabet eden bir miktar daha hisse senedi alımı yapmıştır. Bu durumda XYZ A.Ş. iştirak olmaktan çıkmış %53 paya sahip olduğundan bağlı ortaklık halini almıştır. Bu bilgilerden hareketle Bağlı Ortaklıklar hesabının 31.12.2000 bakiyesi aşağıdaki gibi düzeltilmelidir:

TABLO 41: Bağlı Ortaklıklar	31.12.2000 Tarihsel Değeri	Düzeltilme Faktörüne Esas Alınan Tarih	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
30 Haziran 1998	20.000.000 TL	1998 Haziran sonu	2,6379	52.758.000 TL
15 Kasım 1999	10.000.000 TL	1999 Kasım ortası	1,4460	14.460.000 TL
15 Mart 2000	15.000.000 TL	2000 Mart ortası	1,1867	17.800.500 TL
Toplam	45.000.000 TL			85.018.500 TL

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Düzeltilmesi

İşletmenin amortismanına tabi duran varlıklarında 2000 yılında ortaya çıkan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

- 1 Şubat 2000'de 12.000.000 TL'lik demirbaş satın alınmıştır. Ekonomik ömrü 5 yıl olarak belirlenen demirbaşla ilgili olarak, yılın ilk ayına (Ocak 2000) ilişkin amortisman Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına alınmıştır.
- 28 Mayıs 2000'de 24.000.000 TL ye bir binek otomobil satın alınmıştır. Bu makam aracının alınmasında kullanılan kredi ile ilgili olarak 31.12.2000 tarihinde 3.600.000 TL'lik kredi faizi ödenmiş ve taşıtın maliyetine eklenmiştir. Alınan taşıtın binek otomobil olmasından dolayı kıst amortisman uygulanmıştır. Taşıtın ekonomik ömrü VUK esas alınarak 5 yıl olarak kabul edilmiştir.

- İşletme 28 Temmuz 2000'de 50.000.000 TL ye yeni bir bina satın almıştır. İlk 6 aylık amortisman Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına alınmıştır. Yeni binanın ekonomik ömrü amortisman oranına göre 50 yıl olarak kabul edilmiştir.
- 1 Ağustos 2000 tarihinde, 30 Ekim 1995'te satın aldığı yeniden değerlendirme dahil maliyeti 201.600.000 TL, birikmiş amortismanı 10.592.000 TL ve payına düşen yeniden değerlendirme fonu 155.008.000 TL olan bina defter değeri ile satılmıştır.

Hatırlanacağı gibi yeniden değerlemeye tabi tutulmuş duran varlıkların enflasyona göre düzeltilebilmeleri için öncelikle yeniden değerlendirme artışlarından arındırılmaları gerekmektedir.

Buna göre 31 Aralık 2000 tarihli dönemsonu bilançosunda yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulmuş duran varlıklar ve bunlara ait birikmiş amortismanların yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası durumları aşağıda görülmektedir:

TABLO 42: 31.12.2000 Tarihli Bilanço Değerleri: (Yeniden Değerleme artışları dahil)		
	Kayıtlı Değeri	Birikmiş Amortismanı
251. Binalar	863.600.000 TL	40.732.000 TL
255. Demirbaşlar	52.320.000 TL	42.720.000 TL
31.12.2000 Tarihli Bilanço Değerleri: (Yen. Değ. artışlarından arındırılmış)		
251. Binalar	260.000.000 TL	17.200.000 TL
255. Demirbaşlar	20.000.000 TL	10.400.000 TL

Örnek işletmenin 31.12.2000 tarihli bilançosunda yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıkların enflasyona göre düzeltilmesine geçmeden önce yapılması gereken bir başka hazırlık ise 2000 yılında satın alınan binek otomobilin maliyetinin, buna eklenen finansman gideri içerisindeki enflasyon farkından arındırılmasıdır.

Yukarıda da belirtildiği gibi işletme 24.000.000 TL ye aldığı binek otomobilin maliyetine 31.12.2000 tarihinde 3.600.000 TL'lik faiz giderini eklemiştir ve amortismanları bu şekilde hesaplamıştır.

Tebliğ'in 11. maddesinde yer alan "*İlk defa düzeltme işlemine tabi tutulacak amortismanına tabi varlıkların maliyetine ilave edilmiş finansman giderleri, kur farkları ve yeniden değerlendirme değer artışı, bu maddede belirtilen şekilde ilgili varlıkların maliyetinden düşülür. Ancak, Kurul'un muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerinde müsaade edilen hallerde, amortismanına tabi varlıkların maliyetine finansman giderlerinin reel kısmının ilave*

edilmesi mümkündür. Finansman giderlerinin reel kısmı, katlanılan finansman maliyetinin ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranının üstünde kalan tutarı, aynı anlama gelmek üzere, bir borçla ilgili katlanılan finansman maliyetinin borcun reel değerindeki azalmadan fazla olan tutarı olarak hesaplanır.” şeklindeki ifadeden hareketle taşıtın maliyeti aşağıdaki gibi yeniden hesaplanacaktır:

3.600.000 TL’lik faiz işletmenin taşıt alırken kullandığı kredinin faizidir. Bir diğer ifadeyle 28.05.2000 ile 31.12.2000 tarihleri arasında işlemiş faizdir. Bu tarihler arasında 24.000.000 TL’lik tutara isabet eden enflasyonun hesaplanabilmesi için 2000 yılı Mayıs sonu endeksinden yararlanılır. Endeksler tablosundan 2000 mayıs sonu endeksi 1,12246 olarak bulunmaktadır.

Buna göre, 24.000.000 TL’lik borç 28 Mayıs 2000 - 31 Aralık 2000 tarihleri arasında enflasyona maruz kaldığında,

$$24.000.000 \text{ TL} \times 1,12246 = 26.939.090 \text{ TL ye ulaşmaktadır.}$$

Bu hesaba göre 24.000.000 TL’lik borca isabet eden enflasyon etkisi $26.939.090 \text{ TL} - 24.000.000 \text{ TL} = 2.939.090 \text{ TL}$ ’dir.

Oysa aynı dönem için ödenen faiz 3.600.000 TL’dir.

Buradan hareketle ödenen faiz giderinin reel kısmı,

$$3.600.000 \text{ TL} - 2.939.090 \text{ TL} = 660.910 \text{ TL olarak hesaplanmaktadır.}$$

Dolayısıyla kayıtlarda 27.600.000 TL maliyetle bulunan taşıtın olması gereken maliyeti,

$$24.000.000 \text{ TL} + 660.910 \text{ TL} = 24.660.910 \text{ TL olarak değiştirilmelidir.}$$

Enflasyona göre düzeltme işleminden önce yapılması gerekli tüm değişikliklerden sonra (yeniden değerlemeden arındırma, maliyete eklenen finansman giderlerinin reel kısımlarını bırakma) duran varlıkların 31.12.2000 tarihinde enflasyona göre düzeltilmeleri Tablo 43’te görülmektedir.

TABLO 43: 31.12.2000 Dönemsonu Bilançosunda Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların 31.12.2000 Değerlerine Göre Düzeltilmesi

	31.12.2000 Tarihsel Değerler	31.12.2000 Tarihsel Değerler Toplamı	Düzeltilme Katsayısına Esas Olacak Tarih	31.12.2000'e göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e göre Düzeltilmiş Değerler	31.12.2000'e göre Düzeltilmiş Değerler Toplamı
Binalar		260.000.000 TL				1.249.972.000 TL
Alış (30 Ekim 1995)	100.000.000 TL		Ekim sonu	12,7167	1.271.670.000 TL	
Satış (30 Ekim 1995)	(40.000.000 TL)		Ekim sonu	12,7167	(508.668.000 TL)	
Alış (1 Nisan 1998)	150.000.000 TL		Mart sonu.	2,8772	431.580.000 TL	
Alış (28 Temmuz 2000)	50.000.000 TL		Temmuz sonu	1,1078	55.390.000 TL	
Demirbaşlar		20.000.000 TL				116.782.800 TL
Alış (30 Ekim 1995)	8.000.000 TL		Ekim sonu	12,7167	101.733.600 TL	
Alış (1 Şubat 2000)	12.000.000 TL		Ocak sonu.	1,2541	15.049.200 TL	
Taşıtlar		24.660.910 TL				27.600.910 TL
Alış (28 Mayıs 2000)	24.000.000 TL		Mayıs sonu	1,1225	26.940.000 TL	
Faiz (31 Aralık 2000)	660.910 TL		31.12.2000	1	660.910 TL	
Kuruluş ve Örgütlenme Gid.		800.000 TL				10.551.520 TL
(30 Eylül 1995)	800.000 TL		Eylül Sonu	13,1894	10.551.520 TL	
TOPLAM	305.460.910 TL	305.460.910 TL			1.404.907.230 TL	1.404.907.230 TL

Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Tebliğin ilgili hükmünden hareketle amortismanına tabi duran varlıkların ekonomik ömürlerinde ne tür değişikliklerin yapıldığı dönembaşı bilançosunun düzeltilmesi aşamasında belirtilmişti. Ancak burada bir kez daha hatırlatmakta yarar bulunmaktadır. İşletme amortisman cetvelinden hareketle belirlenmiş ekonomik ömürlerle yine VUK'ta belirtilen esaslara göre amortismanları ayırmıştır. Ancak işletme yönetimi enflasyon muhasebesi uygulamasında binaların ekonomik ömrünü 50 yıldan 20 yıla düşürmüş, demirbaşların ekonomik ömrünü ise 5 yıldan 10 yıla çıkarmıştır.

Taşıtlar ve kuruluş ve örgütlenme giderlerine ilişkin amortisman süreleri ise VUK'a göre 5'er yıl olarak belirlenmiş ve uygulanmıştır. İşletme yönetimi bunların ekonomik ömürlerinde değişiklik yapılmasına gerek olmadığına karar vermiştir.

Amortismanlarla ilgili bir diğer nokta da tüm amortismanların kıst olarak ayrılması gerektiğidir.

Bu hatırlatmalardan sonra, 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda yer alan amortismanına tabi duran varlıkların 31.12.2000 tarihine göre düzeltilmiş yeni değerleri ve yeni ekonomik ömürlerinden, hepsi için kıst uygulanarak hesaplanmış birikmiş amortismanları Tablo 44'te görülmektedir.

Tabloda yer alan rakamlara nasıl ulaşıldığının daha kolay anlaşılabilmesi için dönembaşı bilançosunda birikmiş amortismanların düzeltilmesi kısmında verilen örnek bir yıl daha ilerletildiğinde aşağıdaki tablo oluşmaktadır. Hatırlanacağı gibi bu hesaplama 30 Ekim 1995'te satın alınmış olan demirbaş için yapılmıştı.

$$\text{Yıllık Amortisman} = 101.733.600 \text{ TL} / 10 \text{ yıl} = 10.173.360 \text{ TL} / \text{yıl}$$

$$\text{Aylık Amortisman} = 10.173.360 \text{ TL} / 12 \text{ ay} = 847.780 \text{ TL} / \text{ay}$$

Yıllar	Varlığın İşletmede Bulunduğu Dönem	Yıllık Amortisman Giderleri	Birikmiş Amortisman (Kümülatif)
1995	(30 Ekim - 31 Aralık) 2 ay	1.695.560 TL	1.695.560 TL
1996	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	10.173.360 TL	11.868.920 TL
1997	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	10.173.360 TL	22.042.280 TL
1998	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	10.173.360 TL	32.215.640 TL
1999	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	10.173.360 TL	42.389.000 TL
2000	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	10.173.360 TL	52.562.360 TL

TABLO 44: 31.12.2000 Birikmiş Amortismanlarının Düzeltilmiş Değerler Üzerinden Yeniden Hesaplanması (TL)

	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Maliyet	31.12.2000'e Göre Toplam Düzeltilmiş Maliyet	Ekonomik Ömür	31.12.2000 Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman	31.12.2000 Toplam Düzeltilmiş Birikmiş Amortisman
Binalar		1.249.972.000			257.605.058
Alış bedeli (30 Ekim 1995) (elde kalan)	763.002.000		20 yıl	197.108.850	
Alış bedeli (1 Nisan 1998)	431.580.000		20 yıl	59.342.250	
Alış bedeli (28 Temmuz 2000)	55.390.000		20 yıl	1.153.958	
Taşıtlar		27.600.910			3.220.106
Alış (28 Mayıs 2000)	26.940.000		5 yıl	3.143.000	
Faiz (31 Aralık 2000)	660.910		5 yıl	77.106	
Demirbaşlar		116.782.800			53.662.360
Alış bedeli (30 Ekim 1995)	101.733.600		10 yıl	52.562.360	
Alış (1 Şubat 2000)	15.049.200		10 yıl	1.100.000	
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri		10.551.520			10.551.520
Toplam bedel (30 Eylül 1995)	10.551.520		5 yıl	10.551.520	
TOPLAM		1.404.907.230			325.039.045

Satıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Satıcılar hesabının bakiyesi 48.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 45:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Satıcılar	48.000.000 TL	1	48.000.000 TL

Borç Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Borç Senetleri hesabının bakiyesi 27.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir.

TABLO 46:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Borç Senetleri	27.000.000 TL	1	27.000.000 TL

Borç Senetleri Reeskontu Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Borç Senetleri Reeskontu hesabının bakiyesi 1.600.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 47:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Borç Senetleri Reeskontu	1.600.000 TL	1	1.600.000 TL

Alınan Depozito ve Teminatlar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Alınan Depozito ve Teminatlar hesabının bakiyesi 17.000.000 TL olarak görülmektedir. Bu teminat yaptırılması düşünülen yeni deponun ihalesi ile ilgili olarak 12 Temmuz 2000'de alınmıştır. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 48:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Alınan Teminat (Temmuz Ortası 2000)	17.000.000 TL	1,1135	18.929.500 TL

Alınan Sipariş Avansları Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 1999 yılı içerisinde 23.000.000 TL avans aldığı müşterilerine mallarını 2000 yılında teslim etmiştir. 2000 yılında işletme müşterilerinden malları 2001'de teslim etmek üzere toplam 16.000.000 TL'lik avans almıştır. Avansların alındıkları tarihlerden hareketle yapılması gereken düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 49: Alınan Sipariş Avansları	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
15 Temmuz 2000	11.000.000 TL	1,1135	12.248.500 TL
2 Eylül 2000	2.000.000 TL	1,0974	2.194.800 TL
15 Aralık 2000	3.000.000 TL	1,0094	3.028.200 TL
Toplam	16.000.000 TL		17.471.500 TL

Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının bakiyesi 60.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 50:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	60.000.000 TL	1	18.016.000 TL

Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabının bakiyesi 40.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 51:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	40.000.000 TL	1	40.000.000 TL

Kısa Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Kıdem Tazminatı Karşılıkları hesabının bakiyesi 3.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 52:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Kısa Vad. Kıdem Tazm. Karş.	3.000.000 TL	1	3.000.000 TL

Uzun Vadeli Banka Kredileri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Uzun Vadeli Banka Kredileri hesabının bakiyesi 8.000.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 53:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Uzun Vadeli Banka Kredileri	8.000.000 TL	1	8.000.000 TL

Sermaye Hesabının Düzeltilmesi: 2000 yılında işletme 1999 yılı karının 25.000.000 TL'sini sermayeye eklemiştir. Sermayeye ilişkin diğer artırımlarla birlikte düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 54:	31.12.1999 Tarihsel	31.12.2000'e Göre	31.12.2000'e Göre
-----------	---------------------	-------------------	-------------------

Ödenme Tarihi	Değeri	Düzeltilme Katsayısı	Düzeltilmiş Değer
30 Eylül 1995	60.000.000 TL	13,1894	791.364.000 TL
30 Mayıs 1996	30.000.000 TL	8,4140	252.420.000 TL
15 Mart 1997	40.000.000 TL	5,5105	220.420.000 TL
30 Mayıs 2000	25.000.000 TL	1,1225	28.062.500 TL
Toplam	155.000.000 TL		1.292.266.500 TL

Yedeklerin Düzeltilmesi: İşletme 15 Mayıs 2000’de 68.000.000 TL’lik 1999 karının 3.000.000 TL’sini yasal yedek olarak, 6.278.000 TL’sini statü yedeği olarak ayırmış, 1.065.000 TL’lik geçmiş yıl zararını kapatmış, 25.000.000 TL’yi sermayeye eklemiş ve 32.657.000 TL’yi de ortaklarına dağıtmıştır. Buradan hareketle düzeltme işlemleri aşağıdaki gibi yapılabilir.

Yıllar itibarıyla işletmenin yedeklerine olan katkılar aşağıdaki tabloda görülmektedir. Aynı tablo üzerinde ayrılma tarihlerinden yararlanılarak yasal yedekler, statü yedekleri ve hisse senedi ihraç primleri Tablo 55’teki gibi düzeltilmektedir.

TABLO 55: 31.12.2000 Tarihli Dönemsonu Bilançosunda Yer Alan Yedeklerin 31.12.2000’e Göre Düzeltilmesi

Tarih	31.12.2000’de Tarihsel Değerler			31.12.2000’e Göre Düzeltme Katsayıları	31.12.2000’e Göre Düzeltmiş Değerler		
	Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Hisse Senedi İhraç Primleri		Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Hisse Senedi İhraç Primleri
30.5.1996	2.000.000 TL	1.000.000 TL		8,4140	16.828.000 TL	8.414.000 TL	
15.3.1997	5.000.000 TL	15.000.000 TL	3.000.000 TL	5,5105	27.552.500 TL	82.657.500 TL	16.531.500 TL
15.5.1998	5.000.000 TL	27.722.000 TL	13.000.000 TL	2,7223	13.611.500 TL	75.467.601 TL	35.389.900 TL
15.5.2000	3.000.000 TL	6.278.000 TL		1,1319	3.395.700 TL	7.106.068 TL	
Toplam	15.000.000 TL	50.000.000 TL	16.000.000 TL		61.387.700 TL	173.645.169 TL	51.921.400 TL

7.4. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

Tablo 2’de Ozan A.Ş.’nin tarihsel değerlerle hazırlanmış 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu görülmektedir. Bu tablodan ve diğer verilerden hareketle gelir tablosu kalemleri aşağıdaki gibi düzeltilmektedir.

Satışların Düzeltilmesi: Tablo 2’deki gelir tablosunda satışlar kalemi 744.125.000 TL olarak görülmektedir. Bu tutar 721.125.000 TL’lik normal satışlar ile 1999 yılı içerisinde alınmış olan 23.000.000 TL’lik avansların gelire dönüşmesinden oluşmaktadır.

Normal satışlarla, alınan avanslardan gelire dönüşenlerin enflasyona göre düzeltilmelerinde farklı yollar izlenmektedir.

Satışların yıl içine dağılımı aylar itibarıyla aşağıdaki gibidir:

TABLO 56: Satışların Yıl İçerisine Dağılımı

2000 yılı	Toplam Satış Tutarı	Alınan Avanslardan	Normal Satışlar
Ocak	76.025.000 TL	11.000.000 TL	65.025.000 TL
Şubat	34.500.000 TL	12.000.000 TL	22.500.000 TL
Mart	54.000.000 TL	————	54.000.000 TL
Nisan	57.600.000 TL	————	57.600.000 TL
Mayıs	57.600.000 TL	————	57.600.000 TL
Haziran	50.400.000 TL	————	50.400.000 TL
Temmuz	63.000.000 TL	————	63.000.000 TL
Ağustos	61.200.000 TL	————	61.200.000 TL
Eylül	52.200.000 TL	————	52.200.000 TL
Ekim	72.000.000 TL	————	72.000.000 TL
Kasım	79.200.000 TL	————	79.200.000 TL
Aralık	86.400.000 TL	————	86.400.000 TL
TOPLAM	744.125.000 TL	23.000.000 TL	721.125.000 TL

TABLO 57: 2000 Yılı Normal Satışlarının Düzeltilmesi

2000 Yılı	31.12.2000 Tarihsel Değerlerle	31.12.2000 Düzeltme Katsayısı (Ay Ortalamaları)	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değerler
Ocak	65.025.000 TL	1,2898	83.869.245 TL
Şubat	22.500.000 TL	1,2293	27.659.250 TL
Mart	54.000.000 TL	1,1867	64.081.800 TL
Nisan	57.600.000 TL	1,1551	66.533.760 TL
Mayıs	57.600.000 TL	1,1319	65.197.440 TL
Haziran	50.400.000 TL	1,1208	56.488.320 TL
Temmuz	63.000.000 TL	1,1135	70.150.500 TL
Ağustos	61.200.000 TL	1,1026	67.479.120 TL
Eylül	52.200.000 TL	1,0849	56.631.780 TL
Ekim	72.000.000 TL	1,0579	76.168.800 TL
Kasım	79.200.000 TL	1,0311	81.663.120 TL
Aralık	86.400.000 TL	1,0094	87.212.160 TL
TOPLAM	721.125.000 TL		803.135.295 TL

Avanslardan gelen düzeltilmiş satışlar Alınan Sipariş Avanslarının düzeltilmesini gösteren Tablo 24'ten 35.971.200 TL olarak alınmaktadır.

Buna göre işletmenin 2000 yılı enflasyona göre düzeltilmiş toplam satışları;
803.135.295 TL + 35.971.200 TL = **839.106.495 TL**'dir.

Satışların Maliyetinin Düzeltilmesi: İşletmenin satılan malın maliyeti kalemi aynı anda hem dönem başı ve dönem sonu stoklarından hem de dönem içi alışlarından etkilenmektedir.

İşletmenin dönem içi ticari mal alışları 406.000.000 TL'dir. Alımlar 2000 yılında her ayın başında yapılmıştır. Alımlara ilişkin bilgiler ve düzeltme işlemleri Tablo 60'taki gibidir. Hatırlanacağı gibi işletme FİFO yöntemi uygulamaktadır ve işletmenin 2000 yılı stok devir hızı yaklaşık 30 gündür.

Aşağıda alımların düzeltilmesi Tablo 58'de görülmektedir. Tebliğ hükümlerine göre alımların vade farkı, finansman gideri gibi maliyetlerden arındırılması ve ondan sonra düzeltmeye tabi tutulması gerektiği unutulmamalıdır. Diğer bir deyişle alımlar öncelikle düzeltilmeye uygun tutarlara getirilmelidir. Aşağıdaki tabloda 406.000.000 TL'lik alışlar toplamının vade farkı ve finansman giderlerinden arındırılmış olduğu varsayılarak düzeltme işlemine tabi tutulmaktadır.

TABLO 58: 2000 Yılı Ticari Mal Alımlarının Aylara Göre Dağılımı ve Düzeltilmesi

2000 Yılı	31.12.2000 Tarihsel Değerlerle	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı (Bir Önceki Ay Sonu)	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değerler
Ocak	25.000.000 TL	1,3266	33.165.000 TL
Şubat	30.000.000 TL	1,2541	37.623.000 TL
Mart	32.000.000 TL	1,2050	38.560.000 TL
Nisan	34.000.000 TL	1,1688	39.739.200 TL
Mayıs	28.000.000 TL	1,1415	31.962.000 TL
Haziran	35.000.000 TL	1,1225	39.287.500 TL
Temmuz	34.000.000 TL	1,1192	38.052.800 TL
Ağustos	29.000.000 TL	1,1078	32.126.200 TL
Eylül	40.000.000 TL	1,0974	43.896.000 TL
Ekim	44.000.000 TL	1,0726	47.194.400 TL
Kasım	48.000.000 TL	1,0434	50.083.200 TL
Aralık	27.000.000 TL	1,0189	27.510.300 TL
TOPLAM	406.000.000 TL		459.199.600 TL

Buna göre satışların maliyeti kaleminin düzeltilmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

TABLO 59:	31.12.2000 Tarihsel Değerlerle		31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değerlerle
Dönem Başı Stok (+)	43.000.000 TL	Tablo 10	64.895.600 TL
Dönem İçi Alışlar (+)	406.000.000 TL	Tablo 60	459.199.600 TL
Dönem Sonu Stok (-)	27.000.000 TL	Tablo 36	27.510.300 TL
Satışların Maliyeti	422.000.000 TL		496.584.900 TL

Faaliyet Giderlerinin Düzeltilmesi

İşletmenin 2000 yılı giderlerinin tarihsel değerlerle ve fonksiyonlar bazında dağılımını gösteren gider dağıtım tablosu Tablo 60'ta görülmektedir. Tablonun en altında yer alan toplam satırındaki tutarların Tablo 2'de 31.12.2000 tarihli düzeltilmemiş Gelir Tablosu'nda yer aldığına dikkat edilmelidir.

TABLO 60: OZAN A.Ş. Tarihsel Değerlerle 2000 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

**(Yeniden Değerleme Farkları Dahil, Ekonomik Ömürler Düzeltilmemiş,
Taşıt Maliyeti Enflasyondan Arındırılmamış)**

	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları	Toplam
Memur Ücret ve Giderleri	18.000.000 TL	5.000.000 TL		23.000.000 TL
Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler	22.000.000 TL	6.000.000 TL		28.000.000 TL
Çeşitli Giderler	22.000.000 TL	11.000.000 TL		33.000.000 TL
Vergi, Resim ve Harçlar	1.000.000 TL	2.000.000 TL		3.000.000 TL
Amortisman ve Tükenme Payları	6.210.000 TL	3.450.000 TL	700.000 TL	10.360.000 TL
Binalar Amortismanı	2.350.000 TL	2.350.000 TL	500.000 TL	5.200.000 TL
DBE Amortismanı	1.100.000 TL	1.100.000 TL	200.000 TL	2.400.000 TL
Taşıtlar Amortismanı	3.680.000 TL	-		3.680.000 TL
Toplam	70.130.000 TL	27.450.000 TL	700.000 TL	98.280.000 TL

Tablo 60'ta yer alan giderlerden Memur Ücret ve Giderleri, Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler ve Vergi, Resim ve Harçların 2000 yılı içerisinde eşit olarak dağıldığı varsayılmaktadır. Bu nedenle bu gider türlerinin düzeltilmesinde 2000 yılı ortalama enflasyon faktörü kullanılacaktır. Söz konusu giderlerin düzeltilmesi Tablo 61'de görülmektedir.

TABLO 61: Yıl İçerisine Eşit Dağılan Giderlerin Topluca Düzeltilmesi

	31.12.2000 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Ortalama Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Memur Ücret ve Giderleri	23.000.000 TL	1,1261	25.900.300 TL
Dış. Sağlanan Fayda ve Hizm.	28.000.000 TL	1,1261	31.530.800 TL
Vergi, Resim ve Harçlar	3.000.000 TL	1.1261	3.378.300 TL

Çeşitli Giderlerin Düzeltilmesi: Tablo 60'ta yer alan Çeşitli Giderler kalemi 1999 ve 2000 yıllarındaki peşin ödenen kiralardan 2000 yılında giderleşenlerden oluşmaktadır. Bu nedenle bu girdilerin düzeltilmesinde aşağıdaki bilgilerden yararlanmak gerekmektedir.

1999 yılında yapılan 32.000.000 TL'lik peşin ödemenin 4.000.000 TL'si yine 1999 yılında giderleşmiştir. Bu tutarın 24.000.000 TL'si 2000 yılında giderleşmiştir. Kalan 4.000.000 TL'si ise 2001 yılında giderleşecektir. 2000 yılında yapılan 36.000.000 TL'lik peşin ödemenin 9.000.000 TL'si 2000 yılı-

İnada giderleşmiştir (Açıklamanın daha iyi anlaşılabilmesi için Tablo 11, 20 ve 37'ye bakınız.).

TABLO 62: Çeşitli Giderler Ödenme Tarihi	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
1 Kasım 1999	24.000.000 TL	1,4752	35.404.800 TL
1 Ekim 2000	9.000.000 TL	1,0726	9.653.400 TL
Toplam	33.000.000 TL		45.058.200 TL

Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi: Tablo 60'taki amortisman giderleri, maddi duran varlıkların maliyetinden yeniden değerlendirilmeden farkları ve enflasyon etkisi arındırılmamış halde, ekonomik ömürlerdeki değişiklikler de yapılmadan hesaplanmışlardır. Bu nedenle amortisman giderlerinin sıralanan bu değişikliklerden sonra düzeltilmiş maddi duran varlık maliyetlerinden yeniden hesaplanmaları gerekmektedir.

TABLO 63: Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi

	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Maliyet	31.12.2000'e Göre Toplam Düzeltilmiş Maliyet	Yeni Ekonomik Ömür	2000 yılı Amortisman Gideri	2000 yılı Toplam Amortisman Gideri
Binalar		1.758.640.000 TL			75.719.208 TL
Alış (30 Ekim 1995) (elde kalan)	763.002.000 TL		20 yıl	38.150.100 TL	
Alış (30 Ekim 1995) (satılan)*	508.668.000 TL		20 yıl	14.836.150 TL	
Alış (01 Nisan 1998)	431.580.000 TL		20 yıl	21.579.000 TL	
Alış (28 Temmuz 2000)	55.390.000 TL		20 yıl	1.153.958 TL	
Demirbaşlar		116.782.800 TL			11.273.360 TL
Alış (30 Ekim 1995)	101.733.600 TL		10 yıl	10.173.360 TL	
Alış (01 Şubat 2000)	15.049.200 TL		10 yıl	1.100.000 TL	
Taşıtlar		27.600.910 TL			3.220.106 TL
Alış (28 Mayıs 2000)	26.940.000 TL		5 yıl	3.143.000 TL	
Faiz (31 Aralık 2000)	660.910 TL		5 yıl	77.106 TL	
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri		10.551.520 TL			1.758.587 TL
Toplam bedel (30 Eylül 1995)	10.551.520 TL		5 yıl	1.758.587 TL	-
TOPLAM	1.913.575.230 TL	1.913.575.230 TL		91.971.261 TL	91.971.261 TL

* 30 Ekim 1995'te satın alınan duran varlık 1 Ağustos 2000'de satılmıştır. Tam kıst amortisman uygulandığında söz konusu varlığın 2000 yılında satılana kadar 7 aylık amortismanı söz konusudur. 7 aylık amortisman gideri 14.836.150 TL ye isabet etmektedir.

Giderlerin düzeltilmesine ilişkin yapılan hesaplamalardan sonra, düzeltilmiş tutarların fonksiyon giderlerine dağılımı sağlanmalıdır. Bunun için Tablo 60'taki tutarlardan hareketle dağılım oranları Tablo 64'teki gibi elde edilmiştir.

TABLO 64:	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları	Toplam
Memur Ücret ve Giderleri	78%	22%	-	%100
Dışarıdan Sağ. Fayda ve Hizmetler	79%	21%	-	%100
Çeşitli giderler	67%	33%	-	%100
Vergi Resim Harçlar	33%	67%	-	%100
Amortisman Giderleri				
Binalar Amortismanı	45%	45%	% 10	%100
DBE amortismanı	46%	46%	% 8	%100
Taşıtlar amortismanı	100%	-	-	%100

Tablo 64'teki oranlar artık kullanışlı değillerdir. Hatırlanacağı gibi bu örnekte çalışmayan kısım ve giderleri hesabındaki bakiyeler amortismanlardan kaynaklanmaktaydı. Vergi kanunları gereği duran varlık yılının hangi döneminde alınırsa alınsın bir yıllık amortisman gideri yazılmasına izin veriliyor olmasından dolayı bir kısım amortisman bu hesaba kaydedilmekteydi. Tebliğ'e göre tüm amortismanların kıst uygulanmasıyla artık bu hesaba gereksinim kalmamaktadır. Bunun için örneğin bina amortismanıyla %50'lik paylara dönüştürülerek iki pazarlama ve yönetim fonksiyon giderlerine eşit dağıtılmaktadır. Benzer şekilde demirbaş amortismanları da, fonksiyonlara eşit olarak dağıtılmış, %46'lık paylar %50'lik paylara dönüştürülmüştür.

Ayrıca VUK uyarınca kıst yapılmadığında, Kuruluş ve örgütlenme giderleri 1999 yılında tamamen amorti edilmiş göründüklerinden Tablo 60'ta Kuruluş ve Örgütlenme Giderleriyle ilgili 2000 yılı için herhangi bir amortisman gideri tutarı yoktur. Oysa amortismanlar kıst yapıldığında Tablo 63'te görüldüğü gibi 2000 yılında Kuruluş ve Örgütlenme ile ilgili 1.758.587 TL'lik amortisman gideri söz konusudur. Bu gider tamamıyla Genel Yönetim Giderleri içerisinde düşünülmüştür.

Bu değişikliklerle birlikte giderlerin fonksiyonlara dağıtılmasında kullanılacak yeni oranlar tablosu Tablo 65'teki gibi oluşturulmuştur:

TABLO 65:	Paz. Satış ve Dağ. Gid.	Gen. Yön.Gid.	Toplam
-----------	-------------------------	---------------	--------

Memur Ücret ve Giderleri	%78	%22	%100
Dış. Sağ. Fayda ve Hizmetler	%79	%21	%100
Çeşitli giderler	%67	%33	%100
Vergi Resim Harçlar	%33	%67	%100
Amortisman Giderleri			
Binalar Amortismanı	%50	%50	%100
DBE amortismanı	%50	%50	%100
Taşıtlar amortismanı	%100	-	%100
Kuruluş ve Örgütlenme Gid. Amrt.	-	%100	%100

Yeni oranlar kullanılarak gider türlerinin fonksiyonlara dağılımı Tablo 66'da görülmektedir:

TABLO 66:	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	Genel Yönetim Giderleri	Toplam
Memur Ücret ve Giderleri	20.269.800 TL	5.630.500 TL	25.900.300 TL
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	24.774.200 TL	6.756.600 TL	31.530.800 TL
Çeşitli giderler	30.038.800 TL	15.019.400 TL	45.058.200 TL
Vergi Resim Harçlar	1.126.100 TL	2.252.200 TL	3.378.300 TL
Amortisman	46.256.375 TL	45.254.871 TL	91.511.246 TL
Binalar Amortismanı	37.859.604 TL	37.859.604 TL	75.719.208 TL
DBE amortismanı	5.636.680 TL	5.636.680 TL	11.273.360 TL
Taşıtlar amortismanı	3.220.106 TL	-	3.220.106 TL
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri Amort.	-	1.758.587 TL	1.758.587 TL
TOPLAM	122.925.290 TL	74.913.571 TL	197.838.861 TL

Faiz Gelirleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda işletmenin 8.000.000 TL'lik faiz geliri olduğu görülmektedir. Söz konusu faiz gelirlerinin 2000 yılı içerisinde üçer aylık dönemler bazında dağılımı ve düzeltilmesi aşağıdaki Tablo 67'de görülmektedir:

TABLO 67:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Üçer Aylık Ortalama Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
-----------	----------------------------	--	-------------------------------------

I. Çeyrek	1.500.000 TL	1,2353	1.852.950 TL
II. Çeyrek	2.000.000 TL	1,1359	2.271.800 TL
III.Çeyrek	3.000.000 TL	1,1003	3.300.900 TL
IV.Çeyrek	1.500.000 TL	1,0328	1.549.200 TL:
Toplam	8.000.000 TL		8.974.850 TL

Kambiyo Karları Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda 280.000 TL'lik kambiyo karı olduğu görülmektedir. 2000 yılı boyunca ortaya çıkan döviz hareketleri ve dövizli işlemlerin topluca enflasyona göre düzeltilmesi Tablo 68'de görülmektedir.

Tablo 68 tamamlandığında 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda (Tablo 2) kambiyo işlemlerinden tarihsel verilerle 280.000 TL kâr görünmesine karşın, düzeltme işlemi sonucunda işletmenin 237.549 TL'lik kambiyo zararı olduğu anlaşılmaktadır.

Menkul Kıymet Satış Zararı Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda Menkul Kıymet Satış Zararı hesabına ilişkin herhangi bir bakiye olmadığı halde, 2000 yılı hisse senetleri hareketleri enflasyona göre düzeltildiğinde Tablo 69'da da görüldüğü gibi, 847.188 TL'lik zarar hesaplanmaktadır.

TABLO 68: İşletmenin 2000 Yılı Döviz Hareketlerinin ve Kambiyo Kârı/Zararı Hesabının Enflasyona Göre Düzeltilmesi

	USD Adedi	Alış/Satış Fiyatı	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
A. 31.12.1999'daki T.C. M.B.Döv. Alış Kuru İle Değerlenmiş.	1.000	1.200 TL/adet	1.200.000 TL	1,3266	1.591.920 TL
2000'de alışlar:					
29 Şubat 2000	2.000	1.300 TL/adet	2.600.000 TL	1,2050	3.133.000 TL
30 Mayıs 2000	<u>1.000</u>	1.350 TL/adet	<u>1.350.000 TL</u>	1,1225	<u>1.515.375 TL</u>
B. 2000 yılı toplam alış	3.000		3.950.000 TL		4.648.375 TL
2000'de Satışlar					
1 Ocak 2000	1.000	1.250 TL/adet	1.250.000 TL	1,3266	1.658.250 TL
30 Haziran 2000	<u>1.000</u>	1.380 TL/adet	<u>1.380.000 TL</u>	1,1192	<u>1.544.496 TL</u>
C. 2000 Yılı Toplam Satış	2.000		2.630.000 TL		3.202.746 TL
D. (A+B-C) 31.12.2000 Maliyet Bedeli Üzerinden Değeri	2.000		2.520.000 TL		3.037.549 TL
E. 31.12.2000 T.C. M.B. Döviz Alış Kuru İle Değerlenmiş	2.000	1.400 TL/adet	2.800.000 TL	1,0000	2.800.000 TL
F. (E-D) Kambiyo Karları (Zararları)			280.000 TL		(237.549 TL)

TABLO 70: İşletmenin 2000 Yılı Hisse Senedi Hareketlerinin Enflasyona Göre Düzeltilmesi

	ABC A.Ş. Hisse Senedi Adedi	Alış/Satış Fiyatı (/Adet)	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
A. 31.12.99'daki İMKB Değeri	1.000	1.500 TL	1.500.000 TL	1,3266	1.989.900 TL
2000'de alışlar:					
2 Ocak 2000	3.000	1.505 TL	4.515.000 TL	1,3266	5.989.599 TL
30 Kasım 2000	1.000	1.504 TL	1.504.000 TL	1,0189	1.532.426 TL
B. 2000 yılı toplam alış	4.000		6.019.000 TL		7.522.025 TL
2000'de satışlar:					
2 Şubat 2000	3.000	1.503 TL	4.509.000 TL	1,2541	5.654.737 TL
C. 2000 yılı toplam satış	3.000		4.509.000 TL		5.654.737 TL
D. (A+B-C) 31.12.2000 Maliyet Bedeli Üzerinden Değeri	2.000		3.010.000 TL		3.857.188 TL
E. 31.12.2000 İMKB değeri	2.000	1.505 TL	3.010.000 TL	1,0000	3.010.000 TL
F. (E-D) Menkul Kıymet Satış Karları (Zararları)			0 TL		(847.188 TL)

Reeskont Faiz Gelirleri Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda 1.600.000 TL'lik reeskont faiz geliri raporlanmıştır. Bu hesabın düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 70:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Reeskont Faiz Gelirleri	1.600.000 TL	1	1.600.000 TL

Reeskont Faiz Giderleri Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda 2.578.000 TL'lik reeskont faiz geliri raporlanmıştır. Bu hesabın düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 71:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Reeskont Faiz Giderleri	2.578.000 TL	1	2.578.000 TL

Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda 8.756.000 TL'lik uzun vadeli finansman gideri raporlanmıştır. Söz konusu tutarın 2000 yılı içerisinde üçer aylık dönemler itibarıyla dağılımı ve düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 72:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Üçer Aylık Ortalama Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
I. Çeyrek	2.306.000 TL	1,2353	2.848.602 TL
II. Çeyrek	1.950.000 TL	1,1359	2.215.005 TL
III.Çeyrek	1.800.000 TL	1,1003	1.980.540 TL
IV.Çeyrek	2.700.000 TL	1,0328	2.788.560 TL
Toplam	8.756.000 TL		9.832.707 TL

Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlarının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda 700.000 TL'lik çalışmayan kısım gider ve zararı raporlanmıştır. Hatırlanacağı gibi bu örnekte çalışmayan gider ve zararları amortisman giderlerinden doğmaktaydı. Amortismanların tam anlamıyla kıst olarak hesaplanmasıyla birlikte enflasyona göre düzeltilmiş gelir tablosunda hesabın bakiyesinin 0 TL olarak yer alması gerekmektedir.

Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararların Düzeltilmesi:Hatırlanacağı gibi 14 Ağustos 2000 tarihinde, 10 Ekim 1995'te satınaldığı yeniden değerlendirme dahil maliyeti 201.600.000 TL, birikmiş amortismanı 10.592.000 TL ve pa-yına düşen yeniden değerlendirme fonu 155.008.000 TL olan bina defter değeri ile satılmıştır.

Bu bilgidен hareketle binanın (201.000.000 TL – 10.592.000 TL – 155.008.000 TL =) 36.000.000 TL'ye satıldığı anlaşılmaktadır. Ancak yine hatırlanacağı gibi bina ile ilgili bütün bu hesaplamalar ekonomik ömrün 50 olduğu varsayımına göre idi. Bu aşamada işletmenin bu satıştan herhangi bir kar ya da zarar yapıp yapmadığını anlamak için verileri öncelikle yeniden değerlendirme farkından arındırmak, daha sonra da ekonomik ömrün 50 değil 20 olması halinde maliyet ve amortisman tutarlarının ne olacağını bulmak gerekmektedir.

Bilindiği gibi işletme bu binayı 30 Ekim 1995'te 40.000.000 TL'ye almıştır. Bina 30 Ekim 1995 – 01 Ağustos 2000 arası işletme de kalmış ve 2000 yılında satılmıştır. Dolayısıyla bu bina için 5 yıl amortisman ayrılmıştır. Ekonomik ömür 20 yıl kabul edildiğinde ve VUK gereği tam kıst uygulanmadığında bina 1999 yılı sonunda amorti edilmiş olmakta ve binanın satıldığı ana kadar birikmiş amortismanı;

$40.000.000 \text{ TL} / 20 \text{ yıl} = 2.000.000 \text{ TL/yıl}$ dan $2.000.000 \text{ TL/yıl} \times 5 \text{ yıl} = 10.000.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanmaktadır.

Binanın 31.12.2000'e göre düzeltilmiş değeri olan 508.668.000 TL'ye (bkz. Tablo 43) ekonomik ömür 20 yıl olarak kabul edilerek kıst amortisman uygulandığında, binanın 30 Ekim 1995 - 01 Ağustos 2000 arasında birikmiş amortismanları yıllar itibariyle ve kümülatif olarak aşağıdaki gibidir:

Yıllık Amortisman = 508.668.000 TL/20 yıl = 25.433.400 TL/yıl

Aylık Amortisman = 25.433.400 TL/12 ay = 2.119.450 TL/ay

Yıllar	Varlığın İşletmede Bulunduğu Dönem	Yıllık Amortisman Giderleri	Birikmiş Amortisman (Kümülatif)
1995	(30 Ekim - 31 Aralık)	2 ay	4.238.900 TL
1996	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	29.672.300 TL
1997	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	55.105.700 TL
1998	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	80.539.100 TL
1999	(1 Ocak - 31 Aralık)	1 yıl	105.972.500 TL
2000	(1 Ocak - 01 Ağustos)	7 ay	120.808.650 TL

Buradan hareketle işletmenin bina satışıyla ilgili olarak kâr ya da zararı Tablo 73'te hesaplanmıştır.

TABLO 73: Maddi Duran Varlık Satış Karı (Zararı)'nın Düzeltilmesi

	Tarihsel Değerler Ekonomik Ömür 50 Yıl, Amortisman Tam Kıst Değil, Yeniden Değerleme Dahil	Alım/Satım Tarihi	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş
A. Satış Tutarı	36.000.000 TL	1 Ağ.2000	1,1078	39.880.800 TL
B. (C - D) Defter Değeri	<u>191.008.000 TL</u>			<u>387.859.350 TL</u>
C. Duran Varlık Maliyeti	201.600.000 TL	30 Ek.1995	12,7167	508.668.000 TL
D. Birikmiş Amortisman	10.592.000 TL			<u>120.808.650 TL</u>
E. Yeniden. Değ. Artış Fonu Payı	155.008.000 TL			-
F. (A - B + D) Duran Varlık Satış Karı (Zararı)	0 TL			(347.978.550)

Olağandışı Gelir ve Karların Düzeltilmesi: İşletmenin satış elemanlarından biri kendi isteğiyle işten ayrılmış ve kendisi için geçen yıl sonunda ayrılmış olan 500.000 TL'lik kıdem tazminatı karşılığı olağandışı gelir olarak kaydedilmiştir. Düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir:

TABLO 74:	31.12.2000 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Olağandışı Gelir ve Karlar	500.000 TL	1,3266	663.300 TL

7.4. PARASAL DEĞERLERİ ELDE BULUNDURMA KAZANÇ VEYA KAYBI'NIN HESAPLANMASI

İşletmenin 31.12.1999 ve 31.12.2000 tarihleri arasında parasal değerleri elde bulundurma kazanç veya kayıpları Tablo 75'teki gibi hesaplanmıştır.

TABLO 75: Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazanç veya Kayıplarının Hesaplanması	
A. Düzeltilmiş Aktif Toplamı	1.403.140.236 TL
B. Düzeltilmiş Borçlar Toplamı	140.801.000 TL
C. (A-B) Düzeltilmiş Özkaynaklar	1.262.339.236 TL
D. Düzeltilmiş Ödenmiş Sermaye	1.292.266.500 TL
E. Düzeltilmiş Yedekler	286.954.269 TL
F. (C-D-E) Düzeltilmiş Bilanço Karı	(316.881.533 TL)
G. Gelir Tablosunda Düzeltilmiş Net Kar	(265.553.110 TL)
H. (F-G) ENFLASYON KAYBI	(51.328.424 TL)

İşletmenin 31.12.2000 tarihli düzeltilmiş bilançosu ve gelir tablosu aşağıda görülmektedir. İki tabloda da yukarıda hesaplanan enflasyon kaybının nasıl raporlandığına dikkat edilmesi gerekmektedir.

Bütün bu düzeltmelerden sonra işletmenin 31.12.2000 tarihli düzeltilmiş Bilançosu ile 31.12.2000 tarihli düzeltilmiş Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir:

**TABLO 76: OZAN A.Ş. 31.12.2000 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ BİLANÇOSU
(1000 TL)**

AKTİF (VARLIKLAR)	
I. DÖNEN VARLIKLAR	
Kasa	85.815.000
Bankalar	50.000.000
Hisse Senetleri	3.010.000
Alıcılar	16.280.000
Alacak Senetleri	5.348.000
Alacak Senetleri Reeskontu(-)	(2.578.000)
Verilen Depozito ve Teminatlar	10.707.250
Ticari Mallar	27.510.300
Gelecek Aylara Ait Giderler	34.861.000
Gelir Tahakkukları	1.500.000
Devreden KDV	3.800.000
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	236.253.550
II. DURAN VARLIKLAR	
Alıcılar	2.000.000
İştirakler	-
Bağlı Ortaklıklar	85.018.500
Binalar	1.249.972.000
Taşıtlar	27.600.910
Döşeme ve Demirbaşlar	116.782.800
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	10.551.520
Birikmiş Amortismanlar (-)	(325.039.045)
Gelecek Yıllara Ait Giderler	-
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	1.166.886.686
AKTİF TOPLAMI	1.403.140.236

TABLO 76 (Devam):

OZAN A.Ş. 31.12.2000 TARİHLİ DÜZELTİLMİŞ BİLANÇOSU (1000 TL)	
PASİF (KAYNAKLAR)	
I. KISA VADELİ BORÇLAR	
Satıcılar	48.000.000
Borç Senetleri	27.000.000
Borç Senetleri Reeskontu(-)	(1.600.000)
Alınan Depozito ve Teminatlar	18.929.500
Alınan Sipariş Avansları	17.471.500
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	60.000.000
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	(40.000.000)
Kısa Vadeli Kıdem Tazminatı Karşılığı	3.000.000
KISA VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	132.801.000
II. UZUN VADELİ BORÇLAR	
U.V.Banka Kredileri	8.000.000
U.V. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	-
UZUN VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	8.000.000
III. ÖZ SERMAYE	
Sermaye	1.292.266.500
Yasal Yedekler	61.387.700
Statü Yedekleri	173.645.169
YDDAF	-
Hisse Senedi İhraç Primleri	51.921.400
Net Dönem Karı	(265.553.110)
ENFLASYON KAYBI	(51.328.424)
ÖZSERMAYE TOPLAMI	1.262.339.236
PASİF TOPLAMI	1.403.140.336

TABLO 77: OZAN A.Ş. 31.12.2000 DÜZELTİLMİŞ GELİR TABLOSU (1.000 TL)

Satışlar		839.106.495
----------	--	-------------

Satışların Maliyeti (-)		(496.584.900)
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)		342.521.595
FAALİYET GİDERLERİ (-)		(197.838.861)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(122.925.290)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	(74.913.571)	
FAALİYET KARI (ZARARI)		144.682.734
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		10.574.850
Faiz Gelirleri	8.974.850	
Kambiyo Karları	-	
Reeskont Faiz Gelirleri	1.600.000	
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		(3.662.737)
Kambiyo Zararları (-)	(237.549)	
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	(847.188)	
Reeskont Faiz Giderleri (-)	(2.578.000)	
FİNANSMAN GİDERLERİ		(9.832.707)
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(9.832.707)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		141.762.140
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		(347.978.550)
Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	-	
Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar (-)	(347.978.550)	
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		663.300
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	663.300	
DÖNEM KARI (ZARARI)		(205.553.110)
DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.(-)		(60.000.000)
NET DÖNEM KARI (ZARARI)		(265.553.110)
ENFLASYON KAZANCI / KAYBI		(51.328.424)
DÖNEM NET ZARARI		(316.881.533)

8.1. UYGULAMAYA İLİŞKİN GENEL BİLGİLER

Kitabın bu bölümde üretim işletmelerinde fiyatlar genel düzeyi yönteminin nasıl uygulanacağına ilişkin büyük bir örneğe yer verilmektedir. Üretim işletmelerinde enflasyon muhasebesi uygulamasında özellik gösteren kalemler duran varlıklar, ilk madde ve malzeme, yarımamul ve mamul stokları ile satışların maliyeti kalemleridir.

Örnek üretim işletmesi Özkan A.Ş.'de enflasyon muhasebesi işlemi ilk defa 2000 yılı sonunda uygulanmaktadır. Dolayısıyla işletmenin 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosu, 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosu ve 31.12.2000 tarihli gelir tablosu düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.

Önceki bölümlerde yer alan ticari işletme örneklerinden farklı olarak enflasyon muhasebesi uygulayabilmek için bu kez işletmenin 31.12.1999 tarihli dönem başı ve 31.12.2000 tarihli dönemsonu Satışların Maliyeti Tablolarına da ihtiyaç vardır. Zira bir gelir tablosu kalemi olan satışların maliyeti tutarı, üretim işletmelerinde tüm üretim faktörleri ve stokları da içersine alan satışların maliyeti tablosundan elde edilmektedir. Bu durum göz önüne alındığında, düzeltme işleminin satışların maliyeti tablosuna da uygulanması kaçınılmazdır.

Uygulamada kullanılacak endeksler 6. Bölüm'deki Tablo 2,3,4,5 te görülmektedir. Ortalama düzeltme katsayılarının hesaplanmasında 6. Bölüm'de açıklanan "geometrik ortalama" yöntemi tercih edilmiştir.

İşletmenin kuruluş tarihi 30 Mayıs 1995 olarak belirlenmiştir. O tarihten bu yana faaliyet gösteren işletmenin enflasyon muhasebesi uygulamasında kullanılacak tabloları aşağıda verilmiştir.

Tarihsel rakamlarla verilmiş olan bu tablolardan ve yeri geldikçe kalemlere ilişkin verilecek bilgilerden yararlanılarak yapılan düzeltme işlemleri aşağıdaki gibidir.

8.2. 31 ARALIK 1999 TARİHLİ DÖNEMBAŞI BİLANÇOSUNUN 31 ARALIK 2000 PARA DEĞERİYLE DÜZELTİLMESİ

31.12.2000 tarihinde enflasyon muhasebesi uygulamasında öncelikle 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosundaki kalemlerin 31.12.2000 tarihindeki para değerine göre düzeltilmesi kalemler itibariyle aşağıdaki gibidir:

Kasa Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Kasa hesabının bakiyesi 120.000 TL olarak görülmektedir. Buradan hareketle 31.12.2000'e göre kasa hesabının düzeltilmesi şu şekilde olmalıdır:

TABLO 1: ÖZKAN SANAYİ A.Ş. 31.12.1999 ve 31.12.2000 TARİHLİ BİLANÇOLARI (1000 TL)
--

	31.12.1999	31.12.2000
AKTİF (VARLIKLAR)		
I. DÖNEN VARLIKLAR		
Kasa	120.000	58.865
Bankalar	90.000	40.000
Hisse Senetleri	8.500	12.000
Alıcılar	99.900	50.000
Alacak Senetleri	35.000	45.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(5.200)	(2.578)
Verilen Depozito ve Teminatlar	2.500	5.500
İlk Madde ve Malzeme	31.000	42.000
Yarımamuller	20.000	36.535
Mamuller	40.000	30.000
Gelecek Aylara Ait Giderler	24.000	31.000
Gelir Tahakkukları	10.000	2.000
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	475.700	350.322
II. DURAN VARLIKLAR		
Alıcılar	110.000	2.200
İştirakler	5.000	12.000
Bağlı Ortaklıklar	-	8.000
Binalar	1.000.000	1.000.000
Makine Tesis ve Cihazlar	180.000	90.000
Döşeme ve Demirbaşlar	20.000	20.000
Yapılmakta Olan Yatırımlar	-	250.000
Haklar	-	160.552
Özel Maliyetler	16.000	16.000
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	10.000	10.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(452.000)	(448.110)
Gelecek Yıllara Ait Giderler	4.000	-
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	893.000	1.120.642
AKTİF TOPLAMI	1.368.700	1.470.964

TABLO 1 (Devam): ÖZKAN SANAYİ A.Ş. 31.12.1999 ve 31.12.2000 TARİHLİ BİLANÇOLARI (1000 TL)

	31.12.1999	31.12.2000
PASİF (KAYNAKLAR)		
I. KISA VADELİ BORÇLAR		
Satıcılar	10.000	45.000
Borç Senetleri	22.000	60.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	(2.800)	(1.600)
Alınan Sipariş Avansları	35.000	8.000
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	26.000	19.357
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	(8.500)	(12.000)
KISA VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	81.700	118.757
II. UZUN VADELİ BORÇLAR		
U.V.Banka Kredileri	5.000	18.000
UZUN VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	5.000	18.000
III. ÖZ SERMAYE		
Sermaye	700.000	700.000
Yasal Yedekler	320.000	360.000
Statü Yedekleri	150.000	160.000
Hisse Senedi İhraç Primleri	60.000	60.000
Net Dönem Karı	80.000	54.207
Geçmiş Yıl Zararları	(28.000)	-
ÖZSERMAYE TOPLAMI	1.282.000	1.334.207
PASİF TOPLAMI	1.368.700	1.470.964

TABLO 2: ÖZKAN SANAYİ A.Ş. 31.12.1999 TARİHLİ SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU (1.000 TL)

DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		120.000
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		80.443
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		107.067
Endirekt Malzeme	6.000	
Endirekt İşçilik	10.000	
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	24.000	
Çeşitli Giderler	5.000	
Amortisman Giderleri	62.067	
YARIMAMUL KULLANIMI		20.000
D.B. Yarımamul	40.000	
(D.S. Yarımamul)	(20.000)	
ÜRETİLEN MALIN MALİYETİ		327.510
MAMUL STOKLARINDA DEĞİŞİM		5.000
D.B. Mamul	45.000	
(D.S. Mamul)	(40.000)	
SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ		332.510

TABLO 3: ÖZKAN SANAYİ A.Ş. 31.12.2000 TARİHLİ SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU (1.000 TL)

DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD.		150.000
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		102.468
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		86.067
Endirekt Malzeme	5.000	
Endirekt İşçilik	12.000	
Dışarıdan Sağlanan Diğer Fayda ve Hizmetler	35.000	
Çeşitli Giderler	8.000	
Amortisman Giderleri	26.067	
YARIMAMUL KULLANIMI		(16.535)
D.B. Yarımamul	20.000	
(D.S. Yarımamul)	(36.535)	
ÜRETİLEN MALIN MALİYETİ		322.000
MAMUL STOKLARINDA DEĞİŞİM		10.000
D.B. Mamul	40.000	
(D.S. Mamul)	(30.000)	
SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ		332.000

TABLO 4: ÖZKAN SANAYİ A.Ş. 31.12.2000 AYRINTILI GELİR TABLOSU (1.000 TL)		
Satışlar		506.000
Satışların Maliyeti (-)		(332.000)
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)		174.000
FAALİYET GİDERLERİ (-)		(91.285)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(45.418)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	(45.867)	
FAALİYET KARI (ZARARI)		82.715
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		20.890
Faiz Gelirleri	17.500	
Kambiyo Karları	1.790	
Reeskont Faiz Gelirleri	1.600	
		(2.578)
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		
Reeskont Faiz Giderleri (-)	(2.578)	
FİNANSMAN GİDERLERİ		(13.363)
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(13.363)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		87.664
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		(26.758)
Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	(26.758)	
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		20.000
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	20.000	
DÖNEM KARI (ZARARI)		80.906
DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞ.(-)		(26.699)
NET DÖNEM KARI (ZARARI)		54.207

TABLO 5:	31.12.1999 Tarihsel	2000 Yılı Enflasyon	31.12.2000'e Göre
-----------------	----------------------------	----------------------------	--------------------------

	Değeri	Faktörü	Düzeltilmiş Değer
Kasa	120.000 TL	1,3266	159.192 TL

Bankalar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Bankalar hesabının bakiyesi 90.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 6:	31.12.1999 tarihsel değeri	2000 yılı enflasyon faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Bankalar	90.000 TL	1,3266	119.394 TL

Hisse Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Hisse senetleri hesabının bakiyesi 11.276 TL olarak görülmektedir. Bu tarihte işletmenin elinde 5.000 adet Kıvanç A.Ş. hissesi vardır. Kıvanç A.Ş. hisse senedinin 31.12.1999 tarihindeki borsa değeri 1,7 TL/adet tir.

TABLO 7:	Adedi	31.12.1999 Tarihli Borsa Değeri	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Hisse senetleri	5.000	1,7 TL	8.500 TL	1,3266	11.276 TL

Alıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Alıcılar hesabının bakiyesi 99.900 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 8:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alıcılar	99.900 TL	1,3266	132.527 TL

Alacak Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Alacak Senetleri hesabının bakiyesi 35.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir.

TABLO 9:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alacak Senetleri	35.000 TL	1,3266	46.431 TL

Alacak Senetleri Reeskontu Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Alacak Senetleri Reeskontu hesabının bakiyesi 5.200 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 10:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Alacak Senetleri Reeskontu	5.200 TL	1,3266	6.898 TL

Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 28 Kasım 1995'te 500 TL'lik ve 15 Mart 1997'de 2.000 TL'lik depozito ve teminat verilmiştir. 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda verilen depozito ve teminatlar hesabının bakiyesi de buradan hareketle 2.500TL olarak görülmektedir. Düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 11: Verilen Depozito ve Teminatlar	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
28 Kasım 1995	500 TL	12,2825	6.141 TL
15 Mart 1997	2.000 TL	5,5105	11.021 TL
Toplam	2.500 TL		17.162 TL

Stokların Düzeltilmesi:

Stokların düzeltilmesinde kullanılmak üzere öncelikle stok devir hızlarının belirlenmesi gerekmektedir. Stok devir hızı her stok kalemi için ayrı ayrı hesaplanmalıdır. Diğer bir ifadeyle işletmenin stok kalemlerinden “ilk madde ve malzeme”, “yarımamul” ve “mamul” için ayrı ayrı stok devir hızları hesaplanmalıdır. Bunun da ötesinde “ilk madde ve malzeme” stok kalemi M.S.U.G.T'ye göre irdelendiğinde, hem direkt ilk madde ve malzeme dediğimiz hammadde stoklarını hem de endirekt madde ve malzeme dediğimiz üretim ya da üretimde kullanılmayan diğer malzemeleri içermektedir. Dolayısıyla direkt ilk madde ve malzeme ile endirekt ilk madde ve malzeme stokları için ayrı devir hızları hesaplamakta yarar vardır.

Stok devir hızı hesaplamasında kullanılacak formül ve formüldeki değişkenler devir hızı hesaplanacak stok kaleminin cinsine bağlı olarak değişmektedir. Stok devir hızı formülünün ticari mallar için Satılan Ticari Malların Maliyeti tutarının Ortalama Stok tutarına bölünmesi şeklinde olduğu önceki örneklerden hatırlanacaktır. Burada ele alınan örnek bir üretim işletmesi olduğundan durum biraz daha farklı olacaktır. Üretim işletmelerinde stok devir hızlarının hesaplanmasında Üretilen Mamul Maliyeti ve buradan hareketle Satışların Maliyeti Tablosundan yararlanılmaktadır.

Bu açıklamalardan hareketle 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda yer alan stok kalemleri için stok devir hızı hesaplamaları her stok kalemi için ortalama stokların hesaplanmasıyla başlayabilir.

Tablo 12’de ortalama stokların hesaplanmasında kullanılan verilerden endirekt malzemeler hariç diğerleri işletmenin dönembaşı ve dönem sonu bilançosundaki stoklar grubundan alınmıştır.

Bilançoda stoklar grubunda “direkt” ve “endirekt malzeme” ayrımı olmadığından bu ayırım tarafımızdan yapılmıştır. Buna göre 31.12.1999 tarihli dönem başı bilançosunda yer alan 31.000 TL’lik ilk madde ve malzemenin 30.000 TL’lik kısmının direkt, 1.000 TL’lik kısmının ise “endirekt” malzeme olduğu, 31.12.2000 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alan 42.000 TL’lik ilk madde ve malzemenin ise 40.000 TL’lik kısmının “direkt” ve 2.000 TL’lik kısmının “endirekt” malzeme olduğu kabul edilmiştir.

TABLO 12: Ortalama Stokların Hesaplanması

	31.12.1999 D.B. Stok (a)	31.12.2000 D.S. Stok (b)	Ortalama Stok [(a) + (b)] / 2
Direkt İlk Madde ve Malzeme	30.000 TL	40.000 TL	35.000 TL
Endirekt İlk Madde ve Malzeme	1.000 TL	2.000 TL	1.500 TL
Yarımamuller	20.000 TL	36.535 TL	28.268 TL
Mamuller	40.000 TL	30.000 TL	35.000 TL

Tablo 12’de hesaplanan ortalama stok değerlerinden ve Tablo 3’teki 2000 yılı satışların maliyeti tablosundan yararlanılarak işletmenin stok devir hızları aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

D.İ.M.M. Devir Hızı	= D.İ.M.M. Gideri / Ortalama D.İ.M.M. = 150.000 TL/ 35.000 TL = 4,28 kez = 12 ay / 4,28 kez = 2,8 ayda bir
Endirekt Malzeme Devir Hızı	= Üretime Giren End. Mlz. / Ort. Endirekt Mlz. = 5.000 / 1.500 = 3,3 kez = 12 ay / 3,3 kez = 3,6 ayda bir
Yarımamul Devir Hızı	= Üretilen Malın Maliyeti / Ortalama Yarımamul = 322.000 / 28.268 = 11,39 kez = 12 ay / 11,39 kez = 1 ayda bir
Mamul Devir Hızı	= Satılan Malın Maliyeti / Ortalama Mamul Stokları = 332.000 / 35.000 = 9,48 kez = 12 ay / 9,48 kez = 1,3 ayda bir

İlk madde ve malzeme stoklarının satın alınır alınmaz kullanılmadıkları, üretim faktörlerinin üretime girdikten sonra hemen mamule dönüşmeyip bir

süre yarımamul olarak bekledikleri ve mamullerin üretilir üretilmez hemen satılmadıkları göz önüne alınarak her bir stok kaleminin işletmede bekleme sürelerinin hesaplanması gerekmektedir. Tebliğ'in 12. maddesinde yer alan "Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde, bunların yarı mamul veya mamul hale gelme tarihleri değil, maliyete dahil edilen unsurların aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınır." hükmü gereği, stoklar kendilerini oluşturan üretim faktörlerinin ayrı ayrı düzeltilmesi yoluyla düzeltilceklerdir.

Stok devir hızlarından yararlanılarak direkt ilk madde ve malzemelerin alındıklarından itibaren 2,8 ay boyunca direkt ilk madde ve malzeme ambarrında bekledikten sonra üretime verildikleri ve üretimde yarımamullerin bünyesinde 1 ay bekledikleri ve üretimden çıktıktan sonra da 1,3 ay mamullerin bünyesinde beklediklerini söylemek mümkündür. Dolayısıyla mamul stokları düzeltilirken, mamuller içerisinde yer alan direkt ilk madde ve malzemenin $(2,8 + 1 + 1,3 =)$ 5,1 ay önce alındığı kabul edilir ve düzeltme katsayısı düzeltme yapılan tarihten 5,1 ay öncesi dikkate alınarak hesaplanır. Aynı yaklaşımla tüm stokların bekleme süreleri Tablo 13'de verilmiştir.

TABLO 13: Stokların İşletmede Bekleme Süresi

	Kendi Halinde	Yarımamul İçerisinde	Mamul İçerisinde
Direkt İlk Madde ve Malzeme	2,8 ay	$(2,8 + 1 =)$ 3,8 ay	$(3,8 + 1,3 =)$ 5,1 ay
Endirekt Malzeme	3,6 ay	$(3,6 + 1 =)$ 4,6 ay	$(4,6 + 1,3 =)$ 5,9 ay
Yarımamul	1 ay	-	$(1 + 1,3 =)$ 2,3 ay
Mamul	1,3 ay	-	-

Stokların enflasyona göre düzeltilmesinde kullanılmak üzere yıl sonlarına göre (31.12) tarihler devir hızlarına bağlı olarak Tablo 14'te görülmektedir:

TABLO 14: Stok Devir Hızlarından Yararlanılarak Düzeltmeye Esas Olacak Tarihler

	Devir Hızı	
Direkt İlk Madde ve Malzeme	2.8 ay	(Ekim Ortası)
Endirekt Malzeme	3.6 ay	(Eylül Ortası)
Yarımamul	1 ay	(Kasım Sonu)
Mamul	1.3 ay	(Kasım Sonu)

Dönembaşı İlk Madde ve Malzeme Stoklarının Düzeltilmesi:
31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosundaki ilk madde ve malzeme stoklarının toplam tutarı 31.000 TL'dir. Bu stokların 30.000 TL'lik kısmı direkt ilk madde ve malzemelerden, kalan 1.000 TL'lik kısmı endirekt ilk madde ve

malzemelerden oluşmaktadır (Bkz Tablo 1 ve 12). Bu stoklara ilişkin düzeltme işlemleri Tablo 15 ve Tablo 16’te görülmektedir.

TABLO 15: Direkt İlk Madde ve Malzeme Stoklarının Düzeltilmesi

	Tarihsel Maliyet	31.12.2000’e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000’e Göre Düzeltilmiş Değer
D.B. D.İ.M.M. Stok (1999 Ekim ortası)	30.000 TL	1,5092	45.276 TL

TABLO 16: Endirekt İlk Madde ve Malzeme Stoklarının Düzeltilmesi

	Tarihsel Maliyet	31.12.2000’e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000’e Göre Düzeltilmiş Değer
Endirekt Malzeme (1999 Eylül ortası)	1.000 TL	1,5885	1.589 TL

Dönembaşı Yarımamul Stoklarının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli bilançoda yer alan 20.000 TL’lik yarımamul stokları 1999 yılı üretiminden arta kalan stoklardır. Bu nedenle 31.12.1999 tarihli stokların düzeltilmesinde Tablo 3’te verilen 1999 yılı Satışların Maliyeti Tablosu’ndan yararlanarak, her üretim maliyeti unsurunun üretimdeki paylarını toplam üretim maliyetinin yüzdeleri şeklinde belirlemek gerekmektedir. Bu amaçla satışların maliyeti tablosundan yararlanılarak hesaplanan yüzdeler Tablo 17’de görülmektedir.

Yarımamul stokların düzeltilmesinde bir diğer önemli nokta bu yarımamullerin yine üretim maliyeti unsurları bakımından tamamlanma derecelerinin belirlenmesidir. Enflasyon muhasebesi uygulamasına ilişkin bu örnekte, konudan uzaklaşmamak için yarımamul tamamlanma derecelerinin Tablo 18’deki gibi olduğu varsayılmıştır:

Bundan sonraki aşama 20.000 TL’lik dönem başı yarımamul maliyetinin gider türlerine göre ayrıştırılmasıdır. Yarımamulü oluşturan üretim maliyeti unsurları farklı tarihlerde elde edilmiş olabileceklerinden enflasyona göre ayrı ayrı düzeltilmeleri gerekmekte ve bu nedenle 20.000 TL’lik maliyetin ne kadarının hangi gidere ait olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla Tablo 17 ve Tablo 18’deki yüzdelerden yararlanılarak dönembaşı yarımamul maliyeti içerisindeki gider türlerine ait paylar Tablo 19’daki hesaplanmıştır.

Bir sonraki aşamada ise gider çeşitlerinin 31.12.1999 tarihine göre ve 31.12.2000 tarihine göre satın alındıkları, üretime verildikleri ya da üretimden çıktıkları tarihler (bkz. Tablo 14) dikkate alınarak 20.000 TL’lik dönembaşı yarımamullerin 31.12.2000’e göre düzeltilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemleri Tablo 20’deki gibidir:

TABLO 17: 31.12.1999 Tarihli Satışların Maliyeti Tablosundan Hareketle 1999 Yılında Üretim Maliyetlerinin Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Payları

			Üretimdeki Pay (%)
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		120.000	%39
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		80.443	%26
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		107.067	
Endirekt Malzeme	6.000		%2
Endirekt İşçilik	10.000		%3
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	24.000		%8
Çeşitli Giderler	5.000		%2
Amortisman Giderleri	62.067		%20
YARIMAMUL KULLANIMI		20.000	
D.B. Yarımamul	40.000		
(D.S. Yarımamul)	(20.000)		
ÜRETİLEN MALIN MALİYETİ		327.510	
MAMUL STOKLARINDA DEĞİŞİM		5.000	
D.B. Mamul	45.000		
(D.S. Mamul)	(40.000)		
SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ		332.510	

TABLO 18: Gider Çeşitleri Bakımından Yarımamul Tamamlanma Dereceleri

	Tamamlanma Dereceleri
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	100%
Direkt İşçilik Giderleri	75%
Genel Üretim Giderleri	50%
Endirekt Malzeme (%50)	
Endirekt İşçilik (%50)	
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve H. (%50)	
Çeşitli Giderler (%50)	
Amortisman Giderleri (%50)	

Tablo 20'ye dikkat edilirse düzeltme katsayılarının belirlenmesinde direkt ilk madde ve malzeme ile endirekt malzeme giderleri için stok devir hız-

larından yararlanılmıştır. Direkt ve endirekt işçilik giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler (örneğin elektrik gideri) ve çeşitli giderler (kira vb) için ise bu giderlerin aylık olduğu varsayımı yapılmış bu nedenle de yıl sonundan bir ay öncesine ilişkin (kasım sonu) düzeltme katsayısı kullanılmıştır.

Amortisman giderlerinin düzeltilmesinde ise farklı bir yol izlenmiştir. Tebliğe göre yıllık amortisman giderleri, amortismana tabi duran varlıkların maliyet bedellerinin enflasyona göre düzeltilmesi ve yeni değerler üzerinden amortisman gideri ve birikmiş amortisman tutarlarının belirlenmesi gerekmektedir.

Tablo 31’de 1999 yılı amortisman giderlerinin tarihsel değerlerle ve Tablo 32’de 31.12.2000’e göre düzeltilmiş değerle gider yerlerine göre nasıl ayrımlandığı görülmektedir.

Tablo 19’da 20.000 TL’lik dönembaşı yarımamul maliyeti içerisinde yer alan tarihsel değerle 2.600 TL’lik amortisman giderinin 31.12.2000’e göre düzeltilmiş değerinin bulunmasında Tablo 31 ve Tablo 32’deki tutarların birbirine oranından yararlanılmıştır. Kurulan bu orantı yoluyla tarihsel değerle yarımamul içindeki payı 2.632 TL olan amortisman giderinin düzeltilmiş değeri 44.638 TL olarak hesaplanmıştır (Bkz Tablo 20).

TABLO 19: 20.000 TL lik Dönembaşı Yarımamul Maliyetinin Gider Çeşitleri Bazında Ayrıştırılması

	Üretimdeki % Payları (b)	Tamamlanma Dereceleri (c)	Yarımamul İçerisindeki Ağırlıklar		DBYM.’deki Payları TL
			(d) (b)x(c)	(e) (d) / (d) toplamı	(f) 20,000 TL x (e)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	39%	100%	39%	51%	10.263 TL
Direkt İşçilik Giderleri	26%	75%	20%	26%	5.132 TL
Endirekt Malzeme	2,2%	50%	1%	1%	263 TL
Endirekt İşçilik	3%	50%	2%	2%	395 TL
Dış.Sağlanan Fayda ve Hizmetler	8%	50%	4%	5%	1.053 TL
Çeşitli Giderler	1,8%	50%	1%	1%	262 TL
Amortisman Giderleri	20%	50%	10%	13%	2.632 TL
Toplam	100%		76%	100%	20.000 TL

TABLO 20: 20.000 TL'lik Dönembaşı Yarımamullerin 31.12.2000'e Göre Düzeltilmesi

	Stokta Bekleme Süresi	31.12.1999 Tarihsel Maliyet	Düzeltilme Katsayısına Esas Olacak Tarih	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltmiş Değer
D.İ.M.M. Gideri	3,8	10.263 TL	Eylül ortası	1,5885	16.303 TL
Direkt İşçilik Gideri	1	5.132 TL	Kasım sonu	1,4174	7.274 TL
Genel Üretim Giderleri:					
Endirekt Malzeme	4,6	263 TL	Ağustos ortası	1,6608	437 TL
Endirekt İşçilik	1	395 TL	Kasım sonu	1,4174	560 TL
Dış. Sağl. F ve Hizm.	1	1.053 TL	Kasım sonu	1,4174	1.493 TL
Çeşitli Giderler	1	262 TL	Kasım sonu	1,4174	371 TL
Amortisman Giderleri	-	2.632 TL	-	-	44.638 TL*
Toplam		20.000TL			71.075 TL
* (2.632 / 62.067) x 1.052.632 = 44.638 TL (Bkz. Tablo 31, Tablo 32)					

Dönembaşı Mamul Stoklarının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönem başı bilançosunda yer alan 40.000 TL'lik dönembaşı mamul stoklarının enf-lasyona göre düzeltilmesinde, yarımamul stoklarında olduğu gibi, bu stokla-rın maliyetini üretim unsurları bakımından ayrı ayrı belirlemek gerekmektedir. 31.12.1999 tarihli satışların maliyeti tablosundan elde edilen oranlar yardımıyla (bkz. Tablo 17), 40.000 TL'lik dönem başı mamul stoklarının gi-der türlerine göre ayrımı Tablo 21'deki gibidir.

TABLO 21: Dönembaşı Mamul Stoklarının Gider Türleri Bazında Ayrılması

	Giderlerin 1999 Yılı Üretimindeki % Payları	Tamamlanma Dereceleri	D.B. Mamul'deki Giderler Payları
Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.	39%	100%	15.600 TL
Direkt İşçilik Giderleri	26%	100%	10.400 TL
Endirekt Malzeme	2%	100%	800 TL
Endirekt İşçilik	3%	100%	1.200 TL
Dışarıdan Sağl. Fayda ve Hiz.	8%	100%	3.200 TL
Çeşitli Giderler	2%	100%	800 TL
Amortisman Giderleri	20%	100%	8.000 TL
Toplam	100%		40.000 TL

Bu aşamada gider çeşitlerinin satın alındıkları, üretime verildikleri ya da üretimden çıktıkları tarihler dikkate alınarak 31.12.2000 tarihine göre düzeltilmeleri yoluyla 40.000 TL'lik dönembaşı mamullerin enflasyona göre düzeltilmiş değerleri Tablo 22'de görülmektedir.

Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 1 Kasım 1999'da satış elemanlarının eğitim faaliyetlerinde kullanılmak üzere aylık kirası 2.000 TL olan ofisi 16 aylık kirasını peşin ödeyerek kiralamıştır.

1 Kasım 1999'da ödenen tutarın 4.000 TL'sinin Kasım ve Aralık 1999 dönemleri için 1999 yılında giderleştiği gözönüne alındığında 31.12.1999'da Gelecek Aylara Ait Giderler hesabının bakiyesi 24.000 TL olarak görülmektedir.

Bu durumda 31.12.1999 tarihli dönem başı bilançosunda gelecek aylara ait giderler hesabının 31.12.2000 tarihine göre düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 23:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş
Gelecek Aylara Ait Giderler	24.000 TL	1,4752	35.405 TL

TABLO 22: 40.000 TL'lik Dönembaşı Mamullerin 31.12.1999'a ve 31.12.2000'e Göre Düzeltilmesi

	Bekleme Süresi	31.12.1999'daki Tarihsel Maliyet	Düzeltilme Katsayısına Esas Olacak Tarih	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.	5,1	15.600 TL	Temmuz Sonu	1,6877	26.328 TL
Direkt İşçilik Giderleri	(1+1,3=) 2,3	10.400 TL	Ekim sonu	1,4752	15.342 TL
Genel Üretim Giderleri					
Endirekt Malzeme	5,9	800 TL	Haziran Sonu	1,7548	1.404 TL
Endirekt İşçilik	(1+1,3=) 2,3	1.200 TL	Ekim sonu	1,4752	1.770 TL
Dışar. Sağl. Fayda ve Hizm.	(1+1,3=) 2,3	3.200 TL	Ekim sonu	1,4752	4.721 TL
Çeşitli Giderler	(1+1,3=) 2,3	800 TL	Ekim sonu	1,4752	1.180 TL
Amortisman Giderleri	-	8.000 TL	-		135.678 TL*
Toplam		40.000 TL			186.423 TL
* (8.000 / 62.067) x 1.052.632 = 135.678 TL (bkz. Tablo 31, Tablo 32)					

Gelir Tahakkukları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Gelir Tahakkukları hesabının bakiyesi 10.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir:

TABLO 24:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Gelir Tahakkukları	10.000TL	1,3266	13.266 TL

Uzun Vadeli Alıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda 220 no.lu Alıcılar hesabının bakiyesi 110.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 25:	31.12.1999 Tarihsel Değeri	2000 Yılı Enflasyon Faktörü	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Uzun Vadeli Alıcılar	110.000 TL	1,3266	145.926 TL

İştirakler Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 15 Mayıs 1995'te borsaya kayıtlı olmayan Onur A.Ş.'ye % 40 payla 5.000 TL ödeyerek ortak olmuştur. Buradan hareketle düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 26:	Alış Tarihi	31.12.1999 Tarihsel Değeri	31.12.2000'e Göre Düz. Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş
İştirakler	15 Mayıs 1995	5.000 TL	8,5863	42.932 TL

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Düzeltilmesi:

Amortismanına tabi duran varlıklar ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanların düzeltilmesi işlemine geçmeden önce Tebliğ'deki Madde 11 uyarınca duran varlıkların maliyetine eklenmiş bulunan yeniden değerlendirme artışlarının bu varlıkların maliyetinden indirilmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte yine Tebliğ'e göre varlıkların ekonomik ömürlerinde de değişiklik yapmak gerekebilmektedir. Bu detaylarla ilgili uygulama bir önceki büyük örnekte açıklamalarla verilmiştir. Bu nedenle buradaki örnekte işletmenin yeniden değerlendirme uygulamadığı ve ekonomik ömürlerin de Tebliğ'e uygun olarak belirlenmiş olduğu kabul edilmiştir.

Özkan Sanayi A.Ş.'nin 31.12.1999'a kadar olan dönemde amortismanına tabi duran varlıklarına ilişkin verileri aşağıdaki gibidir.

1) Özkan Sanayi A.Ş. 1 Ocak 1995'te 10.000 TL'lik kuruluş ve örgütlenme giderlerine katlanılarak kurulmuştur.

2) İşletme kurulurken 1.000.000 TL'lik toplam değerdeki ikiz binalar sermaye kalemi olarak getirilmişlerdir. Binaların ekonomik ömürleri 20 yıl olarak kabul edilmiştir. (Binalardan birisi yönetim binası diğer ise pazarlama faaliyetlerinde kullanılmaktadır.)

3) 31 Mart 1995'te iki adet X makinesi tanesi 50.000 TL den satın alınmıştır. Makineler 1995 yılı nisan ayı içerisinde oluşan 80.000 TL'lik diğer maliyetlerle (montaj, deneme üretimi, personelin eğitimi vb.) birlikte 1 Mayıs 1995'te aktifleştirilmişlerdir.

4) 1 Mart 1995'te 20.000 TL'lik demirbaş satın alınmıştır. (Demirbaşlar yönetim binasında kullanılacaktır.)

5) 1 Ocak 1999'da komşu fabrikaya ait binalardan birisi 8 yıllığına kiralanmış ve kiralanana binaya 16.000 TL'lik asansör yaptırılmıştır. (Bina mevcut yönetim binasının ihtiyacı karşılayamaması nedeniyle ek bina olarak kiralanmıştır)

Amortismanına tabi duran varlıkların ekonomik ömürleri aşağıdaki gibidir:

Binalar	20 yıl
Makineler.....	5 yıl
Demirbaşlar	10 yıl
Kuruluş ve örgütlenme giderleri.....	5 yıl
Özel Maliyetler	8 yıl (kiralama süresi)

31.12.1999 tarihli dönem başı bilançosunda maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile bunlara ilişkin birikmiş amortismanlar Tablo 27'de görülmektedir:

TABLO 27: 31.12.1999 Tarihli Dönembası Bilançosunda Amortismanına Tabi Duran Varlıklar ve Birikmiş Amortismanları

31.12.1999 Tarihli Bilanço Değerleri:	Kayıtlı Değeri	Birikmiş Amortismanı
251. BİNALAR	1.000.000 TL	250.000 TL
253. MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR	180.000 TL	180.000 TL
255.DEMİRBAŞLAR	20.000 TL	10.000 TL
262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	10.000 TL	10.000 TL
264. ÖZEL MALİYETLER	16.000 TL	2.000 TL
TOPLAM	1.226.000 TL	452.000 TL

Bu bilgilerden hareketle işletmenin 31.12.1999 tarihli bilançosunda yer alan maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının 31.12.2000 tarihindeki para değerlerine göre düzeltilmesi Tablo 28'de görülmektedir.

Tablo 28’de görüldüğü gibi işletmenin amortismanına tabi duran varlıkları düzeltilirken varlıkların satın alınma tarihleri ve satınalma gideri, taşıma gideri, vb. maliyete eklenmesi gereken diğer maliyet unsurlarının oluştuğu tarihler ayrı ayrı dikkate alınmışlardır.

Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi: Tablo 28’de yapılan hesaplamalardan hareketle 31.12.2000’e göre düzeltilmiş rakamlar üzerinden tamamı Tebliğ’in istediği gibi kıst amortisman yoluyla ayrılmak üzere birikmiş amortismanların ve 1999 yılı amortisman giderlerinin yeniden hesaplanması Tablo 29’da görülmektedir.

Tablo 29’da amortisman hesaplanmasındaki yaklaşımın kolaylıkla anlaşılabilmesi için 1 Mayıs 1995 tarihinde aktifleştirilen makineler birikmiş amortismanlarının Tebliğ’e göre tam kıst olarak nasıl hesaplandığı yalnızca makine tesis ve cihazlara ilişkin olarak aşağıda verilmiştir. Diğerleri de aynı yaklaşımla düzeltme işlemine tabi tutulacaklardır.

Varlığın Düzeltilmiş Değeri = 2.786.024 TL

Varlığın Ekonomik Ömrü = 5 yıl

Varlığın Aktifleştirme Tarihi = 1 Mayıs 1995

Kıst amortisman uygulaması gereği yıllar itibariyle amortismanlar aşağıdaki gibidir:

Yıllık Amortisman = 2.786.024 TL / 5 yıl = 557.205 TL / yıl

Aylık Amortisman = 557.205 TL / 12 ay = 46.434,7 TL / ay

Yıllar	Varlığın İşletmede Bulunduğu Dönem	Amortisman Giderleri	Birikmiş Amortisman (Kümülatif)
1995	(1 Mayıs - 31 Aralık) 8 ay	371.470 TL	371.470 TL
1996	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	557.205 TL	928.675 TL
1997	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	557.205 TL	1.485.879 TL
1998	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	557.205 TL	2.043.084 TL
1999	(1 Ocak - 31 Aralık) 1 yıl	557.205 TL	2.600.289 TL

TABLO 28: 31.12.1999 Dönembaşı Bilançosunda Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların 31.12.2000 Değerlerine Göre Düzeltilmesi

	31.12.1999 Tarihsel Değerler	31.12.1999 Tarihsel Değerler Toplamı	Düzeltilme Katsayısına Esas Olacak Tarih	31.12.2000'e Göre Düzeltilme Katsayısı	31.12.2000'e göre Düzeltilmiş Değerler	31.12.2000'e göre Düzeltilmiş Değerler Toplamı
Binalar		1.000.000 TL				19.495.200 TL
Alış bedeli (1 Ocak 1995)	1.000.000 TL		94 Aralık Sonu	19,4952	19.495.200 TL	
Makine, Tesis ve Cihazlar		180.000 TL				2.786.024 TL
Alış bedeli (31 Mart 1995)	100.000 TL		95 Mart Sonu	15,6496	1.564.960 TL	
Diğer giderler (95 yılı nisan ayı içerisinde)	80.000 TL		95 Nisan Ort.	15,2633	1.221.064 TL	
Demirbaşlar		20.000 TL				330.314 TL
Alış bedeli (1 Mart 1995)	20.000 TL		95 Şubat Sonu	16,5157	330.314 TL	
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri		10.000 TL				194.952 TL
(1 Ocak 1995)	10.000 TL		94 Aralık Sonu	19,4952	194.952 TL	
Özel Maliyetler		16.000 TL				34.578 TL
Alış bedeli (1 Ocak 1999)	16.000 TL		98 Aralık Sonu	2,1611	34.578 TL	
31.12.1999 Toplamı		1.226.000 TL			22.841.068 TL	22.841.068 TL

TABLO 29: Dönem Başı Birikmiş Amortismanlarının 31.12.2000' e Göre Düzeltilmiş Duran Varlık Tutarlarından Hareketle Yeniden Hesaplanması

	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Maliyet	Ekonomik Ömür	Düzeltilmiş Değerlerle Yıllık Amortisman Gideri	1999 Yılı Düzeltilmiş Amortisman Gideri	31.12.1999 Düzeltilmiş Birikmiş Amortismanı
Binalar (1 Ocak 1995)	19.495.200TL	20 yıl	974.760TL	974.760TL	4.873.800TL
Makine, Tesis ve Cihazlar (Aktifleştirme 1 Mayıs 1995)	2.786.024TL	5 yıl	557.205TL	557.205TL	2.600.289TL
Döşeme ve Demirbaşlar (1 Mart 1995)	330.314TL	10 yıl	33.031TL	33.031TL	159.652TL
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri (1 Ocak 1995)	194.952TL	5 yıl	38.990TL	38.990TL	194.952TL
Özel Maliyetler (1 Ocak 1999)	34.578TL	8 yıl	4.322TL	4.322TL	4.322TL
Toplam	22.841.068TL		1.608.309TL	1.608.309TL	7.833.015TL

Tablo 28 girecek.

Tablo 29 girecek.

Çalışmanın bu bölümüne maddi duran varlıklar ve birikmiş amortismanlara ilişkin bilgilerle bütünlük gösterdiğinden amortisman giderleriyle ilgili işlemlere yer verilmesi uygun görülmüştür.

Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi: İşletmenin VUK hükümlerine göre hesaplanmış, tarihsel değerlerle 1999 yılı amortisman giderleri Tablo 30'da görülmektedir. İşletme doğrusal amortisman yöntemi uyguladığından amortisman giderleri varlık maliyetinin ekonomik ömre bölünmesiyle hesaplanmaktadır.

TABLO 30: Tarihsel Değerlerle 1999 Yılı Amortisman Giderleri

	Maliyet Bedeli	Ekonomik Ömür	1999 Yılı Amortisman Gideri
Binalar (1 Ocak 1995)	1.000.000 TL	20 yıl	50.000 TL
Makine, Tesis ve Cih. (Aktifleştirme 1 Mayıs 1995)	180.000 TL	5 yıl	36.000 TL
Döşeme ve Demirbaşlar (1 Mart 1995)	20.000 TL	10 yıl	2.000 TL
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri (1 Ocak 1995)	10.000 TL	5 yıl	2.000 TL
Özel Maliyetler (1 Ocak 1999)	16.000 TL	8 yıl	2.000 TL
Toplam	1.226.000 TL		92.000 TL

Amortisman giderlerinin gider yerlerine dağıtımında amortisman tabi duran varlığın hangi gider yerine hizmet verdiği bilinmelidir. Buna göre her gider yeri kendisine hizmet veren duran varlığın amortismanını yükleneciktir. Bu şekilde her gider yerinin amortisman gideri belirlendiğinde ek bir bilgi olarak her gider yerinin toplam amortisman giderinden ne kadar pay aldığı yüzdeler biçiminde de ifade edilebilir.

Diğer taraftan gider yerlerince ortak kullanılan duran varlıkların amortisman giderleri de, verilen hizmeti temsil edebilecek bir dağıtım anahtarı ile gider yerlerine dağıtılmalıdır. Bu defa da öncelikle gider yerlerinin varlıkları kullanım yüzdeleri belirlenebilir ve amortisman giderleri bu yüzdelerle gider yerlerine dağıtılabilir.

Bu temel maliyet muhasebesi bilgisinden hareketle örnek işletmenin Tablo 30'da hesaplanan tarihsel değerlerle 1999 yılı amortisman giderlerinin gider yerlerine tutar ve yüzdeler şeklinde dağılımı. Tablo 31'deki gibidir.

Buradaki yüzdelerden yararlanılarak 31.12.1999 tarihli bilançoda yer alan amortisman tabi duran varlıkların, 31.12.2000'e göre düzeltilmiş değerleri üzerinden yeniden hesaplanmış 1999 yılı amortisman giderlerinin (bkz Tablo 29) Tablo 31'deki yüzdelerden yararlanılarak gider yerlerine dağıtımları Tablo 32'de görülmektedir.

Tablo 31: Tarihsel Değerle 1999 Yılı Amortisman Giderlerinin Gider Yerleri Bazında Dağılımı

	1999 Yılı Amortisman Gideri	YÜZDE OLARAK			TUTAR OLARAK		
		Üretim Gider Yerleri	Pazarlama Satış ve Dağ. Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Üretim Gider Yerleri	Pazarlama Satış ve Dağ. Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri
Binalar	50.000 TL	50%	25%	25%	25.000 TL	12.500 TL	12.500 TL
Makine, Tesis ve Cihazlar	36.000 TL	100%	-	-	36.000 TL	-	-
Döşeme ve Demirbaşlar	2.000 TL	20%	20%	60%	400 TL	400 TL	1.200 TL
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	2.000 TL	-	-	100%	-	-	2.000 TL
Özel Maliyetler	2.000 TL	33%	33%	33%	667 TL	667 TL	667 TL
Toplam	92.000 TL				62.067 TL	13.567 TL	16.367 TL

Tablo 31 girecek.

Tablo 32: Düzeltilmiş 1999 Yılı Amortisman Giderlerinin Gider Yerleri Bazında Dağılımı

	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş 1999 Yılı Amortisman Giderleri	Üretim Gider Yerleri	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri
Binalar	974.760 TL	487.380 TL	243.690 TL	243.690 TL
Makine, Tesis ve Cihazlar	557.205 TL	557.205 TL	-	-
Demirbaşlar	33.031 TL	6.606 TL	6.606 TL	19.819 TL
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	38.990 TL	-	-	38.990 TL
Özel Maliyetler	4.322 TL	1.441 TL	1.441 TL	1.441 TL
Toplam	1.608.309 TL	1.052.632 TL	251.737 TL	303.940 TL

Tablo 32 girecek.

Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabının Düzeltilmesi: Hatırlanacağı gibi işletme 1 Kasım 1999'da satış elemanlarının eğitim faaliyetlerinde kullanılmak üzere aylık kirası 2.000 TL olan ofisi 16 aylık kirasını peşin ödeyerek kiralamıştır. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi olacaktır:

TABLO 33:	31.12.1999 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Gelecek Yıllara Ait Giderler (1 Kasım 1999)	4.000 TL	1,4752	5.901 TL

Satıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Satıcılar hesabının bakiyesi 10.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 34:	31.12.1999 tarihsel değeri	2000 yılı enflasyon faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Satıcılar	10.000 TL	1,3266	13.266 TL

Borç Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Borç Senetleri hesabının bakiyesi 22.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 35:	31.12.1999 tarihsel değeri	2000 yılı enflasyon faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Borç Senetleri	22.000 TL	1,3266	29.185 TL

Borç Senetleri Reeskontu Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Borç Senetleri Reeskontu hesabının bakiyesi 2.800 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 36:	31.12.1999 tarihsel değeri	2000 yılı enflasyon faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Borç Senetleri Reeskontu	2.800 TL	1,3266	3.714 TL

Alınan Sipariş Avansları Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 1999 yılı içerisinde müşterilerinden toplam 35.000 TL'lik avans almıştır. Fiyat artışlarından etkilenmek istemeyen müşterilere mallar 2000 yılı içerisinde teslim edilmiştir. Avansların alındıkları tarihlerden hareketle yapılması gereken düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 37:	31.12.1999 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Avansın Alınma Tarihi			
1 Ekim 1999	10.000 TL	1,5440	15.440 TL
15 Aralık 1999	25.000 TL	1,0094	25.235 TL
Toplam	35.000 TL		40.675 TL

Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının bakiyesi 26.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 38:	31.12.1999 tarihsel değeri	2000 yılı enflasyon faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	26.000 TL	1,3266	34.492 TL

Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabının bakiyesi 8.500 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 39:	31.12.1999 tarihsel değeri	2000 yılı enflasyon faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	8.500 TL	1,3266	11.276 TL

Uzun Vadeli Banka Kredileri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.1999 tarihli dönembaşı bilançosunda Uzun Vadeli Banka Kredileri hesabının bakiyesi 5.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme aşağıdaki gibidir:

TABLO 40:	31.12.1999 tarihsel değeri	2000 yılı enflasyon faktörü	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Uzun Vadeli Banka Kredileri	5.000 TL	1,3266	6.633 TL

Sermaye Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 28 Kasım 1994'te 400.000 TL'lik sermaye ile kurulmuştur. Ayrıca 31.12.1999'a kadar yalnızca 30 Mayıs 1997'de 300.000 TL'lik sermaye artırımını yapmıştır. 31.12.1999 tarihli dönem başı bilançosunda yer alan 700.000 TL'lik ödenmiş sermaye tutarının 31.12.2000'e göre düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 41:	31.12.1999 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Ödenme Tarihi			
28 Kasım 1994	400.000 TL	20,7425	8.297.000 TL
30 Mayıs 1997	300.000 TL	4,8201	1.446.030 TL
Toplam	700.000 TL		9.743.030 TL

Yedekler ve Geçmiş Yıl Kârları (Zararları) Hesaplarının Düzeltilmesi:

Tebliğ'de enflasyon muhasebesini ilk kez uygulayan işletmelere önerilen yol izlenerek bilançonun özkaynaklar grubunda yer alan ödenmiş sermaye dışındaki kalemlerin (her türlü kar veya sermaye yedekleri ile geçmiş yıl kar

ya da zararları) düzeltilmiş değerlerinin bir kalem halinde dönembaşı bilançosuna yerleştirilmesine ilişkin hesaplama aşağıdaki gibidir:

Düzeltilmiş Değerlerle Toplam Aktifler (+)	16.034.930 TL
Düzeltilmiş Değerlerle Toplam Yab. Kayn. (-)	109.260 TL
Düzeltilmiş Değerlerle Ödenmiş Sermaye (-)	9.743.030 TL
Geçmiş Yıl Kârları	6.182.640 TL

olarak hesaplanmaktadır. Yeni durumda 31 Aralık 1999 tarihli dönembaşı bilançosu düzeltilmiş şekliyle Tablo 42'de görülmektedir.

TABLO 42: ÖZKAN Sanayi A.Ş. 31.12.1999 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu (1000 TL)

	31.12.1999 Tarihsel		31.12.1999 Düzeltilmiş
AKTİF (VARLIKLAR)			
I. DÖNEN VARLIKLAR			
Kasa	120.000	Tablo 5	159.192
Bankalar	90.000	Tablo 6	119.394
Hisse Senetleri	8.500	Tablo 7	11.276
Alıcılar	99.900	Tablo 8	132.527
Alacak Senetleri	35.000	Tablo 9	46.431
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(5.200)	Tablo 10	(6.898)
Verilen Depozito ve Teminatlar	2.500	Tablo 11	17.162
İlk Madde ve Malzeme	31.000	Tablo 15-16	46.865
Yarımamuller	20.000	Tablo 20	71.075
Mamuller	40.000	Tablo 22	186.423
Gelecek Aylara Ait Giderler	24.000	Tablo 23	35.405
Gelir Tahakkukları	10.000	Tablo 24	13.266
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	475.700		832.119
II. DURAN VARLIKLAR			
Alıcılar	110.000	Tablo 25	145.926
İştirakler	5.000	Tablo 26	42.932
Binalar	1.000.000	Tablo 28	19.495.200
Makine Tesis ve Cihazlar	180.000	Tablo 28	2.786.024
Döşeme ve Demirbaşlar	20.000	Tablo 28	330.314
Özel Maliyetler	16.000	Tablo 28	34.578
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	10.000	Tablo 28	194.952
Birikmiş Amortismanlar (-)	(452.000)	Tablo 29	(7.833.015)
Gelecek Yıllara Ait Giderler	4.000	Tablo 33	5.901
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	893.000		15.202.811
AKTİF TOPLAMI	1.368.700		16.034.930

TABLO 42: ÖZKAN Sanayi A.Ş. 31.12.1999 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu (1000 TL)

	31.12.1999 Tarihsel		31.12.1999 Düzeltilmiş
PASİF (KAYNAKLAR)			
I. KISA VADELİ BORÇLAR			
Satıcılar	10.000	Tablo 34	13.266
Borç Senetleri	22.000	Tablo 35	29.185
Borç Senetleri Reeskontu (-)	(2.800)	Tablo 36	(3.714)
Alınan Sipariş Avansları	35.000	Tablo 37	40.675
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	26.000	Tablo 38	34.492
Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	(8.500)	Tablo 39	(11.276)
KISA VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	81.700		102.627
II. UZUN VADELİ BORÇLAR			
U.V.Banka Kredileri	5.000	Tablo 40	6.633
UZUN VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	5.000		6.633
III. ÖZ SERMAYE			
Sermaye	700.000	Tablo 41	9.743.030
Yasal Yedekler	320.000		
Statü Yedekleri	150.000		
Hisse Senedi İhraç Primleri	60.000		
Net Dönem Karı	80.000		
Geçmiş Yıl Karları	(28.000)	hesaplandı	6.182.640
ÖZSERMAYE TOPLAMI	1.282.000		15.925.670
PASİF TOPLAMI	1.368.700		16.034.930

8.3. 31 ARALIK 2000 TARİHLİ DÖNEMSONU BİLANÇOSUNUN YİNE 31 ARALIK 2000 PARA DEĞERİYLE DÜZELTİLMESİ

Kasa Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Kasa hesabının bakiyesi 58.865 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 43:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12. 2000 düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Kasa	58.865 TL	1	58.865 TL

Bankalar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Bankalar hesabının bakiyesi 40.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 44:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12. 2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Bankalar	40.000 TL	1	40.000 TL

Hisse Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 itibarıyla elinde 6.000 adet Kıvanç A.Ş. hisse senedi vardır. 31.12.2000'de hisse senetlerinin değerlemeye konu olacak borsa değeri 2 TL/adettir.

Dolayısıyla 31.12.2000 tarihli bilançoda düzeltilmiş hisse senetleri hesabının değeri, söz konusu hisselerin borsa rayici ile değerlendirilmiş tutarlarıdır. Buradan hareketle hisse senetleri hesabının düzeltilmiş tutarı Tablo 45'te görülmektedir:

TABLO 45:	31.12.2000'de eldeki hisse senedi	31.12.2000 borsa değeri	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Hisse Senetleri	6.000 adet	2 TL/adet	12.000 TL

Alıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Alıcılar hesabının bakiyesi 50.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 46:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Alıcılar	50.000 TL	1	50.000 TL

Alacak Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Alacak Senetleri hesabının bakiyesi 45.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 47:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Alacak Senetleri	45.000 TL	1	45.000 TL

Alacak Senetleri Reeskontu Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönembaşı bilançosunda Alacak Senetleri Reeskontu hesabının bakiyesi 2.578 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 48:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Alacak Senetleri Reeskontu	2.578 TL	1	2.578 TL

Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 2000 önceki yıllarda verilenlere ek olarak 30 Nisan 2000'de 3.000 TL'lik depozito daha ödemiştir. Bu şekilde verilen depozito ve teminatlar hesabının toplam bakiyesi 5.500 TL'ye ulaşmıştır. Hesabın 31.12.2000'e göre düzeltilmesi işlemi aşağıdaki gibidir.

TABLO 49: Verilen Depozito ve Teminatlar	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
28 Kasım 1995	500 TL	12,2825	6.141 TL
15 Mart 1997	2.000 TL	5,5105	11.021 TL
30 Nisan 2000	3.000 TL	1,1415	3.425 TL
Toplam	5.500 TL		20.587 TL

Dönem Sonu İlk Madde ve Malzeme Stoklarının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönem sonu bilançosundaki ilk madde ve malzeme stoklarının toplam tutarı 42.000 TL'dir. Bu stokların 40.000 TL'lik kısmı direkt ilk madde ve malzemelerden, kalan 2.000 TL'lik kısmı endirekt ilk madde ve malzemelerden oluşmaktadır (Bkz Tablo 1 ve 12). Bu stoklara ilişkin düzeltme işlemleri Tablo 50 ve Tablo 51'de görülmektedir.

TABLO 50: Dönem Sonu Direkt İlk Madde ve Malzeme Stoklarının Düzeltilmesi

	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Dönem Sonu D.İ.M.M. Stok (2000 ekim ortası)	40.000 TL	1,0579	42.316 TL

TABLO 51: Dönem Sonu Endirekt İlk Madde ve Malzeme Stoklarının Düzeltilmesi

	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Dönem Sonu Endirekt Malzeme Stok (2000 Eylül ortası)	2.000 TL	1,0849	2.170 TL

Dönem Sonu Yarımamul Stoklarının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli bilançoda yer alan 36.535 TL'lik yarımamul stokları 2000 yılı üretiminden arta kalan stoklardır. Dönem sonu yarımamuller yukarıda dönem başı yarımamullerin düzeltilmesine benzer şekilde yine Tebliğ'in stoklarla ilgili hükümlerinden hareket edilerek düzeltileceklerdir. Bunun için öncelikle Tablo 3'te verilen 2000 yılı Satışların Maliyeti Tablosu'ndan yararlanarak, her üretim maliyeti unsurunun üretimdeki paylarını toplam üretim maliyetinin yüzdeleri şeklinde belirlemek gerekmektedir. Satışların maliyeti tablosundan yararlanarak hesaplanan yüzdeler aşağıdaki gibidir:

TABLO 52: 31.12.2000 Tarihli Satışların Maliyeti Tablosundan Hareketle 2000 Yılında Üretim Maliyetlerinin Toplam Üretim Maliyeti İçindeki Payları

		Üretimdeki Pay (%)
DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ.	150.000	44%
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	102.468	30%
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ	86.067	
Endirekt Malzeme	5.000	2%
Endirekt İşçilik	12.000	4%
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	35.000	10%
Çeşitli Giderler	8.000	2%
Amortisman Giderleri	26.067	8%
YARIMAMUL KULLANIMI	(16.535)	
D.B. Yarımamul	20.000	
(D.S. Yarımamul)	(36.535)	
ÜRETİLEN MALIN MALİYETİ	322.000	
MAMUL STOKLARINDA DEĞİŞİM	10.000	
D.B. Mamul	40.000	
(D.S. Mamul)	(30.000)	
SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ	332.000	

TABLO 53: 36.535 TL'lik Dönem Sonu Yarımamullerin Gider Çeşitleri Bakımından Bileşenlerinin Belirlenmesi

	Üretimdeki % Payları (b)	Tamamlanma Dereceleri (c)	Yarımamul İçerisindeki Ağırlıkları		D.S.Y.M.'deki Payları TL
			(d) (b)x(c)	(e) (d) / (d) toplamı	(f) 36.535 TL x (e)
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	44%	100%	44%	56%	20.301 TL
Direkt İşçilik Giderleri	30%	75%	23%	29%	10.414 TL
Endirekt Malzeme	2%	50%	1%	1%	344 TL
Endirekt İşçilik	4%	50%	2%	2%	802 TL
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	10%	50%	5%	6%	2.360 TL
Çeşitli Giderler	2%	50%	1%	2%	550 TL
Amortisman Giderleri	8%	50%	4%	5%	1.764 TL
Toplam	100%		80%	100%	36.535 TL

Tablo 53 girecek.

TABLO 54: Dönem Sonu Yarımamullerin Düzeltilmesi

	Stokta Bekleme Süresi	31.12.2000 Tarihsel Maliyet	Düzeltilme Katsayısına Esas Olacak Tarih	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
D.İ.M.M. Gideri	3,8	20.301 TL	Eylül ortası	1,0849	22.025 TL
Direkt İşçilik Gideri	1	10.414 TL	Kasım sonu	1,0189	10.611 TL
Genel Üretim Giderleri:					
Endirekt Malzeme	4,6	344 TL	Ağustos ortası	1,1026	379 TL
Endirekt İşçilik	1	802 TL	Kasım sonu	1,0189	817 TL
Dış. Sağl. F ve H..	1	2.360 TL	Kasım sonu	1,0189	2.405 TL
Çeşitli Giderler	1	550 TL	Kasım sonu	1,0189	560 TL
Amortisman Giderleri	-	1.764 TL	-	-	46.092 TL
Toplam		36.535 TL			82.889 TL
* (1.764 TL / 26.067 TL) x 681.112 TL = 46.092 TL (Bkz. Tablo 66, Tablo 67)					

Tablo 54 girecek.

Dönem Sonu Mamul Stoklarının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alan 30.000 TL'lik dönem sonu mamul stoklarının enflasyona göre düzeltilmesinde, dönem başı mamul stoklarında izlenen yoldan yararlanılacaktır. Bu stokların düzeltilebilmesi için stok maliyeti kendisini oluşturan üretim unsurlarına ayrıştırılması gerekmektedir. 31.12.2000 tarihli satışların maliyeti tablosundan elde edilen oranlar yardımıyla (bkz. Tablo 52), 30.000 TL'lik dönem sonu mamul stoklarının gider türlerine göre ayrımı Tablo 55'teki gibidir.

TABLO 55:Dönem Sonu Mamul Stoklarının Gider Türleri Bazında Ayrıştırılması

	Giderlerin 1999 Yılı Üretimindeki % Payları	Tamamlanma Dereceleri	D.S. Mamul'deki Giderler Payları
Direkt İlk Madde ve Malz. Gid.	44%	100%	13.290 TL
Direkt İşçilik Giderleri	30%	100%	9.090 TL
Endirekt Malzeme	2%	100%	450 TL
Endirekt İşçilik	4%	100%	1.050 TL
Dışarıdan Sağl. Fayda ve Hiz.	10%	100%	3.090 TL
Çeşitli Giderler	2%	100%	720 TL
Amortisman Giderleri	8%	100%	2.310 TL
Toplam	100%		30.000 TL

Mamul stoklarının bünyesinde yer alan gider çeşitlerinin satın alındıkları, üretime verildikleri ya da üretimden çıktıkları tarihler dikkate alınarak 31.12.2000 tarihine göre düzeltilmeleri yoluyla 30.000 TL'lik dönem sonu mamullerin enflasyona göre düzeltilmiş değerleri Tablo 56'da görülmektedir.

Gelecek Aylara Ait Giderler Hesabının Düzeltilmesi: Hatırlanacağı gibi işletme 1 Kasım 1999'da satış elemanlarının eğitim faaliyetlerinde kullanılmak üzere aylık kirası 2.000 TL olan işyerinin 16 aylık kirasını (32.000 TL) peşin ödemiştir. Bununla birlikte 1 Ekim 2000'de bir başka işyeri de aynı amaçla aylık 3.000 TL den kiralanmış ve yıllık kira bedelinin (36.000 TL) tamamı peşin olarak ödenmiştir.

1999 yılında yapılan 32.000 TL'lik peşin 24.000 TL'si 2000 yılında giderleşmiştir. Kalan 4.000 TL'si ise 2001 yılında giderleşecektir. 2000 yılında yapılan 36.000 TL'lik peşin ödemenin 9.000 TL'si 2000 yılında giderleşmiştir ve kalan 27.000 TL'si 2001 yılında giderleşecektir. 2001 yılında giderleşecek olan 4.000 TL (1999'daki ödemedir gelen) ve 27.000 TL (2000'den gelen) den oluşan toplam 31.000 TL gelecek aylara ait giderler hesabı aşağıdaki gibi düzeltilmelidir:

TABLO 56: 30.000 TL'lik Dönem Sonu Mamullerin 31.12.2000'e Göre Düzeltilmesi

	Bekleme Süresi	31.12.1999'daki Tarihsel Maliyet	Düzeltilme Katsayısına Esas Olacak Tarih	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	5,1	13.290 TL	Temmuz Sonu	1,1078	14.723 TL
Direkt İşçilik Giderleri	(1+1,3=) 2,3	9.090 TL	Ekim sonu	1,0434	9.485 TL
Genel Üretim Giderleri					
Endirekt Malzeme	5,9	450 TL	Haziran Sonu	1,1192	504 TL
Endirekt İşçilik	(1+1,3=) 2,3	1.050 TL	Ekim sonu	1,0434	1.096 TL
Dışarıdan Sağl. Fayda ve Hizmetler	(1+1,3=) 2,3	3.090 TL	Ekim sonu	1,0434	3.224 TL
Çeşitli Giderler	(1+1,3=) 2,3	720 TL	Ekim sonu	1,0434	751 TL
Amortisman Giderleri	-	2.310 TL	-	-	60.359 TL*
Toplam		30.000 TL			90.141 TL
* (2.310 TL/ 26.067 TL) x 681.112 TL= 60.359 TL (Bkz. Tablo 66, Tablo 67)					

tablo 56 girecek.

TABLO 57: Gelecek Aylara Ait Giderler Ödeme Tarihi	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
1 Kasım 1999	4.000 TL	1,4752	5.901 TL
1 Ekim 2000	27.000 TL	1,0726	28.960 TL
Toplam	31.000 TL		34.861 TL

Gelir Tahakkukları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Gelir Tahakkukları hesabının bakiyesi 2.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 58:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000 düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Gelir Tahakkukları	2.000 TL	1	2.000 TL

Uzun Vadeli Alıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda uzun vadeli Alıcılar hesabının bakiyesi 2.200 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 59:	31.12.1999 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Uzun Vadeli Alıcılar	2.200 TL	1	2.200 TL

İştirakler Hesabının Düzeltilmesi: İşletme öncekilere ek olarak 27 Temmuz 2000'de borsaya kayıtlı olmayan Onur A.Ş. hisse senetlerinden 7.000 TL'lik daha satın almıştır.Yeni durumda toplam 12.000 TL'lik bakiyeye sahip iştirakler hesabının düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 60: İştirakler	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000 düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
15 Mayıs 1996	5.000 TL	8,5863	42.932 TL
27 Temmuz 2000	7.000 TL	1,1078	7.755 TL
Toplam	12.000 TL		50.686 TL

Bağlı Ortaklıklar Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 15 Haziran 2000'de Maximus A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin %54'ünü 8.000 TL'ye satın alarak şirkete ortak olmuştur.

TABLO 61:	31.12.1999 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Bağlı Ortaklıklar	8.000 TL	1,1208	8.966 TL

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların Düzeltilmesi

İşletmenin amortismanına tabi duran varlıklarında 2000 yılında ortaya çıkan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

1) 30 Nisan 2000'de X makinelerinden birisi 20.000 TL'ye satılmıştır.

2) 30 Eylül 2000'de pazarlama departmanında kullanılmak üzere yurt dışından 150.552 TL'ye bir bilgisayar yazılımı satın alınmıştır. Yazılımın işletmede kullanılır hale getirilmesine kadar Kasım 2000 içerisinde değişik zamanlarda toplam 10.000 TL'lik diğer çeşitli giderler de kasadan ödenmiş, yazılım 28 Kasım 2000'de aktifleştirilmiştir. Yazılım için 2000 yılı sonunda vergi mevzuatı uyarınca bir yıllık amortisman ayrılmış, iki aylık (Kasım 2000 ve Aralık 2000 için) kıst amortisman pazarlama gideri, önceki 10 aylık amortisman ise çalışmayan kısım gider ve zararı olarak kaydedilmiştir.

3) 25 Kasım 2000'de 200.000 TL ye yeni bir B makinesi satın alınmıştır. Aralık ayı içerisinde makine montajı için 50.000 TL ödenmiştir. Makinenin daha iki ay sürmesi beklenen deneme üretimlerinden sonra aktifleştirilmesine karar verilmiştir.

İşletmenin 31.12.2000 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alan amortismanına tabi duran varlık ve bunlara birikmiş amortisman tutarları Tablo 62'de görülmektedir. Yukarıda sıralanan bilgiler ve Tablo 62'den hareketle duran varlıkların 31.12.2000'e göre düzeltilmeleri Tablo 63'te görülmektedir.

TABLO 62: 31.12.2000 Tarihli Dönem Sonu Bilançosunda Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Birikmiş Amortisman Tutarları

	Kayıtlı Değeri	Birikmiş Amortismanı
251. BİNALAR	1.000.000 TL	300.000 TL
253. MAKİNE, TESİS VE CİHAZLAR	90.000 TL	90.000 TL
255.DEMİRBAŞLAR	20.000 TL	10.000 TL
258. YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR	250.000 TL	-
260. HAKLAR	160.552 TL	32.110 TL
262. KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ	10.000 TL	10.000 TL
264. ÖZEL MALİYETLER	16.000 TL	4.000 TL
TOPLAM	1.546.552 TL	448.110 TL

TABLO 63: 31.12.2000 Dönem Sonu Bilançosunda Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıkların 31.12.2000 Değerlerine Göre Düzeltilmesi

	31.12.2000 Tarihsel Değerler	31.12.2000 Tarihsel Değerler Toplamı	Düzeltilme Katsayısına Esas Olacak Tarih	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e göre Düzeltilmiş Değerler	31.12.2000'e göre Düzeltilmiş Değerler Toplamı
Binalar		1.000.000 TL				19.495.200 TL
Alış bedeli (1 Ocak 1995)	1.000.000 TL		94 Aralık Sonu	19,4952	19.495.200 TL	
Makine, Tesis ve Cihazlar		90.000 TL				1.393.012 TL
Toplam Alış bedeli (31 Mart 1995)	100.000 TL		95 Mart Sonu	15,6496	1.564.960 TL	
Topl. Diğer Giderler (95 yılı nisan ayı içerisinde)	80.000 TL		95 Nisan Ort.	15,2633	1.221.064 TL	
Satılan:						
Alış bedeli (31 Mart 1995)	(50.000 TL)		95 Mart Sonu	15,6496	(782.480 TL)	
Diğer giderler (95 yılı nisan ayı içerisinde)	(40.000 TL)		95 Nisan Ort.	15,2633	(610.532 TL)	
Elde Kalan:						
Alış bedeli (31 Mart 1995)	50.000 TL		95 Mart Sonu	15,6496	782.480 TL	
Diğer giderler (95 yılı nisan ayı içerisinde)	40.000 TL		95 Nisan Ort.	15,2633	610.532 TL	
Demirbaşlar		20.000 TL				330.314 TL
Alış bedeli (1 Mart 1995)	20.000 TL		95 Şubat Sonu	16,5157	330.314 TL	
Yapılmakta Olan Yatırımlar		250.000 TL				254.250 TL
Alış bedeli (25 Kasım 2000)	200.000 TL		00 Kasım Sonu	1,0189	203.780 TL	
Montaj (2000 Aralık ayı içerisinde)	50.000 TL		00 Aralık Ort.	1,0094	50.470 TL	
Haklar		160.552 TL				171.793 TL
Alış bedeli (30 Eylül 2000)	150.552		00 Eylül Sonu	1,0726	161.482 TL	
Alış giderleri (Kasım ayı içersinde 2000)	10.000		00 Kasım Ort.	1,0311	10.311 TL	
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri		10.000 TL				194.952 TL
(1 Ocak 1995)	10.000 TL		94 Aralık Sonu	19,4952	194.952 TL	
Özel Maliyetler		16.000 TL				34.578 TL
Alış bedeli (1 Ocak 1999)	16.000 TL		98 Aralık Sonu	2,1611	34.578 TL	
31.12.2000 Toplamı		1.546.552 TL				21.874.099 TL

Tablo 63 girecek.

Birikmiş Amortismanların Düzeltilmesi

Tebliğin ilgili hükmünden hareketle amortismanına tabi duran varlıkların 31.12.2000'e göre düzeltilmiş değerlerinden 31.12.2000 birikmiş amortismanlarının tam kıst olarak yeniden hesaplanması Tablo 64'te görülmektedir.

Bu şekilde amortisman hesaplamasında izlenen yol dönem başı bilançosunda yapılan işlemlere benzemektedir.

Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi: İşletmenin VUK hükümlerine göre hesaplanmış, tarihsel değerlerle 2000 yılı amortisman giderleri Tablo 65'te görülmektedir. İşletme doğrusal amortisman yöntemi uygulamaktadır.

Tablo 65 incelendiğinde 2000 yılında makinelerle ilgili amortisman gideri bulunmamaktadır. Çünkü VUK'a göre varlığın aktife girdiği tarih o yılın hangi gününe isabet ederse etsin, tam bir yıllık amortisman ayrılmasına, diğer bir deyişle de bir yıllık amortisman gideri yazılmasına izin verilmektedir.

Dolayısıyla makineler 1 Mayıs 1995'te alındıkları halde 1995 dahil 5 yıl boyunca eşit tutarlarda amortismanına tabi tutulduklarından 1999 sonunda tamamen amorti edilmişlerdir ve böylece 1999 sonunda defter değerleri 0 TL olmuştur.

Diğer varlıklara ilişkin amortisman giderleri de aynı mantıkla VUK hükümlerine göre hesaplanmışlardır.

VUK'a göre varlıkla ilgili olarak, aktife girdiği yıl için tam bir yıllık amortisman ayrılması aşamasında, aktifleştirme tarihinden yıl sonuna kadar olan kısım ile ilgili amortismanın varlığın kullanıldığı gider yerine "amortisman gideri" olarak, aktifleştirme tarihinden o yılın başına kadar olan kısmın ise 680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları hesabına zarar olarak kaydedilmesi gerektiğini bir kez daha hatırlamakta fayda vardır.

Tablo 65'te hesaplanan tarihsel değerlerle 2000 yılı amortisman giderlerinin gider yerlerine tutar ve yüzdeler şeklinde dağılımı Tablo 66'da görülmektedir.

Buradaki yüzdelerden yararlanılarak 31.12.2000 tarihli bilançoda yer alan veya almayan (2000 de satılan makinenin satıldığı ana kadar geçen süreye isabet eden amortisman gideri) amortismanına tabi duran varlıkların, 31.12.2000'e göre düzeltilmiş değerleri üzerinden yeniden hesaplanmış 2000 yılı amortisman giderlerinin (bkz Tablo 64) Tablo 66'daki yüzdelerden yararlanılarak gider yerlerine dağıtımları Tablo 67'de görülmektedir.

Dikkat edilirse tarihsel değerle hazırlanmış Tablo 66'da makine amortismanı yok iken, Tebliğ'e göre düzeltilmiş duran varlık değerlerinden tam kıst amortisman ayrıldığında 2000 yılı için makine amortismanı ortaya çıkmıştır.

Ayrıca 2000 yılı Kasım ayında aktifleştirilen yazılım için VUK' göre tam bir yıllık amortisman ayrılmış ve (Kasım 2000–Aralık 2000 arası döneme ilişkin) iki aylık amortisman pazarlama satış ve dağıtım giderlerine, (Ocak 2000- Ekim 2000 arası döneme ilişkin) 10 aylık amortisman çalışmayan kısım gider ve zararlarına kaydedilmişken düzeltilmiş değerlerden Tebliğ'e göre tam kıst amortisman ayrılması durumunda varlık Kasım 2000 sonunda kullanıma girdiğinden VUK'tan farklı olarak yalnızca Aralık ayı için bir aylık amortisman ayrılmış ve çalışmayan kısım gider ve zararları hesabına artık ihtiyaç kalmamıştır (Bkz. Tablo 66).

TABLO 65: Tarihsel Değerlerle 2000 Yılı Amortisman Giderleri

	Maliyet Bedeli	Ekonomik Ömür	2000 yılı amortisman gideri
Binalar (1 Ocak 1995)	1.000.000 TL	20 yıl	50.000 TL
Makine, Tesis ve Cih. (Aktifleştirme 1 Mayıs 1995)	1999 sonunda tamamıyla amorti edilmiştir.		
Demirbaşlar (1 Mart 1995)	20.000 TL	10 yıl	2.000 TL
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri (1 Ocak 1995)	1999 sonunda tamamıyla amorti edilmiştir.		
Haklar	160.552 TL	5 yıl	32.110 TL
Özel Maliyetler (1 Ocak 1999)	16.000 TL	8 yıl	2.000 TL
Toplam	1.226.000 TL		92.000 TL

TABLO 66: Tarihsel Değerle 2000 Yılı Amortisman Giderlerinin Gider Yerleri Bazında Dağılımı

	2000 yılı Amortisman Gideri	Üretim Gider Yerleri	Pazarlama Satış ve Dağ. Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları	Üretim Gider Yerleri	Pazarlama Satış ve Dağ. Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları
Binalar	50.000 TL	%50	%25	%25		25.000 TL	12.500 TL	12.500 TL	
Haklar	31.110 TL		-	%17-	%83	.	5.352 TL	-	26.758 TL
Demirbaşlar	2.000 TL	%20	%60	%20		400 TL	400 TL	1.200 TL	
Özel Maliyetler	2.000 TL	%33	%33	%33		667 TL	666 TL	667 TL	
Toplam	86.110 TL					26.067 TL	18.918 TL	14.367 TL	26.758 TL

Tablo 65 ve 66 girecek.

TABLO 67: Düzeltilmiş 2000 Yılı Amortisman Giderlerinin Gider Yerleri Bazında Dağılımı

	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş 2000 Yılı Amortisman Giderleri	Üretim Gider Yerleri	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri
Binalar	974.760 TL	487.380 TL	243.690 TL	243.690 TL
Makine, Tesis ve Cihazlar	185.735 TL	185.735 TL	-	-
Haklar	2.863 TL		2.863 TL	
Demirbaşlar	33.031 TL	6.606 TL	6.606 TL	19.819 TL
Özel Maliyetler	4.322 TL	1.441 TL	1.441 TL	1.441 TL
Toplam	1.200.712 TL	681.162 TL	254.600 TL	264.950 TL

Tablo 67 girecek.

Satıcılar Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Satıcılar hesabının bakiyesi 45.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 68:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000 düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Satıcılar	45.000 TL	1	45.000 TL

Borç Senetleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Borç Senetleri hesabının bakiyesi 60.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 69:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000 düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Borç Senetleri	60.000 TL	1	60.000 TL

Borç Senetleri Reeskontu Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Borç Senetleri Reeskontu hesabının bakiyesi 1.600 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 70:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000 düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Borç Senetleri Reeskontu	1.600 TL	1	1.600 TL

Alınan Sipariş Avansları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Alınan Sipariş Avansları hesabının bakiyesi 8.000 TL olarak görülmektedir. Bu avans 2 Kasım 2000'de alınmıştır. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılacaktır.

TABLO 71:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Alınan Sipariş Avansları (2 Kasım 2000)	8.000 TL	1,0434	8.347 TL

Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları hesabının bakiyesi 19.357 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 72:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	19.357 TL	1	19.357 TL

Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabının bakiyesi 12.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibidir:

TABLO 73:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	12.000 TL	1	12.000 TL

Uzun Vadeli Banka Kredileri Hesabının Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli dönemsonu bilançosunda Uzun Vadeli Banka Kredileri hesabının bakiyesi 18.000 TL olarak görülmektedir. Buna göre düzeltme işlemi aşağıdaki gibi yapılabilir.

TABLO 74:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Uzun Vadeli Banka Kredileri	18.000 TL	1	18.000 TL

Sermaye Hesabının Düzeltilmesi: İşletme 2000 yılında sermaye artışı yapmamıştır. Dolayısıyla dönembaşı bilançosunda sermayeye ilişkin düzeltme aynen geçerlidir.

TABLO 75: Ödenme Tarihi	31.12.1999 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
28 Kasım 1994	400.000 TL	20,7425	8.297.000 TL
30 Mayıs 1997	300.000 TL	4,8201	1.446.030 TL
Toplam	700.000 TL		9.743.030 TL

Yedeklerin düzeltilmesi: İşletme 15 Mayıs 2000'de 80.000 TL'lik 1999 karının 40.000 TL'sini yasal yedek olarak, 10.000 TL'sini de statü yedeği olarak ayırmış, 28.000 TL'lik geçmiş yıl zararını kapatmış, 2.000 TL'yi de ortaklarına dağıtmıştır. İşletmenin kuruluşundan bu yana yedeklere yapılan eklemeler ve yedeklerin topluca düzeltilmesine ilişkin işlemler Tablo 76'da görülmektedir.

TABLO 76: 31.12.2000 Tarihli Dönemsonu Bilançosunda Yer Alan Yedeklerin 31.12.2000'e Göre Düzeltilmesi

Tarih	31.12.2000'de Tarihsel Değerler			31.12.2000'e göre Düzeltme Katsayıları	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değerler		
	Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Hisse Senedi İhraç Primleri		Yasal Yedekler	Statü Yedekleri	Hisse Senedi İhraç Primleri
30.5.1995	200.000 TL	100.000 TL		14,7490	2.949.800 TL	1.474.900 TL	
18.5.1997	120.000 TL	50.000 TL	60.000 TL	5,5105	661.260 TL	275.525 TL	330.630 TL
15.5.2000	40.000 TL	10.000 TL		1,1319	45.276 TL	11.319 TL	.
Toplam	360.000 TL	160.000 TL	60.000 TL		3.656.336 TL	1.761.744 TL	330.630 TL

Tablo 76 girecek.

8.4. GELİR TABLOSUNUN DÜZELTİLMESİ

Tablo 4'te Özkan A.Ş.'nin tarihsel değerlerle hazırlanmış 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu görülmektedir. Bu tablodan ve diğer verilerden hareketle gelir tablosu kalemleri aşağıdaki gibi düzeltilmektedir.

Satışların Düzeltilmesi: Tablo 4'teki gelir tablosunda satışlar kalemi 506.000 TL olarak görülmektedir. Bu tutarın 35.000 TL'si 1999 yılı içerisinde alınmış olan avansların bu yıl gelire dönüşmesinden oluşmaktadır.

Satışların yıl içine dağılımı aylar itibariyle aşağıdaki gibidir:

TABLO 77: Satışların Yıl İçerisine Dağılımı

2000 yılı	Toplam Satış Tutarı	Alınan Avanslardan	Normal Satışlar
Ocak	60.000 TL	10.000 TL	50.000 TL
Şubat	48.000 TL	25.000 TL	23.000 TL
Mart	40.000 TL		40.000 TL
Nisan	45.000 TL		45.000 TL
Mayıs	30.000 TL		30.000 TL
Haziran	42.000 TL		42.000 TL
Temmuz	40.000 TL		40.000 TL
Ağustos	35.000 TL		35.000 TL
Eylül	38.000 TL		38.000 TL
Ekim	42.000 TL		42.000 TL
Kasım	36.000 TL		36.000 TL
Aralık	50.000 TL		50.000 TL
TOPLAM	506.000 TL	35.000 TL	471.000 TL

TABLO 78: 2000 Yılı Normal Satışlarının Düzeltilmesi:

2000 yılı	31.12.2000 tarihsel değerlerle	31.12.2000 düzeltme katsayısı (ay ortalamaları)	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değerler
Ocak	50.000 TL	1,2898	64.490 TL
Şubat	23.000 TL	1,2293	28.274 TL
Mart	40.000 TL	1,1867	47.468 TL
Nisan	45.000 TL	1,1551	51.980 TL
Mayıs	30.000 TL	1,1319	33.957 TL
Haziran	42.000 TL	1,1208	47.074 TL
Temmuz	40.000 TL	1,1135	44.540 TL
Ağustos	35.000 TL	1,1026	38.591 TL
Eylül	38.000 TL	1,0849	41.226 TL
Ekim	42.000 TL	1,0579	44.432 TL
Kasım	36.000 TL	1,0311	37.120 TL
Aralık	50.000 TL	1,0094	50.470 TL
TOPLAM	471.000 TL		529.621 TL

Avanslardan gelen düzeltilmiş satışlar Alınan Sipariş Avanslarının düzeltilmesini gösteren Tablo 37'den 40.675 TL olarak alınmaktadır.

Buna göre işletmenin 2000 yılı enflasyona göre düzeltilmiş toplam satışları;

$$529.621 \text{ TL} + 40.675 \text{ TL} = 570.296 \text{ TL'dir.}$$

İşletmenin Gider Dağıtım Tablosunun Düzeltilmesi:

İşletmelerde gider dağıtım tablosu dönem boyunca oluşan giderlerin fonksiyonlar bazında dağılımını göstermektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre işletmenin 2000 yılına ilişkin gider dağıtım tablosu tarihsel değerlerle Tablo 79'da görülmektedir.

TABLO 79: Tarihsel Değerlerle 2000 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

Gider Türleri	Gider Yerleri	Tarihsel Değerlerle Cari Dönem Toplamı	Üretim Gider Yerleri	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Finansman Gider Yeri	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları
0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri							
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri		150.000 TL	150.000 TL	-	-	-	-
Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri		5.000 TL	5.000 TL	-	-	-	-
1. İşçi Ücret ve Giderleri							
Direkt İşçilik Giderleri		102.468 TL	102.468 TL	-	-	-	-
Endirekt İşçilik Giderleri		12.000 TL	12.000 TL	-	-	-	-
2. Memur Ücret ve Giderleri		10.000 TL	-	5.000 TL	5.000 TL	-	-
3. Dışarıdan Sağl.Fayda ve Hizmetler		50.000 TL	35.000 TL	5.000 TL	10.000 TL	-	-
4. Çeşitli Giderler		41.000 TL	8.000 TL	16.500 TL	16.500 TL		
6. Amortisman Giderleri		86.110 TL	26.067 TL	18.918 TL	14.367 TL	-	26.758 TL
7. Finansman Giderleri		13.363 TL	-	-	-	13.363 TL	-
I. Dağıtım Toplamı		469.941 TL	338.535 TL	45.418 TL	45.867 TL	13.363 TL	26.758 TL

Tablo 79 girecek.

Gider dağıtım tablosunda görülen giderlerin düzeltilmesi sırasıyla aşağıdaki gibidir:

İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Düzeltilmesi: Gider dağıtım tablosunda görüldüğü gibi işletmenin 2000 yılı direkt ilk madde ve malzeme giderleri 150.000 TL ve endirekt ilk madde ve malzeme giderleri 5.000 TL'dir. Örnek işletmede bu giderlerin tamamı üretim gider yerlerinde oluşmuştur. Dolayısıyla bu giderlerin düzeltilmesiyle hem gider dağıtım tablosunun hem de tarihsel değerlerle Tablo 3'te verilmiş olan 2000 yılı satışların maliyeti tablosunun bu giderlerle ilgili kısımlarının düzeltilmesi sağlanmış olacaktır.

- **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Düzeltilmesi:** İşletmenin dönem içi direkt ilk madde ve malzeme alışları toplam 160.000 TL'dir. Bu tutar işletmenin muhasebe kayıtlarından elde edilebilir. Örneğimizde ise dönem içi alışlar tutarı;

(D.Başı D.İ.M.M. stok + D.Sonu D.İ.M.M. stok – D.İ.M.M. Gideri = Dönem İçi Alışlar)

formülünden (30.000 TL + 40.000 TL + 150.000 TL =)160.000 TL olarak hesaplanmıştır.

Buradan hareketle işletmenin hem dönem içi alışları hem de direkt ilk madde ve malzeme giderleri Tablo 80'deki gibi düzeltilmiştir. İşletmenin 2000 yılı direkt ilk madde ve malzeme alımlarının yıl içerisinde düzenli olarak dağıldığı varsayılmış bu nedenle düzeltme katsayısı olarak 2000 yılı ortalaması (1,1261) kullanılmıştır.

TABLO 80: Dönem İçi Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımları ile Dönemin Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Düzeltilmesi

	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
A. Dönem Başı. D.İ.M.M. Stok (+)	30.000 TL	Bkz. Tablo 15	45.276 TL
B. 2000 Yılı İçerisinde Alışlar (+)	160.000 TL	1,1261	180.176 TL
C. Dönem Sonu D.İ.M.M. Stok (-)	-40.000 TL	Bkz. Tablo 50	-42.316 TL
D. (A+B-C) Direkt İlk Mad. ve Malz. Gid.	150.000 TL		183.136 TL

- **Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Düzeltilmesi:** Direkt ilk madde malzeme giderlerinde kullanılan yöntemle 2000 yılı endirekt ilk madde ve malzeme alışları ve endirekt ilk madde ve malzeme giderlerinin düzeltilmesi Tablo 81'de görülmektedir.

TABLO 81: Dönem İçi Endirekt İlk madde ve Malzeme Alımları ile Dönemin Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Düzeltilmesi

	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
A. Dönem Başı. Endirekt İ.M.M. Stok (+)	1.000 TL	Bkz. Tablo 16	1.589 TL
B. 2000 Yılı İçerisinde Alışlar (+)	6.000 TL	1,1261	6.757 TL
C. Dönem Sonu Endirekt İ.M.M. Stok (-)	-2.000 TL	Bkz. Tablo 51	-2.170 TL
D. (A+B-C) Endirekt İlk Mad. ve Malzeme Gid.	5.000 TL		6.176 TL

İşçi Ücret ve Giderlerinin Düzeltilmesi: Örnekte hem direkt hem de endirekt işçilik giderlerinin yıl içerisine düzenli olarak dağıldıkları varsayılmıştır. Bu nedenle söz konusu giderler 2000 yılı ortalama katsayısıyla düzeltilmişlerdir.

TABLO 82:	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
İşçi Ücret ve Giderleri			
Direkt İşçilik Giderleri	102.468 TL	1,1261	115.389 TL
Endirekt İşçilik Giderleri	12.000 TL	1,1261	13.513 TL

Memur Ücret ve Giderlerinin Düzeltilmesi: İşletmenin 2000 yılı memur ücret ve giderleri 10.000 TL'dir. Bu giderler de yıl içerisine düzenli olarak dağıldıklarından 2000 yılı ortalama katsayısıyla düzeltilmişlerdir.

TABLO 83:	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Memur Ücret ve Giderleri	10.000 TL	1,1261	11.261 TL

Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Düzeltilmesi: 50.000 TL'lik gider her ay düzenli olarak ödenen elektrik, su ve doğalgaz faturalarının toplamından oluşmaktadır. Bu nedenle yıl içerisine düzenli olarak dağılmıştır ve 2000 yılı ortalama katsayısı ile düzeltilmişlerdir.

TABLO 84:	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Dış. Sağlanan Fayda ve Hizmetler	50.000 TL	1,1261	56.305 TL

Çeşitli Giderlerin Düzeltilmesi: Çeşitli giderler örnek işletme için kira giderlerinden oluşmaktadır. Tarihsel değerle hazırlanmış gider dağıtım tablo-

sunda yer alan toplam 41.000 TL'lik giderin 8.000 TL'lik kısmı her ay düzenli olarak ödenen fabrika binasına ait kiradır ve bu nedenle 2000 yılı ortalama katsayısı ile düzeltilmektedir.

Kalan 33.000 TL'lik kira gideri ise 1999 ve 2000 yıllarında yapılan peşin kira ödemelerinden 2000 yılında giderleşenlerdir. Bu giderler peşin ödendikleri tarihlere göre düzeltilmişlerdir. Kira giderlerinin toplu halde düzeltilmesi Tablo 85'te görülmektedir.

TABLO 85: Çeşitli Giderler	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
2000 yılı içerisinde düzenli ödenmiş	8000 TL	1,1261	9.009 TL
1999 Ekim sonunda peşin ödenmiş	24.000 TL	1,4752	35.405 TL
2000 Eylül sonunda peşin ödenmiş	9.000 TL	1,0726	9.653 TL

Peşin ödenmiş giderlerle ilgili bilginin daha iyi anlaşılabilmesi için Tablo 23 ve Tablo 33'ün yeniden incelenmesinde yarar bulunmaktadır.

Amortisman Giderlerinin Düzeltilmesi: Hatırlanacağı gibi amortisman giderleri toplam olarak daha önce amortisman tabii duran varlıkların ve bunlara ilişkin birikmiş amortismanların düzeltilmesi aşamasında düzeltilmişlerdir (bkz Tablo 64, 65, 66, 67).

Finansman Giderlerinin Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda 13.363 TL'lik uzun vadeli finansman gideri raporlanmıştır. Söz konusu tutarın 2000 yılı içerisinde düzenli olarak dağıldığı varsayılmış ve düzeltmede 2000 yılı ortalama katsayısı kullanılmıştır.

TABLO 86:	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	13.363 TL	1,1261	15.048 TL

Bu açıklamalardan sonra işletmenin enflasyona göre düzeltilmiş 2000 yılı Gider Dağıtım Tablosu Tablo 87'de ve düzeltilmiş Satışların Maliyeti Tablosu da Tablo 88'de görülmektedir.

TABLO 87: 31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş 2000 Yılı Gider Dağıtım Tablosu

Gider Türleri	Gider Yerleri	Düzeltilmiş Değerlerle Cari Dönem Toplamı	Üretim Gider Yerleri	Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yeri	Genel Yönetim Gider Yeri	Finansman Gider Yeri
0. İlk Madde ve Malzeme Giderleri						
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Tablo 80	183.136 TL	183.136 TL	-	-	-
Endirekt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	Tablo 81	6.176 TL	6.176 TL	-	-	-
1. İşçi Ücret ve Giderleri						
Direkt İşçilik Giderleri	Tablo 82	115.389 TL	115.389 TL	-	-	-
Endirekt İşçilik Giderleri	Tablo 82	13.513 TL	13.513 TL	-	-	-
2. Memur Ücret ve Giderleri	Tablo 83	11.261 TL	-	5.631 TL	5.631 TL	-
3. Dışarıdan Sağl.Fayda ve Hizmetler	Tablo 84	56.305 TL	39.414 TL	5.631 TL	11.261 TL	-
4. Çeşitli Giderler		41.000 TL	8.000 TL	16.500 TL	16.500 TL	
Üretim Binası Kira Gideri	Tablo 85	9.009 TL	9.009 TL			
Paz. ve Yön. Binası Kira Gideri	Tablo 85	35.405 TL		17.702 TL	17.702 TL	
Paz. ve Yön. Binası Kira Gideri	Tablo 85	9.653 TL		4.827 TL	4.827 TL	
6. Amortisman Giderleri	Tablo 67	1.200.7125 TL	681.162 TL	254.600 TL	264.950 TL	-
7. Finansman Giderleri	Tablo 86	15.048 TL	-	-	-	15.048 TL
I. DAĞITIM TOPLAMI		1.655.607 TL	1.047.798 TL	288.390 TL	304.370 TL	15.048 TL

Tablo 87 girecek.

**TABLO 88: ÖZKAN SANAYİ A.Ş. 31.12.2000 TARİHLİ
ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMİŞ SATIŞLARIN MALİYETİ TABLOSU (1.000 TL)**

DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ	Tablo 80		183.136 TL
DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	Tablo 82		115.389 TL
GENEL ÜRETİM GİDERLERİ			749.273 TL
Endirekt Malzeme	Tablo 81	6.176 TL	
Endirekt İşçilik	Tablo 82	13.513 TL	
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Tablo 84	39.414 TL	
Çeşitli Giderler	Tablo 85	9.009 TL	
Amortisman Giderleri	Tablo 67	<u>681.162 TL</u>	
YARIMAMUL KULLANIMI			(11.816) TL
D.B. Yarımamul	Tablo 20	71.075 TL	
(D.S. Yarımamul)	Tablo 54	<u>(82.892) TL</u>	
ÜRETİLEN MALIN MALİYETİ			1.035.982 TL
MAMUL STOKLARINDA DEĞİŞİM			96.278 TL
D.B. Mamul	Tablo 22	186.423	
(D.S. Mamul)	Tablo 56	<u>(90.145)</u>	
SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ			1.132.260 TL

Görüldüğü gibi işletmenin gider dağıtım tablosunun ve satışların maliyeti tablosunun düzeltilmesi ile Gelir Tablosu kalemlerinden önemli bir kısmı düzeltilmiş durumdadır.

Bu aşamadan sonra çalışmaya gelir tablosunun diğer kalemlerinin düzeltilmesiyle devam edilmektedir.

Faiz Gelirlerinin Düzeltilmesi: 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda işletmenin 17.500 TL'lik faiz geliri olduğu görülmektedir. Söz konusu faiz gelirlerinin 2000 yılı içerisinde üçer aylık dönemler halinde dağılımı ve düzeltilmesi Tablo 89'da görülmektedir:

TABLO 89:	31.12.2000 tarihsel değeri	2000 yılı üçer aylık ortalama düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
I. Üç Aylık Dönem	5.000 TL	1,2353	6.177 TL
II. Üç Aylık Dönem	6.000 TL	1,1359	6.815 TL
III. Üç Aylık Dönem	4.500 TL	1,1003	4.951 TL
IV. Üç Aylık Dönem	2.000 TL	1,0328	2.066 TL
Toplam	17.500 TL		20.009 TL

Reeskont Faiz Gelirleri Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda 1.600 TL'lik reeskont faiz geliri raporlanmıştır. Bu hesabın düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 90:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Reeskont Faiz Gelirleri	1.600 TL	1	1.600 TL

Reeskont Faiz Giderleri Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda 2.578 TL'lik reeskont faiz geliri raporlanmıştır. Bu hesabın düzeltilmesi aşağıdaki gibidir:

TABLO 91:	31.12.2000 tarihsel değeri	31.12.2000'e göre düzeltme katsayısı	31.12.2000'e göre düzeltilmiş değer
Reeskont Faiz Giderleri	2.578 TL	1	2.578 TL

Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlarının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli tarihsel değerlerle Gelir Tablosu'nda 26.758 TL'lik çalışmayan kısım gider ve zararı raporlanmıştır. Bu örnekte çalışmayan gider ve zararları amortisman giderlerinden doğmuştur. Amortismanların tam anlamıyla kıst olarak hesaplanmasıyla birlikte enflasyona göre düzeltilmiş gelir tablosunda hesabın bakiyesinin 0 TL olarak yer alması gerekmektedir.

Menkul Kıymet Satış Zararı Hesabının Düzeltilmesi: İşletmenin 31.12.2000 tarihli Gelir Tablosu'nda Menkul Kıymet Satış Zararı 1.790 TL olarak raporlanmıştır. 2000 yılı hisse senetleri hareketleri enflasyona göre düzeltildiğinde Tablo 92'de görüldüğü gibi, 1.391 TL'lik zarar hesaplanmaktadır.

TABLO 92: İşletmenin 2000 Yılı Hisse Senedi Hareketlerinin Enflasyona Göre Düzeltilmesi

	Hisse Senedi Adedi	Alış/Satış Fiyatı	Tarihsel Maliyet	31.12.2000'e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000'e Göre Düzeltilmiş Değer
A. 31.12.1999'daki Borsa Değeri	5.000	1,7 TL/adet	8.500 TL	1,3266	11.276 TL
2000'de alışlar:					
2 Ocak 2000	3.000	1,705 TL/adet	5.115 TL	1,3266	6.786 TL
30 Kasım 2000	<u>1.000</u>	1,704 TL/adet	<u>1.704 TL</u>	1,0189	<u>1.736 TL</u>
B. 2000 yılı toplam alış	4.000		6.819 TL		8.522 TL
2000'de satışlar:					
2 Şubat 2000	<u>3.000</u>	1,703 TL/adet	<u>5.109 TL</u>	1,2541	<u>6.407 TL</u>
C. 2000 yılı toplam satış	3.000		5.109 TL		6.407 TL
D. (A+B-C) 31.12.2000 maliyet bedeli toplamı	6.000		10.210 TL		13.391 TL
E. 31.12.2000'deki Borsa Değeri	6.000	2 TL/adet	12.000 TL		12.000 TL
F. (E-D Menkul Kıymet Satış Karları (Zararları))			1.790 TL		(1.391 TL)

Tablo 92 girecek.

Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârların Düzeltilmesi: İşletme 30 Nisan 2000’de tarihsel değerlerle maliyeti ve birikmiş amortismanı 90.000 TL olan makinesini 20.000 TL’ye satmış ve satış tarihinde makinenin defter değeri 0 TL olduğundan söz konusu 20.000 TL nin tamamını Diğer Olağan Dışı Kar olarak raporlamıştır.

İşletme bu makineyi 31 Mart 1995’te 50.000 TL’ye satın almıştır. Makine için Nisan 1995’te 40.000 TL’lik çeşitli giderler yapılmış, bu giderler makine maliyetine eklenmiş ve makine 1 Mayıs 1995’te 90.000 TL maliyetle aktifleştirilmiştir.

Ekonomik ömrü 5 yıl olan makine işletmede 1 Mayıs 1995–30 Nisan 2000 arası kullanılmıştır. Dolayısıyla makine Tebliğ’e göre de tam olarak amorti edilmiştir.

Bu bilgilerden hareketle enflasyona göre düzeltilmiş değerler kullanılarak işletmenin makine satışıyla ilgili olarak yaptığı kar ya da zararı Tablo 93’te görülmektedir.

TABLO 93: Maddi Duran Varlık Satış Karı (Zararı)’nın Düzeltilmesi

	Tarihsel Değerler	Alım/Satım Tarihi	31.12.2000’e Göre Düzeltme Katsayısı	31.12.2000’e Göre Düzeltilmiş
A. Satış Tutarı	20.000 TL	30 Nisan.2000	1,1415	22.830 TL
B. (C –D) Defter Değeri	0 TL			0 TL
C. Duran Varlık Maliyeti	90.000 TL			1.393.012 TL
<i>Alış Bedeli</i>	<i>50.000 TL</i>	31 Mart 1995	15,6496	782.480 TL
<i>Montaj vb. maliyete eklenen giderler</i>	<i>40.000 TL</i>	1995 Nisan ayı içerisinde	15,2633	<i>610.532 TL</i>
D. Birikmiş Amortisman	90.000 TL		Bkz Tablo 64	1.393.012 TL
F. (A – B) Duran Varlık Satış Karı (Zararı)	20.000 TL			(22.830 TL)

8.5. PARASAL DEĞERLERİ ELDE BULUNDURMA KAZANÇ VEYA KAYBININ HESAPLANMASI

İşletmenin 31.12.1999 ve 31.12.2000 tarihleri arasında parasal değerleri elde bulundurma kazanç veya kayıpları Tablo 94'teki gibi hesaplanmıştır:

TABLO 94: Parasal Değerleri Elde Bulundurma Kazanç veya Kayıplarının Hesaplanması	
A. Düzeltilmiş Aktif Toplamı	14.773.494 TL
B. Düzeltilmiş Borçlar Toplamı	137.104 TL
C. (A-B) Düzeltilmiş Özkaynaklar	14.636.389 TL
D. Düzeltilmiş Ödenmiş Sermaye	9.743.030 TL
E. Düzeltilmiş Yedekler	5.748.710 TL
F. (C-D-E) Düzeltilmiş Bilanço Karı	(855.351 TL)
G. Gelir Tablosunda Düzeltilmiş Net Kar	(1.156.002 TL)
H. (F-G) ENFLASYON KAZANCI	300.651 TL

İşletmenin 31.12.2000 tarihli düzeltilmiş bilançosu (Tablo 95) ve gelir tablosu (Tablo 96) aşağıda görülmektedir. İki tabloda da yukarıda hesaplanan enflasyon kazancının nasıl raporlandığına dikkat edilmesi gerekmektedir.

İşletmenin tarihsel değerlerle düzenlenen gelir tablosunda 54.207 TL'lik vergiden sonraki net kar raporlanmışken, 2000 yılı düzeltilmiş Gelir Tablosunda 300.651 TL'lik enflasyon kazancına rağmen 855.351 TL'lik dönem net zararı hesaplanmıştır.

TABLO 95: ÖZKAN Sanayi A.Ş. 31.12.2000 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu (1000 TL)

	31.12.2000 Tarihsel		31.12.2000 Düzeltilmiş
AKTİF (VARLIKLAR)			
I. DÖNEN VARLIKLAR			
Kasa	58.865	Tablo 43	58.865
Bankalar	40.000	Tablo 44	40.000
Hisse Senetleri	12.000	Tablo 45	12.000
Alıcılar	50.000	Tablo 46	50.000
Alacak Senetleri	45.000	Tablo 47	45.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(2.578)	Tablo 48	(2.578)
Verilen Depozito ve Teminatlar	5.500	Tablo 49	20.587
İlk Madde ve Malzeme	42.000	Tablo 50-51	44.486
Yarımamuller	36.535	Tablo 54	82.892
Mamuller	30.000	Tablo 56	90.145
Gelecek Aylara Ait Giderler	31.000	Tablo 57	34.861
Gelir Tahakkukları	2.000	Tablo 58	2.000
DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	350.322		478.257
II. DURAN VARLIKLAR			
Alıcılar	2.200	Tablo 59	2.200
İştirakler	12.000	Tablo 60	50.686
Bağlı Ortaklıklar	8.000	Tablo 61	8.966
Binalar	1.000.000	Tablo 63	19.495.200
Makine Tesis ve Cihazlar	90.000	Tablo 63	1.393.012
Döşeme ve Demirbaşlar	20.000	Tablo 63	330.314
Yapılmakta Olan Yatırımlar	250.000	Tablo 63	254.250
Haklar	160.552	Tablo 63	171.793
Özel Maliyetler	16.000	Tablo 63	34.578
Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri	10.000	Tablo 63	194.952
Birikmiş Amortismanlar (-)	(448.110)	Tablo 64	(7.640.715)
DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	1.120.642		14.295.236
AKTİF TOPLAMI	1.470.964		14.773.494

TABLO 95 (Devam): ÖZKAN Sanayi A.Ş. 31.12.2000 Tarihli Düzeltilmiş Bilançosu (1000 TL)

	31.12.2000 Tarihsel		31.12.2000 Düzeltilmiş
PASİF (KAYNAKLAR)			
I. KISA VADELİ BORÇLAR			
Satıcılar	45.000	Tablo 68	45.000
Borç Senetleri	60.000	Tablo 69	60.000
Borç Senetleri Reeskontu (-)	(1.600)	Tablo 70	(1.600)
Alınan Sipariş Avansları	8.000	Tablo 71	8.347
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılıkları	19.357	Tablo 72	19.357
Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yük (-)	(12.000)	Tablo 73	(12.000)
KISA VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	118.757		119.104
II. UZUN VADELİ BORÇLAR			
U.V.Banka Kredileri	18.000	Tablo 74	18.000
UZUN VADELİ BORÇLAR TOPLAMI	18.000		18.000
III. ÖZ SERMAYE			
Sermaye	700.000	Tablo 75	9.743.030
Yasal Yedekler	360.000	Tablo 76	3.656.336
Statü Yedekleri	160.000	Tablo 76	1.761.744
Hisse Senedi İhraç Primleri	60.000	Tablo 76	330.630
Net Dönem Karı (Zararı)	54.207	Tablo 96	(1.156.002)
ENFLASYON KAZANCI		Tablo 94	300.651
ÖZSERMAYE TOPLAMI	1.334.207		14.636.389
PASİF TOPLAMI	1.470.964		14.773.494

Tablo 96: OZKAN Sanayi A.Ş. 31.12.2000 Tarihli Düzeltilmiş Gelir Tablosu (1.000 TL)

	31.12.2000 TARİHSEL			31.12.2000 DÜZELTİLMİŞ	
Satışlar		506.000	Tablo 78		570.296
Satışların Maliyeti (-)		(332.000)	Tablo 88		(1.132.260)
BRÜT SATIŞ KARI (ZARARI)		174.000			(561.965)
FAALİYET GİDERLERİ (-)		(91.285)			(592.761)
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	(45.418)		Tablo 87	(288.390)	
Genel Yönetim Giderleri (-)	(45.867)		Tablo 87	(304.370)	
FAALİYET KARI (ZARARI)		82.715			(1.154.725)
DIĞ. FAAL. OLAĞAN GELİR VE KARLAR		20.890			21.609
Faiz Gelirleri	17.500		Tablo 89	20.009	
Menkul Kıymet Satış Kârları	1.790			-	
Reeskont Faiz Gelirleri	1.600		Tablo 90	1.600	
DIĞ. FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR		(2.578)			(3.969)
Menkul Kıymet Satış Zararları (-)	-		Tablo 92	(1.391)	
Reeskont Faiz Giderleri (-)	(2.578)		Tablo 91	(2.578)	
FINANSMAN GİDERLERİ		(13.363)			(15.048)
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)	(13.363)		Tablo 86	(15.048)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		87.664			(1.152.133)
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR		(26.758)			-
Çalışmayan Kısım Giderleri ve Zararları (-)	(26.758)		-		
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		20.000			22.830
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	20.000		Tablo 93	22.830	
DÖNEM KARI (ZARARI)		80.906			(1.129.303)
DÖNEM KARI VE DIĞ. YASAL YÜK.KARŞ.(-)		(26.699)			(26.699)
NET DÖNEM KARI (ZARARI)		54.207			(1.156.002)
ENFLASYON KAZANCI			Tablo 94		300.651
DÖNEM NET ZARARI					(855.351))

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri: XI, No: 20)

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

Madde 1— Bu Tebliğin amacı, yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların hazırlanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemektir.

Kapsam

Madde 2— Ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarını bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak hazırlar.

Dayanak

Madde 3— Bu Tebliğ, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun değişik 16. maddesi ile 22. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

Madde 4— Bu Tebliğde geçen;

Kanun : 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununu,

Kurul : Sermaye Piyasası Kurulunu,

Ortaklık : Sermaye piyasası araçlarını halka arzetmiş veya arzetmiş sayılan anonim ortaklıkları,

Aracı Kurum : Kanunun 30 uncu maddesinin (a) ve (b) bendlerinde sayılan faaliyetlerden en az birinde bulunmak üzere Kuruldan yetki belgesi almış aracı kurumları,

Yatırım Ortaklığı : Kanunun 35 inci maddesinde belirtilen yatırım ortaklıklarını,

İştirak : Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde tanımlanan iştiraki,

Bağlı Ortaklık : Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde tanımlanan bağlı ortaklıkları,

İşletme : Ortaklık, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıklarını ve iştiraklerini,

Mali Tablo : Dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki mali tabloları,

Mali Rapor : Yönetim kurulu yıllık faaliyet raporu ve denetçi raporlarını,

Fiyat Endeksi : Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Türkiye için hesaplanan Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksini,

Düzeltilme Katsayısı : Bilanço günündeki fiyat endeksi rakamının, düzeltmeye konu işlemin gerçekleştiği tarihteki fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle elde edilen katsayıyı,

Düzeltilme/Düzeltilme İşlemi : Düzeltme katsayısı kullanılmak suretiyle, paranın satın alma gücündeki değişmelerin mali tablo kalemlerine olan etkilerini gidererek, mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesini,

Cari Değer : Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen, borsalar ve teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan fiyatlar veya faiz oranları, rayiç bedel, cari döviz kuru, sözleşmede belirtilen faiz oranı ve benzeri yöntemlerle yapılan değerlemeleri,

ifade eder.

Kapsam dışında tutulma şartları

Madde 5— Bu Tebliğe tabi bir ortaklığın iştiraki veya bağlı ortaklığı olması nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine tabi olan ortaklıklardan Kurulun konsolidasyona ilişkin tebliğleri uyarınca konsolidasyon kapsamı dışında tutulanlar, mali tablolarını bu Tebliğ hükümleri uyarınca düzenlemeyebilirler.

Mali tablo ve raporların işletmelerin kendi özel mevzuatları uyarınca raporlama tarihindeki paranın cari satın alma gücü cinsinden düzenlenmesi, bu Tebliğde öngörülen düzenleme yükümlülüklerinin yerine getirilmesi hükmündedir.

İKİNCİ BÖLÜM

Genel Hükümler

Yüksek enflasyon dönemi

Madde 6— Yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili hesap dönemi dahil önceki üçüncü hesap döneminin başındaki fiyat endeksi rakamının iki katını aşması ve ilgili dönemin bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, hesap döneminin başına göre %10 veya daha fazla bir oranda artması halinde, içinde bulunulan yıllık hesap döneminden itibaren yüksek enflasyon dönemi başlar. Yukarıda belirtilen süreden daha kısa bir sürede fiyat endeksi rakamının iki katına ulaşması halinde de yıllık mali tablo tarihi itibarıyla yüksek enflasyon dönemi başlar. Fiyat endekslerinde yukarıda belirtilen düzeyde artış olmamakla beraber, halkın tasarruflarını yabancı para cinsinden tutması, mal ve hizmet fiyatlarının yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi gibi yüksek enflasyon emarelerinin mevcut bulunması halinde Kurul, mali tabloların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasını isteyebilir.

Yüksek enflasyon dönemi, yıllık bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının, ilgili yıl dahil önceki üçüncü yılın başındaki fiyat endeksi rakamının iki katından daha az olması halinde sona erer. Bilanço tarihindeki fiyat endeksi rakamının dönemin başına göre %10 veya daha az bir oranda artmış olması, devam etmekte olan yüksek enflasyon dönemini sona erdirmez.

Yüksek enflasyon dönemlerinde, mali tablolar bu Tebliğe uygun olarak hazırlanır. Ancak, bu Tebliğin uygulandığı ilk yılda cari dönem mali tablo ve raporlarının bu Tebliğ uyarınca hazırlanması için, önceki dönem bilançosunun düzeltme işlemine tabi tutulması şarttır. Yüksek enflasyon döneminin bittiği dönemde, bu Tebliğin uygulanmasına son verilir.

Parasal ve parasal olmayan kalemler

Madde 7— Parasal kalemler, paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan ancak satın alma güçleri düşen kalemlerden oluşur. Parasal kalemler ana hatları itibarıyla bu Tebliğin eki ek:1 de yer almıştır.

Parasal olmayan kalemler, parasal kalemler dışında kalan kalemlerden oluşur.

Parasal olmayan kalemler içinde yer alan ancak, cari değerleri ile değerlendirilen yabancı para, kıymetli madenler, hisse senetleri ve menkul kıymetler gibi kalemler ile getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş olan varlık ve yükümlülükler, parasal kar veya zararın hesaplanmasında parasal kalemler gibi işleme tabi tutulurlar.

Mali tabloların paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi

Madde 8— Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, mali tablolarını paranın bilanço günündeki cari satın alma gücünü esas alarak düzenlerler. Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesine ilişkin hükümler saklıdır.

Mali tablo kalemlerinin paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmesi; parasal olmayan kalemlerin bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde gerekli ayarlamalar yapıldıktan sonraki tutarlarının, uygun düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle yapılır. Parasal ve parasal olmayan kalemlere ve parasal kar veya zarar hesaplamalarına ilişkin bu Tebliğle getirilen özel hükümler saklıdır.

Düzeltilme işlemi, mali tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmamasını engellemeyecek (satışların yıl içinde düzenli olarak dağıldığı gibi durumlarda) toplulaştırılmış yöntemlere dayalı olarak da yapılabilir. Bu durumda benimsenen yöntemlerin dipnotlarda açıklanması ve takip eden dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması zorunludur.

Fiyat endeksinin aylık fiyat değişimlerini gösterecek şekilde yayınlanması nedeniyle, bir ay içinde gerçekteşen tüm işlemler için aynı düzeltme katsayısı kullanılır. Ancak, enflasyon oranının ay içinde düzenli arttığı varsayımı yapılarak, ayın farklı günlerinde gerçekteşen işlemlere farklı günlük düzeltme katsayıları uygulanması mümkündür. Bu durumda, konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılması zorunludur.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Mali Tabloların Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Bilançonun düzeltilmesi

Madde 9— Hesap dönemi sonunda paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmemiş bilanço kalemleri, bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme katsayısı kullanılarak paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir.

Bilançodaki parasal kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

Cari değerleri ile değerlendirilen parasal olmayan kalemler, paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edildiklerinden, ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

Düzeltilme işleminde esas alınacak tarih

Madde 10— Aktifleştirme tarihi satın alma veya imal tarihinden farklı olan varlıkların düzeltilmesi, satın alma, imal ve maliyet unsurlarının aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınarak yapılır. Vadeli olarak alınan veya satılan varlıklara ilişkin özel hükümler saklıdır.

Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltme işlemine tabi tutulmasında da bunların maliyetine dahil edilen unsurların gerçekleşme tarihleri dikkate alınır.

Amortisman tabi varlıkların düzeltilmesi

Madde 11— İlk defa düzeltme işlemine tabi tutulacak amortisman tabi varlıkların maliyetine ilave edilmiş finansman giderleri, kur farkları ve yeniden değerlendirme değeri artışı, bu maddede belirtilen şekilde ilgili varlıkların maliyetinden düşülür. Ancak, Kurul'un muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerinde müsaade edilen hallerde, amortisman tabi varlıkların maliyetine finansman giderlerinin reel kısmının ilave edilmesi mümkündür. Finansman giderlerinin reel kısmı, katlanılan finansman maliyetinin ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranının üstünde kalan tutarı, aynı anlama gelmek üzere, bir borçla ilgili katlanılan finansman maliyetinin borcun reel değerindeki azalmadan fazla olan tutarı olarak hesaplanır. Yabancı para cinsinden borçlardaki finansman maliyetinin reel kısmının hesaplanmasında kur farkları da hesaba katılır.

Düzeltilme işlemlerinde, 233 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılmış olan yeniden değerlemenin amortisman tabi iktisadi varlıklara ve birikmiş amortismanlarına etkilerinin arındırılması gerekir.

Düzeltilme işlemi, yukarıda belirtilen şekilde bulunmuş yeni değerler üzerinden yapılır. İmal veya inşa edilen varlıkların düzeltme işlemine tabi tutulmasında, aktifleştirme tarihi farklı ise, aktifleştirilme tarihi değil, varlığın maliyetine dahil edilen maliyet unsurlarının aktife ilk giriş tarihi dikkate alınır.

Amortisman, varlıkların bu maddede belirtilen şekilde elde edilen düzeltilmiş değerleri üzerinden geçmişe şamil olacak şekilde, 24. maddedeki hükümlere göre hesaplanır. Bu durumda, farklı amortisman yöntemleri kullanılarak itfa edilmiş varlıkların, 24. maddede belirtilen yöntemle göre amortismanına tabi tutulması nedeniyle, itfa edilmemiş varlıklar olarak yeniden mali tablolarda yer alması mümkündür.

Stokların düzeltilmesi

Madde 12— Hammadde, emtia, yarı mamul ve mamul stokları, işletmelerin stok değerlendirme politikaları ile uyumlu olarak düzeltme işlemine tabi tutulur. Bunların maliyetine dahil edilmesine müsaade edilmiş kur farkları dahil finansman giderleri 11 ve 23. maddelerdeki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulur. Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde, bunların yarı mamul veya mamul hale gelme tarihleri değil, maliyete dahil edilen unsurların aktife ilk giriş tarihleri dikkate alınır.

Yoğun olarak işlem gören stoklar ile ilgili düzeltme katsayılarının saptanmasında; stok değerlendirme yöntemine bağlı olarak dönem sonu stoklarının ortalama maliyetine eşit veya en yakın alım maliyetinin gerçekleştiği ayın, stokların alım tarihi olarak kabul edilmesi gibi toplu yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemlerin mali tabloların gerçeği dü-rüst bir şekilde yansıtmalarını engellemeyecek şekilde seçilmesi ve takip eden dönemlerde tutarlı bir şekilde uygulanması zorunludur.

İştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve diğer hisse senetleri kalemlerinin düzeltilmesi

Madde 13— Borsa rayıcı ile değerlendirilmemiş ve/veya Kurulun konsolidasyona ilişkin düzenlemelerinde belirtilen ilkelere göre muhasebeleştirilmemiş iştirakler, bağlı ortaklıklar, bağlı menkul kıymetler ve hisse senetleri maliyet bedellerinden;

a) Enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye eklenmesi nedeniyle elde edilen tutarlar,

b) Kur farkları dahil finansman giderleri (bunların reel kısımları için 11. maddedeki hükümler geçerlidir),

indirildikten sonra kalan tutarları dikkate alınarak düzeltme işlemine tabi tutulurlar.

Yapılan düzeltme işleminde, sermaye artırımının tescil tarihi dikkate alınır.

Özsermaye kalemlerinin düzeltilmesi

Madde 14— Özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinde; yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi enflasyon nedeniyle işletmelerin oluşturmalarına izin verilen fonların sermayeye ilave edilmesi, ortakların özsermayeye katkısı olarak dikkate alınmaz. Bu tür fonlar sermayeden ve özsermayeden indirilir. Yedek akçelerin ve dağıtılmamış karların sermayeye ilave edilmesi ortaklar tarafından konulan sermaye olarak dikkate alınır.

Bu madde uyarınca belirlenen ve daha önce sermayeye katılmış özsermaye kalemlerinin düzeltilmesinde, sermaye artırımının tescil tarihi veya sermaye artırımına mahsuben ödenen tutarların tahsil tarihi esas alınır. Sermayeye ilave edilmiş olsun

veya olmasın, emisyon primlerinin düzeltilmesinde ise tahsil tarihleri dikkate alınır.

Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca düzenlenmeye başlandığı dönemin sonunda ve takip eden dönemlerde, bu Tebliğdeki hükümlere göre belirlenen özsermaye kaleminin tüm unsurları, ikinci fıkrada belirtilen çerçevede oluştukları şekilde veya özsermayedeki artış tarihleri esas alınmak suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulur.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu veya işletmelerin ana sözleşmeleri çerçevesinde oluşan yedek akçeler ile ödenmiş veya çıkarılmış sermaye, mali tablo dipnotlarında kayıtlı değerleri ile ayrıntılı olarak açıklanır.

Gelir tablosunun düzeltilmesi

Madde 15— Gelir tablosunun bütün kalemleri, paranın bilanço günündeki satın alma gücü cinsinden ifade edilmek amacıyla, gelir ve giderin tahakkuk ettiği tarihler esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulur. Bazı gelir tablosu kalemleri ile ilgili olarak bu Tebliğle getirilen özel hükümler saklıdır.

Döneme yaygın olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, tahakkuk tarihleri dikkate alınmadan, dönem sonu fiyat endeksi rakamının dönem ortalama fiyat endeksi rakamına bölünmesi suretiyle bulunacak düzeltme katsayısının ilgili tutara uygulanması suretiyle düzeltme işlemine tabi tutulabilir. Düzeltme işleminin bu şekilde yapılabilmesi; gelir veya gider kalemlerinde gerçekleşen hareketlerin mevsimlik etki göstermemesine ve tüm döneme eşite yakın şekilde dağıldığının varsayılabilmesi için yeterli gerekçelerin varlığına bağlıdır.

Amortismanların düzeltilmesi

Madde 16— Amortismanlar ve itfa payları, aktiflerin düzeltilmiş değerleri üzerinden hesaplanır. Amortisman ve itfa paylarının ilgili hesaplara dağıtımında, bu şekilde bulunan tutar dikkate alınır. Bunun sonucunda, amortisman ve tükenme payları gelir tablosunda ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmaz.

Satışların maliyetinin düzeltilmesi

Madde 17— Satışların maliyeti, stokların ve diğer maliyet unsurlarının düzeltilmiş tutarlarının dikkate alınması suretiyle yeniden hesaplanır.

Dönem içinde yapılan tahakkuklar

Madde 18— İsteyen işletmeler, tutarı dönem sonunda kesinleşecek veya dönem sonunda ortaya çıkan verilere göre yeniden hesaplanacak vergi karşılığı, kıdem tazminatı karşılığı gibi karşılıkları dönem sonunda oluşan nihai tutarları itibarıyla dikkate alabilir. Bu durumda, karşılıkların dönem içinde ayrılan kısmi tutarları, tahakkuk tarihleri dikkate alınarak ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

Gelir tablosunda kâr ve zarar olarak yer alan unsurlar

Madde 19— Gayrimenkul satışı gibi, satışlar ve satışların maliyeti ile ilişkilendirilmeden, gelir veya gider olarak doğrudan gelir tablosuyla ilişkilendirilen parasal olmayan kalemler, satışa konu olan varlığın düzeltilmiş değeri ile satış bedelinin düzeltilmiş değeri arasındaki fark olarak yeniden hesaplanır. Bu kalemler ayrıca düzeltme işlemine tabi tutulmazlar.

Net parasal pozisyon kâr ve zararının hesaplanması

Madde 20— Net parasal pozisyon; parasal varlık ve yükümlülükler arasındaki farktır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde anapara ve getirileri enflasyona göre değişmeyen parasal varlık bulunduran işletmeler, paranın satın alma gücündeki düşme nedeniyle parasal varlıkları elde bulundurma kaybı, anapara ve getirileri enflasyona göre değişmeyen yükümlülükleri olan işletmeler ise parasal yükümlülükleri bulundurma kazancı elde ederler. Bu kazanç ve kayıplar, bu maddede belirtilen esaslar çerçevesinde hesaplanarak, gelir tablosunda “net parasal pozisyon kârı (zararı)” hesabında gösterilir.

Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, parasal varlıklar ve yükümlülükler nedeniyle oluşan kazanç ve kayıpları, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, birbirinden mahsup etmek suretiyle, net parasal pozisyon kâr veya zararını hesaplarlar. Bu hesaplama, parasal olmayan bilanço kalemlerinin, özsermayenin ve gelir tablosunun düzeltme işlemine tabi tutulması sonucunda aktif ve pasif arasında ortaya çıkan fark olarak da yapılabilir.

Getirileri veya anaparaları enflasyona endekslenmiş veya cari değerleri ile değerlendirilmiş kalemlerle ilgili olarak oluşan değerlendirme farkları ile faiz ve kur farkı gelir ve giderleri net parasal pozisyon kârı (zararı) kalemi ile ilişkilendirilir. Ancak bu kalemlerden, Kurulun muhasebe standartları tebliğleri uyarınca gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülenler, net parasal pozisyon kârı (zararı) kaleminden indirilerek ilgili oldukları bölümde gösterilir. Net parasal pozisyon kârı (zararı)'na dahil olan, ancak gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülen kalemler, net parasal pozisyon kayıp ve kazancının toplu olarak görülmesini sağlamak amacıyla dipnotlarda toplu olarak gösterilir.

Net parasal pozisyon kâr-zararı, üçüncü ve dördüncü fıkralarda belirlenen tutarla mutabakat sağlamak üzere, bir örneği ek 2'de yer alan net parasal pozisyon kar-zarar tablosu hazırlanarak ayrıca hesaplanır. Bu tablonun kamuya açıklanması zorunlu değildir. Net parasal pozisyon kar-zararı; düzeltilmiş tutarları ile dikkate alınmak üzere, dönem başı net parasal pozisyon kalemine, dönem içinde parasal pozisyonda artış yaratan kalemlerin ilave edilmesi, bu şekilde bulunan tutardan dönem içinde parasal pozisyonda azalış yaratan kalemlerin indirilmesi suretiyle bulunan tutarın, dönem sonu net parasal pozisyon tutarı ile karşılaştırılması suretiyle hesaplanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Değerleme İlke ve Kuralları

Uyulacak değerlendirme hükümleri

Madde 21— Yüksek enflasyon dönemlerinde bu Tebliğle getirilen değerlendirme hükümlerine uyulur.

Finansman maliyetleri

Madde 22— Yüksek enflasyon döneminde işletmeler, Kurul'un muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerinde müsaade edilen hallerde, finansman giderlerinin sadece reel kısmını ilgili varlıkların maliyetine dahil edebilir.

Vadeli alım-satımlar

Madde 23— Yüksek enflasyon dönemlerinde, Türk Lirası üzerinden vadeli olarak alınan veya satılan varlıkların fiyatı, enflasyondan korunmak amacıyla bir enflasyon payını da içermektedir. Bu nitelikteki kalemler, bu maddedeki hüküm çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulur.

Alım ve satımın içerdiği enflasyon payı, alım-satım tarihi itibarıyla ilgili borç veya alacağın vadesine mütenasip vadelerde devlet iç borçlanma senetleri için borsalarda veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda oluşan faiz haddi veya ilgili dönemde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak tespit edilir ve ilgili kalemler bu tutar düşüldükten sonra kalan tutarları üzerinden düzeltme işlemine tabi tutulurlar.

Alım-satım ve işlem yoğunluğu gibi nedenlerle ikinci fıkraya göre düzeltme yapılmasında zorluk bulunması halinde, alım satımdan doğan ilgili hesaplara ilişkin düzeltme işlemleri, alım-satım tarihleri itibarıyla değil, bu işlem nedeniyle yapılacak ödeme-tahsil tarihleri dikkate alınarak düzeltilir. Ancak, vadeleri bilanço tarihinden sonra sona eren borç ve alacaklar ikinci fıkrada tanımlanan faiz hadleri dikkate alınarak reeskonta tabi tutulur ve reeskont tutarları doğrudan gelir ve gider yazılmayarak, varlık, borç ve alacak, satış, satışların maliyeti gibi ilgili oldukları kalemlerle ilişkilendirilir.

Bir mal alım-satımı nedeniyle oluşan veya bir mal alım-satım şartına bağlanmış olarak verilen veya alınan borç veya alacaklarda, alım-satım konu malın fiyatına dahil edilmiş vade farkının (enflasyon payının) hesaplanmasında dikkate alınan ve konu ile ilgili sözleşmede açıkça belirlenen faiz oranının piyasa faiz oranından yıllık bazda %10 veya daha fazla bir oranda farklı olması halinde, bu kalemler ile ilgili düzeltme işlemlerinde, sözleşmelerde tespit edilmiş faiz haddi değil, ikinci fıkrada belirtilen yöntemler uyarınca tespit edilmiş faiz hadleri kullanılır.

Amortisman hesaplama ilkeleri

Madde 24— Yüksek enflasyon döneminde amortismanlar ve tükenme payları, ilgili varlıkların düzeltilme sonucu bulunan yeni değerleri üzerinden ayrılır.

Yüksek enflasyon döneminde, amortisman hesaplamalarında Kurulun muhasebe standartlarında yer alan "Vergi mevzuatının amortisman süresine ilişkin düzenlemelerine uyulması bu hükme aykırılık teşkil etmez" hükmü uygulanmaz. Daha önce bu şekilde bulunan oranlardan farklı oranlarda amortisman tabi tutulmuş varlıklar, bu fıkra uyarınca bulunacak yeni oranlar üzerinden geçmişe şamil olacak şekilde amortisman tabi tutulur.

Bilanço tarihi itibarıyla aktifte bir hesap döneminden daha az bir süre bulunan varlıklara ilişkin olarak, bir tam yıl için öngörülen amortisman tutarının varlığın aktifte kalış süresiyle orantılanması suretiyle bulunan tutar kadar amortisman ayrılır.

Maddi olmayan duran varlıkların tükenme veya ifta payları düzeltilmiş yeni değerleri üzerinden hesaplanır.

Düzeltilmiş tutarların cari değerden fazla olması

Madde 25— Bilanço kalemleri için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması veya net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesi konusunda, ilgili kalemin düzeltme işlemi sonucunda ulaşılan yeni değeri esas alınır. Değer düşüklüğü karşılığı ayrılmasına veya net gerçekleşebilir değerle değerlendirilmesine ilişkin hususlarda, değer düşüklüğünün kalıcı veya geçici olması, değer düşüklüğünün oranı gibi kriterler konusunda Kurulun muhasebe standartlarına ilişkin düzenlemelerindeki hükümlere uyulur.

Bu maddede belirtilen düzeltmeler, değer düşüklüğü karşılığı ayrılmak suretiyle yapılır. Değer düşüklüğü karşılığı gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

BEŞİNCİ BÖLÜM

Mali Tabloların Bu Tebliğe Göre İlk Defa Düzenlenmesinde Uygulanacak Özel Hükümler

Özel Hükümlerin Uygulanması

Madde 26— Mali tabloların bu Tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmesinde, bu bölümde belirtilen özel hükümlere uyulur. İzleyen dönemlerde ise bu hükümler uygulanmaz.

Düzeltilme katsayılarının hesaplanması

Madde 27— 1976 yılı ve sonraki yıllarda gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde, bir örneği ek:3 de yer alan endekslerden üretilecek düzeltme katsayıları kullanılır. 1976 ve daha eski tarihlerde gerçekleşen işlemlerin düzeltilmesinde ise, işlemlerin 1976 yılında gerçekleştiği kabul edilir. 2001 ve daha sonraki tarihlerde endeks rakamı olarak Devlet İstatistik Enstitüsünün en yeni bazlı Türkiye için hesaplanan toptan eşya fiyatları genel endeksi esas alınır.

Düzenlenecek mali tablolar

Madde 28— Mali tabloların bu Tebliğ uyarınca ilk defa düzenlenmeye başlandığı dönemde, gelir tablosunun hazırlanmasını sağlamak üzere en az bir önceki yıl bilançosunun da Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulması zorunludur. Dipnotlarda önceki dönem mali tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olup olmadığına ilişkin açıklamaya yer verilir.

İlk mali tablo denkleştirme işlemi

Madde 29— Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönemde düzeltilmiş tutarları ile olmak üzere, aktif kalemlerden, borçların ve öz sermaye kalemlerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım özsermaye hesap grubu içinde, “geçmiş yıllar karı(zararı)” hesabında izlenir ve konu hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

ALTINCI BÖLÜM

Çeşitli Hükümler

Ek mali tablolar

Madde 30— Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri uyarınca düzenlenmesi gereken nakit akım tablosu ve satışların maliyeti tablosu da bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmek üzere düzeltme işlemine tabi tutulur. Nakit akım tablosu, bu Tebliğ uyarınca düzeltme işlemine tabi tutulmamış mali tablolardan elde edilen tutarların ilgili düzeltme katsayısı ile çarpılmak suretiyle düzeltmeye tabi tutulur.

Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesi

Madde 31— Mali tablolar, önceki dönem mali tabloları ile karşılaştırmalı olarak hazırlanır. Karşılaştırmanın sağlıklı yapılabilmesini sağlamak amacıyla, bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak hazırlanmış önceki döneme ait mali tablolar, düzeltme katsayısı kullanılarak cari satın alma gücü cinsinden ifade edilir. Önceki dönem mali tablolarının karşılaştırma amacıyla düzeltilmesi, mali tabloların tüm kalemlerinin dönemin düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle yapılır.

Bu Tebliğ hükümlerine uygun olarak düzenlenmemiş önceki dönem mali tabloları, bu Tebliğdeki hükümler uyarınca düzenlenmiş mali tablolarla karşılaştırma amacıyla birinci fıkrada belirtilen şekilde düzeltilemez.

Konsolide mali tablolar

Madde 32—Yüksek enflasyon ortamında faaliyet gösteren bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin Kurulun konsolidasyona ilişkin düzenlemeleri uyarınca ana ortaklığın bilançosunda gösterilmesinde, bu Tebliğ uyarınca düzeltmeye tabi tutulmuş mali tabloları esas alınır.

Yüksek enflasyon döneminden sonraki mali tablolar

Madde 33— Yüksek enflasyon döneminin sona ermesi nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine göre mali tablo ve rapor hazırlanmasına son verilmesi halinde, son dönem mali tablolarında yer alan rakamlar bir sonraki mali tablo ve raporların hazırlanmasında esas alınacak rakamların başlangıç değerlerini oluşturur.

Dipnotlarda yapılacak açıklamalar

Madde 34— Mali tablo dipnotlarında, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen dipnotların yanında aşağıdaki açıklamalara da yer verilir.

- a) Paranın satın alma gücündeki değişikliklerin mali tablolara olan bozucu etkisini

- gidermek amacıyla cari ve önceki dönem mali tablolarının paranın cari dönem sonundaki satın alma gücü cinsinden yeniden ifade edildiğine yönelik açıklama,
- b) Mali tablolarda yer alan kalemlerin paranın cari satın alma gücü cinsinden ifade edilmesinde kullanılan ölçütlere ilişkin açıklama,
- c) Bu Tebliğde, farklı değerlendirme yöntemlerinin kullanılmasına imkan verildiği durumlarda, hangi yöntemin benimsendiğine dair açıklama,
- d) Varlıklarla ilgili olarak vergi mevzuatı çerçevesinde yapılan amortisman hesaplamalarına ilişkin açıklama,
- e) 5. maddede belirtilen; mali tablolarını bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzenlemeyen bağlı ortaklıklar ile ilgili açıklama,
- f) 8. maddede belirtilen; düzeltme işleminde esas alınan, varsa, toplulaştırılmış yöntemlere ilişkin açıklama ile bir takvim ayının farklı günlerinde gerçekleşen işlemlere farklı düzeltme katsayılarının uygulanması halinde bu konuya ilişkin açıklama,
- g) 14. maddede belirtilen; Türk Ticaret Kanunu veya işletmelerin ana sözleşmeleri çerçevesinde oluşan yedek akçeler ile ödenmiş veya çıkarılmış sermayenin kayıtlı değerleri hakkında açıklama,
- h) 20. maddede belirtilen; net parasal pozisyon kârı-zararına dahil olan, ancak gelir tablosunda ayrıca açıklanması öngörülen kalemler hakkında açıklama,
- ı) 24. maddede belirtilen; amortisman tabii varlıkların tahmin edilen faydalı ömürlerine ilişkin açıklama,
- i) 28. maddede belirtilen; önceki dönem mali tablolarının bağımsız denetimden geçmiş olup olmadığına ilişkin açıklama,
- j) 29. maddede belirtilen; mali tabloların Tebliğ hükümleri uyarınca ilk defa düzenleneceği hesap döneminin başına kadar olan dönemde düzeltilmiş tutarları ile olmak üzere, aktif kalemlerden, borçların ve öz sermaye kalemlerinin çıkarılması sonucunda kalan kısım hakkında dipnotlarda açıklama yapılır.

Gerek bu Tebliğ, gerekse Kurulun diğer düzenlemeleriyle mali tablo dipnotlarında düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablo kalemleriyle ilgili olarak açıklanması öngörülen hususlar, bu Tebliğde belirtilen şekilde düzeltme işlemine tabi tutulmuş değerleri dikkate alınarak açıklanır.

Enflasyona göre düzeltme defteri

Madde 35— Mali tablo ve raporların bu Tebliğ uyarınca hazırlanmasına ilişkin hesaplamalar nedeniyle, işletmelerin diğer mevzuat uyarınca tutmakla mükellef oldukları kanuni defter ve belgelere yeni kayıtlar yapılamaz ve bu kayıtlar değiştirilemez.

Mali tabloların bu Tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde işletmeler, muhasebe defter ve kayıtları ile düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl mali tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak üzere “Enflasyona Göre Düzeltme Defteri” tutarlar. Bu defterde en az aşağıda belirtilen bilgilere yer verilir.

- a) İşletmenin unvanı,
- b) Düzeltme işlemlerinin hangi yıla ait olduğu,
- c) Düzeltme işlemine tabi tutulacak kalemlerin tarihi değerleri,
- d) Düzeltme işleminde kullanılacak endekslerin değeri ve düzeltme katsayıları,
- e) Düzeltme işleminde kullanılan varsayımlar,
- f) Düzeltme işleminde kullanılan değişkenlerin hesaplanmasına ilişkin veriler (stok devir hızı gibi),
- g) Düzeltme katsayılarının tespit edilmesine yönelik olarak varlıkların yaşlandırılmalarına ilişkin veriler,
- h) Stokların ve diğer varlıkların ayrıntılı dökümleri,
- ı) Muhasebe belge ve kayıtlarındaki verilerden düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablo verilerine ulaşmada kullanılan diğer bilgi ve belgeler,
- i) İştirak ve bağlı ortaklıkların mali tablo ve raporları.

Enflasyona göre düzeltme defteri, elektronik ortamda veya yazılı olarak tutulabilir. Yazılı olarak tutulan Enflasyona Göre Düzeltme Defteri sayfaları müteselsil sıra numarası taşıyacak şekilde düzenlenir, işletmeyi temsile yetkili kişiler tarafından imzalanır ve Türk Ticaret Kanununda ticari defterlerin saklanması için öngörülen süre kadar saklanır. Enflasyona göre düzeltme defterinin elektronik ortamda tutulması durumunda, işletmelerin yönetim kurulu; bilgilerin değiştirilmemesi ve belirtilen süre kadar saklanması konusunda gerekli önlemi almak zorundadırlar. Söz konusu defterin bu şekilde tutulması durumunda, tutulması gereken ancak elektronik ortamda yer almayan bilgi ve belgeler, yazılı defterde belirtilen şekilde işleme tabi tutulur.

Kâr dağıtımı

Madde 36— İşletmeler, özsermayenin bu Tebliğdeki hükümlere göre düzeltme işlemine tabi tutulması sonucu ortaya çıkan artışları kâr dağıtımına konu edemezler.

İşletmeler, Tebliğ hükümleri çerçevesinde düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolarda bulunan net dönem kârından, Kurulun muhasebe standartlarına ilişkin diğer düzenlemeleri çerçevesinde hazırlanmış mali tablolardaki net dönem karı üzerinden Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre ayrılması gereken yedek akçelerin toplamının düşülmesi suretiyle bulunan tutardan fazlasını kâr payı olarak dağıtamazlar. Enflasyona göre düzeltilmiş mali tablolarda bulunan net dönem kârının, diğer tablolardaki net dönem kârından daha az olması durumunda, kâr dağıtımı için daha az olan tutar esas alınır. Bu şekilde bulunan kârın daha sonraki yıllarda dağıtılmaya karar verilmesi durumunda da bunların tarihi değerleri dikkate alınır. Kurulun kar dağıtımına ilişkin düzenlemeleri saklıdır.

Mali tabloların formatı

Madde 37— Mali tablolar, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde öngörülen formatlarda, bu maddedeki hükümler dikkate alınarak hazırlanır.

Bu Tebliğ uyarınca hazırlanan mali tabloların başlığından sonra gelmek üzere, “enflasyona göre düzeltilmiş” ibaresi konulur.

Bu Tebliğ uyarınca hazırlanan ayrıntılı ve özet gelir tablosuna, “dönem kâr ve zararı”ndan önce gelmek üzere “net parasal pozisyon kârı-zararı” kalemi eklenir.

Bağlı ortaklıkların ve iştiraklerin mali tablolarına ilişkin hükümler

Madde 38— Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemeleri uyarınca mali tablo düzenleme yükümlülüğü bulunmayan ancak, mali tablo düzenleme ve ilan yükümlülüğüne tabi işletmelerin bağlı ortaklığı veya iştiraki olmaları nedeniyle bu Tebliğe tabi olan işletmeler, mali tablolarını ilan yükümlülüğü hariç, ilgili oldukları işletmelerin tabi olduğu hükümlere tabidir. Bu hüküm mali tabloların bağımsız denetlemeye tabi olması hakkında da geçerlidir.

Yüksek enflasyonun bulunmadığı yabancı bir ülkede faaliyet gösteren bağlı ortaklık veya iştirakin mali tablolarının düzenlenmesinde bu Tebliğ hükümleri uygulanmaz.

Mali tablo ve raporların bildirim ve ilanı

Madde 39— Bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde hazırlanmış mali tablo ve raporların ilan edilmesi, bunların Kurula ve ilgili borsaya gönderilmesi Kurulun muhasebe standartları ile ilgili düzenlemelerinde belirtilen süreler içerisinde yerine getirilir. Ancak bu Tebliğ hükümlerine göre ilk defa hazırlanan yıllık mali tablo ve raporların ilanı ve Kurula ve ilgili borsaya gönderilmesinde ilgili tebliğlerdeki sürelere dört hafta ilave edilir. İlan edilecek ve Kurula ve borsaya bildirilecek mali tablo ve raporların belirlenmesinde, Kurulun ilgili muhasebe standartları tebliğleri esas alınır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde, birinci fıkrada belirtilen mali tablo ve raporlara ek olarak, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmış mali tabloların ilan edilmeksizin Kurula ve borsa bülteninde yayımlanmak üzere ilgili borsaya gönderilmesine devam edilir.

İşletmeler, yüksek enflasyon dönemi dışında da, bu Tebliğ hükümlerine göre hazırladıkları mali tabloları, diğer mali tabloların ekinde kamuya açıklayabilirler. Bu açıklamanın yapılması halinde, söz konusu mali tablolar, diğer mali tablolar ile birlikte Kurula ve borsaya gönderilir.

Uygulanacak diğer hükümler

Madde 40— Bu Tebliğde hüküm bulunmayan hallerde, Kurulun muhasebe standartları ile ilgili diğer düzenlemeleri uygulanır.

Geçici Madde 1— Hisse senetleri borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları hariç, Tebliğ kapsamındaki diğer ortaklıklar 31/12/2002 tarihinden itibaren bu Tebliğ hükümlerine tabi olurlar. Ancak bir ortaklığın bağlı ortaklığı veya iştiraki olması nedeniyle bu Tebliğ hükümlerine tabi olan ortaklıklar, ana ortaklıkla birlikte aynı tarihte bu Tebliğ hükümlerine tabi hale gelir.

Yürürlük

Madde 41— Bu Tebliğ, 31/12/2001 hesap dönemi için yıllık, bu tarihten sonra sona eren hesap dönemleri için ise ara ve yıllık mali tablolara uygulanmak üzere, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

Madde 42—Bu Tebliğ hükümlerini Sermaye Piyasası Kurulu yürütür.

Ek: 1 PARASAL KALEMLER

A)Parasal Aktif Kalemler ile Parasal Aktif Kalemlere Benzer Ėekilde İşleme Tabi Tutulan Parasal Olmayan Aktif Kalemler:
1.Hazır Değerler (TL Hesaplar)
2.Özel ve Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bonoları
3.Diğer Menkul Kıymetler (tahvil ve benzeri özellikler taşıyanlar)
4.Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (parasal olanlar için ayrılanlar)
5.Ticari alacaklar
6.Diğer ticari alacaklar
7.Verilen sipariş avansları (sabit fiyattan mal alımını garanti etmeyen)
8.Diğer dönen varlıklar (parasal özellikler taşıyan kalemler)
9.Bağlı menkul kıymetler (tahvil ve benzeleri)
10.Diğer finansal duran varlıklar (tahvil ve benzerleri)
11. Peşin ödenen vergiler ve fonlar
B) Parasal Pasif Kalemler
1.Finansal borçlar
2.Ticari borçlar
3.Diğer borçlar
4.Alınan avanslar (sabit fiyattan mal satımını garanti etmeyen)
5.Borç ve gider karşılıkları

Ek:2 NET PARASAL POZİSYON KÂR-ZARAR TABLOSU

	Tarihi	Düzeltilmiş
A) DÖNEM BAŞI NET PARASAL POZİSYON		
1. Dönem Başı Parasal (Net) Varlıklar		
2. Dönem Başı Parasal (Net) Yükümlülükler (-)		
B) DÖNEM İÇİNDE NET PARASAL POZİSYONDA ARTIŞ YARATAN İŞLEMLER (+)		
1. Satışlar		
2. Diğer Faaliyetlerden Gelirler ve Karlar		
3. Olağanüstü Gelirler ve Karlar		
4. Maddi Duran Varlık Satış Bedeli		
5. Finansal Duran Varlık Satış Bedeli		
6. Diğer Parasal Olmayan Varlık Azalışları		
7. Sermaye Artırımı (YDDF vbn. Hariç)		
8. Emisyon Primi		
9. Diğer Parasal Olmayan Yükümlülüklerdeki Artışlar		
C) DÖNEM İÇİNDE NET PARASAL POZİSYONDA AZALIŞ YARATAN İŞLEMLER (-)		
1. Üretim Giderleri a) Dolaysız İlk Mad. ve Malz. Alışları (Giderleri) b) Dolaysız İşçilik Giderleri c) Genel Üretim Giderleri		
2. Diğer Stok Alımları		
3. Faaliyet Giderleri a) Araştırma ve Geliştirme Giderleri b) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri c) Genel Yönetim Giderleri		
4. Diğer Faaliyetlerden Giderler ve Zararlar		
5. Finansman Giderleri		
6. Olağanüstü Giderler ve Zararlar		
7. Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler		
8. Temettü Ödemeleri		
9. Maddi Duran varlık Alım Bedeli		
10. Finansal Duran varlık Alım Bedeli		
11. Diğer Parasal Olmayan Varlık Artışları		
12. Diğer Parasal Olmayan Yükümlülüklerdeki Azalışlar		
D) DÖNEM SONUNDA OLMASI GEREKEN NET PARASAL POZİSYON (A+B-C)		
E) ÖNCEKİ DÖNEM SONU NET PARASAL POZİSYON (-)		
1. Dönem Sonu Parasal (Net) Varlıklar		
2. Dönem Sonu Parasal (Net) Yükümlülükler (-)		
F) NET PARASAL POZİSYON KAR-ZARARI (D-E)		

Not: Fiyat endeksleri tablosu girecek.

International Accounting Standard IAS 29 (reformatted 1994) Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

This reformatted International Accounting Standard supersedes the Standard originally approved by the Board in April 1989. It is presented in the revised format adopted for International Accounting Standards in 1991 onwards. No substantive changes have been made to the original approved text. Certain terminology has been changed to bring it into line with current IASC practice and all cross references have been updated.

Contents

Scope	Paragraphs 1 - 4
The Restatement of Financial Statements	5 -10
Historical Cost Financial Statements	11-28
Balance Sheet	11-25
Income Statement	26
Gain or Loss on Net Monetary Position	27-28
Current Cost Financial Statements	29-31
Balance Sheet	29
Income Statement	30
Gain or Loss on Net Monetary Position	31
Taxes	32
Cash Flow Statement	33
Corresponding Figures	34
Consolidated Financial Statements	35-36
Selection and Use of the General Price Index	37
Economies ceasing to be Hyperinflationary	38
Disclosures	39-40
Effective Date	41

Financial Reporting in Hyperinflationary Economies

The standards, which have been set in bold italic type, should be read in the context of the background material and implementation guidance in this Standard, and in the context of the Preface to International Accounting Standards. International Accounting Standards are not intended to apply to immaterial items (see paragraph 12 of the Preface).

Scope

1. This Standard should be applied to the primary financial statements, including the consolidated financial statements, of any enterprise that reports in the currency of a hyperinflationary economy.

2. In a hyperinflationary economy, reporting of operating results and financial position in the local currency without restatement is not useful. Money loses purchasing power at such a rate that comparison of amounts from transactions and other events that have occurred at different times, even within the same accounting period, is misleading.

3. This Standard does not establish an absolute rate at which hyperinflation is deemed to arise. It is a matter of judgement when restatement of financial statements in accordance with this Standard becomes necessary. Hyperinflation is indicated by characteristics of the economic environment of a country which include, but are not limited to, the following:

(a) the general population prefers to keep its wealth in nonmonetary assets or in a relatively stable foreign currency. Amounts of local currency held are immediately invested to maintain purchasing power;

(b) the general population regards monetary amounts not in terms of the local currency but in terms of a relatively stable foreign currency. Prices may be quoted in that currency;

(c) sales and purchases on credit take place at prices that compensate for the expected loss of purchasing power during the credit period, even if the period is short;

(d) interest rates, wages and prices are linked to a price index; and

(e) the cumulative inflation rate over three years is approaching, or exceeds, 100%.

4. It is preferable that all enterprises that report in the currency of the same hyperinflationary economy apply this Standard from the same date. Nevertheless, this Standard applies to the financial statements of any enterprise from the beginning of the reporting period in which it identifies the existence of hyperinflation in the country in whose currency it reports.

The Restatement of Financial Statements

5. Prices change over time as the result of various specific or general political, economic and social forces. Specific forces such as changes in supply and demand and technological changes may cause individual prices to increase or decrease significantly and independently of each other. In addition, general forces may result in changes in the general level of prices and therefore in the general purchasing power of money.

6. In most countries, primary financial statements are prepared on the historical cost basis of accounting without regard either to changes in the general level of prices or to increases in specific prices of assets held, except to the extent that property, plant and equipment and investments may be revalued. Some enterprises, however, present primary financial statements that are based on a current cost approach that reflects the effects of changes in the specific prices of assets held.

7. In a hyperinflationary economy, financial statements, whether they are based on a historical cost approach or a current cost approach, are useful only if they are expressed in terms of the measuring unit current at the balance sheet date. As a result, this Standard applies to the primary financial statements of enterprises reporting in the currency of a hyperinflationary economy. Presentation of the information required by this Standard as a supplement to unrestated financial statements is not permitted. Furthermore, separate presentation of the financial statements before restatement is discouraged.

8. The financial statements of an enterprise that reports in the currency of a hyperinflationary economy, whether they are based on a historical cost approach or a current cost approach, should be stated in terms of the measuring unit current at the balance sheet date. The corresponding figures for the previous period required by International Accounting Standard IAS 5, Information to be Disclosed in Financial Statements, and any information in respect of earlier periods should also be stated in terms of the measuring unit current at the balance sheet date.

9. The gain or loss on the net monetary position should be included in net income and separately disclosed.

10. The restatement of financial statements in accordance with this Standard requires the application of certain procedures as well as judgement. The consistent application of these procedures and judgements from period to period is more important than the precise accuracy of the resulting amounts included in the restated financial statements.

Historical Cost Financial Statements

Balance Sheet

11. Balance sheet amounts not already expressed in terms of the measuring unit current at the balance sheet date are restated by applying a general price index.

12. Monetary items are not restated because they are already expressed in terms of the monetary unit current at the balance sheet date. Monetary items are money held and items to be received or paid in money.

13. Assets and liabilities linked by agreement to changes in prices, such as index linked bonds and loans, are adjusted in accordance with the agreement in order to ascertain the amount outstanding at the balance sheet date. These items are carried at this adjusted amount in the restated balance sheet.

14. All other assets and liabilities are nonmonetary. Some nonmonetary items are carried at amounts current at the balance sheet date, such as net realisable value and market value, so they are not restated. All other nonmonetary assets and liabilities are restated.

15. Most nonmonetary items are carried at cost or cost less depreciation; hence they are expressed at amounts current at their date of acquisition. The restated cost, or cost less depreciation, of each item is determined by applying to its historical cost and accumulated depreciation the change in a general price index from the date of acquisition to the balance sheet date. Hence, property, plant and equipment, investments, inventories of raw materials and merchandise, goodwill, patents, trademarks and similar assets are restated from the dates of their purchase. Inventories of partly-finished and finished goods are restated from the dates on which the costs of purchase and of conversion were incurred.

16. Detailed records of the acquisition dates of items of property, plant and equipment may not be available or capable of estimation. In these rare circumstances, it may be necessary, in the first period of application of this Standard, to use an independent professional assessment of the value of the items as the basis for their restatement.

17. A general price index may not be available for the periods for which the restatement of property, plant and equipment is required by this Standard. In these rare circumstances, it may be necessary to use an estimate based, for example, on the movements in the exchange rate between the reporting currency and a relatively stable foreign currency.

18. Some nonmonetary items are carried at amounts current at dates other than that of acquisition or that of the balance sheet, for example property, plant and equipment that has been revalued at some earlier date. In these cases, the carrying amounts are restated from the date of the revaluation.

19. The restated amount of a nonmonetary item is reduced, in accordance with appropriate International Accounting Standards, when it exceeds the amount recoverable from the item's future use (including sale or other disposal). Hence, in such cases, restated amounts of property, plant and equipment, goodwill, patents and trade-

marks are reduced to recoverable amount, restated amounts of inventories are reduced to net realisable value and restated amounts of current investments are reduced to market value.

20. An investee that is accounted for under the equity method may report in the currency of a hyperinflationary economy. The balance sheet and income statement of such an investee are restated in accordance with this Standard in order to calculate the investor's share of its net assets and results of operations. Where the restated financial statements of the investee are expressed in a foreign currency they are translated at closing rates.

21. The impact of inflation is usually recognised in borrowing costs. It is not appropriate both to restate the capital expenditure financed by borrowing and to capitalise that part of the borrowing costs that compensates for the inflation during the same period. This part of the borrowing costs is recognised as an expense in the period in which the costs are incurred.

22. An enterprise may acquire assets under an arrangement that permits it to defer payment without incurring an explicit interest charge. Where it is impracticable to impute the amount of interest, such assets are restated from the payment date and not the date of purchase.

23. International Accounting Standard IAS 21, The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, permits an enterprise to include foreign exchange differences on borrowings in the carrying amount of assets following a severe and recent devaluation. Such a practice is not appropriate for an enterprise reporting in the currency of a hyperinflationary economy when the carrying amount of the asset is restated from the date of its acquisition.

24. At the beginning of the first period of application of this Standard, the components of owners' equity, except retained earnings and any revaluation surplus, are restated by applying a general price index from the dates the components were contributed or otherwise arose. Any revaluation surplus that arose in previous periods is eliminated. Restated retained earnings are derived from all the other amounts in the restated balance sheet.

25. At the end of the first period and in subsequent periods, all components of owners' equity are restated by applying a general price index from the beginning of the period or the date of contribution, if later. The movements for the period in owners' equity are disclosed in accordance with International Accounting Standard IAS 5, Information to be Disclosed in Financial Statements.

Income Statement

26. This Standard requires that all items in the income statement are expressed in terms of the measuring unit current at the balance sheet date. Therefore all amounts need to be restated by applying the change in the general price index from the dates

when the items of income and expenses were initially recorded in the financial statements.

Gain or Loss on Net Monetary Position

27. In a period of inflation, an enterprise holding an excess of monetary assets over monetary liabilities loses purchasing power and an enterprise with an excess of monetary liabilities over monetary assets gains purchasing power to the extent the assets and liabilities are not linked to a price level. This gain or loss on the net monetary position may be derived as the difference resulting from the restatement of non-monetary assets, owners' equity and income statement items and the adjustment of index linked assets and liabilities. The gain or loss may be estimated by applying the change in a general price index to the weighted average for the period of the difference between monetary assets and monetary liabilities.

28. The gain or loss on the net monetary position is included in net income. The adjustment to those assets and liabilities linked by agreement to changes in prices made in accordance with paragraph 13 is offset against the gain or loss on net monetary position. Other income statement items, such as interest income and expense, and foreign exchange differences related to invested or borrowed funds, are also associated with the net monetary position. Although such items are separately disclosed, it may be helpful if they are presented together with the gain or loss on net monetary position in the income statement.

Current Cost Financial Statements

Balance Sheet

29. Items stated at current cost are not restated because they are already expressed in terms of the measuring unit current at the balance sheet date. Other items in the balance sheet are restated in accordance with paragraphs 11 to 25.

Income Statement

30. The current cost income statement, before restatement, generally reports costs current at the time at which the underlying transactions or events occurred. Cost of sales and depreciation are recorded at current costs at the time of consumption; sales and other expenses are recorded at their money amounts when they occurred. Therefore all amounts need to be restated into the measuring unit current at the balance sheet date by applying a general price index.

Gain or Loss on Net Monetary Position

31. The gain or loss on the net monetary position is accounted for in accordance with paragraphs 27 and 28. The current cost income statement may, however, already include an adjustment reflecting the effects of changing prices on monetary items in accordance with paragraph 16 of International Accounting Standard IAS 15, Infor-

mation Reflecting the Effects of Changing Prices. Such an adjustment is part of the gain or loss on net monetary position.

Taxes

32. The restatement of financial statements in accordance with this Standard may give rise to differences between taxable income and accounting income. These differences are accounted for in accordance with International Accounting Standard IAS 12, Accounting for Taxes on Income.

Cash Flow Statement

33. This Standard requires that all items in the cash flow statement are expressed in terms of the measuring unit current at the balance sheet date.

Corresponding Figures

34. Corresponding figures for the previous reporting period, whether they were based on a historical cost approach or a current cost approach, are restated by applying a general price index so that the comparative financial statements are presented in terms of the measuring unit current at the end of the reporting period. Information that is disclosed in respect of earlier periods is also expressed in terms of the measuring unit current at the end of the reporting period.

Consolidated Financial Statements

35. A parent that reports in the currency of a hyperinflationary economy may have subsidiaries that also report in the currencies of hyperinflationary economies. The financial statements of any such subsidiary need to be restated by applying a general price index of the country in whose currency it reports before they are included in the consolidated financial statements issued by its parent. Where such a subsidiary is a foreign subsidiary, its restated financial statements are translated at closing rates. The financial statements of subsidiaries that do not report in the currencies of hyperinflationary economies are dealt with in accordance with International Accounting Standard IAS 21, Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.

36. If financial statements with different reporting dates are consolidated, all items, whether nonmonetary or monetary, need to be restated into the measuring unit current at the date of the consolidated financial statements.

Selection and Use of the General Price Index

37. The restatement of financial statements in accordance with this Standard requires the use of a general price index that reflects changes in general purchasing power. It is preferable that all enterprises that report in the currency of the same economy use the same index.

Economies Ceasing to be Hyperinflationary

38. When an economy ceases to be hyperinflationary and an enterprise discontinues the preparation and presentation of financial statements prepared in accordance with this Standard, it should treat the amounts expressed in the measuring unit current at the end of the previous reporting period as the basis for the carrying amounts in its subsequent financial statements.

Disclosures

39. The following disclosures should be made:

(a) the fact that the financial statements and the corresponding figures for previous periods have been restated for the changes in the general purchasing power of the reporting currency and, as a result, are stated in terms of the measuring unit current at the balance sheet date;

(b) whether the financial statements are based on a historical cost approach or a current cost approach; and

(c) the identity and level of the price index at the balance sheet date and the movement in the index during the current and the previous reporting period.

40. The disclosures required by this Standard are needed to make clear the basis of dealing with the effects of inflation in the financial statements. They are also intended to provide other information necessary to understand that basis and the resulting amounts.

Effective Date

41. This International Accounting Standard becomes operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1990.

Ek:3 FİYAT ENDEKSLERİ

Yıllar	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
1976	0,04970	0,05077	0,05134	0,05302	0,05440	0,05489	0,05297	0,05391	0,05480	0,05593	0,05709	0,05786
1977	0,05934	0,05989	0,06047	0,06268	0,06346	0,06420	0,06460	0,06493	0,07055	0,07387	0,07610	0,07874
1978	0,08200	0,08567	0,08948	0,09259	0,09554	0,09729	0,10160	0,10399	0,10835	0,11132	0,11384	0,11713
1979	0,12265	0,12859	0,13510	0,14566	0,15247	0,16348	0,16886	0,17443	0,17972	0,18888	0,20381	0,21244
1980	0,23198	0,29997	0,31325	0,32433	0,33388	0,34306	0,34367	0,34894	0,36101	0,38671	0,40124	0,41355
1981	0,43237	0,44209	0,43848	0,43501	0,44447	0,47291	0,47364	0,47890	0,49301	0,50102	0,51096	0,51957
1982	0,53943	0,54853	0,56938	0,58360	0,58876	0,58608	0,59330	0,60092	0,60873	0,60735	0,61854	0,64850
1983	0,67416	0,68515	0,70638	0,72198	0,73065	0,75880	0,77225	0,78708	0,80630	0,82645	0,86506	0,91349
1984	0,96147	0,99652	1,01945	1,08475	1,16459	1,17022	1,17664	1,22378	1,25958	1,29046	1,31879	1,35534
1985	1,42981	1,48438	1,52845	1,57750	1,61086	1,60571	1,61732	1,64484	1,70767	1,76147	1,82779	1,86916
1986	1,93951	1,97814	2,02043	2,03983	2,06276	2,06167	2,04865	2,03617	2,05921	2,14498	2,22337	2,29921
1987	2,40846	2,49881	2,58352	2,69081	2,84328	2,71905	2,72470	2,80940	2,91952	3,02399	3,14258	3,52375
1988	3,82022	4,05740	4,33692	4,53175	4,59104	4,62775	4,75198	4,91292	5,13880	5,38727	5,68374	5,91810
1989	6,34162	6,57315	6,81315	7,17174	7,49080	7,73362	8,13173	8,34350	8,55526	8,79244	9,15949	9,60561
1990	10,03196	10,49502	10,93266	11,19525	11,36749	11,53407	11,72890	12,24842	12,95430	13,55289	13,92842	14,27571
1991	14,93077	15,71570	16,47806	17,36464	17,87005	18,11287	18,51946	19,39475	20,24463	20,95616	21,76368	22,72933
1992	25,23661	26,56084	27,69872	28,30577	28,50342	28,57401	29,09918	30,50530	32,41682	34,21540	35,40975	36,68598
1993	38,53538	40,54573	42,47419	43,58383	44,83748	45,88783	48,06476	49,86899	51,87086	53,72027	57,13390	58,79131
1994	61,90	66,70	71,40	91,70	99,50	102,20	104,70	108,00	112,80	119,80	126,60	134,70
1995	148,50	159,00	167,80	176,40	179,70	182,00	186,10	190,30	199,10	206,50	213,80	223,10
1996	244,80	259,10	277,30	299,70	312,10	320,60	328,20	340,60	358,00	377,60	396,90	412,50
1997	435,80	462,80	490,70	517,90	544,80	563,40	593,10	624,60	663,70	708,00	747,60	787,70
1998	839,10	877,40	912,70	949,30	980,20	995,50	1020,70	1045,30	1101,20	1146,80	1185,70	1215,10
1999	1258,6	1301	1352,9	1424,4	1469,9	1496,5	1556	1606,8	1700,8	1780,1	1852,7	1979,5
2000	2094	2179,3	2246,8	2300,5	2339,5	2346,4	2370,5	2393	2448,3	2516,7	2577,2	2626
2001	2686,8	2757,6	3035	3470,8	3689,6	3795,6	3920,6	4059,5				

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN Nalan, 1999, MÖDAV Muhasebe Öğretim Üyeleri Dayanışma Vakfı Bilimsel Toplantılar I., **Enflasyon Muhasebesi Seminer Notları**, Silifke.
- AKDOĞAN, Nalan,
- TENKER, Nejat, 1998, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, 6. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- UMAN Nuri, 2002, **Enflasyon Muhasebesi- Teori ve Uygulama**, Denet Yayıncılık, İstanbul.
- YÜKÇÜ, Süleyman, 2002, **SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesine Geçişte İlk Yıl Uygulamasına İlişkin Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Yaklaşım, Aralık 2002, Yıl:10, Sayı:120, s.25-28.
- YÜKSEL, Ahmet, 1997, **Enflasyon Muhasebesi**, 1. Baskı, Literatür Yayıncılık, İstanbul.

International Accounting Standards 1997, **IAS 29- Financial Reporting in Hyperinflationary Economies**.

International Accounting Standards, Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, **Understanding IAS 29**, 2001. PricewaterhouseCoopers, <http://www.pwcglobal.com/> adresinden edinilebilir.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

SPK, Seri: XI, No: 20 Tebliği, 2001, **Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ**.

Türkiye Muhasebe Standartları 2001, **TMS-2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama**.

Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

ENFLASYONUN MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ VE MALİ TABLOLARIN ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN ESASLAR

İKİNCİ BÖLÜM

MALİ TABLOLARIN FİYATLAR GENEL DÜZEYİ YÖNTEMİNE GÖRE DÜZELTİLMESİ

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FİYATLAR GENEL DÜZEYİ YÖNTEMİNİN BASİT BİR UYGULAMASI

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

**YÜKSEK ENFLASYON
DÖNEMLERİNDE MALİ
TABLOLARIN
DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN
USUL VE ESASLAR
HAKKINDA SPK TEBLİĞİ'NİN
ÖRNEKLERLE ANALİZİ**

BEŞİNCİ BÖLÜM

**FİYATLAR GENEL DÜZEYİ
YÖNTEMİNE GÖRE TİCARİ
İŞLETME UYGULAMASI**

ALTINCI BÖLÜM

ENDEKSLERİN KULLANIMI

YEDİNCİ BÖLÜM

**GENİŞ KAPSAMLI BİR
TİCARİ İŞLETME
UYGULAMASI**

SEKİZİNCİ BÖLÜM

**GENİŞ KAPSAMLI BİR
ÜRETİM
İŞLETMESİ UYGULAMASI**

EKLER

**EK 1- Yüksek Enflasyon
Dönemlerinde Mali Tabloların
Düzeltilmesine İlişkin Usul ve
Esaslar Hakkında Tebliğ
(Seri: XI, No: 20)**

**EK 2- International Accounting
Standard IAS 29 Financial
Reporting in
Hyperinflationary Economics**

