

**ENFLASYONUN MUHASEBE VERİLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ,  
TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI - 2 VE SERMAYE PİYASASI  
KURULU SERİ: XI-NO: 20 ÇERÇEVESİNDE ÖNERİLEN ENFLASYON  
MUHASEBESİ YÖNTEMİ VE ENFLASYON MUHASEBESİNE  
GEÇİŞTE ALINABİLECEK ÖNLEMLER**

**Yrd. Doç. Dr. Abitter ÖZULUCAN**

*Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, NİĞDE*

**ÖZET**

*Muhasebe, hiperenflasyonun yaşandığı dönemlerde, objektif bilgi üretmek için, paranın satınalma gücündeki değişimleri mali tablolara yansıtmalıdır. Ülkemizde her ne kadar mali tabloları kısmi olarak düzelten otofinansman yöntemleri olsa da, bu uygulamalar yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, mali tabloları gerçek değeri ile ifade edebilmek için, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) - 2 ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından hazırlanan Seri: XI, 20 no.lu Tebliğ ile bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 29 ile uyum içindedir. Böylece, TMS ve SPK tarafından hazırlanan bu düzenlemelere bağlı kalınarak hazırlanan mali tablolar, tüm ilgi grupları tarafından kabul görecektir. Bu çalışmada, enflasyonun muhasebe verileri üzerine etkileri belirtildikten sonra, TMS ve SPK tebliğleri ana hatları ile incelenmiş ve tebliğler tarafından önerilen “Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi” modeli üzerine, açıklamalarda bulunulmuştur. Çalışmanın sonunda, tebliğler karşılaştırılarak, enflasyon muhasebesine geçişte, alınabilecek önlemler üzerinde durulmuştur.*

**1. Giriş**

Enflasyon, özellikle İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra bütün dünya ülkelerinde olduğu gibi, ülkemizde de kendini önemli derecede hissettirmeye başlamış ve günümüz Türkiye'sinde, üzerinde en çok tartışılan ekonomik sorun haline gelmiştir. Bu sorunun çok çeşitli nedenleri vardır. Bunlar arasında; ilgili ülkenin ekonomik gelişme arzusu, devlet adamlarının yetenek ve bilgi düzeyleri, ülke kaynaklarının zenginlik derecesi, toplumun eğitim seviyesi ve tüketim alışkanlıkları, ülke para biriminin değiştirilebilir olup olmaması, o ülkede uygulanan para politikası v.b. diğer nedenler sayılabilir.

İşletmeleri özellikle sermaye olmak üzere, üretim gücü, verimlilik, maliyet, yatırım ve finansman politikaları gibi konularda, olumsuz etkileyen enflasyon nedeniyle, muhasebe bilimi, klasik muhasebe anlayışı ile kendisinden beklenen faydayı sağlayamamaktadır. Çünkü, “paranın satınalma gücü sabittir” anlayışı ile düzenlenen mali tablolar, işletme gerçeklerini yansıtmaktan çok uzak

kalmaktadırlar. Enflasyondan dolayı doğan fiktif karlar nedeni ile ilgili işletmeler, devlete daha fazla vergi, ortaklara daha çok temettü ödemek durumu ile karşı karşıyadırlar. Böylece, işletmeler sermayelerinin ve dolayısı ile reel üretim güçlerinin yok olmasının önüne geçememektedirler.

Her ne kadar enflasyonist dönemlerde vergi kanunları ile önerilen muhasebe yöntemleri mevcut olsa da, bu yöntemler ancak klasik muhasebe anlayışı ile hazırlanan mali tabloları, kısmi olarak düzeltebilmektedir. Bu nedenle, Uluslararası Muhasebe Satandartı (UMS) 29 ile paralel anlayışta olan Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) – 2 ve SPK Seri: XI, 20 no.lu Tebliğ’ye göre, hiperenflasyon sınırlarının çok üzerine çıkılan ülkemizde, enflasyon muhasebesi uygulamalarına geçilmesi, zorunluluk arz etmektedir.

Bu çalışmada, yukarıda ifade edilen koşulların geçerliliği nedeniyle, enflasyonun muhasebe uygulamalarına etkileri, TMS - 2 ve SPK Tebliği çerçevesinde önerilen enflasyon muhasebesi yöntemi ve uygulaması, bu düzenlemelerin karşılaştırılması ile enflasyon muhasebesine geçişte alınabilecek önlemler üzerinde durulmuştur.

## **2. Enflasyonun Muhasebe Verileri ve Mali Tablolara Etkileri**

Enflasyonun muhasebe verilerine etkilerini, iki başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Enflasyonun mali tablolar üzerine etkileri,
- Enflasyonun işletme sonuçlarına etkileri.

Bu iki faktörün sonuçları, aşağıdaki gibi sıralanabilir.

**a.** Enflasyonist dönemlerde aktif ve pasif kalemler, işletmeye farklı dönemlerde girdikleri için, bilançoda farklı satınalma gücüyle yer alırlar. Bu durum, parasal kalemler ile (kasa, banka, nakitle alacak ve borçlar) parasal olmayan kalemler (hisse senetleri, taşınlar, binalar v.b.) grubunun aynı düşünce tarzıyla bilançoğa yansıtılması anlamına gelmektedir. Bu düşünce yanlıştır. Çünkü, parasal kalemler bilançoda cari para birimi ile ifade edilirken, parasal olmayan kalemler maliyet değeri ile ifade edilmektedir. Böylece, cari değer ile maliyet değerinin bilançoğa yansıtılmasında herhangi bir işlemin yapılmaması, mali tabloların homojenliğini bozar ve parasal kazanç ve kayıplar ortaya çıkartır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1993, s. 453).

Başka bir anlatımla, hiperenflasyonun yaşandığı ülkelerde, tarihi maliyetlere bağlı kalınarak üretilen muhasebe bilgilerinin, hemen hemen hiçbir anlam ifade etmemesinin nedeni, muhasebe sisteminin parasal varlıklar dışında, anlamlı hiçbir bilgi üretememesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü, enflasyonist ortamda, ancak parasal kalemler güncel değerleri ile ifade edilmektedir. Dolayısıyla sonuçta, parasal olmayan kalemler, her ne kadar cari değerleri ile bilançoda yer almasalar da, işletmenin mali ve ekonomik yapısını enflasyona karşı daha iyi koruyabilmektedirler.

**b.** Enflasyon, parasal kalemler üzerinde etki yaratır. Ancak, bu etkinin doğurduğu sonuç, kalemin aktif veya pasif olmasına göre değişir. Kasa ve bankalar gibi parasal aktifler satın alma gücü kaybına yol açarken, TL üzerinden borçlar gibi parasal pasif kalemler, satın alma kazancına yol açar. Stoklar, duran varlıklar gibi parasal olmayan (reel) kalemler ise, bu varlıklara sahip olan işletmelere, elde bulundurma kazancı sağlar

**c.** Enflasyonist dönemlerde, borçlanmanın sağladığı satın alma gücü kazançları nedeniyle işletmeler, borçlanma yolunu daha çok tercih etmektedirler. Bu durum, ağır finansman giderlerine ve dolayısıyla sürekli olarak maliyet ve fiyat artışına neden olmaktadır (Kışal ve Işıklılar, 2002, s. 30).

**d.** Amortisman tutarının olduğundan düşük gösterilmesi, duran varlıkların gelecekte yenilenememesi riskini doğurur. Böylece sonuçta, işletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmesi, söz konusu olabilecektir (Güvemli, Ekim 1997, s.80). Amortisman tutarının eksik hesaplanması aynı zamanda, kısmen de olsa üretim maliyetlerinin yanlış hesaplanmasına neden olacaktır.

**e.** Fiktif karlar devletin daha fazla vergi ve ortakların daha fazla temettü istemelerine neden olacaktır ki; bu durum, işletme sermayesinin zamanla yok olması ve üretim gücünün kaybedilmesi anlamına gelmektedir.

**f.** Enflasyonist ortamda, işletme sermayeleri sürekli erimekte, bu durum işletmelerin borsadaki hisse senetlerini olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle, ilgili işletmeler sermaye ihtiyaçlarını karşılayabilmek için, sık sık sermaye artırımına gitmek zorundadırlar (Doğan, 1995, s.15).

**g.** Enflasyonist ortamda, maliyet ve gider kalemleri nominal olarak genellikle artar. Burada önemli olan nokta, satış hasılatının, gider artışından mutlak ve nisbi bakımdan daha yüksek olmasıdır. Maliyet ve gider artışı, satış hasılatından daha hızlı artıyor ise, bu durum işletme için bir tehlike sinyalidir (Tuncer, Eylül 1990, s. 35).

**h.** Klasik muhasebe anlayışına göre, işlemlerin kayıtlara aktarılmasında, maliyet esaslı kabul edildiği için, mali tablolar, işletmenin o günkü cari değerini göstermekten uzaklaşarak, sadece kaydi durumu, ortaya koymaktadırlar. Böylece, tarihi bilgilerin yer aldığı mali tablolara dayanılarak, sağlıklı bir değerlendirme yapmak ve karar almak olanağı ortadan kalkacaktır. Dolayısıyla, enflasyonist dönemlerde mali tablolar, kendilerinden beklenen işlevleri yerine getiremeyeceklerdir. Bu nedenle de işletmeler; yanlış üretim ve maliyet politikası izleyeceklerdir. Sonuçta, yanlış maliyet hesaplaması, fiktif karların hesaplanmasına neden olabilecektir.

**i.** Fiyatlar genel seviyesinde artış olduğu dönemlerde, işçilik giderlerinin nominal olarak sabit kalması durumunda, işçilik giderleri reel olarak düşer. Böylece, işletmenin brüt satış karı olduğundan fazla çıkar. Sonuçta, işletme kaynaklarının vergi ve kar payı olarak dağıtılması söz konusu olabilecektir.

**i.** Fiyatların arttığı dönemlerde, işletmenin mal ve hizmet satışlarından dolayı hasılatı da artacaktır. Bu artışta, paranın satın alma gücündeki değişimin

dikkate alınmaması durumunda, fiktif ve reel karlar birbirine karışacaktır (Lazol, 2000, s. 116, 117). Bu durum, işletme hasılatının ve brüt satış karının olduğundan fazla görünmesi anlamına gelir. Çünkü, enflasyonist dönemlerde, maliyet unsurlarında da önemli derecede artışlar olmaktadır. Böylece, cari hasılat rakamları ile tarihi maliyet rakamlarının karşılaştırılması sonucunda, fiktif karlar oluşacaktır. Sonuçta, söz konusu rakamlara bağlı kalınarak yapılan değerlendirme, önemli ölçüde hatalı kararların verilmesine neden olabilecektir.

**j.** Enflasyonist dönemlerde işletmeler, enflasyonun olumsuz etkisinden kurtulmak için parasal olmayan varlıklara yönelecektir. Örneğin, stok yapma ihtiyacı hissedilecektir. Bu durum, stokların artmasına ve likit değerlerin azalmasına, işletmenin varlıkları arasında gereğinden fazla likit olmayan varlıkların toplanmasına ve bu iki grup arasında, olması gereken dengenin bozulmasına neden olacaktır (Uman, 2002, s. 10). Sonuçta, işletmenin kimi zaman dönem giderleri, kimi zamanda üretim giderleri artacaktır. Bu tür giderlere; sigorta, amortisman, enerji, indirekt işçilik, bakım –onarım, finansman giderleri gibi, gider kalemlerini örnek göstermek mümkündür.

**k.** Gelir tablosunda yeralan bütün gelir ve gider unsurları, farklı tarihlerde ve farklı satınalma gücü ile ifade edildikleri için, bu tablodan elde edilen veriler de (enflasyonist dönemde) fazla bir anlam ifade etmemektedir. Örneğin, satışların maliyetinin tespitinde, stokları fiili maliyeti ile değerlemeye tabi tutmak veya duran varlık amortisman karşılıklarının maliyet değeri üzerinden hesaplanarak gelir tablosuna yansıtılması, sözü edilen tablonun fazla bir değer taşımamasına neden olacaktır.

**g.** Nakit akış tablosunda ise, nakit giriş ve çıkışları son dönemin başlangıç-bitiş noktası arasında gerçekleşmiş olmakla birlikte, son dönemin enflasyon oranına bağlı olarak, (nakit hareketleri ile ilgili rakamlar) sağlıklı bir biçimde kullanılabilme niteliğini kaybederler (Aysan, Ekim 1996). Bu durum, işletmenin yanlış finansman politikası izlemesine neden olabilir. Örneğin; kasada gereğinden fazla veya az nakit varlık bulundurulması gibi.

Yukarıda, enflasyonun çeşitli mali tablolara ve işletme sonuçlarına etkileri, genel hatları ile belirtmeye çalışılmıştır. Hiperenflasyon koşullarına sahip bir ülkede, ulusal para birimi üzerinden düzenlenmiş ve enflasyona göre düzeltilmemiş mali tablolar, herhangi bir anlam ifade etmezler. Çünkü, enflasyonu dikkate almayan klasik muhasebe anlayışına göre; işletmenin gerçek mali ve ekonomik yapısının, dolayısıyla da faaliyet sonuçlarının tespit edilmesi imkansızdır. Durum böyle olunca, enflasyon muhasebesi uygulansın mı, yoksa uygulanmasın mı gibi bir tartışma anlamsızdır.

### **3. Türkiye Muhasebe Standardı – 2'ye Göre Mali Tabloların Düzenlenmesi**

#### **3.1. Türkiye Muhasebe Standardı-2'nin Amacı**

Bu standartın amacı madde 1/b'de "Yüksek enflasyonlu dönemlerde Türk Lirası 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 karşılaştırılmasını önleyeceği ve sonuçların yanıltıcı olacağı göz önünde tutularak finansal tabloların, dönem sonundaki liranın satınalma gücüne göre düzeltilmesini sağlar" şeklinde ifade edilmiştir. Yani, yukarıdaki ifadeye göre, mali tabloların karşılaştırılabilmesi ve sağlıklı bilgi üretilebilmesi için, tablolarda yeralan rakamların, aynı satınalma gücü ile ifade edilmesi gerekliliği vurgulanmaktadır.

### **3.2. Türkiye Muhasebe Standardı-2'ye Göre Hiperenflasyon Koşulları**

Bu koşullar aşağıdaki gibi sıralanabilir;

**a.** Nüfusun geneli, servetlerini parasal olmayan varlıklarda veya istikrarlı yabancı para tutmayı tercih eder. Tutulan ulusal paralar, alım gücünü korumak için hemen yatırıma dönüştürülür.

**b.** Nüfusun büyük bir çoğunluğu, ulusal para birimindeki parasal tutarları değil, istikrarlı para birimindeki parasal tutarları kabul ederler. Fiyatlar bu para biriminden belirlenebilir.

**c.** Kredili alış ve satışlarda, kredi süresi kısa bile olsa, fiyatlar kredi süresince alım gücünün tahmini zararını telafi edecek şekilde belirlenir.

**d.** Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar, fiyat endeksine bağlanmıştır.

**e.** Üç yıllık kümülatif enflasyon oranı % 100'e yaklaşıyor veya geçiyordur (Durmuş, 1992, s. 234).

Yukarıda belirtilen koşulların tamamı, Türkiye'nin ekonomik yaşamında uygulanmakta ve geçerliliğini sürdürmektedir. Hatta, son maddede (e) belirtilen oran, ülkemizde çok daha yüksektir. Çünkü, son üç yılda, her yıl için eğer enflasyon oranı ortalama % 26 olarak gerçekleşirse, kümülatif olarak enflasyon oranı % 100.0376'ya ulaşır. Oysa ülkemizde son üç yılın enflasyon oranı ortalaması, % 26'nın çok üzerindedir.

Şu anda, TMS'nin yaptırım gücü yoktur. Ülkemizde düzenlenen mali tabloların uluslararası düzeyde kabulü ve dikkate alınması için, özde birbirine paralellik gösteren (yukarıda ifade edilen) standartlara uyumun gerekliliğine, işletmelerin inanması ve uygulamaya geçirmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, mali tabloların cari satınalma gücü ile ifade edilmemesi, raporlamaktan beklenen faydayı sağlayamayacağı gibi, muhasebenin sosyal sorumluluk anlayışına da ters düşülerek, kamuoyu yanlış bilgilendirilmiş olacaktır.

Özetle belirtmek gerekirse, TMS'de belirtilen hiperenflasyon koşulları, şu anda ülkemizde fazlasıyla geçerlidir. Böylece, hiperenflasyon ortamında Lira'nın satınalma gücü sürekli düşmektedir. Farklı satınalma güçleriyle ifade edilen ve farklı dönemlerde işletmeye giren varlıklar nedeni ile faaliyet sonuçlarını ve mali durumu açıklayan mali tablolar, ulusal para birimi üzerinden düzenlenmiş olmaları

ve enflasyonun varlığını kabul ederek düzeltilmedikleri takdirde, yararlı olamayacakları gibi, yukarıda da ifade edildiği üzere, yanlış bilgilendirme nedeni ile yanlış kararların verilmelerine neden olabilecektir.

### **3.3. Türkiye Muhasebe Standardı - 2 Çerçevesinde Önerilen Enflasyon Muhasebesi Yöntemi**

TMS – 2’de “fiyatlar genel seviyesi muhasebesi uygulanmalıdır” şeklinde net bir ifade olmasa da madde 23’de önceki dönem verilerinin, genel fiyat endeksi kullanılarak bilançonun hazırlandığı tarihte paranın satın alma gücüne göre düzeltileceği şeklinde ifade kullanılmıştır. Ayrıca madde 24’de ise, “...bağlı şirketlerin finansal tabloları ana şirketin finansal tabloları ile konsolide edilmeden önce, kesinlikle raporlama yaptıkları para birimine ait ülkenin genel fiyat düzeyine göre yeniden düzeltilir” ifadesiyle, ülkemizde fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin, uygulanmasını önerdiği anlaşılmaktadır.

Bu bölümde, enlasyondan dolayı anlamlı bilgi üretmekten uzaklaşan temel mali tabloların, bütün kalemleri üzerinde enflasyonun etkili olduğunu ve bu nedenle de, sermayenin, düzenlenimin yapıldığı tarihteki satın alma gücü ile ifade edilmesini amaçlayan ve aynı zamanda TMS-2 çerçevesinde de önerilen, “fiyatlar genel seviyesi yöntemi” üzerinde, açıklamalarda bulunulmuştur.

TMS -2 madde 2’de, fiyatlar genel seviyesi yöntemi, genel fiyat değişmelerinin mali tablolar üzerinde oluşturduğu etkileri gidermek amacıyla, mali tabloların genel fiyat endeksleri ile düzeltilerek mali tablo verilerinin, mali tablonun düzenlendiği tarihteki liranın satınalma gücüne göre ifadesinin sağlanmasını öngören yöntemdir, şeklinde tanımlanmaktadır.

Ya da başka bir ifadeyle, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, paranın satınalma gücündeki azalmanın etkisiyle ilgilenen ve nominal sermayenin korunması gereğini savunan bir muhasebe türüdür (Sayarı, 1999, s. 14). Yani sonuçta, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi, klasik muhasebeden farklı bir ölçü birimi kabul etmiş olmaktadır. Şöyle ki; klasik muhasebe anlayışında ölçü birimi olarak paranın nominal bedeli kabul edilirken, sözü edilen bu yöntemde, paranın satınalma gücünün korunması ilkesi benimsenmiştir. Bu farklılık dışında, geleneksel muhasebe anlayışı ile fiyatlar genel seviyesi muhasebesi arasında önemli ölçüde benzerlik vardır. Yukarıda da ifade edildiği gibi, bu yöntemin uygulanması ile mali tablo kalemleri, genel fiyat endeksleri ile düzeltilerek, ilgili mali tablolar, aynı satın alma gücüne sahip para birimi ile ifade edilmiş olmaktadır. Düzeltilmede kullanılacak endeks, TMS - 2’de DİE’nin Türkiye geneli için yayınlanmış olduğu, toptan eşya fiyat endeksleri, şeklinde belirtilmektedir.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinde varlıklar ve borçlar, öncelikle parasal ve parasal olmayan varlıklar olarak ayırma tabi tutulmalıdır. Çünkü, nakit ve nakitle tahsil edilecek ve ödenecek kalemler olarak ifade edilen parasal varlıklar

düzeltilmeyeceklerdir. Nedeni, parasal varlıklar, klasik muhasebe anlayışı ile düzenlenen mali tablolarda, cari satınalma gücü ile yer almaktadır.

Bu yöntemde, endeks yardımı ile düzeltilmesi gereken kalemler, enflasyon ortamında tarihi değerleri, cari değerlerinden çok farklı olan parasal olmayan (stoklar, maddi duran varlıklar, hisse sn. v.b.) kalemlerdir. Parasal olmayan varlıkların yeniden değerlendirilmesinde, varlıkların satınalma tarihleri esas alınmalıdır (Yücel, 1989, s.30).

Bu yöntemin yaklaşımında, bilanço kalemleri arasında net gerçekleşebilir değer veya piyasa değeri üzerinden gösterilen kalemlerin düzeltilmesi gerekmez. Örneğin, piyasa değeri ile ifade edilen hisse senetleri veya stokların yeniden değerlendirilmesine gerek yoktur. Çünkü, enflasyon muhasebesinin amacı, bütün mali tablo kalemlerini piyasa değerini gösterir duruma getirmektir. Piyasa fiyatı veya net gerçekleşebilir değer üzerinde gösterilen ilgili kalem, mevcut durumu, içinde bulunulan tarihte paranın cari satınalma gücü ile ifade etmektedir.

Gelir tablosunda yeralan gelir ve gider kalemleri ise, bunların dönem içindeki gerçekleşme zamanlarına bağlı olarak, fiyat endeksi ile yeniden düzeltilmesi gerekmektedir. Ayrıca, dönem içinde gerçekleşen parasal varlıkların elde tutulması ile doğan kayıp ile parasal borçlara sahip olmaktan kaynaklanan enflasyon kazancı da, gelir tablosunda bir gelir veya gider unsuru olarak kaydedilmelidir. Yapılan bu işlem, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yöntemine göre hazırlanan gelir tablosunun, geleneksel gelir tablosundan ayrıldığı, en önemli noktadır (Yücel, 1989, s.30).

Klasik muhasebe anlayışı ile fiyatlar genel seviyesi muhasebesi arasında ki tek farkın nedeni, fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin “enflasyon vardır ve mali tabloların düzenlenmesinde göz önüne alınmalıdır” savını savunmasından kaynaklanmaktadır. Böylece, paranın satınalma gücünde oluşan değişiklikler, endeksler yardımı ile mali tablolara yansıtılmaktadır. Oysa, klasik muhasebede “para ölçüsü sabittir yani lira liradır” anlayışı hakimdir (Doğan, 1995, s.53). Tabii ki klasik muhasebenin para ölçüsüne bakış açısını özellikle hiperenflasyonun yaşındığı ülkemizde kabul etmek mümkün değildir.

Klasik muhasebe tarafından hazırlanan mali tablolara ve sağladığı verilere dayanan fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin uygulanabilmesi için (Uman, 2002, s. 38) ;

**a.** Geleneksel muhasebe anlayışı ile düzenlenmiş en az son iki yılın mali tablolarına,

**b.** Genel fiyat endeksine ve bu endeks yardımı ile elde edilen düzeltme katsayısına,

**c.** Duran varlıklar, amortismanlar, sermaye değişiklikleri, stok hareketleri ve gelir tablosunda yer alan kalemler gibi, parasal olmayan değerler ile ilgili ayrıntılı bilgilere ihtiyaç vardır.

Fiyatlar genel seviyesi muhasebesinin uygulanışı, kısaca şu şekilde açıklanabilir (Hacıüstemoğlu, 1997, s.33).

“Uygulama dönembası ve dönemsonu bilançolarıyla, gelir tablosunun ele alınmasıyla başlar. Bilanço kalemleri parasal ve parasal olmayan olarak ayrılır. Parasal değerler olduğu gibi bırakılıp, parasal olmayan değerlerin değışmeleri saptanır. Parasal olmayan değerler düzeltme katsayısıyla değerlendirilir. Dönembası bilançosu düzeltme katsayısı ile düzeltilir. Dönem sonundaki parasal kazanç ve kayıp bulunur. Gelir tablosuna geçilerek, bu tablo düzeltme katsayısıyla değerlendirilir. Parasal kazanç ve kayıplar düzeltilmiş gelir tablosu sonucuna eklenerek düzeltilmiş dönem karı veya zararı saptanır.”

**Örneğin;** “AB” İşletmesi’nin bilançosu ve dönemiçi mali nitelik taşıyan işlemleri ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir<sup>1</sup>.

**“AB” İşletmesi 1996 Yılı Dönembası Bilançosu (TL)**

<b>AKTİF</b>		<b>PASİF</b>	
Kasa	400.000.000	Banka Kredileri	410.000.000
Alınan Çekler	50.000.000	Sermaye	1.240.000.000
Bankalar	50.000.000		
Ticari Mallar	50.000.000		
Binalar	400.000.000		
Tes. Mak. Cih.	500.000.000		
Taşıtlar	200.000.000		
<b>Aktif Toplam</b>	<b>1.650.000.000</b>	<b>Pasif Toplam</b>	<b>1.650.000.000</b>

- “AB” İşletmesi, maliyeti 100.000.000 TL olan ticari malları peşin olarak satın almıştır. İşletme, aldığı bu malların tamamını 230.000.000 TL’ye satmıştır. Karşılığında alıcı 170.000.000 TL peşin ödemiştir. Kalan tutarın 30.000.000 TL’si için bankaya havale yapmış ve 30.000.000 TL tutarında ise çek vermiştir.
- Elde edilen hasılat ile banka kredilerinin 110.000.000 TL’lik kısmı ödenmiştir.
- İşletmenin yönetim giderleri 5.000.000 TL, pazarlama satış ve dağıtım giderleri toplamı ise 5.000.000 TL olup, tamamı peşin olarak ödenmiştir.
- Duran varlıklar (Binalar, Tesis Makine ve Cihazlar, Taşıtlar) için amortisman oranı % 10’dur.

**“AB” İşletmesi 1996 Yılı Dönemsonu Bilançosu TL)**

<b>AKTİF</b>		<b>PASİF</b>	
Kasa	350.000.000	Banka Kredileri	300.000.000
Alınan Çekler	80.000.000	Sermaye	1.240.000.000
Bankalar	80.000.000	Dönem Karı	10.000.000
Ticari Mallar	50.000.000		

<sup>1</sup> Bu örnek, Uman, a.g.e., s. 16 – 20’den yararlanılarak geliştirilmiştir.



Binalar	400.000.000			
Tes. Mak. Cih.	500.000.000			
Taşıtlar	200.000.000			
Birikmiş Amort.(-)	110.000.000			
<b>Aktif Toplam</b>	<b>1.550.000.000</b>	<b>Pasif Toplam</b>	<b>1.550.000.000</b>	

Yukarıdaki verilere göre işletme, geleneksel muhasebe anlayışı ile düzenlenen bilançoda 10.000.000 TL kar elde etmiştir. Toptan Eşya Fiyat Endeksi'ne (TEFE) göre, 1996 yılında parasal olmayan bilanço kalemlerinin, fiyatlar genel seviyesi muhasebesi anlayışına göre düzeltilmesi gerekmektedir.

TEFE'ye göre 1994 yılı 100 olarak kabul edildiğinde 31.12.1995 tarihinde endeks 223.1 iken, 31.12.1996 tarihinde 412.5'dir.

Söz konusu bu verilere göre işletmenin dönemsonu düzeltilmiş bilançosu aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

#### a. Bilançonun düzeltilmesi

##### aa. Aktif bilanço kalemlerinin düzeltilmesi<sup>2</sup>, (TL)

<u>Geleneksel Muhasebeye Göre</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre</u>
Kasa	350.000.000 x 412.5 / 412.5	= 350.000.000
Alınan Çekler	80.000.000 x 412.5 / 412.5	= 80.000.000
Bankalar	80.000.000 x 412.5 / 412.5	= 80.000.000
Ticari Mallar	50.000.000 x 412.5 / 223.1	= 92.447.333
Binalar	400.000.000 x 412.5 / 223.1	= 739.578.664
Tes. Mak. Cih.	500.000.000 x 412.5 / 223.1	= 924.473.330
Taşıtlar	200.000.000 x 412.5 / 223.1	= 369.789.332
Birikmiş Amort.(-)	110.000.000 x 412.5 / 223.1	= (203.384.133)
<b>Aktif Toplamı 1.550.000.000</b>		<b>2.432.904.526</b>

Geleneksel muhasebe anlayışına göre hesaplanan varlık toplamı ile fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre hesaplanan varlık toplamı arasında (2.432.904.526 TL – 1.550.000.000 TL) 882.904.526 TL'lik bir fark vardır. Bu fark parasal olmayan varlıkların (Ticari Mallar, Binalar, Tesis Makine ve Cihazlar ve Taşıtlar) düzeltme katsayısı ile o günkü cari değerlerinin yeniden hesaplanmasından kaynaklanmaktadır.

##### ab. Pasif bilanço kalemlerinin düzeltilmesi, (TL)

<sup>2</sup> Rakamların düzeltilmesinde bazı rakamlar yaklaşık olarak kabul edilmiştir. Endeksler, Uman, a.g.e., s. 408'den alınmıştır.

<u>Geleneksel Muhasebeye Göre</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Fiyatlar Genel Seviyesi Muh. Göre</u>
Banka Kredileri 300.000.000	x 412.5 / 412.5	= 300.000.000
Sermaye 1.240.000.000	x 412.5 / 223.1	= 2.292.693.859
Dönem Karı 10.000.000	-	= (159.789.333)
(2.592.693.859 TL – 2.432.904.526 TL)		
<b>Pasif Toplamı 1.550.000.000</b>		<b>2.432.904.526</b>

Pasif toplamının artmasının nedeni ise, “Sermaye” hesabının parasal olmayan bir bilanço kalemi olarak kabul edilmesi ve ilgili tutarın düzeltme katsayısı ile yeni değerinin hesaplanması olarak açıklanabilir.

“AB” İşletmesi’nin 2001 dönemine ait gelir tablosu, geleneksel muhasebe anlayışına göre aşağıdaki gibi oluşmuştur. (TL)

Yurtiçi Satışlar	230.000.000
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	100.000.000
Brüt Satış Karı	130.000.000
Faaliyet Giderleri	120.000.000
- Yönetim Gid.....	5.000.000
- Paz. Sat. Dağ. Gid...	5.000.000
- Amortisman Gid.....	110.000.000
<b>Dönem Karı</b>	<b>10.000.000</b>

#### b. “AB” İşletmesi’nin 2001 Yılı Gelir Tablosunun Düzeltilmesi (TL)

<u>Geleneksel Muhasebeye Göre</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Fiyatlar Genel Seviyesi Muh. Göre</u>
- Yurtiçi Satışlar 230.000.000	412.5 / 339.1 =	279.784.724
- Sat. Tic. Mal. Maliyeti (-) 100.000.000	412.5 / 339.1 =	121.645.533
- <b>Brüt Satış Karı</b> 130.000.000		<b>158.139.191</b>
- Dönem Gid. (Toplam) 120.000.000		215.548.686
. Yönetim Gid. 5.000.000	x 412.5 / 339.1 = 6.082.277	
. Paz. Sat. Dağ. Gid. 5.000.000	x 412.5 / 339.1 = 6.082.277	
. Amort. Gid. 110.000.000	x 412.5 / 223.1 = 203.384132	
- <b>Faaliyet Karı</b> 10.000.000		<b>(57.409.495)</b>
- Enflasyon kaybı -		(102.379.838)
<b>Dönem net karı</b> 10.000.000		<b>(159.789.333)</b>

Yukarıdaki tablodan da anlaşıldığı gibi, geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanan gelir tablosunda işletme 10.000.000 TL kar elde etmiş gözükürken, fiyatlar genel seviyesi muhasebesine göre hazırlanan gelir tablosunda ise, işletme 159.789.333 TL zarar etmiştir.

#### c. “AB” İşletmesi’nin Enflasyon Kayıp ve Kazancının Hesaplanması (TL)

<u>Geleneksel Muhasebeye Göre</u>	<u>Düzeltilme Katsayısı</u>	<u>Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesine Göre</u>
-----------------------------------	-----------------------------	--

-Dönembaşı parasal varlıklar toplamı	500.000.000	x	412.5 / 223.1	=	924.473.330
- Dönemiçi parasal varlıklardaki artış (+)					
- Yurtiçi Satış.	<u>230.000.000</u>	x	412.5 / 339.1	=	<u>279.784.724</u>
<b>Toplam .....</b>	<b>730.000.000</b>				<b>1.204.258.054</b>
- Dönemiçi parasal varlıklardaki azalış (-)					
. Tic. mal alış	100.000.000	x	412.5 / 339.1	=	121.645.532
. Banka krd. ödeme	110.000.000	x	412.5 / 339.1	=	133.810.085
. Paz. sat. dağ. gid.	5.000.000	x	412.5 / 339.1	=	6.082.277
. Yön. gid.	<u>5.000.000</u>	x	412.5 / 339.1	=	<u>6.082.277</u>
<b>Toplam</b>	<b>220.000.000</b>				<b>267.620.171</b>
					<b><u>267.620.171</u></b>
- Dönemsonu parasal varlıklar toplamı..	510.000.000				936.637.883
- Dönemsonu parasal varlıklar toplamı					<u>510.000.000</u>
- <b>Parasal varlıkları elde tutma kaybı (enflasyon kaybı)</b>					<b>426.637.883</b>
- Dönembaşı borç toplamı	410.000.000	x	412.5 / 223.1	=	758.068.131
- Dönemiçi borç artışı	0			=	0
- Dönemiçi borç azalışı (-)	<u>110.000.000</u>	x	412.5 / 339.1	=	<u>133.810.086</u>
- Dönemsonu borç toplamı	300.000.000			=	624.258.045
- Düzeltilmiş bilançodaki parasal borçlar toplamı (-)					<u>300.000.000</u>
- <b>Parasal borçları elde tutma kazancı (enflasyon kazancı)</b>					<b>= 324.258.045</b>
- <b>Parasal değerleri elde bulundurma net kaybı</b>					<b>= 102.379.838</b>
					<b>( 324.258.045 TL – 426.637.883 TL )</b>

#### 4. Sermaye Piyasası Kurulu Tarafından Hazırlanan Tebliğ ve Bu Tebliğde Önerilen Enflasyon Muhasebesi Yöntemi

SPK tarafından “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” (Seri: XI, No: 20) 28 Kasım 2001 günü 24597 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ, sadece halka açık işletmeleri kapsamına almasına rağmen, enflasyonun varlığının kabulü ve etkilerinin giderilmesi konusunda çok önemli bir çalışmadır<sup>3</sup>.

Şu anda Türkiye’de tek yaptırım gücü olan SPK standartlarına, SPK’ya tabi işletmeler herhangi bir ayırım gözetilmeksizin uymak zorundadırlar. SPK Tebliğ madde 41’de 31.12.2001 hesap dönemi için yıllık, bu tarihten sonra gelen hesap dönemleri için, ara ve yıllık mali tablolara uygulanmak üzere yürürlüğe girdiği hükmü getirilmiştir. Dolayısıyla söz konusu işletmeler, 2001 yılı dönem sonu itibariyle temel ve ek mali tablolarını düzeltmek zorundadırlar.

<sup>3</sup> Remzi Örtün – Aydın Karapınar; “Enflasyon Muhasebesi ve SPK Tebliğinin Değerlendirilmesi – 11”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 115, Temmuz 2002

Fakat, tebliğin 6. maddesinde bu tebliğin uygulandığı ilk yılda yani 2001 yılında “... cari dönem mali tablo ve raporlarının bu Tebliğ uyarınca hazırlanması için, önceki dönem bilançosunun düzeltme işlemine tabi tutulması şarttır.” denilmektedir. Yani bu ifadeye göre Tebliğ’ye tabi olan işletmeler 2000 yılına ait bilançolarını da düzeltmek zorundadırlar. Aynı zorunluluk, tebliğin 28. maddesinde de mali tablonun düzenlendiği ilk dönemde (2001), gelir tablosunun hazırlanmasını sağlamak üzere en az bir önceki yıl (2000) bilançosunun da düzeltilme zorunluluğu, ifade edilmektedir. Fakat, daha sonra yukarıda belirtilen zorunluluklar, 2003 yılına kadar ertelenmiştir.

Tebliğin 2. ve 4. maddelerine göre, hisse senetleri borsada işlem gören ve görmeyen SPK’ya tabi tüm ortaklıklar, aracı kurumlar ve yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri; tebliğin 6. maddesinde belirtilen yüksek enflasyon koşullarının gerçekleşmesi durumunda, tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak mali tablolarını düzeltmek zorundadırlar. Bu tebliğde mali tablo olarak; dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil olmak üzere, bilanço, gelir tablosu ve ek mali tablolar yer almaktadır. Söz konusu bu tabloların düzenlenmesinde tebliğin 4. maddesinde belirtilen ve TMS – 2 tarafından da önerilen Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından hesaplanan “Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi” kullanılacaktır.

Tebliğin 8. maddesinde “Yüksek enflasyon dönemlerinde işletmeler, mali tablolarını paranın bilanço günündeki *cari satılma gücünü* esas alarak düzenlerler.” denilmektedir. Yine tebliğin 9. maddesinde “Hesap dönemi sonunda *paranın satılma gücü* cinsinden ifade edilmemiş bilanço kalemleri, bu Tebliğdeki hükümler çerçevesinde düzeltme katsayısı kullanılarak paranın cari satılma gücü cinsinden ifade edilir.” denilmektedir.

Yukarıda belirtilen bu ifadelere göre, SPK’ya tabi işletmeler “sermayenin satılma gücünün korunmasını” ilke edinen, fiyatlar genel seviyesi muhasebesini uygulamak zorundadırlar.

##### **5. SPK Seri: XI, No: 2 İle TMS – 2’nin Karşılaştırılması**

“TMS – 2 Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama” ile SPK tarafından düzenlenen “Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ” aşağıda, temel bazı düzenlemeler bakımından karşılaştırılmıştır. Yapılan karşılaştırma sonucunda, SPK tebliğinin SPK’ya tabi tüm işletmeler tarafından uygulanmasının zorunlu olması<sup>4</sup>, TMS – 2’nin ise, isteyen tüm işletmeler tarafından uygulanabilme serbestinin olması dışında, küçük farklılıklar olmasına rağmen, önemli ölçüde heriki düzenleme birbirine benzemektedir.

Hatta, Türkiye Muhasebe Standartları’nın; muhasebenin temel kavramları, mevcut uygulamalar ve uluslararası standartlar gözetilerek hazırlandığı gözönüne

---

<sup>4</sup> Daha önce de belirtildiği gibi, bu zorunluluk 2003 yılına kadar ertelenmiştir.

alınacak olursa, sözü edilen heriki düzenlemenin, içerik yönünden Uluslararası Muhasebe Standartları ile de önemli ölçüde benzer taraflarının olduğu tespit edilmiştir.

SPK ve TMS tarafından yapılan düzenlemelerin, bazı konularda karşılaştırılması aşağıdaki gibidir.

	SPK	TMS
Yürürlük tarihi nedir?	28 Kasım 2001 günü 24597 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yani, ilgili işletmeler 31.12. 2001 hesap dönemi için yıllık olmak üzere bu tebliğin 41. Maddesindeki diğer hükümlere uymak zorundadırlar. Fakat, bu zorunluluk daha sonra 2003 yılına kadar ertelenmiştir.	Madde 29’a göre standartın yayımlandığı tarihi (1997) izleyen muhasebe dönemi başında yürürlüğe girer. Yani 1998 yılı.
Enflasyon muhasebesinin uygulanması zorunludur mu?	Evet (Yukarıda da belirtildiği gibi bu zorunluluk 2003 yılına kadar ertelenmiştir.)	Hayır (İsteğe bağlıdır)
Hangi işletmeler belirtilen usul ve esaslara tabidir?	Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi tüm işletmeler	Tüm işletmeler
Ara dönemde işletmeler mali tablolarını düzeltme işlemine tabi tutacaklar mı?	Evet	Böyle bir hüküm açık olarak ifade edilmemesine rağmen, madde 1/b’ye göre “... finansal tabloların, dönem sonundaki liranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi sağlanır.” İfadesinden ara dönemlerde de düzenlenen mali tabloların düzeltme tabi tutulması gereği anlaşılmaktadır.
Düzeltilme kanuni defter ve belgelerde yapılabilir mi?	Hayır Fakat, muhasebe defter ve kayıtları ile düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl mali tabloların sağlıklı hazırlanması için “Enflasyona Göre Düzeltme Defteri” tutulması zorunludur.	Hayır Madde 1/c’ye göre, düzeltme işleminin muhasebe kayıtları dışında raporlar aracılığı ile yapılacağı şeklinde, ifade bulunmaktadır.
Önerilen enflasyon muhasebesi yöntemi nedir?	Açık olarak ifade edilmemekle birlikte, tebliğin 8. ve 9. maddeleri incelendiğinde “fiyatlar genel seviyesi” yöntemi önerildiği anlaşılmaktadır.	Açık olarak ifade edilmemekle birlikte, madde 1/b’de “... finansal tabloların, dönem sonundaki liranın satınalma gücüne göre düzeltilmesi sağlanır.” Yine madde 4 ve 23’de düzeltme işleminde “paranın satınalma gücü” nün esas alınacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, “fiyatlar genel seviyesi” yöntemi önerilmektedir.

Düzeltilmede hangi endeks kullanılacak?	Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından hesaplanan “Toptan Eşya Fiyat Endeksi” kullanılır.	Devlet İstatistik Enstitüsü’nün Türkiye geneli için yayınlamış olduğu “Toptan Eşya Fiyat Endeksi” kullanılır
Yüksek Enflasyonun varlığı nasıl kabul edilir?	Tebliğin 6. Maddesine göre, 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 artması gerekir. Yukarıda belirtilen düzeyde enflasyonun gerçekleşmemesi durumunda, halkın tasarrufunu yabancı para cinsinden tutması, fiyatların yabancı para birimi üzerinden belirlenmesi gibi durumlarda Sermaye Piyasası Kurulu, mali tabloların bu tebliğ uyarınca hazırlanmasını isteyebilir.	Madde 3/e’de son üç yıllık kümülatif enflasyon oranının % 100’e yakın ya da bu oranın üstünde oluşması gerekir. Madde 3’de belirtilen bu fıkranın yanısıra, belirtilen diğer kriterler dikkate alınacaktır.
Mali tabloların formatında herhangi bir değişiklik varmıdır?	Tebliğin 37. Maddesine göre, mali tabloların başlığından sonra “enflasyona göre düzeltilmiş” ibaresinin konulması gerekmektedir. Yine, aynı zamanda, hazırlanan ayrıntılı ve özet gelir tablosuna “dönem kar ve zararı” ndan önce gelmek üzere “net parasal pozisyon karı – zararı” (enflasyon kar – zararı) kalemi eklenir.	Madde 28 / a’ya göre, mali tablo dipnotlarında “cari dönem ve önceki dönem finansal tabloları, genel fiyat düzeyindeki değişikliklere göre yeniden düzenlendiği ve verilerin bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edildiği” belirtilmelidir. Düzeltimle ilişkin bir ifadenin, mali tabloların başlığında olmasa da dipnotlarda belirtilme zorunluluğu getirilmiştir.
Hangi mali tablolar düzeltmeye tabi tutulacaktır.	Tebliğin 4. Maddesine göre “Dipnotları ile birlikte konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki mali tablolar. Ek mali tablo olarak tebliğin 30. maddesinde nakit akım tablosu ve satışların maliyeti tablosu ifade edilmektedir.	Madde 4’de temel mali tablolar (konsolide olanlar dahil) bilançonun düzenlenme tarihindeki paranın satın alma gücüne göre raporlanması gereği ifade edilmiştir. Yani, bu maddeye göre ek mali tablolar düzeltme dışında tutulmuştur. Fakat, yukarıda yeralan bu ifadeye rağmen, madde 22’de “nakit akış tablosunda yeralan tüm verilerin de düzeltilme gerekliliği belirtilmektedir.
Konsolide mali tablolar düzeltilmelidir?	Evet (madde: 4)	Evet (madde 24)
Mali tabloların	Madde 4’de, dipnotları ile birlikte	Madde 23’de, mali tablo eklerinde

eklerinde verilen bilgiler ile verilerin düzeltilmesi zorunludur?	konsolide olanlar dahil, bilanço ve gelir tablosu ve bunların eki mali tabloların düzeltilme gereği ifade edilmiştir.	açıklanan bilgilerin de düzeltilme gerekliliği vurgulanmıştır.
---	---	--

## 6. Sonuç ve Öneriler

Hiperenflasyonlu ekonomilerde, uluslararası nitelikte finansal bilgi üretebilmek için, tarihi değeriyle mali tablolarda yeralan kalemlerin, enflasyon muhasebesi anlayışına göre düzeltilmesi gerekir. Enflasyon muhasebesine geçişte yapılması gereken en önemli düzenleme, ekonomik hayata yön veren yasalarda, enflasyon muhasebesinin uygulanma zorunluluğunu getiren yaptırımların, bir an önce hayata geçirilmesi olmalıdır. Zira, vergi mevzuatında yer alan kısmı düzeltme yöntemleri, işletme hakkında, sağlıklı bilgi üretilmesinde yetersiz kalmaktadır.

Hem bölgesel birleşmeler ve hem de küreselleşme, muhasebe bilimine de yeni fonksiyonlar yüklemiştir. Örneğin, rekabetin çok yüksek olduğu günümüz ticari ortamında elde edilen bilgilerin önemliliği vergi muhasebesi anlayışından, yönetim muhasebesi anlayışına geçilmesine neden olmuştur. Bu anlamda TMS – 2 çerçevesinde, yeni gelişmeler kaydedilmiştir.

Bu düzenlemelere, Türk Muhasebe Hukuku'na yön veren SPK'nın "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ"nde de yer verilmiştir. Fakat, bu uygulama, sadece SPK'ya tabi işletmeler için zorunluluk getirmektedir. Türk Muhasebe Hukuku'nun temel yapısını oluşturan ve Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin kapsamı çok daha fazla olduğu için, bu zorunluluk Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen tebliğlerde de ifade edilmelidir.

Ayrıca, başta bankalar olmak üzere, tüm kredi kuruluşları, sigorta şirketleri, işçi ve işveren sendikaları, üniversiteler, Ticaret ve Sanayi Odaları, TÜRMÖB gibi kurumlar, işletmeler ile ilgili işleri çerçevesinde, bu işletmelere yönelik, enflasyon muhasebesini esas alan mali tabloları düzenlemeye zorlayan hükümler getirmelidirler.

Enflasyon muhasebesi ile ilgili, ülkemizde TMMOB (Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu) tarafından düzenlenen 2 nolu standard mevcut olmakla birlikte, standartların yaptırım gücü olmadığı için, uygulamada işletmeler, enflasyona göre düzeltilmiş mali tabloları düzenlemekten kaçınmaktadırlar. Tabii ki bu uygulamanın tüm işletmeler tarafından hayata geçirilmesi, muhasebeye işletmenin finansal bilgi üreticisi gözüyle bakan kişi ve kuruluşların beklediği bir düzenlemedir. Her ne kadar enflasyonun mali tablolar üzerinde etkilerini azaltan ve vergi yasaları çerçevesinde yeralan bir takım uygulamalar (yeniden değerlendirme, maliyet bedeli artırımı, yatırım indirimi endeksleme yöntemi v.b.) var ise de, yüksek enflasyonun yaşandığı ülkemizde bu uygulamalar çözüm değildir.

Hiperenflasyonlu dönemlerde, sağlıklı bilgi üretmenin yolu, enflasyon muhasebesi uygulamalarından geçmektedir. Bu nedenle, toplumun tüm ilgili

kesimlerinin, bu konunun bilincinde olmaları ve yeterli duyarlılığı, enflasyon muhasebesinin yararlılığına inanarak, göstermeleri gerekmektedir. Ayrıca, dünyada adeta ekonomik sınırların kalktığı, globalleşmenin ve bölgesel dayanışmaların hızla arttığı günümüzde, objektif ve doğru bilgiye olan ihtiyaç son derece fazladır. Objektif ve doğru mali nitelikte bilgi üretimi de, enflasyonun varlığını kabul eden ve sonuçlarını mali tablolara yansıtan ve üretilen bilgilerin geçerliliği tüm dünya girişimcileri tarafından kabul edilen, enflasyon muhasebesi ile mümkündür. Ancak bu durumda, vergi muhasebesi anlayışı yerine, yönetim muhasebesi anlayışının hakim olduğu finansal bilgiler üretilebilecektir.

Bu nedenle sonuç olarak denilebilir ki; yukarıda belirtilen faydaların elde edilebilmesi için TMS – 2 tarafından da önerilen “fiyatlar genel seviyesi muhasebesi” yöntemi uygulamada zorunlu hale getirilmelidir. Çünkü, her ne kadar bu yöntemin eleştirilecek yanları olsa da, parasal ve parasal olmayan tüm değerler birkaç fiyat endeksi esas alınarak düzeltildiği için, uygulama kolaylığı söz konusudur. Fakat, yöntemin uygulanması kolay da olsa, literatürde özellikle uygulamacılar tarafından daha kolay uygulanabilir ve anlaşılır biçimde ifade edilme gerekliliği vardır. Ayrıca, yöntemin daha geniş kitlelere aktarılabilmesi için, bu konu ile ilgili her türlü yayın ve uygulamalı eğitim verebilecek kişi ve kuruluşların, nitelik ve nicelik olarak artırılması gereklidir. Böylece, bu uygulama, hem işletmelerin enflasyon muhasebesine geçişte karşı karşıya kalacakları sorunları önemli derecede azaltacak ve hem de mevcut vergi yasalarında önerilen bazı yöntemlerin uygulamadan kalkması ile muhasebe departmanının görevleri hafifletilmiş olacaktır.

#### **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

- AYSAN**, Mustafa; “**Türkiye Muhasebe Standartı -2- Özel Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama**”, İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu 1, Ekim 1996.
- DOĞAN**, Zeki; **Enflasyon Ortamında Bir İşletmenin Gerçek Karlılığının Ölçülmesi**, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi S.B.E. , Adana, 1995.
- DURMUŞ**, Ahmet Hayri (Derleyen); Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayını No: 7, İstanbul, 1992.
- GÜVEMLİ**, Oktay; “**Mali Tablolar ve Yeniden Değerleme**”, Mükellefin Dergisi, Ekim 1997, Sayı: 58.
- HACİRÜSTEMOĞLU**, Rüstem; **Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, İstanbul, 1997.
- KİŞHALI**, Yunus – Sadi **İŞIKLILAR**, “Enflasyon Muhasebesine Geçişin Gerekliliği ve Geçiş Süreci ile İlgili Bazı Tespitler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 14, Nisan 2002.
- LAZOL**, İbrahim, **Mali Analiz ve Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları**, Bursa, 2000.
- ÖRTEN** Remzi – Aydın **KARAPINAR**, “Enflasyon Muhasebesi ve SPK Tebliğinin Değerlendirilmesi – 11”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 115, Temmuz 2002.
- SAYARI**, Mehmet, “Enflasyonun Mali Analiz Üzerindeki Etkisi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt: 1, Sayı: 3, Eylül 1999.



- SEVGENER, A. Sait - HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem;** Yönetim Muhasebesi, 4. Baskı, İstanbul, 1993.
- TUNCER, Selahattin;** “Enflasyonun işletmeler Üzerindeki Kısa ve Uzun Dönemli Etkileri”, Enflasyon Muhasebesi, İstanbul: İ. Mülkiyeliler Vakfı Yayını, Eylül 1990.
- TÜRMOB,** Türkiye Muhasabe Standartları, 1997.
- UMAN, Nuri,** “Enflasyon Dönemlerinde İşletme Varlıklarının Korunması ve Enflasyonun Maliyet Hesaplarına Etkileri”, MUFAD Yuvarlak Masa Toplantısı, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 2, Nisan 1999.
- UMAN, Nuri,** Enflasyon Muhasebesi Teori ve Uygulama, İstanbul, 2002.
- YÜCEL, Göksel;** “Hiperenflasyon Koşullarındaki Ekonomilerde Finansal Tablolar Nasıl Düzenlenmelidir? “, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, C: 18, s.1, Nisan 1989.
- YÜCEL, Göksel;** “Enflasyon Muhasebesinde Yeni Bir Girişim Daha: SPK Tebliğ Taslağı “, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 13, Ocak 2002.