

YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA KAPSAMINDA ÖZELLİK ARZ EDEN KONULAR¹

SPECIAL ISSUES WITHIN THE SCOPE OF FINANCIAL REPORTING IN HYPERINFLATIONARY ECONOMIES

Gürbüz GÖKÇEN * Erkan ÖZTÜRK **

Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 19.05.2023
Kabul Tarihi: 29.06.2023

Öz

Yüksek enflasyonun görüldüğü birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de enflasyon muhasebesi son yılların dikkat çeken konularından biri haline almıştır. Ülkemizde halihazırda uygulanmakta olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ve Büyük ve Orta İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) içerisinde enflasyon muhasebesi uygulamalarının nasıl yapılması gerektiğine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır. Ancak, bu düzenlemelerin uygulanması sırasında standart setlerinin diğer konuları içerisinde yer alan maddelerin de gözetilmesi gerekmektedir. Özellikle cari değerin kullanılması gerektiği durumlarda enflasyon muhasebesi uygulamalarının nasıl yapılması gerektiği sorusuna standartlar yeterli ölçüde yanıt verememektedir. Yapılan bu çalışmada; enflasyon muhasebesi uygulamalarında özellik arz eden bazı konular tespit edilerek, cari değer muhasebesi ve enflasyon muhasebesinin bir arada nasıl uygulanabileceğine ilişkin bir yorum kazandırılması amaçlanmıştır. Çalışma içerisinde, tespit edilen konulara ilişkin örnekler verilerek belirlenen uygulama esaslarına yönelik öneriler sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Enflasyon Muhasebesi, Cari Değer Muhasebesi.

JEL Sınıflaması: M40, M41, M42.

Abstract

As in many countries with high inflation, inflation accounting has become one of the highlights topic of recent years in our country. There are items on how inflation accounting practices should be done in Turkish Financial Reporting Standards (TFRS) and Financial Reporting Standard for Large and Medium-sized Entities (BOBİ FRS), which are currently being implemented in our country. However, during the implementation of these items, the items in the other topics of these sets should also be observed. The standards cannot adequately answer the question of how inflation accounting practices should be done, especially in cases where the current value is required. In this study; it is aimed to provide an interpretation of how current value accounting and inflation accounting can be applied together by identifying some topics that are special in inflation accounting practices. In the study, suggestions for the determined application principles were presented by giving examples related to the identified issues.

Keywords: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, Turkish Financial Reporting Standards, Inflation Accounting, Fair Value Accounting.

JEL Classification: M40, M41, M42.

¹ **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2023; 8(2) ,504-515 / DOI: 10.29106/fesa.1299626

* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, g.gokcen@marmara.edu.tr, İstanbul – Türkiye, ORCID: 0000-0001-9854-8522

** Doç. Dr., Kırklareli Üniversitesi İİBF, İşletme Bölümü, erkan.ozturk@klu.edu.tr, Kırklareli – Türkiye, ORCID: 0000-0003-0694-8030

1. Giriş

İşletmeler tarafından hazırlanan finansal raporlar, söz konusu işletmeyle ilgilenen tarafların finansal bilgi ihtiyacını karşılayabilecek en önemli araçlardan biridir. Bununla beraber, finansal raporlarda yer alan bilgilerin güncel ya da güncellenmiş bilgileri içeriyor olması, sunulan finansal bilginin faydasını arttırmaktadır. Diğer bir ifadeyle; finansal raporlamada cari değerlerden yararlanılma düzeyi, finansal tablo kullanıcılarının sunulan finansal raporlardan elde edeceği bilginin faydasını da o kadar arttırmaktadır. Bu nedenle, IFRS (International Financial Reporting Standards) raporlama çerçevesinde cari değer muhasebesi konusunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından, günümüze kadar pek çok önemli adım atılmış, geçen süre içerisinde cari değer muhasebesi son derece ilgi çekici bir konu haline almıştır. Ancak, IFRS çerçevesiyle elde edilen finansal raporların mümkün olduğu ölçüde cari değerlerden yararlanılmak suretiyle hazırlanıyor olması, bilginin zamanlı olmasına katkı sağlamakla birlikte bu bilgilerin tarihi maliyet bilgileri kadar güvenilir olup olmadığı sorusunu da beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla, IFRS kavramsal çerçevesinde de tanımlanan cari değerin IFRS’ler içerisinde kullanımının belirli alanlarla sınırlı tutulduğu görülmektedir.

IFRS kavramsal çerçevesinde cari değerin ölçümü ile ilgili olarak gerçeğe uygun değer, kullanım değer (yükümlülükler için ifa değer) ve cari maliyet ölçülerinden yararlanılabileceği ifade edilmektedir (Kavramsal Çerçeve, 2018; Md.6.11). Bu ölçüm esaslarına bazı standartlar içerisinde yer verilerek (örneğin maddi ve maddi olmayan duran varlıkların yeniden değerlenmesinde gerçeğe uygun değer ölçümünden yararlanılması) varlıkların tarihi maliyetleri yerine cari raporlama tarihi itibarıyla ölçülen (örneğin yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve finansal araçların raporlama dönemi sonu itibarıyla gerçeğe uygun değerleri ile ölçülmesi gibi) veya cari raporlama dönemi sonu itibarıyla halen geçerliliğini koruyan değerleri ile raporlanmalarına imkân sağlanmıştir. Yine de cari değer muhasebesinin tüm finansal tablo kalemleri için uygulanabilir olmaması, finansal raporların kısmen de olsa tarihi maliyet unsurları içermekte olmasına neden olabilmektedir.

Parametreleri normal kabul edilebilecek sınırlar içerisinde işleyen bir ekonomide faaliyet gösteren işletmeler açısından; IFRS’ler içerisinde belirtilen cari değer ölçümleri ile elde edilen finansal raporlardaki tarihi maliyet ile ölçülmüş kalemlere ait raporlanan değerlerin raporlama dönemi sonu itibarıyla halen geçerli olup olmadıkları sorusu büyük ölçüde göz ardı edilebilmektedir. Ancak, bu parametrelerden biri olan enflasyonun normal kabul edilebilecek sınırları aşması durumunda, finansal raporlardaki tarihi maliyet esasıyla ölçülmüş kalemlere ait raporlanan değerlerin raporlama tarihi itibarıyla halen geçerli olup olmadıkları göz ardı edilemez bir problem haline almaktadır. Bu problem dikkate alınarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB-International Accounting Standards Board) tarafından yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporların genel fiyat düzeyine göre nasıl düzenlenmesi gerektiği sorusuna çözüm olarak 1989 yılı Temmuz ayında IAS 29 kodlu bir standart yayımlanmış ve 01.01.1990 ve sonrasındaki dönemlerden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29>). Aynı standart, Türkiye’de de 31.12.2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) tarafından (veya bağımsız denetime tabi olup TFRS uygulamayı tercih eden işletmeler tarafından) uygulanmakta olan Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) seti içerisindeki TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı ve bağımsız denetime tabi olup TFRS raporlaması yapmayı tercih etmeyen işletmeler tarafından uygulanma zorunluluğu bulunan Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) içerisindeki 25. Bölüm yüksek enflasyonlu bir ekonomide raporlamanın nasıl yapılması gerektiğine ilişkin ilkeleri/açıklamaları içermektedir. Bu çalışmada, öncelikli olarak TFRS ve BOBİ FRS’nin yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama ile ilgili ilkelerine ve uygulamalarına kısaca değinilecek, ardından cari değer muhasebesi kapsamında ele alınabilecek bazı uygulama esaslarının yüksek enflasyonlu bir ekonomide nasıl değerlendirilmesi gerektiğine yönelik öneriler verilmeye çalışılacaktır. Diğer bir ifadeyle; bu çalışmada, yüksek enflasyonlu bir ekonomide TFRS ve BOBİ FRS kapsamında “enflasyon muhasebesi” uygulamalarının nasıl olması gerektiği ve hâlihazırda cari değer ölçümü gerektiren bazı TFRS’lerin ve BOBİ FRS bölümlerinin enflasyon muhasebesi uygulaması ile bir arada nasıl ele alınmaları gerektiği değerlendirilecektir.

2. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Yaygın olarak enflasyon muhasebesi adı ile bilinen yüksek enflasyonlu ekonomiler açısından uygulanabilecek finansal raporlama ilkeleri, TFRS seti ve BOBİ FRS bölümleri içerisinde “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” başlığı ile yer almaktadır. TFRS kapsamında yer alan TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardı ilk olarak Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yayımlanmış, ardından IASB bünyesinde revize edilerek bugünkü formu oluşturulmuştur. Ayrıca;

29.07.2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş olan BOBİ FRS’nin 25. Bölümünde de yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama yapılabilmesi için gerekli olan işlemler ele alınmıştır.

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı UMS 29 kodlu standarda uygun olarak hazırlandığından, gelişim süreci açısından UMS 29’un incelenmesi yerinde olacaktır. Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletme tarafından hazırlanmış olan finansal raporların enflasyon etkisine göre nasıl düzeltilmesi gerektiği hususunda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından 29 Temmuz 1989 tarihinde UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardı yayımlanmış ve 1 Ocak 1990 ve sonraki dönemlerden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu standardın hazırlanmasına yönelik gelişim aşamaları Tablo 1’de yer almaktadır.

Tablo 1. IAS 29 Standardının Tarihsel Gelişimi

Kasım 1987	E31 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Taslağı Görüşe Açılmıştır.
Temmuz 1989	UMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı yayımlanmıştır.
1 Ocak 1990	UMS 29’un yürürlük tarihi 1 Ocak 1990 ve sonrasındaki raporlama dönemleri olarak belirlenmiştir.
1994	UMS 29 yeniden biçimlendirilmiştir.
22 Mayıs 2008	UMS 29, UFRS 2007’de belirtilen yıllık iyileştirmeler çerçevesinde değiştirilmiştir.
1 Ocak 2009	Mayıs 2008’de yapılan revizyonların yürürlük tarihi 1 Ocak 2009 ve sonrasındaki raporlama dönemleri olarak belirlenmiştir.

Kaynak: (www.iasplus.com)

01.01.2018 tarihi ve sonrasındaki dönemler için uygulanmaya başlanan BOBİ FRS’nin 25. bölümü, yüksek enflasyonlu ekonomi koşullarının oluşması durumunda BOBİ FRS’ye uygun olarak hazırlanan finansal raporlarla ilgili enflasyon düzeltmelerinin nasıl yapılması gerektiğine yönelik ilkeler içermektedir. BOBİ FRS metni 30.03.2021 tarihli ve 31439 Sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete’de yayımlanan Kurul Kararı ile güncellenmiştir. Ardından Bölüm 25’te yer alan bazı maddeler 05.03.2022 tarihli ve 31769 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişiklikler ile BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama metni nihai halini almıştır. Buna göre; BOBİ FRS raporlaması yapmakta olan bir işletmenin ağırlıklı olarak kullanılan para biriminin Türk Lirası olup olmadığına bakılmaksızın 25. bölüm hükümlerinin kapsam dâhilindeki tüm işletmeler tarafından uygulanabilir olması sağlanmış ve yüksek enflasyonun var olup olmadığı ile ilgili tespitin üretici fiyat endeksi (ÜFE) esas alınarak belirlenmesi yönündeki hüküm kaldırılmıştır. 05.03.2022 tarihinde yapılan bu ilave değişiklikler ile BOBİ FRS Bölüm 25’in TMS 29 ile uyumlu hale getirildiği görülmüştür.

2.1. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Esasları

2.1.1. Uygulama Kapsamı

TMS 29 ve BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamanın amacı, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmelere ait finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlemektir (Gökçen ve Ataman, 2020; s.537; Ataman ve Gökçen, 2017; s.315).

TFRS ve BOBİ FRS kapsamında yüksek enflasyonun var olup olmadığına dair değerlendirme yapılabilmesi için aşağıdaki kriterler dikkate alınmaktadır (TMS 29; Md.3; BOBİ FRS; Md.25.4):

- Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmektedir.
- Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate almaktadır.
- Vadeli satış ve alışlardaki fiyatlar; vade süresi kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenmektedir.
- Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir fiyat endeksine bağlıdır.
- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100’e yaklaşmakta veya bu oranı aşmaktadır.

Sıralanan kriterler yüksek enflasyonun varlığına dair kesin bir hükmün belirlenmesine imkân sağlamamaktadır. Ancak, bir ekonomide yüksek enflasyonun varlığının tespitine dair değerlendirici kuruluşlara ve kamu otoritelerine yardımcı olmaktadır. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri’nde halka arz edilmiş şirketlerin denetimi faaliyetini üstlenen denetim şirketlerine rehberlik sağlaması amacıyla kurulan IPTF’nin (The International Practices Task Force) 2022 yılı Ekim ayında yayımlanmış olduğu belirlenmiş ülkeler için enflasyon takibi raporunda Türkiye yüksek enflasyonlu ekonomiler arasında gösterilmiştir (Monitoring Inflation in Certain Countries, IPTF). Diğer yandan; KGGK, 20.01.2022 tarihinde yaptığı basın duyurusunda TFRS kapsamında raporlama yapan işletmelerin Türkiye açısından yüksek enflasyonun varlığı konusundaki değerlendirmelerinde Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) verisiyle hareket ederek değerlendirme yapmaları gerektiği, bu nedenle TFRS uygulayan işletmelerin 2021 yılı

finansal raporlarının enflasyon etkisine göre düzeltilmesinin gerekli olmadığı açıklanmıştır. Aynı duyuru içerisinde belirtildiği üzere, 05.03.2022 tarihinde BOBİ FRS Bölüm 25’de yapılan değişiklik ile BOBİ FRS uygulayan işletmelerin de 2021 yılı finansal raporlarını enflasyon etkisine göre düzeltmelerine gerek kalmamıştır.

2.1.2. Tarihi Maliyet Esaslı Finansal Tablolara İlişkin Enflasyon Düzeltmesi İşlemleri

Bir ekonomide yüksek enflasyon olması durumunda, geçerli para birimi o ekonominin para birimi olan işletmelerin hazırlayacakları tarihi maliyet esaslı finansal tablolar cari değerleri gösteremeyecekleri için enflasyonun etkilerine göre düzeltmeleri gerekmektedir. TFRS ve BOBİ FRS kapsamında uygulanacak olan yöntem genel fiyat düzeyi muhasebesi yöntemi olarak ifade edilmektedir (Karapınar ve Eflatun, 2022).

Tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tabloların genel fiyat düzeyi değişimine göre enflasyon düzeltmesi işlemleri aşağıdaki gibidir (TMS 29; Md.11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 24, 26; BOBİ FRS; Md.25.7, 25.8, 25.9, 25.10, 25.15, 25.16, 25.17):

- Raporlama dönemi sonu itibarıyla cari değeri ile ölçülmemiş (rneğin gerçeğe uygun değer ile ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller veya satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer ile ölçülen canlı varlıklar raporlama tarihi itibarıyla cari değerleri ile ölçülür.) parasal olmayan finansal durum tablosu kalemleri genel fiyat düzeyi değişimine göre (enflasyon düzeltmesi için esas alınan endekse göre) düzeltilir. Ancak, parasal kalemler raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçü birimi ile ifade edildiklerinden enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.
- Önceden belirlenmiş anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış aktif ve pasif kalemler anlaşma şartları çerçevesinde düzeltilir.
- Parasal olmayan kalemler genellikle elde edilme tarihlerindeki değerleri ya da birikmiş amortismanı düşülmüş değerleri ile gsterildiklerinden, yüksek enflasyonlu bir ekonomide cari raporlama dönemindeki değerlerine taşınarak düzeltmeleri gereklidir. Söz konusu düzeltme işlemleri için bu kalemlerin oluşum tarihinden (satın alma, üretim vb.) itibaren cari dönem sonu değerine genel fiyat düzeyi endeksi ile taşınarak düzeltmeleri gerekmektedir. Ancak, edinim tarihi ile ilgili ayrıntılı kayıt mevcut olmayan maddi duran varlıkların düzeltme işlemi, cari dönem sonu alınacak değerleme raporu ile yapılabilir.
- Maddi duran varlıkların enflasyon etkisine göre düzeltmek istendiği bir dönemde geçerli bir fiyat endeksi bulunmayabilir. Böyle bir durumda, geçerli para birimi ile nispeten istikrarlı bir yabancı para birimi arasındaki değişim kuru dikkate alınarak endeks tahmini yapılabilir.
- İlk uygulama döneminin başında (açılış finansal durum tablosunda) zkaynak kalemleri işletmeye konuldukları ya da oluşturuldukları tarihten itibaren genel fiyat düzeyindeki değişmeleri yansıtacak şekilde düzeltmeye tabi tutulmalıdır. Ancak, enflasyon düzeltmesinin ilk kez uygulandığı dönemde geçmiş yıllar karları ve yeniden değerleme değer artış fonu düzeltme işlemine tabi tutulmaz. Yeniden değerleme değer artış fonu hesabı geçmiş yıllar karlarına devredilerek kapatılır ve diğer düzeltmeler geçmiş yıllar karlarına aktarılır. İlk uygulama döneminin sonunda ve izleyen dönemlerde tüm zkaynak kalemleri dönem başından ya da işlem tarihinden itibaren genel fiyat düzeyindeki değişimi yansıtacak şekilde düzeltilir.
- Sermaye hariç tüm düzeltme işlemleri ilgili finansal tablo kaleminin defter değerinin cari değere taşınması şeklinde yapılmalıdır. Sermaye ile ilgili düzeltmelerin ise sermaye düzeltme farklarının izleneceği ayrı bir hesaba alınması genel kabul görmüş bir uygulamadır.
- Tüm gelir ve gider kalemleri ilk uygulama dönemi sonunda ve izleyen raporlama dönemlerinin sonunda cari değerleri ile ifade edilmeleri gerektiğinden, kaydedildikleri tarihten itibaren genel fiyat düzeyindeki değişimi yansıtacak şekilde düzeltilirler.

2.2. Cari Değer Muhasebesi Uygulama Esasları

Cari değer muhasebesi, bir TFRS’nin ya da bir BOBİ FRS bölümünün gerektirdiği şekilde bir finansal tablo kaleminin cari raporlama dönemi sonundaki değeri ile finansal tablolara yansıtılması olarak ifade edilebilir. Cari değer ölçümü, tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolarda yer alan bazı kalemlerin raporlama tarihi itibarıyla cari değerleriyle (gerçeğe uygun değer kullanılarak) llmesi şeklinde olabileceği gibi, bazı özel iş alanlarında (rneğin kuyumculuk gibi) hazırlanan finansal raporlardaki belirli kalemlerin cari değer esasına göre (cari maliyet kullanılarak) llmesi şeklinde de olabilmektedir. Her iki durumda da, cari değere göre değerlenmiş kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden dzeltilmemeleri esastır (TMS 29; Md. 29).

3. Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Kapsamında Özellik Arz Eden Konular

TFRS ve BOBİ FRS'ye yönelik bazı uygulamalarda finansal tablo kalemlerinin cari değer ile saptanması esas alınmaktadır. Bu nedenle, enflasyon düzeltmesi işlemi sonucunda söz konusu finansal tablo kalemlerine ait düzeltilmiş değerlerin ilgili kalemlerin cari değerlerine eşit olabilmesi pratikte mümkün olamamaktadır.

Finansal tablolarında TMS 29 ya da BOBİ FRS Bölüm 25 uyarınca düzeltme yapacak olan bir işletmenin belirli finansal tablo kalemlerini cari değerle raporlayabilmesi için önünde iki seçenek bulunmaktadır. Bunlardan birincisi cari değer tespitinin raporlama tarihi itibarıyla yapılması olacaktır ki böyle bir durumda cari değeri belirlenmiş olan, örneğin raporlama tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeri belirlenmiş ve yeniden değerlenmiş olan bir maddi duran varlığın ayrıca enflasyon düzeltmesi işlemi yapılmayacaktır. Çünkü varlık finansal tablolarda halihazırda cari değerinden izleniyor olacaktır (TMS 29; Md.14, 29; BOBİ FRS; Md.25.10). İkinci seçenek ise enflasyon düzeltmesi sonrasında finansal tablo kalemlerinin cari değerleri ile ifade edilip edilmediklerinin kontrol edilmesi olacaktır. Şayet enflasyon düzeltmesi işlemi cari değerle ifade edilmesi gereken bir kalemin gerçek değerini tespit noktasında yeterli değilse ikinci bir düzeltme işlemi daha yapılması gerekmektedir. Örneğin enflasyon düzeltmesi bir maddi duran varlığın defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasında oluşan farkı kapatmada yeterli olmadıysa, varlığın defter değerini gerçeğe uygun değere taşımak için enflasyon düzeltmesi işlemine müteakip yeniden değerleme işlemi uygulanmalı ve maddi duran varlığın defter değeri gerçeğe uygun değerine taşınmalıdır.

Çalışmanın bu aşamasında, enflasyon düzeltmesi sonrası finansal tablo kalemlerinin cari değerleri ile ifade edilip edilmediği konusunda ön plana çıkan bazı örnekler ele alınmaya çalışılmıştır. Bu kapsamda; yeniden değerleme modelinin kullanılması durumunda enflasyon düzeltmesi sonrası yeniden değerlemeye ihtiyaç duyulması, dönem sonu itibarıyla muhasebe politikası tercihinin göre cari değerleriyle ifade edilmesi zorunlu olan gerçeğe uygun değeriyle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller, canlı varlıklar gibi finansal tablo kalemlerinin bulunması ve değer düşüklüğü bulunan varlıkların olması durumları örneklerle açıklanmaya çalışılacaktır.

3.1. Yeniden Değerleme Modelinin Kullanımı

TFRS kapsamında yeniden değerleme modelinden maddi ve maddi olmayan duran varlıkların ölçümünde yararlanılabiliyorken, BOBİ FRS kapsamında yalnızca maddi duran varlıkların ölçümünde yararlanılabilmektedir. Burada sözü edilen değerleme işlemi Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerleme oranı ile değil, münferit olarak yeniden değerlenmek istenen varlığın gerçeğe uygun değerinin tespiti ile yapılabilmektedir. Dolayısıyla; TFRS ve BOBİ FRS kapsamında yapılacak olan yeniden değerleme işlemi, değerlemenin yapılmış olduğu tarihteki cari değeri kayıtlara yansıtacaktır. Bu durumda; yeniden değerleme işlemi raporlama tarihi itibarıyla yapılırsa, yeniden değerlenen varlığın ya da varlıkların finansal tablolarda gözükten değerleri de cari değerleri olacaktır.

TFRS ya da BOBİ FRS kapsamında enflasyon muhasebesi uygulaması yapıldığı bir dönemde ise maddi ve maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılmış olan parasal olmayan kalemlerin tamamı (raporlama tarihi itibarıyla cari değeriyle ölçülenler hariç) TÜFE esas alınarak düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Bu durumda söz konusu varlıkların defter değerleri enflasyona göre düzeltilmiş olmakla beraber tespit edilen değerler gerçeğe uygun değerlerine eşit olmayacaktır. TFRS ve BOBİ FRS kurallarına göre örneğin bir maddi duran varlığın defter değerinin gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olması durumunda yeniden değerleme yapılması gerekmektedir (TMS 16; Md.31; BOBİ FRS; Md.12.16). Bu nedenle, raporlama tarihi itibarıyla enflasyon düzeltmesine müteakip yeniden değerleme uygulamasının yapılması gerekli olabilecektir. Ancak, raporlama tarihi itibarıyla yeniden değerlemesi yapılmış olan bir maddi veya maddi olmayan duran varlık bulunması durumunda, bu varlık hali hazırda cari değeri ile değerlenmiş olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacaktır.

Örnek 3.1.1: Bir işletme, 01.01.20X0 tarihinde 20.000.000 TL'ye bir gemi satın almıştır. İşletme gemi olarak sınıflandırdığı taşıtlar sınıfı için yeniden değerleme modelini uygulamaktadır. Geminin işletme tarafınca belirlenen yararlı ömrü 20 yıl olup, kalıntı değerin bulunmadığı varsayılmıştır. Doğrusal amortisman yöntemine göre 31.12.20X0 tarihinde gemi için ayrılan amortismanın hesaplanması ve kaydı aşağıdaki gibidir:

Yıllık Amortisman Oranı: $1/20 \text{ yıl} = 0,05$

31.12.20X0 tarihinde ayrılması gereken amortisman tutarı = $20.000.000 \text{ TL} \times 0,05 = 1.000.000 \text{ TL}$

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X0..... HİZMET ÜRETİM MALİYETİ BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.000.000	1.000.000

İşletme yönetimi 31.12.20X0 tarihi itibarıyla geminin gerçeğe uygun değerinin 25.000.000TL olduğunu belirlemiştir. Geminin defter değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark önemli olarak değerlendirildiğinden ilgili sınıfta bulunan tek varlık olan gemiye bu tarihte yeniden değerleme işlemi yapılmıştır. Uygulama brüt yönteme göre aşağıdaki gibi yapılmıştır (31.12.20X0 tarihinde geminin net defter değeri 20.000.000 TL – 1.000.000 TL = 19.000.000 TL'dir.):

Yeniden Değerleme Oranı = 25.000.000 TL / 19.000.000 TL \cong 1,32

Yeniden Değerlenmiş Brüt Defter Değeri = 20.000.000 TL \times 1,32 \cong 26.315.789 TL

Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman = 1.000.000 TL \times 1,32 \cong 1.315.789 TL

Brüt Defter Değerindeki Artış = 6.315.789 TL

Birikmiş Amortismanadaki Artış = 315.789 TL

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X0..... MADDİ DURAN VARLIKLAR - Gemiler BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI	6.315.789	315.789 6.000.000

31.12.20X0 tarihindeki işlemler sonucunda geminin brüt defter değeri ve birikmiş amortismanı nihai olarak aşağıdaki gibi gürünecektir:

MDV (Gemi)	
20.000.000	
6.315.789	
26.315.789	

Birikmiş Amortisman (Gemi)	
	1.000.000
	315.789
	1.315.789

İzleyen yıl 31.12.20X1 tarihinde geminin yararlı ömür tahmini değişmemiş ve amortisman gideri 26.315.789 TL / 20 yıl \cong 1.315.789 TL olarak hesaplanmıştır. Amortisman kaydı aşağıdaki gibi olup, bu tarihte varlığın gerçeğe uygun değerinden önemli bir farklılık bulunmadığından yeniden değerleme yapılmamıştır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X1..... HİZMET ÜRETİM MALİYETİ BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	1.315.789	1.315.789

31.12.20X1 tarihindeki işlemler sonucunda geminin brüt defter değeri ve birikmiş amortismanı nihai olarak aşağıdaki gibi gürünecektir:

MDV (Gemi)	
26.315.789	
26.315.789	

Birikmiş Amortisman (Gemi)	
	1.315.789
	1.315.789
	2.631.578

31.12.20X2 tarihinde de geminin yararlı ömür tahmini değişmemiş ve amortisman gideri 26.315.789 TL / 20 yıl \cong 1.315.789 TL olarak hesaplanmıştır. Amortisman kaydı aşağıdaki gibi olup, bu tarihte de varlığın gerçeğe uygun değerinden önemli bir farklılık bulunmadığından yeniden değerleme yapılmamıştır.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X2..... HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.315.789	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		1.315.789

31.12.20X2 tarihindeki işlemler sonucunda geminin brüt defter değeri ve birikmiş amortismanı nihai olarak aşağıdaki gibi görünecektir:

MDV (Gemi)	
26.315.789	
26.315.789	

Birikmiş Amortisman (Gemi)	
	2.631.578
	1.315.789
	3.947.367

İşletmenin geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olduğundan 31.12.20X2 tarihinde finansal tabloları için ilk kez enflasyon düzeltilmesi yapılacaktır. Hesaplama da yararlanılacak TÜFE endeksi değerleri ve bir önceki yıl baz alınarak hesaplanan düzeltme katsayıları aşağıdaki gibidir:

TARİH	TÜFE ENDEKSİ DEğERİ	DÜZELTME KATSAYILARI
31.12.20X2	1.128,45	1,6427
31.12.20X1	686,95	1,3608
31.12.20X0	504,81	-

Enflasyona göre düzeltilmiş olarak sunulması gereken en geç dönem 31.12.20X2 ve en erken dönem (karşılařtırılmalđ dönem) 31.12.20X1 dönemi olacaktır. 01.01.20X1 tarihi itibarıyla yeniden değerleme değer artış fonu geçmiş yıllar kârları hesabına aktarılarak yeniden değerleme fonu kapatılacaktır. 01.01.20X0 tarihli açılış finansal durum tablosunda gemi cari değeri ile yer alacağından ayrıca enflasyon düzeltilmesi işlemi yapılmayacaktır. Geminin brüt defter değeri ve birikmiş amortismanı, yeniden değerlemenin yapılmış olduğu tarih olan 31.12.20X0 tarihinden itibaren yukarıda verilen endeks yardımıyla enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacaktır. Buna göre, geminin 31.12.20X1 ve 31.12.20X2 tarihindeki düzeltilmiş brüt defter değerleri ve birikmiş amortismanları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Geminin 31.12.20X1 tarihindeki düzeltilmiş brüt defter değeri:

26.315.789 TL \times 1,3608 \cong 35.810.763 TL (Değer Artışı: 9.494.974 TL)

Geminin birikmiş amortismanlarınının 31.12.20X1 tarihindeki düzeltilmiş değeri:

2.631.578 TL \times 1,3608 = 3.581.075 TL (Değer Artışı: 949.497 TL)

31.12.20X1 tarihli finansal tablolarda yapılacak enflasyon düzeltilmesi kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X1..... MADDİ DURAN VARLIKLAR - Gemiler	9.494.974	
	ENFLASYON DÜZELTME HESABI		9.494.974
X	.....31.12.20X1..... ENFLASYON DÜZELTME HESABI	949.497	
	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		949.497

Buna göre, geminin 31.12.20X1 tarihinde finansal durum tablosunda raporlanacak net defter değeri 35.810.763 TL – 3.581.075 TL = 32.229.688 TL olacaktır. 31.12.20X1 tarihindeki işlemlere bağlı olarak geminin brüt defter değeri ve birikmiş amortismanı nihai olarak aşağıdaki gibi grnecektir:

MDV (Gemi)		Birikmiş Amortisman (Gemi)	
26.315.789			2.631.578
9.494.974			949.497
35.810.763			3.581.075

Geminin 31.12.20X2 tarihindeki düzeltilmiş brüt defter değeri:

35.810.763 TL \times 1,6427 \cong 58.826.196 TL (Değer Artışı: 23.015.433 TL)

Geminin 31.12.20X2 tarihindeki düzeltilmiş birikmiş amortismanı:

3.581.075 TL \times 1,6427 \cong 5.882.617 TL (Değer Artışı: 2.301.542 TL)

31.12.20X2 tarihli finansal tablolarda yapılacak enflasyon düzeltmesi kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X2..... MADDİ DURAN VARLIKLAR - Gemiler ENFLASYON DÜZELTME HESABI	23.015.433	23.015.433
X	.....31.12.20X2..... ENFLASYON DÜZELTME HESABI BİRİKMİş AMORTİSMANLAR	2.301.542	2.301.542

31.12.20X2 tarihli kâr veya zarar tablosuna gider olarak yansıtılan yıllık amortisman tutarı (26.315.789 TL / 0,05) 1.315.789 TL olmasına karşın düzeltilmiş brüt defter değeri üzerinden gemi için ayrılması gereken yıllık amortisman tutarı 58.826.196 TL \times 0,05 \cong 2.941.310 TL olmalıdır. Bu durumda 2.941.309 TL – 1.315.789 TL = 1.625.520 TL düzeltme işleminin de ayrıca uygulanması gerekmektedir.

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X2..... ENFLASYON DÜZELTME HESABI BİRİKMİş AMORTİSMANLAR	1.625.520	1.625.520

Buna göre, geminin 31.12.20X2 tarihinde finansal durum tablosunda raporlanacak net defter değeri 58.826.196 TL – 8.823.926 TL = 50.002.270 TL olacaktır. 31.12.20X2 tarihindeki işlemlere bağlı olarak geminin brüt defter değeri ve birikmiş amortismanı nihai olarak aşağıdaki gibi grnecektir:

MDV (Gemi)		Birikmiş Amortisman (Gemi)	
35.810.763			3.581.075
23.015.433			1.315.789
			2.301.542
			1.625.520
58.826.196			8.823.926

Yapılan bu değerleme sonucun geminin karşılaştırılmalı iki döneme ait defter değerleri yukarıdaki gibi hesaplanmıştır. Bu değerlerin bulunmuş olması TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardı ve BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama açısından doğrudur. Ancak, bu değerlerin geminin cari değerini yansıtamaması durumunda ayrıca yeniden değerlemeye ihtiyaç

duyulabilmesi muhtemeldir. Bu durumda varlığın değeri yeniden değerlemeyle artabilir ya da azalabilir. Örneğin, cari yılda geminin gerçeğe uygun değerinin 72.000.000TL'ye ulaşmış olması durumunda yeniden değerleme ile varlığın defter değerinin 21.997.730 TL arttırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu durumda, 31.12.20X2 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltilmesine müteakip yapılması gereken yeniden değerleme hesaplaması ve kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Yeniden Değerleme Oranı = 72.000.000 TL / 50.002.270 TL \cong 1,44

Yeniden Değerlenmiş Brüt Defter Değeri = 58.826.196 TL \times 1,44 = 84.705.877 TL

Yeniden Değerlenmiş Birikmiş Amortisman = 8.823.926 TL \times 1,44 = 12.705.877 TL

Brüt Defter Değerindeki Artış = 25.879.681 TL

Birikmiş Amortismandaki Artış = 3.881.951 TL

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X2..... MADDİ DURAN VARLIKLAR - Gemiler BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR YENİDEN DEğERLEME FONU	25.879.681	3.881.951 21.997.730

Yapılan bu kayıt ile yeniden değerleme değer artışı fonuna (TFRS kapsamında aynı zamanda diğer kapsamı gelirmede) 21.997.730 TL kaydedilmiştir. Şayet gemi için enflasyon düzeltilmesi hiç yapılmayıdı ve 31.12.20X2 tarihinde yalnızca yeniden değerleme yapılmayıdı, enflasyon düzeltilmesi ile kaydedilen 27.633.484 TL (50.002.270 TL – 22.368.422 TL) tutarındaki değer artışı kâr veya zararda değil yeniden değerleme fonu içerisinde raporlanacaktı. Özkaynaklar toplamı değişmemekle birlikte; gemiye enflasyon düzeltilmesi yapılmadan sadece yeniden değerleme yapılması kârın daha düşük raporlanmasına, gemiye enflasyon düzeltilmesi yapıldıktan sonra yeniden değerleme yapılması kârın daha yüksek raporlanmasına neden olmaktadır.

Diğer yandan; örneğin, cari yılda geminin geri kazanılabilir değerinin 40.000.000 TL olması durumunda (50.002.270 TL - 40.000.000 TL) 10.002.270 TL değer düşüklüğü kaydedilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Böyle bir durumda, 31.12.20X2 tarihi itibarıyla enflasyon düzeltilmesine müteakip yapılması gereken değer düşüklüğü kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X2..... HİZMET ÜRETİM MALİYETİ DEğER DÜŞÜKLÜğÜ KARŐILİęİ	10.002.270	10.002.270

Yapılan bu kayıt ile birlikte; daha önce enflasyon düzeltilmesi ile kâr veya zararda kaydedilen 27.633.484 TL (50.002.270 TL – 22.368.422 TL) tutarındaki değer artışı, faaliyet giderleri içerisinde kaydedilen 10.002.270 TL gider ile azaltılmış olmaktadır. Buna göre, gemideki net değer artışı kâr veya zararda 17.631.578 TL (27.633.484 TL – 10.002.270 TL) olarak gerçekteşmiş bulunmaktadır.

Örnekten de görüleceği üzere, yeniden değerlemeye tabi bir varlığın cari değeri enflasyon düzeltilmesi ile elde edilememiş, enflasyon düzeltilmesine müteakip olarak yeniden değerleme yapılması veya değer düşüklüğü kaydedilmesi gerekli olmuştur. Bu durum, aynı varlık için aynı raporlama döneminde iki defa değerleme yapılması sonucunda ilave iş yükü oluşmasına neden olmuştur. İşletmenin bu gibi bir durumda iş yükünü azaltacak şekilde hareket etmesi rasyonel olacaktır. Diğer bir ifadeyle; işletme enflasyon düzeltilmesi yaparken, düzeltilen kalemlerle ilgili diğer standart/bölüm hükümlerinin geçerliliğini de gözetmelidir. Bu kapsamda yapılabileceklerle ilgili Őu öneriler sunulabilir:

- Enflasyon düzeltilmesini tüm parasal olmayan kalemlere uyguladıktan sonra yeniden değerlemeye tabi varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenen değerlerden önemli ölçüde farklılaşıp farklılaşmadıkları tespit edilerek gerekli hallerde ilave olarak yeniden değerleme yapılabilir.
- Yeniden değerleme ihtiyacı bulunan varlıkların yeniden değerleme işleminin enflasyon düzeltilmesinin uygulanacağı raporlama dönemi sonu itibarıyla uygulanması ve böylelikle bu varlıkların enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmasına gerek bulunmaması.

3.2. Gerçeğe Uygun Değer Yönteminin Kullanımı

Gerçeğe uygun değer yöntemi genel olarak finansal araçlar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve canlı varlıklar için uygulanabilen bir yöntemdir. Finansal araçlar parasal kalem olarak tanımlanan varlık ve yükümlülükler karşılık geldiklerinden bu konu enflasyon düzeltilmesi kapsamı dışında kalmaktadır. Ancak; yatırım amaçlı gayrimenkullerin sonraki ölçümünde gerçeğe uygun değerden yararlanılması durumunda ve tarımsal faaliyetle iştigal eden bir işletmenin canlı varlıklarının ölçümünde (BOBİ FRS kapsamında gerçeğe uygun değer yönteminden yararlanılması durumunda) söz konusu varlıklar için her raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değer tespiti yapılmalı ve varlıklar gerçeğe uygun değerleri esas alınarak değerlenmelidir. Bu durumda, gerçeğe uygun değer yöntemi ile ölçülen bu varlıklar için enflasyon düzeltilmesinin yapılması hiçbir durumda mümkün olmamaktadır.

Örnek 3.2.1: Bir işletme, 20X1 yılı içerisinde 20.000.000 TL'ye kira geliri elde etmek amacıyla bir alışveriş merkezi satın almıştır. İşletmenin yatırım amaçlı gayrimenkulleri için belirlemiş olduğu ölçüm politikası gerçeğe uygun değer olup, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değeri 31.12.20X1 tarihinde 22.000.000 TL ve 31.12.20X2 tarihinde 30.000.000 TL olarak ölçülmüştür. İşletmenin geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olduğundan 31.12.20X2 tarihinde finansal tabloları için ilk kez enflasyon düzeltilmesi yapılacaktır. Ancak; gerçeğe uygun değerle ölçülen alışveriş merkezi parasal olmayan kalem olmasına karşın, karşılaştırılmalı olarak sunulan her iki dönemde de cari değeri ile raporlanacağından enflasyon düzeltilmesi işleme tabi tutulmayacaktır.

3.3. Değer Düşüklüğü Uygulamaları

Değer düşüklüğü uygulamaları genel olarak finansal varlıklarda, stoklarda ve duran varlık yatırımlarında uygulanabilmektedir. Finansal varlıklar parasal kalem olduklarından konu kapsamı dışında kalmaktadır. Diğer yandan, enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı dönemde net gerçekleştirilebilir değeri belirlenen bir stok veya geri kazanılabilir değeri belirlenen bir duran varlık kaleminin tespit edilen değeri defter değerinden daha düşük olabilir. Bu sonucun iki farklı oluşumu mümkün olabilmektedir. Bunlardan ilki enflasyon düzeltilmesinin yapıldığı dönemde değer düşüklüğü bulunan bir varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerini aşıyor olması ve değer düşüklüğü kaydının yapılması durumudur. Bu durumda işletme, halihazırda değer düşüklüğü olan varlığın değerini enflasyon düzeltilmesi ile arttırmayacak; diğer bir ifadeyle böyle bir varlık parasal olmayan kalem bile olsa enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacaktır. İkinci oluşum ise bazı parasal olmayan varlıkların enflasyon düzeltilmesi sonucunda hesaplanan düzeltilmiş defter değerlerinin geri kazanılabilir değerlerini aşması ile gerçekleşmektedir. Bu durumda da finansal tabloya esas değer stoklar için net gerçekleştirilebilir değer, değer düşüklüğü hükümlerine tabi duran varlıklar için geri kazanılabilir değer olacaktır.

Örnek 3.3.1: Bir işletmenin 20X2 yılı içerisinde satın aldığı 10.000.000 TL değerindeki stoklarında değer düşüklüğü olduğuna yönelik kanıtlara ulaşılmış ve söz konusu stok için raporlama dönemi sonunda net gerçekleştirilebilir değer 4.000.000 TL olarak tahmin edilmiştir. İşletmenin geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olduğundan 31.12.20X2 tarihinde finansal tabloları için ilk kez enflasyon düzeltilmesi yapılacaktır. Ancak; 31.12.20X2 tarihinde net gerçekleştirilebilir değeri ile ölçülen stoklar parasal olmayan kalem olmalarına karşın enflasyon düzeltilmesi işleme tabi tutulmayacak ve finansal durum tablosunda 4.000.000TL değer ile raporlanacaktır.

Örnek 3.3.2: Bir işletmenin 31.12.20X1 ve 31.12.20X2 tarihlerindeki stok değerleri aşağıdaki gibidir:

	31.12.20X1	31.12.20X2
Stoklar	150.000 TL	178.000 TL

İşletmenin geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olduğundan 31.12.20X2 tarihinde finansal tabloları için ilk kez enflasyon düzeltilmesi yapılacaktır. Stok alımlarının düzenli olarak yapılmakta olduğu varsayılarak 20X1 ve 20X2 yıllarının ortalama düzeltilme katsayıları sırasıyla yaklaşık 1,2300 ve 1,1840 olarak hesaplanmıştır. Buna göre karşılaştırılmalı olarak sunulan 31.12.20X2 ve 31.12.20X1 dönemlerine ait enflasyona göre düzeltilmiş dönem sonu stok tutarları aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

$$31.12.20X1 \text{ tarihinde } 150.000 \text{ TL} \times 1,2300 = 184.595 \text{ TL}$$

$$31.12.20X2 \text{ tarihinde } 178.000 \text{ TL} \times 1,1840 = 210.754 \text{ TL}$$

İşletme stoklarının satışında fatura bedeli üzerinden ortalama %20 kar marjı uygulamakta olup, satış için araçlara satış hasılatının %1'i kadar komisyon ödemektedir. Buna göre 31.12.20X1 ve 31.12.20X2 tarihlerindeki dönem sonu stokların net gerçekleştirilebilir değerleri sırasıyla $150.000 \text{ TL} \times 1,20 = 180.000 \text{ TL} - (180.000 \text{ TL} \times 0,01 = 1.800 \text{ TL}) = 178.200 \text{ TL}$ ve $178.000 \text{ TL} \times 1,20 = 213.600 \text{ TL} - (213.600 \text{ TL} \times 0,01 = 2.136 \text{ TL}) = 211.464 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır. Bu durumda 31.12.20X1 tarihi karşılaştırılmalı finansal durum tablosunda raporlanan stokların enflasyona göre düzeltilmiş defter değeri 184.595 TL olmasına karşın söz konusu stokların net

gerçekleŖebilir deęeri 178.200 TL olarak belirlenmiřtir. Dolayısıyla 31.12.20X1 tarihli finansal durum tablosundaki stokların deęerinde 184.595 TL – 178.200 TL = 6.395 TL deęer dūřüklüęü söz konusudur. Buna göre, enflasyon düzeltilmesine müteakip yapılması gereken deęer dūřüklüęü kaydı ařaęıdaki gibidir:

Mad. No	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
X	.....31.12.20X1..... SATIřLARIN MALİYETİ - Deęer Dūřüklüęü Zararı DEęER DūřÜKLÜęÜ KARřILIęI	6.395	6.395

4. Sonuç ve Değerlendirme

Enflasyon muhasebesi uygulaması, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu ekonominin para birimi olan bir işletmenin finansal tablo kalemlerinin bir endeks yardımıyla “yaklaşık” olarak düzeltilmesi işlemidir. Bu nedenle, enflasyon düzeltilmesi finansal tablo kalemlerinin kesin değerini vermekten ziyade geçerli olabilecek bir değer tespiti yapma amacıyla uygulanmaktadır. Ancak; raporlamanın TFRS veya BOBİ FRS ile tam uyumlu olabilmesi açısından bu uygulamanın, TFRS kapsamındaki ilişkili diğer standartların ve BOBİ FRS kapsamındaki ilişkili diğer bölümlerin düzenlemeleri ile çelişmemesi gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle, TFRS’ye göre bir standart (veya BOBİ FRS’ye göre bir bölüm) bir finansal tablo kaleminin cari değerinin belirlenmesinin gerekliliğini ortaya koyuyorsa bu hükmün uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, böyle bir kalem için enflasyon düzeltilmesinin ya hiç yapılması, ya da enflasyon düzeltilmesine müteakip olarak ikinci bir düzeltme (değerleme) daha yapılması gerekmektedir.

Çalışma içerisinde enflasyon düzeltilmesi – cari değer ölçümü çelişkisi yeniden değerleme uygulaması yapılması gereken durumlar, gerçeğe uygun değer ölçümü yapılması gereken durumlar ve değer dūřüklüęü gerçekleştiği durumlar olmak üzere üç farklı boyutla örneklendirilmeye çalışılmıştır. Bu örneklerden de görüleceği üzere bazı durumlarda enflasyon düzeltilmesine müteakip yeniden bir düzeltme (değerleme) yapılması gerektiği, bazı durumlarda ise enflasyon düzeltilmesi hiç yapılmadan doğrudan cari değer tespiti yapılması uygun bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu çalışmanın özünde, enflasyon düzeltilmesi ile cari değer ölçümünün bir arada nasıl uygulanabileceğine ilişkin bir yaklaşım oluşturulması amaçlandığından, TMS 29’un ve BOBİ FRS Bölüm 25’in diğer standartlardaki/bölümlerdeki maddelerle uyumunu gözetebilmek için aşağıdaki önerilerde bulunulmuştur:

- Enflasyon düzeltilmesinin yapılacağı raporlama dönemi sonu itibarıyla yeniden değerlemeye tabi varlık sınıflarındaki varlıkların defter değerlerinin gerçeğe uygun değerlerinden ya da geri kazanılabilir değerlerinden farklı hale gelip gelmediğinin belirlenmesi ve eğer gerekliyse cari değerin tesis edilebilmesi için ilgili varlık sınıflarında yeniden değerlemenin yapılması, enflasyon düzeltilmesinin yapılmaması.
- Her raporlama dönemi sonu itibarıyla cari değer ile değerlemesi yapılması zorunlu olan parasal olmayan varlıklar (canlı varlıklar ve gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller) için enflasyon düzeltilmesinin uygulanmaması.
- Deęer dūřüklüęü hükümlerinin uygulanması gereken parasal olmayan bir varlık için (stok, maddi/maddi olmayan duran varlık vb.) enflasyon düzeltilmesi yapıldıktan sonra tespit edilen değerin gelecek dönemlerde faaliyet zararına sebep olabilecek bir büyüklüğe ulaşıp ulaşmadığıının belirlenmesi.

Yapılan bu çalışma ayrıca, TFRS ve BOBİ FRS kapsamında enflasyon düzeltilmesinin yalnızca TMS 29 ve BOBİ FRS bölüm 25’de düzenlenen hükümlerle sınırlı olmadığının anlaşılabilmesine de katkı sağlamaktadır. Bu çalışmayı takip eden enflasyon düzeltilmesi konulu akademik çalışmalarda burada vurgulanan tespitlerin de dikkate alınarak mesafe kat edilmesi, TFRS ve BOBİ FRS kapsamında raporlamanın bütünlüğü açısından son derece önemlidir.

Kaynakça

ATAMAN, B. ve GÖKÇEN, G. (2017). *Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı*. İstanbul: Beta Basım.

GÖKÇEN, G. ve ATAMAN, B. (2020). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*. 3. Baskı, İstanbul: Beta Basım.

<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias29> (Erişim Tarihi: 10.03.2023)

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2022/Mavi_Kitap/Finansal%20Rapor

lamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf (Erişim Tarihi: 10.03.2023)

KARAPINAR, A. ve EFLATUN, A. O. (2022). *TMS ve BOBİ FRS İlkelerine Göre Enflasyon Muhasebesi: Gerçek Uygulama Örnekleriyle*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 30.03.2021 Tarihli Kurul Kararı, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/EK%202.pdf (Erişim Tarihi: 10.03.2023)

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 03.03.2022 Tarihli Kurul Kararı, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Ek-2\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/Ek-2(1).pdf) (Erişim Tarihi: 10.03.2023)

IPTF Document for Discussion, Monitoring Inflation in Certain Countries, <https://thecaqprod.wpenginepowered.com/wp-content/uploads/2022/12/IPTF-October-2022-Inflation-Monitoring-Documnet-for-Staff-Review-11-21-22.pdf> (Erişim Tarihi: 10.03.2023)