

## UFRS Uyarınca Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama\*

Olca AKÇİN\*\*

### ÖZET

Mayıs 2023 itibarıyla Türkiye’de resmî makamlarca açıklanan üç yıllık kümülatif enflasyon oranı %182 düzeyine yükselmiştir. Ancak reel hayatta gerçekleşen fiyat artışlarının resmî makamlarca açıklanan enflasyon oranından daha yüksek düzeyde olduğu yaşanan bir gerçektir. Hükümetin izlediği ekonomik model neticesinde, Türk Lirası (TL) ’nin değerinde hızlı bir düşüş yaşanmış ve Şubat 2022 itibarıyla Türkiye’de son üç yıllık kümülatif enflasyon uzun yıllar sonrasında %100’ü aşarak %100,63 düzeyinde gerçekleşmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 1989 yılında yayınlanmış olan 29 nolu “Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı-IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies”, fonksiyonel para birimi hiperenflasyonist bir ekonominin para birimi olan işletmelerin finansal tablolarının hangi kurallar dahilinde raporlanacağı hususunda rehberlik etmektedir. Bu çalışmanın amacı, fonksiyonel para birimi TL olan işletmelerin finansal tablolarının 29 nolu Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı’na uygun olarak raporlanması sürecine katkıda bulunmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** UFRS, Finansal Raporlama, Hiperenflasyon

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M42

### *Financial Reporting In Hyperinflationary Economies Under IFRS*

#### **ABSTRACT**

As of May 2023, the three-year cumulative inflation rate announced by official authorities in Turkey increased to 182%. However, it is a reality that the price increases in daily life are higher than the inflation rates announced by the official authorities. As a result of the economic model put into practice by the government, the value of the Turkish Lira decreased rapidly. As of February 2022, the cumulative inflation in Turkey for the last three years exceeded 100% after many years and increased to 100.63%. IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, published by the International Accounting Standards Board in 1989, provides guidance on the rules to report the financial statements of companies whose functional currency is the currency of a hyperinflationary economy. This study has been prepared for the reporting process of the financial statements of companies whose functional currency is Turkish Lira in accordance with Financial Reporting in Hyperinflationary Economies. This study aims to contribute to the reporting process of the financial statements of companies whose functional currency is Turkish Lira in accordance with IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies.

**Keywords:** IFRS, Financial Reporting, Hyperinflation

**Jel Classification:** M40, M41, M42

\* **Makale Gönderim Tarihi:** 17.07.2023, **Makale Kabul Tarihi:** 11.09.2023, **Makale Türü:** Örnek Olay Çalışması

\*\* Dr., Bağımsız Denetçi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir, olca.akcin@gmail.com, ORCID: 0000-0001-9075-8285.

## 1. GİRİŞ

Enflasyon, fiyatlar genel seviyesindeki sürekli bir artışın yanında, paranın değerindeki sürekli bir azalışı ifade etmektedir (Orhan, 1995:14). Türkiye’de son dönemde TL’nin değerinde hızlı bir düşüş yaşanmış ve Şubat 2022 itibarıyla Türkiye’de son üç yıllık kümülatif enflasyon uzun yıllar sonrasında %100’ü aşarak %100,63 düzeyinde gerçekleşmiştir. Haziran 2022 itibarıyla bu oranın %136,42’ye ulaşması ile işletmeler açısından sıkıntılar iyiden iyiye baş göstermeye başlamıştır. Nitekim küresel ölçekteki bağımsız denetim şirketlerinin Türkiye’nin hiperenflasyonist ortama girdiği ve TL fonksiyonel para birimi ile raporlama yapan işletmeler için Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına (UMS/IAS - UFRS/IFRS) göre enflasyon muhasebesi şartlarının gerçekleştiği yönündeki bildirimlerinin başlaması da bu döneme denk gelmektedir. İlgili dönem itibarıyla UFRS’ye göre finansal tablo hazırlayan işletmeler UMS 29 Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardını uygulamaya başlamıştır.

UMS 29 uyarınca, bir ülkenin ekonomisinin hiperenflasyonist olup olmadığının değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulacak kriterler aşağıdaki gibidir (IASB, <http://eifrs.ifrs.org>, 2023):

- ❖ Nüfusun çoğunluğunun servetini parasal olmayan varlıklarda ya da daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi ve parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alması,
- ❖ Kredili satış ve satın almalarındaki fiyatların kredi süresince satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenmesi,
- ❖ Faiz oranları, ücretler ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması,
- ❖ Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100’e yaklaşması ya da aşması.

Türkiye’de üç yıllık kümülatif enflasyon Şubat 2022 itibarıyla %100’ü aşmış durumdadır. Mevcut ekonomik durum değerlendirildiğinde TL’nin UMS 29’a göre hiperenflasyonist bir ekonominin para birimi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

## 2. UYGULAMA PRENSİPLERİ

UMS 29’un uygulanışı ile ilgili olarak önerimiz olan model aşağıdaki adımları içermektedir:



Şekil 1. UMS 29 Uygulama Adımları

### 2.1. Fiyat Endeksinin Belirlenmesi

UMS 29 finansal tablolara ilişkin hiperenflasyon düzeltmeleri için genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanılmasını öngörmektedir. Buradaki genel ifadesi önemlidir. Zira standart spesifik bir endeks kullanımına yönlendirmemektedir. Standart ayrıca aynı ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler tarafından aynı endeksin kullanılması gerektiğini belirtmektedir. Genel fiyat endeksi olarak yaygın uygulamada Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) esas alınmaktadır. Bu çalışmada hiperenflasyon düzeltmeleri için genel fiyat endeksi olarak Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından yayınlanan TÜFE esas alınacaktır.

### 2.2. Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Belirlenmesi

Parasal kalemler, paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre artan veya azalan kalemlerdir. Parasal olmayan kalemler ise paranın değerindeki değişimlere paralel olarak nominal değerleri değişen fakat satın alma güçleri aynı kalan kalemlerdir (Yükücü ve Özkan, 2004: 18). Aşağıdaki tabloda parasal ve parasal olmayan kalemlere ilişkin bazı örnekler belirtilmiştir:

**Tablo 1.** Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlere İlişkin Örnekler

Parasal Kalemler	Parasal Olmayan Kalemler
Nakit ve nakit benzerleri	Stoklar
Menkul kıymetler	Peşin ödenmiş giderler
Alacaklar	İştirakler
Borçlar	Sabit kıymetler
Krediler ve kiralamalar	Ertelenmiş gelirler
Karşılıklar	Sermaye ve birikmiş kârlar

### 2.3. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

UMS 29'un uygulanmasına yönelik olarak UFRS Yorum 7 UMS 29 Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması (IFRIC 7 Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies) yayınlanmış ve 1 Mart 2006 tarihinden itibaren uygulanmasına karar verilmiştir (IASB, <http://eifrs.ifrs.org>, 2023). UMS 29 UFRS Yorum 7 uyarınca tarihi maliyetleri ile ölçülen parasal olmayan kalemlerle ilgili enflasyon etkisi, işletmelerin finansal tablolarında sunulan en erken dönemin başlangıcındaki finansal durum tablosunda varlıkların edinildiği ve borçların olduğu tarihten, raporlama dönemi sonuna kadar gösterilecek şekilde düzeltilmesi gerekmektedir. Açılış finansal durum tablosunda, elde etme veya oluşma tarihinden başka bir tarihteki tutarları üzerinden yer alan parasal olmayan kalemlerle ilgili düzeltme işlemi ise, defter değerlerinin belirlendiği tarihten raporlama dönemi sonuna kadarki enflasyonun etkisini yansıtacak şekilde yapılmaktadır. Düzeltme işlemlerinde kullanılan formül aşağıdaki gibidir:

<b>Düzeltilmiş (Endekslenmiş) Tutar</b>	=	Tarihi Tutar	x	$\frac{\text{Finansal Durum Tablosu Tarihli TÜFE}}{\text{Giriş Tarihli TÜFE}}$
---	---	--------------	---	--

#### **2.4. Kâr veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosunun Düzeltilmesi**

UMS 29 uyarınca kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun tüm kalemlerinin raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle tüm gelir ve gider kalemleri ilk kaydedildikleri tarihlerden itibaren genel fiyat endeksinde gerçekleşen değişime göre düzeltilecektir. Cari maliyet esasına göre hazırlanmış kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu düzeltme öncesinde genellikle ilgili işlem ya da olayların gerçekleştiği tarihlerdeki cari maliyetleri içermektedir. Satılan malın maliyeti ve amortisman gideri, tüketim tarihlerindeki cari maliyetlerden kaydedilmekte; satışlar ve diğer giderler gerçekleştikleri tarihlerdeki parasal tutarlara göre muhasebeleştirilmektedir. Bu nedenle, tüm tutarların genel bir fiyat endeksi kullanılarak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

#### **2.5. Ertelenmiş Vergi Hesabının Yapılması**

UMS 29 uyarınca yapılan düzeltmelerden kaynaklanacak ertelenmiş verginin hesaplamasında kullanılabilir iki yöntem bulunmaktadır:

- ❖ UMS 29 uygulaması sonrasında tüm geçici farkların en baştan değerlendirilmesi,
- ❖ UMS 29 uygulaması öncesinde yapılmış ertelenmiş vergi hesaplamalarına UMS 29 düzeltmelerinden kaynaklı ertelenmiş vergi etkilerinin eklenmesi.

Bu çalışmada UMS 29 uygulaması öncesinde yapılmış ertelenmiş vergi hesaplamalarına UMS 29 düzeltmelerinden kaynaklı ertelenmiş vergi etkileri eklenerek ilerlenecektir.

#### **2.6. Parasal Kayıp veya Kazancın Belirlenmesi**

Hiperenflasyonist ekonomilerde parasal yükümlülüklerinden daha fazla parasal varlığı bulunan bir işletme satın alma gücünü kaybederken, parasal varlıklarından daha fazla parasal yükümlülüğü bulunan işletmeler satın alma gücü kazanmaktadır. Satın alma gücündeki değişimden kaynaklı söz konusu kazanç veya kayıplar, parasal olmayan varlıkların, özkaynakların, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu kalemlerinin ve endekse bağlı varlık ve yükümlülüklerin düzeltme farklarından kaynaklanmaktadır. UMS 29 uyarınca net kârdaki kazanç veya kayıp kâr veya zarara dahil edilir. Faiz gelir ve gideri ile yatırılan veya borçlanılan fonlarla ilgili kur farkları gibi diğer gelir ve gider kalemleri de net parasal pozisyon ile ilişkilendirilir.

#### **2.7. Karşılaştırmalı Finansal Tabloların Düzenlenmesi**

UMS 29 uyarınca önceki raporlama döneminin karşılaştırmalı rakamlarının raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm biriminden ifade edilebilmeleri için genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmesi gerekmektedir. Ayrıca önceki dönemlere ilişkin dipnotlarda açıklanan bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilmelidir.

Uygulamada UMS 29 uyarınca yapılacak düzeltme işlemleri, karşılaştırmalı dönemin başında hiperenflasyonun olduğu varsayılarak gerçekleştirilmektedir. Cari raporlama döneminin 31 Aralık 2022 olduğu bir örnekte finansal durum tablosunun 31 Aralık 2020'den

itibaren düzeltilmesi gerekecektir. Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu kalemlerinin ise 2021 yılından itibaren düzeltilmesi uygun olacaktır.

### **3. FİNANSAL TABLO BİLEŞENLERİNİN UMS 29'A GÖRE DÜZENLENMESİ**

#### **3.1. Enflasyonun Finansal Tablolara Etkileri**

Finansal durum tablosu, işletmelerin varlıklarının hangi kaynaklarla finanse edildiğini ortaya koyan finansal tablodur. Enflasyonun finansal durum tablosuna olan etkileri, ilgili finansal tablo kaleminin karakterine göre değişim göstermektedir. Hiperenflasyonist bir ekonomide faaliyet gösteren bir işletmenin finansal durum tablosunda, parasal varlıklarının parasal yükümlülüklerinden yüksek düzeyde seyretmesi halinde işletmenin enflasyon zararına (parasal kayıp) uğrayacağı; parasal yükümlülüklerinin parasal varlıklarından yüksek düzeyde seyretmesi halinde ise işletmenin enflasyon kârı (parasal kazanç) elde edeceği beklenmektedir.

Kâr veya zarar tablosu bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyet sonucunu, dolayısıyla performansını gösteren finansal tablodur. Kâr veya zarar tablosu işletme performansını; hasılat, maliyet, gelir ve gider bölümleri halinde özetleyerek açıklamaktadır. Hiperenflasyonist bir ekonomide faaliyet gösteren bir işletmenin kâr veya zarar tablosunun tarihi tutarlar üzerinden hazırlanması, çıkar gruplarının vereceği kararlara sağlıklı bir dayanak teşkil etmeyecektir. Söz gelimi hiperenflasyonist bir ekonomide faaliyet gösteren bir işletmenin yılbaşında yaptığı bir satışın işletmeye sağlayacağı fayda yıl sonuna gelindiğinde paranın satın alma gücündeki düşüş nedeniyle azalacaktır. Bu nedenle hiperenflasyonist bir ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin kâr veya zarar tablolarından enflasyonun etkilerinin ayrıştırılması gerekmektedir.

#### **3.2. Parasal Kalemlere İlişkin Düzeltmeler**

Parasal kalemler, finansal durum tablolarının hazırlandığı tarihteki satın alma güçleriyle ifade edilmektedirler. Örneğin 31.12.2021 tarihli finansal durum tablosunda nakit ve nakit benzerleri kaleminde raporlanmış olan 1.000 TL'nin 31.12.2021 tarihindeki satın alma gücü yine 1.000 TL'dir. Aynı şekilde 31.12.2022 tarihinde hazırlanmış bir finansal durum tablosunda nakit ve nakit benzerleri kaleminde raporlanmış olan 1.000 TL'nin 31.12.2022 tarihindeki satın alma gücü yine 1.000 TL'dir. Enflasyon muhasebesinin uygulandığı finansal durum tablosu tarihi 31.12.2022 ise karşılaştırmalı finansal tabloların hazırlanmasında cari dönem olan 31.12.2022'nin satın alma gücü baz alınacaktır. Uygulama kapsamında iki finansal durum tablosundaki nakit ve nakit benzerleri kalemlerinde nominal değerleri aynı olan 1.000 TL'ler 31.12.2022 tarihli satın alma gücüne göre ifade edileceklerdir. Bir başka deyişle 31.12.2021 tarihli finansal durum tablosundaki 1.000 TL 31.12.2022'ye göre düzeltilecek; 31.12.2022 tarihli finansal durum tablosundaki 1.000 TL, herhangi bir düzeltmeye tabi tutulmayacaktır.

#### **Örnek Uygulama (Nakit ve Nakit Benzerleri):**

Şirket'in 2020, 2021 ve 2022 yılları sonlarında nakit ve nakit benzerleri hesabında aşağıdaki tutarlar raporlanmaktadır:

<b>Finansal Tablo Kalemi (TL)</b>	<b>31.12.2020</b>	<b>31.12.2021</b>	<b>31.12.2022</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	4.914.583	5.686.172	6.368.513

İlgili dönemlerde gerçekleşen TÜİK tarafından açıklanan TÜFE endeksleri ve bu endeksler ile belirlenen düzeltme faktörleri aşağıdaki gibidir:

**Tablo 2.** TÜFE Verileri ve Hesaplanan Düzeltme Faktörleri (TÜİK, 2023)

Dönem	TÜFE	Düzeltilme Faktörü
31.12.2020 (c)	504,81	2,23540
31.12.2021 (b)	686,95	1,64270
31.12.2022 (a)	1.128,45	1,00000

Geçmiş dönem ve cari dönem nakit ve nakit benzerleri bakiyeleri raporlama amacıyla enflasyon muhasebesinin uygulandığı 31.12.2022 tarihli satın alma gücüne aşağıdaki şekilde getirilerek raporlanacaktır.

Finansal Tablo Kalemi (31.12.2022 Satın Alma Gücü, TL)	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
Nakit ve Nakit Benzerleri	10.986.037	9.340.652	6.368.513
	(4.914.583 x 2,23540)	(5.686.172 x 1,64270)	(6.368.513 x 1,00000)

Parasal kalem olmalarından ötürü, nakit ve nakit benzerlerinin 31.12.2020 ve 2021 karşılaştırmalı bilgileri sadece raporlama amacıyla 31.12.2022 satın alma gücü cinsinden ifade edilmiştir. Bir başka deyişle nakit ve nakit benzerlerine ilişkin önceki dönem finansal tablolarının revizyonu için herhangi bir düzeltme kaydı gerçekleştirilmeyecektir.

### Örnek Uygulama (Ticari Alacaklar) :

Şirket'in 2020, 2021 ve 2022 yıl sonlarında ticari alacaklar hesabında ve şüpheli ticari alacaklarında aşağıdaki tutarlar raporlanmaktadır:

Finansal Tablo Kalemi (TL)	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
<b>Ticari Alacaklar, Net</b>	<b>3.043.404</b>	<b>3.521.219</b>	<b>3.380.370</b>
Ticari Alacaklar ve Alınan Çekler	3.043.404	3.521.219	3.380.370
Şüpheli Ticari Alacaklar	365.208	501.408	303.108
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(365.208)	(501.408)	(303.108)

Şüpheli Alacak Karşılığı Hareket Tablosu (TL)	2020	2021	2022
<b>1 Ocak Açılış</b>	<b>241.512</b>	<b>365.208</b>	<b>501.408</b>
Dönem Gideri	148.982	177.114	177.524
İptal / Tahsil Edilen Karşılık	(25.286)	(40.914)	(375.824)
<b>31 Aralık Kapanış</b>	<b>365.208</b>	<b>501.408</b>	<b>303.108</b>

İlgili dönemlerde gerçekleşen TÜFE endeksleri ve bu endeksler ile belirlenen düzeltme faktörleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 3.** TÜFE Verileri ve Hesaplanan Düzeltme Faktörleri

Dönem	TÜFE	Düzeltilme Faktörü
31.12.2019 (g)	440,50	2,56175
2020 yılı ortalama (f)	469,59	2,40305
31.12.2020 (e)	504,81	2,23540
2021 yılı ortalama (d)	561,61	2,00931

31.12.2021 (c)	686,95	1,64270	(5): (a) / (c)
2022 yılı ortalama (b)	967,71	1,16610	(6): (a) / (b)
31.12.2022 (a)	1.128,45	1,00000	(7): (a) / (a)

Geçmiş dönem ve cari dönem ticari alacak bakiyeleri raporlama amacıyla enflasyon muhasebesinin uygulandığı 31.12.2022 tarihli satın alma gücüne aşağıdaki şekilde getirilerek sunulacaktır.

Finansal Tablo Kalemi (31.12.2022 Satın Alma Gücü, TL)	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
<b>Ticari Alacaklar, Net</b>	<b>6.803.212</b>	<b>5.784.292</b>	<b>3.380.370</b>
Ticari Alacaklar Ve Alınan Çekler	6.803.212	5.784.292	3.380.370
Şüpheli Ticari Alacaklar	816.384	823.661	303.108
Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)	(816.384)	(823.661)	(303.108)
<i>Kullanılan düzeltme faktörü</i>	<i>2,23540</i>	<i>1,64270</i>	<i>1,00000</i>

Ticari alacakların 2020 ve 2021 karşılaştırmalı bilgileri sadece raporlama amacıyla 2022 satın alma gücü cinsinden ifade edilmiştir. Bir başka deyişle ticari alacaklara ilişkin önceki dönem finansal tablolarının revizyonu için herhangi bir düzeltme kaydı gerçekleştirilmeyecektir. Şirket'in geçmiş dönem ve cari dönem şüpheli ticari alacak hareketlerinin de raporlama amacıyla enflasyon muhasebesinin uygulandığı 31.12.2022 tarihli satın alma gücüne getirilmesi gerekmektedir. 31.12.2022 tarihli finansal tablo notlarında verilmesi gereken şüpheli ticari alacak karşılığı hareket tablosu aşağıdaki şekilde olacaktır:

Şüpheli Alacak Karşılığı Hareket Tablosu (2022 Satın Alma Gücü, TL)	2020	Düzeltilme Faktörü	2021	Düzeltilme Faktörü	2022	Düzeltilme Faktörü
<b>1 Ocak Açılış</b>	<b>618.693</b>	<i>2,56175</i>	<b>816.384</b>	<i>2,23540</i>	<b>823.661</b>	
Dönem Gideri	358.012	<i>2,40305</i>	355.877	<i>2,00931</i>	207.011	<i>1,16610</i>
İptal / Tahsil Edilen Karşılık	(60.764)	<i>2,40305</i>	(82.209)	<i>2,00931</i>	(438.250)	<i>1,16610</i>
<i>Parasal Kayıp / Kazanç</i>	<i>(99.557)</i>		<i>(266.392)</i>		<i>(289.315)</i>	
<b>31 Aralık kapanış</b>	<b>816.384</b>		<b>823.661</b>		<b>303.108</b>	

Şüpheli ticari alacak karşılığı hareket tablosunda dönem hareketleri, ilgili döneme ilişkin ortalama TÜFE endeksinin kullanımıyla hesaplanacak düzeltme faktörü ile cari dönem satın alma gücüne getirilmektedir. Hareket tablolarına 31.12.2022 satın alma gücü dönüşümü nedeniyle parasal kayıp / kazanç satırı eklenmektedir. İlgili tutarların mutabakatı aşağıdaki gibidir.

Parasal kayıp / kazanç mutabakatı (2021)	2021 (a)	Kullanılan düzeltme faktörü (b)	2021 yıl sonu düzeltme faktörü (c)	Fark (d=c-b)	2021 Parasal kayıp / kazanç (a*d)
<b>1 Ocak Açılış</b>	365.208	2,23540	1,64270	(0,59270)	(216.459)
Dönem Gideri	177.114	2,00931	1,64270	(0,36662)	(64.933)
İptal / Tahsil Edilen Karşılık	(40.914)	2,00931	1,64270	(0,36662)	15.000
<b>Toplam</b>					<b>(266.392)</b>

Parasal kayıp / kazanç mutabakatı (2022)	2022 (a)	Kullanılan düzeltme faktörü (b)	2022 yıl sonu düzeltme faktörü (c)	Fark (d=c-b)	2022 Parasal kayıp / kazanç (a*d)
1 Ocak Açılış	501.408	1,64270	1,00000	(0,64270)	(322.253)
Dönem Gideri	177.524	1,16610	1,00000	(0,16610)	(29.487)
İptal / Tahsil Edilen Karşılık	(375.824)	1,16610	1,00000	(0,16610)	62.426
				<b>Toplam</b>	<b>(289.315)</b>

### 3.3. Parasal Olmayan Kalemlere İlişkin Düzeltmeler

Parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi kapsamında gerek dönem başı ve gerekse de dönem sonu finansal durum tablolarında yer alan parasal olmayan kalemlerin düzeltilmeleri gerekmektedir.

#### Örnek Uygulama (Ticari Mallar) :

Şirket'in 2020, 2021 ve 2022 yıllarında ticari mallar hesabında aşağıdaki tutarlar raporlanmaktadır.

Finansal Tablo Kalemi (TL)	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
Ticari Mallar	1.525.632	1.765.157	1.976.976
Ticari Mal Hareketleri (TL)	2020	2021	2022
<b>Açılış (a)</b>	<b>1.510.620</b>	<b>1.525.632</b>	<b>1.765.157</b>
<b>Dönem Girişleri</b>			
- Ocak	725.098	732.303	847.275
- Şubat	797.608	805.533	932.003
- Mart	877.369	886.086	1.025.203
- Nisan	789.632	797.477	922.683
- Mayıs	750.150	757.603	876.549
- Haziran	825.165	833.363	964.204
- Temmuz	717.894	725.026	838.857
- Ağustos	689.178	696.025	805.303
- Eylül	620.260	626.423	724.773
- Ekim	465.195	469.817	543.580
- Kasım	404.720	408.741	472.915
- Aralık	485.664	490.489	567.498
<b>Dönem Girişleri Toplamı (b)</b>	<b>8.147.933</b>	<b>8.228.886</b>	<b>9.520.843</b>
<b>Dönem Sonu Ticari Mallar (c)</b>	<b>1.525.632</b>	<b>1.765.157</b>	<b>1.976.976</b>
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti (a+b-c)</b>	<b>8.132.921</b>	<b>7.989.361</b>	<b>9.309.024</b>

İlgili dönemlerde gerçekleşen TÜFE endeksleri ve bu endeksler kullanılarak belirlenen düzeltme faktörleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 4.** TÜFE Verileri ve Hesaplanan Düzeltme Faktörleri

Dönemler	2020		2021		2022	
	TÜFE	Faktör	TÜFE	Faktör	TÜFE	Faktör
Ocak (a)	446,45	(l)/(a) : 1,13072	513,30	(l)/(a) : 1,33830	763,23	(l)/(a) : 1,47852
Şubat (b)	448,02	(l)/(b) : 1,12676	517,96	(l)/(b) : 1,32626	799,93	(l)/(b) : 1,41069



Mart (c)	450,58	(l)/(c) : 1,12036	523,53	(l)/(c) : 1,31215	843,64	(l)/(c) : 1,33760
Nisan (d)	454,43	(l)/(d) : 1,11086	532,32	(l)/(d) : 1,29048	904,79	(l)/(d) : 1,24720
Mayıs (e)	460,62	(l)/(e) : 1,09594	537,05	(l)/(e) : 1,27912	931,76	(l)/(e) : 1,21110
Haziran (f)	465,84	(l)/(f) : 1,08366	547,48	(l)/(f) : 1,25475	977,90	(l)/(f) : 1,15395
Temmuz (g)	468,56	(l)/(g) : 1,07736	557,36	(l)/(g) : 1,23251	1.001,03	(l)/(g) : 1,12729
Ağustos (h)	472,61	(l)/(h) : 1,06813	563,60	(l)/(h) : 1,21886	1.015,65	(l)/(h) : 1,11106
Eylül (i)	477,21	(l)/(i) : 1,05784	570,66	(l)/(i) : 1,20378	1.046,89	(l)/(i) : 1,07791
Ekim (j)	487,38	(l)/(j) : 1,03576	584,32	(l)/(j) : 1,17564	1.084,00	(l)/(j) : 1,04101
Kasım (k)	498,58	(l)/(k) : 1,01250	604,84	(l)/(k) : 1,13575	1.115,26	(l)/(k) : 1,01183
Aralık (l)	504,81	(l)/(l) : 1,00000	686,95	(l)/(l) : 1,00000	1.128,45	(l)/(l) : 1,00000

Stokların düzeltilmesi sürecindeki önemli bir konu stok değerlendirme yöntemlerinin etkisinin dikkate alınması gerekliliğidir. Kullanılan stok değerlendirme yöntemine göre dönem sonu finansal durum tablosunda kalan stoklar ve döneme ilişkin satışların maliyeti tutarları farklı alım veya üretim partilerini içerecektir. Bu nedenle, farklı alım veya üretim partilerine göre uygun olan düzeltme faktörlerinin ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Bu noktada uygulama kolaylığı için bir takım varsayımların yapılması gerekmektedir. Dönem içerisindeki alımların düzenli dağıldığı varsayımıyla yıllık ortalama endeks kullanılması veya stok devir hızlarının kullanılarak düzeltme yapılması gibi seçenekler kolaylaştırıcı uygulamalara verilebilecek örneklerdendir.

### 31 Aralık 2020

31.12.2020 tarihi itibarıyla finansal durum tablosunda mevcut olan stokların yaşlandırması aşağıdaki gibidir. Şirket stoklarını ilk giren ilk çıkar (FIFO) yönetime göre değerlemektedir. Stoklar, giriş oldukları aylar esas alınarak yıl sonuna göre endekslenmiştir:

Ticari Mallar (TL)	2020 Tarihi Tutarlar (a)	Düzeltilme Faktörü (b)	2020 Aralık'a Göre Endekslenmiş Tutarlar (a x b)
- Eylül	170.053	1,05784	179.888
- Ekim	465.195	1,03576	481.832
- Kasım	404.720	1,01250	409.777
- Aralık	485.664	1,00000	485.664
<b>Dönem Sonu Ticari Mallar</b>	<b>1.525.632</b>		<b>1.557.161</b>

2020 yılına ilişkin olarak kâr veya zarar tablosunun satılan ticari mallar maliyeti kaleminde herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Ticari malların 31.12.2020 tarihi itibarıyla yeniden düzenlenmesi için yapılacak  $1.557.161 - 1.525.632 = 31.529$  TL tutarlı UMS 29 düzeltmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Ticari Mallar	31.529	
Geçmiş Yıllar Kârları		31.529
Geçmiş Yıllar Kârları	6.306	
Ertelemiş Vergi Varlığı / Yükümlülüğü (*)		6.306
<b>Ticari mallar açılış düzeltmesi</b>		

(\*) Bu çalışmadaki örnek uygulamalarda etkin vergi oranının %20 olduğu varsayılmıştır.

2020 yılı finansal durum tablosuna yapılan tüm düzeltmeler geçmiş yıllar kârları hesabı ile dengelenecektir. Yukarıdaki düzeltme kaydı bir geçici farktan kaynaklandığı için ertelenmiş vergi hesaplaması yapılmıştır.

### 31 Aralık 2021

31.12.2021 tarihi itibarıyla finansal durum tablosunda mevcut olan stoklar giriş oldukları aylar esas alınarak yıl sonuna göre endekslenmiştir:

Ticari Mallar (TL)	2021 Tarihi Tutarlar (a)	Düzeltilme Faktörü (b)	2021 Aralık'a Göre Endekslenmiş Tutarlar (a x b)
- Eylül	396.110	1,20378	476.830
- Ekim	469.817	1,17564	552.336
- Kasım	408.741	1,13575	464.230
- Aralık	490.489	1,00000	490.489
<b>Dönem Sonu Ticari Mallar</b>	<b>1.765.157</b>		<b>1.983.884</b>

Ticari malların 31.12.2021 tarihi itibarıyla yeniden düzenlenmesi için yapılacak  $1.983.884 - 1.765.157 = 218.727$  TL tutarlı UMS 29 düzeltmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Ticari Mallar	218.727	
Geçmiş Yıllar Kârları		31.529
Parasal Kayıp / Kazanç		187.198
Ertelemiş Vergi Geliri / Gideri	37.439	
Geçmiş Yıllar Kârları	6.306	
Ertelemiş Vergi Varlığı / Yükümlülüğü		43.745
<b>31.12.2021 ticari mallar düzeltmesi</b>		

2021 ve 2022 yıllarına ilişkin parasal olmayan kalemlere ilişkin yapılan düzeltmeler parasal kayıp / kazanç hesabı ile dengelenecektir.

2021 yılında gerçekleşen satılan ticari mallar maliyetine enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmektedir. Yıl içerisindeki ticari mal girişlerinin endekslenmesi ile hesaplanan satılan ticari mallar maliyeti aşağıdaki gibidir:

Ticari Mal Hareketleri (TL)	2021 Tarihi Tutarlar (a)	Düzeltilme Faktörü (b)	2021 Aralık'a Göre Endekslenmiş Tutarlar (a x b)
<b>Açılış (a)</b>	<b>1.525.632</b>		<b>1.557.161</b>
<b>Dönem Girişleri</b>			
- Ocak	732.303	1,33830	980.042
- Şubat	805.533	1,32626	1.068.347
- Mart	886.086	1,31215	1.162.678
- Nisan	797.477	1,29048	1.029.131
- Mayıs	757.603	1,27912	969.063
- Haziran	833.363	1,25475	1.045.661

- Temmuz	725.026	1,23251	893.599
- Ağustos	696.025	1,21886	848.358
- Eylül	626.423	1,20378	754.076
- Ekim	469.817	1,17564	552.336
- Kasım	408.741	1,13575	464.230
- Aralık	490.489	1,00000	490.489
<b>Dönem Girişleri Toplamı (b)</b>	<b>8.228.886</b>		<b>10.258.010</b>
<b>Dönem Sonu Ticari Mallar (c)</b>	<b>1.765.157</b>		<b>1.983.884</b>
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti (a+b-c)</b>	<b>7.989.361</b>		<b>9.831.287</b>

2021 yılına ilişkin satılan ticari mallar maliyetinin yeniden düzenlenmesi için yapılacak  $9.831.287 - 7.989.361 = 1.841.926$  TL tutarlı UMS 29 düzeltmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	1.841.926	
Parasal Kayıp / Kazanç		1.841.926
<b>2021 yılı satılan ticari mallar maliyeti düzeltmesi</b>		

### 31 Aralık 2022

31.12.2022 tarihi itibarıyla finansal durum tablosunda mevcut olan stoklar giriş oldukları aylar esas alınarak yıl sonuna göre endekslenmiştir:

Ticari Mallar (TL)	2022 Tarihi Tutarlar (a)	Düzeltilme Faktörü (b)	2022 Aralık'a Göre Endekslenmiş Tutarlar (a x b)
- Eylül	392.983	1,07791	423.599
- Ekim	543.580	1,04101	565.870
- Kasım	472.915	1,01183	478.508
- Aralık	567.498	1,00000	567.498
<b>Dönem Sonu Ticari Mallar</b>	<b>1.976.976</b>		<b>2.035.475</b>

Ticari malların 31.12.2022 tarihi itibarıyla yeniden düzenlenmesi için yapılacak  $2.035.475 - 1.976.976 = 58.499$  TL tutarlı UMS 29 düzeltmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Ticari Mallar	58.499	
Geçmiş Yıllar Kârları		218.727
Parasal Kayıp / Kazanç	160.228	
Ertelemiş Vergi Geliri / Gideri		32.045
Geçmiş Yıllar Kârları	43.745	
Ertelemiş Vergi Varlığı / Yükümlülüğü		11.700
<b>31.12.2022 ticari mallar düzeltmesi</b>		

2022 yılında gerçekleşen satılan ticari mallar maliyetine enflasyon düzeltmesi yapılması gerekmektedir. Yıl içerisindeki ticari mal girişlerinin endekslenmesi ile hesaplanan satılan ticari mallar maliyeti aşağıdaki gibidir:

Ticari Mal Hareketleri (TL)	2022 Tarihi Tutarlar (a)	Düzeltilme Faktörü (b)	2022 Aralık'a Göre Endekslenmiş Tutarlar (a x b)
<b>Açılış (a)</b>	<b>1.765.157</b>		<b>1.983.884</b>
<b>Dönem Girişleri</b>			
- Ocak	847.275	1,47852	1.252.712
- Şubat	932.003	1,41069	1.314.764
- Mart	1.025.203	1,33760	1.371.308
- Nisan	922.683	1,24720	1.150.766
- Mayıs	876.549	1,21110	1.061.584
- Haziran	964.204	1,15395	1.112.645
- Temmuz	838.857	1,12729	945.634
- Ağustos	805.303	1,11106	894.741
- Eylül	724.773	1,07791	781.238
- Ekim	543.580	1,04101	565.870
- Kasım	472.915	1,01183	478.508
- Aralık	567.498	1,00000	567.498
<b>Dönem Girişleri Toplamı (b)</b>	<b>9.520.843</b>		<b>11.497.269</b>
<b>Dönem Sonu Ticari Mallar (c)</b>	<b>1.976.976</b>		<b>2.035.475</b>
<b>Satılan Ticari Mal Maliyeti (a+b-c)</b>	<b>9.309.024</b>		<b>11.445.678</b>

2022 yılına ilişkin satılan ticari mallar maliyetinin yeniden düzenlenmesi için yapılacak  $11.445.678 - 9.309.024 = 2.136.654$  TL tutarlı UMS 29 düzeltmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	2.136.654	
Parasal Kayıp / Kazanç		2.136.654
<b>2022 yılı satılan ticari mallar maliyeti düzeltmesi</b>		

Geçmiş dönem ile cari dönem stoklar ve satılan ticari mallar maliyeti bakiyeleri, raporlama amacıyla enflasyon muhasebesinin uygulandığı 31.12.2022 tarihli satın alma gücüne aşağıdaki şekilde getirilerek sunulacaktır:

Finansal Tablo Kalemi (31.12.2022 Satın Alma Gücü, TL)	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
Stoklar	3.480.871	3.258.919	2.035.475
	(1.557.161 x 2,23540)	(1.983.884 x 1,64270)	(2.035.475 x 1,00000)

Finansal Tablo Kalemi (31.12.2022 Satın Alma Gücü, TL)	01.01. - 31.12.2020	01.01. - 31.12.2021	01.01. - 31.12.2022
Satılan Ticari Mal Maliyeti	Hesaplanmadı	16.149.815 (9.831.287 x 1,64270)	11.445.678 (11.445.678 x 1,00000)

### Örnek Uygulama (Üretim Döngüsündeki Stoklar) :

Şirket'in 2022 yılında satışların maliyeti tablosunda aşağıdaki tutarlar gerçekleşmiştir:

Satışların Maliyeti Tablosu	01.01.-31.12.2022
A. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	3.063.600
B. Direkt İşçilik Giderleri	2.114.400
C. Genel Üretim Giderleri	2.465.064
<b>DÖNEM ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>7.643.064</b>
<b>D. Yarı Mamul Kullanım</b>	<b>308.400</b>
<i>Dönem Başı Yarı Mamuller</i>	612.000
<i>Dönem Sonu Yarı Mamuller</i>	(303.600)
<b>E. Mamul Stoklarındaki Değişim</b>	<b>(474.000)</b>
<i>Dönem Başı Mamul Stok</i>	904.800
<i>Dönem Sonu Mamul Stok</i>	(1.378.800)
<b>SATILAN MAMUL MALİYETİ</b>	<b>7.477.464</b>

İlk madde ve malzeme stokları aşağıdaki tutarlar ile gerçekleşmiştir:

İlk Madde ve Malzeme Stokları (2022 Yılı)	
Dönem Başı İlk Madde ve Malzeme Stokları	758.400
Dönem Sonu İlk Madde ve Malzeme Stokları	1.198.200

Üretimde kullanılan 30.06.2020 tarihinde aktife giriş yapmış makinenin dönem amortisman giderinin dağıtıldığı hesaplar ve tutarlar aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir:

30.06.2020 Aktife Girişli Makine Amortisman Gider Dağılımı	
Genel Üretim Giderleri	600.000
Dönem Başı Yarı Mamuller	150.000
Dönem Sonu Yarı Mamuller	105.000
Dönem Başı Mamul Stok	255.000
Dönem Sonu Mamul Stok	480.000
<b>Toplam</b>	<b>1.590.000</b>

Yarı mamuller ve mamullerin 2022 yılının 4. çeyrek üretimini yansıttığı tespit edilmiştir. İlgili dönemlerde gerçekleşen TÜFE endeksleri ve bu endeksler kullanılarak belirlenen düzeltme faktörleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 5. TÜFE Verileri ve Hesaplanan Düzeltme Faktörleri**

Dönem	TÜFE	Düzeltilme Faktörü
30.06.2020 (g)	465,84	2,42240 (1): (a) / (g)
2021 yılı ortalama (f)	561,61	2,00931 (2): (a) / (f)
2021 yılı 4. çeyrek ortalama (e)	625,37	1,80445 (3): (a) / (e)
31.12.2021 (d)	686,95	1,64270 (4): (a) / (d)

2022 yılı ortalama (c)	967,71	1,16610	(5): (a) / (c)
2022 yılı 4. çeyrek ortalama (b)	1.109,24	1,01732	(6): (a) / (b)
31.12.2022 (a)	1.128,45	1,00000	(7): (a) / (a)

Yukarıdaki düzeltme faktörlerinin kullanılmasıyla 2022 yılına ilişkin yeniden düzenlenmiş satışların maliyeti tablosu aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

Satışların Maliyeti Tablosu (2022 Yılı)	2022 Tarihi Tutarlar (a)	Düzeltilme Faktörü (b)	2022 Aralık'a Göre Endekslenmiş Tutarlar (a x b)
<b>A. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri</b>	<b>3.063.600</b>		<b>3.933.922</b>
<i>Dönem Başı Stok</i>	758.400	1,64270	1.245.821
<i>Dönem İçi Alışlar</i>	3.503.400	1,16610	4.085.327
<i>Dönem Sonu Stok (*)</i>	(1.198.200)	1,16610	(1.397.225)
<b>B. Direkt İşçilik Giderleri</b>	<b>2.114.400</b>	<b>1,16610</b>	<b>2.465.609</b>
<b>C. Genel Üretim Giderleri</b>	<b>2.465.064</b>		<b>3.350.808</b>
<i>Amortisman Giderleri</i>	600.000	2,42240	1.453.439
<i>Diğer Giderler</i>	1.865.064	1,01732	1.897.369
<b>DÖNEM ÜRETİM MALİYETİ</b>	<b>7.643.064</b>		<b>9.750.340</b>
<b>D. Yarı Mamul Kullanım</b>	<b>308.400</b>		<b>740.625</b>
<i>Dönem Başı Yarı Mamuller</i>	612.000		1.197.016
<i>- Amortisman Giderleri</i>	150.000	2,42240	363.360
<i>- Diğer Giderler</i>	462.000	1,80445	833.657
<i>Dönem Sonu Yarı Mamuller</i>	(303.600)		(456.392)
<i>- Amortisman Giderleri</i>	(105.000)	2,42240	(254.352)
<i>- Diğer Giderler</i>	(198.600)	1,01732	(202.040)
<b>E. Mamul Stoklarındaki Değişim</b>	<b>(474.000)</b>		<b>(286.875)</b>
<i>Dönem Başı Mamul Stok</i>	904.800		1.790.244
<i>- Amortisman Giderleri</i>	255.000	2,42240	617.712
<i>- Diğer Giderler</i>	649.800	1,80445	1.172.533
<i>Dönem Sonu Mamul Stok</i>	(1.378.800)		(2.077.119)
<i>- Amortisman Giderleri</i>	(480.000)	2,42240	(1.162.751)
<i>- Diğer Giderler</i>	(898.800)	1,01732	(914.368)
<b>SATILAN MAMUL MALİYETİ</b>	<b>7.477.464</b>		<b>10.204.089</b>

(\*) Dönem sonu ilk madde ve malzeme stoklarının dönem içerisinde eşit dağıldığı varsayılmıştır

Satılan mamul maliyeti, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamullerin 31.12.2022 tarihi itibarıyla yeniden düzenlenmesi için yapılacak UMS 29 düzeltmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Satılan Mamuller Maliyeti	2.726.625	
Parasal Kayıp / Kazanç		2.726.625
İlk Madde ve Malzeme	199.025	
Yarı Mamuller	152.792	
Mamuller	698.319	
Parasal Kayıp / Kazanç (*)		1.050.136
Ertilenmiş Vergi Geliri / Gideri	210.027	
Ertilenmiş Vergi Varlığı / Yükümlülüğü		210.027

**Üretim döngüsündeki stokların ve satılan mamul maliyetinin düzeltmesi**

\*) Örneğin sadeliği için geçmiş yıl düzeltmeleri ihmal edilmiş olup tüm etki cari dönem parasal kayıp / kazanç kalemine dahil edilmiştir.

**Örnek Uygulama (Sabit Kıymetler) :**

Şirket'in 31.12.2020 tarihi itibarıyla UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yer alan maliyet modeline uygun olarak hazırlanan maddi duran varlıklar listesi aşağıdaki gibidir:

Duran Varlık Türü	Duran Varlık Tanımı	Giriş Tarihi	31.12.2020 Tarihi Tutarlar			
			Maliyet Bedeli	Dönem Amort. Gideri	Birikmiş Amort.	Net Defter Değeri
Arazi ve arsalar	Arazi 1	03.07.2018	500.000	-	-	500.000
Binalar	Bina 1	03.07.2018	1.000.000	20.000	50.000	950.000
Makineler	Makine 1	01.04.2019	650.000	65.000	114.000	536.000
Taşıtlar	Taşıt 1	07.08.2019	200.000	40.000	56.000	144.000
Demirbaşlar	Demirbaş 1	10.02.2019	75.000	15.000	28.000	47.000
<b>Toplam</b>			<b>2.425.000</b>	<b>140.000</b>	<b>248.000</b>	<b>2.177.000</b>

Öncelikli olarak ilgili varlıkların net defter değerlerinin 31.12.2020 sonuna endekslenerek yeniden düzenlenmesi ve bu şekilde 01.01.2021 açılış düzeltmesinin hesaplanması gerekmektedir. Düzeltme faktörleri hesaplanırken varlıkların peşin ödemeyele edinildikleri varsayılarak aktife giriş tarihleri baz alınacaktır:

Duran Varlık Tanımı	Giriş Tarihi	Giriş Tarihi TÜFE (a)	31.12.2020 TÜFE (b)	Düzeltilme Faktörü (b / a)
Arazi 1	03.07.2018	359,41	504,81	1,40455
Bina 1	03.07.2018	359,41	504,81	1,40455
Makine 1	01.04.2019	409,63	504,81	1,23236
Taşıt 1	07.08.2019	422,84	504,81	1,19386
Demirbaş 1	10.02.2019	398,71	504,81	1,26611

Duran varlıklar yukarıda hesaplanan düzeltme faktörlerinin kullanılmasıyla 31.12.2020 satın alma gücüne aşağıdaki şekilde getirilecektir:

Duran Varlık Tanımı	31.12.2020 Tarihi Tutarlar			Düzeltilme Faktörü (c)	31.12.2020 Endekslenmiş Tutarlar (*)		
	Maliyet Bedeli (a)	Birikmiş Amort. (b)	Net Defter Değeri		Maliyet Bedeli (a x c)	Birikmiş Amort. (b x c)	Net Defter Değeri
Arazi 1	500.000	-	500.000	1,40455	702.276	-	702.276
Bina 1	1.000.000	50.000	950.000	1,40455	1.404.552	70.228	1.334.324
Makine 1	650.000	114.000	536.000	1,23236	801.031	140.489	660.543
Taşıt 1	200.000	56.000	144.000	1,19386	238.771	66.856	171.915
Demirbaş 1	75.000	28.000	47.000	1,26611	94.958	35.451	59.507
<b>Toplam</b>	<b>2.425.000</b>	<b>248.000</b>	<b>2.177.000</b>		<b>3.241.589</b>	<b>313.023</b>	<b>2.928.565</b>

(\*) Hesaplamalarda yuvarlama farkları ihmal edilmiştir.

31.12.2020 satın alma gücüne endekslleme işlemi kapsamında 2.928.565 – 2.177.000 = 751.565 TL tutarlı UMS 29 net defter değeri düzeltmesi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Arazi ve Arsalar	202.276	
Binalar	404.552	
Makineler	151.031	
Taşıtlar	38.771	
Demirbaşlar	19.958	
Birikmiş Amortisman		65.023
Geçmiş Yıllar Kârları		751.565
Geçmiş Yıllar Kârları	150.313	
Ertelemiş Vergi Varlığı / Yükümlülüğü		150.313
<b>Maddi duran varlıklar açılış düzeltmesi</b>		

2021 yılında iki adet yeni duran varlık girişi olmuş ve herhangi bir çıkış gerçekleşmemiştir. 31.12.2021 tarihi itibarıyla UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yer alan maliyet modeline uygun olarak hazırlanan maddi duran varlıklar listesi aşağıdaki gibidir:

Duran Varlık Türü	Duran Varlık Tanımı	Giriş Tarihi	31.12.2021 Tarihi Tutarlar			
			Maliyet Bedeli	Dönem Amort. Gideri	Birikmiş Amort.	Net Defter Değeri
Arazi ve arsalar	Arazi 1	03.07.2018	500.000	-	-	500.000
Binalar	Bina 1	03.07.2018	1.000.000	20.000	70.000	930.000
Makineler	Makine 1	01.04.2019	650.000	65.000	179.000	471.000
Makineler	Makine 2	03.04.2021	275.000	20.500	20.500	254.500
Taşıtlar	Taşıt 1	07.08.2019	200.000	40.000	96.000	104.000
Demirbaşlar	Demirbaş 1	10.02.2019	75.000	15.000	43.000	32.000
Demirbaşlar	Demirbaş 2	05.07.2021	80.000	8.000	8.000	72.000
<b>Toplam</b>			<b>2.780.000</b>	<b>168.500</b>	<b>416.500</b>	<b>2.363.500</b>

2021 yılına ilişkin yapılacak düzeltmelere baz olacak düzeltme faktörleri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Duran Varlık Tanımı	Giriş Tarihi	Giriş Tarihi TÜFE (a)	31.12.2021 TÜFE (b)	Düzeltilme Faktörü (b / a)
Arazi 1	03.07.2018	359,41	686,95	1,91133
Bina 1	03.07.2018	359,41	686,95	1,91133
Makine 1	01.04.2019	409,63	686,95	1,67700
Makine 2	03.04.2021	532,32	686,95	1,29048
Taşıt 1	07.08.2019	422,84	686,95	1,62461
Demirbaş 1	10.02.2019	398,71	686,95	1,72293
Demirbaş 2	05.07.2021	557,36	686,95	1,23251

Duran varlıklar yukarıda hesaplanan düzeltme faktörlerinin kullanılmasıyla 31.12.2021 satın alma gücüne aşağıdaki şekilde getirilecektir:



Duran Varlık Tanımı	31.12.2021 Tarihi Tutarlar				Düz. Fakt. (d)	31.12.2021 Endekslenmiş Tutarlar			
	Maliyet Bedeli (a)	Dönem Amort. Gideri (b)	Birikmiş Amort. (c)	Net Defter Değeri		Maliyet Bedeli (a x d)	Dönem Amort. Gideri (b x d)	Birikmiş Amort. (c x d)	Net Defter Değeri
Arazi 1	500.000	-	-	500.000	1,91133	955.663	-	-	955.663
Bina 1	1.000.000	20.000	70.000	930.000	1,91133	1.911.327	38.227	133.793	1.777.534
Makine 1	650.000	65.000	179.000	471.000	1,67700	1.090.051	109.005	300.183	789.868
Makine 2	275.000	20.500	20.500	254.500	1,29048	354.883	26.455	26.455	328.428
Taşıtlar	200.000	40.000	96.000	104.000	1,62461	324.922	64.984	155.963	168.959
Demirbaş 1	75.000	15.000	43.000	32.000	1,72293	129.220	25.844	74.086	55.134
Demirbaş 2	80.000	8.000	8.000	72.000	1,23251	98.601	9.860	9.860	88.740
<b>Toplam</b>	<b>2.780.000</b>	<b>168.500</b>	<b>416.500</b>	<b>2.363.500</b>		<b>4.864.666</b>	<b>274.375</b>	<b>700.340</b>	<b>4.164.327</b>

31.12.2021 satın alma gücüne endeksleme işlemi kapsamında 4.164.327 – 2.363.500 = 1.800.827 TL tutarlı UMS 29 net defter değeri düzeltmesi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Arazi ve Arsalar	455.663	
Binalar	911.327	
Makineler	519.934	
Taşıtlar	124.922	
Demirbaşlar	72.820	
Dönem Amortisman Gideri	105.875	
Birikmiş Amortisman		283.840
Parasal Kayıp / Kazanç		1.155.136
Geçmiş Yıllar Kârları		751.565
Geçmiş Yıllar Kârları	150.313	
Ertelemiş Vergi Geliri / Gideri	209.852	
Ertelemiş Vergi Varlığı / Yükümlülüğü		360.165
<b>2021 yılı maddi duran varlıklar düzeltmesi</b>		

2022 yılında bir adet yeni duran varlık girişi olmuş ve herhangi bir çıkış gerçekleşmemiştir. 31.12.2022 tarihi itibarıyla UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yer alan maliyet modeline uygun olarak hazırlanan maddi duran varlıklar listesi aşağıdaki gibidir:

Duran Varlık Türü	Duran Varlık Tanımı	Giriş Tarihi	31.12.2022 Tarihi Tutarlar			
			Maliyet Bedeli	Dönem Amort. Gideri	Birikmiş Amort.	Net Defter Değeri
Arazi ve arsalar	Arazi 1	03.07.2018	500.000	-	-	500.000
Binalar	Bina 1	03.07.2018	1.000.000	20.000	90.000	910.000
Makineler	Makine 1	01.04.2019	650.000	65.000	244.000	406.000
Makineler	Makine 2	03.04.2021	275.000	27.500	48.000	227.000
Taşıtlar	Taşıtlar 1	07.08.2019	200.000	40.000	136.000	64.000
Taşıtlar	Taşıtlar 2	01.07.2022	520.000	52.000	52.000	468.000
Demirbaşlar	Demirbaş 1	10.02.2019	75.000	15.000	58.000	17.000
Demirbaşlar	Demirbaş 2	05.07.2021	80.000	16.000	24.000	56.000
<b>Toplam</b>			<b>3.300.000</b>	<b>235.500</b>	<b>652.000</b>	<b>2.648.000</b>

2022 yılına ilişkin yapılacak düzeltmelere baz olacak düzeltme faktörleri aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Duran Varlık Tanımı	Giriş Tarihi	Giriş Tarihi TÜFE (a)	31.12.2022 TÜFE (b)	Düzeltilme Faktörü (b / a)
Arazi 1	03.07.2018	359,41	1.128,45	3,13973
Bina 1	03.07.2018	359,41	1.128,45	3,13973
Makine 1	01.04.2019	409,63	1.128,45	2,75480
Makine 2	03.04.2021	532,32	1.128,45	2,11987
Taşıt 1	07.08.2019	422,84	1.128,45	2,66874
Taşıt 2	01.07.2022	1.001,03	1.128,45	1,12729
Demirbaş 1	10.02.2019	398,71	1.128,45	2,83025
Demirbaş 2	05.07.2021	557,36	1.128,45	2,02463

Duran varlıklar yukarıda hesaplanan düzeltme faktörlerinin kullanılmasıyla 31.12.2022 satın alma gücüne aşağıdaki şekilde getirilecektir:

Duran Varlık Tanımı	31.12.2022 Tarihi Tutarlar				Düz. Fakt. (d)	31.12.2022 Endekslenmiş Tutarlar			
	Maliyet Bedeli (a)	Dönem Amort. Gideri (b)	Birikmiş Amort. (c)	Net Defter Değeri		Maliyet Bedeli (a x d)	Dönem Amort. Gideri (b x d)	Birikmiş Amort. (c x d)	Net Defter Değeri
Arazi 1	500.000	-	-	500.000	3,13973	1.569.865	-	-	1.569.865
Bina 1	1.000.000	20.000	90.000	910.000	3,13973	3.139.729	62.795	282.576	2.857.153
Makine 1	650.000	65.000	244.000	406.000	2,75480	1.790.622	179.062	672.172	1.118.450
Makine 2	275.000	27.500	48.000	227.000	2,11987	582.965	58.296	101.754	481.211
Taşıt 1	200.000	40.000	136.000	64.000	2,66874	533.748	106.750	362.949	170.799
Taşıt 2	520.000	52.000	52.000	468.000	1,12729	586.190	58.619	58.619	527.571
Demirbaş 1	75.000	15.000	58.000	17.000	2,83025	212.269	42.454	164.155	48.114
Demirbaş 2	80.000	16.000	24.000	56.000	2,02463	161.971	32.394	48.591	113.380
<b>Toplam</b>	<b>3.300.000</b>	<b>235.500</b>	<b>652.000</b>	<b>2.648.000</b>		<b>8.577.358</b>	<b>540.370</b>	<b>1.690.815</b>	<b>6.886.543</b>

31.12.2022 satın alma gücüne endeksleme işlemi kapsamında  $6.886.543 - 2.648.000 = 4.238.543$  TL tutarlı UMS 29 net defter değeri düzeltmesi aşağıdaki şekilde gerçekleştirilecektir:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Arazi ve Arsalar	1.069.865	
Binalar	2.139.729	
Makineler	1.448.587	
Taşıtlar	399.938	
Demirbaşlar	219.240	
Dönem Amortisman Gideri	304.870	
Birikmiş Amortisman		1.038.815
Parasal Kayıp / Kazanç		2.742.586
Geçmiş Yıllar Kârları		1.800.827
Geçmiş Yıllar Kârları	360.165	
Ertelenmiş Vergi Geliri / Gideri	487.544	
Ertelenmiş Vergi Varlığı / Yükümlülüğü		847.709
<b>2022 yılı maddi duran varlıklar düzeltmesi</b>		

Finansal tablo dipnotlarında maddi duran varlıklara ilişkin hareket tabloları açıklanmaktadır. Maddi duran varlıkların yeniden düzenlenmiş tutarlarına ilişkin hareketleri aşağıdaki gibi olacaktır:

Maliyet Bedeli	31.12.2020 Tarihi Tutarlar	Enflasyon Düzeltmesi	01.01.2021 Yen. Düz. Tutarlar	Enflasyon Düzeltmesi	Girişler	31.12.2021 Yen. Düz. Tutarlar	Enflasyon Düzeltmesi	Girişler	31.12.2022 Yen.Düz Tutarlar
Araziler	500.000	202.276	702.276	253.387	-	955.663	614.201	-	1.569.865
Binalar	1.000.000	404.552	1.404.552	506.775	-	1.911.327	1.228.402	-	3.139.729
Makineler	650.000	151.031	801.031	289.019	354.883	1.444.934	928.653	-	2.373.587
Taşıtlar	200.000	38.771	238.771	86.151	-	324.922	208.826	586.190	1.119.938
Demirbaşlar	75.000	19.958	94.958	34.262	98.601	227.820	146.419	-	374.240
<b>Toplam</b>	<b>2.425.000</b>	<b>816.589</b>	<b>3.241.589</b>	<b>1.169.594</b>	<b>453.483</b>	<b>4.864.666</b>	<b>3.126.501</b>	<b>586.190</b>	<b>8.577.358</b>
Birikmiş Amortisman	31.12.2020 Tarihi Tutarlar	Enflasyon Düzeltmesi	01.01.2021 Yen. Düz. Tutarlar	Enflasyon Düzeltmesi	Girişler	31.12.2021 Yen. Düz. Tutarlar	Enflasyon Düzeltmesi	Girişler	31.12.2022 Yen.Düz Tutarlar
Binalar	50.000	20.228	70.228	25.339	38.227	133.793	85.988	62.795	282.576
Makineler	114.000	26.489	140.489	50.690	135.460	326.638	209.929	237.359	773.926
Taşıtlar	56.000	10.856	66.856	24.122	64.984	155.963	100.236	165.369	421.568
Demirbaşlar	28.000	7.451	35.451	12.791	35.704	83.946	53.952	74.848	212.746
<b>Toplam</b>	<b>248.000</b>	<b>65.023</b>	<b>313.023</b>	<b>112.942</b>	<b>274.375</b>	<b>700.340</b>	<b>450.105</b>	<b>540.370</b>	<b>1.690.815</b>
<b>Net Defter Değeri</b>	<b>2.177.000</b>	<b>751.565</b>	<b>2.928.565</b>	<b>1.056.653</b>		<b>4.164.327</b>	<b>2.676.396</b>		<b>6.886.543</b>

31.12.2022 tarihli finansal tablo notlarında verilmesi gereken maddi duran varlıklar hareket tablosu ise aşağıdaki şekilde olacaktır:

Maliyet Bedeli	01.01.2021	Girişler	31.12.2021	Girişler	31.12.2022
Arazi ve arsalar	1.569.865	-	1.569.865	-	1.569.865
Binalar	3.139.729	-	3.139.729	-	3.139.729
Makineler	1.790.622	582.965	2.373.587	-	2.373.587
Taşıtlar	533.748	-	533.748	586.190	1.119.938
Demirbaşlar	212.269	161.971	374.240	-	374.240
<b>Toplam</b>	<b>7.246.232</b>	<b>744.935</b>	<b>7.991.168</b>	<b>586.190</b>	<b>8.577.358</b>
Birikmiş Amortisman	01.01.2021	Girişler	31.12.2021	Girişler	31.12.2022
Binalar	156.986	62.795	219.781	62.795	282.576
Makineler	314.048	222.520	536.567	237.359	773.926
Taşıtlar	149.449	106.750	256.199	165.369	421.568
Demirbaşlar	79.247	58.651	137.898	74.848	212.746
<b>Toplam</b>	<b>699.731</b>	<b>450.715</b>	<b>1.150.445</b>	<b>540.370</b>	<b>1.690.815</b>
<b>Net Defter Değeri</b>	<b>6.546.502</b>		<b>6.840.723</b>		<b>6.886.543</b>

Raporlanan hareket tablosunda, önceki dönemlere ilişkin yeniden düzenlenmiş tutarlar 31.12.2022 tarihli satın alma gücüne getirilerek raporlanmaktadır.

Sabit kıymetlerin UMS 29 uyarınca yeniden düzenlenmesi ile ilgili önemli bir husus, yapılmakta olan yatırımların endekslenmesi sürecidir. Yapılmakta olan yatırımlar bir sabit kıymetin edinilmesi sürecinde yapılan harcamaların toplandığı hesaptır. Burada toplanan harcamalar varlık kullanıma hazır hale geldiğinde ilgili varlığın maliyetini oluşturarak transfer edilmektedir (Sevilengül, 2011). Bir sabit kıymetin edinilmesi yapılmakta olan yatırımlar

hesabı yoluyla gerçekleştirilmiş ise o varlığın UMS 29 uyarınca yeniden düzenlenmesi sırasında yapılmış olan her bir harcamanın ayrı birer varlık olarak kabul edilmesi suretiyle harcama tarihleri baz alınarak ayrı ayrı endekslenmektedir.

UFRS 16 Kiralamalar standardı uyarınca aktifleştirilen kullanım hakkı varlıklarına ilişkin yıllar itibarıyla sözleşme değişikliklerinden kaynaklı ek aktifleştirmeler söz konusu olabilmektedir. Söz konusu sözleşme değişikliklerinden kaynaklı ek aktifleştirmelerin de ayrı birer varlık olarak aktifleştirilme tarihi baz alınarak ayrı ayrı endekslenmesi gerekmektedir.

Eğer bir şirket sabit kıymetlerini UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında yer alan yeniden değerlendirme modeline uygun olarak muhasebeleştiriyorsa, UMS 29 uyarınca yapılacak hesaplamalar farklılık gösterecektir. Bu çalışmada bu detaya girilmeyecektir.

### Örnek Uygulama (Sermaye) :

Şirket'in sermaye hesabında yıllar itibarıyla gerçekleşen hareketler aşağıdaki gibidir:

Tarih	Açıklama	Tutar (TL)
03.02.2011	Kuruluş sermayesi	1.200.000
06.07.2013	Nakit sermaye artırımını	420.000
09.03.2020	Nakit sermaye artırımını	780.000
	<b>31.12.2020</b>	<b>2.400.000</b>
23.03.2021	Yedeklerden transfer	180.000
05.08.2021	Nakit sermaye artırımını	420.000
	<b>31.12.2021</b>	<b>3.000.000</b>
05.04.2022	Birikmiş kârlardan transfer	300.000
	<b>31.12.2022</b>	<b>3.300.000</b>

Açıklama	Tarih	Tarihi Tutar (TL) (a)	Hareket Tarihi TÜFE (b)	2020 Aralık TÜFE (c)	Düzeltilme Faktörü (d=c/b)	Endekslenmiş Tutar (TL) (e=axd)	Fark (e-a)
Kuruluş sermayesi	03.02.2011	1.200.000	183,93	504,81	2,74458	3.293.492	2.093.492
Nakit sermaye artırımını	06.07.2013	420.000	222,44	504,81	2,26942	953.157	533.157
Nakit sermaye artırımını	09.03.2020	780.000	450,58	504,81	1,12036	873.878	93.878
	<b>31.12.2020 Toplam</b>	<b>2.400.000</b>				<b>5.120.527</b>	<b>2.720.527</b>

Açıklama	Tarih	Tarihi Tutar (TL) (a)	Hareket Tarihi TÜFE (b)	2021 Aralık TÜFE (c)	Düzeltilme Faktörü (d=c/b)	Endekslenmiş Tutar (TL) (e=axd)	Fark (e-a)
Kuruluş sermayesi	03.02.2011	1.200.000	183,93	686,95	3,73484	4.481.814	3.281.814
Nakit sermaye artırımını	06.07.2013	420.000	222,44	686,95	3,08825	1.297.064	877.064
Nakit sermaye artırımını	09.03.2020	780.000	450,58	686,95	1,52459	1.189.181	409.181
Yedeklerden transfer	23.03.2021	180.000	523,53	686,95	1,31215	236.187	56.187
Nakit sermaye artırımını	05.08.2021	420.000	563,60	686,95	1,21886	511.922	91.922
	<b>31.12.2021 Toplam</b>	<b>3.000.000</b>				<b>7.716.167</b>	<b>4.716.167</b>

Açıklama	Tarih	Tarihi Tutar (TL) (a)	Hareket Tarihi TÜFE (b)	2022 Aralık TÜFE (c)	Düzeltilme Faktörü (d=c/b)	Endekslenmiş Tutar (TL) (e=axd)	Fark (e-a)
Kuruluş sermayesi	03.02.2011	1.200.000	183,93	1.128,45	6,13521	7.362.257	6.162.257
Nakit sermaye artırımı	06.07.2013	420.000	222,44	1.128,45	5,07305	2.130.682	1.710.682
Nakit sermaye artırımı	09.03.2020	780.000	450,58	1.128,45	2,50444	1.953.462	1.173.462
Yedeklerden transfer	23.03.2021	180.000	523,53	1.128,45	2,15546	387.983	207.983
Nakit sermaye artırımı	05.08.2021	420.000	563,60	1.128,45	2,00222	840.932	420.932
Nakit sermaye artırımı	05.04.2022	300.000	904,79	1.128,45	1,24720	374.159	74.159
<b>31.12.2022 Toplam</b>		<b>3.300.000</b>				<b>13.049.476</b>	<b>9.749.476</b>

Sermaye hesabının ilgili dönemlerde yeniden düzenlenmesi için yapılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo Kalemi	31.12.2020		31.12.2021		31.12.2022	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Geçmiş Yıllar Kârları	2.720.527		2.720.527		4.716.167	
Parasal Kayıp / Kazanç	-		1.995.640		5.033.309	
Sermaye		2.720.527		4.716.167		9.749.476
<b>Sermaye düzeltmesi</b>						

Geçmiş dönem ve cari dönem sermaye bakiyeleri raporlama amacıyla enflasyon muhasebesinin uygulandığı 31.12.2022 tarihli satın alma gücüne aşağıdaki şekilde getirilerek sunulacaktır:

Sermaye (TL)	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
Tarihi	2.400.000	3.000.000	3.300.000
Endekslenmiş	5.120.527	7.716.167	13.049.476
Raporlama	11.469.980	12.654.514	13.049.476
<i>Kullanılan düzeltme faktörü</i>	<i>2,23540</i>	<i>1,64270</i>	<i>1,00000</i>

Sermaye hesabına ilişkin olarak özkaynak değişim tablosunda açıklanacak tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Sermaye	Tarihi Tutarlar	Yeniden Düzenlenmiş Tutarlar	Raporlanacak Tutarlar
<b>01.01.2021 açılış</b>	<b>2.400.000</b>	<b>5.120.527</b>	<b>11.446.402</b>
Enflasyon düzeltmesi	-	1.847.531	-
Yedeklerden transfer	180.000	236.187	387.983
Nakit sermaye artırımı	420.000	511.922	840.932
<b>31.12.2021 kapanış</b>	<b>3.000.000</b>	<b>7.716.167</b>	<b>12.675.317</b>
<b>01.01.2022 açılış</b>	<b>3.000.000</b>	<b>7.716.167</b>	<b>12.675.317</b>
Enflasyon düzeltmesi	-	4.959.151	-
Nakit sermaye artırımı	300.000	374.159	374.159
<b>31.12.2022 kapanış</b>	<b>3.300.000</b>	<b>13.049.476</b>	<b>13.049.476</b>

### 3.4. Kâr veya Zarar Tablosu Bileşenlerine İlişkin Düzeltmeler

UMS 29 uygulaması kapsamında kâr veya zarar tablosu bileşenlerinin düzeltilmesi gerekmektedir. İdeal düzeltme işlemleri gelir ve gider kalemlerinin tahakkuk ettikleri tarihler esas alınarak gerçekleştirilmektedir. Ancak pratikte her bir gelir ve giderin tahakkuk dönemlerinin tek tek tespit edilmesi oldukça zor bir süreçtir. Bu nedenle kolaylaştırıcı bir yöntem olarak her bir ayın gelir ve gider tutarları belirlenerek aşağıdaki aylık düzeltme katsayısıyla düzeltilmektedir:

<b>Düzeltilmiş (Endekslenmiş) Tutar</b>	=	Tarihi Tutar	x	Finansal Durum Tablosu Tarihli TÜFE
				İlgili Ay TÜFE

#### Örnek Uygulama (Hasılat) :

Şirket'in 2022 yılına ilişkin hasılatının aylık dağılımı ve bu dağılım uyarınca yapılacak endeksleme aşağıdaki gibidir:

Hasılat	2022 Yılı					
	Tarihi Tutarlar (a)	Aralık 2020 TÜFE (b)	Cari Ay TÜFE (c)	Düz. Faktörü (d=b/c)	Endeks. Tutarlar (e=a*d)	Fark (e-a)
Ocak	1.600.686	1.128,45	763,23	1,47852	2.366.645	765.959
Şubat	1.440.617	1.128,45	799,93	1,41069	2.032.258	591.641
Mart	1.360.583	1.128,45	843,64	1,33760	1.819.911	459.328
Nisan	1.680.720	1.128,45	904,79	1,24720	2.096.186	415.466
Mayıs	1.264.542	1.128,45	931,76	1,21110	1.531.481	266.939
Haziran	1.440.617	1.128,45	977,90	1,15395	1.662.403	221.786
Temmuz	1.920.823	1.128,45	1.001,03	1,12729	2.165.322	244.499
Ağustos	1.120.480	1.128,45	1.015,65	1,11106	1.244.923	124.443
Eylül	1.280.549	1.128,45	1.046,89	1,07791	1.380.313	99.764
Ekim	1.600.686	1.128,45	1.084,00	1,04101	1.666.323	65.637
Kasım	1.760.754	1.128,45	1.115,26	1,01183	1.781.578	20.824
Aralık	1.856.796	1.128,45	1.128,45	1,00000	1.856.796	-
<b>Kümüle</b>	<b>18.327.853</b>				<b>21.604.139</b>	<b>3.276.286</b>

Hasılat yukarıda yapılan hesaplamayla 31.12.2022 satın alma gücüne aşağıdaki şekilde getirilecektir:

Finansal Tablo Kalemi	Borç	Alacak
Parasal Kayıp / Kazanç	3.276.286	
Hasılat		3.276.286
<b>Hasılat 2022 yılı düzeltmesi</b>		

UMS 29 kapsamında bazı kâr veya zarar tablosu bileşenleri diğer bileşenlerden farklı uygulamalara tabi tutulmaktadır. Bu bileşenlerin başlıcaları satışların maliyeti, duran varlık satış kâr / zararı, peşin ödenmiş giderler, ertelenmiş gelirler ve müşteri sözleşmelerinden doğan yükümlülüklerin dönem itfalarıdır:

❖ **Satışların Maliyeti:** Satışların maliyeti kalemi, hasılatın finansal tablolara alınmasıyla eş zamanlı olarak kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosuna yansıtılan, hasılat unsurlarının maliyetlerinin gösterildiği kalemdir. Örneğin, ticari mal satıldığında, bu malların stoklarda kayıtlı değeri, bunlara ilişkin hasılat unsurunun finansal tablolara alındığı dönemde satışların maliyeti olarak gösterilmektedir. Satışların maliyeti ile ilgili olarak önceki bölümdeki stok örneklerinde detaylar aktarılmıştır.

❖ **Duran Varlık Satış Kâr / Zararı:** Sabit kıymetlerin satış anında tarihi tutarları üzerinden hesaplanan satış kâr / zararının endekslenmiş tutarlar üzerinden tekrar hesaplanarak düzeltilmesi gerekmektedir. Tarihi tutarlar üzerinden yapılan hesaplamalarda satış kârı elde edilmişken endekslenmiş tutarlar üzerinden yapılan hesaplamalarda satış zararı oluşabilmektedir. Örneğin 31.12.2022 tarihinde tarihi tutarlarla 100.000 TL net defter değerli bir varlık 150.000 TL'ye satıldığında 50.000 TL satış kârı muhasebeleştirilirken; aynı varlığa ilişkin UMS 29 uyarınca hesaplanan düzeltme katsayısının 2 olduğu bir durumda net defter değeri 200.000 TL'ye yükseleceği için 50.000 TL satış zararı muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

❖ **Peşin Ödenmiş Giderler, Ertelenmiş Gelirler ve Müşteri Sözleşmelerinden Doğan Yükümlülüklerin Dönem İtfaları:** Peşin ödenmiş giderler, ertelenmiş gelirler ve müşteri sözleşmelerinden doğan yükümlülükler gibi parasal olmayan finansal tablo kalemlerine ilişkin kâr veya zarar tablosundaki dönem itfa tutarlarının, ilgili kalemlerin defter değerlerindeki artışlara bağlı olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğin finansal durum tablosu tarihinde tarihi tutarlar üzerinden defter değeri 100.000 TL olan bir peşin ödenmiş gider için UMS 29 uyarınca hesaplanan düzeltme katsayısının 2 olduğu bir durumda finansal durum tablosunda taşınan tutar 200.000 TL'ye yükseltilecektir. İlgili peşin ödenmiş giderin dönem içerisinde kâr veya zarar tablosunda itfa olan kısmı da aynı düzeltme kat sayısı ile artırılacak olup düzeltme kaydı parasal kayıp / kazanç kalemi ile dengelenecektir.

### 3.5. Vergi Varlık ve Yükümlülüklerine İlişkin Düzeltmeler

Cari dönem vergisiyle ilgili varlıklar ve cari dönem kurumlar vergisi yükümlülükleri parasal kalem olmalarından ötürü UMS 29 kapsamında herhangi bir düzeltmeye tabi tutulmayacaklardır. Kâr veya zarar tablosundaki dönem vergi gideri, diğer birçok kalemlerle benzer şekilde aylık tutarları üzerinden endekslemeye tabi tutulacaktır. Kâr veya zarar tablosundaki ertelenmiş vergi gideri, dönem vergi giderinin aksine aylık olarak endekslemeye tabi tutulmamaktadır. Ertelenmiş vergi gideri, cari dönem UMS 29 düzeltmelerinin etkilerinin yanı sıra önceki dönem finansal durum tablosunda yer alan ertelenmiş vergi varlık veya yükümlülüğünün uğradığı satın alma gücü kaybı ile ilişkilendirilerek düzeltilmektedir.

#### Örnek Uygulama:

Şirket'in ertelenmiş vergi kalemlerinin yeniden düzenlenmiş tutarlarına ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir:

Finansal Tablo Kalemi (TL)	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2022
Ertelenmiş Vergi Varlığı (Yükümlülüğü)	486.125	(875.024)	613.781
Ertelenmiş Vergi Gideri (Geliri)	(451.402)	1.361.149	(1.488.805)

Yukarıdaki tutarlara önceki dönem finansal durum tablosunda yer alan ertelenmiş vergi varlık / yükümlülüklerinin sonraki yıl uğradığı satın alma gücü kaybının etkisi dahil değildir. Söz konusu etki aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Dönem	Tarihi Tutar (a)	İlgili Dönem TÜFE (b)	Sonraki Dönem TÜFE (c)	Endekslenmiş Tutar (d = a x c / b)	Satın Alma Gücü Kazancı (Kaybı) (d - a)
31.12.2020	486.125	504,81	686,95	661.523	175.398
31.12.2021	(875.024)	686,95	1.128,45	(1.437.398)	(562.374)

Yukarıda hesaplanan satın alma gücü kayıplarına ilişkin düzeltme kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo Kalemi	31.12.2021		31.12.2022	
	Borç	Alacak	Borç	Alacak
Ertelenmiş Vergi Geliri / Gideri	175.398			562.374
Parasal Kayıp / Kazanç		175.398	562.374	
<b>Ertelenmiş vergi satın alma gücü kazancı (kaybı) düzeltmesi</b>				

Düzeltilmeler neticesinde ertelenmiş vergi varlık ve yükümlülüklerine ilişkin olarak hazırlanacak hareket tabloları aşağıdaki gibi olacaktır:

Ertelenmiş vergi varlığı (yükümlülüğü)	Yeniden Düzenlenmiş Tutarlar	Raporlanacak Tutarlar	Kullanılan düzeltme faktörü
<b>31.12.2020</b>	<b>486.125</b>	<b>1.086.682</b>	2,23540
Enflasyon Düzeltmesi	175.398	-	
<b>01.01.2021</b>	<b>661.523</b>	<b>1.086.682</b>	
Ertelenmiş vergi (gideri) / geliri	(1.536.547)	(2.524.080)	1,64270
<b>31.12.2021</b>	<b>(875.024)</b>	<b>(1.437.398)</b>	
Enflasyon Düzeltmesi	(562.374)	-	
<b>01.01.2022</b>	<b>(1.437.398)</b>	<b>(1.437.398)</b>	
Ertelenmiş vergi (gideri) / geliri	2.051.179	2.051.179	1,00000
<b>31.12.2022</b>	<b>613.781</b>	<b>613.781</b>	

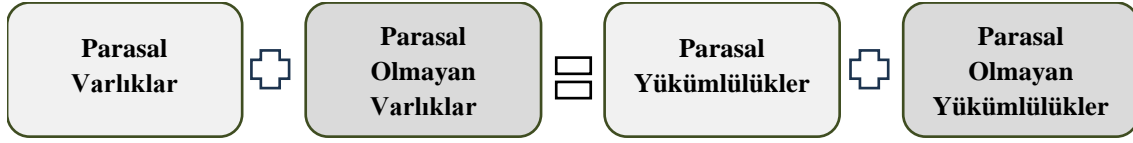
### 3.6. Parasal Kayıp veya Kazancın Hesaplanması

Hiperenflasyonist ekonomik ortamlarda şirketlerin uğradıkları enflasyon zararlarının veya elde ettikleri enflasyon kârlarının kaynağı finansal durum tablolarında taşınan parasal kalemlerdir. Ancak çalışmanın bu kısmına kadar yapılan uygulamalarda enflasyon zarar veya kârlarının parasal olmayan kalemlere yapılan bir takım hesaplamalar ile tespit edilerek finansal tablolara yansıtıldığı görülmektedir. Temel finansal durum tablosu denkliği aşağıdaki gibidir.

$$\text{Varlıklar} = \text{Yükümlülükler}$$

Bu denklik bir kademe daha derinleştirildiğinde aşağıdaki görünüme ulaşılacaktır:





Şekil 2. Parasal ve Parasal Olmayan Kalemler Düzeyinde Finansal Durum Tablosu Denkliği

Yukarıdaki denkleğe bakıldığında net parasal varlık / yükümlülük kaynaklı parasal kayıp / kazanç tutarının, net parasal olmayan varlık / yükümlülükler üzerinden hesaplanacak parasal kayıp / kazanç tutarı ile birbirine eşit olması gerektiği sonucuna ulaşılabilmektedir. Dolayısıyla, uygulamada parasal olmayan kalemler üzerinden yapılan hesaplamaların doğruluğunun sınanması için, parasal kalemler üzerinden de bir parasal kayıp / kazanç hesaplaması yapılmalıdır.

Bu hesaplama yapılırken öncelikle yılbaşı finansal durum tablosundaki net parasal varlık / yükümlülükler yıl sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir. İlgili yıl içerisinde net parasal varlık / yükümlülüklerde değişime neden olan hareketlerin yıl sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değeri bir önceki hesaplamanın üzerine eklenir. Bu iki hesaplama neticesinde belirlenen tutar ile yıl sonundaki net parasal varlık / yükümlülüklerin arasındaki farkın kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmiş olan parasal kayıp veya kazanç tutarına eşit olması beklenir.

### Örnek Uygulama:

Şirketin 2020 ve 2021 yıllarına ilişkin tarihi tutarlardan hazırlanmış ve UMS 29'a göre yeniden düzenlenmiş finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

Finansal Tablolar	Tarihi Tutarlar		Yeniden Düzenlenmiş Tutarlar	
	31.12.2020	31.12.2021	31.12.2020	31.12.2021
Nakit ve nakit benzerleri	1.200.000	1.350.000	1.200.000	1.350.000
Stoklar	-	90.000	-	108.000
Maddi duran varlıklar	240.000	180.000	312.000	342.923
<b>Toplam Varlıklar</b>	<b>1.440.000</b>	<b>1.620.000</b>	<b>1.512.000</b>	<b>1.800.923</b>
Krediler	300.000	360.000	300.000	360.000
Vergi Karşılığı	-	18.000	-	18.000
Sermaye	1.200.000	1.200.000	1.560.000	2.122.862
Geçmiş yıllar kârı/(zararı)	-	(60.000)	(288.000)	(473.562)
Dönem kârı/(zararı)	(60.000)	102.000	(60.000)	(226.377)
<b>Toplam Yükümlülükler</b>	<b>1.440.000</b>	<b>1.620.000</b>	<b>1.512.000</b>	<b>1.800.923</b>
Hasılat	150.000	450.000	150.000	540.000
Satışların Maliyeti	(150.000)	(270.000)	(150.000)	(324.000)
Amortisman gideri	(60.000)	(60.000)	(60.000)	(81.649)
Parasal kayıp / kazanç	-	-	-	(336.233)
Vergi gideri	-	(18.000)	-	(24.495)
<b>Dönem kârı / (zararı)</b>	<b>(60.000)</b>	<b>102.000</b>	<b>(60.000)</b>	<b>(226.377)</b>

31.12.2020 tarihli finansal durum tablosuna göre hesaplanan net parasal varlık (yükümlülük) tutarı ve bu tutarın 31.12.2021 satın alma gücüne getirilişi aşağıdaki gibidir:

	31.12.2020
Nakit ve nakit benzerleri	1.200.000
<b>Parasal varlıklar toplam (a)</b>	<b>1.200.000</b>
Krediler	300.000
Vergi Karşılığı	-
<b>Parasal yükümlülükler toplam (b)</b>	<b>300.000</b>
<b>Net parasal varlık (yükümlülük) (c = a - b)</b>	<b>900.000</b>
31.12.2020 TÜFE (d)	504,81
31.12.2021 TÜFE (e)	686,95
<b>Net parasal varlık (yükümlülük) 2021 satın alma gücü (f = c x e / d)</b>	<b>1.224.728</b>

31.12.2021 tarihli finansal durum tablosuna göre hesaplanan net parasal varlık (yükümlülük) tutarı ise 972.000 TL'dir (nakitler 1.350.000 – krediler 360.000 – vergi karşılığı 18.000). 2021 yılındaki parasal kayıp kazanç tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

<b>01.01.2021 Net Parasal Varlıklar</b>	<b>1.224.728</b>
Stok alış (*)	(432.000)
Satışlar	540.000
Vergi gideri	(24.495)
<b>31.12.2021 Beklenen Net Parasal Varlıklar (a)</b>	<b>1.308.233</b>
31.12.2021 Finansal Durum Tablosundaki Net Parasal Varlıklar (b)	972.000
<b>2021 Yılı Parasal Kazanç (Kayıp) (b - a)</b>	<b>(336.233)</b>

(\*) Finansal durum tablosu stok + satışların maliyeti (180.000 + 324.000 = 432.000)

### 3.7. UMS 29 Uygulaması Kapsamında Bazı Özellikli Hususlar

Çalışmanın bu kısmına kadar olan bölümlerinde aktarılanlar dışında, UMS 29 uygulaması kapsamında yer alana bazı özellik arz eden hususlar bulunmaktadır. Bunlar kısaca aşağıdaki gibidir:

#### 3.7.1. Cari Değeri İle Raporlanan Finansal Tablo Kalemleri

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanmış olan Finansal Raporlama İlişkin Kavramsal Çerçeve (Conceptual Framework for Financial Reporting, Kavramsal Çerçeve), cari değer ölçümlerinin ölçüm tarihindeki koşulları yansıtabilecek şekilde güncellenmiş bilgileri kullanarak varlıklar, yükümlülükler ve ilgili gelir ve giderler hakkında parasal bilgi sağladığı belirtilmiştir. Kavramsal Çerçeve cari değer ölçüm esaslarının gerçeğe uygun değer, varlıklar için kullanım değeri ve yükümlülükler için ifa değeri ile cari maliyeti içerdiği açıklanmaktadır (IASB, <http://eifrs.ifrs.org>, 3 Haziran 2023). Dolayısıyla finansal tablolarda cari değerleri ile ölçülen kalemlerin tarihi değerler ile raporlanmamış olmalarından ötürü UMS 29 uyarınca herhangi bir düzeltmeye tabi tutulmasına gerek bulunmamaktadır.

#### 3.7.2. Varlıklarda Değer Düşüklüğü

Bir parasal olmayan kalemin UMS 29 uygulaması kapsamında düzeltilmiş değerinin ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını aşması halinde, ilgili standartlar çerçevesinde geri kazanılabilir değere indirgeme yapılması gerekmektedir. Örnek olarak, maddi duran varlıkların,

maddi olmayan duran varlıkların ve şerefiyenin UMS 29 uygulaması kapsamında düzeltilmiş değerleri geri kazanılabilir tutarlarına; stokların düzeltilmiş tutarları ise net gerçekleştirilebilir değerlerine indirgenmelidir.

### **3.7.3. Birikmiş Kârlar ve Dağıtılan Temettü**

UMS 29 uyarınca ilk uygulama döneminin sonunda ve izleyen dönemlerde, özkaynakların tüm kalemleri dönem başından ya da işlem tarihinden başlamak üzere düzeltilir. Dolayısıyla önceki dönemlerden kaynaklı olan kâr veya zarar tutarları, bir başka deyişle geçmiş yıllar kâr veya zararları, da düzeltmeye tabi kalemler arasındadır. Uygulamada cari dönem finansal tablosunda yer alan geçmiş yıllar kâr veya zararları hesaplanan düzeltme faktörü ile endekslenmekte ve endeksleme etkisi parasal kayıp veya kazanç kalemi ile dengelenmektedir. Burada atlanmaması gereken önemli bir husus cari dönem içerisinde yapılan temettü ödemelerinin etkisidir. Geçmiş yıllar kâr veya zararlarının düzeltilmesi sürecinde temettü ödemelerinden kaynaklı düzeltme etkisinin ayrıştırılmaması halinde hatalı raporlama yapılmış olacaktır.

### **3.7.4. Aktifleştirilen Borçlanma Maliyetleri**

İşletmeler UMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardı uyarınca, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirebilmektedir (IASB, <http://eifrs.ifrs.org>, 3 Haziran 2023). Enflasyonun etkisi borçlanma maliyetlerine yansımaktadır. UMS 29 uyarınca borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisine isabet eden kısmının, maliyetlerin oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisine isabet etmeyen reel kısmının aktifleştirilmesi uygun olacaktır.

### **3.7.5. Konsolidasyon Düzeltmeleri**

Konsolide finansal tablolar, ana ortaklığın ve onun bağlı ortaklıklarının varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının tek bir işletmenininki gibi sunulduğu, bir gruba ait finansal tablolardır (IASB, <http://eifrs.ifrs.org>, 3 Haziran 2023). Konsolide finansal tabloların oluşturulması sürecinde yapılan bir takım düzeltme işlemleri yapılmaktadır. Genel ismi eliminasyon işlemleri olan bu işlemler neticesinde konsolide finansal tabloların varlıklarının, borçlarının, özkaynaklarının, gelirlerinin, giderlerinin ve nakit akışlarının içerisinde, sadece gruba ait olmayan üçüncü taraflarla olan tutarlar kalmaktadır.

Fonksiyonel para birimi hiperenflasyonist bir ekonominin para birimi olan bir ana ortaklık, yine hiperenflasyonist ekonomilerin para birimlerinde raporlama yapan bağlı ortaklıklara sahip olabilmektedir. Bu tür bağlı ortaklıkların finansal tabloları, ana ortaklığın finansal tablolarına dahil edilmeden önce raporlama yaptığı ülkenin para biriminde genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmelidir. Eğer söz konusu olan yabancı bir bağlı ortaklık ise (bir başka deyişle fonksiyonel para birimi hiperenflasyonist bir ekonominin para birimi değilse), düzeltilmiş finansal tabloları kapanış kurlarından çevrilmektedir. Hiperenflasyonist ekonomilerin para birimlerinde raporlama yapmayan bağlı ortaklıkların finansal tabloları UMS 21 hükümlerine tabidir. Konsolide finansal tabloların hazırlanması sürecinde tarihi tutarlar

üzerinden gerçekleştirilen eliminasyon kayıtları, her iki durumda da, yeniden düzenlenmiş tutarlar üzerinden hesaplanarak muhasebeleştirilmelidir.

### **3.7.6. Tarihi Veri Kalitesi**

UMS 29 uygulaması ile ilgili olarak önemli bir husus, bu standardı uygulayacak şirketlerin tarihi verilerinin yeterlilik düzeyinin uygulamayı optimum eforla gerçekleştirmek için yeterli olup olmadığı sorunsalıdır. Zira tarihi tutarlar ile ölçülen finansal tablo kalemlerinin detaylarına ilişkin bilgilerin kaliteli şekilde sağlanamaması halinde hatalı hesaplamalar gerçekleştirilmesi kanımızca kaçınılmazdır. Yaşanan son teknolojik gelişmeler muhasebe ve finansal raporlama alanında büyük verinin (Big Data) yerinin gittikçe artmasına neden olmaktadır. Muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin ve profesyonellerinin büyük veri konusunu yakından takip ederek süregelen değişime adapte olmaları gerek rutin işlemler ve gerekse de UMS 29 uygulaması uyarınca ihtiyaç duyulacak verinin kalitesinin artması açısından önem arz etmektedir (Akçin, 2022).

## **4. SONUÇ**

Mayıs 2023 itibarıyla Türkiye’de resmî makamlarca açıklanan beş yıllık kümülatif enflasyon oranı %273; on yıllık kümülatif enflasyon oranı ise %491 düzeyindedir. Enflasyonda bu gibi dramatik artışların olduğu ekonomik çevrelerde işletme finansal tablolarının tarihi tutarlar üzerinden sunulması, çıkar gruplarının rasyonel kararlar almasına engel teşkil etmektedir. Dolayısıyla fonksiyonel para birimi TL olan işletmelerin finansal tablolarını hazırlarken UMS 29’un gerekliliklerini yerine getirmesi bir gereklilikten ziyade bir zorunluluktur.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayınlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS), UMS ve UFRS’nin birebir Türkçe’ye çevirileridir. Dolayısıyla, Türkiye’de TFRS’ye göre finansal tablolarını hazırlayan işletmelerin de TFRS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardına geçmiş olması gerekmektedir. Ancak KGK tarafından bu konu ile ilgili olarak herhangi bir bildirim yayınlanmamıştır. Standardın dördüncü maddesinde aynı hiperenflasyonist ekonominin para biriminde raporlama yapan işletmelerin bu standardı aynı tarihten itibaren uygulaması gerektiği hükme bağlanmıştır. KGK’nın bu konu ile ilgili herhangi bir tebliğ yayınlamamış olmasından ötürü şirketler UFRS’ye göre hazırladıkları finansal tablolarında enflasyon muhasebesi işlemlerini gerçekleştirirken TFRS’ye göre hazırladıkları finansal tablolarında bu işlemleri gerçekleştirmemektedir. Bu durum da şirketlerin iki set finansal tablosunun ortaya çıkması sorunsalına neden olmaktadır. Ayrıca, ve daha önemlisi, mevcut durum yatırımcıların TFRS’ye olan güvenine olumsuz yönde etki etmektedir. Doğrudan yabancı yatırım ihtiyacı olan bir ekonomide faaliyet gösteren işletmelerin uluslararası standartlar ile uyumsuz şekilde finansal tablo hazırlamasının etkileri başka bir çalışmanın konusu olabilecek derinliktedir. Kamu otoritesinin en kısa zamanda bir tebliğ yayınlayarak söz konusu ikiliğe son vermesi gerektiği düşünülmektedir.

Günümüzde, özellikle büyük ölçekli şirketler, muhasebe ve finansal raporlama süreçlerini Kurumsal Kaynak Planlama (Enterprise Resource Planning, ERP) sistemlerini kullanarak gerçekleştirmektedir. Bu sistemlere ilişkin tedarikçiler paket halindeki çözümlerini kullanıcının ihtiyaçlarına göre, altyapıları el verdiğince, adapte ederek sağlamaktadır. UMS 29

uygulaması ile ilgili olarak mevcut ve sektörde en büyük olarak tanımlanan ERP tedarikçilerinin sağladığı paket çözümlerin kullanıcıların UMS 29 uygulaması kapsamında ihtiyaç duyulan kalitede veri işleme ihtiyacına yeterli düzeyde cevap veremeyeceği düşünülmektedir. Bu nedenle, UMS 29 uygulayacak şirketlerin ihtiyaçlarına tam olarak uygun şekilde cevap verecek sistem alt yapılarını sağlayacak alternatif çözüm üreticileri ile işbirliği yapması tavsiye edilmektedir.

### **KAYNAKLAR**

- Akçin, O. (2022), Muhasebe ve Finansal Raporlamada Güncel Trendler. Muhasebe ve Denetimde Yeni Gelişmeler, Güncel Trendler, Editör: T. Ala, (s. 59-86). Ankara: Gazi Kitabevi.
- IASB (2023), Conceptual Framework for Financial Reporting, <http://eifrs.ifrs.org> (3 Haziran 2023).
- IASB (2023), IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, <http://eifrs.ifrs.org> (3 Haziran 2023).
- IASB. (2023), IAS 23 Borrowing Costs. <http://eifrs.ifrs.org>, (3 Haziran 2023).
- IASB. (2023), IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, <http://eifrs.ifrs.org> ( 3 Haziran 2023).
- IASB. (2023), IFRS 10 Consolidated Financial Statements, <http://eifrs.ifrs.org> (3 Haziran 2023).
- IASB (2023), IFRIC 7 Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, [http://eifrs.org](http://eifrs.ifrs.org) (3 Haziran 2023).
- Orhan, O. Z. (1995), Başlıca Enflasyon Teorileri ve İstikrar Politikaları. İstanbul: Filiz Kitabevi,
- Sevilengül, O. (2011), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, Ankara.
- TÜİK. (2023), Türkiye İstatistik Kurumu. [www.tuik.gov.tr](http://www.tuik.gov.tr) (3 Haziran 2023).
- Yükücü, S. - Özkan, S. (2004), SPK Tebliği ve 5024 Sayılı Kanuna Göre Enflasyon Muhasebesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.

