

Enflasyon Muhasebesi ve Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkisi

Hayreddin Özden¹

Ayşe Ökdem²

Özet

Enflasyon muhasebesi, yüksek enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisini ortadan kaldırmak için kullanılan bir muhasebe yöntemidir. Enflasyonun olduğu bir ekonomide işletmelerin düzenledikleri finansal tablolarda yer alan veriler işletmenin gerçek durumunu yansıtmayacaktır. Finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtabilmesi için bu tablolarda yer alan hesap kalemlerinde bazı düzeltme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. İşletmelerin düzenledikleri temel finansal tablolar olan bilanço ve gelir tablosundaki enflasyonun etkisini gidermeye yönelik olarak bu tablolarda yer alan hesap kalemlerinde sınıflandırma yapılarak bazı düzeltmeler yapılmıştır. Yapılan düzeltme işlemleri ile enflasyon muhasebesine göre düzenlenen finansal tablolarda yer alan veriler işletme hakkında daha doğru ve güvenilir veriler sunulacaktır. Türkiye’de enflasyon muhasebesi uygulanabilmesi Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen şartlara bağlıdır. Buna göre enflasyon muhasebesi uygulanabilmesi için; cari yıl Yİ-ÜFE’nin (Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi) %10’u aşması gerekmektedir. Ayrıca son üç hesap dönemindeki toplam ÜFE’nin de %100’ü aşması gerekmektedir. Bu çalışmada enflasyon kavramı ve enflasyon türleri genel olarak incelenmiş, enflasyon muhasebesinin finansal tablolar üzerindeki etkileri ve enflasyon muhasebesi yöntemlerine değinilmiş, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olası etkilerini gidermeye yönelik olarak Türkiye Muhasebe Standartları ve vergi mevzuatındaki düzenlemeler ele alınarak değerlendirilmiştir.

- 1 Öğr. Gör., Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu Meslek Yüksekokulu, hayreddin.ozden@ibu.edu.tr, Orcid:0000-0001-8304-5674
- 2 Bilim Uzmanı, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu Meslek Yüksekokulu, a.okdem06@gmail.com, Orcid:0000-0003-2136-7496

1. Giriş

Yüksek enflasyonun varlığı ekonomiyi olumsuz yönde etkilemektedir. Enflasyonist bir ortamdan etkilenenler arasında işletmeler ilk sırada gelmektedir. Burada özellikle işletmelerin düzenledikleri finansal tablolarda yer alan veriler enflasyondan etkileneceğinden işletmenin gerçek durumunu yansıtmayacak ve bu tablolardan faydalanacak ilgili kişilere işletme hakkında doğru veriler sunmayacaktır. Bu nedenle enflasyonist bir dönemde işletmelerin politikalarını yeniden düzenlemeleri önem arz etmektedir.

Enflasyonist bir dönemde işletmelerin parasal olmayan varlıklarının nominal değerinde bir değişiklik olmayacaktır. Ancak bu varlıkların satın alma gücünde ve fiyatlarında artışlar olması kaçınılmazdır. Bu durum tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tabloların işletme hakkında doğru veriler sunmasına engel olmaktadır. Finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtabilmesi için bazı düzeltmeler yapılması gerekmektedir. Yapılacak düzeltmeler ile kast edilen enflasyondan dolayı paranın satın alma gücünde yaşanan değişikliğin düzenlenecek finansal tablolara yansıtılarak güncellenmesidir.

Enflasyon muhasebesi, enflasyon ve yüksek enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olası etkilerini ortadan kaldırmak için kullanılan bir muhasebe yöntemidir. Enflasyon muhasebesine göre düzenlenecek finansal tablolar işletmenin finansal verilerini daha doğru bir şekilde yansıtacaktır. Türkiye’de enflasyon muhasebesi uygulanabilmesi Vergi Usul Kanunu’nda belirtilen şartlara bağlıdır. Buna göre enflasyon muhasebesi uygulanabilmesi için; cari yıl Yİ-ÜFE’nin (Yurt içi Üretici Fiyat Endeksi) %10’u aşması ve ayrıca son üç hesap dönemindeki toplam ÜFE’nin de %100’ü aşması gerekmektedir.

Bu çalışmada öncelikle enflasyonun tanımı ve türlerinden bahsedilecek. Sonrasında yüksek enflasyonun işletmelerin düzenleyeceği finansal tablolar üzerindeki etkileri açıklanacak, ardından hangi durumlarda enflasyon düzeltilmesi yapılması gerektiği ve enflasyon muhasebesi yöntemleri ele alınacaktır. Son bölümde ise, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olası etkilerini gidermeye yönelik olarak Türkiye Muhasebe Standartları ve vergi mevzuatındaki düzenlemelere yer verilecektir.

2. Enflasyonun Tanımı ve Yüksek Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri

Yüksek enflasyonun varlığı genel ekonomiyi ve o ülkede faaliyette bulunan işletmeleri birçok açıdan olumsuz yönde etkilemektedir. Enflasyonun finansal tablolar üzerinde çeşitli olumsuz etkileri bulunmaktadır. Öncelikle enflasyonun tanımı ve türleri hakkında açıklamalarda bulunulacak daha

sonrasında ise enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olası olumsuz etkilerinden bahsedilecektir.

2.1. Enflasyonun Tanımı ve Türleri

Enflasyon, fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artışlar nedeniyle paranın satın alma gücünün kaybedilmesidir. Enflasyondan bahsedebilmek için bir veya birkaç malın fiyatının artması yeterli değildir. Ekonomideki bütün mal veya hizmetlerin fiyatlarının sürekli bir şekilde artması gerekmektedir. Yalnızca birkaç malın fiyatının artması veya bir kerelik ya da kısa süreli olarak gerçekleşen artışlar enflasyon terimiyle ifade edilemez (Örten ve Karapınar, 2003: 2).

Enflasyon, fiyat artışlarının sebebine göre; talep enflasyonu ve maliyet enflasyonu şeklinde sınıflandırılmaktadır. Talep enflasyonu; ekonomideki toplam talebin toplam arzdan fazla olduğu enflasyon türüdür. Bu enflasyon türünde arz talebi karşılayamamaktadır. Maliyet enflasyonu ise yüksek bir talep olmadan üretimde kullanılan girdilerin fiyatlarının artması sonucunda oluşan enflasyon türüdür. Diğer bir ifadeyle maliyet artışlarının sebep olduğu enflasyondur (Gül, Ekinci ve Gürbüz, 2006: 8).

Enflasyon, artış hızına göre; hiperenflasyon, aşırı enflasyon, kronik enflasyon ve sürünen enflasyon şeklinde sınıflandırılmaktadır. Hiperenflasyon, paranın değerinin son derece hızlı bir şekilde düştüğü enflasyon türüdür. Bu enflasyon türünde aylık fiyat artışları %50'leri bulabilmektedir. Yüksek enflasyon olarak da bilinen aşırı enflasyon, fiyatlar genel düzeyindeki yıllık artış oranının iki veya üç haneli değerlere ulaşması halinde oluşan enflasyon türüdür. Kronik enflasyon, fiyatlar genel düzeyinde meydana gelen artışın sürekli bir şekilde yüksek olarak seyrettiği enflasyon türüdür. Sürünen enflasyon ise fiyatlar genel düzeyindeki genellikle yıllık %3-%5 gibi düşük bir oranda meydana gelen artışı ifade eden enflasyon türüdür (Parasız, 2001: 6-10).

2.2. Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri

İşletmeler çeşitli finansal tablolar düzenlerler (bilanço, gelir tablosu vb.). İşletmelerin düzenledikleri bu finansal tablolardan; işletme yöneticileri, ortakları, yatırımcılar, finans kuruluşları, devlet, işletme alacaklıları gibi kişi kurum ve kuruluşlar işletmeyle ilgili olarak alacakları kararlarda faydalanırlar (Yükücü ve Özkan, 2004: 3).

Klasik muhasebe uygulamalarında paranın satın alma gücünün değişmediği varsayılmaktadır. Bu uygulamalar doğrultusunda finansal

tablolar yerel para birimiyle tarihi maliyet esası göz önünde bulundurularak düzenlenir (Dinç ve Akkaya, 2023: 4).

Fiyatlar genel düzeyinde dalgalanmalar olmadığında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 515. maddesinde yer alan resim ilkesine göre düzenlenecek finansal tabloların söz konusu işlevleri yerine getirdiği açıkça ortadadır. Ancak fiyatlar genel düzeyinde yaşanan artışların süreklilik göstermesi durumunda diğer bir ifadeyle yüksek enflasyon ortamının varlığında tarihi maliyet esasına göre düzenlenecek finansal tabloların 6102 sayılı kanunda düzenlenen dürüst resim ilkesini göz önünde bulundurularak düzenlenmiş olsa bile güvenilir bilgi sunamamaktadır (6102 TTK, Madde 515).

Enflasyonun ve özellikle yüksek enflasyon ortamının varlığı işletmelerin düzenlediği finansal tabloların gerçek durumunu yansıtmaya engel olmakla birlikte işletmenin faaliyet sonuçlarını finansal tablolarda doğru bir şekilde gösterememesine de neden olmaktadır. İşletmenin özellikle parasal olmayan varlıklarının fiyatlarındaki değişim tarihi maliyet esasından dolayı bilançoda görülemeyecektir. Bundan dolayı işletmenin varlıklarının olduğundan daha düşük bir şekilde görünmesine neden olacaktır. Enflasyonist ortamdan kaynaklı olarak işletmenin maliyete katlandığı dönem ve hasılatı elde ettiği dönemlerdeki fiyatlar arasında fark oluşacaktır. Böyle bir durumda işletme olduğundan daha kârlı görünecektir. Diğer bir ifadeyle fiktif kâr oluşacaktır. Bu kâr üzerinden işletme kâr payı ve vergi ödemesi yapacaktır. Dağıtılan kâr fiktif bir kâr olduğundan işletme kâr dağıtımını ve vergi ödemesini sermayesi üzerinden yapacaktır. Böylesi bir durumda işletme sermayesi olumsuz yönde etkileneceğinden sermaye eriyecektir (Örten ve Karapınar, 2003: 10-11).

Enflasyonist dönemlerde, tarihi maliyete göre düzenlenen finansal tablolar, düzenlendiği tarih itibariyle işletmenin finansal tablolarında bulunan hesap kalemlerinin gerçek değerini yansıtmayacaktır. Böyle bir durumda işletme gerek kendi içinde gerekse diğer işletmelerle sağlıklı bir şekilde karşılaştırma yapamayacağından verilecek ekonomik kararlarda yanlış verilere dayanarak alınmış olacaktır. Böylece hem işletme hem de işletmeyle ilgili taraflar yanlış verilere dayanarak karar aldıklarından dolayı ileride finansal sıkıntı yaşamaları kaçınılmazdır. İşletmelerin temel olarak hazırladıkları finansal tablolar olan bilanço ve gelir tablosu üzerinde enflasyonun etkileri bulunmaktadır.

2.2.1. Enflasyonun Bilanço Üzerindeki Etkileri

Bilanço, işletmelerin belirli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların elde edildiği kaynakları gösteren bir tablodur. Bu finansal tablo, ekonomide oluşacak fiyat artışından etkilenmektedir. Özellikle enflasyonist bir ortamda

düzenlenecek bilançolarda işletmelerin önceki dönemlerde elde ettiği varlıkları tarihi maliyetlere göre yer alacağından olması gerektiği değerden daha düşük bir tutarda görünmesine neden olacaktır. Benzer şekilde işletmenin önceki dönemlerde almış olduğu borçlarda nominal değeri üzerinden ödeneceğinden bu borçların gerçekte işletmeye olan yükü de değişecektir. Böylesi bir durumda düzenlenecek bilançoların gerçeği tam ve doğru bir şekilde yansıttığını söylemek mümkün değildir.

Enflasyonun bilanço üzerindeki etkileri, varlıklar ve kaynaklar üzerindeki etkiler olmak üzere iki başlık halinde incelenebilir. Zira enflasyon varlıkları ve kaynakları farklı yönlerde de etkileyebilmektedir (Örten ve Karapınar, 2003:10)

2.2.1.1. Enflasyonun Varlıklar Üzerindeki Etkileri

Bilançoda yer alan işletmenin her bir varlık kalemi enflasyondan farklı düzeylerde etkilenecektir. Bu nedenle varlıklar, “Parasal Varlıklar” ve Parasal Olmayan Varlıklar” şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Bu şekilde bir ayrımla enflasyonun finansal tablolarındaki olası etkisi daha net bir şekilde görülebilecektir (Kaygusuz ve Dokur, 2004: 9-14).

Parasal varlıklar, paranın kendisi veya paranın değerini korumasına rağmen satın alma güçleri düşen kalemlerden oluşmaktadır. Bu varlıklar paranın değerindeki azalışlara rağmen nominal değeri korunan fakat satın alma güçleri düşen varlıklardır. Bundan dolayı enflasyondan olumsuz yönde etkilenmektedirler. Enflasyondan dolayı paranın satın alma gücü azalacağından bu varlıkların değeri de azalacaktır. Parasal varlıklara örnek olarak, nakit ve mevduatlar (yerli para cinsinden), alacaklar (senetli-senetsiz) örnek olarak gösterilebilir. Bu varlıklar enflasyon ortamında değer kaybetmektedir. Nedeni ise paranın satın alma gücünün azalması diğer bir ifadeyle enflasyon karşısında reel değerini koruyamamasıdır. Örneğin, enflasyonist bir ortamda işletmenin bilançosunda kayıtlı görünen nakit 1.000 TL gerçekte olduğu değer (1.000 TLnin) altında bir değere sahiptir (Dinç ve Akkaya, 2023: 5).

Parasal olmayan varlıklar, paranın değerini koruyamayan kalemlerden oluşur. Parasal olmayan varlıklar paranın değerinde oluşan azalışlara rağmen değerleri artan ve satın alma güçleri korunan varlıklar olarak ifade edilebilir. Bu varlıklar satın alma gücünü koruduğundan dolayı genellikle enflasyondan olumlu etkilenirler. Enflasyondan dolayı mal ve hizmetlerin fiyatları arttığında, parasal olmayan varlıkların da değerinde artış oluşacaktır. Parasal olmayan varlıklara örnek olarak, stoklar, maddi-maddi olmayan duran varlıklar gibi işletme varlıkları örnek olarak gösterilebilir. Örneğin,

enflasyonist bir ortamda işletmenin bilançosunda görünen 1.000 TL'lik bir duran varlığın değeri, enflasyondan dolayı gerçekte olduğu değer (1.000 TL'nin) üzerinde bir değere sahip olacaktır (Bişit, 2023: 105-117).

Varlık kalemlerinden bazıları hem parasal varlık hem de parasal olmayan varlık kapsamına girmektedir. Örneğin verilen bir avans bir mal veya hizmeti isteme hakkı doğurması durumunda parasal olmayan varlık olarak nitelendirilecektir. Diğer bir şekilde verilen bir avans, yalnızca belirli bir miktardaki parayı ifade etmesi durumunda ise, parasal bir varlık olarak nitelendirilecektir (Akdoğan, 2004: 12-13).

Enflasyonun parasal varlıklar ve parasal olmayan varlıklar üzerindeki etkisi farklılık gösterecektir. Bu etkileri net bir şekilde görebilmek adına ayrı bir başlık adı altında enflasyonun parasal varlıklar ve parasal olmayan varlıklar üzerindeki etkisi incelenecektir.

2.2.1.1.1. Enflasyonun Parasal ve Parasal Olmayan Varlıklar Üzerindeki Etkileri

Enflasyonun olduğu dönemlerde parasal varlıkların nominal değerinde herhangi bir değişim olmamasına karşın bu varlıkların alım güçlerinde bir azalma söz konusu olmaktadır. Alım gücünde oluşan azalmadan dolayı bu varlıklar enflasyon zararına neden olan kalemler olarak da adlandırılırlar. Türk Lirası cinsinden kasada yer alan nakit ve bankada bulunan mevduat ile alacaklar ve alacak senetlerinin alım gücü, mal ve hizmetlerin fiyatlarında meydana gelen artışlardan dolayı düşecektir. Örneğin, bir işletmenin kasasındaki 1.000 TL para ile dönem başında 20 adet ticari mal satın alınabiliyor iken, enflasyonist bir dönemde oluşan fiyat artışından dolayı dönem başında almış olduğu miktar dönem sonunda 10 adete düşebilmektedir. İşletmenin satın alma gücünde oluşan söz konusu kayıplar sonuç hesaplarına aktarılmalı ve gerçek kâr buna göre belirlenmelidir (Örten ve Karapınar, 2003: 13-14).

Enflasyonun bilanço üzerindeki etkileri, varlıklar ve kaynaklar üzerindeki etkiler olarak incelenmektedir. Varlıklar ve kaynaklar üzerindeki etkisini de net bir şekilde görebilmek adına parasal ve parasal olmayan varlıklar-kaynaklar şeklinde bir ayrıma tabi tutarak incelemek enflasyonun etkisini görebilmek adına önem taşımaktadır.

Parasal olmayan varlıklar enflasyonist dönemlerde işletme açısından önem arz etmektedir. Enflasyonist bir ortamda bu varlıkların değeri artmakta ve satın alma güçleri de korunmaktadır. Bundan dolayı bu varlıklar enflasyon zararına neden olmayan kalemler olarak da adlandırılırlar (Örten ve Karapınar, 2003: 14). İşletmeler enflasyondan daha az etkilenmek adına varlıklarının büyük bir kısmını parasal olmayan kalemlerde değerlendirirse,

parasal kalemlerde değerlendirenlere göre enflasyondan daha az bir şekilde etkileneceklerdir. Ayrıca parasal olmayan hesap kalemleri maliyet esasına göre değerlendirildiklerinden bilançoda olması gerektiğinden daha düşük bir şekilde görünebilecektir (Kaygusuz ve Dokur, 2004: 18). Enflasyonist bir ortamda işletmenin maddi duran varlıkları için ayırmış olduğu amortismanda olumsuz yönde etkilenmektedir. İşletmenin klasik yöntemlere göre ayırdığı amortisman gerek varlığın yenilenmesi için gerekse varlığın korunması açısından yeterli olmamakla birlikte olması gerekenden düşük ayrıldığından fiktif kâr artışına neden olacaktır (Akdoğan, 2004: 6-7).

2.2.1.2. Enflasyonun Kaynaklar Üzerindeki Etkileri

Bilançoda yer alan varlıklarda olduğu gibi kaynaklarda enflasyondan etkilenecektir. Bu amaçla önceki başlıkta enflasyonun varlıklar üzerindeki etkisi açıklanmıştır. Bu başlık altında da benzer şekilde kaynaklar üzerindeki etkisi açıklanacaktır.

Parasal kaynaklar, parasal olmayan kaynaklara göre enflasyondan daha çok etkilenen kaynaklardır. Özellikle bu kaynakların enflasyonist dönemlerdeki gerçek değeri bilançoda yer alan maliyet değerinden daha yüksek bir tutarda olacaktır. Ayrıca parasal kaynaklar enflasyon oranından bağımsız bir şekilde bilançoda yer alan nominal değeri üzerinden ödeneceğinden enflasyonist bir ortamda işletmeye olan yükü azalmaktadır. Parasal olmayan kaynaklar ise, parasal kaynaklara göre enflasyondan daha az etkilenen kaynaklardan olduğundan enflasyonist bir dönemde bu kaynakların gerçek değeri ile maliyet değerleri birbirine yakın olacaktır (Dinç ve Akkaya, 2023: 7).

2.2.1.2.1. Enflasyonun Parasal ve Parasal Olmayan Kaynaklar Üzerindeki Etkileri

Enflasyonun olduğu bir ortamda paranın satın alma gücünde azalma meydana gelecektir. Ancak böyle bir ortam borçlu olan taraflara avantaj sağlayacaktır. Şöyle ki enflasyon ortamında fiyatlar yükselirken borçlu olan kişilerin borçları nominal değerinden diğer bir ifadeyle eski satın alma gücü üzerinden ödeneceğinden borç yükü azalacaktır. Özellikle kısa vadeli parasal olan kaynaklar enflasyondan daha fazla etkilenmektedir. Bunun nedeni ise, kısa vadeli kaynakların enflasyonla mücadele edebilmesi için kısa bir zamanı olmasıdır. Diğer taraftan da enflasyonist bir ortamda elinde parasal kıymet bulunduranların satın alma gücü azalacağından zarara uğramalarına sebep olacaktır. Uğrılacak zarar parasal kıymetin miktarına ve enflasyon oranına göre değişecektir. Kısacası işletme tarafından kullanılan parasal kaynaklar enflasyondan olumlu yönde etkilenecektir. Özellikle parasal kaynaklarla, parasal olmayan varlık alımı yapılması halinde enflasyon nedeniyle varlıkların

değeri artarken borçları sabit yani nominal değerinde kalacaktır. Bir işletme veya kurum enflasyonist bir ortamdan en az oranda etkilenmek istiyorsa bu durumda parasal olmayan kaynaklarını, parasal varlıklarının finansmanında kullanmalıdır. Eğer bir işletme kaynaklarını nakit olarak elinde tutuyorsa, enflasyonist ortamda elindeki nakit paranın değer kaybetmesinden dolayı zarara uğraması muhtemeldir. Böylesi bir durumda işletmenin kârı da olumsuz bir şekilde etkilenecektir. İşletmeler açısından en önemli olan parasal olmayan kaynak kalemi ise öz kaynaklardır. Bu nedenle öz kaynaklar aktifte nasıl kullanıldıklarına bağlı olarak enflasyondan etkilenecektir. Öz kaynaklar ile parasal olmayan varlık edinilmesi halinde bu varlıklar değer kazanacağından öz kaynaklarda olumlu yönde etkilenecektir. Ancak öz kaynaklar ile parasal varlıklar edinilmiş ise bu durumda olumsuz yönde bir etkilenme olacaktır. Öz kaynak grubu dışında bulunan kaynak kalemlerinin etkisi ise aktifte nasıl kullanıldıklarına bağlı olarak değişmektedir (Dinç ve Akkaya, 2023: 7).

2.2.2. Enflasyonun Gelir Tablosu Üzerindeki Etkileri

Gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönem içerisinde elde ettiği gelirleriyle aynı dönem içerisinde elde ettiği giderlerini ve maliyetlerini gösteren bir tablodur. Gelir tablosu işletmenin o dönem içinde elde ettiği net kâr veya zararı da kapsamaktadır. Gelir tablosu da bilanço gibi enflasyonist dönemlerde etkilenmektedir. Enflasyonist bir dönemde gelir tablosunda yer alan kalemler işletmenin gerçek durumunu göstermeyecektir. Bunun nedeni ise, enflasyonist bir ortamda işletmenin sattığı hem mal ve hizmetlerin fiyatlarının artması hem de bu mal ve hizmetlerin üretiminde katlanılan maliyetlerin artmasıdır. Gelir tablosundaki kayıtlar, tarihi maliyet esasına göre tutulduğundan satışlar yüksek olan cari fiyatları yansıtacak, maliyetler ise, güncel fiyatları değil satın alındığı dönemdeki fiyatları yansıtacaktır. Benzer durum amortismanlar içinde geçerlidir. Maddi duran varlıklar tarihi maliyet esasına göre belirlenen tutar üzerinden amortisman tabi tutulacağından, olması gerekenden düşük bir tutarda amortisman ayrılacaktır. Böylece enflasyonist dönemlerde işletmenin elde ettiği hasılat olması gerekenden yüksek olmakla birlikte maliyetleri ise, olması gerekenden düşük olarak gelir tablosuna yansıtacaktır. Sonuç olarak enflasyonist dönemlerde işletmeler gerçekte olmayan fiktif bir kâr elde edecektir (Örten ve Karapınar, 2003: 16-17).

2.2.2.1. Enflasyonun Gelir Kalemleri Üzerindeki Etkileri

Gelir tablosunda yer alan gelirleri; ana faaliyet gelirleri, diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelirler ve olağan dışı diğer gelirler olmak üzere üç ana

grupta toplamak mümkündür. Enflasyonist bir ortamda mal ve hizmet fiyatlarında genel olarak bir artış yaşanacağından bu üç gelir unsurunda da artış yaşanması kaçınılmazdır. Ancak bu artışın nereden kaynaklandığının bilinmesi önem arz etmektedir. Söz konusu artışın satışlardan mı yoksa fiyatlardaki artıştan mı kaynaklandığının ortaya konulması işletme açısından önemlidir. Bu artışın nereden kaynaklandığının bilinmemesi halinde işletmenin satışları, geliri ve performansı hakkında gerçek durumunu yansıtmayan yanlış bir algı oluşması kaçınılmazdır. Enflasyonist dönemlerde işletmenin iştirak gelirinde de artış yaşanmaktadır. Yaşanan bu artışın gerçekte bir artış olup olmadığı işletme açısından önem arz etmektedir. Klasik muhasebe uygulamalarında iştirak gelirlerindeki artışın tamamı kara yansıyacağından fiktif kârın artmasına neden olacaktır. İşletmenin faiz gelirleri ise, nominal olarak değişmeyeceğinden satın alma gücünde düşüş yaşanacaktır. Diğer taraftan duran varlıkların satışında ise, maliyet bedeli ve cari satış bedeli arasında oluşan fark kâra ekleneceğinden fiktif kârın artmasına neden olacaktır. Sonuç olarak enflasyonist bir dönemde işletme gelirlerinin önemli bir kısmı enflasyondan etkilenecektir (Bişit, 2023: 116-122).

2.2.2.2. Enflasyonun Gider Kalemleri Üzerindeki Etkileri

Enflasyondan gelir tablosundaki gider kalemleri etkilenmektedir. Bu kalemlerden en önemlisi ise satılan mal veya hizmet maliyeti kalemidir. Bu hesap kalemi tarihi maliyet esasına göre belirleneceği için mal ve hizmetin maliyeti üretimin yapıldığı dönemdeki fiyatları yansıtacaktır. Bu nedenle satılan malın maliyeti olduğundan düşük bir tutarda görüneceğinden işletmenin kârı olduğundan daha yüksek bir tutarda görünecektir. Gelir tablosunda yer alan diğer bir gider kalemi ise, faaliyet giderleridir. Faaliyet giderleri, genel fiyat hareketlerine uygun olarak hareket ederse, enflasyonist bir dönemde dahi işletmenin faaliyet sonuçları üzerinde fazla bir etkisi olmayacaktır. Fakat yine de işletmenin bu gider kalemini dönem sonunda paranın satın alma gücüne göre uyarlanması faydalı olacaktır. Gelir tablosundaki diğer olağan ve olağan dışı gider ve zararların da enflasyona göre düzeltilmesi ve sonrasında faaliyet sonuçlarının çıkarılması işletmenin gerçek durumunu göstermesi açısından gereklidir (Dinç ve Akkaya, 2023: 9).

2.2.3. Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi

Enflasyonist bir dönemde hem parasal ve parasal olmayan varlıkların hem de parasal ve parasal olmayan kaynakların işletmenin bilançosu ve gelir tablosu üzerinde önemli etkileri vardır. Enflasyonist bir ortamda paranın değer kaybedeceği kuşkusuzdur. Paranın değer kaybetmesi, tarihi maliyet

esasının uygulandığı durumlarda dikkate alınmadığından parada yaşanan değer kaybından dolayı zarar eden bir işletmenin zararı gelir tablosunda görünmeyecektir. Dolayısıyla ya zarar olduğundan daha düşük görünecek ya da kâr olduğundan daha yüksek bir şekilde görünecektir. Diğer taraftan enflasyonda parasal olmayan varlıkların alım gücü korunduğundan işletme öz sermayesi üzerinde olumsuz bir etkisi olmamaktadır. Fakat parasal varlıkların satın alma gücü düşeceğinden öz sermaye olumsuz yönde etkilenecektir. Bunlara karşın tarih maliyet esasının benimsendiği durumda bilançodaki varlıklar gerçekte olduğu değerden daha düşük bir tutarda görüneceğinden bilançodaki bilgilerin yanıltıcı olmasına neden olur. Ayrıca bu varlıkların elden çıkarılması halinde ise işletme fiktif bir kâr elde edecek ve bu kâr üzerinden de hem vergi hem de kâr payı ödemesi gibi durumlar söz konusu olacaktır.

Enflasyonun kaynaklar üzerindeki etkisi kaynaklar ile elde edilen varlıkların niteliğine bağlı olarak değişecektir. Kaynaklar ile parasal varlıkların finanse edilmesi halinde işletmenin öz sermayesi olumsuz etkilenecek, söz konusu kaynaklarla parasal varlıkların finanse edilmesi halinde ise, genellikle işletmenin öz sermayesi olumlu yönde etkilenecektir. Enflasyonist dönemlerde işletmenin borç yükü azalmaktadır. Özellikle borcun vadesinin uzun olması halinde borcun alındığı ve ödendiği süre arasında yaşanacak paranın değer kaybından işletme olumlu yönde etkilenecektir. Parasal olmayan kaynakların alım gücü enflasyona rağmen korunmaktadır. İşletme tarihi maliyet esasını benimsediğinde bilançoda yer alan kaynakları olduğundan daha düşük bir şekilde görünecektir. Öz kaynaklar, parasal olmayan kaynak olarak kabul edilmekte ve nasıl kullanıldıklarına göre enflasyondan etkileneceği değişecektir.

Enflasyonist bir dönemde işletmenin elde etmiş olduğu gelirleri olması gerekenden daha yüksek, giderleri ise olması gerekenden daha düşük görüneceğinden böylesi bir durumda işletme gerçekte var olmayan fiktif bir kâr elde edecektir. Gerçekte olmayan bu kâr üzerinden işletme hem vergi ödeyecek hem de bu kâr üzerinden ortaklarına kâr dağıtımını yapacaktır. Böylesi bir durumda işletme sermayesi olumsuz yönde etkilenecektir. Sonuç olarak işletmelerin enflasyonist bir dönemde varlıklarının önemli bir kısmını parasal olmayan varlıklarla değerlendirmesi ve kaynaklarının da önemli bir kısmını parasal kaynaklarla sağlaması halinde enflasyondan daha az bir oranda etkileneceği muhtemeldir (Kaygusuz ve Doker, 2004: 19-21).

3. Enflasyon Muhasebesi

Ekonomide enflasyon olmadığında fiyatlar istikrarlı bir şekilde seyrettiğinde tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tablolar işletme hakkında doğru ve gerçekçi bilgi sunacaktır. Ancak ekonominin içinde bulunduğu durumda enflasyon olması halinde diğer bir ifadeyle mal ve hizmetlerin fiyatlarının artması halinde tarihi maliyet esasına göre düzenlenen finansal tablolar işletme hakkında yanıltıcı veriler sunacaktır. Finansal tabloların yanıltıcı olmasının nedeni ise, tarihi maliyet esasında kullanılan para birimi değerinin işlemlerin ölçüldüğü süre zarfında değişmediği yani sabit olduğu varsayımından kaynaklanmaktadır (Dinç ve Akkaya, 2023: 11).

Finansal tabloların en önemli işlevi işletmenin gerçek durumunu yansıtarak bu tablolardan yararlanacak ilgili kişi ve kurumlara işletme hakkında doğru ve güvenilir veriler sunmaktır. Ancak tarihi maliyet esasına göre düzenlenecek finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu yansıtamayacağından eleştirilmiştir. Enflasyonist dönemlerde tarihi maliyet esasının uygulanması yetersiz görülmüştür. Enflasyon muhasebesi ile enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkileri azaltılmak istenmektedir. Enflasyon muhasebesinin asıl amacı, finansal tabloların gerçeğe uygun hale getirilerek ve sermayenin gerçek değeri ile korunmasını sağlamaktır (Örten ve Karapınar, 2003: 23).

3.1. Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri

Enflasyon muhasebesi ile işletmenin düzenlediği finansal tablolar enflasyon karşısında güncellenerek çeşitli endeksler yardımı ile yeniden düzenlenerek sunulur. Düzeltme işlemi ile kastedilen muhasebe kayıtlarının değiştirilmesi değildir. Finansal tabloların enflasyondan olabildiğince arındırılmasıdır. Enflasyon muhasebesi yöntemleri ile tarihi maliyetler güncel maliyetler ile düzeltilerek işletmenin gerçek durumu yansıtılır. Enflasyon muhasebesi uygulamalarını; genel fiyat düzeyi yöntemi, cari değer yöntemi, karma ya da entegre yöntem ve tarihi maliyet esasında kısmi düzenlemeleri içeren uygulamalar şeklinde sıralanabilir (Yüksel, 2004: 131).

3.1.1. Kısmi Yöntemler

Kısmi yöntemler, tarihi maliyet esasına uygun olarak kullanılmaktadır. Bu yöntem finansal tabloları tamamen anlamlı kılmaktan ziyade sadece ilgili olduğu alan üzerinde etkili olmaktadır. Örneğin, işletmenin azalan bakiyeler yöntemiyle amortisman ayırması, alacak senetleri-borç senetleri reeskontu uygulaması gibi. Kısmi yöntem kısa ve düşük enflasyonun olduğu dönemlerde etkili olmaktadır. Bu yöntem işletmenin gerçek kârına

ulaşılmasına her ne kadar katkı sağlasa da özellikle enflasyonun sürekli ve yüksek olduğu dönemlerde kalıcı bir çözüm olmayacaktır (Dinç ve Akkaya, 2023: 13).

3.1.2. Genel Fiyat Düzeyi Yöntemi

Genel fiyat düzeyi yöntemi finansal tabloları bilanço günündeki satın alma gücü ile ölçen enflasyon muhasebesi yöntemidir. Bu yöntemde finansal tablolardaki kalemler enflasyon oranına göre güncellenmektedir. Güncelleme ile amaçlanan finansal tablolardaki verilerin işletmenin gerçek değerini yansıtmasıdır. Bu yöntem ile sermayenin satın alma gücünü korunmak amaçlanmaktadır. İlgili yöntem tarihi maliyet esasından üretilmiş olmakla birlikte genel fiyat değişimlerinin etkilerini finansal tablolara yansıtmayı amaçlamaktadır. İki yöntem arasındaki en temel fark kullandıkları ölçü birimidir. Genel fiyat düzeyi yöntemi, paranın satın alma gücünü göz önünde bulundururken, tarihi maliyet esasında her bir hesap kaleminin nominal değeri esas alınarak finansal tablolar düzenlenmektedir (Dinç ve Akkaya, 2023: 13-14).

Tarihi maliyetler esas alınarak düzenlenen finansal tablo kalemleri genel fiyat endeksleri kullanılarak bulunan katsayılar ile paranın satın alma gücü cinsinden ifade edilerek hazırlanır (Örten ve Karapınar, 2003: 83).

Enflasyon nedeniyle paranın satın alma gücünde değişme yaşanması kaçınılmazdır. Paranın değerinde yaşanacak bu değişimler ise genel fiyat düzeyindeki değişimlere göre belirlenecektir. Bu yöntemin uygulanması ile bulunan değer, ilgili varlığın yenileme maliyeti değildir. O varlığa ilgili dönemde ödenen tutarın endekse göre düzenlenmiş bugünkü değerini göstermektedir (Dinç ve Akkaya, 2023: 14). Genel fiyat düzeyi yönteminde işletmelerin kullandıkları endekslerin güvenilirliği yüksek endeksler olması finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtması açısından önemlidir (Yüksel, 2004: 30).

3.1.3. Cari Değer Yöntemi

Cari değer yöntemi, finansal tablolardaki hesap kalemlerinin cari değerleri ile değerlendirilmesini öngören bir yöntemidir. Buradaki amaç, sermayenin üretim gücünü korumaktır. Bu yöntem finansal tabloların genel fiyat endeksleri yerine özel fiyat endeksleri ile düzenlenmesini öngörmektedir. İşletmeler belirli mal ve hizmetlerin ticareti ile uğraştıklarından bu mal ve hizmetlerin fiyatında yaşanacak herhangi bir artışa karşı daha duyarlı olacaklardır. Bu nedenle genel olarak ekonomideki fiyat artışlarını dikkate almaktan ziyade bizzat işletmenin kullandığı mal ve hizmetlerin fiyatındaki

değişmelerin kullanılması daha doğru veriler sunacaktır. İlgili yöntemde tarihi maliyetler ile gösterilen hesap kalemlerinin cari değerler ile ifade edilmesi amaçlanır. Cari değer yönteminde finansal tablolarındaki kalemler cari piyasa fiyatı göz önünde bulundurularak belirlendiğinden, cari gelirler ve cari maliyetler eşleştirilmektedir. Tarihi maliyetler cari maliyetlere dönüştürülerek elde tutma kazançları faaliyet kârından çıkarılacaktır (Dinç ve Akkaya, 2023: 14).

Elde tutma kazancı, fiyat artışından dolayı değeri yükselen varlıkların elde tutulması sonucunda sağlanan kazanç olarak ifade edilebilir. Bu kazanç aynı zamanda sermayenin üretim gücünü korumak amacıyla yapılması gerekli olan yatırım tutarıyla işletmede bırakılması gerekli olan tutarı da ifade eder (Yüksel, 2004: 87).

Cari değer yönteminde kullanılan cari değer kavramının kapsamı oldukça geniştir. Bu kavram, yenileme maliyeti (ikame maliyeti), geri kazanılabilir değer (net gerçekleşebilir değer) gibi kısımları da kapsamaktadır (Dinç ve Akkaya, 2023: 14-15).

3.1.4. Karma (Entegre) Yöntem

Karma yöntem, genel fiyat düzeyi yöntemi ve cari değer yönteminin birleşimidir. Genel fiyat düzeyi yönteminde, fiyatların yükseldiği bir dönemde ölçme sorununu çözmek için tarihi maliyetlerin genel fiyat endeksleri ile düzenlenmesini gerektiğini öngörmektedir. Cari değer yöntemi ise finansal tabloların genel fiyat endekslerinden ziyade özel fiyat endeksleri ile düzeltilmesi gerektiğini öngörmektedir. Karma yöntem hem genel hem de özel fiyat hareketlerini dikkate almaktadır. Bu yöntemde parasal kalemlerde oluşabilecek kazanç ve kayıplar belirlenebilmektedir. Parasal olmayan kalemlerde ise oluşabilecek satın alma gücü kazanç ve kayıplarını göz önünde bulundurulmaktadır (Dinç ve Akkaya, 2023: 15).

Karma yöntem, enflasyon muhasebesi yöntemleri içinde uygulanması zor ve karmaşık olan bir yöntem olduğundan teorik çerçevede kalarak uygulama imkânı bulamamıştır (Yüksel, 2004: 129).

4. Finansal Tablolar Üzerindeki Enflasyon Etkisinin Giderilmesine Yönelik Düzenlemeler

Enflasyonist bir dönemde işletmenin finansal tabloları olumsuz yönde etkilenecektir. Enflasyonun finansal tablolar üzerindeki olumsuz etkilerini en aza indirebilmek amacıyla çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Hem ulusal hem de uluslararası kurum ve kuruluşlar finansal tablolar düzenlenirken enflasyondan arındırılabilmesi için belirli ilke ve esaslar belirlemişlerdir. Bu amaçla

işletmeler finansal tablolarını düzenlerken enflasyonun etkisini azaltabilmek için bu ilke ve esaslara uygun olacak bir şekilde düzenleyeceklerdir.

Son dönemlerde küresel ölçekte tüm dünya ülkelerinin önemli problemlerinden biri olan enflasyon ülkemizde de önemli bir ekonomik sorun haline gelmiştir. Enflasyonun meydana getirmiş olduğu bu problemler işletmelerin finansal tablolarının rakamsal olarak büyümesi ve bunlarından finansal tabloların gerçeği yansıtması konusunda bazı sorunlara sebep olduğu görülmektedir. Bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması için birtakım düzenlemeler yapılması kaçınılmaz olmuştur.

İşletmeler, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) hükümleri gereğince temel mali tablolar olarak hazırlanan bilanço tablosu ve gelir tablosuna ilave olarak hazırlanan ek mali tablolar olarak da öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu vb. gibi yöneticilerin karar alma ve politika belirmelerine yardımcı olacak ve katkı sağlayacak tablolar düzenlemektedir. İşletmelerin sınıflandırılmalarına göre bu tabloların hazırlanma prensipleri farklılaşmaktadır. Kamu yararına olan işletmeler Uluslararası Muhasebe Standartlarının öngördüğü illere göre raporlar hazırlamakta iken, orta büyüklükteki işletmeler için ise Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) hükümlerinin uygulandığı bilinmektedir. Küçük ölçekli işletmeler için Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslağı hazırlanmış olup tüm işletmeler açısından Vergi Usul Kanunu hükümleri finansal tabloların hazırlanmasında zorunlu tutulmuştur. İşletmelerin hukuki niteliklerine göre değişkenlik göstermekle birlikte enflasyona karşı Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) tabi şirketler için SPK'nın Seri XI, 20 No'lu Tebliği, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ise bankalar için 14 Sayılı Tebliği, Kamu Yararını İlgilendiren Kurumlar (KAYİK) için TMS 29, orta büyüklükteki işletmeler için ise BOBİ FRS Bölüm 25, KÜMİ FRS ve bilanço usulüne göre defter tutanlar için enflasyon muhasebesi uygulamaları geliştirilmiştir (Doğan, 2023: 206).

Tüm bu düzenlemeler ve dahası dikkate alındığında yapılan işlemlerin birbirleri ile uyum içerisinde olduğu ve yasal düzenlemelerin bir ahenk içerisinde olduğu söylenilebilir. Bu durum işletmeler açısından daha efektif ve verimli tabloların oluşturulmasına ve sunulmasına olanak tanımakla birlikte maliyet ve zaman açısından da tasarruf sağlayarak tabloların daha güvenilir, karşılaştırılabilir ve doğru sunulması için önemli hale geldiği söylenebilir. Mevcut uygulamaların büyük ekseriyeti TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı hükümleriyle paralellik göstermektedir (Özulucan, 2002:37; Erten 2004: 84-85).

4.1. Türkiye Muhasebe Standardında Yer Alan Düzenlemeler

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardı ilgili düzenlemenin kapsam 1. maddesinde uygulama alanına ilişkin olarak şu tanımlamayı ifade etmektedir. “Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır” Resmi Gazete ’de 31.12.2005 tarihinde yayımlanarak yine aynı tarihli hesap dönemleri itibariyle uygulanmaya konulan bu standart yüksek enflasyon dönemlerinde işletmelerin finansal raporlama süreçlerini sağlıklı bir şekilde yürüterek finansal sonuçlarının daha doğru ve gerçekçi bir şekilde sunulmasını amaçlamaktadır (Arzova ve Şahin, 2022: 18).

TMS 29 ile birlikte Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere uygunluk sağlanması için 2008 yılı ağustos ayında 26966 sayılı 71 ve 91 sıra no’lu iki ayrı tebliğ ve kasım ayında 27068 sayılı 117 sıra no’lu tebliğ ile 3 ayrı tebliğ hazırlanarak güncellemeler hayata geçirilmiştir.

Enflasyonun yüksek olduğu bir ekonomide hangi maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olursa olsun finansal tablolar sadece raporlama dönemleri sonundaki paranın satın alma gücünün ölçüsü olan cari ölçüm birimine göre raporlanmaları haliyle ancak faydalı olurlar. Sonuç olarak, bu Standart, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren ve bu ekonominin para biriminde raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarına uygulanır. Standart kapsamında istenen bilgiler, enflasyona göre düzeltilmemiş finansal tablolarla birlikte sunulamaz. Ayrıca, düzeltme yapılmadan hazırlanmış finansal tabloların ayrı olarak paylaşılması da uygun değildir (TMS 29, Madde 7).

Finansal tablolar, raporlama yapılan para biriminin genel satın alma gücündeki değişimlere göre düzeltilmeli ve raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimiyle ifade edilmelidir. Tabloların tarihi maliyet veya cari maliyet yaklaşımlarından hangisine göre hazırlandığı açıkça belirtilmeli, ayrıca raporlama dönemi sonunda kullanılan fiyat endeksi ile bu endeksin niteliği ve cari ve önceki dönemlerdeki değişimleri detaylı olarak açıklanmalıdır (TMS 29, Madde 7).

4.2. Vergi Usul Kanunu ile Vergi Mevzuatında Yapılan Düzenlemeler

Yüksek enflasyonun görüldüğü ülkemizde enflasyonun finansal tablolara ilişkin olumsuz yansımalarını gidermek için gerçekleştirilen en hacimli

düzenleme 30 Aralık 2003 tarihinde yapılarak resmî gazetede yayınlanmıştır. 1 Ocak 2004 tarihinde yürürlüğe konulan Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikleri içeren 5024 sayılı Kanun ile bu düzenlemeler uygulamaya konulmuştur. 5024 sayılı kanun ile ülkemizde ilk kez 2004 yılında enflasyon muhasebesi uygulanmaya konulmuştur (Yenisu, 2022: 727).

Ülkemizde dahil olmak üzere tüm dünyada ekonomik olarak meydana gelen birçok problemlerle birlikte enflasyon meselesi de ciddi bir problem olarak ülkelerin boğuştuğu sorunlar arasında yer aldı. 2021 yılı sonuna kadar ekonomik olarak ülkemizde şartlar oluşmadığı için enflasyon muhasebesine ve enflasyon düzeltme işlemlerine ihtiyaç duyulmamış ve finansal tablolarda enflasyon düzeltmesi yapılmamıştır. Ülkemizde 2021 yılının sonuna gelindiğinde ekonomik olarak meydana gelen küresel ve ulusal birtakım sorunlar sebebiyle enflasyon düzeltme işlemleri için şartlar yerine gelmiş olmasına rağmen 2022-2023 dönemlerinde, işletmelerin finansal tablolarına ilişkin enflasyon düzeltme işlemi yapılmayacağına ilişkin düzenleme 7352 sayılı yasa ile 22 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Koçak vd., 2023: 1526). 2024 yılı itibari ile ülkemizde yüksek enflasyon oranlarının devam etmesi enflasyon muhasebesi uygulamalarına geçilmesini kaçınılmaz olarak gündeme getirmiş ve ilgili kurumlar ve odalar ile gerekli görüşmeler yapılmaya başlanmıştır. Dolayısı ile uzun bir dönemden sonra enflasyon muhasebesi işlemleri tekrardan mali hayatımızın gündemleri arasında yerini almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) Mükerrer 298. Maddesinde yapılan değişiklikle ilave edilen 25. madde ile 5024 Sayılı “Enflasyon Düzeltmesi Kanunu” resmî gazetede ilan edilerek yürürlüğe girmiştir. Enflasyon düzeltmesi yapacak olan mükelleflerin geçici mali tablolarını enflasyonun etkilerinden arındırmaya yönelik düzeltmeleri gerçekleştirerek vergi dönemlerinin sonunda mali raporlarını sunma zorunlulukları vardır (Gülcemal, 2006). Kanunda ortaya konulan ve belirtilen şartlar daha önce de belirtildiği gibi 2003 ve 2004 yılları arasında gerçekleşmiş ve bu duruma bağlı olarak işletmeler mali tabloları ile ilgili olarak enflasyon düzeltme işlemlerini gerçekleştirerek mali tablolarını enflasyonist etkilerden arındırmışlardır. Fakat ilerleyen dönem itibariyle 2005 yılında ilgili şartların oluşmaması nedeniyle uygulamaya son verilmiştir. 2024 yılında ilgili kanunda ortaya konulan enflasyonist şartların tekrardan gündeme gelmiş olması bu uygulamaya devam edilebileceği sonucunu ortaya çıkarmaktadır (KPMG, 2023).

4.3. Enflasyonla ilgili Yapılan Yasal Düzenlemelerin İncelenmesi

İşletmenin muhasebe süreciyle kaydettiği ve sınıflandırdığı mali bilgiler, finansal tablolar aracılığıyla özetlenir ve raporlanır. Ancak, finansal tabloları yalnızca muhasebe sürecinin bir özeti olarak görmek yeterli değildir. Bu tablolar, işletmenin belirli bir döneme ait finansal durumunu yansıtır ve finansal performansını ölçmeye olanak tanır. Düzenlendikleri tarihte, finansal tablolar işletmenin varlıklarını, yükümlülüklerini, dönem sonuna gelindiğinde ortaya çıkan kâr veya zarar gibi mali durumları detaylı bir şekilde ortaya koyar.

Finansal tablolar hem işletme içindeki hem de dışındaki farklı kullanıcılar tarafından değerlendirilir. Her kullanıcı, kendi ihtiyaçlarına uygun bilgilerin finansal tablolarda bulunmasını bekler. Bu nedenle, finansal tabloların ilgili kullanıcılar için faydalı olabilmesi, belirli asgari niteliklere sahip olmasına bağlıdır. Kullanıcılara değer sunan finansal tablolar, ihtiyaçlara ve gerçeğe uygun, zamanında sunulan, doğrulanabilir, karşılaştırılabilir ve kolay anlaşılabilir bilgiler içermelidir.

Fiyatların istikrarlı olduğu dönemlerde, ekonomide genel fiyat seviyesinin değişmediği veya çok az dalgalandığı bir ortam söz konusudur. Bu tür bir ekonomik ortamda, klasik muhasebe uygulamalarıyla hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu gerçeğe uygun şekilde yansıtır. Bunun nedeni, işletme varlıklarının ya da borçlarının nominal değerlerinde önemli bir değişiklik olmaması ve paranın satın alma gücünde meydana gelen olumsuzluklardır. Bu durumda:

- **Kayıtların doğruluğu:** İşletmenin gelirleri, giderleri, varlıkları ve borçları gibi muhasebe kayıtları, fiyat değişimlerinden etkilenmediği için gerçek durumu net bir şekilde ifade eder.
- **Maliyetlerin korunması:** Mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılan kaynakların maliyetleri zaman içinde aşınmadığı için, bu maliyetlerin hesaplanmasında herhangi bir yanıltıcı durum ortaya çıkmaz.
- **Finansal bilginin güvenilirliği:** Hazırlanan finansal tablolar, karar alıcılar ve işletmeyle ilgilenen diğer taraflar (yatırımcılar, kredi verenler, düzenleyici kurumlar vb.) için güvenilir ve yeterli bilgi sağlar.

Bu ortamda hazırlanan finansal tablolar, ekonomik ve mali karar süreçlerinde yüksek düzeyde bir gerçeğe uygunluk ve tutarlılık sunar. Böylece, işletme performansı ve durumu hakkında daha doğru analizler yapılabilir. Bu çerçevede hazırlanan finansal tablolar karar alıcılar açısından doğru, karşılaştırılabilir, gerçeğe uygun ve güvenilir olma özelliklerine sahip olmalıdır.

Yüksek enflasyon dönemlerinde, paranın satın alma gücü hızla değiştiğinden, klasik muhasebe yöntemleriyle hazırlanan finansal tablolar bu değişimi doğru şekilde yansıtamaz. Bu durum, finansal tabloların gerçeğe uygunluk, doğruluk ve güvenilirlik özelliklerini kaybetmesine neden olur. Her ne kadar klasik muhasebe anlayışı enflasyonun etkisini kısmen gidermeye yönelik bazı yöntemler kullansa da, bu çabalar genellikle yetersiz kalır ve yanıltıcı bilgiler üretir. Bunun sonucunda, işletmenin mali durumu ve performansı hakkında hatalı değerlendirmeler yapılabilir, bu da işletmenin devamlılığına yönelik önemli kararların doğruluğunu olumsuz etkileyebilir.

Bu nedenle, özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde, işletmelere yönelik finansal tabloların objektif ve gerçeğe uygun bilgi sunabilmesi için, klasik muhasebenin eksikliklerini gideren enflasyon muhasebesine ihtiyaç duyulmuştur. Enflasyon muhasebesi, finansal tabloları enflasyonun etkilerinden arındırarak karar alıcılar için daha güvenilir ve karşılaştırılabilir bir veri kaynağı sunar. Bu nedenle, ekonominin normal seyrettiği dönemlerden farklı olarak enflasyonun yüksek oranlarda olduğu dönemlerde muhasebe kayıtlarının işletmeye yönelik şeffaf ve açık bilgi üretebilmesi için, klasik muhasebe anlayışı ile düzenlenen mali tabloların gerçeği ve doğruyu yansıtabilmesi için muhasebe kayıtlarının enflasyon etkisinden arındırılarak düzeltilmesine yönelik ihtiyacın hasıl olması neticesinde enflasyon muhasebesine ihtiyaç söz konusu olmaktadır (Özulucan, 2002: 129).

Enflasyon muhasebesine yönelik çalışmalar ülkemizde ilk olarak “Yeniden Değerleme” uygulamasıyla ülke ekonomimizin gündemine girmiştir. İkinci Dünya Savaşı sonrasında tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de enflasyon etkisini hissettirmiş, fiyatlar 1953 yılından itibaren yükselmeye başlamıştır. 1960’lı yıllarda, “Yeniden Değerleme Vergi ve Reform Komisyonu Raporu” ile “1963 H.U.K. Etüdları No: 242” reform komisyonları tarafından hazırlanan raporlar, enflasyon muhasebesine ilişkin ilk adımlar arasında yer almıştır (Uman, 2002: 165).

Geçmiş dönemlerde ülkemizde enflasyonun etkilerini giderebilmek için bir takım çeşitli muhasebe ve vergi düzenlemeleri ihtiyaçlara binaen gerçekleştirilmiştir. Bu düzenlemeler sektörler açısından (bankalar için BDDK), işletmelerin hukuki yapıları itibarıyla (Sermaye Piyasası Kurulu’na tabi halka açık işletmeler için) gerçekleştirilmiştir.

5. Sonuç

Enflasyon kısaca fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak artması olarak tanımlanabilir. Enflasyonun olduğu ülke ekonomisi birçok yönden olumsuz etkilenmektedir. Enflasyonist dönemlerde paranın satın alma gücü azalacaktır.

Finansal tabloların düzenlendikleri ulusal parada oluşan bu değer kaybından dolayı finansal tablolar doğru bilgi verme işlevini yerine getiremeyecektir. Böylece enflasyonun olduğu bir ekonomide düzenlenecek finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu yansıtmayacağından bu tablolardaki veriler yanıltıcı olacaktır. Bu nedenle yüksek enflasyonun yaşandığı ekonomilerde finansal tabloların işletmenin gerçek durumunu yansıtılması için düzeltme işlemine tabi tutulması gerekmektedir.

Genel muhasebe sistemimiz tarihi maliyet esasına göre çalıştığından finansal tablolardaki kalemler satın alındığı tarihte geçerli olan fiyatlarla kayıt edildiğinden işletmenin gerçek durumu yansıtmayacaktır. Enflasyon muhasebesi ile finansal tabloların enflasyon etkisinden olabildiğince arındırılarak yeniden düzenlenmesi amaçlanır. Enflasyonun etkisinden arındırılan finansal tablolar işletmenin gerçek durumunu yansıtacak ve bu tablolardan faydalanarak karar verecek yatırımcılar ve diğer ilgili kişilerin işletme ile ilgili daha doğru ve sağlıklı karar vermelerini sağlayacaktır.

Türkiye’de işletmelerin enflasyon muhasebesi uygulamasına geçmeleri Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzenlemedeki şartlara bağlıdır. Buna göre, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde fiyat endeksindeki artışın %100’den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10’dan fazla olması halinde finansal tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulacaktır. Sayılan iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde ise enflasyon muhasebesi uygulamasına devam edilmeyecektir.

Enflasyon muhasebesi uygulamasına Türkiye’de 2021 yılında VUK’ta yer alan şartlar sağlanmasına rağmen bir tebliğ ile 2023 yılı sonuna kadar ertelendiği bildirilmiştir. 30 Aralık 2023 tarihinden itibaren ise enflasyon muhasebesi uygulamaya girmiştir.

Kaynaklar

- Akdoğan, N. (2004). *Enflasyon Muhasebesi Kuramsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arzova S.B. ve Şahin, B.Ş. (2022). Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Süreçleri ve Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkisi. *Mali Çözüm*, 32 (170).
- Bişit, S. (2023). *Enflasyon Muhasebesi ve Enflasyonun Finansal Tablolara Etkisinin TMS-29 Kapsamında Değerlendirilmesi: Örnek Bir Uygulama*. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Ana Bilim Dalı Maliye Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara.
- Diñç, Y. ve Akkaya, Y. (2023). *Enflasyon Muhasebesi VUK TMS Uygulamaları ve Karşılaştırması*. Ankara: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Erten, H. (2004). *Sermaye Piyasası Kurulu'nun Enflasyon Muhasebesi Tebliği'nin Finansal Açıdan Analizi ve Bir örnek Uygulama*, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü, Sermaye Piyasaları ve Borsa Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Gül, E., Ekinci, A. ve Gürbüz, A. (2006). *Enflasyonla Mücadelede Enflasyon Hedeflemesi Kavramları, İşleyiş ve Türkiye Örneği*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Gülcemal, T. (2006). *5024 Sayılı Yasa Çerçevesinde Enflasyon Muhasebesi Uygulaması*. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İnönü Üniversitesi, Malatya.
- <https://kpmg.com/tr/tr/>
- https://www.kgg.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BC-rkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_29_2018.pdf (Türkiye Muhasebe Standartları 29)
- <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.213.pdf> (213 Vergi Usul Kanunu)
- <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf> (6102 TTK)
- Kaygusuz, S. ve Dokur, Ş. (2004). *Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulamaları 328 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile Uyumlu*. Bursa: Alfa Kitabevi.
- Koçak, H., Kısakürek, M.M. ve Babacan, A. (2023). *Enflasyon Düzeltme İşlemlerinin İşletme Performansına Etkisi BİST'te Bir Uygulama*, Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 58(2).
- Örten, R. ve Karapınar, A. (2003). *Enflasyon Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özulucan, A. (2002). Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofianisman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57, (04).
- Parasız, İ. (2001). *Enflasyon Kriz ve Ayarlamalar*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Yenisu, E. (2022). *Enflasyonun Finansal Tablolara Etkisi ve Enflasyon Muhasebesi*, Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi. 14 (27).
- Yükçü, S. ve Özkan, S. (2004). *Vergi Mevzuatı ve SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Düzeltmesi*. Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- Yüksel, A. (2004). *Enflasyon Muhasebesi*. İstanbul: Literatür Yayınları.