

2003-2005 Yılları Arasında Türkiye'deki Mevzuat Değişikliklerinin Muhasebe Eğitim ve Uygulamalarına Etkileri

Araş. Gör. Muhsin ÇELİK

Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, İZMİR

Araş. Gör. Seçkin GÖNEN

Dokuz Eylül Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, İZMİR

ÖZET

Muhasebe toplum yaşamındaki gelişmelerden etkilenen ve aynı zamanda toplumsal yaşamı etkileyen bir uygulama alanıdır. Sosyal ve ekonomik gelişme sürecinde olan ülkemizde, bu gelişmelerin paralelinde gerçekleştirilen ve aynı zamanda muhasebe eğitim ve uygulamalarını da etkileyen ulusal ve uluslararası değişiklikler, bu alanda yeni yasal düzenlemelerin yapılmasına yol açmaktadır.

Teori ve uygulama muhasebe eğitiminin ayrılmaz parçalarıdır. Bu eğitimin her aşamasında önceden verilen temel bilgilerin yeni verilecek bilgiler ile birlikte kavranması, birbiri ile bütünleştirilmesinin sağlanması ve bu bilgilerin uygulama ile pekiştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe eğitimi yalnızca muhasebeye yönelik bilgi kazandırılmasını içermektedir. Bu süreç, aynı zamanda bu bilgilerin kullanımı ile ilgili kural ve yöntemlerin öğrenilmesi ve uygulanmasıyla başarıya ulaşan bir süreçtir. İşletme çevresinde meydana gelen söz konusu değişimler nedeniyle, günümüzün eğitim kurumları öğrencileri iş yaşamına ve topluma katkıda bulunacak, kendilerini ve mesleklerini geliştirecek biçimde hazırlamak durumundadırlar.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Muhasebe Eğitimi, Muhasebe Uygulamaları

Impact of The Changes In Laws Between The Years 2003-2005 On Accounting Education and Practices In Turkey

ABSTRACT

Accounting is a field of practices which is not only affected by the developments in social life but also has great influence on society itself. In our country that is in process of social and economic development, national and international changes which are realized in the parallel of these developments and which also effect accounting education and their practices lead to new lead to new legal arrangements to be done.

This theory and practices are unseperable parts of accounting education. In every level of education comprehending the basic konwledge and the new one, providing and integration with each other and reinforcing this knowledge with the practices are required. Accounting education does not only involve bringing in accounting-oriented knowledge. This period is also a process which is accomplished by learning and applying these rules and methods that are related to this knowledge. Because of the occuring changes involved in the field of administration, education institutions are to prepare students who are going to contribute to business world and society and who are going to improve themselves and profession.

Key Words: Accounting, Accounting Education, Accounting Practices

I. GİRİŞ

Dünyada yaşanan teknolojik, ekonomik, sosyal, politik değişim ve gelişmelerin oluşturduğu küresel dinamizm ortamında, işletmelerin; güçlü ve zayıf yanlarını belirlemeleri, fırsatlardan yararlanabilmeleri, kısıtlama ve risklere

karşı önlem alabilmeleri, verimlilikleri açısından bilgi gereksinimlerini daha da artırmıştır. Bilindiği gibi muhasebe toplumun her düzeyindeki gelişmelerden etkilenen bir uygulama alanıdır. Sosyal ve ekonomik gelişme sürecinde olan ülkemizde, muhasebe eğitim ve uygulamalarını etkileyen ulusal ve uluslararası değişiklikler, yeni yasal düzenlemelerin yapılmasına yol açmaktadır.

Ülkemizde 2003-2005 yıllarında muhasebe eğitim ve uygulamalarını doğrudan etkileyen yasa ve tebliğler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- 5024 sayılı “Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” (31.12.2003 tarihli 25332 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.)
- 5083 sayılı “Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun” (31 Ocak 2004 tarihli 25363 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanarak 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.)
- 11 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 12 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

Bu düzenlemeler, muhasebe eğitimi ve uygulamaları açısından değişkenliğin ne kadar yüksek olduğunu göstermektedir. Bu çalışma ile, vergi mevzuatı düzenlemelerinin muhasebe eğitim ve uygulamaları üzerindeki etkilerinin incelenmesi planlanmıştır.

II. MUHASEBE EĞİTİMİ

Genel anlamıyla eğitim, bireyin kişiliğinin gelişmesine yardımcı olan, ona bilgi ve beceri kazandıran, bireyin ilgi ve yeteneklerine göre meslek sahibi yapan, topluma, çevreye ve yeniliklere duyarlı ve uyumlu olmasını sağlayan bir süreçtir (Zaif ve Karapınar, 2002:112). Muhasebe eğitiminde teori ve uygulama birbirinin ayrılmaz parçasıdır. Eğitimin her aşamasında önceden verilen temel bilgilerin yeni verilecek bilgiler ile birlikte kavranması, birbiri ile bütünleştirilmesinin sağlanması ve bu bilgilerin bol uygulamalar ile pekiştirilmesi gerekir (Demirkan, 2001:54). Muhasebe eğitimi yalnızca muhasebeye yönelik bilgi kazandırılması değil, aynı zamanda bu bilgilerin kullanımı ile ilgili kural ve yöntemlerin öğretilmesi ve uygulanmasıyla başarıya ulaşan bir süreçtir (Demirkan, 2001:55).

Muhasebe eğitiminin en zor yönü, muhasebe uygulamalarının yasalarla belirlenmiş olması ve sık değişikliğe uğramasıdır. Bu değişikliklerin muhasebe uygulamalarına getirdiği değişikliklerin ve farklılıkların en kısa sürede öğrenciye aktarılması ve kavratılması önemlidir (Bilginer, 1999:115). Muhasebe eğitiminde asıl amaç; eğitim gören kişilerin, finansal bilgileri kullanmak durumunda olan ilgililere, nasıl doğru ve güvenilir hazırlanması ve sunulması gerektiği konusunda, eğitilen kişinin yeteneklerinin geliştirilmesi ve uygulamaların da buna göre yönlendirilmesidir. Muhasebe eğitiminde saptanan amaçlara ulaşabilmek için, öğrencilerin muhasebe teorisi ile ilgili bilgilerin yanı sıra uygulamaya yönelik bilgilerle de donatılması gerekir (Akbulut, 1997:3).

Bir ülkede yürürlükte olan yasa, tüzük, yönetmelik gibi hukuksal düzenlemeler o ülkenin hukuksal mevzuatını oluşturmaktadır. Türkiye’deki muhasebe uygulamalarını genelde, Vergi Usul Kanunu (VUK) ve Türk Ticaret

Kanunu (TTK) yönlendirmektedir. Adı geçen kanunun gereksinimleri karşılayamadığı durumlarda, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve benzeri gibi, kurumlar tarafından, bunların görev veya denetim alanlarına giren işletmelerin, muhasebe uygulamalarını yönlendirici çalışmalar yapılmaktadır (Altuğ ve İbiş, 1999:212).

İşletme çevresinde meydana gelen değişimler nedeniyle, eğitim kurumları öğrencileri çalıştıkları kurumlara ve topluma katkıda bulunacak, kendilerini ve mesleklerini geliştirecek biçimde hazırlamak zorundadırlar. Belli bir mal veya hizmet üreten bir kurumun önceden belirlenmiş standartlar çerçevesinde yeterliliğinin saptanması olarak tanımlanan akreditasyonun amacı, bu hedeflere ulaşılmaya yardımcı olacak biçimde eğitim programlarının oluşturulmasına katkıda bulunmaktır (Aydın vd., 1999:43). Muhasebe akreditasyonu, toplumun gereksinimlerini karşılamaya ek olarak muhasebe mesleğinin gelişen gereksinimlerini karşılamak için muhasebe eğitimi geliştirmeyi amaçlamaktadır. Muhasebe eğitimi öğrencileri; kamu, özel sektör, kar amacı gütmeyen kuruluşların uygulamalarına ve eğitim ve araştırma kariyerlerine yönelik hazırlanmaktadır (Aydın vd., 1999:68-69).

Türk vergi sisteminin sistem bütünlüğünü kaybetmesi sonucu, vergi hukukunun hukuk ilkelerine göre değil hazinenin gelir gereksinimlerine göre belirlenir olması, muhasebe uygulamalarını etkileyen çok sayıda vergi kanununun bulunması ve aralarında uyum sağlanamaması karmaşaya yol açmaktadır. Nitekim 5024 sayılı Enflasyon muhasebesi / düzeltmesi ayrı bir belirsizlik ve karmaşaya yol açmıştır (Karakoç, 2004:91-94).

III. 5024 SAYILI “VERGİ USUL KANUNU, GELİR VERGİSİ KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN”

Ülkemizde uzun yıllar süren yüksek enflasyon, çeşitli etkileriyle birlikte, finansal tabloları da etkilemiş ve finansal tabloların gerçek durumu yansıtmaktan uzaklaşmasına yol açmıştır. Vergi kanunlarımızda enflasyonun etkilerinin giderilmesi ile ilgili çok sayıda düzenleme bulunmakla birlikte, birbirleriyle uyumlu olmamaları, uluslararası kabul görmüş standartlardan uzak olmaları ve finansal tablo kalemlerinin, enflasyondan bir kısmının etkilendiği varsayımı gibi nedenlerle, dağınık olan yapının tutarlı ve uluslararası standartlarla uyumlu duruma getirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Finansal tabloların çok yönlü fonksiyonları yetersiz kalmakta, yatırımlar, kredi tahsisleri ve kâr dağıtımları açısından hatalı kararlar alınabilmekte, işletmenin yönetimi ile ilgili performans sistemleri anlamsız hale gelmektedir. Büyük emek verilen, büyük kaynaklar aktarılan muhasebe işlemleri anlamsız ve işe yaramaz rakam yığınları üretmekte, bunun işletme ekonomilerinde doğurduğu zararlar, son noktada, vergi potansiyelinin de aşınmasına yol açmaktadır. Enflasyon düzeltmesi, gelecekte enflasyon tamamen yok olsa dahi geçmişte yaşanan enflasyonun yol açtığı ve malî tablolarda yarattığı tahribatı düzeltmekte,

dolayısıyla, işletmelerin öz sermayelerinin gerçek boyutları ile değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır.

Kısaca “Enflasyon Muhasebesi Kanunu” olarak adlandırılan 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile muhasebe eğitim ve uygulamalarına ilişkin olarak aşağıdaki konularda değişiklikler yapılmaktadır;

5024 sayılı Kanun öncesi

Son Giren İlk Çıkar yöntemi uygulanmıştır.

5024 sayılı Kanun sonrası

Son Giren İlk Çıkar yöntemi kaldırılmıştır.

V.U.K.’ nun mükerrer 298. maddesinde yapılan değişiklik ile, enflasyon düzeltmesi işleminin uygulanması durumunda, yalnızca amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin ve bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar toplamının enflasyona karşı korunması için bir gereklilik kalmayacağından; “Yeniden Değerleme” uygulaması kaldırılmakta ve yerine, mali tablolarda yer alan “parasal olmayan kıymetlerin” 5024 sayılı Kanunun 2. maddesinde yer alan hükümlere göre, “enflasyon düzeltmesi” getirilmektedir.

5024 sayılı Kanun öncesi

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlere “Yeniden Değerleme” ve “Maliyet Bedeli Artırımı” uygulanmıştır.

5024 sayılı Kanun sonrası

Parasal olmayan iktisadi kıymetler “Enflasyon düzeltmesi”ne tabi tutulmaktadır.

Ülkemizde vergi uygulamaları açısından amortisman hesaplama yöntemleri, VUK’un 315 ve 318. maddelerinde düzenlenmiştir. Ülkemiz uygulamalarında VUK’ta adı geçen amortisman yöntemlerine göre hesaplama yapıp, muhasebeleştirilmektedir. 5024 sayılı Kanunla VUK’un amortisman yöntemiyle ilgili değişen 315. maddesi; “Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır” şeklindedir.

5024 sayılı Kanun’la iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli korunmakla birlikte, kullanıma bağlı aşınma ve yıpranmanın mali sonuçlara yansıtılması amacıyla uygulanan amortisman müessesesi, 213 Sayılı Vergi Usul Kanun’ un, 333 ve 339 sıra numaralı Genel Tebliği ile, 5024 Sayılı Kanun’un amortisman uygulaması konusunda yapılan değişikliklerine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile V.U.K.’ta yer alan iktisadi kıymetin en az beş yıl içerisinde itfa edilmesi (aktifleştirilmesi) hükmü, “Zamana dayalı yaklaşımı” (Yıldırım ve Nergis Tek, 2004:481-483) yerine, yıpranma payının daha sağlıklı yansıtılabilmesi için kullanıma bağlı olarak “faydalı ömür” kriterine göre amortisman ayrılması esası getirilmektedir.

333 ve 339 Sıra nolu VUK Genel tebliği öncesinde işletmelerde kullanılan bilgisayar ve bilgisayar donanımları için normal amortisman oranı

zamana dayalı olarak %20 olarak uygulanmıştır. Buna göre demirbaşın amortismanını tamamlama süresi beş yıl olması anlamına gelmektedir. Ancak yayınlanan tebliğler ile bilgisayar ve bilgisayar donanımları için saptanan normal amortisman oranı %25 olarak uygulanmakta bu da bir bilgisayarın itfa süresinin dört yıl olacağı anlamına gelmektedir.

Amortisman Oranları Listesi Öncesi

Amortisman ayırmada ekonomik ömür ve normal amortisman oranı % 20 oranı uygulanmıştır.

Amortisman Oranları Listesi Sonrası

Amortisman ayırmada faydalı ömür ve iktisadi varlıklar için oranlar listesi'ndeki oranlar uygulanmaktadır.

V.U.K.' nun mükerrer 315. maddesi ile enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde; “**Amortisman Ayrılacak Değer=İktisadi Kıymetin Düzeltilmiş Değeri–Amortisman Toplam Taşınmış Değeri**” şeklinde hesaplanır. Azalan bakiyeler yönteminde amortisman oranı normal amortisman oranının yine iki katı olarak hesaplanmaktadır. V.U.K.' nun 315. maddesinde amortisman uygulamasında kullanıma bağlı faydalı ömür esası getirilmekte olduğundan “K1st Amortisman” uygulaması korunmaktadır.

5024 sayılı Kanun Öncesi

Normal Amortisman
Azalan Bakiyeler üzerinden
hızlandırılmış amortisman oranı % 40
olarak uygulanmıştır.

5024 sayılı Kanun Sonrası

Normal Amortisman
Azalan Bakiyeler üzerinden
hızlandırılmış amortisman oranı % 50
olarak uygulanmaktadır.

VUK'un değişen 315. maddesinin yürürlüğe girdiği tarihten önce aktife giren varlıklar için, bu varlıkların aktife alındıkları tarihte yürürlükte olan süreler göre amortisman ayrılmasına 5024 sayılı Kanun'un geçici 26. maddesi uyarınca devam edilmektedir. 31.12.2003 tarihinden sonra aktife alınan ve amortisman tabi iktisadi kıymetler için ise V.U.K'un 5024 Sayılı Kanun ile değişen hükümleri dikkate alınarak amortisman ayırma işlemleri (aktifleştirme) yapılmaktadır.

IV. MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ SIRA NO:11

Vergi Usul Kanununun 175 ve 257 nci maddelerinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkilere dayanılarak, 31 Temmuz 2003 Tarih 25185 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 11 ile, “Tekdüzen Hesap Çerçevesi, Hesap Planı ve Hesap Planı Açıklamaları” ile ilgili olarak düzenlemeler yapılmış ve aşağıdaki hesaplar açılmıştır.

A. 124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri(-)

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için gerekli olan fonları, özkaynaklarından sağlayamamaları durumunda, banka kredisi ve benzeri fonlardan yararlanmalarına **finansal kiralama** denilmektedir. Finansal kiralama ile ilgili 3226 sayılı Kanun'da finansal kiralama sözleşmeleri; kiralayanın, kiracının talebi ve seçimi üzerine üçüncü kişiden satın aldığı veya başka suretle elde ettiği malın zilyetliğini, her türlü faydayı sağlamak üzere ve belli bir süre feshedilememek şartı ile kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmasını öngören bir sözleşme olarak tanımlanmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Sistemi'nde bu sözleşmenin yarattığı işlemler adi kira işlemleri gibi kaydedilmekte, kiralayan için elde edilen finansal kira gelirleri, kira gelirleri; kiracının ödediği kira giderleri de çoğunlukla kira giderleri şeklinde kaydedilmiştir (Yıldırım ve Tek, 2004:242). Finansal kiralama işlemleriyle ilgili olarak ülkemizde uluslararası uyum nedeniyle Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve SPK mevzuatında yenilikler yapılmış, bu gelişmeler sonucu 01.07.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 25. maddesi ile "Finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme" başlığı altında VUK'un mükerrer 290. maddesine eklenen hükümle, vergi kanunlarında yerini almıştır (Altındağ, 2004:32).

ÖRNEK

"A" finansal kiralama şirketi değeri 43.000 YTL olan bir makineyi dönem başında "B" şirketine kiraya vermiştir. Sözleşme süresi 4 yıl, faiz oranı % 18 olup, taraflar arasında ödemenin eşit taksitler halinde ve dönem sonlarında yapılması kararlaştırılmıştır.

Yıl	Taksit Tutarı	Faiz (Finansman Gideri)	Anapara	Kalan	KDV (%1)	Ödenen Kira
0				43.000		
1	15.985	7.740	8.245	34.755	159,85	16.145
2	15.985	6.256	9.729	25.026	159,85	16.145
3	15.985	4.505	11.480	13.546	159,85	16.145
4	15.985	2.438	13.546	0	159,85	16.145
	63.939	20.939	43.000		639,40	64.580

Yukarıdaki tablo'da görülen eşit kira ödemelerinin tutarının bulunmasında, aşağıdaki anuite iskonto formülünden yararlanılabilir (Altıntaş, 2004:184).

$$\text{Yıllık Taksit Tutarı} = \frac{A \times i}{1 - (1 + i)^{-n}}$$

A=Anapara
i=Yıllık Faiz Oranı
n=Geri Ödeme Süresi

Kira ödemelerini gösteren tablo'da yer alan bilgilerden, **kiraya veren "A"** şirketi'nin, 1. yıl kaydı aşağıdaki gibidir.

120 ALICILAR	15.985	
220 ALICILAR	47.954	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	1	
124 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ GELİR.		7.740
224 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ GELİR.		13.199
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR Kiralama amacıyla satın alınan makineler		43.000
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		
Finansal kiralama sözleşmesi yapıldığındaki kayıt		1

Kiraya veren "A" şirketi'nin, yıl sonunda düzenleyeceği fatura bilgilerinde şunlar yer almaktadır;

Anapara	Faiz (Finansman Gideri)	1.Taksit Tutarı	KDV (%1)	Toplam Ödeme
8.245	7.740	15.985	159,85	16.145

Kiraya veren "A" şirketi'nin 1. taksit tahsil kaydı;

120 ALICILAR	159,85	
391 HESAPLANAN KDV Hesaplanan KDV'nin kaydı		159,85
102 BANKALAR	16.144,85	
124 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ GELİR.	7.740	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR Finansal kiralama faiz gelirleri		7.740
120 ALICILAR 1. Taksidin tahsili		16.144,85

B. 224 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)

Dönem sonunda (1.yıl), izleyen dönemin tahakkuk edecek faiz gelirinin dönen varlıklara alınmasına ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir.

224 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ GELİR.	6.256	
124 KAZANILMAMIŞ FİN. KİR. FAİZ GELİR.		6.256

Kiraya verenin esas faaliyet konusunun finansal kiralama olmaması durumunda, gelirinin "642 Faiz Gelirleri" hesabına kaydedilmesi gerekir.

C. 301-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar

Kira ödemelerini gösteren tablo'da yer alan bilgilerden, kiracı "B" şirketi'nin, kiralama sözleşmesi yapıldığında yapacağı kayıt aşağıdaki gibidir.

253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR veya Finansal kiralamaya konu olan MDV'ler	43.000	
260 HAKLAR Fin.kiralama konusu kıymeti kullanma hakkı		
302 ERT. FİN. KİR. BORÇLANMA MALİYETLERİ	7.740	
402 ERT. FİN. KİR. BORÇLANMA MALİYETLERİ	13.199	
301 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		15.985
401 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR		47.954

Fatura

Anapara	Faiz (Finansman Gideri)	1.Taksit Tutarı	KDV (%1)	Toplam Ödeme
8.245	7.740	15.985	159,85	16.145

Kiracı "B" şirketi'nin dönem sonunda, yukarıdaki fatura bilgilerine göre 1. taksit ödeme kaydı;

301 FİN. KİR. İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR	15.985,00	
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	7.740,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	159,85	
302 ERT. FİN. KİR. BORÇLANMA MALİYETLERİ		7.740,00
102 BANKALAR		16.144,85

11 Nolu MSUGT Öncesi

THP'de;
124
224
301
302
401
402
Kod'lu hesaplar boş

11 Nolu MSUGT Sonrası

Tekdüzen Hesap Planında (THP);
124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)
224 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-)
301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
302 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)
401 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar
402 Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-)
açılmışlardır.

V.MUHASEBE SİSTEMİ UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ SIRA NO: 12

VUK'ta değişiklik yapan 5024 sayılı Kanunun amacı; mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması ve böylece vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukların giderilmesidir. 5024 sayılı Kanunla yapılan değişikliklere paralel olarak tekdüzen hesap planında da bir takım düzenlemelerin yapılması gerekli görülmüştür. Bu amaçla, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:12 yayımlanmıştır.

D. "178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**ÖRNEK**

"A" İnşaat firmasının dönem sonunda henüz tamamlanmamış inşaat maliyetlerine ve hak edişlerine ilişkin hesaplarda enflasyon düzeltmesi yapmış ve bu farkların aktarıldığı 697 kodlu hesabın borç kalanı 100.000 YTL olarak bulunmuştur.

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	100.000	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI		100.000

697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın borç kalanı bilanço hesabına aktarılarak ilgili inşaata ait geçici kabul yapılana kadar bu hesapta tutulur.

Geçici kabulün yapılması durumunda, aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır;

658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI	100.000	
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI		100.000

E. "358- Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı**ÖRNEK**

697 kodlu hesabın alacak kalanı 50.000 YTL olarak bulunmuştur.

697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	50.000	
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI		50.000

697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı'nın alacak kalanı bilanço hesabına aktarılarak ilgili inşaatla ait geçici kabul yapılarına kadar bu hesapta tutulur.

Geçici kabulün yapılması durumunda, aşağıdaki yevmiye kaydı yapılır;

358 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI	50.000	
648 ENFLASYON DÜZELTME KARLARI HESABI		50.000

“648 Enflasyon Düzeltme Karları” ile “658 Enflasyon Düzeltme Zararları” hesapları “690 Dönem Karı veya Zararı” hesabın aktarılarak kapatılırlar.

F. 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları” Hesabı

G. 503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları (-)” Hesabı

ÖRNEK

İşletmenin enflasyon düzeltmesine esas alınacak ödenmiş sermaye tutarı 750.000 YTL' dir. Sermayenin tescil tarihinden enflasyon düzeltmesi tarihine kadar geçen süre için düzeltme katsayısı 1, 38250 dir¹. Buna göre ilgili hesaplama ve yevmiye kaydı aşağıda görüldüğü gibi olacaktır;

Düzeltilme Katsayısı: 1,38250

Düzeltilmiş Değer: 750.000 YTL * 1,38250= 1.036.875 YTL

Enflasyon Farkı: 1.036.875 - 750.000 = 286.875 YTL

698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI	286.875	
502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI		286.875

5228 sayılı kanunla yapılan değişiklik 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere öz sermaye kalemlerine ilişkin enflasyon düzeltme sonucu oluşan ve 502 kodlu hesapta biriken tutarlar, geçmiş yıl zararlarına mahsup edilebilir (Yıldırım ve Tek, 2004:742).

H. 648- Enflasyon Düzeltmesi Kârları” Hesabı

ÖRNEK

İşletmenin 600.000 YTL ödenmiş sermaye tutarına ilk kez enflasyon düzeltmesi yapılmıştır. Düzeltme katsayısı 0,94500 dir.

Düzeltilme Katsayısı: 0,94500

Düzeltilmiş Değer: 600.000 YTL * 0,94500= 567.000 YTL

Enflasyon Farkı: 600.000 – 567.000 = 33.000YTL olumsuz fark

¹ Düzeltme Katsayısı=Mali Tablonun Ait Olduğu Aya İlişkin TEFE/ Düzeltmeye Esas Alınan Tarihi İçeren Aya İlişkin Fiyat Endeksi

503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI	33.000	
698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI		33.000

İzleyen dönemde olumlu fark 50.000 YTL olarak bulunmuş ve önceki dönemin olumsuz farkı mahsup kaydı yapılarak kapatılmıştır.

698 ENFLASYON DÜZELTME HESABI	50.000	
502 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMLU FARKLARI		17.000
503 SERMAYE DÜZELTMESİ OLUMSUZ FARKLARI		33.000

12 Nolu MSUGT Öncesi

THP'de;
178
358
502
503
648
658
697
698
Kod'lu hesaplar boş

12 Nolu MSUGT Sonrası

Tekdüzen Hesap Planında (THP);
178 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
358 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları Hesabı
503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz Farkları(-)Hesabı
648 Enflasyon Düzeltmesi Karları hesabı
658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları(-) Hesabı
697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
698 Enflasyon Düzeltme Hesabı
açılmışlardır.

VI. 5083 SAYILI KANUN "TÜRKİYE CUMHURİYETİ DEVLETİNİN PARA BİRİMİ HAKKINDA KANUN"

Ulusal ekonomimizde yıllardır hüküm süren yüksek oranlı enflasyon, Türk Lirası üzerinde de olumsuz etkiler yaratmıştır. Bu gelişmenin bir sonucu olarak 1927 yılından 1980 yılına kadar dolaşımdaki banknot ihtiyacı 50 Kuruş ile 1.000 Türk Lirası arasında değişik değerlerdeki banknotlarla karşılanabilirken, 1981 yılından günümüze kadar geçen zaman içinde artan dolaşım ihtiyacını karşılayabilmek için üst değerde yeni banknotlar dolaşıma çıkarılmıştır.

Genel olarak Yeni Türk Lirası' na (YTL.) geçiş nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Kalaycı, 2004:40-44):

- Paradaki bol sıfırlar,

- Paranın değerinin düşüklüğü,
- Paranın kullanımıyla ilgili sorunlar.

Yukarıda belirtilen sorunları ortadan kaldırmak ve Türk ticaret yaşamını sağlıklı bir görünüme kavuşturabilmek amacıyla; öncelikle 5083 sayılı ardından da 5228 sayılı Kanun ile değişik maddesi uyarınca gerekli düzenlemeler yapılmıştır.

Muhasebenin temel ilke ve kavramlarından biri olan “Parayla Ölçme Kavramı” gereğince işlemler, yapıldıkları anda yürürlükteki para birimi ile ifade edilirler (Sevilengül, 1998:24). Yeni Türk Lirası ve Yeni Kuruluş uygulamasının muhasebe uygulamalarına etkisi kaçınılmazdır. Çünkü muhasebe kayıtları ulusal para birimine göre yapılmaktadır. Ulusal para birimi 01.01.2005 tarihinden itibaren YTL olduğuna göre muhasebe kayıtlarının da YTL cinsinden defterlere işlenmesi gerekmektedir (Can, 2004:109).

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda YTL ve Yeni Kuruluş'a geçiş, muhasebe uygulamalarını, finansal tablolara ve muhasebe kayıtlarına olmak üzere iki şekilde etkilemektedir.

İ. Finansal Tablolara Etkisi

2004 yılı sonunda TL cinsinden hazırlanan finansal tablolar 2005 yılının başından itibaren YTL cinsinden hazırlanmaya başlanmıştır. Bunun içindir ki, TL'li dönem sonu bilançosu YTL'li dönembaşı bilançosuna dönüştürülmüştür.

J. Muhasebe Kayıtlarına Etkisi

Tek Düzen Hesap Planında belirtilen büyük defter hesaplarında yer alan TL birimindeki tutarların YTL'ye çevrilmesi işlemlerine, söz konusu defteri kebir hesaplarından başlanmakta ve ana hesap toplamına ulaşılmaktadır.

MSUGT Sıra No: 13'e göre; işletmeler 31/12/2004 tarihli bilanço hesaplarında yer alan TL değerleri 01/01/2005 tarihinde YTL birimine dönüştürmüşlerdir. İşletmeler tek düzen hesap planına uygun bir şekilde defteri kebir hesaplarında yer alan TL tutarların YTL'ye dönüşümü işlemlerine yardımcı hesapların varsa alt hesaplarının, tek tek Yeni Türk Lirasına çevrilmesi suretiyle bulunan ana hesap toplam tutarının muhasebe kaydını yapmaktadırlar. 31/12/2004 tarihli bilanço tutarlarının bu şekilde YTL'ye dönüştürülmüş tutarları 01/01/2005 tarihli bilançonun açılış kayıtları olmaktadır. Dönüşüm işlemleri nedeniyle ortaya çıkabilecek olumlu farklar tek düzen hesap planında yer alan “679 Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı”na olumsuz farklar ise “689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı”nda izlenerek denklik sağlanmaktadır.

Yukarıda sözü edilen tebliğ'e göre; amortisman tabii iktisadi kıymetler ve bunların birikmiş amortismanları da herbiri ayrı ayrı YTL'ye çevrilmektedir. Her bir çek ve senet tutarı YTL olarak hesaplanmakta, toplam çek ve senet portföyü bu tutarlar üzerinden hesaplara alınmaktadır.

Sonuç olarak; YTL'ye geçiş, ulusal paramıza hak ettiği uluslararası saygınlığı kazandırması ve ortaya çıkacak olumlu psikolojik etkiyle enflasyon sürecinin kırılması açısından önemlilik arz etmektedir. Konu; muhasebe uygulamaları açısından değerlendirildiğinde, muhasebe kayıtları özellikle tutarlar bazında etkilenmekte ve işlemler kuruşu kuruşuna yapılmaktadır. Böylece,

muhasebenin bilgi kullanıcılarına “doğru bilgi” sunma işlevi daha da güçlenmiş olmaktadır.

SONUÇ

Ekonomi ve ticaret yaşamının dinamik niteliği, işlerliği olan bir muhasebe sistemi gerektirmektedir. Muhasebeye ilişkin iş ve işlemlerdeki değişimler, ülkeler genelinde işletmelerin gereksinimlerini karşılayabilecek, işletmenin ölçümlemesine cevap verecek biçimde olmak durumunda ve ancak kanun koyucunun iradesi ile gerçekleşebilmektedir. Kanun koyucu tarafından ülkenin ekonomi ve ticaret yaşamında uygun olabilecek değişiklikler yapıldığında, muhasebe sistemine ilişkin de düzenlemeleri gerektirmektedir. Son iki öğretim yılı ülkemiz için, muhasebe alanında birçok yasal düzenlemenin yapıldığı bir yıl olmuştur. Tüm bu düzenlemelere uyum sağlayabilmek, uygulamada meslek elemanlarının teoride ise akademisyenlerin güncel gelişmeleri yakından izlemelerine neden olmuştur.

Konuyu gelecekteki muhasebe uygulamaları açısından değerlendirdiğimizde; Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS-International Accounting Standards) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standardı'na (IFRS-International Financial Reporting Standard) uyumu konusunda uluslararası platformlarda akredite olabilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB- International Accounting Standard Board) ile birlikte bir resmi çeviri çalışmasına başlamıştır. Bilindiği üzere, AB üyesi ülkelerde borsaya kote şirketler 2005 ten itibaren IAS/IFRS uygulamasına geçeceklerdir. Bu arada, Adalet Bakanlığı'nca hazırlanan yeni Türk Ticaret Kanunu Tasarısı taslağına, daha kapsamlı olarak tüm işletmeleri bağlayacak şekilde, muhasebe ve finansal raporlama konularında Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanacak muhasebe standartlarına uyulacağına dair hüküm konmuş; bu standartların uluslararası muhasebe standartlarına uyumlu olması gerektiği hususu da ayrıca vurgulanmıştır. Diğer taraftan, BDDK tarafından Bankalar Kanununun yerini almak üzere hazırlanan Kredi Kuruluşları Kanunu tasarısı taslağında, muhasebe ve finansal raporlama konularında yapılacak düzenlemelerde Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşünün alınacağı belirtilmektedir.

Bu gelişmeler yakın gelecekte; gerek uygulama ve gerekse teori ve öğretilerde artık Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunca yayınlanacak standartların geçerli olacağını ve ülkemizde halen yürürlükte bulunan muhasebe ve finansal raporlamaya ilişkin düzenlemelerin bu standartlara uyumlu hale getirileceğini göstermektedir.

KAYNAKÇA

- AKBULUT, Yıldız (1997), “Lisans Seviyesinde Tekdüzen Muhasebe Sistemini Öğretilmesine İlişkin Yaklaşımların Değerlendirilmesi” **Türkiye XVI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, Ekim, ss.2-14.
- ALTINDAĞ, Mehmet (2004), “Finansal Kiralamanın Vergi Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm**, İSMIMO. Yıl.14, Sayı.66, ss.32-37.

- ALTINTAŞ, Taylan (2004), "Son Düzenlemeler Çerçevesinde Kiraya Veren ve Kiracı Açısından Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Mali Çözüm**, İSMMMO. Yıl.14, Sayı.66, ss.170-192.
- ALTUĞ, Osman ve İBİŞ, Cemal (1999), "Türkiye'de Muhasebe Uygulamalarını Yönlendiren Mali Mevzuatın Kapsamı ve Eğitimdeki Yeri", **Türkiye XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, Mayıs, ss.209-242.
- AYDIN, Davut, TİMUR, Necdet ve Ayşe Banu BAŞAR (1999), "Muhasebe Eğitiminde Dünya Standartları ve Türkiye'de Muhasebe Eğitiminin Gelişimi İçin Çözüm Önerileri" **Türkiye XVIII. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Muğla, Mayıs, ss.43-79.
- BİLGİNER, Nejat (1999), "Lisans Düzeyindeki Muhasebe Eğitiminde Bir Motivasyon Aracı Olarak Sunum Kalitesinin Etkileri", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt 1, Sayı:3. ss. 111-120.
- CAN, Ahmet Vecdi (2004), "Yeni Türk Lirası ve Yeni Kuruluş Uygulamasının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Sayı.23, Temmuz, ss.108-112.
- DEMİRKAN, Şefika (2001), "Muhasebe Eğitim Yöntemleri", **XX. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Antalya, Mayıs, ss.51-65.
- KALAYCI, İrfan (2004), "Parasal Reform Seçenekleri: Yeni Türk Lirası'na ve Euro'ya Geçiş: Gerekliler ve Sonuçlar", **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Yıl. 41, Sayı.482, ss. 37-49
- KARAKOÇ, Yusuf (2004), "Hukuki Nedenlerden Kaynaklanan Vergi Kayıp ve Kaçakları (Düzenleme-Uygulama-Yargılama), **19. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları"**. Antalya, Mayıs, ss.90-114
- SEVİLENGÜL, Orhan (1998), *Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Uyumlu Genel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi
- YILDIRIM, Oya ve TEK, Nergis (2004), *Finansal Muhasebe*, İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- ZAFİF, Figen ve KARAPINAR, Aydın (2002), "Muhasebe Eğitiminde Değişim İhtiyacı", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 4 Sayı.3, ss:11-134.
- 3226 Sayılı** Kanun 28.06.1985 tarih ve 18795 Sayılı Resmi Gazete.
- 5024 Sayılı** "Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 30.12.2003 tarih ve 25332 Sayılı Resmi Gazete.
- 5083 Sayılı**, "Türkiye Cumhuriyeti Devletinin Para Birimi Hakkında Kanun", Yürürlük Tarihi: 31.01.2004, 25363 Sayılı Resmi Gazete.
- 5228 Sayılı** "Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 31.07.2004 Tarih ve 25539 Sayılı RG.
- MSUGT'i Sıra No:11**, 31.07.2003 tarihli ve 25185 sayılı Resmi Gazete.
- MSUGT'i Sıra No:12**, 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazete.
- MSUGT'i Sıra No:13**, 13, 06.2004 tarih 25605 sayılı Resmi Gazete.
- VUK Genel Tebliği, Sıra No: 333**, 28.04.2004 tarihli ve 25446 sayılı RG.
- VUK Genel Tebliği, Sıra No: 339**, 24.08.2004 tarihli ve 25563 sayılı RG.