

ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN GİDERİLMESİ YÖNÜNDE YAPILAN ULUSAL VE ULUSLARARASI BOYUTTAKİ DÜZENLEMELER

Yrd.Doç.Dr. Seval Kardeş-SELİMOĞLU*

ÖZET

Türkiye Muhasebe Standartlarından 2 nolu standart "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardı" dır. Bu standart içerik olarak yüksek enflasyon ortamında, temel finansal tabloların düzeltilmesine ilişkin esaslarını içermektedir. Düzenlenmiş olan 2 nolu standardın diğer Türkiye Muhasebe Standartlarıyla ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleriyle de bir bütün oluşturularak ele alınması gerekmektedir ki, uygulamasında amaçlanan başarıya ulaşılabilir. Bu çalışmamızda enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini giderici yönde hem ülkemizde hem de Amerika'da ve Avrupa'da yapılan düzenlemeler ele alınarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: 2 nolu Türkiye Muhasebe Standardı, Enflasyona Göre Bilançonun ve Gelir Tablosunun Düzeltilmesi, Uluslararası Boyut

ABSTRACT

Turkish Accounting Standards No:2 is "Standard of Financial Reporting in Hyperinflation Terms". According to this standard, how to adjust balance sheet and income statement in hyperinflation terms and how to apply rules and principles to them. Also when applying standard No:2 must be apply with other Turkish Accounting standards and Generally Accepted Accounting Concepts and Principles. So it's application can be success. In this study, to examine Effects of Hyperinflation on Financial Statement and regulations in Turkey, America and Europe.

Key Words: Turkish Accounting Standards No:2, Adjusting Balance Sheet and Income Statement in Hyperinflation Terms, To Compare with International Dimensions

* Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

1. GİRİŞ

Günümüzün en önemli iktisadi olaylarından birisini fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen değişimler oluşturmaktadır. Fiyatlar genel seviyesinin hissedilir ölçüde ve sürekli olarak yükselmesi enflasyon olarak adlandırılır. Enflasyon, işletmelerin aktif yapısının değişimini, aşırı borçlanmayı, finansman sıkıntısını, maliyet artışlarını, ağır faiz yükünü ve kısacası işletmenin varlık unsurlarını önemli ölçüde etkilemektedir. Bu etkilenme ise işletmelerin yüksek enflasyon dönemlerindeki finansal raporlarının bilgi kullanıcıları açısından anlamsızlaşarak homojenliğini kaybetmesine yol açar¹. Ayrıca maliyet unsurlarının gerçekleşme tarihindeki farkları nedeniyle

farklı değerlerde para birimi ile ifade edilmesi de işletmeleri olumsuz yönde etkilemektedir².

İşte bu olumsuz etkiler gözönüne alınarak hem dünyada hem de ülkemizde bu etkileri giderici bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler karşımıza standartlar şeklinde çıkmaktadır. Ülkemizde bu konuya ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı No:2'i, uluslararası boyutta ise Uluslararası Muhasebe Standardı No: 29'u ve Amerika'da ise Muhasebe Prensipleri Komitesinin No: 3, Finansal Muhasebe Standartları Komitesinin No:33, No:82 ve No:89'u görmekteyiz. Ayrıca yine ülkemizde hali hazırda taslak halinde hazırlanmış ama kabul edilmemiş SPK'nın 11 seri nolu tebliğini de görmekteyiz. Bu standartlar bir tablo yardımıyla şu şekilde gösterilmiştir:

Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebeciler Birliği (AICPA)	Uluslararası Muhasebeciler Birliği (IFAC)	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB)
APB (Muhasebe İlkeleri Kurulu No:3 (1969) "Fiyatlar Genel Seviyesi ve Muhasebesine Yönelik Öneriler ve Uygulama Yaklaşımı" UASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) No:33 (1979) "Finansal Raporlama ve Fiyat Değişimleri"	IAS (Uluslararası Muhasebe Standardı) No: 29 (1990) "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama"	TMS(Türkiye muhasebe Standardı) No: 2 (2000) "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama"
FASB No:82 (1982) (No:33'e ek)		
FASB No: 89 (1986) (No: 33'e ek)		

TABLO 1 Enflasyon Muhasebesine İlişkin Ulusal ve Uluslararası Standartlar

1 Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU, Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları, İstanbul, 1997, S.11.

2 Rüstem HACIRÜSTEMOĞLU, a.g.k., S.11.

2. FİYAT DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİNİ GİDERMEYE YÖNELİK ULUSAL VE ULUSLARARSI DÜZENLEMELER

Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerini giderici yönde pek çok ülkede çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler standartlar oluşturma yada yasalar çıkarma yönünde ortaya çıkmıştır. Fakat enflasyonla ilgili olarak ilk düzenlemelere Amerikan Sertifikalı Serbest Muhasebecilerin (AICPA) hazırladığı standartlarda rastlanıyor. Bunun devamında ise Uluslararası Muhasebeciler Birliğinin yaptığı düzenlemeler görülmektedir. Bu birlik dünyadaki pek çok ülkeyi bünyesinde üye olarak barındırdığından diğer ülkeler çalışmada ayrı ayrı olarak ele alınmamıştır. Son olarak da özellikle enflasyonun yoğun olarak hissedildiği ülkemizde bu konuya ilişkin olarak TÜRMOB bünyesinde oluşturulan TMUDESK'in yaptığı düzenlemeler ele alınacaktır.

2.1 Amerika Birleşik Devletleri'ndeki düzenlemeler (AICPA)

Dünyada enflasyona ilişkin olarak yapılan ilk düzenlemelere Amerika Birleşik Devletleri'nde rastlıyoruz. 1969 yılında Muhasebe İlkeleri Kurulunun (APB) No:3 "Fiyatlar Genel Seviyesindeki Değişmelerden Dolayı Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesi" adlı tebliği yayınlanmıştır.³ Bu tebliğ uyulma zorunluluğu olmayan sadece ilgili kişi ve kurumları bilgilendirmek amaçlı olarak hazırlanmıştır.

Daha sonraki yıllarda (APB) adlı kurul tüm yetki ve sorumluluklarıyla AICPA'nın bir başka alt kurulu olan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu'na devredilmiştir. Bu bağlamda da FASB 3 nolu (APB) tebliğ doğrultusunda 1974'de bir taslak hazırlamıştır. Bu taslaktaki amaç, fiyatlar genel seviyesi muhasebesine duyulan gereksinim bağlamında sunulan öneri ve yöntemler uygulamaya konarak, uygulamada

doğması ihtimali olan sorunların önceden belirlenmesi ve buna ilişkin yeni yöntemlerin geliştirilmesi ayrıca da uygulanan bütün işletmelerde bir benzerliğe ve aynı esaslara dayandırılması şeklinde belirlenmiştir.

1979 yılında taslağa ilişkin olarak gelen görüş ve öneriler doğrultusunda FASB "Fiyatlardaki Değişmeler ve Finansal Raporlama" adlı 33 nolu standardını yayımladı. Bu standarda göre, tarihi maliyetlere göre düzenlenmiş finansal tablolar esas alınmakta fakat bu tablolara fiyatlar genel seviyesindeki ve özel fiyatlardaki değişmelerin etkilerini yansıtan finansal tabloların ek olarak sunulması öngörülmektedir.⁴

Bu standart fiyatlar genel seviyesi uygulamasını ön görmekle aynı zamanda beraberinde uygulamaya da cari maliyet muhasebesini getirmektedir. Ayrıca uygulama açısından kolaylık sağlamak için cari maliyet kavramı ön plana çıkarılmakta ve cari maliyetin belirlenmesinde hem özel fiyat endekslerinin hem de cari maliyet belirlene yöntemlerinin kullanılabileceği vurgulanmaktadır.

33 nolu standarda göre bazı işletmeler ek finansal tabloları hazırlamak zorunluluğuna tabi tutulmuşlardır. Bunu ise şu kıstaslarla belirlenmiştir:⁵

- Stokları ve brüt maddi duran varlıkları (birikmiş amortismanları düşülmemiş tutarlarıyla) 125 milyon dolardan fazla olanlar veya,

- Birikmiş amortismanlar düşüldükten sonra aktif toplamı 1 milyon dolardan fazla olanlar.

Bu kıstasları bünyelerinde taşıyan işletmeler 1979 tarihinden itibaren bu uygulamaya geçmekle yükümlü tutulmuşlardır.⁶ Diğer işletmelere ise sadece öneride bulunulmuş ve bunun önemi vurgulanmıştır.

3 American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), "Financial Statement Restated for General Price Level Changes", Statement of Accounting Principles Board No: 3, AICPA, New York, 1969

4 Finansal Accounting Standards Board, Accounting Standards Current Text as of June 1, 1983, General Standards, McGraw-Hill Book Comp, Stamford, Conn., 1983, S. 6835.

5 FASB, a.g.k., s.6836

6 Ahmet YÜKSEL, Enflasyon Muhasebesi, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 1997, s.167.

Bu standarda göre ek olarak sunulacak olan ek finansal tabloların içereceği bilgiler şunlardır:⁷

1. Cari Muhasebe Dönemine İlişkin olarak,

a- Faaliyet kârının

- Cari maliyet esasına göre,

- Eşdeğer Katma Değeri esasına göre belirlenmiş tutar

b- Fiyatlar Genel Seviyesi Kârı yada Zararı

c- Enflasyonun etkileri giderildikten sonra stokların ve maddi duran varlıkların cari maliyetlerinde ortaya çıkan artışlar veya azalışlar

d- Stokların Cari Maliyeti

e- Maddi Duran Varlıkların net cari maliyeti

Uluslararası boyutta (IFAC) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun 1 Ocak 1990 tarihinde yürürlüğe giren "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" adlı 29 nolu standardını görmekteyiz. Bu standart, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan her hangi bir işletmenin, konsolide finansal tablolarını da içeren finansal tablolarına uygulanması yönünde oluşturulmuştur.⁸ Türkiye’de faaliyet gösteren çok uluslu şirketlerde bu standardın uygulanması yaygın olarak görülmektedir. Bu şirketler finansal tablolarını önce bu standart bağlamında enflasyona göre düzeltmekte. Daha sonra ise finansal tablolarını kendi ülkelerinin para birimlerine çevirerek düzenlemektedirler. Bunun sonucunda da enflasyonun olumsuz etkilerini finansal tablolarını düzelterek gidermiş olmaktadır ve buna da zorunludurlar. Çünkü enflasyon oranının oldukça yüksek olduğu bir ülkede faaliyet göstermektedirler.

Türkiye’deki duruma bakılacak olursa ülkemizde Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunu (TMUDESK) görmekteyiz. Bu kurul ülkemizdeki enflasyonist piyasa yapısı nedeniyle belirlediği standartlardan 2 nolu standardı "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama"dır. TMUDESK bu standardı 1997 yılında UMS No:29 paralelinde yayınlamıştır 1992 yılında "Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği" yürürlüğe girdikten sonra 1994’de "Tekdüzen Hesap Planı" kabul edilmiştir ki bu bağlamda da enflasyonun etkilerini ortadan kaldırmak için TMS No:2 yayınlanmıştır Böylece de muhasebenin ürettiği finansal tablolar bilgi kullanıcılarına bir anlam ifade edecek ve işletmelerle ilgili bilgiler yeterli ve güvenilir olarak açıklanmış olacaktır

TMS No:2 ile UMS No:29 standartları içerik, amaç ve uygulama olarak aynı baza oturtulmuştur. Çünkü IFAC’ın uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları Avrupa Topluluğu (AT), Birleşmiş Milletler Örgütü (UN), ve Avrupa Serbest Ticaret Bölgesi (EFTA) tarafından desteklenmekte ve kurul harmonizasyon çalışmaları yapmaktadır Bu doğrultuda Türkiye’nin de bir Avrupa Topluluğu üyesi olduğu göz önüne alınacak olursa TMS No:2 ile UMS No: 29 arasında benzerlik bulunuyor olması kaçınılmaz bir durumdur Aynı zamanda, TMUDESK’in ulusal standartları belirlemede göz önüne aldığı ilkelerden biri de bunu destekleyici yönde rol oynayan "Saptanan Muhasebe Standartları Uluslararası Muhasebe Standartları ile Uyumlu Olmalıdır" şeklindeki ilkedir.⁹

2. Özetlenmiş beş yıllık finansal bilgiler

a- Net Satışlar ve diğer gelirler

b- Tarihi Maliyet ve Sabit Para Değeri ile

- Faaliyet Kârı

- Hisse Başı Kâr Payları

- Dönemsonu İtibariyle Aktif Toplamı (net)

7 FASB, a.g.k., s.6838

8 Ahmet Hayri DURMUS, Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31) , Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No: 7, İstanbul, 1992, s.234.

9 TMUDESK, Türkiye Muhasebe Standartları 2000, TÜRMOB Yayın No: 95, TMUDESK Seri No:2, Ankara 2000, s.iii.

- c- Cari maliyet Esasına Göre,
 - Faaliyet kârı
 - Hisse Başı Kâr Payları
 - Dönemsonu İtibariyle Aktif Toplam (net)
- d- Fiyatlar Genel Seviyesi Kâr veya Zararları
- e- Hisse Sendi Piyasa Değeri
- f- Ortalama Tüketici Fiyatı endeksi Seviyesi

FASB'ın 33 nolu bu standardı bağlamında 1982 yılında No:82 "Fiyatlardaki Değişmeler ve Finansal Tablolar: Belli Açıklamaların Kaldırılması" şeklinde ek bir standart yayınlanmış; bu da No:33'ü destekler yönde hatta bazı zorunlulukları yumuşatıcı yönde oluşturulmuştur. En sonunda ise 1986 yılında FASB No:33'ü daha da açıklayıcı olmak amacıyla No:89'u yayımlamıştır. Bu standart ise yine "Fiyatlardaki Değiş-

meler ve Finansal Tablolar" adını taşımakta ve No:33 deki açıklanmamış veya eksik bırakılmış yönleri tamamlayıcı bir şekilde oluşturulmuştur.

Şu anda Amerika Birleşik Devletleri'nde enflasyonun finansal tablolardaki etkilerini gidermek yönünde yürürlükte olan ve uygulanması zorunlu tutulan standartlar olarak FASB'ın No:33 ve No:89'u görmekteyiz.

2.2. Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS) Göre Yapılan Düzenlemeler:

Amerika'daki uygulamanın anlatımından sonra, Uluslararası Muhasebe Standartları ile Türkiye Muhasebe Standartlarının birlikte ele alınmasının temelinde yatan neden Türkiye'nin Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) bir üyesi olması ve bu federasyonun tüm üyelerine yapılan düzenlemelerle uyumlu olmaları gibi bir yükümlülüğün olması şeklinde açıklanabilir.

TMS No :2 ile UMS No: 29 standartlarının genel yapıları ile karşılaştırılması bir tablo yardımıyla şu şekilde gösterilebilir:

Türkiye Muhasebe Standardı No:2 "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama	Uluslararası Muhasebe Standardı No:29 "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama"
<ol style="list-style-type: none"> 1. AMAÇ 2. TANIMLAR 3. STANDARDIN İÇERİĞİ 4. AÇIKLAMALAR <ul style="list-style-type: none"> - Bilançonun Düzenlenmesi - Gelir Tablosunun Düzenlenmesi - Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç ve Kayıpları - Nakit Akış Tablosu - Önceki Dönem Finansal Tabloları - Konsolide Finansal Tablolar - Genel Fiyat Endekslerinin Seçimi ve Kullanımı - Yüksek Enflasyonun Sona Ermesi - Raporlanacak Bilgiler 5. YÜRÜRLÜK TARİHİ <p>Ek 1: Parasal ve Parasal Olmayanların Kalemleri Listesi</p> <p>Ek 2: Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç ve Kaybının Hesaplanması</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. GİRİŞ 2. AÇIKLAMA 3. TARİHİ MALİYETLİ MALİ TABLOLARININ AYARLANMASI <ul style="list-style-type: none"> - Bilanço - Gelir Tablosu - Parasal Varlık ve Parasal Borçların Farkından Doğan Kazanç ve Kayıplar 4. CARI MALİYETLİ MALİ TABLOLARIN AYARLANMASI <ul style="list-style-type: none"> - Bilanço - Gelir Tablosu - Parasal Varlık ve Parasal Borçların Farkından Doğan Kazanç ve Kayıplar 5. VERGİLER 6. MALİ DURUM DEĞİŞİM TABLOSU 7. TEKABÜL EDEN RAKKAMLAR 8. KONSOLİDE MALİ TABLOLAR 9. FİYATLAR GENELENDİKSİNİN SEÇİMİ VE KULLANIMI 10. YÜKSEK ENFLASYONU DURDURAN EKONOMİLER 11. AÇIKLAMALAR

TABLO-2 TMS No:2 ve UMS No: 29 Standartlarının Karşılaştırması

Tablo 2'den de görüleceği üzere her iki standart içerik, amaç ve uygulama bakımından birbirleriyle paralellikler göstermektedir. Bu nedenle bundan sonraki başlıkta sadece TMS No: 2'nin detaylı açılımının yapılmasının daha uygun olacağı görüşündeyiz.

3- TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTI-2 :YÜKSEK ENFLASYON DÖNEMLERİNDE FİNANSAL RAPORLAMANIN İNCELENMESİ

3.1. Amaç, İçerik ve Kavramlar

TMS-2 14 Nisan 1996 yılında yayımlanmış 1 Ocak 2000 tarihinde yürürlüğe girmesi hedeflenmiş bir standarttır. Bu standardın amacı Madde-1'de şu üç başlıkta toplanmıştır:¹⁰

a- Bu standart yüksek enflasyon artmasında, temel finansal tabloların (konsolide olanlar dahil) düzenlenme esaslarını içerir

b- Yüksek enflasyonlu dönemlerde Türk lirası birimine göre sunulan faaliyet sonuçları ve finansal durumun bir anlam taşımayacağı, liranın satın alma gücünde meydana gelen azalışlar farklı tarihlerde ortaya çıkan işlem ve olayların karşılaştırılmasını önleyeceği ve sonuçların yanıltıcı olacağı göz önünde tutularak finansal tabloların, dönem sonundaki liranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi sağlanır

c- Düzeltme işlemi muhasebe kayıtları dışında raporlar aracılığıyla yapılır

Yine TMS-2 'ye göre bir ülkede yüksek enflasyonun varlığını gösteren göstergeler belirlenmiştir; ki bu göstergelerden biri, birkaçı veya hepsinin varlığı söz konusu ise o ülkenin enflasyon muhasebesi uygulanmasına geçmesi kaçınılmazdır Söz konusu göstergeler MADDE-3'te standardın içeriği kısmında sayılarak açıklanmıştır Bunlar ¹¹

Ülkede yaşayan kişilerin, ulusal para birimindeki değer kayıplarından etkilenmemek

için,

- Servetlerini parasal olmayan varlıklara yada yabancı paralara yatırarak değerlendirmeleri,

- Vadeli satış veya satın almalarda, vade uzunluğuna bakılmaksızın, vade farkı talep edilmesi,

- En önemlisi ise, son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yakın yada bu oranın üstünde olması,

- Fiyatların, ücretlerin ve faiz oranlarının fiyat endeksine bağlanmış olmasıdır

Bu standardın 2. Maddesine göre bazı önemli terimler belirlenmiş ve bunlar açık bir şekilde yine aynı Maddede tanımlanmıştır Adı geçen bu terimler şunlardır:¹²

- Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi

- Cari Maliyet Muhasebesi

- Net Cari Yenileme Maliyeti

- Net Nakit Değer

- Net Bugünkü Değer

- Genel Fiyat Endeksi

- Parasal Kalemler

- Parasal Olmayan Kalemler

- Dönem Sonu Endeks

- Dönem Başı Endeks

- Ortalama Endeks

TMS-2 bağlamında ülkemizde enflasyon muhasebesi uygulamasında "Genel fiyat düzeyi muhasebesi" temel alınmıştır¹³. Standardın 4. Maddesine göre işletmeler enflasyonun finansal tabloları üzerindeki etkisini gidermek için düzeltiltikleri tarihteki paranın satın alma gücü-

10 TMS-2, TMS 2000, S.67,

11 TMS-2, TMS 2000, S.68-69,

12 TMS-2, TMS 2000, s.67-68.

13 Yüksel Koç YALKIN, "Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları ve Yönetmelik Kararları, Ankara, 1997, s.2.

ne göre düzeltilmelidirler. Bu düzeltmeler yapılırken baz alınması gereken endeks Devlet İstatistik Enstitüsünün (DİE) yayınladığı "toptan eşya fiyat endeksi" olmalıdır. Düzeltmelerde ise şu formül kullanılmaktadır:¹⁴

$$\text{Düzeltilme Katsayısı} = \frac{\text{Dönem sonu Endeksi}}{\text{İşlemin Gerçekleştiği Tarihteki Endeksi}}$$

Bir işletmede standart kapsamında bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, önceki dönem finansal tabloları ve konsolide tablolar düzeltme tabi tablolarıdır.

3.2. Bilançonun Düzeltilmesi

TMS-2'ye göre bilanço kalemleri düzeltme işlemleri bağlamında parasal ve parasal olmayan kalemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bu kalemlerin neler içerdiği Tablo-3'de şu şekilde verilmiştir:

PARASAL KALEMLER	PARASAL OLMAYAN KALEMLER
- Hazır Değerler	- Yabancı Para Cinsinden olan Hesaplar
- Ticari Alacaklar	- Hisse Senetleri
- Mali Borçlar	- Stoklar
- Ticari Borçlar	- Maddi Duran Varlıklar

TABLO-3 Bilançonun Parasal ve Parasal olmayan Kalemleri

Bilanço kalemlerinde bu tür bir ayrımın yapılmasındaki amaç parasal kalemler bilanço da cari değerleriyle yer almaktaysa düzeltilmeye tabi tutulmazlar. Ama parasal olmayan değerler bilanço da elde edilme tarihlerindeki değerlerinden yer alacaklarından dolayı bilanço

gününde bilanço da cari değerleriyle yer alacak şekilde düzeltilmeleri gerekir. Yalnız yeniden değerlendirme tutarları düzeltme işleminde dikkate alınmazlar.

3.3. Gelir Tablosunun Düzeltilmesi

Bilanço kalemleri için yapılan ayrım gelir tablosu kalemleri için söz konusu değildir. Gelir tablosundaki tüm gelirler ve giderler bilanço gününde satın alma gücüne göre düzeltme tabi tutulurlar. Ayrıca ayrılacak olan amortismanlar ve tükenme payları varlıkların düzeltilmiş değerleri üzerinden ayrılmak zorundadırlar.

Gelir tablosunun kalemlerinin düzeltilmesinde, dönem içinde ortaya çıkan gelir ve giderlerin döneme dengeli bir biçimde dağıtıldığı varsayımı temel alınır ve bu kalemler "dönem sonu endeksi/dönemin ortalama endeksi" esas alınarak hesaplanan düzeltme katsayısı kullanılarak düzeltilir¹⁵.

Eğer parasal olmayan varlıkların satışından ortaya çıkan kâr veya zarar varsa bunlar da genel fiyat düzeyi esas alınarak düzeltilir ve düzeltilmiş satış bedeli ile düzeltilmiş varlık maliyeti arasındaki fark düzeltilmiş satış kârı veya zararı olarak adlandırılır.

3.4. Parasal Kalemlerin Neden Olduğu Satın Alma Gücü Kazanç veya Kayıpları

Enflasyon döneminde, parasal varlık veya parasal borçların fiyat düzeylerine bağlanmadığı ortamda, parasal borçlardan fazla parasal varlık bulunduran işletmeler satın alma gücü kaybına uğrar. Diğer taraftan parasal varlıklardan fazla parasal borcu olan işletmeler ise satın alma gücü kazanır. Bu nedenle parasal varlık ve parasal borçlar farkından doğan kazanç ve kayıplar dönem karının belirlenmesinde dikkate alınır. Bu tutar gelir tablosunda ayrı bir kalem olarak "Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar" veya "Finansman Giderleri" hesap gruplarında yer alır¹⁶.

Parasal kalemlerin neden olduğu satın

14 Yüksel Koç YALKIN, a.g.k., s.3.

15 Yüksel Koç YALKIN, a.g.k., s.4.

16 TMS 2000, s.73.

alma gücü kazanç veya kaybı aşağıdaki biçimde hesaplanır (EK 2):

I- Dönem başı bilançosundaki parasal varlıklar ve parasal borçlar fark dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir.

II- Dönem içinde net parasal kalemlerde artış ve azalış yaratan işlemlerin dönem sonundaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilmiş değerleri "I" de hesaplanan tutara eklenir veya çıkartılır

III- "II" de bulunan tutar ile dönem sonundaki net parasal kalemler arasındaki fark gelir tablosunda yer alacak parasal kazancı veya kaybı gösterir.

3.5. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosunun tüm kalemlerinin de bilanço tarihindeki paranın satın alma gücüne göre ifade edilmesi gerekir. Düzeltilmiş nakit akış tablosunun hazırlanmasında bilanço tarihindeki ölçü birimine göre ifade edilmiş dönem başı ve dönem sonu bilançoları ve düzeltilmiş gelir tablosu verileri kullanılır¹⁷

3.6. Önceki Dönem Finansal Tablolar

Bir önceki dönem verileri, ister tarihi maliyet değeri ile isterse cari maliyet değerleriyle gösterilmiş olsunlar, genel fiyat endeksi kullanılarak dönem sonu bilançosunun hazırlandığı tarihteki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir. Böylece dönem sonu finansal tabloların dönem başı finansal tablolarla karşılaştırılmalı olarak sunulması sağlanır. Bir önceki dönemde finansal tablo eklerinde açıklanan bilgiler de aynı şekilde raporlama dönemi sondaki paranın satın alma gücüne göre düzeltilir¹⁸

Yüksek enflasyonun var olduğu bir ekonomide rapor hazırlayan bir ana şirketin, yine yüksek enflasyonun var olduğu diğer ekonomilerin para birimleriyle raporlama yapan bağlı şirketleri olması durumunda bu türdeki bağlı şirketlerin finansal tabloları ana şirketin finan-

sal tabloları ile konsolide edilmeden önce, kesinlikle raporlama yaptıkları para birimine ait ülkenin genel fiyat düzeyine göre yeniden düzeltilir. Bağlı şirket yapancı bir şirket ise, yeniden düzenlenmiş finansal tablolar dönem sonu kurlarıyla, ilgili ana şirketin para birimine çevrilir.

Değişik tarihli finansal tabloların konsolide edilmesinin söz konusu olduğu durumlarda, parasal ve parasal olmayan tüm kalemlerin, konsolide finansal tabloların hazırlandığı tarihte geçerli olan cari paranın satın alma gücüne göre yeniden düzeltilmesi yapılır.

TMS-2'ye göre eğer ekonomide enflasyon sona erecek olursa madde 27'de belirtildiği üzere işletmelerin finansal tablolarını bu standarda göre hazırlamaları zorunlulukları ortadan kalkar. Bu standardın 1 Ocak 2000 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmüyordu ama standarda uyma yada uymama durumunda hiçbir yaptırım uygulaması olmadığı için henüz ülkemizde uygulamaya geçirilmemiş bir standarttır.

4. SONUÇ

Son zamanlarda ülkemizin ekonomik açıdan içinde bulunduğu durum düşünülecek olursa TMS-2'nolu "Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama" standardının uygulanmasının ne kadar gerekli olduğu görülecektir.

Çünkü bu standart UMS-29 ile temel özelliklerde aynı olup uygulandığı yüksek enflasyon dönemlerinde karşılaşılabilecek sorunlara cevap verebilecek yapıdadır. Hazırlanmış olan bu 2 nolu standardın AICPA'nın ve IFAC'ın bu konudaki standartlarıyla karşılaştırıldığında günümüzün ekonomik koşullarına uygun olduğu tartışmasız kabul edilebilir. Bu standardın uygulamasının ülkemizdeki Sermaye Piyasası Kurulu ve Maliye Bakanlığı'na da destekleniyor olması önemli bir noktadır. Maalesef bu konuda her iki kurumun da ilgisiz kalması standardın uygulama alanı bulmasını ve yaygın olarak uygulanmasını zorlaştırmaktadır.

17 TMUDES, TMS 2000, s.73.

18 TMUDES, TMS 2000, s.74-75.

Sonuç olarak Sermaye Piyasası Kurulunun kamuyu aydınlatma ilkesi doğrultusunda enflasyon muhasebesi düzeltmeli finansal tabloların düzenlenmesini istemesi ve Maliye Bakanlığı'nın da gerçek kâr ile enflasyon kârı üzerine yoğunlaşması ayrıca da bu konuda vergisel boyutun fazla düşünülmemesi gereği ortaya çıkmaktadır.

Amerika ve Avrupa'da pek çok geliş-

miş ülkede bu konu ile ilgili standartların bizden çok önce oluşturulmuş olup uygulanıyor olması üstelikte bu ülkelerdeki ekonomilerde yüksek enflasyondan söz etmenin bile imkansız olması dikkate alınması gereken bir konudur. Oysa ülkemizde bu kadar yüksek enflasyon oranına sahip olup da bu konuda hazırlanmış olan standardın uygulamaya konmaması bir ayıp olarak kabul edilebilir.

KAYNAKÇA

- AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), "Financial Statement Restated For General Price Level Changes" Statement of Accounting Board No:3, AICPA, New York, 1969
- AKDOĞAN, Nalan, Enflasyon Muhasebesi, Kalite Matbaası, Ankara, 1980.
- AKGÜN, Ali İhsan, "Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gideren Muhasebe Yöntemleri", Vergi Sorunları, Kanun 1998, Sayı 122.
- CHASTEEN, Lanny G./ FLAHERTY; Ridnard E./ O'CONNOR Melvin C., "Intermediate Accounting", 4. Edition, McGraw-Hill Inc., New York, 1992.
- DURMUŞ, Ahmet Hayri, "Uluslararası Muhasebe Standartları (1-31), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayın No:7, İstanbul, 1992
- FASB (Financial Accounting Standard Board), Accounting Standards: Current Text as of June 1, 1983 (General Standards), Mc Graw-Hill Book Company., Stamford, CONN., 1983.
- HACİRÜSTEMOĞLU, Rüstem, "Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları", İstanbul. 1997
- KIESO, Donald E./ WEYGANDT, JERRY J.; "Intermediate Accounting", 5.Edition, John Wiley and Sons, Stamford, CONN., 1986.
- SPK (Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğ Tasarısı XI)" Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ", <http://www.spk.gov.tr>, 1999.
- TÜRMOB, Türkiye Muhasebe Standartları-2000, TÜRMOB Yayın No: 95, TMUDESK Seri No:2, Ankara, 2000,
- YALKIN, Yüksek Koy, "Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları ve Yönetmelik Kararlar", Ankara, 1997
- YÜKSEK, Ahmet, "Enflasyon Muhasebesi", Literatür Yayıncılık, İstanbul, 1997