

Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Muhasebe Uygulamaları ve Finansal Tablolara Olan Etkilerindeki Farklılıklar

Cengiz Turgut¹

Rahmi Yücel²

Özet

Dünya ekonomisinde yüksek enflasyon dönemleri, işletmelerin finansal raporlama ve mali yönetim uygulamalarında belirgin değişiklikler yaratmaktadır. Özellikle Türkiye gibi sık aralıklarla enflasyonla karşı karşıya kalan ülkelerde, enflasyon muhasebesine yönelik düzenlemeler önemli bir yer tutmaktadır. Bu bağlamda, işletmelerin finansal durumlarını gerçeğe en yakın şekilde yansıtabilmeleri amacıyla çeşitli düzenlemeler geliştirilmiştir. Türkiye’de bu amaç doğrultusunda 29 numaralı Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-29) ve Vergi Usul Kanunu (VUK)’nda enflasyon muhasebesine yönelik hükümler bulunmaktadır. Bu iki düzenleme, önemli ölçüde benzer yaklaşımları benimsemiş olsa da, farklı amaçlarla oluşturulmuş olmaları nedeniyle, işletmelerin yüksek enflasyon dönemlerinde finansal raporlama süreçlerini etkileyen farklı yaklaşımları da barındırmaktadır. Bu çalışmada, TMS-29 ve Vergi Usul Kanunu’nun enflasyon muhasebesi uygulamaları arasındaki temel farklılıklar analiz edilmiş ve yüksek enflasyon dönemlerinde iki ayrı yaklaşımla oluşturulan finansal tablolar arasında gözlenebilecek olan farklılıkların nedenlerine açıklık getirmek istenmiştir.

1. Giriş

Finansal tablolar, işletmenin finansal durumunu ortaya koyan, para ile ifade edilebilen her türlü işlemindeki dönemler arası hareketleri izlenebilir kılan ve böylelikle verdiği bilgiler sayesinde kullanıcılarına bazı analizler

1 Bilim Uzmanı, Ticaret Bakanlığı, Ticaret Başmüfettişi, c.turgut@ticaret.gov.tr Orcid: 0000-0002-2101-6373

2 Prof. Dr., Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, yucel_r@ibu.edu.tr , Orcid: 0000-0001-8601-921X

yapmak suretiyle işletmenin gerçek durumu hakkında bilgi veren ve diğer işletmelerle karşılaştırma yapma imkânı sunan muhasebe sistemi çıktılaridir. Karşılaştırılabilirliği, hiç şüphesiz mali işlemlerin genel geçer kurallar çerçevesinde muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesiyle ve uygulanan muhasebe politikalarının, değerlemelerin, önemli nitelikteki olayların finansal tablo kullanıcılarıyla açıkça paylaşıldığı ölçüde mümkün olabilmektedir. Bir işletmenin finansal yapısı ve karlılığının analizinde ise gerek aynı dönem içerisinde gerekse de birbirini takip eden dönemler arasında parasal değerleriyle ifade edilen işlemlerin alım gücü yönüyle aynı veya birbirine yakın değerler taşıması büyük önem arz etmektedir.

Bu nedenle yüksek enflasyon dönemlerinde, ulusal paranın satın alma gücündeki hızlı değer kaybı, her ne kadar nominal olarak aynı görünmeye devam etse de, her bir işlemin gerçekleştirildiği ve finansal tablonun oluşturulduğu tarihlerdeki değerlerde reel anlamda farklılığı beraberinde getirmektedir. Örneğin satın alınan bir ticari malın bir süre sonra satılmasıyla birlikte tablolara yansiyacak karlılık nominal olup, fiktif bir nitelik taşımaktadır ve gerçekte enflasyonun etkisiyle görünenden daha az bir satın alma gücüne, hatta belki de bir zarara karşılık gelebilecektir. Aynı dönem içerisinde dahi bahsedildiği üzere, kullanıcıya yeterli, güvenilir ve gerçek durumu yansıtan bilgiler vermekten uzaklaşan finansal tablolar, diğer dönemlerle ve diğer işletmelerle de karşılaştırılabilirliğini yitirecektir. Esasında senetlerde reeskont hesaplamaları veya bir süre öncesine kadar stokların değerlemesinde izin verilen LİFO uygulaması gibi süregelen birtakım muhasebe yöntemleri, bu değer kaybını tablolara yansıtmak suretiyle, paranın zaman değerini kısmen tablolara aktarmayı amaçlamakta, ancak yüksek enflasyonun yaşandığı ekonomilerde bu kısmi uygulamalar yetersiz kalmaktadır.

Böyle dönemlerde finansal tabloların düzenlenmesinde enflasyon muhasebesi uygulamaları önemli bir işlev üstlenmektedir. Bu kapsamda, Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanan finansal tablolar ile vergi mevzuatına göre hazırlanan finansal tabloların enflasyon muhasebesi uygulamalarında temel birtakım benzerlik ve farklılıklar bulunmaktadır. Bu çalışmada her bir uygulama disiplininin temel özelliklerinden bahsedilecek olup, aralarındaki farklılıklar ve bunların finansal tablolar üzerindeki etkilerine değinilecektir. Böylelikle, finansal tablo okuyucularının her iki düzenlemeye göre oluşturulan finansal tablolardan elde edecekleri bilgilerdeki farklılıkların neler olabileceğinin ortaya konulması, bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

2. Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları

2.1. Enflasyon Muhasebesi

Tarihi maliyet esası, fiyatlarda yüksek ve sürekli artışların yaşandığı dönemlerde istenen finansal bilgileri sağlamakta yetersiz kalmaktadır. Tarihi maliyet esasına getirilen eleştirilerin başında, cari gelirlerin cari maliyetlerle değil, geçmiş dönem maliyetleriyle eşleştirilmesidir. Ayrıca varlık kalemleri, özellikle de duran varlıklar yönüyle, edinim tarihindeki değerleri cari dönemde düşük kalmaktadır. Bu ise duran varlıkların amortismanının düşük tutarlarda hesaplanmasına yol açacaktır. Tarihi maliyet esasına getirilen bir diğer eleştiri ise, fiyatların istikrarlı seyrettiği dönemlerde bu ayrımın önem arz etmediği halde, enflasyonla beraber finansal tabloların görünümünü etkilemekte olan parasal olan ve parasal olmayan varlık ayrımından kaynaklanmaktadır. Bahsi geçen ayrım dikkate alınmadığında, enflasyon sebebiyle parasal olmayan varlıkların elde tutulmasının getireceği kazanç ile parasal varlıkların elde tutulmasının yol açacağı kayıplar finansal tablolar üzerinde görülemeyecek ve tablolar bu ölçüde doğru bilgi verme işlevinden uzaklaşacaktır (Dinç, Y., Akkaya, Y.; 2023).

Finansal tabloların doğru bilgi verme kabiliyetini yitirmesi, bu tablolardan yararlanacak kesimlerin pek çok konuda yapacakları analizleri etkileyecek ve karar vermelerini zorlaştıracaktır. Bunlardan biri, ortaklara kar payı dağıtım kararının alınmasıdır. Bu durum tarihi maliyet esasına uygun olarak tutulan muhasebe sistemlerinden herhangi bir düzeltmeye gidilmeden düzenlenen finansal tabloların normalden daha karlı görünmelerine, nihayetinde ise sermayenin satın alma gücünü yitirmesine sebebiyet verecektir. Benzer şekilde, geleneksel yöntemlerle belirlenen maliyetler yanıltıcı olacağından, sürdürülebilir satış fiyatlarının belirlenememesi işletmelerin nominal olarak karlı görünmesine karşın nakit yönetiminde finansal sorunlara yol açabilecektir.

Yüksek enflasyonun yaşandığı ekonomilerde, tarihi maliyet esasının beraberinde getirdiği sakıncalar sebebiyle, karar alıcıların ihtiyaç duyacakları doğru bilgiye ulaşabilmeleri için finansal tablo içeriklerinin enflasyon etkisinden arındırılması yoluna gidilmelidir. Ülkemizde enflasyonun işletmenin görünen finansal yapısı üzerindeki etkilerini gidermeye yönelik olarak Türkiye Muhasebe Standartları ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlemeler yer almaktadır. Anılan düzenlemeler aşağıda başlıklar halinde izah edilecek olup, bunların finansal tablolara olan etkilerindeki farklılıklar hakkında açıklayıcı bilgilere ve değerlendirmelere yer verilecektir.

2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Enflasyon Düzeltmesine İlişkin Hükümleri Doğrultusunda Yapılacak İşlemler ve Finansal Tablolar

Vergi mevzuatı yönüyle enflasyon düzeltmesi işlemlerinin mahiyeti esasında değerlendirilmiştir. Vergi düzenlemelerinde değerlemeye verilen önem ölçüsünde enflasyon düzeltmesi işlemlerinin bir önem taşıdığı söylenebilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin "A" fıkrası ile adı geçen Kanunun geçici 33'üncü maddesine istinaden, enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak mali tablolar ve yapılacak düzeltme işlemlerinin usul ve esasları 555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Buna göre, kapsam dâhilindeki mükelleflerin 2023 yılı dönem sonu bilançosunun düzeltilmesinde izlenecek adımlar sırasıyla şu şekildedir: mali tabloda yer alan kıymetlerden hangilerinin parasal olmayan kıymet olduğunun tespit edilmesi, tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin düzeltmeye esas tutarlarının bulunması, tespit edilmiş parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde, düzeltmeye esas tarihleri ile düzeltme ve taşıma katsayılarının belirlenmesi, düzeltilecek meblağların her birine ilişkin düzeltme katsayısıyla çarpılarak, bilanço tarihindeki değerlerinin hesaplanması ve elde edilen güncel değer ile düzeltme öncesindeki değeri arasındaki farkın enflasyon farkı olarak kayıtlara alınması ve nihayetinde parasal olmayan kıymetlerin düzeltilmiş değerleriyle, parasal kıymetlerin ise herhangi bir düzeltme işlemi yapılmaksızın mevcut halleriyle aynen bilançoda gösterilmesidir.

Parasal olmayan kıymetlerin doğrudan tanımı yapılmamakla birlikte, bu kıymetlerin belirlenmesi, parasal kıymetlerin belirlenmesi ve bu mahiyette olmayanların parasal olmayan kıymetler olarak adlandırılması üzerinden yapılmaktadır. Parasal kıymetler ise, Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetler olarak ifade edilmektedir. Ancak düzenleme, yabancı paralar açısından özel bir hüküm getirerek, bunları da parasal kıymetlerden saymaktadır. Her ne kadar tanım üzerinden bir değerlendirme yapılması mümkün olsa da, Tebliğ'in ekinde yer alan tablolardan hangi hesabın parasal kıymetlerden, hangisinin parasal olmayan kıymetlerden olduğu izlenebilecektir.

Parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının belirlenmesinde bazı değerler, VUK'ta yer alan değerlendirme hükümlerince belirlenen tutarlarından düşülür. Stokların, satılan malın ve maddi duran varlıkların maliyet bedeli ile mali duran varlıklar özelinde,

bunların alış bedeline eklenen finansman gideri içerisinde yer alan ve anaparanın enflasyon nedeniyle aşınan kısmına (reel olmayan finansman maliyetine) tekabül eden tutarının ayrıştırılması ve böylelikle finansman giderinin reel kısmına tekabül eden bakiye tutarının hesaplanarak bu tutarın enflasyon düzeltilmesinde dikkate alınması gerekmektedir (Dibi, 2024:12). Buna göre; reel olmayan finansman maliyeti, ilgili parasal olmayan kıymetin düzeltmeye esas değerinden düşülmek suretiyle düzeltme işlemi yapılır. Düzeltilmeye esas alınacak tutarın hesabında dikkate alınacak bir diğer husus, yeniden değerlendirme değer artış fonu gibi fonların sermayeye ilavesine ilişkindir. Bu hükme göre ilgili fonların 01.01.2024 tarihinden önce sermayeye ilave edilmesiyle oluşan sermaye artışları, artış olarak dikkate alınmayacak, bu değerler sermayenin düzeltmeye esas tutarı hesaplanırken düşülecek ve bunlar enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmayacaktır (Tebliğ m.13). Bu işlemlerin ardından elde edilen tutarlar düzeltme işleminde esas alınacaktır.

Mali tablodaki parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltilmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, bu kalemlerin mali tablo tarihi itibariyle satın alma gücü cinsinden karşılığına ulaşılır. Burada belirtilen düzeltme katsayısı, tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin (TÜİK tarafından yayımlanan Üretici Fiyatları Genel Endeksi, yani ÜFE oranı), düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı ifade etmektedir. Aynı şekilde, mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksinin, bir önceki dönemin sonundaki fiyat endeksine bölünmesiyle elde edilen katsayıyı ifade eden ve bir önceki döneme ait düzeltilmiş kalemlerin enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemin sonuna taşınmasında kullanılan katsayı, taşıma katsayısı olarak belirtilir ve parasal kıymetlerde bu katsayı bir olarak uygulanır. Taşıma katsayısının hesabında kullanılacak olan endeks değer yine ÜFE'dir. Düzenleme esas itibariyle ÜFE'nin kullanımını öngörmektedir. Bu kapsamda her ne kadar reel olmayan finansman maliyeti (ROFM) tanımlanırken borcun kullanıldığı döneme ait Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi (TEFE) artış oranının uygulanacağı ifadesine yer verilmiş olsa da, gerek vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresinin "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresinin "ÜFE" olarak uygulanacağına ve 01/01/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerinin dikkate alınacağına dair hükümler, gerekse de reel olmayan finansman maliyetinin hesabında Yİ-ÜFE artış oranının uygulanacağına belirtilmesi suretiyle, ROFM yönüyle de ÜFE, yani Yİ-ÜFE, düzeltme katsayısının hesabında kullanılacak olan endeks olarak geçerliliğini korumuştur.

Bu aşamada düzeltme katsayısı ile taşıma katsayısı kavramlarının arasındaki farktan bahsedilecek olursa, düzeltme katsayısı tabirinin enflasyon düzeltmesinin ilk kez uygulanmasında veya düzeltilmiş bir bilançoda bulunmayıp takip eden hesap döneminde kaydedilen parasal olmayan bir kalemin değerinin mali tablo tarihindeki düzeltilmiş değerinin hesabında kullanılacağı; bununla birlikte enflasyon muhasebesinin uygulandığı bir hesap dönemini takip eden bir başka dönem bilançosunun hazırlanması için parasal olmayan değerlerin taşınmasında kullanılacak olan katsayının ifadesinde ise taşıma katsayısı ibaresinin kullanılacağı söylenebilir.

Hesap dönemi takvim yılı olan işletmelerin 31.12.2023 tarihli bilançolarının düzeltme işlemleri, enflasyon düzeltmesi yapılan son dönemden başlanmak suretiyle gerçekleştirilir. Böylelikle tespit edilen geçmiş yıl karı vergiye tabi tutulmazken, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez. Hal böyle iken matrah tespitinde geçmiş yıl mali zararları nispi değerleri üzerinden dikkate alınır (Varol, 2022:26). İzleyen geçici vergi ve hesap dönemlerinde ise enflasyon düzeltmesinden kaynaklı kâr ve zararlar, geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere kârlılıkla ilişkilendirilerek, daha açık bir tabirle enflasyon düzeltmesi hesap bakiyesinin, öncelikle enflasyon düzeltmesi olumlu ve olumsuz farkları hesabına aktarılması, ardından bu hesap aracılığıyla dönem karı veya zararı hesabına devredilmesi suretiyle matrahı direkt etkileyecektir (Gözlüklü, 2024:3).

Esasında 2023 yılı dönem sonu bilançosu, o yılki enflasyon düzeltmesinden kaynaklı olarak vergiye yol açmayacak olsa da, takip eden dönemlerde yapılacak olan düzeltme işlemlerinde güncellenen bilanço değerleri baz alınacağı için dolaylı olarak vergi etkisi yaratacaktır (Gözlüklü, 2024:3). Ayrıca 2023 yılı enflasyon düzeltilmesinden ortaya çıkan geçmiş yıllar kârlarının ne sebeple olursa olsun başka bir hesaba aktarılması ya da işletmeden çekilmesi halinde, ilgili meblağ bu işlemlerin gerçekleştiği dönemlerin kazancıyla ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur. Ancak bahse konu düzeltilmiş 2023 yılı bilançosunda izlenen düzeltme öncesi geçmiş yıl ve/veya cari dönem (2023 yılı) ticari kârının, takip eden dönemlerde kâr dağıtımına konu edilmesi durumunda, dağıtımına konu olan meblağ gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır (Yılmaz, 2024).

Birikmiş amortismanlara gelindiğinde ise, ait oldukları varlıkların bilanço tarihindeki değerinde düzeltme sonrası meydana gelen artış oranı dikkate alınarak düzeltmeler yapılır (Varol, 2022:26). Bu kapsamda düzeltme katsayısı üzerinden ilgili duran varlığın değeri hesaplanır. Elde edilen sonuca göre varlığın değer artış oranı hesaplanır. Bu noktada birikmiş

amortismanların yeniden değerlemesinde endeks değerini doğrudan kullanılmadığı dikkatlerden kaçmamalıdır. Bunun yerine varlığın endeks yardımıyla hesaplanan güncel değeri üzerinden değer artış oranının belirlenmesi ve bu oranın birikmiş amortismanlara tatbiki yoluna gidilir (555 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, madde:7). Böylelikle amortismanların düzeltilmiş değerler üzerinden hesaplanması sağlanır ve izleyen hesap döneminde bu değer esas alınarak hesaplanmaya başlanır.

5024 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler, bazı yönlerden eksik bulunarak doktrinde eleştirilmektedir. Bunlardan ilki, enflasyon muhasebesi uygulayacak işletmelerin kapsamına ilişkindir. Zira anılan Kanun kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine enflasyon muhasebesi uygulama zorunluluğu getirmekle birlikte, kazançlarını işletme hesabı esasına veya basit usulde tespit eden mükellefler, kapsam dışında bırakılmaktadır. Bu tercihin enflasyon muhasebesi uygulamalarının teknik zorluklarından bu kesimleri koruma amacından kaynaklandığı söylenebilir. Buna karşın enflasyon muhasebesi uygulamayan mükelleflerin katlanmak zorunda kalacağı vergi yükümlülükleri nedeniyle bir adaletsizliğin ortaya çıkacağı görülmektedir. Ayrıca düzeltmeler sonucunda elde edilen değerlerin, rayiç değerlerin üzerinde olması durumunda varlığın değerinin rayiç değere indirgenmesine dair herhangi bir düzenleme bulunmaması, varlığın gerçek değeriyle finansal tablolarda yer almasını sağlayamaması nedeniyle, finansal tabloların güvenilirliğinin sorgulanmasına yol açabilecektir. Sadece bilançonun düzeltmeye tabi tutulmasının öngörülmesi ise bir diğer eksiklik olarak karşımıza çıkmaktadır (Varol, 2022:26).

Enflasyon muhasebesi, VUK açısından 2023 dönemi ve sonrasına ait bilançoların düzeltilmesini gerektirmekteyken, Standartlar açısından 2022 yılına ait açılış finansal durum tablosunun düzeltilmesiyle başlaması sebebiyle 2022 ve 2023 dönemlerine ait tüm finansal tabloların düzeltilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu yönüyle vergi mevzuatı, bilançoyla kısıtlı olarak ileriye dönük bir geçişi öngörürken; standartlar, tüm tabloları kapsayan ve karşılaştırmaya imkân verecek şekilde, geriye dönük bir geçiş sürecini benimsemektedir.

2.3. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamındaki Uygulamalar ve Finansal Tablolar

Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'na göre hazırlanmış finansal raporların enflasyon etkisinden arındırılmasının esasları "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardında" düzenlenmektedir. TMS 29.3'te yüksek enflasyonun

varlığını açıkça ortaya koyan keskin betimlemelere yer verilmemekte, bunun yerine sayılan örneklerle sınırlı olmadığı ve yüksek enflasyonun varlığının belirlenmesinde paragrafta geçen ekonomik durumların referans alınabileceği belirtilmektedir. Paragrafta sayılan ekonomik özellikler arasında objektifliği en yüksek olan kıstas ise, son üç yılın birikimli toplam enflasyon oranının yüzde 100'e yaklaşması ve hatta geçmesi şeklindeki yüksek enflasyon göstergesidir. Ölçütlerin genel olarak sübjektif birtakım değerlendirmeleri gerektirmesi sebebiyle Standartları uygulayan işletmelerce 2021 yılında TMS 29'un uygulanıp uygulanmayacağı hususunda tereddüt hasıl olmuş, bunun üzerine 2021 yılı hesap döneminde işletmelerce herhangi bir düzeltmenin yapılmasına ihtiyaç bulunmadığı yönünde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından açıklama yapılması gerekmiştir. Ancak ekonominin seyri, finansal tabloların enflasyonun etkilerinden arındırılması ihtiyacını iyiden iyiye ortaya çıkarmış ve 2023 yılı finansal tablolarıyla birlikte enflasyon muhasebesi uygulamasına geçileceği, bu alanda düzenleme yetkisine sahip olan KGGK tarafından 23/11/2023 tarihinde kamuoyuna duyurulmuştur. Bahse konu geçişin Vergi Usul Kanunu'nun geçici 33'üncü maddesine istinaden vergi mevzuatına göre düzenlenecek olan 31/12/2023 tarihli mali tabloların, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı yönündeki düzenlemeyle uyumu amaçladığı görülmektedir.

Hal böyle iken, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu ile Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından TMS 29'u uygulayacak işletmeler yönüyle kısıtlayıcı kararlar alındığı görülmektedir. 12/12/2023 tarihli ve 10744 sayılı Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Kararında; KGGK'nın Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Finansal Tablolarının Enflasyona Göre Düzeltilmesi Hakkında Duyuruda, kendi alanlarında düzenleme ve denetleme yapmakla yetkili kurum ya da kuruluşlara enflasyon muhasebesinin uygulanmasına yönelik farklı geçiş tarihleri belirleme konusunda serbestlik tanınmış olmasından bahisle, bankalar ile finansal kiralama, faktoring, finansman, tasarruf finansman ve varlık yönetim şirketlerinin 31/12/2023 tarihli finansal tablolarının TMS 29 kapsamında yapılması gereken enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağına kararlaştırıldığı belirtilmiştir (<https://www.bddk.org.tr/Mevzuat/DokumanGetir/1208>). Sigortacılık ve Özel Emeklilik Düzenleme ve Denetleme Kurumu ise aldığı benzer bir kararla, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketlerinin 31/12/2023 tarihli finansal tablolarını TMS 29 kapsamında yapılması gereken enflasyon düzeltmesi yükümlülüğünün kapsamı dışında tutmuştur (<https://seddk.gov.tr/upload/doc/2023-30-genelge.pdf>). Dolayısıyla yukarıda sayılı sektörlerde faaliyet gösteren

işletmelerin dışında, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun finansal tablo düzenlemekle yükümlü olan kuruluşların 31/12/2023 tarihli finansal tablolarından başlamak suretiyle TMS 29'u uygulamaları gerekmektedir.

TMS 29 esasında yeni bir standart olmamakla beraber, 31/12/2023 tarihinde veya sonrasında sona eren yıllık raporlama dönemine ait finansal tablolar açısından ilk kez ve yukarıda bahsedildiği üzere muaf tutulan sektörlerdeki işletmelerin dışında Türk Lirası cinsinden raporlama yapan tüm işletmelerde uygulama alanı bulmaya başlayacağından, konunun etraflıca ele alınması ayrı bir önem arz etmektedir. Zira enflasyon düzeltmesi işlemlerine ilişkin düzenlemeler TMS 29'da belirtilenlerle sınırlı olmayıp, TFRS YORUM 7 "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Kapsamında Düzeltme Yaklaşımının Uygulanması" içeriğinde yer verilen görüşler ile KGGK tarafından 24/11/2023 tarihinde yayımlanan ve enflasyon düzeltme işlemlerinde takip edilecek olan süreç hakkında bilgiler veren "Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi" çerçevesinde gerekli düzeltmelerin tesis edilmesi yoluna gidilmelidir.

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı esaslarına göre enflasyon düzeltmesinde izlenecek aşamalar aşağıda sıralandığı gibidir:

- Kullanılacak olan fiyat endeksinin tespiti
- Finansal tablolardaki kalemlerin parasal olan ve olmayan kalemler olarak ayrıştırılması
- Parasal olmayan kalemlerin düzeltilmesi
- Kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmesi
- Ertelenmiş vergi hesabının yapılması
- Parasal kayıp veya kazancın tespiti
- Karşılaştırmalı finansal tabloların düzenlenmesi (Akçin, 2023:58).

Enflasyon, finansal durum tablosunda yer alan kalemleri, bu kalemlerin parasal kalem veya parasal olmayan kalem niteliklerine bağlı olarak farklı yönde etkileyebilmektedir. Tüm bunların ortaya koyduğu toplam etkinin yol açtığı net fark, enflasyon kazanç veya kaybı olarak ifade edilir. Ortaya çıkan bu farkın dikkate alınıp alınmamasına veya nasıl dikkate alındığına bağlı olarak çeşitli enflasyon düzeltme yöntemleri türetilmiştir (Özdemir ve Arslan, 2007:91-96). Enflasyon muhasebesinin uygulanmasında genel fiyat düzeyi, cari maliyet ve karma yöntem olmak üzere üç ayrı yöntem mevcuttur.

Tarihi maliyet esasının benimsendiği geleneksel muhasebe işleyişinin kabul ettiği kısmi düzeltme yöntemleri yüksek enflasyon karşısında yetersiz kaldığından sayılan yöntemler geliştirilmiş ve finansal tabloların enflasyon etkisinden arındırılmasında uygulama alanı bulmuştur (Keleş, 2015:33). Vergi Usul Kanununa göre bu yöntemlerin herhangi biri benimsenebilir. Standart ise seçilecek yönteme kısıtlama getirmemekle beraber bunlardan genel fiyat düzeyi yöntemini önermektedir (Doğan, 2023:199). Genel fiyat düzeyi yöntemi uygulamasında, düzeltme katsayısının hesabında TÜFE esas alınmakta ve anılan katsayı, içinde bulunulan ayın enflasyon endeksinin düzeltmeye esas alınacak ayın enflasyon endeksinde bölünmesiyle hesaplanmaktadır.

Yüksek enflasyona geçişle birlikte enflasyon düzeltmesine ilk kez geçilmesine ilişkin hususlara açıklık getirmeyi amaçlayan TFRS YORUM 7'de, değerlendirme işlemlerinin sanki her daim yüksek enflasyon varmış gibi geriye yürütülerek yapılması gerektiği belirtilir. Bu kapsamda, tarihi maliyetleri ile ölçülen “parasal olmayan kalemler”, finansal tablolarda sunulan en erken dönemin başlangıçtaki finansal durum tablosunda, varlıkların edinildiği ve borçların oluştuğu/üstlenildiği tarihten raporlama dönemi sonuna kadar gösterecek şekilde düzeltilmelidir. Parasal kalemler ise, tabiatı gereği zaten nominal değerleriyle karşılık bulacaklarından enflasyon muhasebesi kapsamında herhangi bir değerlemeye tabi tutulmayacaklardır. Keza parasal kalemler, elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlar şeklinde tanımlanmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, alınan ve verilen avanslarda, avansın mahiyeti belirli bir miktarda malın alım veya satımı anlamını taşıyorsa parasal olmayan kalemler kategorisinde değerlendirilecektir. Buna karşılık edim tarihinde avansın nominal değeri üzerinden hesaplamaya katılması sebebiyle bu tutara karşılık gelen mal miktarının edim tarihindeki cari değerine bağlı olarak değişebildiği hallerde ise parasal kalem olarak kabulü icap edecektir. Bu minvalde karşılık hesapları, genellikle parasal kalem niteliği taşımakla birlikte, ödemenin parasal olmayan bir varlık ile yapıldığı hallerde parasal olmayan kalem olarak dikkate alınmalıdır. Görüldüğü üzere, belirtilen yaklaşımla parasal olan ve parasal olmayan kalemler genel olarak ayırt edilebilmekle birlikte; karşılıklar, peşin ödenmiş giderler, avanslar ve türev ürünlerin ihtilafı kalemlerden oldukları değerlendirilmekte ve bu kalemler açısından işlemin mahiyetinin daha dikkatli bir analize muhtaç olduğu anlaşılmaktadır.

Fiyat hareketlerine duyarlı olan parasal olmayan kalemlerin finansal durum raporunda maliyet değerleri ile görünmeye devam etmesi, yüksek enflasyonun etkisiyle finansal analiz sonuçlarının ve dolayısıyla verilen kararlarının yanıltıcı olmasına yol açmaktadır. Bu açıdan bakıldığında;

bilançolarında büyük miktarda parasal olmayan varlık bulunduran şirketlerin mali tabloları enflasyondan daha fazla etkilenmektedir (Varol, 2022:21-22).

Parasal nitelikte görülmekle beraber, sözleşmelere istinaden değerleri değişebilen kalemlerin sözleşmede yer alan hükümleri gereğince yeniden değerlendirilmeleri gerekir (Kılıç, 2024). Düzeltme sonrası ortaya çıkan farklar ise net parasal pozisyon kar veya zararında takip edilir. Örneğin borsa, tahvil, emtia veya yabancı para birimleri gibi unsurlar üzerinden oluşturulan endeks fonlar, güvence bedelleri gibi kalemler bu mahiyettedir ve endeks değerine bağlı olarak düzeltilmeleri yoluna gidilir.

Parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre değerlerinin düzeltilmesi için öncelikle kullanılacak olan endeks belirlenerek endeks verileri elde edilmeli ve bu veriler üzerinden düzeltme katsayısı hesaplanmalıdır. Düzeltme işlemleri için genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtacak ve aynı ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler tarafından kullanılacak olan genel bir fiyat endeksinin belirlenmesi gerekmekte olup (TMS 29, p:37), bu endeks ülkemizde Türkiye İstatistik Kurumu tarafından aylık yayımlanan Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) olarak kararlaştırılmıştır (Eylül 2024'te yayımlanan Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, s:3, m:2.1. Endeksin Belirlenmesi ve Düzeltme Katsayısının Hesaplanması). Benimsenen genel yaklaşım, aylık TÜFE oranlarının kullanılması olmakla beraber, kolaylaştırıcı bir yöntem olarak dönemsel ortalamaların da kullanılmasına izin verilmektedir. Ancak bu yöntemin kullanımı, esas yöntemle hesaplanacak değerlerden önemli ölçüde farklı sonuçlara sebebiyet vermemesini temin etmek amacıyla, endekste belirgin dalgalanmaların olmaması ve döneme ilişkin işlem tutarının orantılı dağılması koşullarına bağlanmıştır. Endeks değerlerinin kullanılması suretiyle ilgili kalemlerin işlem tarihindeki değerleri raporlama tarihindeki değerlere taşınmaktadır. Değerlerin cari ölçüm birimiyle ifade edilmesini sağlayan bu düzeltme işleminde kullanılan katsayıya “düzeltme katsayısı” denilmektedir ve raporlama dönemi sonundaki TÜFE değerinin, işlemin gerçekleştiği veya kaydın yapıldığı aya ait TÜFE değerine bölünmesiyle hesaplanmaktadır. Dolayısıyla tek bir düzeltme katsayısı olmayıp, her ay için o ay içerisinde gerçekleşen ve cari değerlere taşınacak işlemlerin tamamında kullanılmak üzere bir düzeltme katsayısı oluşacaktır. Esas yöntem ile kolaylaştırılmış yöntem arasındaki temel fark; esas yöntemde her bir aydaki işlemler o aya ait endekse yeniden değerlendirirken; kolaylaştırıcı yöntemde ortalama düzeltme katsayısının, raporlama ayına ait endeksin ilgili aylardaki endekslerin ortalamasına bölünmesiyle belirlenmesi veya alternatif bir yöntem olarak aylık düzeltme katsayılarının ortalamasının alınması suretiyle elde edilmesi

ve ilgili oldukları dönemdeki tüm işlemlerde bu ortalama düzeltme katsayısı ile yeniden değerlendirilmesidir.

Parasal olmayan kalemlerden bazıları satın alındıkları veya kayda girdikleri tarihten sonraki bir tarihte, ilgili oldukları standart uyarınca yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve bu tarih itibarıyla cari değerleriyle kayıtlarda görünmeye başlamış olabilir. TMS 29 kapsamında yapılan yeniden değerlemede, maddi duran varlık veya maddi olmayan duran varlık gibi bu durumdaki kalemler ayrıca belirlenmeli, düzeltme katsayısı söz konusu yeniden değerlendirme tarihi esas alınarak hesaplanmalı ve ilgili kalemlerin enflasyon etkisinden arındırılmış değerlerinin bu suretle güncel tablolara taşınması sağlanmalıdır.

Varlık ve borç kalemlerinden parasal olmayan kalemlerin enflasyona göre yeniden değerlendirilmesinde olduğu gibi, özkaynakların tamamının değerlemeye tabi tutularak düzenlenmesi yoluna gidilecektir; şu farkla ki, yeniden değerlendirme değer artışları kalemi iptal edilecek, Geçmiş Yıllar Kar/Zararı tutarı ise, güncelleme öncesindeki değerlerden tamamen bağımsız olarak, finansal durum raporunun yeni durumunda aktif-pasif dengesini oluşturacak şekilde belirlenecektir.

Tarihi maliyet yöntemine göre hazırlanmış finansal tabloların raporlama dönemi sonu itibarıyla düzeltilmesinde, parasal olmayan kalemlerin endeks yardımıyla düzeltilmesi yoluna gidilir. Buna karşın cari (ikame) maliyet esasına dayalı finansal durum tablolarında ise, tarihi maliyet esasından farklı olarak, değerleri cari ölçüm birimine göre ifade edilen kalemlerde tabiatı gereği herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. Diğer kalemler açısından, diğer bir ifadeyle cari maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolardaki cari değerleriyle kayıtlı olmayan kalemler, tarihi maliyet esasındaki gibi düzeltmeye tabi tutulurlar. Cari maliyet esasına göre hazırlanmış kapsamlı gelir tablolarındaki her bir kalemin endeks yoluyla cari ölçüm birimiyle yeniden ifade edilmesi sonucu raporlama dönemi sonu itibarıyla düzeltilmesi sağlanır (TMS p:29-30).

Kapsamlı gelir tablosunda yer alan tüm kalemler, döneme yaygın olarak ortaya çıktıklarından, parasal olmayan kalem niteliğindedirler ve tamamının düzeltmeye tabi tutulması gerekmektedir. Bu maksatla işlem tarihleri belirlenmeli ve bu tarihlerdeki düzeltme katsayıları üzerinden gelir ve giderler kalemleri düzeltilmelidir (Haberat, 2023:127).

Yüksek enflasyonun yaşandığı dönemlerde işletmelerin sahip oldukları parasal varlık ve yükümlülükler, enflasyondan farklı şekillerde etkilenmelerine yol açacaktır. Örneğin temin edilen sabit oranlı bir kredinin enflasyon

sebebiyle reel etkisi nominal etkisinin altında kalacağından bir kazanç ortaya çıkacaktır. Benzer bir örnek olarak, vadeli mevduat hesapları verilebilir. Mevduat getirisinin sabit olması durumunda, getirinin bir kısmı enflasyon etkisiyle yitirilecek ve kayba yol açacaktır. Ancak bu noktada, oldukça mühim bir ayrıntı olarak, satın alma gücü kazanç veya kaybı kavramının, faiz ve kur farkı kavramlarını kapsamadığı açıkça ifade edilmelidir. Örnekten yola çıkılacak olunursa, enflasyon karşısında ancak mevduat faiz oranının yüksekliğine bağlı olarak gerçek bir kaybın oluşup oluşmadığı üzerinde değerlendirmede bulunulabilecektir. Bu sebeple, net parasal pozisyondaki kayıp her zaman servet erimesi anlamına gelmemektedir. Öyle ki, TMS 29 yönüyle kazanç veya kaybın örneğimizdeki sadece vadeli mevduat hesabının varlığıyla ilgili olduğu, diğer bir tabirle bu mevduatın faiz oranının enflasyon oranının üstünde olmasının Standardın terminolojisinde bir kazanç anlamı taşımadığı dikkatlerden kaçmamalıdır. Özetle, enflasyonun yüksek seyrettiği ekonomilerde nakit ve alacakları fazla olanların satın alma güçleri azalırken, borçları daha fazla olanların satın alma güçleri artacaktır (Yücel, 2023:2). Tüm bu işlemler neticesinde, kazanç ve kayıpların bütüncül etkisinin satın alma gücünde bir artış veya azalışa sebep olması beklenir. Sonucun hangi yönde gerçekleşeceği ise parasal varlık ve yükümlülüklerin mukayesesıyla belirlenir. Parasal varlıkların parasal yükümlülüklerinden fazla olması net parasal pozisyondaki kayıp, yani enflasyona karşı satın alma gücünün kaybedilmesi, tersi ise net parasal pozisyondaki kazanç, yani enflasyona karşı satın alma gücünün artması anlamına gelmektedir. Bu tanımdan hareketle, enflasyonun yol açtığı kayıp veya kazancın düzeltilmiş net parasal değerler ile tarihi net parasal değerler arasındaki fark olduğu ifade edilebilir (Haberl, 2023:128). Net parasal pozisyonun ortaya çıkardığı kazanç veya kayıp (enflasyon etkisi/satın alma gücü kazancı veya kaybı) Net Parasal Pozisyon Kârı veya Zararı hesabında, kâr veya zarara dahil edilerek ayrıca gösterilir (TMS p:9; Yücel, 2023:4).

Düzeltilmeyle birlikte ortaya çıkacak olan defter değerinin, varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılması, defter değerinin daha yüksek gerçekleşmesi halinde ise, varlığın değer düşüklüğüne uğradığının kabul edilmesi, dolayısıyla TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardının uygulanması gerektiği göz ardı edilmemelidir. Geçici farklar ve ertelenmiş vergiler ise düzeltme sonrasında oluşan değerler esas alınarak belirlenmelidir. Özkaynaklar altındaki önceki dönem yeniden değerlendirme artışlarının iptali yoluna gidilir. Nihayetinde ise finansal durum tablosunda oluşan fark “geçmiş yıllar karları veya zararları” hesabını meydana getirir.

Standartların temel gayelerinden biri, finansal tabloların doğru bilgi vermesini sağlamaktır. Bu gayeyle uyumlu olarak, enflasyon muhasebesine

geçişle birlikte düzeltme işlemleri sadece cari tablolara değil, karşılaştırmaya imkan verecek şekilde geriye dönük olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla enflasyona göre düzeltilmiş açılış finansal durum tablosunun hazırlanmasının ardından, enflasyona göre düzeltilmiş geçmiş dönemlere ait karşılaştırmalı tablolar düzenlenir. Böylelikle önceki dönemlere ait karşılaştırmalı tablolardaki tutarlar cari ölçüm birimine taşınır ve parasal pozisyon kazanç veya kayıplar belirlenir. İşletmenin gerçek performansını ortaya koymayı amaçlayan bu karşılaştırılabilir tablolar, enflasyona göre düzeltilmiş cari döneme ait tabloların da hazırlanmasıyla tamamlanmış olur.

3. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesi ile TMS 29'a Göre Yapılacak Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları Arasındaki Farklar ve Finansal Tablolara Yansıması

Vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartlarının enflasyon muhasebesine yaklaşımlarında büyük paralellikler bulunmaktadır. Öyle ki, yapılan ampirik çalışmalarda görüldüğü üzere, düzeltmeler sonucu ortaya çıkan bilançolar arasında hatırı sayılır bir yakınlık bulunmaktadır. Bilhassa parasal olan ve parasal olmayan kalem ayırımına gidilmesi, bunların belirli bir endeks yardımıyla dönem sonu değerlerine taşınması, düzeltmelerde vergi mevzuatındaki gibi açıkça kolaylaştırıcı yöntemlere izin verilmese de, kısıtlayıcı hükümler getirmeyerek Standartlarca da uygulanmasına cevaz verilmesi, reel olmayan finansman maliyetleri ile yeniden değerlendirme değer artışlarının enflasyon düzeltmesinde dikkate alınmaması bu yakın sonuçların en belirleyici unsurlarını teşkil etmektedir (Dinç ve Akkaya, 2023).

Bahsedilen yaklaşım benzerliğine karşın, düzenlemeler arasında birtakım farklar da bulunmaktadır. Vergi mevzuatına göre yapılan düzeltmelerde, elde edilen değerler rayiç değerler ile karşılaştırılmamakta ve bu değeri aştığı durumlarda, varlığın gerçek değerinin üzerinde bir değerle finansal tablolarda yer almasına yol açmaktadır (Varol, 2022:24). Oysa Standart, endekse dayalı yeniden değerlemenin varlığın gerçek değeriyle karşılaştırmasını öngörmekte ve gerçek değerinin üzerinde oluşması halinde, gerçek değerinin esas alınmasını zorunlu kılmaktadır. Dolayısıyla endeks yardımıyla yapılan hesaplamalar neticesinde gerçek değerini aşan değerlerin elde edildiği bu tür özel durumlar, ilgili kalemlerin farklı değerlendirme esasları nedeniyle, iki yaklaşıma göre oluşan finansal durum raporlarının birbirinden farklılaşmasına yol açacaktır.

Vergi düzenlemeleri ile Standartlarda enflasyon muhasebesinin uygulanmasında görülen bir diğer farklılık, kullanılacak olan endekstir. 555 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde fiyat endeksi, Türkiye

İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Üretici Fiyatları Genel Endeksi (ÜFE) olarak tanımlanırken, Eylül 2024'te yayımlanan Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi'nde endeks olarak Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE)'nin esas alınacağı ifade edilmektedir.

Vergi mevzuatı ile Standartlar arasındaki konuya ilişkin bir diğer fark, gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklardan kaynaklanmaktadır. TMS 29'a göre, gerçeğe uygun değeriyle izlenmekte olan parasal olmayan varlıklar açısından düzeltmeye gidilmeyecektir. Vergi mevzuatında varlıkların gerçeğe uygun değerleriyle mali tablolarda yer almasına zaten izin verilmediğinden, böyle bir durumda iki yöntem arasında değerlendirme yönüyle farklılık ortaya çıkacaktır (Dinç ve Akkaya, 2023).

VUK kapsamında yapılan düzenlemeler sadece bilanço ile sınırlı tutulmaktadır (Varol, 2022:27). Standartlardan farklı olarak, VUK düzenlemelerinin gelir tablosunun düzeltilmesine izin vermeyen ve net parasal pozisyon kar veya zararını dikkate almayan yaklaşımı, dönem net karının yol açtığı etkiyle, her iki yaklaşıma göre düzenlenecek olan finansal durum raporlarının farklı oluşumuna yol açan bir diğer etken olarak karşımıza çıkmaktadır (Dinç ve Akkaya, 2023).

Son olarak, enflasyon muhasebesine geçişte vergi mevzuatı 2024 dönemi ve sonrasına ait bilançonun düzeltilmesini öngören düzenlemeleriyle ileriye dönük bir uygulamayken, Standartlar, 2022 ve 2023 dönemlerine ait tüm finansal tabloların düzeltilmesini öngörmesi nedeniyle geriye dönük bir uygulama özelliği taşımaktadır. Yukarıda ayrıntılarıyla ifade edildiği üzere, VUK yalnızca bilançonun düzeltilmesini yeterli bulan düzenlemeler içermektedir. Buna karşın TMS 29, finansal durum tablosu, kar veya zarar tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosu ile bunların dipnotları olmak üzere finansal tablolar setinin düzeltilmesini içeren bir kurgu üzerine inşa edilmiştir. İki tablo arasındaki en temel farklılık bu noktada ortaya çıkmakta olup, VUK'a göre karlılığın enflasyon etkisinden arındırılmamasının bilançoya etkisi nispetinde kendini göstermektedir.

4. Enflasyon Muhasebesi ile Birlikte Ortaya Çıkan Finansal Tablolar ve Kullanım Amaçlarına Göre Farklılıkları

213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi odaklı tutulan muhasebe kayıtlarından elde edilen finansal tablolar ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümleri gereğince uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nın esaslarına göre düzenlenen finansal tablolar arasındaki farklılık, karar süreçlerinde birtakım

belirsizliklere yol açabilmekte ve ihtiyaca binaen yapılan alt düzenlemeler ışığında bu hususlara çözüm aranmaktadır. Enflasyon muhasebesine geçilmesiyle birlikte gündeme gelen tartışmalardan birisi de, kâr dağıtımının hangi tablonun esas alınarak yapılacağına ilişkindi. TMS yönüyle tek bir tablo bulunmasına karşın, VUK kapsamında enflasyon düzeltmesi öncesindeki mali tablonun da mevcudiyeti sebebiyle konunun sadece TMS-VUK yönüyle tartışılmasının ötesine geçerek, VUK'a göre düzenlenmiş tablolardan hangisinin hangi koşullarda dikkate alınması gerektiği yönüyle de ele alınmasını gerektirmiştir.

Muhasebesini hem Vergi Usul Kanunu'na hem de Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak tutmakla yükümlü olan işletmeler açısından finansal tablo sayısı, VUK kapsamında düzeltme öncesi ve sonrası ayrı ayrı hallerinin ayrıca sunulması sebebiyle 3'tür. Görüleceği üzere, kapsam dahilindeki işletmelerin enflasyon muhasebesi uygulaması ile birlikte, birden fazla dağıtılabilir kar kalemi ortaya çıkacaktır. Kar dağıtım kararında hangi tablonun esas alınacağı hususunda belirsizlik meydana geldiğinden, konu çeşitli kesimlerce eleştirilmekteydi (Turgut, 2023). 2023 yılı hesap dönemine ait kar payı dağıtım kararının alınmasında hangi finansal tablonun esas alınacağı hususundaki tartışmalar, 15/06/2024 tarihli ve 32577 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Enflasyon Düzeltmesi Uygulayan Şirketlerde Esas Alınacak Finansal Tablolara İlişkin Tebliğ ile giderilmiştir. Anılan Tebliğ'e göre; finansal tablolarını yalnızca Vergi Usul Kanunu'na göre düzenleyen kapsam dahilindeki işletmelerde, serbest yedek akçelerden ve dağıtılabilir diğer kaynaklardan zarar mahsubu sonrasında kalan değerlerden kâr payı dağıtımını yapılmasında enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolar esas alınacak iken; Türk Ticaret Kanunu veya şirket sözleşmesine göre net dönem kârının esas alındığı; kâr ve kazanç payı dağıtımları ile dönem içerisinde dağıtılmış olan kâr payı avansına ilişkin hesaplamalarda enflasyon düzeltmesi uygulanmamış finansal tablolar dikkate alınacaktır. Kapsam dahilindeki işletmelerin 2023 yılı hesap döneminden sonraki hesap dönemlerinde ise her hâlükârda enflasyon düzeltmesi uygulanmış finansal tablolara göre kar payı hesaplanacaktır; ancak burada esas alınacak tablo, finansal tablolarını Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenen muhasebe standartlarına uygun hazırlamak zorunda olan şirketler açısından TMS 29'a uygun olarak hazırlanacak olan tablolar iken, diğerleri bakımından 213 sayılı Vergi Usul Kanununun geçici 33'üncü maddesi ile 555 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca hazırlanan tablolar olacaktır.

TMS'ye uygun olarak finansal tablolarını düzenleyen işletmeler bakımından sadece enflasyon düzeltmesi sonrası oluşacak tabloların esas

alınması doğaldır, zira düzeltmeye dair bilgilerin enflasyona göre düzeltmenin yapılmadığı finansal tablolara ek olarak sunulması mümkün olmadığı gibi, düzeltme öncesi finansal tabloların ayrıca sunulması uygun görülmemiştir (TMS p:29.7). TMS 29'u uygulayan işletmelerin ödeyecekleri kar payları, bu yönde alınan genel kurul kararının tarihi esas alınarak hesaplanmalıdır (Eylül 2024'te yayımlanan Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Hakkında Uygulama Rehberi, s:24, m:2.7.2. Kar Payı Ödemeleri).

5. Sonuç

Enflasyon muhasebesi uygulamalarıyla ortaya çıkan finansal tabloların VUK ve TMS açısından farklılaşmasının ana nedeni, VUK'un vergiye dayalı muhasebe yaklaşımı ile TMS 29'un enflasyon etkilerini finansal tablolara gerçekçi bir şekilde yansıtmayı hedeflemesidir. Bu fark; enflasyon düzeltmesinin kapsamı, düzeltme metodolojisi ve kullanılan muhasebe ilkelerindeki temel farklılıklardan kaynaklanır.

Finansal tabloların farklı oluşumu, buna neden olan prensiplerin etkilerinin analizine imkan tanımaktadır. Standart ile vergi mevzuatının enflasyon muhasebesine yaklaşımları arasındaki en belirgin ayrışmalardan biri düzeltmeyle ortaya çıkan defter değerinin, varlıkların geri kazanılabilir tutarı ile karşılaştırılmasından ileri gelmektedir. Standarda göre defter değerinin geri kazanılabilir değer üzerinde çıkması halinde, söz konusu varlık değer düşüklüğüne tabi tutulur ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı hükümleri uygulanır. Böylelikle finansal tablolar, gerçek durumu yansıtırma işlevini sürdürmekte, endekslerin yanıltıcı sonuçlarına tablolarda yer verilmesinin önüne geçilebilmektedir. Öte yandan VUK'a göre yapılan düzeltme işlemlerinde hesaplanan yeni defter değeri aynen mali tablolara yansıtılır, herhangi bir mukayese ve indirgemeye gidilmez. Bu durum varlıkların gerçek değerinin üzerinde bilançoda gösterilmesi riskini barındırdığından, bilançoların güvenilirliğine olumsuz etki etmektedir.

TMS ile VUK arasındaki farklardan bir diğeri düzeltmelerde uygulanacak olan endekstir. Adı geçen alanlarda benimsenen yurt içi üretici fiyat endeksi ile tüketici fiyat endeksi arasındaki fark, değerlemeleri etkileyecektir. Diğer bir önemli ayrışma ise enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak olan finansal tablolarda ortaya çıkmaktadır. Vergi düzenlemeleri yalnızca bilançonun düzeltilmesine izin verirken, Standart böyle bir sınırlandırmaya gitmemektedir. Dolayısıyla VUK uygulamasında gelir ve gider kalemlerine enflasyon muhasebesi uygulanmayacaktır. Bu ise olduğundan daha kârlı mali tabloların oluşumuna yol açacaktır.

Bir diğer farklılık sonuçların finansal tablolara yansıtılma şekliinden ileri gelmektedir. Standarda göre net parasal pozisyon kar/zararı, faaliyet sonuçlarına dahil edilirken, VUK'a göre yapılan enflasyon düzeltmesinde enflasyon farkı, vergisel sebeplerle gelir tablosunda ayrıca gösterilir.

Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri ifade eder. Yabancı paralar ile alacak ve borç senetleri gibi yabancı para cinsinden ifade edilen kıymetler, 555 sayılı Vergi Usul Kanunu Uygulama Tebliği'ne göre, parasal kıymet olarak kabul edilir. Bununla birlikte esasında parasal olmayan kıymetlerden olan hisse senetleri düzeltme katsayısı kullanılarak düzeltilirken; yabancı para cinsinden hisse senetleri, iştirakler ve avanslar, düzeltme tarihindeki döviz kuru ile düzeltilirler. Oluşan fark gelir tablosunda gösterilir. Standartlara göre ise, kur farkları TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı'na göre izlenir ve parasal kalemlerden oluşan kur farkları Kâr /Zarar Tablosunda, parasal olmayan kalemlerden oluşan kur farkları ise Diğer Kapsamlı Gelir'de, yani finansal durum tablosunda raporlanır. Dolayısıyla parasal olmayan kalemlerin kaydı ve işlemin raporlanması yönüyle VUK'a göre TMS/ TFRS'de farklılıklar görülmektedir (Kurtlar ve Yıldız, 2023:191-210)

VUK ve TMS'nin enflasyon düzeltme süreci ve bunların finansal tablolara yansımaları, finansal tablo okuyucularının yapacakları analizlerde, ihtiyaç duyabilecekleri ilave birtakım bilgileri sağlama işlevine de sahip olabilecektir. Bunlar muhtelif şekillerde karşımıza çıkabilmekle birlikte, finansal tablolardan yararlanacak kişilerin amacına bağlı olarak, her iki yaklaşımın farklılıklarından yararlanılması ve tabloların bu minvalde mukayeseye tabi tutulması mümkün görülmektedir.

Kaynakça

- Akçin, O. (2023). UFRS Uyarınca Hiperenflasyonist Ekonomilerde Finansal Raporlama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 100, 57-86.
- Dibi, E. (2024). Reel Olmayan Finansman Maliyetlerinin Ayrıştırılması. *Centrumtime: Enflasyon Düzeltmesi Özel Sayısı*, 16, 12-17.
- Dinç, Y., Akkaya, Y. (2023). Enflasyon Muhasebesi. *VUK/TMS Uygulamaları ve Karşılaştırması*. Ankara: Ekin Yayınevi.
- Doğan, Ö. (2023). Enflasyon Muhasebesi ile İlgili Yasal Düzenlemelerin Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Karşılaştırılmalı Değerlendirilmesi. *Malatya Turgut Özal Üniversitesi İşletme ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 190-209.
- Gözlüklü, B. (2024). Enflasyon Düzeltmesinin Kapsamı, Etkileri ve Vergisel Sonuçları. *Centrumtime: Enflasyon Düzeltmesi Özel Sayısı*, 16, 1-5.
- Haberal, Z. (2023). Enflasyon düzeltmesinde net parasal pozisyondaki kazanç veya kayıpların hesaplanması: Bankalar üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 121-140.
- Keleş, D. (2015). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltilmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 31-52.
- Kılıç, V. (2024). Yüksek Enflasyon ve Finansal Tablolara Etkisi: Bir Uygulama ve Analiz. (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir).
- Kurtlar, M., Yıldız, E. (2023). Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi. Hacıhasanoğlu, T. (ed), Özdemir, N. (ed), Dalkılıç, E. (ed). *Düzenlemeler Işığında Finansal Raporlama*. Özgür Yayınları. DOI: <https://doi.org/10.58830/ozgur.pub139>.
- Özdemir, F.S., Arslan, S. (2007). Enflasyon Muhasebesinde Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırmalı Analizi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*, 2.
- Turgut, C. (2023). Enflasyonist Ortamda Finansal Tablolar ve TMS 29'un Uygulanması. *Gümrük ve Ticaret Dünyası Dergisi*, 119, 72-78.
- Varol, N. (2022). Inflation accounting in terms of tax legislation and accounting standards in Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 93, 19-30.
- Yılmaz, A. (2024). Özkaynak Hesaplarının Düzeltmesi ve Kar Dağıtımına Etkileri. *Centrumtime: Enflasyon Düzeltmesi Özel Sayısı*, 16, 18-20.
- Yücel, G. (2023). Parasal Kazanç (Monetary Gain) Kavramı Anlaşılmadan Enflasyona Göre Düzeltilmiş Finansal Tablolar Anlaşılabilir. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(1), 1-10.