

FIYAT HAREKETLERİNİN OLUMSUZ ETKİLERİNİ GİDERİCİ MUHASEBE TEDBİRLERİ

Cengiz AMCAOĞLU*

GİRİŞ

Geleneksel muhasebenin kabul ettiği temel varsayım, kıymet ölçüsü olarak kullanılan para biriminin kıymetinin değişmediğidir. İşletme faaliyet sonuçlarının hesaplanmasında, genel fiyat hareketlerinin dikkate alınması gereklidir. Bu ise, ancak mali tablolarda yer alan varlıkların tarihi maliyet değerleri yerine, cari para değerleri ile gösterilmeleri halinde mümkündür.

Enflasyon dönemlerinde paranın satınalma gücündeki değişimleri dikkate alınmadan düzenlenecek bilançonun kalemleri (özellikle sabit değerlerle, amortismanlara ait olanlar) gerçeği yansıtmayacağı için, bunlara dayanarak elde edilecek net gelir miktarı da fiktif bir şekilde artacaktır. Devlet görünüşte aşırı olan (Fiktif) kârı gerçek diye kabul edip vergilendirdiği takdirde, gerçekte elde edilmemiş bir geliri vergilendirmiş olacak, yani gelir yerine sermayeyi vergilendirecektir¹.

Para değerinin değişmediği varsayımına dayanan klâsik muhasebe anlayışına göre düzenlenen muhasebe raporlarını yorumlayarak, karar almada faydalı olacak anlamlı bir sonuca varmak mümkün değildir. Bunu önlemek için, muhasebe raporlarının hazırlanmasına dayanak teşkil eden muhasebe kayıtlarının da, para değerindeki değişmeyi dikkate alacak şekilde yapılmasını sağlayacak bir sistemin getirilmesine ihtiyaç vardır. Bu da muhasebenin raporlarında klâsik muhasebe anlayışına göre yer alan bütün kalemlerin, paranın satınalma gücünde belli bir devrede meydana gelen değişmeyi dikkate alarak, yeniden değerlemeye tabi tutulması ve nihai muhasebe raporlarını düzenlemeden önce gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması mümkün olacaktır².

Fiyat hareketlerinin işletmeler ve mali tablolar üzerindeki etkilerini hafifletmek üzere; görünen kârların reel kârlara doğru azalmasını sağlayıcı muhasebe ted-

* Doç. Dr.; D.E.Ü., Manisa İ.İ.B.F., İşletme Bölümü.

1 Ferman (1974:12).

2 Örtün (1974:15).

birlerini almak, çeşitli menfaat gruplarına dağıtılan kârın gerçek faaliyet kâr tahminine dayandırmak şeklinde işletmelerce alınabilecek bazı tedbirler vardır.

Klasik muhasebenin, fiyat hareketlerini yansıtmadaki yetersizliğini gidermek üzere alınan tedbirler;

- 1- Değerleme metotları bakımından;
 - a) İndeks metodu uygulanarak,
 - b) İkame değeri ile,
 - c) Cari piyasa fiyatı ile yapılan değerlendirme,
- 2- Zaman bakımından,
 - a) Uzun zaman aralıkları ile,
 - b) Kısa zaman aralıkları ile yapılan düzeltme,
- 3- Muhasebeye yansıtılmış şekli bakımından,
 - a) Genel düzeltme tedbirleri,
 - b) Kısmi düzeltme tedbirleri,

olmak üzere üç grup altında toplanabilir³.

Bizi ilgilendiren, sadece değerlendirme kavramına verilen farklı anlamların uygulama biçimlerine ve değerlendirme problemine çözüm bulacak yöntem ve sistemlere ilişkin tedbirlerdir.

Fiyat hareketlerinin mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini giderme aracı olarak önerilen tedbirler, biri geçici diğeri ise radikal tedbirler olmak üzere iki grupta incelenecektir.

Kısmi tedbir niteliğindeki geçici tedbirler, geleneksel muhasebe sistemi içinde yer alır ve nisbi fiyat hareketlerini kısmen dikkate alır.

Radikal tedbirle ile, muhasebe belgelerinin genel bir yeniden değerlemeye tabi tutulması kastedilmektedir. Radikal tedbirler, genel fiyat hareketlerini dikkate alan enflasyon muhasebesi uygulaması içinde yerini alır.

GEÇİCİ TEDBİRLER

Bu grupta yer alan tedbirler sadece bir veya bir grup bilanço kaleminin düzeltilmesine yönelik olup, fiyat hareketlerinin işletmeler ve mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini giderme aracı olarak, konuya kalıcı ve esaslı bir çözüm getirmemektedir.

1- Stok Değerlemede LİFO Yönteminin Uygulanması:

LİFO (Son giren ilk çıkar) yöntemi, son giden malların üretime veya satışa ilk çıkacağı varsayımına dayanır. Bir başka deyişle stoklar, ilk alınan malların birim fiyatları ile değerlendirilir.

LİFO yönteminin uygulanması ile, gerek satılan mal maliyetinin ve gerekse üretimde mamulün maliyeti, en yakın tarihteki satınalma değeri ile temsil edilmiş olur. Kısaca bu yöntem, maliyetleri yükselterek görüntü kârların gerçek kârlara doğru yönelmesine olanak vermektedir. Bu yöntem, satış kârlarının gerçeğe yaklaşmasını sağlamakta, ancak bu defa bilanço ile gösterileceğinden, firmanın işletme sermayesi hakkında yanlış bilgiler elde etmesine neden olacaktır.

3 Solaş (1974: 20).

2- Yenileme Fonlarının Ayrılması:

Bu tedbirle varılmak istenen amaç, kâr adıyla ana sermayeden ödemeler yapılmasını önlemektir. Enflasyon dönemlerinde, işletme sermayesinin korunması amacı ile kârdan belli oranlarda enflasyon yedekleri ayrılır. Yenileme fonları ayrılması firma sermayesinin üretim gücü olarak korunmasına yardımcı olur.

Yenileme fonları diğer düzeltici tedbirlerle yapılmamış ise, bilanço ve gelir tablosu doğruluk, objektiflik ve tahlile yararlılık bakımından bütün sakıncaları devam ettirir.

3- Amortisman Yöntemleri:

Amortismanın, kâr rakamını etkileyecek şekilde ayırımı yapıldığında, iki taraflı bir durum ortaya çıkar. Bir yönüyle hesaben ortaya çıkan ve bir gider niteliği taşıyan değer kayıplarını saptamak ve ilgili hesaplara (kâr-zarar, maliyetler) kaydetmek işlemidir. Diğer taraftan ise, bu ayırımlar kanalı ile bir kısım fonların firmada tutulmasını, vergi, kâr, vs. adlarla dağıtılmamasını sağlayan bir muhasebe işlemi olabilir⁴.

Bir taraftan maliyetlerin gerçekçi bir biçimde saptanabilmesi, diğer taraftan ise gerekli fonların işletmede tutulması için amortisman tabi iktisadi kıymetlerin gerçek yıpranma paylarının, genel fiyat yükselişleri oranında yükseltilmesi gerekir.

Hızlandırılmış amortisman yöntemleri ile, sabit varlıklara yatırılmış fonların hızla geri dönmesini ve böylece pahalılaştan yeni yatırımlar için elde yeterli fonlar tutulur. Ayrıca ilk yıllarda yüksek amortisman ayrılması ile mamulün maliyeti, piyasa değerine yakın bir düzeye çıkabilir.

RADİKAL TEDBİRLER

Para değerinin düştüğü dönemlerde, para değerinin değişmez olduğu varsayımına dayanan geleneksel muhasebe, kendisinden beklenen görevleri yerine getirememektedir. Bu nedenle, değerlemede tarihi maliyetlerin yerine geçecek yeni değerlendirme esasları getiren "Enflasyon Muhasebesi" önerilmiştir. Enflasyon muhasebesi, geleneksel muhasebe sistemine bir alternatif olarak ortaya atılmıştır.

Çeşitli uygulama biçimleri olan enflasyon muhasebesi sisteminde maliyet sonuçlarının belirlenmesinde rol oynayan esasların başında; değerlendirme ilkeleri ile sermayenin korunması kavramları gelmektedir.

Muhasebe literatüründe, enflasyonun muhasebe kayıtlarında meydana getirdiği tahribatın ortadan kaldırılması için başlıca iki yaklaşım tartışılmaktadır⁵.

Tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolardaki her kalemin yerine, cari maliyetlerin geçirilmesi,

Tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış Finansal tablolardaki her kalemin işletmeye giriş tarihi itibarıyla düzeltmeye tabi tutularak bugünkü değerlere getirilmesi,

Bu iki genel yaklaşım çerçevesinde tarihi maliyet sisteminin alternatifi olabilecek iki enflasyon muhasebesi türü tartışılmaktadır.

4 Peker (1978: 154).

5 Akgül (1982: 194).

- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi
- Cari Değer Muhasebesi

Genel fiyat düzeyi muhasebesi ve cari değer muhasebesinin özelliklerinden sadece, esas aldıkları değerlendirme ilkeleri ve sermayenin korunmasına ilişkin hedeflerine değinilmiştir. Amacımız, bu iki muhasebe sisteminin birbirlerine kıyasla tanımını vermektir.

1- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

Genel fiyat düzeyi muhasebesi, geleneksel muhasebe ilkelerine göre hazırlanan mali tabloların, fiyat değişmelerine göre düzeltilip bugünkü para ile belirlenmesi işlemidir. Bu nedenle, geleneksel muhasebe ile genel fiyat düzeyi muhasebesi arasındaki fark, değerlendirme ölçüsünde yatmaktadır.

Genel fiyat düzeyi muhasebesi sisteminde, değişik satınalma gücündeki paraların aynı satınalma gücündeki paralara dönüştürülmesi işlemi yapılmaktadır. Bu durumda, G.F.D.M.'nin şu üç yararı sağladığı söylenebilir.

- G.F.D.M.'de para birimi standartlaştırılmaktadır.
- Genel fiyat düzeyindeki değişikliklerden ortaya çıkan nakdi değerleri elde bulundurma kazancı veya kaybı ölçülebilir ve kayıtlara geçirilebilir.
- Geçmiş dönemlerdeki finansal tabloları sabit para birimi ile ifade etmek suretiyle, muhasebe bilgilerinin zaman süresi içinde karşılaştırılmasına imkân sağlar.

Yukarıda belirtilen yararlarına rağmen, G.F.D.M. özel fiyat hareketlerini yansıtamaz. Genel fiyat düzeyindeki değişikliklerin muhasebe kayıtlarına yansıtılması ve çeşitli dönemlerdeki satınalma güçlerini ifade eden değişik liralarda standartlaştırılması dışında G.F.D.M. tarihi maliyet sisteminden pek fazla ayrılmamaktadır.

G.F.D.M.'nin özelliklerini, esas aldığı değerlendirme ilkesi ve sermayenin korunması bakımından özetlersek:

— Genel fiyat düzeyindeki yükselmeyi dikkate alan yeniden değerlendirme yönteminde; tarihi maliyetlerin bugünkü para birimine göre yeniden belirlenmesinde uygulanacak katsayı, genel fiyat indeksleri dikkate alınarak hesaplanır.

— Genel fiyat düzeyi muhasebesi, öz sermayenin satınalma gücünü korumayı hedef almıştır.

2- Cari Değer Muhasebesi:

Cari değer muhasebesi, klâsik muhasebenin dayandığı tarihi maliyet esasını terk ederek, değerlemede cari değerleri esas alır.

Bu muhasebe sistemine göre, enflasyon şartlarında satılan malların maliyetinin ve amortisman paylarının cari değerleri, tarihi maliyetinin ve amortisman paylarının cari değerleri, tarihi maliyetlere nazaran daha fazla olacağından, işletme genellikle daha düşük kâr rakamı elde edecektir⁶.

Cari değer muhasebesi, temelde özel fiyat hareketlerini dikkate aldığından aktiflerin değerlerini bugünkü değerlerine getirerek daha anlamlı finansal tabloların oluşmasına yardımcı olmaktadır. Ancak, cari değer muhasebesine yöneltilen iki önemli eleştiri vardır:

6 Kızıl (1977: 24).

- C.D.M. genel fiyat düzeyindeki değişiklikleri gözönünde bulundurmadığı için, bunula ilgili herhangi bir düzeltme yapmamaktadır.
- Aktifte bulunan varlıkların cari maliyetlerinin bulunması zordur. Bu yüzden uygulama açısından bazı zorluklar yaratır. Ayrıca, muhasebe işlemlerinde önemli derecede subjektifliğin oluşmasına neden olur.

Cari değer muhasebesinin özelliklerini, esas alınan değerlendirme ilkesi ve sermayenin korunması bakımından özetlersek;

- Genel fiyat düzeyi muhasebesinin aksine, ekonomideki genel fiyat hareketlerini izlemez. Özellikle, spesifik fiyat indeksi dikkate alınarak, özel fiyat hareketlerinin işletme üzerindeki etkilerini gidermeye çalışır.
- Bu muhasebe yönteminde, öz sermayenin üretim gücünün korunması hedef alınır.

İşletmenin üretim gücünün korunması hedef alınmıyorsa cari değer muhasebesi, ortakların satınalma gücünün korunması hedef alınmıyorsa, genel fiyat düzeyi muhasebesi tercih edilecektir.

SONUÇ

Fiyat hareketlerinin işletmeler ve mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini geçici tedbirler gideremediğinden, konuya kalıcı ve esaslı bir çözüm getiren radikal tedbirleri uygulamak gerekir. Radikal tedbirler ile muhasebe belgelerinin genel bir yeniden değerlendirilmesi yapılır. Bu nedenle, değerlemede tarihi maliyetlerin yerine geçecek yeni değerlendirme esasları getiren "Enflasyon Muhasebesi"ni önerebiliriz. Enflasyonun muhasebe kayıtlarında meydana getirdiği tahribatı ortadan kaldırmada enflasyon muhasebesinden yararlanabiliriz.

KAYNAKLAR

- Akgül, A. Aziz; "Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi", O.D.T.Ü. Gelişme Dergisi, (2), 1982, s. 194.
- Ferman, Cumhur; "Fiyat Hareketlerinin Muhasebe Prensipleri Üzerine Tesiri ve Bilânço Teorileri", Ankara: S.B.F. Yayını, 1974.
- Kızıl, Ahmet; "Enflasyon Muhasebesi", İ.Ü.İ.F.M. Ens. Dergisi, 3(7), 1977, s. 24.
- Örten, Remzi; "Fiyat Artışlarının İşletmelere Olumsuz Etkisini Önleyici Bir Araç Olarak, Genel Yeniden Değerlemenin Önemi ve Muhasebeleştirme Tekniği", Ankara, İ.T.İ.A. Yayını, 1974.
- Peker, Alparslan; "Yönetim Muhasebesi", İstanbul: İ.Ü.İ.F.M. Ens. Yayını, 1978.
- Solaş, Çiğdem; "Para Değerindeki Değişmelerin Muhasebeye Yansıtılması", İstanbul: İstanbul Matbaası Yayını, 1974.