

"Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" Standardının Uygulama Açısından Değerlendirilmesi

Kadir Gürdal

A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi
Araştırma Görevlisi

• • •

Özet

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 1.1.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 11 adet standart yayımlamıştır. Bu standartlardan birisi, "TMS-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" standardıdır. Enflasyon muhasebesinin nasıl uygulanacağını açıklayan bu standart henüz yaygın olarak kullanılmamaktadır. Uygulamaya geçildiğinde de pek çok sorunlarla karşılaşılması beklenilmektedir. Bu çalışmada öncelikle TMS-2'nin uygulama açısından değerlendirilmesi yapılmış; daha sonra uygulamada karşılaşılan sorunlara değinilmiş ve bu sorunların giderilmesi için öneriler ortaya konulmuştur. Değerlendirmeye TMS-2 metni esas alınmış; uygulanacak yöntem, endeksler, düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağı, finansal tabloların nasıl yeniden düzenleneceği üzerinde durulmuştur. Ayrıca muhasebe sistemlerine ilişkin sorunlara ve TMS-2'yi uygulayacak olanların gerekli bilgilere sahip olmaları gerektiğini vurgulayan eğitim sorununa da değinilmiştir.

"Turkish Accounting Standard-2: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies" - Application and Limitations.

Abstract

Accounting and Auditing Standards Board of Turkey (TMUDESK) accepted 11 accounting standards in 1996. One of them is called (the 2nd standard: TMS-2) is "Financial Reporting in Hyperinflationary Economies". This standard should be applied by all the firms but most of the firms in Turkey are not applying it because they don't comprehend the benefits of applying the standard, and when they determine to use it, it is expected that they will face a lot of application problems. In this paper, basing on the interpretation of TMS-2, firstly the problems which can be faced are explained and then the solutions to these problems are shown. The adjustment methods which will be applied, indexes which are used in calculating the conversion factor, restatement of financial statements are all considered while interpreting the standard.

"Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" Standardının Uygulama Açısından Değerlendirilmesi

Giriş

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) Yönetim Kurulu'nun 1994 yılında kabul ettiği Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) Yönergesi ile 9.2.1994'te kurulan TMUDESK, Uluslararası Muhasebe Standartları'nı baz alarak çalışmalarını sürdürmektedir. Kurul, 14.4.1996 tarihli toplantısında 11 adet standardı, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olarak kabul etmiş ve yayınlamıştır. Standartlar, 1.1.1997 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu standartların ikincisi, "TMS-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" standardıdır.

Enflasyonun finansal tablolara etkilerinin ortadan kaldırılabilmesi amacıyla 1997 yılına kadar kısmi düzeltme yöntemleri kullanılmıştır. 1997 yılında TMS-2 kabul edilmekle birlikte, kısmi düzeltme yöntemleri uygulanmaya devam edilmektedir. Bu yöntemler arasında yeniden değerlendirme, amortismanlar için azalan bakiyeler yöntemi, stok değerlemede LİFO yöntemi sayılabilir. Bunların yanında Maliye Bakanlığının, enflasyon dönemlerinde işletmelerin kârlarını daha az gösterebilmelerini ve daha az vergi ödemelerini sağlayacak bazı düzenlemeleri de olmuştur. Bunlardan bazıları duran varlık yenileme fonu, alacak ve borç senetleri reeskontu, finansman fonu, gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan kârın sermayeye eklenmesinde vergi istisnası, maliyet bedeli artırımı, AR-GE fonu, yatırım indiriminde endeksleme olarak sayılabilir.

Bu düzenlemeler, yukarıda da belirtildiği gibi, genellikle işletmeler üzerindeki vergi yükünün bir ölçüde hafifletilmesi amacıyla yapılmıştır. Enflasyon oranının yüksek ama hiper olmadığı (Avrupa standardı ve biraz üzeri) ortamlarda bu düzenlemeler yeterli olabilir ancak Türkiye'deki enflasyon bu kısmi düzeltme yöntemleriyle finansal tablolardaki erozyonu önlemeye

yetmemiştir. Özellikle son 10-12 yıldır yaşanan enflasyon zaten sadece vergi amaçlı olan bu yöntemleri anlamsızlaştırmıştır. Muhasebenin temel kavramlarından olan süreklilik kavramı gereği sonsuza kadar faaliyette bulunmak amacıyla kurulan işletmeler, bu kavramın gereğini yapamama durumuyla karşılaşabileceklerdir. Çünkü enflasyon her geçen yıl, özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin sermayelerini ve kârlarını eritmekte; işletmeleri yavaş yavaş iflase sürüklemektedir. Bu nedenle kısmi düzeltmeler yerine enflasyon muhasebesinin uygulanması zorunludur. TMS-2'nin standart çalışmalarını yaparken önceliğin yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama standardına verilmesi bu zorunluluğun bir sonucudur. İlk yayımlanan 11 standart arasında TMS-2'nin bulunması, bu açıdan olumludur.

Ancak standardın sadece yayımlanması yeterli değildir. Uygulamaya geçmediği sürece bu standart yazılı bir metin, üzerinde tartışılan bir konu olarak kalmaya devam edecektir. O halde bu standardın bir an önce yasal olarak uygulanması zorunlu hale getirilmelidir. Bazı büyük işletmelerin kendi finansal tablolarına bu yöntemi bir süreden beri uyguladıkları; kararlarını, elde ettikleri yeni, başka bir ifadeyle düzeltilmiş finansal tabloları gözönünde bulundurarak aldıkları bilinmektedir. Ancak işletmelerin tümü düşünüldüğünde enflasyon muhasebesini uygulayan işletmelerin toplam içinde küçük bir oranı oluşturduğu görülmektedir. İşletmelerimiz bazen bilgisizlikten, bazen fayda-maliyet analizi yapmadıkları, bazen de umursamadıkları için enflasyon muhasebesini uygulamamaktadırlar. Bu nedenle, TMS-2'nin uygulamaya geçirilmesi için zorlayıcı bazı yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Örneğin Bankalar Birliği, kredi talep eden işletmelerden istediği 3 yıllık finansal tablolar yanında, bu tabloların enflasyon muhasebesi ilkelerine göre düzenlenmiş şekillerini de isteyebilir. Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketlerden finansal tablolarını kamuya açıklamalarını isterken, enflasyona göre düzeltilmiş tabloların da açıklanmasını zorunlu kılabilir (Ancak düzeltilmiş tablolar yayımlanırken, tablo kullanıcılarını yanıltmamak için gerekli açıklamalar dipnotlarda verilmelidir). Teşviklerden yararlanmak isteyen işletmelerin ilgili kuruluşlara başvurusu sırasında vereceği belgeler arasına, enflasyona göre düzeltilmiş finansal tablolar da eklenebilir, vb. Tüm bunlar, işletmelerimizin TMS-2'nin önemini kavramalarına yardımcı olacaktır. Belki zorlamayla başlayacak olan bu uygulama, zamanla hakettiği önemi de kazanacaktır. Nasıl ki muhasebe ilk yıllarında sadece vergi amacıyla tutulan bir kayıt olarak kabul edilirken zamanla işletmenin geleceği ve yönetim kararları için temel bir sistem olduğu anlaşılmıştır; aynı şekilde enflasyon muhasebesinin de işletmenin sürekliliği için temel bir gereklilik olduğu anlaşılacaktır. Enflasyon karşısında sermayesini fiktif kârlar ile eriten işletmeler için enflasyon muhasebesi bir ihtiyaç değil, bir gerekliliktir. O halde en kısa zamanda uygulamaya geçilmelidir. Bu arada belirtilmelidir ki enflasyon muhasebesi, enflasyonu önleme aracı veya enflasyonun etkilerini giderme aracı değildir.

Enflasyon muhasebesi, enflasyonun işletmeler üzerindeki etkilerinin ortaya konulmasını sağlar. Yönetim, bu etkileri gösteren finansal tablolar yardımıyla çeşitli kararlar alır; yatırımcı, bu bilgilere göre yatırım yapar, vb. (Arslan, 1997: 37)

I- "TMS-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" Standardının Kapsamı

A- Düzeltme Yöntemleri

"TMS-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" standardını değerlendirmeye, standardın uygulama için öngördüğü yöntemle başlamak gerekir.

Enflasyon muhasebesinin uygulanmasında kullanılan başlıca iki yöntem bulunmaktadır: Cari maliyet muhasebesi ve genel fiyat düzeyi muhasebesi.

Cari maliyet muhasebesi, varlıkların cari değerlerle değerlendirilmesi ilkesine dayanır. Enflasyon, bütün mal ve hizmetlere ilişkin fiyatları aynı yönde ve aynı büyüklükte etkilemez. Bu nedenle varlıkları değerlendirirken her bir kalemin ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir. Cari maliyet muhasebesinde değerlendirme yaparken kullanılan başlıca yöntemler ise yenileme maliyeti ve net gerçekleştirilebilir değer yöntemleridir. Değerlemede kullanılan bu yöntemler TMS-2'de şu şekilde ifade edilmektedir: "*Cari değer, net cari yenileme maliyeti veya net cari yenileme maliyetinden daha küçük olmak kaydıyla, varlığın satılması halinde elde edilecek net nakit değeri veya varlığı kullanmakla sağlanacak nakit girişlerinin net bugünkü değerinden büyük olanıdır.*" Net cari yenileme maliyeti, varlığın gelecekte sunabileceği hizmeti veya hizmet edebilme kapasitesini karşılayabilecek bir başka varlık alındığında katlanılacak maliyettir. Bunun karşısındaki diğer seçenek ise; varlıkların cari piyasa koşullarında kolaylıkla satılmaları durumunda elde edilecek nakit miktarı ile, varlığın kullanılması durumunda, gelecek dönemlerde sağlayacağı nakit girişlerinin bugünkü değere indirgenerek (iskonto edilmiş nakit akımları) bulunan değerinden büyük olanın, varlığın cari yenileme maliyeti olarak kabul edilmesidir. Cari maliyet muhasebesi, sermayenin üretim gücünü korumayı amaçlayan bir yöntem olarak da gösterilebilir. Sermayenin üretim gücünün korunması yaklaşımı, enflasyon dönemlerinde asıl olanın, özsermayenin üretim gücünün korunması olduğunu kabul eder. İşletmenin fiziksel yapısının korunması anlamına gelen bu anlayışta; değerlendirme, maliyet bedeli ilkesinin tamamen terk edilerek, yerine cari piyasa fiyatının temel alınması sözkonusudur ve oldukça yaygın olan "yerine koyma" değerinin kullanılması en uygun değerlendirme ilkesi olarak görülmektedir (Ulu, 1985: 48).

Genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi ise, sermayenin satın alma gücü olarak korunması ilkesine dayanmaktadır. Sermayenin satın alma gücü olarak korunması yaklaşımda amaç, enflasyondan doğan kazanç ve kayıpları elimine ederek gerçek kârı saptayabilmektir. Bunu gerçekleştirirken kullanılan değerleme yöntemi, tarihi maliyetlerle değerleme yöntemidir. Paranın satın alma gücü zamanla değiştiği için, farklı tarihlerde maliyet bedelleriyle kayıtlara alınan varlıklar bir süre sonra farklı satın alma gcleriyle ifade edilmiş olmaktadır. Farklı satın alma gcleriyle ifade edilen bu değerler, para değerindeki değişmeyi (enflasyon dönemlerinde düşmeyi) belirleyen endeksler kullanılarak hesaplanan düzeltme katsayılarıyla çarpılarak aynı birimle ifade edilirler.

Cari maliyet muhasebesi ve fiyatlar genel düzeyi muhasebesinin kendilerine özgü olumlu ve olumsuz yönleri bulunmaktadır. Cari maliyet muhasebesine dayanılarak düzeltilen finansal tablolar, cari nitelik taşıyan bilgileri içerdikleri için daha gerçekçidir. İleriye dönük tahmin ve plânların yapılmasında da daha avantajlıdır. Bununla birlikte bu yöntemin uygulanması gctr ve pahalıdır, kişisel yargılara ve yaklaşık değerlere dayanır. Ayrıca yöneticiler için finansal tablo hazırlanması, sürekli bir değerleme işlemini zorunlu kılmaktadır.

Fiyatlar genel düzeyi muhasebesi yöntemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini değiştirmeden enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini ortaya koymayı amaçlamaktadır. Değerlemede maliyet bedelleri kullanıldığı için bu bilgilere ulaşmak göreceli olarak kolay olmaktadır. Genel fiyat değişmelerini yansıtan endekslere göre hesaplanan düzeltme katsayılarının kullanılması da kişisel yargı ve değerlendirmelere yer verilmesini önlemektedir. Bununla birlikte genel fiyat düzeyi değişmelerine göre yapılan düzeltmeler, özel fiyat değişmelerini gözönüne almadığı için, kimi zaman gerçeklerden uzaklaşabilmektedir. Ancak her şirket veya sektör için ayrı birer endeks geliştirmek de rasyonel değildir.

TMS-2; bu yöntemlerden fiyatlar genel düzeyi muhasebesini benimsemiştir. *"Temel finansal tablolar ister tarihi maliyetlere göre ister yenileme maliyetlerine göre değerleme yapılarak hazırlanmış olsun; bilançonun düzenlenme tarihindeki paranın satın alma gücüne göre raporlanmalıdır."* TMS-2'deki bu ifade, her ne Şekilde değerleme yapılırsa yapılsın, fiyatlar genel düzeyi muhasebesinin kullanılmasını zorunlu kılmaktadır. Cari maliyet muhasebesinin daha gerçekçi olduğu savunulabilir. Ancak bu yöntemin uygulanmasındaki zorluk ve zaman alıcılık, genel fiyat düzeyi muhasebesinin seçilmesine etki etmiştir. Enflasyon muhasebesi uygulaması kendi içinde zorluklar taşımaktadır. Buna bir de uygulanacak yöntemin zorluğunu eklemek doğru değildir. Fiyatlar genel düzeyi muhasebesi ise göreceli olarak daha kolay uygulanabilmektedir; belgelere dayalı

verilerin kullanılması denetlenebilmeyi mümkün kılmaktadır; aynı endeksler kullanılarak düzeltilen rakamlar karşılaştırılabilmeyi (kendi içinde ve işletmeler arasında) sağlamaktadır; enflasyondan doğan kazanç ve kayıplar elimine edildiği için kâr daha gerçekçi saptanabilmektedir. Bu nedenlerle TMS-2'nin genel fiyat düzeyi muhasebesini seçmesi yerinde bir karardır. Böylece işletmelerimiz enflasyon muhasebesi uygulamasına daha kolay geçebilecek, kararlarına temel oluşturacak verilere daha rahat ulaşabileceklerdir.

B- Öngörülen Endeks ve Düzeltme Katsayıları

Genel fiyat düzeyi muhasebesinin seçilmesi, temel finansal tablo kalemlerinin düzeltme katsayıları yardımıyla tablonun düzenlendiği tarihteki paranın satın alma gücü ile ifade edilmesini gerektirmektedir. Düzeltme katsayıları ise belirli endekslerin kullanılması ile hesaplanmaktadır. Kullanılacak endekslerin bazı nitelikleri taşıması gerekmektedir. Bu nitelikler şu şekilde belirlenebilir (Akdoğan, 1997: 614):

- Endeks, ekonomideki mal ve hizmetlerin mümkün olduğu kadar büyük bir kısmını kapsmalı ve bunlardaki fiyat değişmelerini doğru olarak yansıtmalıdır.

- Endeks, geçmiş yıllara ilişkin güvenilir ve doğru verilere dayanmalı ve kullanıma hazır olmalıdır.

TMS-2; bu özellikleri taşıyan endeksler arasında, Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Türkiye geneli için yayımladığı Toptan Eşya Fiyat Endeksi'ni (TEFE) esas almıştır. Toptan eşya fiyat endeksleri, ekonomide üretilen mal ve hizmetleri içeren en genel endekstir. Politikaya alet olmadığı sürece genel fiyat değişimleri hakkındaki en doğru ve en güvenilir bilgileri sağlar. Verilerin sürekliliği vardır ve belirli aralıklarla ilgili kuruluş tarafından açıklanır. Her ne kadar Türkiye'de Devlet İstatistik Enstitüsü endekslere esas alınan baz yılı belirli aralıklarla değiştirirse de matematiksel bazı tekniklerle endekslerin aynı baz yılda ifade edilmesi mümkün olabilmektedir. Ulaşılması kolay, güvenilir ve doğru bilgileri sağlayan TEFE, fiyatlar genel düzeyi muhasebesinin uygulanması açısından yerinde bir seçimdir.

TMS-2'de; kullanılacak yöntem ve endekslerle ilgili esaslardan sonra cari döneme ilişkin finansal tablolarda düzeltme işlemlerinin nasıl yapılacağı açıklanmaktadır. Düzeltme işlemleri sırasında dönembaşı bilançosu, dönemsonu bilançosu ve cari dönem gelir tablosu kullanılmaktadır. Düzeltme işlemlerinde atılacak ilk adım parasal kalemler ile parasal olmayan kalemlerin birbirinden ayrılmasıdır. Parasal kalemler, "Lira değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynen kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kalemlerdir". "Lira değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri

değişen fakat satın alma güçleri aynı kalan kalemler" ise parasal olmayan kalemleri oluşturmaktadır (TÜRMOB, 1997: 24).

Parasal ve parasal olmayan kalem ayrımı, genel fiyat düzeyi muhasebesinin bir gereğidir. Bu yöntemle, enflasyondan doğan kazanç ve kayıpların elimine edilmesi yoluyla gerçek kâra ulaşmak hedeflenmektedir. Cari döneme ilişkin düzeltme işlemleri yapılırken parasal kalemler düzeltilmezler çünkü bunlar, bilançonun düzenlendikleri tarihteki para biriminin satın alma gücü ile zaten ifade edilmektedirler. Buna karşılık tarihi maliyetlere göre gösterilmiş tüm parasal olmayan kalemler, bilançonun düzenlenme tarihindeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir.

Düzeltilme işlemleri, hesaplanan katsayılar yardımıyla yapılmaktadır. Düzeltme katsayısının genel olarak hesaplanma formülü şu şekildedir:

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Düzeltilmenin Yapıldığı Tarihteki TEFE Endeksi}}{\text{Düzeltililecek Kalemin Aktife veya Pasife Giriş Yaptığı Tarihteki TEFE Endeksi}}$$

Parasal olmayan kalemin alış maliyetinin düzeltme katsayısı ile çarpılmasıyla düzeltilmiş değere ulaşılmaktadır.

Parasal kalemler her ne kadar düzeltilme işlemine tabi tutulmasalar da gerçek kârın hesaplanmasında etkilidirler. Bu etki "Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazancı veya Kaybı"nın hesaplanmasıyla ölçülür. Enflasyon dönemlerinde ellerinde parasal aktif (varlık) bulduran işletmeler kayba uğrarken, parasal pasif (kaynak) bulduran işletmeler kazanç elde etmektedirler.* İşletmelerin ellerinde parasal kalem buldurmalarından ortaya çıkan kazanç veya kayıp, düzeltilmiş finansal tablolara yansıtılarak işletmenin içinde bulunduğu gerçek durum ortaya konmaktadır.

TMS-2, herhangi bir karışıklığa yer vermemek ve konuya açıklık kazandırmak amacıyla parasal ve parasal olmayan kalemleri standardın ekinde belirlemiştir. Bu ek, Tekdüzen Hesap Planı'na uygun olarak hazırlanmıştır. TMS-2'de aynı zamanda parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç veya kaybının nasıl hesaplanacağı da açıklanmıştır. Tablo şeklinde hazırlanan bu hesaplama, uygulamacılar için büyük kolaylıklar sağlamaktadır. Aynı zamanda her işletmenin kendine göre bir hesaplama yapmasını önleyerek, işletmeler arası ve dönemler arası karşılaştırma yapma ve doğruluğu yansıtma olanağı vermektedir.

* Bu yargı, parasal varlık ve kaynakların elde tutulduğu varsayımı altında geçerlidir. Parasal varlık ve kaynakların elde tutulmaması başka bir ifadeyle bunların (örneğin alacakların ve borçların) yönetimi, satın alma gücü kazancı veya kaybının büyüklüğünü ve yönünü etkileyecektir.

C- TMS-2'ye Göre Bilançonun Düzeltilmesi

İşletmeler finansal tablolarındaki tüm değerleri TL. cinsinden ifade etmek zorundadırlar. Bununla birlikte döviz cinsinden açılmış hesaplar da bulunmaktadır. Finansal tablolar düzenlenirken bu dövizli hesaplar TL.'ye çevrilerek tablolara aktarılmaktadır. Dövizli hesaplar gerçekte parasal olmayan kalemlerdir ve düzeltilmeleri gerekir. Ancak bu kalemler bilanço düzenlenirken değerlemeye tabi tutuldukları için yeniden düzeltilmezler. Başka bir ifadeyle, düzeltme işlemleri açısından parasal varlık gibi işlem görürler. O halde işletmeler açısından dövizli varlıkların veya kaynakların enflasyona göre düzeltilmelerinde önemli bir sorun yoktur. Dövizli hesapların çokluğu bir sorun doğurmamaktadır, hatta düzeltme işlemleri açısından kolaylık sağlamaktadır. Önemli olan, düzeltme işlemleri sırasında dövizli hesapların saptanması ve değerlemesidir. Parasal olmayan kalemler arasında olmakla birlikte düzeltme işlemleri açısından parasal kalem kabul edilen dövizli hesaplar, parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç veya kaybının hesaplanmasında yine parasal olmayan kalem gibi işlem görmektedir. Başka bir ifadeyle kazanç veya kaybın hesaplanmasında parasal kalem olarak değerlendirilmemektedir.

Menkul kıymetler arasında yer alan hisse senetleri parasal olmayan kalemdir ve düzeltilmeleri gerekir. Tekdüzen Muhasebe Sistemi'ne göre hisse senetleri, alış maliyetleri ile kayıtlara geçirilmektedir. Düzeltme işlemleri sırasında bu hisse senetlerinin aktife giriş tarihleri esas alınarak hesaplanan düzeltme katsayıları ile alış maliyetleri çarpılmaktadır. Bulunan değerler, hisse senetlerinin düzeltilmiş değerlerini oluşturmaktadır.

Menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde alış maliyeti yerine borsa fiyatı kullanılıyorsa, bu menkul kıymetlerin düzeltilmelerine gerek yoktur. Örneğin Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi şirketler finansal tablolarını hazırlarken menkul kıymetlerini borsa fiyatıyla değerlemek zorundadırlar. O halde bu finansal tablolardaki menkul kıymetler düzeltilmeyeceklerdir.

Stoklar, maddi duran varlıklardan sonra enflasyondan en çok etkilenen bilanço kalemidir. Stokların gerçek değerleri ile gösterilmeleri hem bilançoların gerçekleri yansıtmasına olanak sağlar, hem de satışların maliyetini belirlediği için brüt satış kârının doğru hesaplanmasına yardımcı olur. Stoklar düzeltilirken hammadde, yarı mamul, mamul ve ticari mal stokları ayrı ayrı dikkate alınmalıdır. Stokların aktife giriş tarihleri esas alınarak hesaplanan düzeltme katsayıları ile alış maliyetleri çarpılarak stokların düzeltilmiş değerlerine ulaşılır. Üretim işletmelerinde hammadde alımları çok sık yapıldığından giriş tarihlerinin saptanmasının güç olduğu durumlarda; ay, üç ay, altı ay veya bir yıllık dönemler esas alınarak ve ortalama endeksler kullanılarak düzeltme katsayıları hesaplanabilir. Stok değerlendirme yöntemleri de kullanılacak endeksleri

etkilemektedir. Örneğin bir işletmede stok devir hızı 6 ise; düzeltme katsayısının hesaplanmasına, stokların son iki ayda alındığı dikkate alınarak bu iki aya ilişkin endeksin ortalaması esas alınır.

Maddi duran varlıklar, düzeltme açısından bazı sorunlara yol açabilirler. TMS-2'ye göre maddi duran varlıklardan amortismana tabi ve yeniden değerlendirme kapsamında bulunan varlıklar, elde edilme tarihleri ve elde edilme maliyetleri esas alınarak düzeltilirler. Burada karşılaşılan ilk sorun, çok sayıda ve çeşitte maddi duran varlığa sahip işletmelerin, bu maddi duran varlıklarını ne zaman elde ettiklerini belirlemede karşılaşacakları güçlülüdür. Sayı bakımından göreceli olarak daha az olan binalar ve taşıtlarda bu güçlük çok öne çıkmayabilir ancak makine, tesis ve cihazlar ile özellikle demirbaşlarda sorunlar çıkabilir. Her ay çok sayıda demirbaş vb. satın alan işletmelerde geçmiş verilere ulaşmak güç olabilir. Bu durumda, stokların düzeltilmesinde de belirtildiği gibi, ortalama endekslerden yararlanılabilir. Ancak iyi çalışan bir muhasebe sistemi de, bu sorunu ortadan kaldırabilir.

Maddi duran varlıkların düzeltilmesi ile ilişkili ikinci bir sorun, yeniden değerlemenin dikkate alınmaması nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme öncesindeki değerlerine, başka bir ifadeyle alış maliyetlerine ulaşmak gerekecektir. Ayrıca yeniden değerlendirme değer artış fonları özsermayeye eklenmişse veya maddi duran varlık satılmışsa, bu durum sorunları arttırmaktadır. Değer artış fonlarının özsermayeye eklenen tutarlarının hesaplanması ve bu tutarların elimine edilmesi gerekmektedir. Böylece bilançonun aktifinde maddi duran varlıklar alış maliyetleriyle yer alırken, yeniden değerlendirme değer artış fonu iptal edilecek, sermayeye eklenen tutarlar ise özsermayeden elimine edilecektir.

Görüşümüze göre; TMS-2'nin yeniden değerlemenin finansal tablolar üzerindeki etkilerini elimine etmesi yerindedir. Yeniden değerlendirme uygulamasına geçilmesinin amacı, maddi duran varlıkların enflasyon karşısında değerlerini korumak ve finansal tablolarda cari değerlerine yakın değerlerle ifade edilmelerini sağlamaktır. Ancak yeniden değerlendirme işleminde kullanılacak oranın en son Ekim ayı endeksini esas alması ve o yıl aktifte giren maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme kapsamı dışında tutulması, belirlenen yeniden değerlendirme oranlarının fiyatlar genel seviyesindeki fiili değişim oranlarının altında kalmasına neden olmaktadır. Bu durum, yeniden değerlemeden beklenen amacın tam olarak gerçekleşmesini önlemiştir. Bu nedenle yeniden değerlendirme işlemini yıllarca uygulamış olan işletmelerin finansal tabloları enflasyona göre düzeltildiğinde; maddi duran varlıkların düzeltilmiş değerlerinin, yeniden değerlendirme ile ulaşılan değerlerden yüksek olduğu saptanmıştır. O halde enflasyona göre düzeltme işlemleri sırasında yeniden değerlemenin etkilerinin elimine edilmesi zorunludur.

Amortismanına tabi duran varlıklarla ilgili olarak düzeltilecek başka bir kalem de birikmiş amortismanlardır. **Birikmiş amortismanlar**, duran varlıkların düzeltilmiş değerlerine uygun olmalıdır. Bunu sağlamak için; amortismanına tabi duran varlığın düzeltilmesinde kullanılan katsayı, birikmiş amortismanın düzeltilmesinde de kullanılmalıdır. Bu şekilde düzeltilecek birikmiş amortisman tutarı bilançoda yer alacaktır.

TMS-2'ye göre; parasal olmayan kalemlerin düzeltilmiş değerleri, sözkonusu kalemlerin geri kazanılabilir değerlerinden büyük ise, bu varlıklar geri kazanılabilir değeri (net nakit değeri, yenileme değeri veya net bugünkü değeri) ile gösterilir. Bu uygulama, parasal olmayan kalemlerin gerçek değerlerinin çok üzerinde gösterilmesini önlemek bakımından olumludur. Yapılan çalışmalarda; örneğin makinelerin ve taşıt araçlarının düzeltilmiş değerlerinin, cari değerlerinin çok üzerinde çıktığı saptanmıştır (YALKIN, 1998). Enflasyon muhasebesinde amaçlardan biri varlıkların gerçek değerlerini göstermek olduğuna göre; değerleri az göstermek kadar yüksek göstermek de yanlıştır. Ancak bu varlıkların cari değerlerini izlemek zaman alıcı ve maliyetli bir iştir, değeri düzeltilen her parasal olmayan varlık için piyasa araştırması gerektirir. Böyle bir uygulama bir anlamda cari maliyet muhasebesinin sakıncalarını da taşımaktadır. Cari maliyet muhasebesinde varlıkların cari değerle gösterilmesi için maliyetli ve zaman alıcı çalışmalar yapılması gerekmektedir. TMS-2 de bu yöntemi kabul etmemekle birlikte uygulamada aynı güçlüğü taşımaktadır.

İştiraklerin ve bağlı ortaklıkların değerlendirilmesi için, bu bağlı ortaklık ve iştiraklerin finansal tablolarının TMS-2 esasları doğrultusunda düzeltilmesi gerekir. Bu işlemi gerçekleştirmek zordur. Enflasyon muhasebesini kendi işletmelerinde uygulamakta zorlanan yöneticilerin başka işletmelerin finansal tablolarını düzeltmeleri ve bunlardaki ortaklık paylarını saptamaları çok daha zordur. Zaten iştirakte bulunulan işletmelerin yöneticilerinin düzeltme için gerekli tüm bilgileri başka işletmelerin yöneticilerine vermelerini beklemek biraz hayalciliğe kaçmaktadır. Bu nedenle bu esasın uygulamaya sokulması güçtür. TMS-2 isteğe bağlı olarak uygulandığı sürece bu durum devam edecektir. Ancak TMS-2'nin uygulanmasının zorunlu duruma getirilmesi bu güçlüğü ortadan kaldıracaktır. Her işletme kendi finansal tablosunu düzeltip yayımlayacağı için, bu tablolar esas alınarak düzeltilmiş bağlı ortaklık ve iştirakler değerlerine ulaşılır.

"Varlıkların finanse edilmesinde kullanılan kredilerden doğan kur farkları ve finansman giderleri yüksek enflasyon ortamında finansal tablolar düzeltilirken varlıkların elde edilme tarihinden sonra maliyetlere yüklenilmişse kur farkları ve finansman giderleri elimine edilerek değerlendirilme dışında bırakılır. Varlık elde edilene kadar oluşup maliyetlere yüklenmiş finansman giderlerinin ve kur farklarının enflasyon üzerinde kalan reel kısmı enflasyona göre düzeltilir." (TÜRMOB, 1997: 28)

Ödenmiş sermaye ile sermaye yedekleri içinde yer alan ve nakit girişi sağlayan kalemlerden her biri oluştukları tarihten itibaren enflasyona göre düzeltilir. Kâr yedekleri, geçmiş yıllar kârları ve dönem net kârından sermayeye eklenen tutarlar nakit artışı sayılarak düzeltilirler. Tüm bu düzeltmelerin yapılabilmesi için muhasebe sisteminin gerekli verileri doğru olarak sunabilmesi gereklidir.

D- TMS-2'ye Göre Gelir Tablosunun Düzeltilmesi

Gelir tablosu, bilanço ile karşılaştırıldığında daha kolay bir şekilde düzeltebilmektedir. Çok ayrıntılı ve geçmiş yıllara ilişkin rakamların kullanılmaması bu kolaylığı sağlamaktadır. Gelir tablosundaki tüm gelir ve gider kalemleri, bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir. Bu nedenle gelir ve giderlerin ne zaman kaydedildikleri bilinmelidir. Döneme yaygın olarak yapılan giderler ile sağlanan gelirler ise ilgili döneme eşit olarak dağıldığı kabul edilerek dönem ortalama endeksi esas alınarak belirlenen düzeltme katsayısı ile düzeltilirler.

Parasal olmayan varlıkların satışından doğan kâr veya zarar da düzeltilmiş değeriyle gelir tablosunda yer almalıdır. Varlığın maliyeti ve satış fiyatı, elde edilme ve satılma tarihleri esas alınarak düzeltilir. Düzeltilmiş satış fiyatı ile alış maliyeti arasındaki fark, varlığın düzeltilmiş satış kârı veya zararını ortaya koyacaktır.

E- Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç veya Kaybının Hesaplanması

TMS-2, enflasyon muhasebesi uygulanırken parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazancının veya kaybının düzeltilmiş gelir tablosuna eklenmesini öngörmektedir.

Enflasyon dönemlerinde parasal varlık bulduran işletmeler satın alma gücü kaybına uğrarken parasal kaynak bulduranlar satın alma gücü kazancı elde ederler. Belirli bir tarihte işletmenin parasal varlığı parasal borcundan fazla ise satın alma gücü kaybı; parasal varlığı parasal borcundan küçük ise satın alma gücü kazancı elde edilir. Bu kazanç veya kaybın nasıl hesaplanacağı TMS-2'de ayrıntılı olarak verildiği için hesaplamaların kolay yapılacağı düşünülebilir. Ancak bunun uygulamasının sanıldığı kadar kolay olmadığı görülmektedir. Bununla birlikte satın alma gücü kazancı veya kaybının hesaplanması, tablo halinde ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Hesaplamalarda kullanılacak hesaplar, istisnalarıyla birlikte açıklanmıştır. Satın alma gücü kazanç veya kaybını belirleyen işlemlerin çokluğu hesaplamaları uzatmakta, gerekli verilere ulaşmayı güçleştirmektedir. Tablonun

düzenlenmesinde kullanılan veri ve bilgiler döneme ilişkin bilançodan, gelir tablosundan, satışların maliyeti tablosundan ve işletmelerdeki muhasebe ve yönetim muhasebesi bölümlerinden elde edilmektedir. Dolayısıyla muhasebe ve yönetim muhasebesi bölümlerinin etkili bir şekilde çalışması gerekmektedir. İyi çalışan bir muhasebe sistemi, kullanılacak verilerin toplanmasına yardımcı olacaktır.

Bu arada belirtilmelidir ki parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazancı veya kaybı tablosundaki bazı unsurlar yeteri kadar açık değildir. Standarttaki ifadenin kapsamını, verilen açıklamalardan çıkarmak güç olmaktadır. Dolayısıyla hesaplama yapılırken, ilgili kalemin içeriği dikkatlice belirlenmelidir. Özellikle "Diğer ..." ifadesiyle başlayan kalemlerin içeriği karıştırılmaya açıktır.

Bu ve benzeri sorunlar işletmeden işletmeye farklılık gösterecektir. Bu sorunların çözümü, enflasyon muhasebesini uygulayacak birimlerin konuyu iyi kavramaları ile giderilebilir. Dolayısıyla uygulayıcıların eğitimi ve zamanla bu kişilerin deneyimlerinin artması önem kazanmaktadır.

Parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç veya kaybı önce gelir tablosunu, daha sonra bilançoyu etkilemektedir. Satın alma gücü kazanç veya kaybını kapsayan gelir tablosunda hesaplanan kâr veya zarar bilançoya aktarıldığında enflasyon kârı veya zararı (başka bir ifadeyle enflasyon muhasebesi değerlendirme farkı) ortaya çıkmaktadır. Düzeltilmiş aktif toplamı ile düzeltilmiş pasif toplamı arasındaki farkı ifade eden bu rakam, bilançonun pasifindeki kâr yedekleri arasında gösterilmektedir.

Bir yıla ilişkin finansal tabloların düzeltilmesi tamamlandıktan sonra, bu tabloların enflasyona göre düzeltilmesi gelecek yıllarda daha kolay olmaktadır. Böyle bir durumda, tek bir düzeltme katsayısı ile düzeltme işlemi gerçekleştirilir. Örneğin 1997 yılına ilişkin bilanço öncelikle 31.12.1997 tarihindeki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir. Düzeltilen bu bilançonun 31.12.1998 tarihli paranın satın alma gücüne göre düzeltilmesinde aşağıdaki katsayı kullanılmaktadır:

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \text{Aralık 1998 Endeksi} / \text{Aralık 1997 Endeksi}$$

Bu katsayı 31.12.1997'ye göre düzeltilmiş bilanço kalemleriyle çarpılarak 31.12.1997 bilançosu 31.12.1998 tarihli satın alma gücüne ifade edilmektedir.

II- Sorunlar ve Öneriler

TMS-2'nin uygulamaya geçirilmesi zorunluluğu, beraberinde bazı sorunları getirecektir. Buradaki öncelikli sorun, düzenlemenin yasal nitelik kazanmasıdır. Muhasebenin bir yönetim aracı olduğunun bilincine varamamış

şirketler ve yöneticileri, enflasyon muhasebesinin uygulanmasının gerekliliğini de anlamayacaklardır. Bunları kendi bilinçleri dışında da olsa korumak için yasal düzenlemeler yapılmalıdır. Ancak böyle bir zorunluluk enflasyon muhasebesinin uygulanmasını yaygınlaştırabilir. Zaman alıcı ve maliyetli bir yöntem olan enflasyon muhasebesinden kaçış bu şekilde önlenebilir. Bununla birlikte vergi kaybı doğuracağı, enflasyonun kurumsallaşacağı, enflasyonla mücadelede psikolojik engel olduğu gibi gerekçelerle enflasyon muhasebesi yasal bir nitelik kazanamamaktadır. Enflasyon muhasebesi belki kısa vadede vergi kaybına yol açabilir. Ancak bunun tersinin de olabileceği yapılan çalışmalarda saptanmıştır. Enflasyondan kazanç sağlayan, cari dönem kârından daha fazla düzeltilmiş dönem kârı elde eden işletmeler vardır. Kayıplar yanında bu tür kazançlar vergi gelirlerini dengeleyebilir. Aslında kısa vadede vergi kaybı olsa da, uzun vadede vergi gelirlerinde artış görülür. Enflasyon muhasebesi ile daha sağlam ekonomik ve finansal yapılara sahip olan işletmelerde yatırımlar ve buna bağlı olarak üretim ve katma değer artar, işsizlik düşer. Enflasyon muhasebesi uygulanmazsa uzun vadede işletmelerin özsermayeleri erir ve işletmeler iflasa sürüklenirler. O halde olaya makro ekonomi açısından bakıldığında enflasyon muhasebesi devlet için de bir zorunluluktur. Gerçek durumlarını görerek yatırım kararları alacak yöneticiler de, rantiyeci kimliklerinden kurtulacaklardır. Yayınlanan finansal tablolar incelendiğinde, gerek kamu gerekse özel sektörde yer alan çok sayıda işletmenin esas faaliyet kârından daha büyük tutarlarda faiz geliri elde ettikleri saptanmaktadır. İşletmeler ellerindeki nakdi, yatırıma dönüştürmek yerine plasman yatırımlarına yönelmektedirler. Enflasyonun neden olduğu geleceğe ilişkin belirsizlik, beraberinde riski de taşımaktadır. Plasman yatırımlarına girişen işletmeler hem bu riskten kurtulmakta, hem de yüksek faiz geliri elde etmektedirler. Enflasyon muhasebesinin uygulanmasıyla işletmelerinin gerçek durumunu gören işletme sahipleri ve yöneticiler, yatırım kararlarını daha bilinçli bir şekilde alabileceklerdir. Böylece rantiyeci konumuna geçen sanayici de eski durumuna dönebilecektir.

Karşılaşılabilecek ikinci temel sorun, işletmelerdeki muhasebe sistemlerinin yetersizliğidir. Enflasyon muhasebesi öncelikle tarihi verilere ihtiyaç duymaktadır. Gerekiirse ve mümkünse şirketin kuruluşundan itibaren ortaya çıkan her türlü işleme ilişkin verinin bulunması gerekmektedir. Bunu sağlamak için muhasebede hesapların yeteri kadar yardımcı hesap ile birlikte kullanılması önem taşır. Geçmiş yıllara ilişkin yeterli verilere sahip olmayan işletmelerin enflasyon muhasebesi uygulaması beklenen sonuçları ve yararları sağlamaz. İşletmelerdeki muhasebe sistemi geçmiş verileri sağlamak yanında, enflasyon muhasebesinin gerektirdiği düzeltme işlemlerini de yapacak kapasitede olmalıdır. Örneğin muhasebe sistemiyle parasal ve parasal olmayan kalemler gösterilebilmeli, maddi duran varlıklar ve amortismanlar yıllara göre elde edilebilmeli, varlıkların maliyetlerine eklenen (aktifleştirilen) finansman

giderleri ve kur farkları izlenebilmeli, düzeltme sonucu parasal olmayan aktiflerin düzeltilmiş değerleri net gerçekleşebilir değerlerini aşyorsa bunların net gerçekleşebilir değer analizi yapılabilirdir (Hacıüstemoğlu, 1997: 77). TMS-2 uygulaması, muhasebe kayıtlarına yansımamaktadır. Düzeltme işlemleri başka bir ortamda yapılmakta ve ulaşılan sonuçlar, düzeltilmiş finansal tablolarda gösterilmektedir. Dolayısıyla bilgisayarlar için üretilen muhasebe paket programları gibi enflasyon muhasebesi paket programları geliştirilmeli ve bu programlar düzeltilmiş finansal tabloların çıkarılmasını sağlamalıdır.

Raporlama döneminin kısaltılması da enflasyon muhasebesinin başarısını arttıracaktır (Hill, 1996: 35). Kısa dönemli raporlama yapıldığı takdirde fiyat sapmaları daha kolay yorumlanabilir, düzeltmeler daha kolay yapılabilir. Bununla birlikte kısa dönemli raporlama, muhasebecilerin iş yükünü arttıracaktır. Muhasebe sisteminin bu yükü hafifletecek şekilde kurulması, enflasyon muhasebesi bakımından gereklidir.

İşletmelerde iyi bir muhasebe sisteminin olması da yeterli değildir. Bu sistemi yönlendirecek, enflasyon muhasebesinin mantığını ve işleyişini bilen uygulamacılar gereklidir. O halde eğitim sorunu da ortaya çıkmaktadır. Enflasyon muhasebesini uygulayacak kişiler hangi işlemi neden yaptıklarını bilmelidirler. Uygulama dışında, elde edilen sonuçların neyi ifade ettiği de anlaşılmalıdır. Elde edilen düzeltilmiş veriler yöneticilere ulaştırıldığında, bu verilerin nasıl kullanılacağı konusunda yöneticiler bilgi sahibi olmalıdırlar. O halde hem uygulayıcılar hem de elde edilen verileri kullanacak olanlar (yöneticiler) enflasyon muhasebesini biliyorlarsa, enflasyon muhasebesi bir yönetim aracı olarak önem kazanacaktır. Bu konudaki eğitim, TÜRMOB ve meslek odaları tarafından verilebilir. Üniversitelerde genellikle doktora programlarında yer alan yönetim muhasebesi dersleri kapsamında enflasyon muhasebesine yer verilerek eğitime ilgili olarak üniversitelere düşen görev de yerine getirilebilir.

Sonuç

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkisi, kısmi ve bütünsel düzeltme teknikleri ile ortadan kaldırılmaya çalışılır. Enflasyonun çok yüksek olmadığı ortamlarda kısmi düzeltme yöntemleri yeterli olabilmektedir. Ancak yüksek enflasyon ortamlarında finansal tabloların gerçekleri en iyi şekilde yansıtabilmesi için enflasyon muhasebesinin uygulanması gerekmektedir. TMS-2'nin yayımladığı "TMS-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" standardı, Türkiye'de enflasyon muhasebesinin nasıl uygulanacağını açıklamaktadır.

TMS-2'ye göre, finansal tabloların düzeltilmesinde fiyatlar genel düzeyi muhasebesi yöntemi kullanılacaktır. Taşıdığı bazı sakıncalara rağmen Türkiye

şartları için en uygun yöntem budur. Bu yöntemde finansal tablolar, tablonun düzenlendiği tarihteki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir. Böylece işletmenin gerçek durumu ortaya konulmaya çalışılır. Anı zamanda geçmiş yıllara ilişkin finansal tablolar da düzenlenerek dönemler arasında karşılaştırma yapmak olanağı doğmaktadır.

TMS-2'nin uygulanabilmesi için öncelikle yasal bir düzenlemeye kavuşması gerekir. Her ne kadar standart 1.1.1997'den beri yürürlükte olsa da yasal bir nitelik taşımamaktadır. Genellikle büyük işletmeler, gerekli gördükleri için ve isteğe bağlı olarak TMS-2'yi uygulamaktadır. Vergi kaybı doğuracağı ve enflasyonla mücadelede psikolojik engel oluşturacağı gerekçesiyle hükümetlerin yasalaştırmadığı TMS-2, aslında, uzun vadede vergi gelirlerinin artmasını, işletmelerin daha sağlıklı ekonomik ve finansal yapılara kavuşmasını sağlayacaktır. Enflasyon muhasebesini uygulamamak enflasyonu düşürmeyecektir. Bununla birlikte, diğer önlemler yanında enflasyonu önlemek için devletin vergi gelirlerine ihtiyaç duyduğu da açıktır. Bu vergi, vergi tabanı genişletilerek, kayıt dışı ekonomi kayıt altına alınarak yapılmalıdır. Ancak enflasyonu düşürmek için ihtiyaç duyulan bu vergi, fiktif (yapay) kâr elde eden işletmelerden alınmamalıdır.

Bu nedenlerle TMS-2'nin yasal bir niteliğe kavuşması sağlanmalıdır. Bu konuda Maliye Bakanlığı, çıkaracağı bir tebliğle, TMS-2'nin yayımladığı standardın işletmeler için zorunlu olduğunu belirtebilir. Yeniden ayrıntılı bir düzenleme yapmasına gerek yoktur. Bunun gerçekleşmesi için de bugüne kadar 11 standardı yayımlayan, 6 standardı da yayıma hazır duruma getiren TMS-2'nin, standartlar konusunda tek yetkili olması sağlanmalıdır. TMS-2'nin daha etkin çalışması için gerekli örgüt yapısına kavuşturulması ve ilgili kuruluşlar (TÜRMOB, Sermaye Piyasası Kurulu, Hazine Müsteşarlığı, Maliye Bakanlığı, vb.) tarafından desteklenmesi de gerekmektedir.

TMS-2'nin uygulamaya geçirilebilmesi için etkin çalışan bir muhasebe sistemine ihtiyaç vardır. Hem gerekli verileri sağlayacak, hem de düzeltme işlemlerini yapacak bu sistemin bilgisayar desteğine sahip olması da zorunludur. Aksi takdirde enflasyon muhasebesi zaman alıcı ve maliyetli bir uygulama olacaktır.

Etkin çalışan bir muhasebe sistemi yanında, bu sistemi kullanan eğitimli elemanlara da ihtiyaç vardır. Bu kişiler sistemi verimli ve anlamlı bilgiler üretmek üzere işleteceklerdir. Elde edilen bilgiler de yine bu konuda bilgili yöneticiler tarafından geçmişe (denetim ve kontrol amacıyla) ve geleceğe (plân ve bütçe hazırlanması) yönelik olarak kullanılacaktır.

TMS-2'nin uygulanması sırasında da sorunlarla karşılaşılacağı açıktır. Ayrıntılı ve zaman alıcı bir uygulama olan enflasyon muhasebesinde sorun çıkmaması beklenmemelidir. Özellikle verilere ulaşmada bu tür sorunlarla

karşılaşılabilir. Ancak uygulama yapıldıkça bu sorunlar da aşılabacaktır. Uygulamanın özellikle ilk yılı zor olacaktır çünkü geçmiş yıllara ilişkin verilere ulaşılması gerekmektedir. Ancak daha sonraki yıllarda uygulama daha kolay bir şekilde yapılacaktır.

Enflasyon muhasebesi Türkiye’de uygulanabilir mi? Bugüne kadar farklı ülkelerde, farklı yöntemlerle uygulamalar yapılmıştır (Burlaud, 1994: 18-19). II. Dünya Savaşı öncesinde ve sonrasında Fransa’da, 1970’li yıllarda İngiltere’de bazı şirketlerde, 1980 başlarında Hollanda’da, 1960’ların sonunda ve 1970’lerin başında Amerika Birleşik Devletleri’nde, son yıllarda da Brezilya ve İsrail’de uygulanmıştır. Bu uygulamalarda beklenen başarıların her zaman sağlanamadığı da görülmüştür ancak en azından uygulanmaya çalışılmıştır. Türkiye’de de enflasyon muhasebesi uygulamasının nasıl bir sonuç vereceğini kestirmek zordur. Bununla birlikte kuramsal olarak yararları bilinen, yapılan proje ve çalışmalarla bu yararları desteklenen enflasyon muhasebesinin uygulanması gereklidir.

Kaynakça

- AKDOĞAN, Nalan ve Nejat TENKER (1997), *Finansal Tablolara ve Mali Analiz Teknikleri*, (İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları, 5. Baskı).
- ARSLAN, Erdoğan (1997), “Enflasyon Muhasebesinin Neresindeyiz?,” *Yaklaşım*, Sayı:52: 34-43.
- BURLAUD, Alain (1994), “Fransa’da Enflasyon Muhasebesi,” “*Enflasyon Muhasebesi Sistemi*” ve “*Gümrük Birliği ve Türkiye*” Toplantıları.: 15-20, Antalya Ticaret ve Sanayi Odası.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem (1997), *Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları*, (İstanbul: Ders Kitapları Anonim Şirketi Tesisleri).
- HILL, Peter (1996), *Inflation Accounting*, (Paris: OECD).
- TÜRMOB (1997), *Türkiye Muhasebe Standartları*, (Ankara: TÜRMOB Yayın No:32).
- ULU, Ahmet (1985), *Enflasyon Muhasebesi*, (İzmir: Kavram Matbaası).
- YALKIN, Yüksel Koç (1998), *Enflasyon Muhasebesi Uygulaması ve Yönetimsel Kararlar*, (Ankara: Ankara Sanayi Odası).