

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Doğan, Ö. (2023). Enflasyon Muhasebesi ile İlgili Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Karşılaştırılmalı Değerlendirilmesi. *Malatya Turgut Özal Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 190-209.

ENFLASYON MUHASEBESİ İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELERİN FİNANSAL RAPORLAMA ÇERÇEVELERİ KAPSAMINDA KARŞILAŞTIRMALI DEĞERLENDİRİLMESİ*

Dr. Öğr. Üyesi Özlem DOĞAN**

ÖZ

Enflasyon, paranın satın alma gücündeki azalma olarak tanımlanmakta olup her türlü hizmet ve emtia fiyatlarının hızla yükseldiği süreçlerdir. Yüksek enflasyonun yaşandığı ekonomilerde, paranın satın alma gücündeki zayıflama, işletmelerin satın alma ve satış tutarları başta olmak üzere birçok hesap kalemi üzerinde önemli etkilere sahiptir. Finansal tablolar üzerindeki enflasyon etkilerinin giderilmesi, finansal tabloların doğru, gerçekçi ve karşılaştırılabilir olmalarını ve işletmeyle ilgilenen tarafların sağlıklı karar alabilmelerini sağlayacaktır. Ülkemizde enflasyona yönelik yasal düzenlemeler SPK Seri XI No: 20 Sayılı Tebliğ, BDDK Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine İlişkin 14 Sayılı Tebliğ, 5024 Sayılı Kanun ve finansal raporlama standartları olarak TMS 29, BOBİ FRS'dir. KÜMİ FRS'de enflasyona yönelik bir uygulamaya yer verilmemiş ancak hesap kalemi tavsiye edilmiştir. Bu çalışmanın amacı, finansal raporlama standartları çerçeveleri ve diğer yasal düzenlemelerde yer alan enflasyon giderici uygulamaları teorik bir çerçevede değerlendirmek, bu düzenlemelerin benzer ve farklı yönlerini ortaya koyabilmektir. Çalışmada nitel araştırma yöntemleri kullanılmış olup, sonucunda genel olarak enflasyona yönelik düzenlemelerin benzer hükümler içerdiği tespit edilmiştir. Ancak 5024 Sayılı Kanunda yer alan enflasyon muhasebesi hükümleri işletmelerin daha çok doğru vergi hesaplamalarına odaklanmış, diğer düzenlemeler ve muhasebe standartları ise genel olarak daha sağlıklı bir finansal raporlamaya yönelik maddeler içermektedir. Çalışma, enflasyon muhasebesinde finansal raporlamayı içeren tüm yasal düzenlemeleri ve standartları bir arada ele alması sebebiyle teorik bir rehber olma niteliği taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Enflasyon Muhasebesi, TMS 29, BOBİ FRS.

JEL Kodları: M40, M41, M48.

A COMPARATIVE ASSESSMENT OF LEGAL REGULATIONS AND FINANCIAL REPORTING FRAMEWORKS RELATED TO INFLATION ACCOUNTING

ABSTRACT

Inflation is defined as the decrease in the purchasing power of money and is a process in which the prices of all kinds of services and commodities increase rapidly. In economies experiencing high inflation, the weakening of the purchasing power of money has significant effects on many account items, especially the purchase and sales amounts of businesses. Eliminating the effects of inflation on financial statements will ensure that financial statements are accurate, realistic and comparable, and that parties interested in the business can make sound decisions. TMS 29, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, SPK Communique Serial XI No: 20, Communique No. 14 on BDDK, Accounting Application Regulation, Law No. 5024 are other regulations for inflation adjustment applications. There is no application for inflation in KÜMİ FRS, but the account item is recommended. The aim of this study is to evaluate the inflation-relieving practices in financial reporting standards frameworks and other legal regulations in a theoretical framework and to reveal the similar and different aspects of these regulations. Qualitative research methods were used in the study, and as a result, it was determined that the regulations regarding inflation generally contain similar provisions. However, the inflation accounting provisions in Law No. 5024 focus more on accurate tax calculations of businesses, while other regulations and accounting standards generally contain articles aimed at healthier financial reporting. The study is a theoretical guide as it combines all legal regulations and standards involving financial reporting in inflation accounting.

Keywords: Inflation Accounting, TAS 29, BOBİ FRS.

JEL Codes: M40, M41, M48

* Derleme (Review), Gönderilme Tarihi (Received): 11.09.2023, Kabul Tarihi (Accepted): 04.10.2023

iThenticate Benzerlik Oranı: %16

** İskenderun Teknik Üniversitesi, ozlem.dogan@iste.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5752-9031

1. GİRİŞ

Hızlı değişen ekonomik, siyasal ve sosyal koşullar işletmelerin finansal tabloları üzerinde ciddi etkiler oluşturmaktadır. Bu etkilerin enflasyon gelmektedir. Enflasyon, ekonomik bir problem olarak görülse de işletme faaliyetleri üzerindeki ciddi etkileri olup bu durum finansal tablolara da yansımaktadır. Özellikle de yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde işletme finansal tabloları yapılan işlemlerin gerçek değerini ortaya koymaktan uzaklaşmakta bu durum finansal tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve karşılaştırılabilir olması gibi özelliklerinin zedelenmesinin yanında tablolara bağlı olarak alınacak kararların yanıltıcı olmasına sebep olacaktır. Bu durum işletme çevresinde bulunan tüm çıkar gruplarının zarar görmesi sonucunu ortaya çıkartacaktır.

Enflasyonist piyasa koşullarında özellikle giderek artan bir enflasyon durumu söz konusu ise, mal ve hizmet fiyatları sürekli olarak artış göstermektedir. Bu durumda işletmelerin satış miktarları aynı kalsa dahi satış rakamları büyümektedir. Ayrıca işletme aktiflerinin ve işletme giderlerinin tarihi maliyetleriyle değerlendirilmesi gider tutarlarının düşük çıkmasına sebep olmakta ve işletme kârlarını satışların miktarı aynı olmasına rağmen çok yüksek seviyelere getirmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak işletme yüksek miktarda vergi tutarı hesaplayacaktır. Yüksek satış ve kâr rakamları, işletme sahipleri, potansiyel yatırımcılar ve kreditorler için; yüksek vergi tutarları ise devlet için olumlu bir durum gibi görünse de aslında oluşan fiktif kârdır ve toplumun her kesimi için olumsuz bir durumdur. Tarihi maliyetleriyle finansal tablolarda yer alan varlıklar işletmenin değerini yansıtmada yetersiz kalmakta olup özellikle duran varlık amortismanının gerçek değerini yansıtmaması varlıkların finansmanında yetersizlik yaşanmasına sebep olmaktadır. Enflasyonun zarar verici etkilerinin finansal tablolardan arındırılmasında kullanılan en önemli araç muhasebe uygulamalarıdır. Birçok ülkede işletmelerin finansal tablolarında ki enflasyonist etkiyi kaldırarak gerçek durumu yansıtacak şekilde sunulmasında farklı muhasebe uygulamaları kullanılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, enflasyon muhasebesi olarak ülkemizde yıllar içerisinde uygulanan yasal düzenlemeler ve finansal raporlama standartlarının ilgili madde ve bölümleri birlikte ele alınarak benzer ve farklı yönleriyle bütüncül bir yaklaşım sunmaktır. Çalışmada nitel araştırma yöntemleri kullanılmış olup, ikincil veri kaynaklarından faydalanılmıştır. Çalışmada öncelikle konu ile ilgili anahtar kelimeler kullanılarak ulusal ve uluslararası çalışmalarda tarama yapılmış, basılı ve elektronik kaynaklara ulaşılmaya çalışılmıştır. Çalışmada öncelikle enflasyon kavramı ve işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkileri ele alınmış akabinde enflasyon muhasebesine yönelik yasal düzenlemeler ve muhasebe standartlarının ilgili bölümlerine değinilmiştir. Çalışmada enflasyon muhasebesinde yönelik yasal düzenlemeler karşılaştırmalı olarak benzer ve farklı yönleriyle sunulmuştur. İşletmelerde finansal tabloların farklılaşmasına sebep olabilecek yasal düzenlemeler ya da uygulamalar farklı tabloların ortaya çıkmasına bu durum finansal tabloların doğruluk, karşılaştırılabilirlik, güvenilir olma gibi özelliklerini zedelemektedir. Dolayısıyla bir ülkede finansal tabloların hazırlanmasında etkili olan yasal düzenlemeler ve uygulamaların birbiriyle uyumlu olması önem arz etmektedir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Enflasyonun, işletmelerin finansal tabloları üzerine etkileri üzerine literatür incelendiğinde çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu kapsamda çalışma konusunu oluşturan enflasyonun finansal tablolara etkilerini gidermek için kullanılan raporlama düzenlemelerini konu alan çalışmalara yer verilmiştir.

Özulcan (2002) çalışmasında enflasyonun muhasebe verileri üzerine etkileri belirtilmiş ve TMS ve SPK tebliğleri ana hatları ile incelenmiş ve tebliğlerde yer alan Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi modeli açıklanmıştır. Bilici (2003) çalışmasında, enflasyon etkilerinin giderilmesinde kısmi düzeltmeler olarak yer alan düzenlemeleri ele almış ve muhasebe kayıtlarına yansımaları ile ilgili uygulama örnekleri yapılmıştır.

Karasioğlu ve Erdemir (2005) çalışmalarında enflasyon muhasebesi yöntemleri kullanılarak örnek bir işletmeye ait finansal tablolarda enflasyon düzeltmesinin nasıl yapılacağı örneklerle sunulmuştur.

İleri ve Altınışık (2004) ile Acar ve Tugay (2005) çalışmalarında, enflasyon muhasebesi ile ilgili olarak yapılan hukuki düzenlemeler hakkında bilgi vermiş ve muhasebe meslek elemanlarının farkındalık düzeyleri ve yaklaşımları tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmaların sonucunda, meslek mensuplarının enflasyon muhasebesi ile ilgili genel olarak yeterli bilgilerinin olmadığı ve işletmelerin geçmişe yönelik bilgilerinin eksik olmasının uygulamada sorunlar çıkaracağı belirtilmiştir. Enflasyon muhasebesi uygulamalarında en önemli rol meslek elemanlarının olup konuyla ilgili bilgi seviyeleri sağlıklı finansal tabloların hazırlanması açısından önem arz etmektedir. Geçmiş yıllarda yapılan çalışmalarda ortaya çıkan meslek elemanlarının enflasyon muhasebesine yönelik yeterli bilgi sahibi olmadıkları yönündeki bulgular, bu konuda yapılacak çalışmaların artırılarak meslek elemanlarının bilgi ve farkındalıklarını artırmanın önemli katkılar sağlayacağı yönündedir.

Özkan (2005) çalışmasında benzer olarak enflasyon düzeltmesi öncesi ve sonrası finansal kalemlerindeki değişimi rasyo analizlerini kullanarak incelemiştir. Çalışma sonucunda Net Bugünkü Değer yöntemiyle enflasyon endeksi düzeltmesi yapılmış, piyasa fiyatının dışında, kabul edilebilir bir finansal tablo rakamına ulaşılmıştır. Aktaş (2006) çalışmasında, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) 11 Seri 25 no'lu tebliğ hükümlerine göre enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisinin giderilmesi amacıyla enflasyon düzeltme işlemleri yapan 146 adet işletme ile 5024 sayılı kanuna göre enflasyon düzeltmesi yapan 169 işletmenin finansal tabloları incelenmiştir. Çalışma sonucunda enflasyon düzeltmesinde metal eşya ve makine sektörü negatif olarak işletmenin aktiflerinin en çok etkilendiği sektör olup, gıda ve içecek sektörünün ise pozitif yönlü etkilenen sektörler olduğu tespit edilmiştir.

Açık (2006) çalışmasında enflasyonun mali tablolardan etkilerini giderebilmek amacıyla enflasyon muhasebesi diğer yasal düzenlemelere (SPK, BDDK) yer verilmiştir.

Özdemir ve Arslan (2007), çalışmalarında enflasyon muhasebesi yöntemleri ile geleneksel muhasebe uygulamalarını ele alınmış, bu yöntemlerin benzer ve farklı yönleri ortaya konmuştur.

Chamisa (2007) çalışmasında, işletmelerin UMS 29' göre düzeltilmiş mali tablolarının yatırım uzmanlarının vereceği al-sat-tut kararlarına olan etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucunda, hisse senedi yatırımlarında mali tablolarda yapılan enflasyon düzeltmelerinden etkilenme durumunun düşük olduğu tespit edilmiştir.

Riordan ve Riordan (2009) çalışmasında enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisini öğrencilere aktarılmasında kullanılabilecek uygulama örneklerine yer vermiştir. TMS 29 ile birlikte ele alınmış ve derslerde kullanmak için uygulamalar geliştirilmiştir.

İlter (2012), çalışmasında enflasyonun düşük oranlarda olsa dahi işletmelerin finansal tablolarını etkilediğini oran arttıkça etkilenme düzeyinin de arttığını örnek işletmenin finansal tabloları kullanılarak geliştirilen bir model ile ortaya koymuştur.

Keleş (2015) çalışmasında, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini gidermeye yönelik kullanılan yöntemleri ele almıştır. TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı çerçevesinde düzeltme işlemi sonucu finansal tablolarda ortaya çıkan farklar ve enflasyonun işletmelerin finansal tablolarındaki etkileri finansal analizler kullanılarak ortaya konulmuştur.

İlter (2019) çalışmasında enflasyon ve devalüasyonun işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkilerini incelemiştir. Enflasyon ve devalüasyon hem yerli şirketler hem de yabancı iştiraklerin farklı raporlama yöntemleri uygulanması durumunda zorluklar yaratacağını örnek işletme üzerinden ortaya koymuştur.

Arzova ve Şahin (2022) çalışmalarında, enflasyon muhasebesi uygulamalarının finansal tablolara etkisi, TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25 üzerinden ele alınmıştır. Çalışma sonucunda standartların, mali tablolardan enflasyon etkilerinin giderilmesi noktasında yapılan uyumlu düzenlemeler içerdiği tespit edilmiştir.

Yenisu (2022) çalışmasında, enflasyon muhasebesi genel olarak incelemeye alınmış ve enflasyon muhasebesi uygulama bir uygulama örneği geliştirilmiş olup ülkemizde uygulanabilirliği açısından problemler olduğu tespit edilmiştir.

Koçak, Kısakürek ve Babacan (2023) tarafından yapılan çalışmada BİST 100 endeksine dahil ve finansal tablolarına ulaşılabilen tekstil işletmelerinden örneklem belirlenmiştir. Bu işletmelerin 2021 yılına ait Finansal Durum Tabloları (Bilanço) ve Gelir Tabloları kullanılarak enflasyon düzeltme işlemlerinin işletme performansı üzerindeki etkileri ortaya konmuştur.

Gökten, Gökten ve Mollaoğulları (2023) çalışmalarında BİST 30'da yer alan imalat sanayi işletmelerinin finansal durum tablosunda yer alan stoklar kaleminde olası enflasyon düzeltmeleri sonrası finansal durum tablosunda ve kar zarar tablosunda meydana gelecek değişim ortaya konmuştur.

Bu çalışmada Açık (2006), Çankaya ve Dinç (2004), Gökçen ve Öztürk (2023), Keleş (2015), Arzova ve Şahin (2022) tarafından yapılan çalışmalara benzer olarak enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin giderilmesi ile ilgili yasal düzenlemeler ve muhasebe standartları karşılaştırmaları ortaya konmuştur. Diğerlerinden farklı olarak bu çalışmada günümüze kadar yürürlüğe girmiş tüm yasal düzenlemeler ve TMS 29, BOBİ FRS 25 ve KÜMİ FRS birlikte ele alınmıştır.

3. ENFLASYON KAVRAMI VE İŞLETMELERİN FİNANSAL TABLOLARI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Enflasyon, basit bir ifade ile genel fiyat düzeyinin sürekli olarak artış göstermesi ve buna bağlı olarak da paranın değerinde meydana gelen düşümedir. Enflasyon, reel mal ve hizmet arzı ile paranın satın alma gücü arasında, arz ve talep dengesinin daha yüksek seviyelerde gerçekleştiği ve bunun sonucunda fiyatları yükselmesine sebep olan bir değişimdir. Teknik olarak enflasyon, cari fiyat düzeyindeki toplam talebin toplam arzdan daha fazla olmasıdır. Bu sebeple fiyatlar genel seviyesi arz ve talep dengesini sağlamak için sürekli bir yükseliş göstermektedir (Parasız, 1998:397). Fiyatlar genel seviyesi sürekli artış gösterirken, üretimde artışı meydana gelmez ve piyasada bulunan para miktarının artar bunun sonucunda da ulusal para birimine karşı bir güvensizlik ortamı oluşmaktadır. Enflasyonist piyasa şartları genel olarak şu şekildedir (Yalçın, 2006: 4):

- Fiyat artışının diğer ülkelerden daha fazla oranda gerçekleşmesi,
- Söz konusu artışın genel olarak ürün ve hizmetlerde gerçekleşmesi,
- Artışın ne zaman duracağına belirsiz olması
- Fiyat artışının ekonomik ve sosyal anlamda sapmalara neden olması ile gelir artışını kolay bir şekilde gerçekleştirilemeyen kesimlerin oldukça zorlandıkları durumların söz konusu olması gerekmektedir.

Enflasyon türleri, enflasyonun büyüklüğü açısından ılımlı, dörtnala ve hiper olarak sınıflandırılmaktadır. İlimli enflasyon, fiyat artışlarının oldukça düşük olup önceden tahmin edilebilmesidir, dörtnala enflasyonda yıllık enflasyon oranı üç haneli rakamlara ulaşabilmektedir. Hiper enflasyon ise enflasyon oranının her geçen saat arttığı ve neredeyse bir bavul parayla bir bavulun satın alınmayacağı enflasyon türüdür (Çelik, 2011: 120-121). Kaynakları açısından enflasyon türleri talep enflasyonu ve maliyet enflasyonu olarak ele alınmaktadır (Uysal, 2007:24). Talep enflasyonu daha çok tüketim harcamalarında meydana gelen artıştan kaynaklanmaktadır. Bu durum daha çok para arzının sürekli olarak artması sonucu gerçekleşmektedir. Maliyet enflasyonu, talep enflasyonundan farklı olarak üretimde girdi olarak kullanılan hammadde ve

malzemeler ile hizmetlerin fiyatlarında oluşan artış sonucu, üretim sürecinde bu girdilerin kullanıldığı mal ve hizmetlerin fiyatlarının da sürekli artış göstermesiyle ortaya çıkmaktadır. Her türlü ithal girdiler, hammaddeler, işgücü, doğal kaynaklar (toprak, arazi gibi) enflasyonist etki yaratma potansiyeli yüksek olan girdilerdir.

Yüksek kaliteli ve faydalı muhasebe bilgileri sağlamak şirketlerin verimliliği için bir ön koşuldur (Kramarova, 2021:2). Enflasyon oranındaki değişimler işletmelerin finansal yapılarını yakından etkilemektedir. Tarihi maliyet esasına göre hazırlanan finansal tablolar, varlıkların ve diğer işlemlerin fiyat seviyelerinde meydana gelen değişimi göz ardı etmektedir (Asuquo vd., 2017:1886). İşletmeler, varlık ve kaynaklarını reel olarak tespit etmede de güçlükler yaşamaktadır. Özellikle finansal durum tablosunda işletmenin varlık ve kaynak yapısının gerçeğe uygun sunulması ve sermayenin korunması; kapsamlı gelir tablosunda faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun şekilde hesaplanarak, reel büyüme olmadan oluşan fiktif kârların vergilendirilmesinin engellenmesi ve kâr dağıtımının sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi vs. gibi nedenlerden dolayı enflasyon olgusu daima önem taşımaktadır (Yenisu, 2022: 724). Choi ve Meek (2008) enflasyonun hissedarlara ödenecek temettülden, işçilere ödenecek ücretlere ve vergilere kadar bir artışa sebep olacağından zamanla işletmenin mali yapısının bozulmasına sebep olacağı ve işletmenin varlıklarının faaliyetleri gerçekleştirilmede yetersiz kalabileceğini belirtmişlerdir. Enflasyonun işletmenin finansal yapısını etkilemesi, finansal tabloların hazırlanma şeklini ve finansal tablo sonuçlarını da etkilemektedir. Yüksek enflasyon dönemlerinde finansal tablolar hazırlanırken muhasebenin dayandığı temel ilkeler olan sosyal sorumluluk kavramı başta olmak üzere ölçü birimi olarak para kullanılması, dönemsellik, tutarlılık, maliyet esası, karşılaştırılabilirlik ve tam açıklama gibi ilkeler, finansal tabloların başta gerçeklik olmak üzere doğruluğunu, homojenliğini ve karşılaştırma özelliklerini zayıflatmaktadır (Rüstemoğlu, 1997:17). Ayrıca yüksek enflasyon dönemlerinde, geleneksel muhasebe hükümlerine göre tarihi değerleri dikkate alınarak düzenlenen finansal tablo kalemleri olması gereken reel değerleri yansıtamamaktadır. Bu durum, işletmelerin finansal tablolarıyla ilgilenen çıkar gruplarına da yanlış ve yanıltıcı bilgiler sunmasına sebep olmaktadır. Geleneksel muhasebe anlayışına bağlı olarak tarihi maliyetlerin dikkate alınmasının yanında, genel fiyat düzeyindeki değişikliklere bağlı olarak gelişen özel fiyat hareketlerinin de göz ardı edilmesi dolayısıyla bu değişikliklerin finansal tablolarda gösterilememesi, finansal bilgi kullanıcılarının beklentilerini karşılamamaktadır (Aktaş, 2006: 16).

Yüksek enflasyonun görüldüğü Türkiye’de finansal tabloların topluca düzeltilmesini öngören 5024 sayılı Kanun, 01.01.2004 tarihi itibarıyla VUK’un mükerrer 298. Maddesi değiştirilerek, “enflasyon muhasebesi” olarak ifade edilmiştir. Enflasyon muhasebesi; “Bilanço usulüne göre *Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleri, son üç yılın toplam enflasyon oranı % 100’ün üzerinde gerçekleşir ve içinde bulunulan yıl da enflasyon oranı % 10’u aşarsa enflasyon muhasebesi uygulamak zorundadırlar.*” hükmü ile uygulamaya girmiştir. 2004 yılı dışında uygulanmayan bu yaklaşım, yüksek enflasyon oranlarının yeniden ortaya çıkmasıyla birlikte günümüzde tekrar tartışmaya açılmıştır (Yenisu, 2022:727).

İşletmeler Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği hükümleri uyarınca temel finansal tablolar olarak bilanço ve gelir tablosu, ek mali tablolar olarak da nakit akım tablosu, fon akım tablosu, öz kaynak değişim tablosu gibi işletme yönetiminde karar vericilere yardımcı olacak tablolar düzenlemektedir. Bu tabloların hazırlanma ilkeleri, işletmelerin sınıflandırılmalarına göre farklılaşmaktadır. Kamu yararını ilgilendiren işletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarına göre raporlama yapmakta iken, orta büyüklükteki işletmeler için BOBİ FRS hükümleri uygulanmaktadır. Küçük işletmeler için KÜMİ FRS taslağı oluşturulmuş olup tüm işletmeler için Vergi Usul Kanunu hükümleri finansal tabloların hazırlanmasında zorunludur.

3.1. Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri

Bilanço işletmelerin belirli bir tarih noktasında varlık ve kaynak hesaplarının durumunu gösteren finansal tablodur. Bilanço, doğası gereği, tarihi maliyetlerle hazırlanmış olması sebebiyle statik

bir tablo olup işletmenin finansal bir fotoğrafıdır. Bilançonun varlık ve kaynak kalemleri ulusal para birimiyle gösterilmekte ancak genel fiyat düzeyindeki enflasyonun neden olduğu artışlardan bütün bilanço kalemleri aynı düzeyde etkilenmemektedir (Keleş, 2015: 33). Bunun nedeni, finansal durum tablosunda yer alan aktif ve pasif kalemlerin parasal olma ve parasal olmama özelliklerine ve işletme kayıtlarına alındığı tarihlerin farklı olmasıdır (Özdoğan, 2002:52). Enflasyon düzeltilmesi yapılmayan finansal tablolar, işletmelerin mali durumunu ve finansal performansını göstermede yetersiz kalabilmekte hatta anlamsız ve yanıltıcı bilgiler taşıyabilmektedir (Goldschmidt ve Yaron, 1991:1). İşletmenin varlık yapısı içindeki parasal varlıklar, paranın değerinde meydana gelen değişimler sonucu nominal değerlerini koruyan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde hareket eden varlıklardır (Akdoğan ve Tenker, 1998: 680).

Parasal varlıklar, fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen değişimlerin etkisinden bağımsız olarak, sözleşmelere göre tutarları belirlenmiş veya paranın nominal değerine bağlı olarak değişmeyen varlık ve borçlar olup parasal bilanço kalemleridir. Örnek olarak kasa ve bankadaki nakdi tutarlar, belgeli ve belgesiz alacak, borçlar ve borç senetleri gibi kalemler sayılabilir (Gökçen ve Ataman,2022:206) .

Parasal olmayan varlıklar, maddi duran varlıklar ve stoklar gibi kalemlerdir. Enflasyon ortamında parasal olmayan varlıkları fazla olan işletmeler, fiyatlar genel seviyesindeki artış ile bu varlıkların nominal değeri yükselecek ve özel fiyat değişimlerini buna göre belirleyecekleri için satın alma güçlerini koruyacaktır. Yabancı paralar, yurt dışı sipariş avansları, yurtdışı alacaklar da enflasyon karşısında değerlerini koruyabildikleri için bu kalemler arasında sayılabilir (Altun, 2004:18).

Yüksek enflasyonun işletmelerin sermayeleri üzerinde olumsuz etkileri olmaktadır. İşletmeler faaliyet sürecinde kullanılan sermayenin bir kısmını duran varlık yatırımlarına aktarmaktadırlar. Sabit sermaye varlıklarının alış değerleri üzerinden ayrılan amortisman tutarı da çeşitli sorunlara yol açmaktadır. Örneğin, ayrılan amortismanlar enflasyon sonucu yatırımların yenilenmesi için yetersiz kalmakta ve işletme sabit sermaye kaybına uğramaktadır sonuç olarak işletmelerin üretim kapasiteleri düşmektedir ve bu durum sağlıklı bir büyümenin önüne geçmektedir. Sabit varlıkların satın alma bedelleri üzerinden amortisman ayrılması giderlerin nominal olarak daha düşük görünmesine ve kârların ise nominal olarak yüksek çıkmasına sebep olmaktadır. Şirketler faaliyet süreçlerinde sabit sermaye dışında nakdi sermaye (işletme sermayesi) de kullanmakta ancak enflasyonun yüksek seyretmesi durumunda işletmelerin sermayeleri de reel olarak erimektedir (Aktaş, 2006:13-14). Borçlanma maliyetleri açısından incelendiğinde, nakdi varlıkların değerinde meydana gelen düşüş işletmelerin özellikle uzun vadeli borçlanma maliyetlerini düşürmektedir. İşletmeler yüksek enflasyonlu dönemlerde özellikle uzun vadeli yüksek borçlanmaya giderek paranın değerinde meydana gelen azalış sonucu borçlarını minimize etmeye çalışırlar.

3.2. Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Gelir tablosu, işletmelerin belirli bir döneme ait gelir ve giderleri ile o döneme ait faaliyet sonuçlarını gösteren temel mali tablolardan biridir. Gelir tablosu, dönemsel hazırlanması sebebiyle bilançodan farklı olarak dinamik bir tablodur. Ancak gelir tablosunu oluşturan kalemler de enflasyon karşısında tutarsal bazda artış göstermesine rağmen değer kaybına uğramaktadır. Gelir kalemleri, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili satış gelirleri, diğer olağan ve olağan dışı gelirler olmak üzere üç grup altında toplanmaktadır. Gelirin elde edildiği dönem ile gelir tablosunun hazırlandığı dönem arasındaki sürede paranın satın alma gücünde meydana gelen değişikliklerin etkisi gelir tablosundaki bilgilerin gerçeği yansıtmamasına sebep olmaktadır (Karakaya, 2004:591). Giderler satışların maliyeti, faaliyet giderleri, diğer olağan giderler ve olağandışı gider kalemlerinden oluşmakta olup, gider kalemlerinin büyük bir kısmı da gelir kalemlerinde olduğu gibi ortaya çıktıkları tarihteki paranın satın alma gücünü yansıtmaktadır. Ancak bazı gider kalemleri bilançodaki parasal olmayan kalemler ile ilgilidir (Akpınar, 2022:248). Gider kalemlerinde yer alan tutarların gerçeği yansıtmaması hem işletme ilgili olarak

yanıltıcı bilgi verilmesine hem de işletmenin dönem net kârı ve vergi tutarının gerçek durumunu yansıtmaktan uzaklaşmaktadır.

4. ENFLASYON ETKİLERİNİ GİDERMEYE YÖNELİK YASAL DÜZENLEMELER

Fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde, geleneksel muhasebe uygulamalarıyla hazırlanan finansal tablolarda yer alan bilgiler, işletmeyle ilgilenen grupların beklentilerini karşılayabilecek nitelikte ve yeterlilikte olmaktadır. Fiyatların sabit olması ve maliyetler aşınmadığı için kayıtlar ve tutarlar gerçeği yansıtmakta ve finansal bilgileri doğrulamaktadır (Açık, 2006:351). Bu doğrultuda hazırlanan finansal tablolar karar vericiler için gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, doğru ve güvenilir olma özellikleri taşımaktadır. Yüksek enflasyon dönemlerinde paranın satın alma gücündeki değişimin finansal tablolara aktarılmasında yetersiz kalan geleneksel muhasebe anlayışı ile üretilen bilgiler, her ne kadar birtakım kısmi önemlerle enflasyonun etkisini gidermeye çalışsa da önemli ölçüde yanıltıcı olabilmekte bu durum işletmenin devamlılığını etkileyecek kararların isabeti şansını da azaltmaktadır. Bu sebeple, özellikle normal faaliyet dönemlerinden farklı olarak enflasyonun yüksek seyrettiği dönemlerde muhasebe işlemlerinin işletmeye yönelik objektif bilgi üretebilmesi için, geleneksel muhasebe anlayışı ile hazırlanmış mali tabloların düzeltilmesine yönelik olarak hazırlanmış enflasyon muhasebesine ihtiyaç duyulmuştur (Özulucan, 2002:129).

Enflasyon muhasebesi ile ilgili olarak ülkemizde yapılan çalışmalar, ilk olarak “Yeniden Değerleme” uygulamasıyla başlamıştır. Tüm dünyada İkinci Dünya Savaşı’nın ardından şiddetli bir enflasyon yaşanmış ve Türkiye’de de piyasalarda fiyatlar 1953 itibariyle artış göstermeye başlamıştır. 1960’lı yıllarda, “Yeniden Değerleme Vergi ve Reform Komisyonu Raporu, 1963 H.U.K. Etüdü No: 242” reform komisyonları tarafından yayınlanmış olup bu raporlar “Enflasyon Muhasebesi” ile ilgili ilk raporlar arasında yer almaktadır (Uman: 2002, 165).

Enflasyonun etkilerini azaltabilmek için, ülkemizde geçmiş yıllarda çeşitli muhasebe ve vergi düzenlemeleri yapılmıştır. Bu düzenlemeler sektörler itibariyle (bankalar için BDDK), işletmelerin hukuki yapıları itibariyle (Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi halka açık işletmeler için) yapılmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından enflasyon etkilerini gidermeye yönelik yapılan uygulamaları kısmi düzeltmeler ve VUK’ta yer alan 5024 sayılı kanunla yapılan genel değişikliklerdir.

Kısmi düzeltmeler: Finansal tablolarda tek ya da grup halinde yer alan kalemlerin düzeltilmesine yönelik uygulamalardan oluşmaktadır. Ekonomide paranın istikrarlı olduğu, ancak fiyat değişmelerinin işletmelerin finansal yapıları üzerinde olumsuz etkiler ortaya çıkardığı dönemlerde, geleneksel muhasebe ilkelerinin gereği alınacak kısmi tedbirlerle sadece aksayan yönleri gidermeyi amaçlamaktadır. Bu daha kısa süreli ve düşük oranlı enflasyonun olduğu dönemlerde uygulanabilmektedir (Yüce, 1999:6). Vergi sistemimizde yer alan işletmeleri enflasyona karşı kısmi düzeyde koruyan yöntemlerin bazıları aşağıdaki gibidir (Kaygusuz, 2003):

- Hızlandırılmış amortisman uygulaması: Yatırım yapan işletmelerin yüksek yatırım maliyetlerini finanse edebilmelerini de kolaylaştırmak amacıyla, ilk yıllarda daha fazla amortisman ayırmak suretiyle ilk yıllarda daha fazla amortisman giderinin olmasını sağlayan yöntem olup azalan bakiyeler olarak da tanımlanmaktadır. Böylece ilk yıllarda yüksek olan amortisman giderleri işletmelerin ödeyecekleri vergiyi azaltarak bir kısmını daha sonraki yıllara erteleme imkanı sağlamaktadır (Bilici, 2003: 69).

- Yenileme fonu: Amortisman tabi iktisadi varlıkların yenilenmesi için satışından doğan karların vergilendirilmeyerek öz kaynak grubu hesaplarda tutulması ve iktisadi kıymetin yenilenmesinde kullanılmasıdır. Yenileme fonu, duran varlığın satışından doğan karın vergi matrahına dahil edilmemesi varlığın satıldığı dönemde ödenmesi gereken verginin azalmasını sağlayarak işletmelere yeni bir duran varlık satın almada finansal kolaylık sunmaktadır. Burada en önemli şart, duran varlığın üç yıl içinde yenilenmesidir, yenilenmemesi halinde fon hesabında bekleyen

tutar üç yılın sonunda o yılın dönem sonunda raporlanan kâra eklenerek vergi matrahına ilave edilir (Demir, 2006: 98).

- Amortisman tabii iktisadi varlıkların cari değerleriyle finansal tablolarda gösterilebilmesi için yeniden değerlemeye tabii tutulabilmeleri ve bu yeniden değerlendirilmiş tutarları üzerinden amortisman ayrılabilmesi sağlanmaktadır.
- Stok değerlendirme yöntemlerinden LIFO- Son Giren İlk Çıkar yönteminin uygulanması. 5024 Sayılı Kanun'un; VUK'un 274. maddesinde yapılan değişikliği belirten 1. maddesinde işletmeler tarafından iktisap edilen her türlü emtia, maliyet bedeliyle kayıtlara alınmaktadır. Ancak emtianın maliyet bedeli, değerlendirme günündeki satış bedelinden % 10 ve üzerinde bir düşüş gösterdiği takdirde mükellefler, 267. maddenin 2. bendindeki usul hariç olmak üzere ilgili emtia maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile ölçülebilmektedir. Ancak bu hüküm 275. Maddeyle birlikte uygulamadan kaldırılmıştır (Altun, 2004:70).
- İşletmenin sahip olduğu iştirak hisseleri, gayrimenkuller ve amortisman tabii diğer iktisadi varlıkların elden çıkarılmasıyla ortaya çıkan kârlar vergilendirilirken, bu varlıkların maliyetleri enflasyon oranında düzeltilerek hesaplamalara alınmaktadır. Böylece varlığın cari değeri bulunmuş olup fiktif kârın oluşmaması sağlanmaktadır. Ayrıca Kurumlar Vergisi'nden istisna tutulan, sermayeye eklenmiş iştirak hisseleri ve gayrimenkul satışından doğan kazançlarda kısmi düzeltmelerden arasında yer almaktadır.
- Alacak ve borç senetleri reeskontu: İşletmeler bilançolarındaki alacak ve borç senetlerinin bilanço günündeki gerçek değeri ile raporlanabilmesi için reeskont işlemi yapmaktadır. Alacak ve borç senetleri için hesaplanan reeskont tutarının gelir ve gider olarak kayıtlara alınması ile işletmelerde gerçek kâr rakamına yaklaşılmış olunur (Bilici, 2003:73).
- Yatırım indirimlerinde endeksleme yapılması
- Vergi ertelenmesine dahil olan araştırma ve geliştirme harcamaları.

Finansal tablolar üzerindeki enflasyon etkilerini gidermeye yönelik uygulanan kısmi düzenlemeler yetersiz kalmış, finansal tabloların doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgi üretmesi özelliği zedelenmiş ve enflasyon sebebiyle oluşan dönem kârında meydana gelen satın alma gücü kazanç ve kaybının hesaplanamamasına sebep olmuştur (Aktaş, 2006: 1).

Enflasyonun finansal tablolara olumsuz yansımalarını gidermek için yapılan en kapsamlı düzenleme 30 Aralık 2003 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanıp, 1 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe giren ve Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklikleri içeren 5024 sayılı Kanun ile olmuştur. 5024 sayılı kanun ile Türkiye'de ilk kez 2004 yılında enflasyon muhasebesi işlemleri uygulanmış, 2021 yılı sonuna kadar şartlar oluşmadığı için finansal tablolarda enflasyon düzeltme işlemleri uygulanmamıştır. 2021 yılı sonuna gelindiğinde Türkiye'de enflasyon düzeltme işlemleri için şartlar oluşmasına rağmen 2022 ve 2023 yıllarını kapsayan dönemde, işletmelerin finansal tablolarında enflasyon düzeltme işlemi yapamayacağı 22 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe giren 7352 sayılı yasa ile düzenlenmiştir. 7352 sayılı yasa 2024 yılını kapsamamaktadır. 2024 yılında Türkiye'de yüksek enflasyon oranlarının devam etmesi durumunda enflasyon muhasebesi işlemleri uzun bir aradan sonra ekonomik hayatımıza tekrar girmiş olacaktır. (Koçak, Kısakürek ve Babacan, 2023:1526).

Enflasyon Düzeltmesi: VUK'nın Mükerrer 298. Maddesinde değişiklik yapılarak eklenen 25. Madde ile 5024 Sayılı "Enflasyon Düzeltmesi Kanunu" yürürlüğe girmiştir. Bu kapsama giren mükellefler, geçici mali tablolarını enflasyon etkilerinden gidermeye yönelik düzeltmelerini yaparak vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali raporlarını sunmak zorundadır (Gülcemal, 2006). Kanunda belirtilen şartlar 2003 ve 2004 yıllarında sağlanmış ve işletmeler mali tablolarında enflasyon düzeltmeleri yapmışlardır ancak 2005 yılında ilgili şartlar oluşmaması sebebiyle uygulama sona ermiştir. 2024 yılında ilgili kanunda belirtilen enflasyonist şartların oluşması durumunda da bu uygulamanın devam edebileceği belirtilmektedir (KPMG,2023).

İşletmelerde enflasyon düzeltmesi uygulamalarının vergisel ve diğer kanunlarla yapılan uygulamaların dışında 29 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı devreye alınmıştır. 29 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı, Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama olarak tanımlanmış ve 1990 yılı itibariyle de yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde ise 2 Nolu standart Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı olarak Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından 1996 yılında yayınlanmış ve 1997 yılında yürürlüğe girmiştir. Standart büyük ölçüde 29 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı hükümleri ile paralellik göstermektedir (Yıldız,2018: 212). Enflasyonla ilgili bir diğer düzenleme olan, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm 25 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” başlığında ele alınmıştır. Bir diğer finansal raporlama standardı olan Küçük ve Mikro İşletmeler için KÜMİ FRS'de ise enflasyon muhasebesi uygulamalarına yönelik özel bir madde ya da bölüm bulunmamakta ancak tavsiye niteliğinde hükümler bulunmaktadır.

4.1. Enflasyon Muhasebesi

Enflasyon muhasebesi, geleneksel muhasebe uygulamalarının yetersiz kaldığı yüksek enflasyonist ortamlarda bir uygulama alternatifidir. Enflasyon muhasebesi uygulamalarının amacı, paranın satın alma gücündeki değişime bağlı olarak finansal tabloların, dönem sonundaki değerinin düzeltilmesini sağlamaktır (Lazol, 2000:111). Enflasyon muhasebesi, işletmelerin muhasebe kayıtlarında herhangi bir değişikliğe sebep olmadan, finansal tablo kalemlerinin enflasyon karşısında gerçek değerlerini yansıtabilmeleri amacıyla çeşitli endeksler kullanarak düzeltilmesi mantığına dayanmaktadır. Finansal tablo kalemlerinin parasal tutarından ziyade satın alma güçleri dikkate alınmaktadır (İleri ve Altınışık, 2004:42).

Enflasyon muhasebesi, finansal tablolarda enflasyon düzeltmesi sırasında dikkate alınacak parasal olmayan kıymetlerin tutarlarının, finansal tablonun düzenlendiği tarihteki satın alma gücünü yansıtacak şekilde hesaplanmasını sağlamak için bir düzeltme katsayısı ile çarpılarak belirlenmesini ifade etmektedir. Enflasyon düzeltmesinde atılacak ilk adımda, mali tablolarda düzeltme işlemi yapılacak parasal olmayan kalemler belirlenir. Sonraki adımda ise, enflasyon düzeltmesi işlemlerinde esas alınacak tutar ve düzeltme katsayısının tespiti gelmektedir. Parasal olmayan kalemin tutarının düzeltme katsayısı ile çarpılarak finansal tablolarda gösterilecek düzeltilmiş yeni değeri tespit edilir. Billançoda yer alan kalemlere enflasyon düzeltmesi, uygulandığında, ilgili hesap kalemleri belirlendikten sonra enflasyon düzeltme kayıtları yapılmaktadır. Enflasyon düzeltmesi yapılan mali tablo kalemleri, izleyen dönemde bu değerlerle döneme başlarlar (Altınışık, 2019:66).

5024 sayılı Kanun'da yer alan tanımlardan ilk ikisi “parasal olan kıymetler” ve “parasal olmayan kıymetler” kavramlarıdır. Parasal kıymetler, “*Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.)*” Parasal olmayan kıymetler ise; *parasal kıymetler dışındaki kıymetler* olarak tanımlanmıştır.

Mali tablo kalemlerinin düzeltilmesinde “Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından hesaplanan ve ilân edilen Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi” fiyat endeksi olarak kullanılarak finansal tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksi belirlenir. Daha sonra düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle düzeltme katsayısı elde edilmiş olur. (Yükçü ve Özkan, 2004:130).

Enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan farklar ve düzeltme tutarlarının kaydedileceği hesaplarla ilgili olarak 05.05.2004 tarihli ve 25453 sayılı Resmi Gazetede, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No: 12 yayımlanmıştır. Bu hesaplar aşağıda yer almaktadır (Çelik ve Gönen, 2005:137).

358. Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme

- 502 Sermaye Düzeltilmesi Olumlu Fark Hesabı
 503 Sermaye Düzeltilmesi Olumsuz Fark Hesabı
 648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları Hesabı
 658 Enflasyon Düzeltmesi Zararları Hesabı
 697 Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı
 698 Enflasyon Düzeltme Hesabı

Finansal tabloların enflasyon etkilerden arındırılmasında kullanılan, enflasyon muhasebesi uygulamaları içerisinde üç temel yönetime yer verilmiştir (Karapınar, 2004:23):

• **Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi Yöntemi (GFDY):** Bu yöntemde, enflasyon sebebiyle finansal tablo kalemlerinde, tablonun hazırlandığı tarihteki paranın satın alma gücünde meydana gelen değişimin sebep olduğu etkilerin genel fiyat endeksleri ile düzeltilerek gerçek durumuyla ifade edilmesinin sağlanması öngörülmektedir. Bu yöntemde, mali tablolarda yer alacak tutarların paranın değerinde meydana gelen düşüşleri en iyi yansıtabilecek endeksin seçimi önem arz etmektedir. Enflasyon düzeltmesinde kullanılacak endeksler; TEFE, TÜFE ve Milli Gelir Deflatörü olabilir. Yöntemin bazı istisnaları mevcuttur. GFDY ile düzeltilmiş finansal tablolarda yer alan bir hesap kaleminin değeri cari piyasa değerinden yüksek olması durumunda, cari piyasa değerleri endekse göre düzeltilmiş değer yerine kullanılacaktır. Ayrıca enflasyonun paranın satın alma gücünde sebep olduğu değer düşüklüğü sonucu, işletmedeki mevcut parasal kaynakları azalmakta ve işletme için “elde bulundurma kazancı”na sebep olmaktadır. Bununla birlikte, işletmenin parasal aktiflerinde bir satın alma gücü azalması, “elde bulundurma kaybı”nı ortaya çıkaracaktır. Bu kazanç ve kayıplarının kendi aralarında mahsup edilmesi suretiyle, Net Kazanç / Kayıp [Net Parasal Pozisyon (NPP)] tespit edilmektedir. NPP; enflasyon düzeltmesi işlemleri sonucu ortaya çıktığından geleneksel muhasebe yöntemiyle hazırlanmış finansal tablolarda yer almayan bir kalemdir ve ancak GFDY ile hazırlanan düzeltilmiş gelir tablosunda yer almaktadır (Özdemir ve Arslan, 2007: 93-94).

• **Cari (ikame) Maliyet Muhasebesi Yöntemi:** Genel fiyat düzeyi yönteminin göz ardı ettiği özel fiyat hareketlerinin işletme faaliyetlerini önemli derecede etkilemesi, ikame maliyet muhasebesi yönteminin geliştirilmesini sağlamıştır. Bu modelde, özel fiyatlar seviyesindeki değişimler esas alınarak, geleneksel muhasebe işlemlerinde geçerli olan para birimi kullanılmakta ve değerlendirme uygulamalarında tarihi maliyetler yerine, cari maliyetleri esas alınmaktadır. Bu modelde, ortakların kısa vadeli menfaatleri yerine öncelik olarak işletmenin sürekliliğine daha fazla önem verilmiştir. Cari maliyet muhasebesi yöntemi, dönem kârının hesaplanmasında benimsenen yaklaşım ve kullanılan yöntemler ile işletmenin üretim gücünün ve sermayesinin korunmasını amaçlamaktadır (Çiftçi, 1997:161; Koçsoy, 2015:87).

• **Genel Fiyat-Cari Maliyet (Karma) Muhasebesi Yöntemi:** Genel fiyat- cari maliyet muhasebesi yönteminde, özel fiyat seviyesine göre belirlenmiş cari maliyet muhasebesi kârı, fiyatlar genel seviyesindeki değişiklikleri esas alarak yeniden düzeltilmektedir. Bu işlemle oluşacak fiktif kârlar bertaraf edilerek gerçek cari maliyet muhasebesi kârına tespit edilmektedir. Karma yöntem, işletmelerde kârın doğru bir şekilde hesaplanmasını böylece finansal tablolarda enflasyonun tüm etkilerinin gösterilmesini hedeflediğinden genel ve özel fiyat seviyesinde meydana gelen değişimlerin etkilerini dikkate alarak, diğer iki modele karşı teorik üstünlüğe sahiptir. Ancak, gerek uygulamada yaşanan zorluklar gerekse teorik esaslardaki bazı eksiklikler sebebiyle, uygulamaya geçmiş değildir (Demir, 2006:69).

Enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemler genel olarak değerlendirildiğinde, paranın değerinin sürekli değiştiği enflasyonist dönemlerde fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yetersiz ölçülemeye neden olabilir. Nispi fiyat değişikliklerini ele alan cari maliyet muhasebesi yöntemi

ise genel fiyat seviyesinde meydana gelen değişiklikleri yansıtmamaktadır. Dolayısıyla günümüzde üzerinde görüş birliğine varılmış bir yöntemle ulaşılamamıştır (Hacırüstemoğlu, 1993:54).

4.2 Türkiye Muhasebe Standardı TMS 29r Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı

Yüksek enflasyonlu dönemlerde finansal raporlama süreçlerinin düzenlenerek işletmelerin finansal sonuçlarının daha sağlıklı bir şekilde sunulmasını amaçlayan TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanarak yine aynı tarihli hesap dönemi itibariyle uygulanmaya konulmuştur (Arzova ve Şahin, 2022:18). Trajkovska, Koleva ve Svrtinov (2018) Uluslararası Muhasebe Standartları IFRS 29'da enflasyon düzeltmelerinde amacın finansal tablolarda ayrıntılı kayıtlar ve hesaplamalardan çok kullanılabilir bilgiye ulaşmak olduğunu ve enflasyon düzeltmesi yapılmış mali tabloların istikrarlı fiyatların hakim olduğu dönemlerdeki mali tablolarla aynı anlamı taşıması gerektiğini belirtmişlerdir.

Standartta, yüksek enflasyonlu ekonomilerde paranın satın alma gücünü kaybetmesi sebebiyle, işletmelerin finansal durumunun ve faaliyet sonuçlarının düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanmasının faydalı ve anlamlı bilgiler sağlamayacağı belirtilmiştir. Öyle ki, farklı zamanlarda meydana gelmiş işlem veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı bilgiler verebilmektedir (TMS 29, Paragraf 2). Bu standart gereği olarak yüksek enflasyonun mevcut olduğunun tespit edildiği para birimine sahip olan ülkede işletmeler, raporlama döneminin başından itibaren konsolide finansal tablolarla birlikte tüm temel finansal tablolarda uygulanır (TMS 29, Paragraf 1-4).

Standart kapsamında, finansal tablolar cari maliyet esası ve tarihi maliyet esasına göre olmak üzere iki şekilde değerlendirilmektedir. TMS 29'a göre, tarihi maliyetleriyle oluşturulmuş bilanço kalemleri gerçek durumu yansıtmıyor ise cari genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Cari maliyet esasına göre hazırlanmış bilançolarda düzeltme yapılmasına ihtiyaç yoktur. İşletmelerde finansal işlem ya da olaylar cari maliyet yöntemi ile hazırlanmış kapsamlı gelir tablolarına gerçekleşme tarihindeki cari maliyetleri ile gösterilmektedir. Amortisman giderleri ve satılan malların maliyeti tüketim tarihlerindeki cari maliyetleri ile kaydedilirken, satışlar ve diğer giderler ise gerçekleştikleri tarihlerdeki parasal tutarlara göre muhasebeleştirilmektedir. Bu farklılık, finansal tablolardaki tüm tutarların raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmesini gerektirmektedir. (TMS 29, Paragraf 29-30).

Standartta göre parasal kalemler, elde tutulan para ile para olarak alınacak veya ödenecek kalemler olup düzeltilmelerine gerek yoktur. Bunların dışında kalan tüm aktif ve pasif kalemler parasal olmayan kalemlerdir. Bu kalemler içerisinde net kâr ve gerçek uygun değeri ile değerlendirilen hariç tüm parasal olmayan aktif ve pasifler kalemler düzeltilir (TMS 29, Paragraf 12-14). Standartın tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin enflasyon düzeltmeleri ile ilgili hükümleri bulunmaktadır (TMS 29, Paragraf 15-21):

- *Parasal olmayan varlıklar arasında yer alan hammadde ve ticari mallar, şerefiye, patent ve ticari haklar ile maddi duran varlıklar gibi varlıklar satın alma tarihlerinden itibaren düzeltilir. Yarı mamuller ve mamuller satın alma ve üretim maliyetlerinin oluştuğu tarihler itibariyle düzeltilmelidir. Eğer düzeltme sonucu oluşan tutarlar geri kazanılabilir tutarının üzerinde ise, düzeltilmiş tutarlar geri kazanılabilir tutarlarına indirilmelidir.*
- *Maddi duran varlıkların iktisap edildiği tarihte kayıtlar mevcut değilse varlıkların bağımsız bir değerlendirme sonucunda belirlenen değerleri düzeltmeye tabi tutularak finansal tabloda gösterilir.*
- *Maddi duran varlıklar gibi parasal olmayan kalemler daha önce değerlendirilmiş olsa bile, defter değerleri yeniden değerlendirme tarihinden itibaren düzeltilerek cari değerleri ile finansal tablolara alınır.*

- Öz kaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir yatırım, işletmenin kâr veya zarardaki payları ile net aktiflerini hesaplamak amacıyla düzeltilir.
- Borçlanma maliyetlerindeki enflasyon etkisini giderebilmek için, sermaye harcamalarının borçlanmayla finanse edilen kısmı ve borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisine isabet eden kısmı, maliyetlerin oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilmelidir.
- Geçmiş yıl kârları/zararları ve öz kaynak kalemleri genel fiyat endeksi ile düzeltilir.
- Enflasyon düzeltilmesi yapılan finansal tablolarda, enflasyona bağlı olarak oluşan net kârdaki kazanç veya kayıp, kâr ya da zararda gösterilir.
- Raporlama dönemi sonunda nakit akış tablosundaki tüm kalemlerin cari ölçüm birimine göre ifade edilmesini gerektirir (TMS 29, Paragraf 33).
- Yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimlerinde raporlama yapan ana ortaklığın ve bağlı ortaklıklarının finansal tabloları konsolide edilmeden önce raporlama yapılan ülkenin para biriminde genel fiyat endeksi ile düzeltilir. Önceki dönemle ilgili bilgiler ise raporlama dönemi sonunda TMS 21 hükümlerine tabidir (TMS 29, Paragraf 35).
- İşletme varlıklarının ve borçlarının defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında fark oluşması durumunda, bu farklar “TMS 12 Gelir Vergileri” Standardı dikkate alınarak muhasebeleştirilir (TMS 29, Paragraf 32).

Standardın uygulanması özellikle yabancı iştiraki ve bağlı ortaklığı olan işletmeler ile farklı ülkelerde raporlama yapan işletmeler için zorluklar yaratmaktadır. Enflasyon düzeltilmesi yapan işletmenin finansal raporları, düzeltme yapılmasına gerek duyulmayan bir ülkede de kullanıldığında farklı sonuçların ortaya çıkmasına sebep olacaktır. Örneğin, Türkiye’de faaliyet gösteren işletmenin enflasyon muhasebesi uygulaması sonucu ortaya çıkan finansal tablolar ile şirketin enflasyon düzeltilmesi yapılmayan bir ülkede yapacağı finansal raporlarında farklılık arz edecektir. Bu durum finansal tablo okuyucuları açısından tabloların değerlendirilmesinde zorluklar çıkarabilecektir.

4.3. Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

BOBİ FRS, Küçük ve Orta Boy İşletmeler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, İngiltere’nin FRS 102 standardından ve Türkiye’nin geleneksel muhasebe uygulamalarından etkilenecek şekilde hazırlanmış Türkiye’ye özgü bir standarttır (Öztürk, 2017). Standart, 01.01.2018 tarihi itibarıyla uygulamaya girmiş, bağımsız denetime tabi olan ancak TFRS uygulamak zorunda olmayan işletmeleri kapsamına almaktadır. BOBİ FRS Bölüm 25’te yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin bu ekonomilerde kullanılan para birimi cinsinden finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir (BOBİ FRS, 25.2).

Ağırlıklı kullanılan para birimi (AKPB) Türk Lirası olan işletmeler için, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından ülke geneli için hesaplanan, Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksinde (Yİ-ÜFE) meydana gelecek artışın, son üç raporlama döneminde (içinde bulunulan dönem dâhil) %100’den fazla olması ve cari raporlama döneminde %10’un aşması durumunda işletmeler finansal tablolarını enflasyon düzeltilmesine tâbi tutacaklardır (BOBİ FRS, 25.3).

Ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olmayan işletmeler, ilgili para biriminin ait olduğu ekonominin yüksek enflasyonlu bir ekonomi olup olmadığını aşağıdaki ölçütlere göre belirler (BOBİ FRS; 25.4) :

- “Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda yabancı bir para biriminde tutmayı tercih etmesi,
- Nüfusun büyük çoğunluğu parasal varlıkları yerel para biriminden ziyade daha istikrarlı bir para biriminde tutmak istemesi,
- Vadeli satış ve alışların, vadeler kısa süreli olsa dahi bu sürede gerçekleştirilecek fiyat düşüşlerini yansıtabilecek fiyatlarla gerçekleşmesi,
- Faiz oranları, ücretler ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlanması,

- *Kümülatif enflasyon oranının son üç yılda oluşan enflasyon oranının %100'e yaklaşması ya da aşması”*

İşletmeler yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullandıkları takdirde, finansal tablolarda yer alan kalemlere ait tutarları ilgili raporlama dönemi sonundaki cari değeri (satın alma gücü) ile ifade edilmek için düzeltme işlemleri yapmaktadır. İşletmeler TÜİK tarafından hesaplanan Yİ-ÜFE'yi genel fiyat endeksi kullanarak finansal tablolarını düzeltirler. Standart dışında kalan işletmeler ise, satın alma gücünde meydana gelen değişiklikleri yansıtarak gerçek değerlerle raporlama yapılabilecek genel bir fiyat endeksini kullanırlar (BOBİ FRS, 25.5-6).

“Bir finansal tabloda izlenen varlık ve yükümlülükler gibi parasal olmayan kalemler net gerçekleşebilir değeri veya gerçeğe uygun değeri ile gösterilmesi durumunda tekrar düzeltilmezler (BOBİ FRS, 25.10). TMS 29'da finansal tablolar tarihi maliyet esasına ve cari maliyet esası ile hazırlanmasına göre ayrılmıştır. Standartta, parasal olmayan varlık ve yükümlülüklerden cari değerleri üzerinden izlenmeyen kalemler TMS 29'da olduğu gibi düzeltmeye tabi tutulacağı ifade edilmiştir. Bu kapsamda (BOBİ FRS, 25.10-22):

- *“ Hammadde ve ticari mallar ile şerefiye, patent gibi ticari markalar ve hammadde, ticari mallar ve maddi duran varlıklar benzeri varlıklar satın alma tarihlerinden itibaren düzeltilir. Mamul ve yarı mamuller ise satın alma ve dönüştürme maliyetlerinin olduğu tarihlerden itibaren düzeltilir.*
- *Raporlama dönemi içerisindeki bir tarihte yeniden değerlendirilmiş bir maddi duran varlığın enflasyona göre düzeltilmiş tutarı, raporlama döneminde söz konusu değerlemenin yapıldığı tarihten itibaren düzeltilerek bulunur.*
- *Finansal tabloda yer alan bir parasal olmayan kalemin geri kazanılabilir tutarı ya da net gerçekleşebilir değerinin düzeltilmiş değerden yüksek olması durumunda ilgili kalemin tutarı bu değerlere indirilir.*
- *Borçlanma maliyetlerini etkileyen enflasyon farkı, maliyetlerin olduğu dönemde gider olarak sınıflandırılarak finansal tablolarda gösterilir.*
- *Standartın uygulandığı raporlama döneminin başında, “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” ve “Yeniden Değerleme Yedeği” artışları dışında kalan öz kaynak kalemleri, işletmeye aktarıldığı ya da olduğu tarihten itibaren genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. “Yeniden Değerleme Yedeği” kaleminde gösterilen tutar elimine edilir. Geçmiş Yıl Kâr/Zararları hesabı ise, endekse göre düzeltilmiş finansal fûrum tablosu kalemlerinden elde edilir.*
- *Finansal Durum Tablosunda, ödenmiş sermaye tutarının düzeltilmesi sonucu bulunan düzeltilmiş tutarları “Sermaye Düzeltme Farkları” olarak gösterilir.*
- *Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan tüm gelir ve gider kalemleri, ilk kez raporlandıkları tarih itibarıyla genel fiyat endeksi dikkate alınarak düzeltilir.*
- *İşletmelerin sahip olduğu net parasal pozisyondan kaynaklanan kazanç ya da kayıplar Kâr veya Zarar Tablosunda gösterilir.*
- *Nakit Akış Tablosunu oluşturan kalemlerin tutarları cari değeriyle raporlanmalıdır.*
- *Konsolide finansal tabloları enflasyon etkilerini giderebilmek için düzeltilmelidir.*
- *Finansal durum tablosundaki parasal olmayan kalemlerin defter değeri bu tarihteki değerine göre düzeltilir. Düzeltilmiş tutar ile vergiye esas değer kıyaslanarak “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” bölümünde ertelenmiş vergi tutarı gösterilir.*

4.4. Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama (KÜMİ FRS)

Küçük ve orta ölçekli işletmeler, ülkenin ekonomik ve sosyal gelişiminde önemli role sahip ve çoğunlukla bireysel yaratıcılık ve yenilikçilikle yönlendirilen bir girişimcilik türüdür. Bu işletmeler, özellikle iş yaratma, yoksulluğu azaltma, servet yaratma, gelir dağılımı ve gelir eşitsizliğinde azalma konusunda ülke ekonomilerinin lokomotif konumundadır (Haberl, 2021: 62).

AB Direktiflerinde yer alan kriterlere göre, bağımsız denetime tabi olma ölçütleri dikkate alınarak KGK tarafından küçük ve mikro işletmeler sınıflandırması yapılmıştır. Küçük işletme kriterlerini sağlamayan işletmeler mikro işletme olarak değerlendirilmiş, bilanço esasına göre defter tutan işletmeler mikro işletmeler sınıflamasına girmiş, hadlerini sağlamayan işletmeler ise standart dışı bırakılmıştır (Akbulut ve Can, 2020:87).

Enflasyonun, küçük işletmelerin bilançolarında yer alan varlıklar, yükümlülükler ve öz sermaye üzerinde çeşitli etkileri bulunmaktadır. Enflasyon küçük işletmelerde daha düşük miktarlarda satın alınan mal maliyetini fiyat artışları sebebiyle artırabilir bu durum bilançolarda daha yüksek envanter tutarlarına sebep olabilmektedir. Küçük işletmelerde tesis, makine, donanım, ekipman gibi maddi duran varlıkların değeri de enflasyondan etkilenmektedir. Fiyat artışları bu varlıkların yenileme maliyetlerini artırmaktadır. Ayrıca duran varlıkların tarihsel maliyetleri bugün ki değerlerini doğru bir şekilde yansıtmamakta ve bu da varlıkların bilançoda daha düşük değerlerle raporlanmasına yol açmaktadır. Küçük işletmelerin artan girdi maliyetleri sebebiyle, satış fiyatlarını sürekli artırmak zorunda kalması işletmenin nakit akışlarını ve alacaklarını da olumsuz etkilemektedir. Bununla birlikte, ülkede enflasyonu düşürmek için uygulanan özellikle Merkez Bankaları'nın aldığı faiz yükseltme kararları, kısa vadeli borçlanma maliyetlerini artırabileceğinden küçük işletmelerin mali yapıları da olumsuz etkilenmektedir. Ancak küçük işletmelerin uzun vadeli, sabit oranlı borcu varsa enflasyon sebebiyle borcun gerçek değeri zamanla düşecektir. Paranın satın alma gücünün düşmesi sonucu, işletmelerde borçların geri ödeme yükünün azalması küçük işletmeler için olumlu olabilir. Enflasyonun, işletmenin maliyetlerini ve fiyatlandırma stratejilerine bağlı olarak kârlılık üzerinde de negatif ve pozitif etkileri bulunmaktadır. Kârın enflasyon nedeniyle artması ya da düşmesi, işletmenin birikmiş net gelirini temsil eden dağıtılmamış kârlarını etkilemektedir. Fiyatların artması sonucu borçların ve öz sermayenin gerçek değerinde ortaya çıkabilecek değişim işletmelerin finansal tablolarında bilgi kullanıcılarına sunulmalıdır (Süleyman, 2023).

Küçük işletmeler ekonomi içerisinde önemli bir yere sahiptir. Bu işletmelerin, küçük çaplı bir iş hacmiyle faaliyet göstermeleri enflasyonun getirdiği fiyat değişimlerine karşı daha hızlı tepki vererek kendini koruyabilmesini sağlama noktasında avantajlı bir duruma getiriyor gibi görünse de sınırlı bir sermaye ile çalışmaları işletmelerin finansal durumlarının zayıflamasına sebep olmaktadır. Yasal düzenlemeler açısından incelendiğinde, küçük işletmeler için hazırlanmış KÜMİ FRS içerisinde yüksek enflasyon ortamında finansal tabloların sağlığını korumak için herhangi bir uygulamaya yer verilmemiştir. Ancak KÜMİ FRS metni incelendiğinde metnin ekler bölümünde yer verilen Finansal Durum Tablosu taslağında "Sermaye Düzeltme Farkları" hesabına yer verilmiştir. Buradan hareketle, standartlar içerisinde her ne kadar enflasyona yönelik hükümler yer almasa da yapılacak uygulamalar sonucu oluşan farkların raporlanması için hesap kalemi gösterilmiştir. Ancak verilen hesap örneğiyle sadece öz sermaye düzeltmesine yönelik bir raporlama sunması sınırlı bir uygulama imkânı sunmaktadır. KÜMİ FRS genel olarak incelendiğinde BOBİ FRS ile büyük oranda benzerlik göstermektedir. BOBİ FRS'de yer alan enflasyon düzeltmelerine yönelik uygulamaların küçük işletmeler tarafından da uygulanabilirliği söz konusudur. Ayrıca VUK kapsamında yer alan enflasyon etkilerine yönelik uygulamalar da tüm işletmeler için geçerli olması sebebiyle küçük işletmeler için de kapsayıcı olmaktadır.

4.5. Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında SPK'nın Seri XI, 20 No.'Lu Tebliği

Sermaye Piyasası Kurulu tarafından düzenlenen Seri XI, 20 No.'Lu Tebliğ, 28.11.2001 tarih ve 2459 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. İki yıl ertelenen tebliğ, 17 Ocak 2002 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Seri XI, No:20 sayılı Enflasyon Muhasebesi Tebliği olarak açıklanmış ve 1.1.2003 tarihinde sona eren yıllık ve bundan sonra gelen ilk ara mali tablolarda geçerli olacağı belirtilmiştir. Tebliğ kapsamında yer alan işletmeler; aracı kurumlar, yatırım ortaklıkları ile bunların bağlı ortaklıkları ve iştirakleri" olarak tanımlanmıştır (Acar ve Tugay, 2005:84).

SPK'nın ilgili tebliğinde altı bölüm bulunmaktadır. Tebliğin amacı, kapsamı, dayanakları ve tebliğde geçen terimlerin yer aldığı ilk bölümden sonra, tebliğin ikinci bölümünde DİE tarafından yayınlanan TEFE ile birlikte genel fiyat düzeyi muhasebesi uygulaması kabul edilmiştir (Çelik, 2003:54). Tebliğde finansal tablo kalemlerinin düzeltilmesi, düzeltme katsayısı kullanarak paranın satın alma gücünde meydana gelen değişimlerden etkilenen hesap kalemlerinin cari değeriyle ifade edilmesi işlemidir. Düzeltme işlemlerinde kullanılacak katsayı, bilançonun düzenlendiği tarihteki fiyat endeksinin, düzeltme işlemi yapılacak tarihteki fiyat endeksine bölünerek hesaplanmaktadır (SPK Seri:XI 20 no'lu Tebliğ, Md. 373). Tebliğde finansal tablo kalemleri parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler ayrımı yapılmıştır ve standartlarla uyumludur (SPK Seri:XI 20 no'lu Tebliğ, Md. 376-384).

- Bilançonun düzeltilmesinin, düzeltme katsayısı kullanılarak yapılacağı belirtilmiştir. Tebliğde düzeltme işlemleri ile ilgili olarak esas alınacak tarihler bilanço kalemlerinin mahiyetine göre aktifleştirme tarihi, satın alma, imal tarihi olarak verilmiştir.
- Amortisman tabi varlıkların düzeltilmesinde satın alma tarihi dikkate alınarak düzeltme işlemleri cari döneme kadar yapılır.
- Yarı mamul ve mamul stoklarının düzeltilmesinde, bunların maliyete dahil edilen unsurlarının aktive ilk giriş tarihleri dikkate alınmaktadır.
- Öz sermayenin düzeltilmesi ile ilgili olarak oluşacak farklar için “öz sermaye enflasyon farkları” hesabı işaret edilmiştir.
- Gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesinde, paranın satın alma gücünde meydana gelen değişimi yansıtabilmek amacıyla gelir ve giderler tahakkuk ettiği tarihler dikkate alınarak düzeltme işlemi yapılır.
- Nakit akım tablosu ve öz sermaye değişim tablosu da cari satın alma gücü cinsinden ifade edilebilmesi amacıyla düzeltme işlemine tabidir.

4.6. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)'nın 14 Sayılı Tebliği

BDDK tarafından hazırlanan Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzeltilmesine İlişkin Muhasebe Standardı 1 Temmuz 2002 tarihinde 14 sayılı tebliğ olarak yayınlanmıştır. Bu düzenleme uyarınca bankalar finansal tablolarını enflasyona göre düzeltmişlerdir. Tebliğ genel olarak TMS 29 ile uyumlu olup bankacılık sektörüne özel düzenlemelere yer verilmiştir (Karapınar ve Gürdal, 2003:32). Mali tabloların bu tebliğ hükümleri uyarınca hazırlandığı dönemlerde bankalar, muhasebe defter ve kayıtları ile düzeltme işlemine tabi tutulmuş mali tablolar arasındaki ilişkiyi kurmak ve bir sonraki yıl mali tablolarının sağlıklı bir şekilde hazırlanmasını sağlamak durumundadır (BDDK 14 Sayılı Tebliğ, Madde 27).

5. ENFLASYON İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizde enflasyonla ilgili olarak yapılan yasal düzenlemeler dikkate alındığında genel olarak uyum içerisinde olduğunu söylemek mümkündür. Bu durum işletmelerin finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında zaman ve maliyet tasarrufu sağlamakla birlikte doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir tablolar hazırlamak için önem arz etmektedir. Uygulamaların geneli TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı hükümleriyle paralellik arz etmektedir. Genel olarak uygulamaların ortak ve farklı yönleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özulucan, 2002:37; Erten 2004: 84-85).

- Finansal raporlama çerçeveleri ile SPK ve BDDK'da yer alan enflasyon muhasebesi uygulamalarında ortak amaç, paranın satın alma gücünde enflasyon nedeniyle meydana gelen azalmaya bağlı olarak finansal tabloların doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir bilgiler sunmasını sağlamaktır. 5024 Sayılı yasada belirtilen enflasyon muhasebesi uygulamalarında enflasyon düzeltmelerinin odağında doğru vergi matrahının hesaplanması bulunmaktadır. Standartlar daha çok finansal tablo kullanıcılarının bilgilendirilmesi üzerinde yoğunlaşmaktadır.
- Enflasyon muhasebesine yönelik uygulamalar, işletmelerin finansal tablolarının gerçek değeriyle gösterilmesi amacıyla düzeltilmesine yöneliktir. Bu kapsamda, TMS 29'da tüm finansal

tablolar vurgusu yapılmış, finansal durum tablosu, kapsamlı gelir tablosu ve nakit akış tablosunda yapılacak düzeltmelerden bahsedilmiştir. Diğer yasal düzenlemelerde de benzer uygulamalar olup VUK'a göre mali tablolar kapsamında satışların maliyeti tablosu, kar dağıtım tablosu ve öz kaynak değişim tablosu da yer almaktadır.

- Enflasyon düzeltilmesi uygulayıcıları için 5024 sayılı yasada bilanço usulüne göre defter tutan işletmelerden Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'ne tabi işletmeler ifadesi yer alırken, SPK'da "SPK'ya tabi tüm işletmeler", BDDK'da "bankalar", finansal raporlama standartlarında ise "tüm işletmeler" ifadesi yer almaktadır. Ayrıca raporlama standartlarına göre enflasyon muhasebesi uygulamaları ihtiyaridir ancak diğer yasal düzenlemelere göre uygulanması zorunludur.
- Enflasyon muhasebesi uygulamalarında kısmi düzeltmeler olarak bahsi geçen yöntemler sadece muhasebe kayıtlarında yer almış olup diğer yasal düzenlemeler ve raporlama standartlarında enflasyon düzeltmeleri finansal tablolar üzerinde gerçekleştirilmektedir.
- Finansal tablo kalemleri, tüm yasal düzenlemeler ve raporlama standartlarında parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler olarak sınıflandırılmaktadır. Enflasyon düzeltilmesi parasal olmayan kalemlerde yapılmakta, parasal kalemler cari ölçü birimi para ile ifade edildiklerinden düzeltme işlemi gerektirmemektedir. Ancak parasal olmayan kalemler içerisinde cari değeri ile finansal tabloda yer alan değerler tekrar enflasyon düzeltilmesine tabi değildir.
- Enflasyon muhasebesi uygulamalarında üç yöntem mevcuttur. Yasal düzenlemeler incelendiğinde 5024 sayılı yasada genel fiyat düzeyi, cari maliyet ve karma yöntem bulunurken SPK, BDDK, TMS ve BOBİ FRS'de bu yöntemlerden genel fiyat düzeyi yöntemi kullanımını önerilmektedir.
- "Sabit kıymetlerin düzeltilmesinde paranın satın alma gücünü ifade eden genel bir endeks kullanılarak varlığın alış tarihinden cari döneme kadar düzeltme yapılır" uygulaması tüm yasal düzenlemeler ve finansal raporlama standartları için aynıdır.
- Menkul kıymetlerin piyasa değeri ya da düzeltilmiş değerinden düşük olanla finansal tablolarda yer alacağı ortak uygulamadır.
- Vergi karşılıkları yönüyle incelendiğinde, TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25'te finansal tablolarda ertelenmiş vergi varlığı söz konusu olup, zamanlama farklarından hesaplanmaktadır. SPK, BDDK ve 5024 sayılı Enflasyon Muhasebesi düzenlemelerinde ertelenmiş vergi varlığı uygulaması bulunmamaktadır.
- Enflasyon muhasebesi uygulamaları ile ilgili olarak yapılan finansal tablo düzeltmeleri sonucu oluşacak farklar için, tüm yasal düzenlemelerde ve finansal raporlama standartlarında fark hesaplarına alınması gereği belirtilmiş bu farklar için bir hesap belirtilmemiştir. 5024 sayılı yasadaki hareketle Tek Düzen Hesap Planı'nda düzeltme fark hesapları eklenmiştir. Ayrıca yasadaki farkların gelir tablosunda da gösterilebilmesi için 690 Dönem Kâr/Zararı işaret edilmiştir. KÜMİ FRS metninde yer alan taslak bilançoda da enflasyon farkı için "Sermaye Düzeltme Farkları" hesabına yer verilmiştir.
- Yüksek enflasyon göstergelerinin ilerleyen zamanlarda ortadan kalması durumunda en son enflasyon düzeltilmesi yapılan finansal tablolarda yer alan tutarlar dikkate alınarak kayıtlara devam edilir. Dönem için yapılan alış işlemleri herhangi bir düzeltme işlemi yapılmadan finansal tablo kalemlerine eklenir.
- Finansal tabloların dipnotlarında yapılan düzeltme işlemleriyle ilgili bilgi kullanıcılarına sunulması gereken özellikli durumlar varsa mutlaka yer verilmelidir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Enflasyon sebebiyle paranın satın alma gücünde meydana gelen azalma işletmelerin finansal yapılarını etkilemekte ve finansal tablolar gerçek bilgileri yansıtmaktan uzaklaşmaktadır. Bunun bir sonucu olarak finansal tablolar güvenilir, karşılaştırılabilir ve karar destek aracı olma özelliğini kaybetmektedir. Yasa koyucular finansal tabloları bu olumsuzluktan kurtarabilmek amacıyla enflasyon etkilerini giderebilmek üzere farklı düzenlemeler getirmiştir.

Ülkemizde de dünyada olduğu gibi son yıllarda enflasyon ciddi bir ekonomik problem haline gelmiştir. Enflasyonun etkisiyle işletmelerin finansal tablo kalemlerinde meydana gelen rakamsal büyümeler, tabloların gerçeği yansıtmasının önüne geçmektedir. İşletmelerin hukuki yapılarına göre değişmekle birlikte enflasyona karşı SPK'ya tabi şirketler için SPK'nın Seri XI, 20 No.'lu Tebliği, bankalar için BDDK'nın 14 Sayılı Tebliği, KAYİK'ler için TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı, orta büyüklükteki işletmeler için BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı, KÜMİ FRS ve bilanço usulüne göre defter tutanlar için enflasyon muhasebesi uygulamaları geliştirilmiştir.

5024 sayılı yasa ise, kısmi düzenlemeler ve enflasyon muhasebesi uygulamaları her ne kadar aynı amacı taşıyor olsa da odak noktasında vergi matrahının reel tutarlarının bulunmasına vurgu yapmaktadır. KÜMİ FRS'de enflasyona yönelik düzenlemeler içeren bir bölüm yer almamaktadır. Ancak enflasyonun en çok etkilediği işletmeler arasında küçük işletmelerin sayısı oldukça fazladır. Özellikle KÜMİ FRS'nin uygulamasının zorunlu olduğu işletmeler için finansal tabloların gerçek durumunu yansıtacak uygulamalara yer verilmesi bu işletmelerin finansal tablolarıyla ilgilenen çevreler için önemlidir. BOBİ FRS ile paralellik göstermesi muhtemel olan bu bölümde KÜMİ'lerin doğası gereği olarak farklılaşan özellikleri için birtakım değişiklikler getirilebilir.

Bu çalışmada, enflasyon düzeltmelerine yönelik yasal düzenlemeler ve finansal raporlama standartları teorik bir çerçevede ele alınmıştır. Meslek mensuplarının enflasyon muhasebesiyle ilgili bilgi ve farkındalık düzeylerini ele alan çalışmalarda, meslek mensuplarının yeterli bilgiye sahip olmadıkları ortaya konmuştur. Meslek mensuplarını bilgilendirmeye yönelik bu çalışmalar hem literatüre hem de uygulamacılara destek sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Acar, D. & Tugay, O. (2005). Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulama Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (26), 81-94.
- Akbulut, E. & Can, M. E. (2020). Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslağı Hakkında. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (63), 85-93.
- Akdoğan, N. & Tenker, N. (1998). *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akpınar, A. (2022). Enflasyon Düzeltmesi Örneği- Bir Konya İşletmesinin 2021 Yılı Dönem Başı ve Dönem Sonu Bilançolarının ve Gelir Tablosunun Düzeltilmesi, 229-257. *Muhasebe Standart ve Uygulamalarını Etkileyen Değişiklikler Gelişmeler ve Güncel Konular* kitap içi edt. Akdoğan, N., Doğan, U., Alp, S. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aktaş, S. (2006). *Enflasyon Muhasebesinin Mali Tablolara Etkisi ve Türkiye'de Yıllara Sari İnşaat İşletmelerinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması*. Yüksek Lisans Tezi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Altınışik, İ. (2019). *Enflasyonun İşletmeler Üzerindeki Etkisi ve Bu Etkileri Gidermeye Yönelik Yöntemler*. Ankara: İksad Yayınevi
- Altun, B. (2004). *Enflasyon Muhasebesinin Vergi Hukuku Bakımından Değerlendirilmesi*. Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Arzova S.B. & Şahin, B.Ş. (2022). Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Süreçleri ve Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm*, 32 (170), 13- 31.
- Asuquo, A. I., Fadenipo, A. A., Ogebeche, L. O., & Ahonkhai, O. E. (2017). Effect Of Inflation Accounting On Business Income Measurement Of Quoted Manufacturing Companies In Nigeria. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 3(1), 1886-1894.

- Bilici, N. (2003). Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkilerini Azaltmak İçin Türkiye’de Uygulanan Önlemler. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2 (1-2).
- Chamisa, E. (2007). The Use And Perceived Usefulness Of IAS 29 Restated Financial Statements By Zimbabwean Investment Analysts. *South African Journal Of Accounting Research*, 21(1), 57-79.
- Choi, F. S., & Meek, G. L. (2008). *International Accounting*. Upper Saddle River, NJ:Pearson, Prentice-Hall.
- Çelik, A. (2003). *Fiyatlar Seviyesindeki Değişmelerin Mali Tablolara Etkileri Ve Enflasyon Muhasebesi: Enflasyon Muhasebesi Yöntemlerinden Fiyatlar Genel Seviyesi Modeli Uygulaması*. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası İstatistik Genel Müdürlüğü Uzmanlık Yeterlilik Tezi, Ankara.
- Çelik, K. (2011). *Makro İktisada Giriş*. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Çelik, M. & Gönen, S: (2005). 2003-2005 Yılları Arasında Türkiye’deki Mevzuat Değişikliklerinin Muhasebe Eğitim ve Uygulamalarına Etkileri, *Yönetim ve Ekonomi*, 12/2, 127-140.
- Çiftçi, Y. (1997). Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkileri ve Enflasyon Muhasebesi Modelleri. *Vergi Sorunları Dergisi*, 16 (109), 138-167.
- Demir, Ö. (2006). *Enflasyon Muhasebesine Geçiş Sürecinde Ortaya Çıkan Uygulama Sorunlarının Değerlendirilmesi: Kuramsal ve Uygulamalı Bir Çalışma*. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Erten, H. (2004). *Sermaye Piyasası Kurulu’nun Enflasyon Muhasebesi Tebliği’nin Finansal Açısından Analizi ve Bir örnek Uygulama*, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Sermaye Piyasaları ve Borsa Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Goldschmidt, Yaaqov & Yaron, Jacob, 1991. Inflation Adjustments Of Financial Statements: Application Of International Accounting Standard 29: Financial Reporting In Hyperinflationary Economies, *Policy Research Working Paper Series 670*, The World Bank.
- Gorgieva-Trajkovska, O., Koleva, B., & Georgieva Svrtnov, V. (2018). Financial Reporting İn Hyperinflationary Economies. *Journal of Economics*, 50-57.
- Gökçen, G. & Ataman, B. (2022). Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu Kapsamında Enflasyon Muhasebesi ve Uygulaması, 203-227. *Muhasebe Standart Ve Uygulamalarını Etkileyen Değişiklikler Gelişmeler Ve Güncel Konular* kitap içi edt. Akdoğan,N., Doğan, U., Alp, S. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gökçen, G. & Öztürk, E. (2023). Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Kapsamında Özellik Arz Eden Konular. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8 (2), 504-515.
- Gökten, S., Okan Gökten, P., & Mollaoğulları, B. F. (2023). Stoklar ve Enflasyon Muhasebesi Uygulaması: BIST30 İmalat İşletmeleri Üzerine Bir Değerlendirme. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15(1), 718–731.
- Gülcemal, T. (2006). *5024 Sayılı Yasa Çerçevesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulaması*. Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, İnönü Üniversitesi, Malatya.
- Haberal, Z. (2021). Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS), Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) Taslak

- Metni İle Vergi Usul Kanunu'nun Değerleme Hükümlerinin Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 20 (62), 329-344.
- İleri, H. & Altınışık, İ. (2004). Enflasyon Düzeltmesinin Gerekliliği Enflasyon Muhasebesinin Uygulanabilirliği ve Muhasebeciler Üzerinde Yapılan Bir Araştırma: Karaman Örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 7 (1-2), 39-52.
- İlter, C. (2019). Inflation And Devaluation Effects On Financial Statements: The Case Of Turkey In 2018. *Acta Oeconomica Pragensia*, 2019(2), 49-61.
- İlter, C. (2012). Exploring the effects of inflation on financial statements through ratio analysis. December, *SSRN Electronic Journal*, DOI:10.2139/ssrn.2186707.
- Karakaya M, (2004). *Maliyet Muhasebesi -Enflasyon Muhasebesi Uygulamalı*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karasioğlu, F. & Erdemir, A. G. N. K. (2005). Enflasyon muhasebesi uygulamalarında temel işlemler üzerine bir çalışma. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2005 (2), 145-167.
- Karapınar, A. & Gürdal, K. (2003). *Enflasyon Muhasebesi*. TESMER, Yayın No: 54, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kaygusuz, S.Y. (2003). Enflasyon Muhasebesi- (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi), *İş-Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi*, 5 (2), 2.
- Keleş, D. (2015). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri, *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8/3, 31-52.
- Koçak, H., Kısakürek, M.M. & Babacan, A. (2023). Enflasyon Düzeltme İşlemlerinin İşletme Performansına Etkisi BİST'te Bir Uygulama, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 58(2), 1525-1546.
- Koçsoy, M. (2015). *Enflasyonun Finansal Tablolar ve Maliyetler Üzerindeki Etkilerinin Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesine Göre Düzeltilmesi ve Bir Uygulama*. İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Kramarova, K. (2021). The Global Problem Of İnflation And Need For İnflation Adjusted-Financial Reporting. In *SHS Web of Conferences* , 29, 09010. EDP Sciences.
- Lazol, İ. (2000). *Mali Analiz ile Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Özdemir, F. S. & Arslan, S. (2007). Enflasyon Muhasebesinde Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırılmalı Analizi. *Gazi Üniversitesi Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, (2), 87-104.
- Özdoğan, O. (2002). *Enflasyonun Temel Mali Tablolar Üzerindeki Etkileri, Bu Etkileri Önleyici Yöntemler ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Adnan Menderes Üniversitesi, Aydın.
- Özulucan, A. (2002). Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofınansman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57, (04). 127-152.
- Öztürk, C. (2017). The Role and Current Status of IFRS in the Completion of National Accounting Rules– Evidence from Turkey. *Accounting in Europe*, 14(1-2), 226-234
- Parasız, İ. (1998). *İktisada Giriş Prensipleri ve Politika*. 5.Basım, Ezgi kitabevi, Bursa.

- Riordan, D. A. & Riordan, M. P. (2009). Inflation and Financial Statement Analysis in the International Accounting Classroom. *Journal of Teaching In International Business*, (20), 174-187
- Rüstem H. (1997). *Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama)*. s.17-18., İstanbul: Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri,
- Süleyman, S. (2023). *Enflasyonun KOBİ'lere Etkisi*.
<https://www.halkbankkobi.com.tr/tr/uzmaninadanisin/makaleler/girisimcilik/enflasyonun-kobilere-etkisi.html> Erişim Tarihi: 27.08.2023
- Uysal, Y. (2007). Türkiye'de Enflasyon: Sektörel Kaynakları ve İç Ticaret Hadleri. *Finans Politik& Ekonomik Yorumlar*, 44 (508), 21-34.
- Yalçın, D. (2006). *İktisadi ve Mali Etkileriyle Türkiye'de Enflasyon Muhasebesi*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Celal Bayar Üniversitesi, Manisa.
- Yenisu, E. (2022). Enflasyonun Finansal Tablolara Etkisi ve Enflasyon Muhasebesi, *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*. 14 (27), 717-741.
- Yıldız, F. (2018). Türkiye'de Muhasebe Bilgi Sisteminde Sağlanan Bilginin Yeterliliği ve Enflasyon Muhasebesi Uygulanması Gereği. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (14), 202-217.
- Yüce, M. (1999). Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler. *Mevzuat Dergisi*, 2 (6).
- Yükçü, S. & Özkan, S. (2004). *Enflasyon Muhasebesi*, 2. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
<https://kpmgvergi.com/blog/enflasyon-muhasebesi-yil-sonu-itibari-ile-uygulaniyor/1268#:~:text=Enflasyon%20Muhasebesi%20Y%C4%B1%20Sonu%20%C4%B0tibari,Kpmg%20Vergi&text=Uzun%20zamand%C4%B1r%20konu%C5%9Fulan%20ve%20en,hatlar%C4%B1%20ile%20enflasyon%20muhasebesinden%20bahsedece%C4%B0Fim>
- https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_29_2018.pdf
- https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF
- https://www.verginet.net/dtt/1/BDDKMuhasebeDuzenlemeleri_3689.aspx
- https://www.verginet.net/dokumanlar/Muh_Std/spk/SeriXI_No25.pdf