



Kamu Gözetimi Kurumu

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin

FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI

Bağımsız Denetime Tabi Olup
TFRS'leri Uygulamayan İşletmeler İçin

Modül 25

YÜKSEK ENFLASYONLU
EKONOMİLERDE
FİNANSAL RAPORLAMA

Bu doküman, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) Muhasebe Standartları Dairesi tarafından Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS'nin) tutarlı bir şekilde uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır.

Bu dokümanın üzerinde veya içinde yer alan KGK logosu kullanılamaz ve çoğaltılamaz.

Bu dokümanın tamamı ve bir kısmından alıntı yapılması durumunda, yapılan alıntının kaynağının "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülü*" olduğunun belirtilmesi gerekmektedir. "*KGK tarafından yayımlanan BOBİ FRS Modülleri*" için yapılması planlanan herhangi bir başka kullanım KGK'nın yazılı onayını gerektirmektedir.

Bu dokümandan yapılacak herhangi bir alıntının doğru bir şekilde çoğaltıldığından ve yanıltıcı bir bağlamda kullanılmadığından emin olunması gerekmektedir.

BÖLÜM 25 – YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

1. GİRİŞ

Bilindiği üzere yüksek enflasyonlu ekonomiler çok yüksek genel enflasyon oranlarına sahip olan ekonomilerdir ve bu ekonomilerde paranın satın alma gücü çok hızlı bir şekilde düşmektedir. Bu durum ise, paranın satın alma gücünü yapılan muhasebeleştirme işlemlerinin de yanıltıcı olmasına neden olacak düzeyde kaybetmesi dolayısıyla, bu ekonomilerde faaliyet gösteren işletmeler bakımından büyük problemlere yol açmaktadır. Çünkü işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu yeniden ifade etmeden bu ekonominin para biriminde raporlama yapmasının finansal tablo kullanıcıları için herhangi bir faydası olmayacaktır. Zira enflasyon düzeltilmesi yapılmayan böyle bir durumda karşılaştırmalı olarak sunulan bilgilerin bir değeri olmayacak ve tek bir raporlama döneminin kârı bile gerçek değerini yansıtmayacaktır. Örneğin, stokların elde edildiği maliyet ile satıldıkları fiyat arasındaki fark, sadece normal bir ticaret kar marjını yansıtmakla kalmaz, aynı zamanda işletmenin kontrolünün ötesinde bir fiyat değişikliğinin etkisini de içerir. İşte bu noktada finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun olması adına ağırlıklı kullanılan para birimi (AKPB'si) yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin finansal tablo kalemlerini enflasyon düzeltilmesine tabi tutması gerekecektir.

BOBİ FRS Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamada AKPB'si yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin uygulayacağı muhasebe ilkeleri belirlenmiştir. Bu kapsamda,

- Ekonomide yüksek enflasyonun mevcut olup olmadığına ilişkin olarak temel kriter öngörülmüş ve AKPB'si Türk Lirası (TL) olmayan işletmeler için de ilgili para biriminin ait olduğu ekonominin yüksek enflasyonlu bir ekonomi olup olmadığının belirlenmesine yönelik göstergeler belirtilmiş,
- Finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi sırasında uygulanacak işlemler belirtilmiş,
- Hangi durumlarda yüksek enflasyonun sona erip ermediği belirtilerek enflasyon muhasebesi uygulamasına son verilirken izlenecek adımlar ifade edilmiş ve
- Enflasyon muhasebesi uygulanırken yapılması gereken dipnot açıklamalarına yer verilmiştir.

2. BÖLÜM ÖZETİ

KAPSAM		YÜKSEK ENFLASYONUN GÖSTERGELERİ	
<p>Bu bölümde, ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.</p>		<ul style="list-style-type: none"> ➤ Nüfusun çoğunluğunun servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi. Elde tutulan yerel paranın satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürülmesi. ➤ Nüfusun çoğunluğunun parasal tutarları (örneğin fiyatları) yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması. ➤ Vadeli satışların ve alışların, vadesi kısa olsa dahi, vade süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi. ➤ Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması. ➤ Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya bu oranı aşması. 	
FİNANSAL TABLOLARIN ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMESİ			
<p>Ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarlar raporlama dönemi sonundaki cari değeri (satın alma gücü) üzerinden ifade edilir. Ayrıca önceki raporlama dönemlerine ilişkin sunulan karşılaştırmalı bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilir.</p>			
FİNANSAL DURUM TABLOSU		KÂR VEYA ZARAR TABLOSU	
<p>Finansal Durum Tablosunda yer alan tutarlardan raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilmemiş olanlar, genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.</p>		<p>Kâr veya Zarar Tablosunun tüm kalemleri, raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle ifade edilir. Bu kapsamda tüm gelir ve gider kalemlerinin, ilk kez finansal tablolara yansıtıldıkları tarihten itibaren genel fiyat endeksinde meydana gelen değişiklikler uygulanarak düzeltilmesi gerekir.</p>	
<p>Sözleşmelerle fiyat değişikliğine bağlanmış olan varlıklar ve yükümlülükler (örneğin endekse bağlı tahviller ve krediler) ilgili sözleşme hükümlerine göre düzeltilir.</p>	<p>Parasal kalemler raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle gösterildiklerinden düzeltilmezler.</p>	<p>Raporlama dönemi sonunda cari değerleri üzerinden izlenen parasal olmayan kalemler (örneğin net gerçekleşebilir değeri veya gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen parasal kalemler) düzeltilmezler.</p>	<p>NAKİT AKIŞ TABLOSU</p> <p>Nakit Akış Tablosunda yer alan tüm kalemler raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilir.</p>
YÜKSEK ENFLASYONUN SONA ERMESİ			
<p>Yüksek enflasyon sona erdiğinde enflasyon muhasebesine son verilir. Enflasyon düzeltmesinin en son uygulandığı raporlama dönemine ait finansal tablolardaki değerler, izleyen raporlama dönemlerine ilişkin finansal tablolardaki defter değerlerine esas teşkil eder.</p>			

3. BÖLÜM HÜKÜMLERİNİN AÇIKLANMASI VE ÖRNEKLENDİRİLMESİ

3.1. YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİ

Paragraf 25.2 - Enflasyon Düzeltmesinin Uygulanacağı Koşullar

Ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler, Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Yurt İçi Üretici Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100'den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.

Açıklama:

BOBİ FRS'nin Türkiye Finansal Raporlama Standartlarından (TFRS'lerden) ayrıldığı en önemli noktalardan birisi ekonominin yüksek enflasyona sahip olup olmadığı hususunda TFRS'lerin aksine muhakemeye gerek kalmayacak netlikte bir hüküm içeriyor olmasıdır. Türkiye Muhasebe Standardı 29 *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamanın* (TMS 29'un) 3'üncü paragrafında ekonominin yüksek enflasyona sahip olduğuna işaret edebilecek göstergeler sıralanmakla birlikte, ekonominin yüksek enflasyonlu olup olmadığı konusunda muhakemede bulunulması gerektiği belirtilmektedir.

BOBİ FRS'de son üç raporlama döneminde kümüle enflasyon oranının %100'den, içinde bulunan raporlama döneminde ise %10'dan fazla olması hâlinde o ekonominin yüksek enflasyona sahip olduğu kabul edilecektir; dolayısıyla işletme yönetiminin bu hususa yönelik herhangi bir muhakemede bulunmasına gerek kalmayacaktır.

Paragraf 25.3 - Yüksek Enflasyonun Tespitinde Ara Dönem Finansal Tablolar

Ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmelerden bu Standarda göre ara dönem finansal tablolarını hazırlayanlar, ara dönem sonu itibarıyla yüksek enflasyonun tespitinde 25.2 paragrafında yer alan hükümleri uygularken; son üç raporlama dönemi yerine, ara dönemin son ayı dâhil önceki otuz altı ayı ve içinde bulunulan raporlama dönemi yerine, son on iki ayı dikkate alır.

Örnek 25.1:

Raporlama dönemi 1 Ocak-31 Aralık olan işletme bağlı olduğu otoriteye sunmak üzere 6 aylık ara dönemlerle raporlama yapmaktadır. Bu kapsamda, 2022 yılına ilişkin olarak ara dönem raporlaması yaparken işletme, 25.3 paragrafı uyarınca yüksek enflasyonun tespitinde son üç raporlama dönemi yerine, ara dönemin son ayı dâhil önceki otuz altı ayı ve içinde bulunulan raporlama dönemi yerine, son on iki ayı dikkate alması gerekmektedir.

Bu doğrultuda işletme 30 Haziran 2022 tarihinde sona eren ara dönemine ilişkin raporlama yaparken 30/06/2019-30/06/2022 tarihleri arasındaki 36 ay boyunca

gerçekleşen enflasyon oranının %100'den ve 30/6/2021-30/6/2022 tarihleri arasındaki 12 ay boyunca gerçekleşen enflasyon oranının %10'dan fazla olup olmadığını belirleyecektir.

Paragraf 25.4 - Yüksek Enflasyonun Tespitinde Dikkate Alınacak Göstergeler

Ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olmayan işletmeler, aşağıdaki göstergeleri göz önünde bulundurarak mevcut tüm bilgiler ışığında ilgili para biriminin ait olduğu ekonominin yüksek enflasyonlu bir ekonomi olup olmadığını belirler:

- a) Nüfusun çoğunluğunun servetini parasal olmayan varlıklarda veya nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih etmesi. Elde tutulan yerel paranın satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürülmesi.
- b) Nüfusun çoğunluğunun parasal tutarları (örneğin fiyatları) yerel para birimi üzerinden değil, nispeten daha istikrarlı bir yabancı para biriminden dikkate alması.
- c) Vadeli satışların ve alışların, vadesi kısa olsa dahi, vade süresi boyunca satın alma gücünde beklenen düşüşün etkisini gideren fiyatlarla gerçekleşmesi.
- ç) Faiz oranlarının, ücretlerin ve fiyatların bir fiyat endeksine bağlı olması.
- d) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması veya bu oranı aşması.

Açıklama:

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde paranın satın alma gücü çok hızlı bir şekilde düştüğünden iktisadi aktörler uzun süreli olarak nakit elde tutmak istememekte ve alım güçlerini korumak amacıyla ellerinde bulundurdukları nakitle parasal olmayan kalemlere (örneğin, mülk ya da stok) ya da istikrarlı ekonomilerin para birimlerine yatırım yapmaktadırlar. Bu sebeple de yüksek enflasyonu işaret eden göstergelerin büyük bir bölümünün esasen iktisadi aktörlerin tercihleri ile bu aktörler arasında yapılan sözleşmelerin vadesiyle ilgili olduğunu söylemek mümkündür.

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde, gelecekte nakit akışı elde etmek üzere taraflar arasında yapılan sözleşmelerde genellikle enflasyon uyarlamalarının yapıldığı maddeler yer almaktadır. Çünkü yapılan sözleşmelerde kararlaştırılan nakit akışları cari fiyatlar üzerinden yapılmakta olduğundan, sözleşmelere eklenen bu tür maddelerle gelecekte tahsil edilecek nakit akışlarının satın alma gücü korunmuş olmaktadır.

Örnek 25.2:

A işletmesi Arjantin'de faaliyet göstermekte olup AKPB'si Arjantin Pesosudur (ARS'dir).

Arjantin'deki ARS cinsinden genel fiyat seviyeleri son beş yılda ortalama % 40 oranında artmaktadır. ARS cinsinden ifade edilen finansal varlıklar, genellikle yüksek

likiditeye ve faiz oranlarına sahip olmakla birlikte hane halkları tasarruflarını çoğunlukla parasal olmayan kalemlere yönlendirmekte ve böylelikle ARS'nin satın alma gücündeki düşüşten korunmaktadırlar.

Diğer taraftan, Arjantin'in siyasi istikrarsızlığının yol açtığı değişken iktisadi politikalar ve gevşek para politikaları yatırımcıların Arjantin'in yatırım ortamını riskli olarak değerlendirmelerine sebep olmakta ve bu kapsamda yerli ve yabancı iktisadi aktörler ARS cinsinden pozisyon almaktan kaçınmaktadır.

Yukarıda yer verilen bilgiler ışığında;

- Arjantin'de üç yıldır kümülatif enflasyon oranının %100'ü (%40 + %40 + %40) aşması ve
- İktisadi aktörlerin ARS'yi bir rezerv olarak kullanmaktan kaçınmaları

ARS'nin yüksek enflasyonlu bir ekonomiye ait para birimi olduğunu göstermektedir.

3.2. FİNANSAL TABLOLARIN ENFLASYONA GÖRE DÜZELTİLMESİ

Paragraf 25.5 - AKPB'si Yüksek Enflasyonlu Bir Ekonominin Para Birimi Olan İşletmelerin Karşılaştırmalı Dönem ve Cari Dönem Finansal Tablolarının Sunumu

Ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan işletmelerin finansal tablolarında yer alan tüm tutarlar raporlama dönemi sonundaki cari değeri (satın alma gücü) üzerinden ifade edilir. Ayrıca önceki raporlama dönemlerine ilişkin sunulan karşılaştırmalı bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilir.

Açıklama:

“*Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar*” bölümünde belirtildiği üzere finansal tablolar, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmak amacıyla hazırlanmaktadır. Diğer taraftan, söz konusu bölüm uyarınca bir finansal bilginin faydalı olmasını sağlayan özelliklerden birisi o bilginin ihtiyaca uygun olmasıdır. Bir başka ifadeyle finansal tablolarda sunulan bilginin geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olması gerekmektedir. Yüksek enflasyonlu bir ekonomide ise, nominal tutarlar, raporlama dönemi sonundaki cari fiyat seviyelerinden yeniden ifade edilmedikçe sunulan finansal bilgilerin gelecekteki nakit akışlarının değerlendirilmesi bakımından ihtiyaca uygun olmayacaktır.

Diğer taraftan, işletmenin finansal durumu ile performansındaki trendlerin izlenebilmesi için finansal tabloların dönemler ve diğer işletmeler itibarıyla karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Dolayısıyla benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin ölçümü ve gösterimi, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve gösterimleriyle tutarlı olmalıdır. Bu doğrultuda enflasyonist bir ortamda, finansal bilgilerin raporlama dönemi sonundaki cari fiyat seviyesi üzerinden yeniden ifade edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, her bir raporlama dönemindeki farklı fiyat seviyelerine bağlı olarak finansal tablolarda sunulan tutarların satın alma gücü bakımından karşılaştırılabilirliği zayıflayacaktır. Bu sebeple, 25.5 paragrafı uyarınca önceki raporlama dönemlerine ilişkin sunulan karşılaştırmalı bilgilerin de raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilmesi gerekmektedir.

Paragraf 25.6 - Finansal Tabloların Düzeltmesinde Kullanılacak Genel Fiyat Endeksi

Finansal tabloların bu bölüme göre düzeltilmesi sırasında genel bir fiyat endeksinin kullanılması gerekir. Bu kapsamda ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler genel fiyat endeksi olarak Türkiye İstatistik Kurumunca Türkiye geneli için hesaplanan Yİ-ÜFE'yi kullanırlar. Diğer işletmeler ise genel satın alma gücüne ilişkin değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksini kullanırlar.

Açıklama:

25.5 paragrafı uyarınca AKPB'si yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, satın alma gücündeki değişikliklerin etkilerinin yansıtılabilmesi amacıyla finansal tablolarındaki tüm tutarları raporlama dönemi sonundaki cari değerden ifade etmesi gerekmektedir. Bu düzeltmeyi yaparken de işletmelerin bu bölümde sağlanan rehberliğe uygun olarak hareket etmesi ve 25.6 paragrafı uyarınca AKPB'si TL olan işletmelerin Yİ-ÜFE'yi kullanması, diğer işletmelerin de genel satın alma gücüne ilişkin değişiklikleri yansıtan bir genel fiyat endeksi kullanması gerekmektedir.

BOBİ FRS'de AKPB'si TL olan işletmeler için böyle bir yönlendirme yapılmasıyla, aynı ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmelerin aynı endeksi kullanması ve dolayısıyla karşılaştırılabilirliğin ve tutarlılığın sağlanması hedeflenmiştir.

3.2.1. Finansal Durum Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Paragraf 25.7- Yüksek Enflasyona İlişkin Düzeltme İşlemleri

Finansal Durum Tablosunda yer alan tutarlardan raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilmemiş olanlar, genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

3.2.1.1. Parasal Kalemlerin Düzeltilmesi

Paragraf 25.8 - Parasal Kalemlere Özel Durum

Parasal kalemler raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle gösterildiklerinden düzeltilmezler.

Paragraf 25.9 - Sözleşmelerle Fiyat Değişikliklerine Bağlı Varlık ve Yükümlülükler

Sözleşmelerle fiyat değişikliklerine bağlanmış olan varlıklar ve yükümlülükler (örneğin endekse bağlı tahviller ve krediler) ilgili sözleşme hükümlerine göre düzeltilir

Açıklama:

Parasal kalemler, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakittir. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Parasal kalemlere örnek olarak; ticari ve diğer alacaklar, nakit ödenecek kıdem tazminatları ve diğer karşılıklar gösterilebilir.

Parasal kalemlerin, nakit olarak ödenmesi beklendiğinden bu kalemler para birimindeki satın alma gücü değişikliklerine doğrudan açık hâle gelmektedir. Bu sebeple parasal kalemler enflasyon düzeltmesine tabi tutulmamaktadırlar. Çünkü bu kalemlerin nominal değerleri değişmemekte ve bu kalemlerle bağlantılı cari nakit akışlarını -bir başka ifadeyle bu kalemlerin hâlihazırdaki satın alma gücünü- göstermektedir.

Bununla birlikte, parasal kalemlerin bir endekse bağlı olduğu ya da yabancı para cinsinden ifade edildiği durumlar mevcut olabilir. Bu durum ise, söz konusu kalemlerin satın alma gücündeki değişiklikleri ilgili fiyat endeksine ya da döviz kuru farklılıklarına

açık hâle getirecektir. Bu sebeple, söz konusu parasal kalem bakiyelerinin ilgili endeks ya da döviz kuruna göre düzeltilmesi gerekmektedir.

3.2.1.2. Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

Paragraf 25.10 - Cari Değerleri Üzerinden İzlenen Parasal Olmayan Kalemlere Özgü Durum

Parasal olmayan kalemlerin enflasyon düzeltmesine tâbi tutulup tutulmayacağı ise bu kalemlerin Finansal Durum Tablosunda hangi değerleri üzerinden izlendiğine bağlıdır. Buna göre raporlama dönemi sonundaki cari değerleri üzerinden izlenen parasal olmayan kalemler (örneğin net gerçekleşebilir değeri veya gerçeğe uygun değeri üzerinden izlenen varlık ve yükümlülükler) düzeltilmezler.

Paragraf 25.11 - Cari Değerleri Üzerinden İzlenmeyen Parasal Olmayan Kalemlerin Düzeltilmesi

Raporlama dönemi sonundaki cari değerleri üzerinden izlenmeyen parasal olmayan varlık ve yükümlülük kalemleri ise düzeltilir. Bu çerçevede:

- a) Maliyeti üzerinden ya da maliyet bedelinden amortisman giderleri düşülerek finansal tablolarda izlenen bir parasal olmayan kalemin enflasyona göre düzeltilmiş tutarı, bu kalemin edinim tarihinden, raporlama dönemi sonuna kadar, kullanılması öngörülen genel fiyat endeksinde meydana gelen değişikliğin, ilgili kalemin maliyetine ve birikmiş amortismanına uygulanması suretiyle bulunur. Örneğin, maddi duran varlıklar, hammadde ve ticari mallar, şerefiye, patent, ticari marka ve benzeri varlıklar satın alma tarihlerinden itibaren düzeltilir. Yarı mamuller ve mamuller ise satın alma ve dönüştürme maliyetlerinin oluştuğu tarihlerden itibaren düzeltilir.
- b) Edinim tarihi ya da Finansal Durum Tablosu tarihi dışındaki başka bir tarihteki değeri üzerinden izlenen bir parasal olmayan kalemin (örneğin raporlama dönemi sonundan önceki bir tarihte yeniden değerlendirilmiş bir maddi duran varlığın) enflasyona göre düzeltilmiş tutarı, söz konusu değer belirlendiği tarihten itibaren düzeltilmesi suretiyle bulunur.

Paragraf 25.12 - Düzeltilen Tutarlara İlişkin Düzeltme

Düzeltilen tutarlar, ilgili parasal olmayan kalemin geri kazanılabilir tutarından ya da net gerçekleşebilir değerinden yüksekse bu değerlere indirilir.

Açıklama:

Genel fiyat düzeyindeki yükselişler çoğunlukla parasal olmayan kalemlerin nominal değerlerini arttırmakta ve bu kalemlerle bağlantılı olarak para biriminin satın alma gücündeki değişiklikten kaynaklanan kazanç ya da kayıplar ortaya çıkmamaktadır. Ancak yüksek enflasyonlu ekonomilerde, bu kalemlerin Finansal Durum Tablosunda hangi değerleri üzerinden izlendiğine bağlı olarak düzeltme işlemlerinin yapılması gerekebilmektedir.

Bu doğrultuda, Finansal Durum Tablosunda maliyetiyle gösterilen parasal olmayan kalemlere ilişkin olarak yapılacak enflasyon düzeltmelerinde izlenecek adımlar için 25.11-25.12 paragraflarındaki muhasebe ilkelerine göre hareket edilmesi gerekmektedir.

Örnek 25.3:

30 Kasım 2021 tarihinde B işletmesi, 200.000 TL nakit karşılığında stok satın almıştır. İşletme, raporlama tarihi olan 31 Aralık 2021 tarihine kadar herhangi bir stok satışı yapmamıştır. 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla, satış maliyetleri düşülmüş tahmini stok satış fiyatı 230.000 TL olup yayımlanan Yİ-ÜFE verilerine göre, genel fiyat seviyeleri Aralık ayında gerçekleşen %10'luk artış dâhil, 2021'de %100 artış göstermiştir.

B işletmesinin, raporlama dönemi sonundaki stok bakiyesini bu bölüm uyarınca, Yİ-ÜFE'deki artış oranına göre düzeltilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda, B işletmesinin 200.000 TL'ye satın almış olduğu stokları, fiyatlar genel seviyesinde edinme ve raporlama tarihi arasında meydana gelen %10'luk artışı da yansıtabilecek şekilde 220.000 TL (200.000 TL maliyet \times 1,1 enflasyon faktörü) üzerinden göstermesi gerekmektedir.

Ayrıca B işletmesinin elinde bulundurduğu stokları “*Stoklar*” bölümü uyarınca değer düşüklüğü testine tabi tutması gerekmektedir. Zira 25.12 paragrafına göre, enflasyona göre düzeltilen tutarın, stokun net gerçekleşebilir değerinden yüksek olması durumunda, net gerçekleşebilir değere indirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, stokların enflasyona göre düzeltilmiş tutarı olan 220.000 TL'nin satış maliyetleri düşülmüş tahmini satış fiyatından (230.000 TL) daha düşük olması sebebiyle stoklar 220.000 TL üzerinden izlenmeye devam edecektir.

Örnek 25.4:

Örnek 25.3'te yer verilen varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte, 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla maliyetleri düşülmüş tahmini stok satış fiyatı 215.000 TL'dir.

Örnek 25.3'te stok bakiyesi enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş ve 220.000 TL 'ye çıkarılmıştı. Ancak söz konusu stokların 215.000 TL tutarındaki satış maliyetleri düşülmüş tahmini satış fiyatının düzeltilmiş tutardan daha düşük olması stokun değer düşüklüğüne uğradığını göstermektedir. “*Stoklar*” bölümü ile 25.12 paragrafı uyarınca, stoklar 215.000 TL'ye indirilerek, 5.000 TL tutarındaki değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılacaktır.

Örnek 25.5:

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide üretim faaliyetiyle iştirak eden işletme, 31 Aralık 2021 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait finansal tablolarını hazırlayacaktır. İşçilik ve genel üretim giderlerinin dönem boyunca eşit bir şekilde gerçekleştiği varsayılmakla birlikte kullanılacak genel fiyat endeksi olan Yİ-ÜFE'deki aylık değişimler aşağıda gösterilmiştir:

Tarih	Endeks değerleri
31 Ağustos 2021	100
30 Eylül 2021	105
31 Ekim 2021	110
30 Kasım 2021	115
31 Aralık 2021	120

25.11 paragrafında, maliyeti üzerinden izlenen parasal olmayan kalemler enflasyona göre düzeltilirken, edinim tarihi ile raporlama dönemi sonu arasında genel fiyat endeksinde meydana gelen değişikliklerin söz konusu kalemlerin maliyetlerine yansıtılarak düzeltileceği belirtilmiştir.

Bu doğrultuda, ilk kayda alma maliyeti ile raporlama dönemi sonundaki defter değerine yer verilen stok kalemlerinin enflasyon düzeltmesi aşağıdaki gibi olacaktır:

	Raporlama dönemi sonu itibarıyla maliyeti	Enflasyon faktörü	31 Aralık itibarıyla düzeltilmiş bakiye	
Hammadde	31 Ekim'de alınan	250	120/110	273
	30 Kasım'da alınan	250	120/115	261
Yarı Mamul	30 Eylül'de alınan hammaddenin kullanımı	500	120/105	571
	31 Ekim - 31 Aralık tahakkuk eden işçilik ve genel üretim giderleri	500	120/115*	522
Mamuller	31 Ağustos'ta alınan hammaddenin kullanımı	500	120/100	600
	30 Eylül - 31 Aralık tahakkuk eden işçilik ve genel üretim giderleri	500	120/112,5**	533
Toplam		2.500		2.760

*Ekim-Aralık ortalaması – Dönem boyunca işçilik ve genel üretim giderleri eşit tutarlarda gerçekleşmiş olduğundan ortalaması alınmıştır.

**Eylül-Aralık ortalaması – Dönem boyunca işçilik ve genel üretim giderleri eşit tutarlarda gerçekleşmiş olduğundan ortalaması alınmıştır.

Örnek 25.6:

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide faaliyet gösteren işletme, Yİ-ÜFE'nin 100 olduğu 31 Aralık 2021'de, 80.000 TL karşılığında bir kamyonet edinmiş olup söz konusu maddi duran varlık sınıfının sonraki ölçümünü yeniden değerlendirilmiş tutar üzerinden yapmaya karar vermiştir.

31 Aralık 2022 itibarıyla endeks 140'a yükselmekle birlikte aynı model taşıtların gerçeğe uygun değerinin 116.500 TL olduğu belirlenmiştir.

Bu doğrultuda, enflasyon düzeltilmesi ile yeniden değerlendirme artışı sonrasında taşıtın ulaşacağı değer aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

	Tarihi Maliyet	Enflasyon Faktörü	Düzeltilmiş Bakiye
Maliyet	80.000 TL	140/100	112.000 TL
Yeniden Değerleme Değer Artışı (116.500 – 112.000 TL)			4.500 TL

3.2.1.3. Borçlanma Maliyetleri İçerisinde Yer Alan Enflasyon Etkisi**Paragraf 25.13 - Borçlanma Maliyetlerinin Enflasyonun Etkisine İsbet Eden Kısmı**

Enflasyonun etkisi genellikle borçlanma maliyetlerinin içerisinde finansal tablolara yansıtılır. Dolayısıyla hem borçlanmayla finanse edilen sermaye harcamalarını düzeltmek, hem de borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisini karşılayan kısmını aktifleştirmek uygun değildir. Bu nedenle borçlanma maliyetlerinin bu kısmı, maliyetlerin olduğu dönemde gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisini karşılayan kısmı mütenasip vadelerde gerçekleşen enflasyon oranı dikkate alınarak tespit edilir ve ilgili kalemler bu tutar düşüldükten sonra kalan tutarları üzerinden düzeltme işlemine tabi tutulurlar.

Açıklama:

“Borçlanma Maliyetleri” bölümünün 17.2 paragrafına göre; üretilmesi, inşası ya da oluşturulması normal şartlar altında bir yıldan daha uzun süren stokların, maddi duran varlıkların, yatırım amaçlı gayrimenkullerin ve maddi olmayan duran varlıkların elde edilmesiyle doğrudan ilişkili olan borçlanma maliyetleri (örneğin bu varlıklar için kullanılan krediler nedeniyle katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri), söz konusu varlığın satışa veya kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar, varlığın maliyetine dâhil edilmektedir.

Borçlanma maliyeti olduğunda muhasebeleştirilen tutar içerisinde hâlihazırda enflasyon etkisi yer almakta olduğundan 25.13 paragrafı uyarınca borçlanma maliyeti içerisinde mevcut olan bu enflasyon etkisinin aktifleştirilmeyip, oluşukları dönemde doğrudan gider olarak yansıtılması öngörülmektedir. Bu doğrultuda oluşan borçlanma

maliyetinin enflasyon etkisine ilişkin kısmı gider olarak muhasebeleştirilecekken, kalan kısmı aktifleştirme koşullarının sağlanması halinde aktifleştirilebilecektir.

3.2.1.4. Özkaynakların Düzeltilmesi

Paragraf 25.14 - Bu Bölümün İlk Kez Uygulandığı Raporlama Döneminin Başında Özkaynak Kalemlerinin Düzeltilmesi

Bu bölümün ilk kez uygulandığı raporlama döneminin başında, “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” ve “Yeniden Değerleme Yedeği” artışları dışındaki özkaynak kalemleri, işletmeye aktarıldıkları ya da oluştukları tarihten itibaren genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemindeki tutar elimine edilir. “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları”nın düzeltilmiş tutarı, düzeltilmiş Finansal Durum Tablosundaki tüm diğer tutarlardan elde edilir.

Paragraf 25.15 - Raporlama Dönemi Sonunda Özkaynak Kalemlerinin Düzeltilmesi

Bu bölümün ilk kez uygulandığı raporlama döneminin ve sonraki raporlama dönemlerinin sonunda, tüm özkaynak kalemleri, dönem başından ya da özkaynak kaleminin işletmeye konulduğu tarihten itibaren genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

Paragraf 25.16 - Sermaye Düzeltme Farkları

Enflasyon düzeltmesi uygulaması nedeniyle ödenmiş sermaye tutarına ilişkin olarak ortaya çıkan düzeltme tutarları Finansal Durum Tablosunda “Sermaye Düzeltme Farkları” kaleminde ayrıca gösterilir.

Açıklama:

Bilindiği üzere özkaynak kalemleri, işletme varlıklarından işletmeye ait tüm yükümlülüklerin indirilmesi sonucunda hissedarlara kalan paylardır.

Özkaynak kalemlerinin bu bölüm uyarınca genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmesi, işletmeye kaynak sağlayan hissedarların daha ihtiyaca uygun bilgilerle karar almalarını sağlamaktadır.

Diğer taraftan, enflasyon muhasebesinin ilk kez uygulanmasından ortaya çıkabilecek zorluklar göz önünde bulundurularak 25.14 paragrafında, “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” ve “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemlerinin Finansal Durum Tablosundaki düzeltmeye tabi tutulan kalemlerden türetilmesi öngörülmüştür. Ancak, 25.15 paragrafında da belirtildiği üzere enflasyon muhasebesinin ilk kez uygulandığı raporlama dönemi sonu ile sonraki raporlama dönemi sonlarında özkaynak kalemlerinin tamamı genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltililecektir.

Örnek 25.7:

AKPB'Sİ yüksek enflasyonlu bir ekonomiye ait olan A işletmesi 1 Ocak 2021 tarihi itibarıyla enflasyon muhasebesi uygulamaya başlamıştır. A işletmesinin 31 Aralık 2020 tarihli Finansal Durum Tablosuna aşağıda yer verilmektedir:

A İŞLETMESİ 31/12/2020 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU	
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	
Nakit ve Nakit Benzerleri	100.000 TL
Ticari Alacaklar	50.000 TL
TOPLAM VARLIKLAR	150.000 TL
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Ticari Borçlar	10.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	10.000 TL
ÖZKAYNAKLAR	
Ödenmiş Sermaye	
Sermaye	100.000 TL
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları	40.000 TL
Toplam Özkaynaklar	140.000 TL
TOPLAM KAYNAKLAR	150.000 TL

1 Ocak 2021 tarihi itibarıyla Yİ-ÜFE 135 olarak gerçekleşmiştir. Sermaye ise, 1 Ocak 2020 tarihinde, endeks 100 iken işletmeye koyulmuştur.

A işletmesinin Finansal Durum Tablosunda gösterildiği üzere, işletmenin varlık ve yükümlülüklerinin tamamının parasal kalemlerden oluşması ve bu kalemlerin hâli hazırda cari değerleri üzerinden gösterilmesi sebebiyle işletme 25.8 paragrafı uyarınca herhangi bir düzeltme yapmayacaktır.

“Sermaye” ile “Geçmiş Yıllar Kârları”ndan oluşan özkaynak kalemleri için ise işletme 25.14-25.16 paragraflarını uygulayacaktır. Bu doğrultuda, bu bölümün ilk kez uygulandığı dönemin başlangıcında sadece “Sermaye” kalemi işletmeye koyulduğu tarih olan 1 Ocak 2020 tarihinden itibaren düzeltilecektir; zira Yİ-ÜFE 1 Ocak 2020 ile 1 Ocak 2021 arasında %35 artış göstermiştir. “Geçmiş Yıllar Kârları” kaleminin 1 Ocak 2021 tarihli açılış bakiyesi ise 31 Aralık 20X0 tarihli Finansal Durum Tablosunda yer alan diğer kalemlerden aşağıdaki şekilde elde edilecektir:

Nakit Ve Nakit Benzerleri	100.000 TL
Ticari Alacaklar	50.000 TL
Ticari Borçlar	(10.000 TL)
Düzeltilmiş Sermaye	(135.000 TL)*
1 Ocak 2021 itibarıyla Düzeltilmiş Geçmiş Yıllar Kârları	5.000 TL

* Sermaye $100.000 \text{ TL} \times (1 + (135 - 100) / 100) = 135.000 \text{ TL}$

Örnek 25.8:

Örnek 25.7’de yer verilen varsayımlar bu örnekte de geçerlidir. Ancak bu örnekte 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla enflasyon oranı %100 olarak gerçekleşmiştir.

Nakit ve nakit benzerleri, ticari alacaklar ve ticari borçlar gibi parasal kalemlerin 31 Aralık 2021 tarihinde değişmemiş olduğu varsayıldığında, “Sermaye” ve “Geçmiş Yıllar Kârları” kalemleri 2021 yılı enflasyon oranı uygulanarak aşağıdaki şekilde düzeltilecektir:

Sermaye:

100.000 TL (“Sermaye”nin 1 Ocak 2020 tarihindeki bakiyesi) × 270*/100 (Ocak 2020-Aralık 2021 enflasyon faktörü) = 270.000 TL.

*1 Ocak 2021 tarihindeki fiyat endeksi 135 olarak gerçekleşmiş ve 31 Aralık 2021 tarihinde sona eren raporlama döneminde ise enflasyon %100 oranında artmıştır. Dolayısıyla 31 Aralık 2021 tarihindeki fiyat endeksi 270 (135 × (1 + 100%)) olarak gerçekleşmiştir.

2022 için sermaye düzeltme farkı = 135.000 TL

*270.000 (düzeltilmiş bakiye) - 135.000 (1 Ocak 2021 bakiyesi)

Geçmiş Yıllar Kârları:

5.000 TL (“Geçmiş Yıllar Kârları”nın 1 Ocak 2021 bakiyesi) x 270/135 (Ocak 2021-Aralık 2021 enflasyon faktörü) = 10.000 TL

Bu örnekte, herhangi bir işlem gerçekleştirmediği varsayılmakla birlikte A işletmesinin parasal kalemlerinin satın alma gücü azalmıştır. Bu sebeple, 25.18-25.19 paragraflarında ele alınacak olmakla birlikte A işletmesi sahip olduğu net parasal pozisyondan kaynaklanan 140.000 TL tutarında zarar kayda alacaktır. Söz konusu zarar aynı zamanda “Geçmiş Yıllar Kârları” kaleminin parçası hâline gelecek ve söz konusu kalemin 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla bakiyesi (130.000 TL) (10.000 TL “Geçmiş Yıllar Kârları” kaleminin düzeltilmiş bakiyesi – 140.000 TL net parasal pozisyondan kaynaklanan zarar) olacaktır.

Yukarıda yer verilen bilgiler çerçevesinde A işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihinde özkaynak kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesine ilişkin olarak yapacağı yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Net Parasal Pozisyon Zararları	140.000 TL	
Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları		135.000 TL
Geçmiş Yıllar Kârları		5.000 TL

Bu kapsamda işletmenin 31 Aralık 2021 tarihli Finansal Durum Tablosu aşağıdaki gibi olacaktır:

A İŞLETMESİ 31/12/2021 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU	
VARLIKLAR	
Dönen Varlıklar	

Nakit ve Nakit Benzerleri	100.000 TL
Ticari Alacaklar	50.000 TL
TOPLAM VARLIKLAR	150.000 TL
KAYNAKLAR	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Ticari Borçlar	10.000 TL
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler	10.000 TL
ÖZKAYNAKLAR	
Ödenmiş Sermaye	
Sermaye	270.000 TL
Geçmiş Yıllar Zararları	(130.000 TL)
Toplam Özkaynaklar	140.000 TL
TOPLAM KAYNAKLAR	150.000 TL

3.2.2. Kâr veya Zarar Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Paragraf 25.17 - Kâr veya Zarar Tablosu Kalemlerine İlişkin Enflasyon Düzeltmesi

Kâr veya Zarar Tablosunun tüm kalemleri, raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle ifade edilir. Bu kapsamda tüm gelir ve gider kalemlerinin, ilk kez finansal tablolara yansıtıldıkları tarihten itibaren genel fiyat endeksinde meydana gelen değişiklikler uygulanarak düzeltilmesi gerekir. Enflasyonun dönem içerisinde düzenli bir şekilde arttığı ve gelir ile gider kalemlerinin dönem içerisinde yaklaşık olarak eşit bir biçimde ortaya çıktığı durumlarda, ortalama bir fiyat endeksi uygulanabilir.

Örnek 25.9:

Temizlik hizmeti veren B işletmesi 2021 yılında sunduğu hizmetler kapsamında her ay 100.000 TL gelir elde etmiştir. 2021 yılında Yİ-ÜFE her ay %3 artış göstermiştir. 2021 yılı raporlama dönemi B işletmesi nominal olarak eşit tutarlarda gelir elde etmiştir. Ancak B işletmesinin AKPB'sinin satın alma gücünde önemli oranda düşüş meydana geldiğinden, B işletmesi gelir ve gider kalemlerini raporlama dönemi sonundaki cari değerlerinden ifade etmek amacıyla bu kalemleri 25.17 paragrafı uyarınca aşağıdaki şekilde enflasyon düzeltmesine tabi tutacaktır. Diğer taraftan bu örnekte hesaplamaların kolaylaştırılması amacıyla hasılatın, her ayın son gününde kayda alma koşullarını sağladığı varsayılmıştır.

Ay	Nominal Tutar (TL)	Raporlama Dönemi Sonu İtibarıyla Enflasyon (iki ondalığa yuvarlanmış)	Düzeltilmiş Tutar (TL)
Aralık	100.000 TL	0.00%	100.000 TL

Kasım	100.000 TL	3.00%	103.000 TL
Ekim	100.000 TL	6.09%	106.090 TL
Eylül	100.000 TL	9.27%	109.270 TL
Ağustos	100.000 TL	12.55%	112.550 TL
Temmuz	100.000 TL	15.93%	115.930 TL
Haziran	100.000 TL	19.41%	119.410 TL
Mayıs	100.000 TL	22.99%	122.990 TL
Nisan	100.000 TL	26.68%	126.680 TL
Mart	100.000 TL	30.48%	130.480 TL
Şubat	100.000 TL	34.39%	134.390 TL
Ocak	100.000 TL	38.42%	138.420 TL
Total	1.200.000 TL		1.419.210 TL

Enflasyon eşit oranda artmış ve hasılat aylık eşit tutarlarda elde edilmiş olduğundan ortalama enflasyon oranı da aşağıdaki şekilde kullanılabilir:

$$1.200.000 \text{ TL} \times \{(1 + 0.03)^{12}\}^{0.5} = 1.432.863 \text{ TL}$$

Ortalama enflasyonun kullanılarak ulaşılan tutar ile her bir işlemin enflasyona göre düzeltilmesiyle ulaşılan tutar aynı olmamasına rağmen aradaki farkın önemsiz olması sebebiyle yıllık elde edilen hasılatın cari değeri 1.432.863 TL olarak alınabilir.

3.2.3. Net Parasal Pozisyon Kazanç ya da Kayıpları

Paragraf 25.18 - Net Parasal Pozisyondan Kaynaklanan Kazanç veya Kayıplar

Yüksek enflasyonlu ekonomilerde parasal varlıkları parasal yükümlülüklerinden fazla olan işletmelerin satın alma gücü azalır (işletmenin varlıklarının ve yükümlülüklerinin bir fiyat düzeyine bağlı olmadığı ölçüde), tam tersi pozisyona sahip işletmelerin ise satın alma gücü artar. Sahip olunan net parasal pozisyondan kaynaklanan bu kazanç ya da kayıplar kâr veya zarara yansıtılır ve Kâr veya Zarar Tablosunda “Net Parasal Pozisyon Kazançları (Kayıpları)” kaleminde gösterilir.

Paragraf 25.19 - Net Parasal Pozisyon Kazanç veya Kayıplarının Kaynağı

Net parasal pozisyon kazanç veya kayıpları; parasal olmayan varlıkların, özkaynakların, gelir ve gider kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesinden kaynaklanan farklardan hesaplanabilir. Sözleşmelerle fiyat değişikliklerine bağlanmış olan varlık ve yükümlülüklerle ilişkin 25.9 paragrafı uyarınca yapılan düzeltmeler, net parasal pozisyon kazanç ya da kayıplarından mahsup edilir.

Açıklama:

Bilindiği üzere parasal varlıklar genel fiyat seviyesindeki değişikliklerden etkilenmektedir. Çünkü enflasyonist koşullarda fiyat seviyesi değiştiğçe bu kalemlerin gerçeğe uygun değeri sabit kalmakta fakat bu kalemlerin satın alma güçleri (parasal varlıklardan kaynaklanan beklenen nakit akışlarının ekonomik faydası) azalmaktadır.

Diğer taraftan, parasal yükümlülükler ise işletmelere reel anlamda bir kazanç sağlamaktadır.

Fiyat genel seviyesindeki değişikliklerin parasal kalemlerin satın alma gücünde meydana getirdiği azalışlar ve artışlar kapsamında ortaya çıkan bu kazanç ya da kayıplar doğrudan genel fiyat endeksi kullanılarak hesaplanabileceği gibi 25.19 paragrafında belirtilen şekilde de hesaplanabilir. Hesaplanan kazanç ya da kayıplar ise 25.18 paragrafı uyarınca kâr ya da zarara yansıtılacaktır. Bu hususla ilgili olarak sağlanan rehberlik için ise Örnek 25.8'den faydalanılabilir.

3.2.4. Nakit Akış Tablosunun Enflasyona Göre Düzeltilmesi

Paragraf 25.20- Nakit Akış Tablosunun Düzeltilmesi

Nakit Akış Tablosunda yer alan tüm kalemler raporlama dönemi sonundaki cari değeriyle ifade edilir.

Açıklama:

Nakit akış tablosu bilindiği üzere, raporlama dönemi boyunca işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki değişim hakkında bilgi sağlamaktadır.

Enflasyonist koşullarda ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir nakit akışı bilgisi sağlamak amacıyla, nominal nakit akışları genel fiyatlar seviyesinde raporlama dönemi boyunca meydana gelen değişikliklerin etkilerine göre düzeltilir. Böylelikle nakit akış tablosundaki tutarlar, işletmenin AKPB'sinin raporlama dönemi sonundaki satın alım gücü (nakit akışlarının cari değerleri) cinsinden ifade edilmiş olur.

3.2.5. Karşılaştırmalı Finansal Bilgiler

Paragraf 25.21- Karşılaştırmalı Döneme Ait Kalemlerin Düzeltilmesi

Karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki kalemler, cari raporlama dönemi sonundaki cari değerleriyle sunulacak şekilde düzeltilir.

Örnek 25.10:

A işletmesi 31 Aralık 2021 tarihinde 100.000 TL nakdi sermayeyle kurulmuştur. İşletme bu sermayeyi 2022 yılı raporlama dönemi boyunca işletme bünyesinde tutmuş ve herhangi bir ticari faaliyette bulunmamıştır.

2022 yılında Yİ-ÜFE %100 oranında artış göstermiştir (100'den 200'ye artmıştır).

İşletmenin tek varlığı para olduğundan, Yİ-ÜFE'nin %100 arttığı 2022 yılında, işletmenin kaynakları satın alma gücünü kaybetmiştir. Diğer bir ifadeyle, işletme elindeki 100.000 TL'yle 2022 yılı raporlama dönemi sonunda, 31 Aralık 2021 tarihinde alabileceği mal veya hizmetlerin ancak yarısını alabilecektir.

2023 yılında enflasyon ortalama %300 seviyesindeyken işletme, nakit karşılığı sunduğu hizmetlerden 30.000 TL elde etmiştir. Yİ-ÜFE artış oranı 31 Aralık 2023'te %400 seviyesindedir.

Genel fiyat seviyeleri yüksek enflasyon nedeniyle %100 artış göstermiş ve TL son iki raporlama döneminde satın alma gücünü kaybetmiştir. Bu kapsamda, 31 Aralık 2023 yılı raporlama dönemine ait geçici mizanın enflasyona göre düzeltilmiş hâli aşağıda yer almaktadır:

	Nominal (TL)	Hesaplama:	Düzeltilmiş (TL)
Sermaye	(100.000)	400/100 endeks × 100.000 TL	(400.000)
Geçmiş Yıllar Kârları - Hasılat:	(30.000)	400/300 endeks × 30.000 TL	(40.000)
Geçmiş Yıllar Kârları – Net Parasal Pozisyon Zararları			310.000
Nakit	130.000		130.000
	–		–

İşletmenin 2023 yılı raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosu ile 31 Aralık 2023 tarihi itibarıyla Geçmiş Yıllar Kârları (2022 yılı raporlama dönemiyle karşılaştırmalı olarak sunulan tutarlar dâhil) aşağıdaki gibidir:

A İŞLETMESİ 2023 YILI RAPORLAMA DÖNEMİNE AİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU		
	2023 (TL)	2022 (TL)
Hasılat	40,000	–
Yüksek Enflasyon Düzeltmesinden Kaynaklanan Net Parasal Pozisyon Zararları	(110,000)*	(200,000)**
Dönem Zararı	(70,000)	(200,000)
Birikmiş Açık Açılış Bakiyesi	(200,000)	–
Birikmiş Açık Kapanış Bakiyesi	(270,000)	(200,000)

*310.000 TL (31 Aralık 2023 tarihine kadar muhasebeleştirilen kümüle net parasal pozisyonu zararı) – 200.000 TL (2022 yılına isabet eden kısım) = 110.000 TL 31 Aralık 2023 Tarihinde Sona Eren Raporlama Dönemi için Muhasebeleştirilen Zarar

**100.000 TL (2022 yılı raporlama döneminde muhasebeleştirilen net parasal pozisyon zararı) x 400/200 (31 Aralık 2023'e göre yüksek enflasyon için düzeltme) = 200.000 TL

İşletmenin 31 Aralık 2023 itibarıyla Finansal Durum Tablosu (karşılaştırmalı dönem dâhil) aşağıdaki gibidir:

A İŞLETMESİ 31/12/2023 TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU		
	31 Aralık 2023 (TL)	31 Aralık 2022 (TL)
VARLIKLAR		
Dönen Varlıklar		

Nakit ve Nakit Benzerleri	130.000		200.000*
Toplam Dönen Varlıklar	130.000		200.000
TOPLAM VARLIKLAR	130.000		200.000
KAYNAKLAR			
Ödenmiş Sermaye			
Sermaye	400.000		400.000**
Ödenmemiş Sermaye (-)	(270.000)		(200.000)
Toplam Özkaynaklar	130.000		200.000
TOPLAM KAYNAKLAR	130.000		200.000

İşletmenin 2022 yılına ilişkin satın alma gücündeki enflasyona göre düzeltilmiş artışı yansıtmak için, sermaye ve nakde ilişkin karşılaştırmalı tutarlar yüksek enflasyon faktörü vasıtasıyla artırılmıştır.

*100.000 TL (31 Aralık 2022 itibarıyla elde tutulan nakit) x 400/200 (2023 için yüksek enflasyon faktörü) = 200.000 TL. Söz konusu tutar, işletmenin 2023 yılı raporlama dönemine ait finansal tablolarında karşılaştırmalı olarak sunulan düzeltilmiş tutardır.

** Sermayeye ilişkin karşılaştırmalı tutarın hesaplanması: 100.000 TL (31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla sermaye) x 400/100 (2021 yılından itibaren enflasyon faktörü) = 400.000 TL. Söz konusu tutar, işletmenin 2023 yılı raporlama dönemine ait finansal tablolarında karşılaştırmalı olarak sunulan düzeltilmiş tutardır.

İşletmenin enflasyona göre düzeltilmiş net varlıkları 30.000 TL nominal kâr elde edilen 2023 yılı raporlama döneminde 70.000 TL azalmıştır. Net pozisyon zararı olarak kâr ya da zarara yansıtılan 110.000 TL tutarındaki satın alma gücündeki azalış, 2023 yılında elde edilen ve enflasyona göre düzeltilmiş gelirin (40.000 TL); genel fiyat seviyesindeki artışın altında kalmasından kaynaklanmaktadır.

3.2.6. Konsolide Finansal Tablolar

Paragraf 25.22 - Ana Ortaklık ve Bağlı Ortaklık Finansal Tablolarına İlişkin Yüksek Enflasyon Düzeltmesi

Konsolide finansal tabloları hazırlayabilmek için, ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan ana ortaklık ve bağlı ortaklığın finansal tabloları bu bölüm hükümleri uygulanarak enflasyona göre düzeltilir.

Paragraf 25.23 - İştirak ya da Müşterek Girişimlerin Bulunulan İşletmelerin Finansal Tablolarına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi

Bir işletmenin, ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimini kullanan ve özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen iştirak veya müşterek girişimlerdeki payı, bunların finansal tabloları bu bölüme göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulduktan sonra hesaplanır.

Açıklama:

Yüksek enflasyonlu bir ekonomide faaliyet gösteren bağlı ortaklığın, iştirakin veya müşterek girişimin finansal tablolarının, topluluğun raporlama amaçları açısından, topluluğun sunum para birimine çevrilmesi gerekebilir. Bağlı ortaklığın, iştirakin veya

müşterek girişimin kendi sunum para birimi cinsinden sundukları finansal tablolarının, topluluğun sunum para birimine çevrilmesinden önce 25.22-25.23 paragrafları uyarınca yüksek enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir.

Topluluk raporlaması açısından, yüksek enflasyona ilişkin düzeltmeler sunum para birimine çevrimden önce bağlı ortaklığın tüm varlık ve yükümlülüklerine uygulanır. Bu uygulama yurtdışındaki işletmenin iktisabında ortaya çıkan şerefiye ve yine bu iktisap sırasında aktif ve pasiflerin defter değerlerine yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmelerini de içerebilir.

3.2.7. Bu Bölümün Uygulandığı Raporlama Dönemlerinde Dönem Başındaki Ertelenmiş Vergi Tutarının Hesaplanması

Paragraf 25.24 - Ertelenmiş Vergi Varlığı ve Yükümlülüğü Tutarlarına İlişkin Enflasyon Düzeltmesi

Bu bölümün uygulandığı raporlama dönemlerinde dönem başındaki açılış Finansal Durum Tablosunda yer alması gereken ertelenmiş vergi tutarları aşağıdaki şekilde belirlenir:

- a) Parasal olmayan kalemlerin açılış Finansal Durum Tablosu tarihindeki defter değerleri bu tarihteki ölçüm değeri uygulanarak düzeltilir. Bunların düzeltilmiş tutarları ile açılış Finansal Durum Tablosu tarihindeki vergiye esas değerleri karşılaştırılarak "Gelir Üzerinden Alınan Vergiler" bölümüne göre ertelenmiş vergi tutarları yeniden ölçülür.
- b) (a) bendine göre yeniden ölçülen ertelenmiş vergi tutarları, açılış Finansal Durum Tablosu tarihinden raporlama dönemi sonuna kadar ölçüm biriminde meydana gelen değişikliklere göre düzeltilir.

(a) ve (b) bentlerinde öngörülen yaklaşım, bu bölüm hükümlerinin uygulandığı raporlama dönemine ait finansal tablolarla karşılaştırmalı olarak sunulan tüm dönemlerin açılış Finansal Durum Tablosundaki ertelenmiş vergi tutarlarının düzeltilmesinde uygulanır.

Açıklama:

Enflasyon muhasebesine geçildiğinde ertelenmiş verginin hesaplanmasına ilişkin olarak atılacak adımlar yıllık raporlama dönemi sonunun 31 Aralık 2021 olduğu varsayılarak aşağıda özetlenmektedir:

Adım 1: Parasal olmayan kalemlerin değerleri 1 Ocak tarihindeki Yİ-ÜFE artış oranına göre düzeltilecektir. Yapılan düzeltme işlemi sonucunda, söz konusu kalemlerin enflasyona göre düzeltilmiş tutarlarıyla vergiye esas değerleri arasındaki farklar yeni indirilebilir geçici farkları veya vergilendirilebilir geçici farkları verecektir. Ulaşılan geçici farklara “*Gelir Üzerinden Alınan Vergiler*” bölümü uygulanması suretiyle de kapsamında da ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü tutarları hesaplanacaktır.

Adım 2: Hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı veya yükümlülüğü tutarları, 31 Aralık 2021 tarihine kadar enflasyon oranında meydana gelen değişikliklere göre düzeltilecektir.

25.24 paragrafı uyarınca yukarıda açıklanan adımlar, karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemler için de aynı şekilde uygulanacaktır.

3.3. YÜKSEK ENFLASYONUN SONA ERMESİ

Paragraf 25.25 - Enflasyon Muhasebesine Son Verilmesi

Ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olan işletmeler, 25.2 paragrafında yer alan her iki şartın birlikte karşılanmaması durumunda enflasyon muhasebesine son verir. Ağırlıklı kullanılan para birimi Türk Lirası olmayan işletmeler ise para biriminin yüksek enflasyonlu olduğuna ilişkin yaptıkları değerlendirme ortadan kalktığında enflasyon muhasebesine son verir.

Paragraf 25.26 - Enflasyon Düzeltmesinin Sona Erdiği Dönemi Takip Eden Dönemde Finansal Tablo Kalemlerinin Esas Alınacak Değerleri

Yüksek enflasyon sona erdiğinde, enflasyon düzeltmesinin en son uygulandığı raporlama dönemine ait finansal tablolardaki değerler, izleyen raporlama dönemlerine ilişkin finansal tablolardaki defter değerlerine esas teşkil eder.

Örnek 25.11:

A işletmesinin AKPB’si, 2011 ila 2017 yılları arasında yüksek enflasyon yaşayan ülkenin para birimi olup A işletmesi söz konusu dönemlere ilişkin finansal tablolarını hazırlarken enflasyon muhasebesi uygulamıştır.

İşletmenin 31 Aralık 2017 tarihli Finansal Durum Tablosunda (2016 dönemine ait karşılaştırmalı tutarlar dâhil) yüksek enflasyona göre düzeltilmiş ve düzeltilmemiş kalemler aşağıdaki gibidir:

A İŞLETMESİ 31/12/2017 TARİHLİ MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU				
	2017	2017	2016	2016

	<i>düzeltilmemiş</i>	<i>düzeltilmiş</i>	<i>düzeltilmemiş</i>	<i>düzeltilmiş</i>
	<i>TL</i>	<i>TL</i>	<i>TL</i>	<i>TL</i>
Nakit ve Nakit Benzerleri	300	300	100	220
Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller	1,000	1,000	450	900
Maddi Duran Varlıklar	20	200	21	
Toplam Varlıklar	1,320	1,500	571	1,320
Sermaye	60	600	60	600
Geçmiş Yıllar Kârları	1,260	900	511	720
Toplam Özkaynak	1,320	1,500	571	1,320

İşletmenin 2017 yılı raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki (2016 dönemine ait karşılaştırmalı tutarlar dâhil) yüksek enflasyona göre düzeltilmiş ve düzeltilmemiş olan kalemler aşağıdaki gibidir:

A İŞLETMESİ 2017 YILI RAPORLAMA DÖNEMİNE AİT MÜNFERİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU				
	2017 <i>düzeltilmemiş</i> TL	2017 <i>düzeltilmiş</i> TL	2016 <i>düzeltilmemiş</i> TL	2016 <i>düzeltilmiş</i> TL
Kira Geliri	200	300	50	150
Gerçeğe Uygun Değer (Yatırım Amaçlı Gayrimenkul)	550	100	225	-
Amortisman Gideri	(1)	(20)	(1)	(20)
Net Parasal Pozisyon Zararları		(200)		(100)
Dönem Net Kârı	749	180	274	30
GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI				
Geçmiş Yıllar Kârları Açılış Bakiyesi	511	720	237	690
Geçmiş Yıllar Kârları Kapanış Bakiyesi	1.260	900	511	720

1 Ocak 2018 tarihinde yüksek enflasyon sona ermiştir. 2018 boyunca işletme 303 TL kira geliri elde etmiştir, 31 Aralık 2018 tarihi itibarıyla yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değeri 1.005 TL'dir. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla, maddi duran varlıkların kalan faydalı ömrü ise 10 yıldır ve kalıntı değeri bulunmamaktadır.

1 Ocak 2018 tarihi itibarıyla işletmenin AKPB'si artık yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmadığından, 31 Aralık 2017 tarihli Finansal Durum Tablosundaki enflasyona göre düzeltilmiş bakiyeler, 1 Ocak 2018'den itibaren hazırlanacak finansal tablolar için esas teşkil edecek, artık başka bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

Bu doğrultuda, 31 Aralık 2018 tarihli Finansal Durum Tablosu (2017 yılı raporlama dönemine ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dâhil) ile 2018 yılı raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosu (2017 dönemine ilişkin karşılaştırmalı tutarlar dâhil) aşağıda yer almaktadır:

A İŞLETMESİ 31/12/2018 TARİHLİ MÜNFERİT FİNANSAL DURUM TABLOSU		
	2018 (TL)	2017 (TL)
VARLIKLAR		
DÖNEN VARLIKLAR		
Nakit ve Nakit Benzerleri	603	300
Toplam Dönen Varlıklar	603	300
DURAN VARLIKLAR		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1.005	1.000
Maddi Duran Varlıklar	180	200
Toplam Duran Varlıklar	1.185	1.200
Toplam Varlıklar	1.788	1.500
ÖZKAYNAKLAR		
Ödenmiş Sermaye		
Sermaye	600	600
Geçmiş Yıllar Kârları	1.188	900
Toplam Özkaynaklar	1.788	1.500
KAYNAKLAR	1.788	1.500

A İŞLETMESİ 2018 YILI RAPORLAMA DÖNEMİNE AİT MÜNFERİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU		
	2018 (TL)	2017 (TL)
Kira Geliri	303	300
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Gerçeğe Uygun Değer Farkı	5	100
Amortisman Gideri	(20)	(20)
Net Parasal Pozisyon Zararı	-	(200)
Dönem Kârı	288	180
GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI		
Geçmiş Yıllar Kârları Açılış Bakiyesi	900	720
Geçmiş Yıllar Kârları Kapanış Bakiyesi	1,188	900

3.4. AÇIKLAMALAR

Paragraf 25.27 - Dipnotlar

Bu bölümün uygulanması durumunda dipnotlarda aşağıdakiler açıklanır:

- Finansal tabloların ve diğer geçmiş dönem verilerinin, ağırlıkla kullanılan para biriminin genel satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtmak üzere düzeltildiği hususu.
- Kullanılan genel fiyat endeksinin ne olduğu, raporlama dönemi sonundaki düzeyi ile mevcut ve geçmiş raporlama dönemi boyunca endekste meydana gelen değişiklikler.
- Dönemde ortaya çıkan net parasal pozisyon kazanç ya da kayıpları.

Örnek 25.12:

NOT X:

A İŞLETMESİ 2023 YILI RAPORLAMA DÖNEMİNE AİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU		
	2023 (TL)	2022 (TL)
Hasılat	40,000	–
Yüksek Enflasyon Düzeltmesinden Kaynaklanan Net Parasal Pozisyon Zararları	(110,000)*	(200,000)**
Dönem Zararı	(70,000)	(200,000)
Birikmiş Açık Açılış Bakiyesi	(200,000)	–
Birikmiş Açık Kapanış Bakiyesi	(270,000)	(200,000)

İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin yüksek enflasyonlu bir ekonomi olması sebebiyle, karşılaştırmalı tutarlar dâhil olmak üzere finansal tabloların enflasyona göre düzeltilmesi bu tablolarda sunulan bilgileri ihtiyaca uygun hâle getirmektedir.

İşletme enflasyon muhasebesi kapsamında yapması gereken düzeltmeleri [X Ülkesi Hükümeti Tarafından Yayımlanan] genel fiyat endeksine göre yapmaktadır. Söz konusu endeks, 31 Aralık 2022 tarihinde 400, 31 Aralık 2021 tarihinde 100 olarak gerçekleşmiştir.

4. YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMAYA İLİŞKİN DİPNOT AÇIKLAMALARI

Bu bölümün uygulanması durumunda dipnotlarda yer verilmesi gereken bilgilere 25.27 paragrafında yer verilmiş olduğundan bu kısımda dipnot açıklamalarıyla ilgili ilâve açıklama yapılmamıştır. Ancak bu hususla ilgili rehberlik için Örnek 25.12'den faydalanılabilir.

5. KARŞILAŞTIRMA TABLOSU

Bu bölümde, Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği (MSUGT), BOBİ FRS ve TFRS'lerin konuyla ilgili hükümleri karşılaştırılarak söz konusu düzenlemeler arasındaki benzerlik ve farklılıklara dikkat çekilecektir.

		BOBİ FRS	MSUGT/VUK	TFRS
TANIMLAR KAPSAM	VE	AKTL'si TL olan işletmeler, Yİ-ÜFE'deki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç raporlama döneminde %100'den ve içinde bulunulan raporlama döneminde %10'dan fazla olması halinde finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.	Genel olarak BOBİ FRS ile uyumlu (Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar.)	Genel olarak BOBİ FRS ile uyumludur. Yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Son üç yılın kümülatif enflasyon oranının %100'e yaklaşması ya da aşmasını yüksek enflasyona ilişkin bir gösterge olarak belirtir.
YÜKSEK ENFLASYONUN SONA ERMESİ		Enflasyon düzeltmesine tabi olma şartlarının her ikisinin de kaybedilmesi halinde bu uygulama sona erer.	✓ BOBİ FRS ile uyumlu	Yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımladığından, enflasyonun sona erip ermediğine ilişkin olarak TMS 29'un 3'üncü paragrafındaki kriterlerin değerlendirilmesi gerekmektedir.

FAYDALANILAN KAYNAKLAR

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. TMS 29 *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*
(Erişim:[https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2029\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2029(1).pdf))
- IFRS Foundation – Supporting Material for the IFRS for SMEs Standard. Module 31 – Hyperinflation
(Erişim:<https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/supporting-implementation/smes/module-31.pdf>)
- Croner-i (2019). *Deloitte IGAAP 2019: A Guide to IFRS Reporting*, Croner-i Limited.