

Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde Enflasyon Muhasebesi: Borsa İstanbul Üzerine Bir Uygulama

(Inflation Accounting within the Framework of Financial Reporting Standards in Hyperinflationary Economies: Borsa İstanbul an Application)

Ali Aykut PEKER^a 

^a Öğr. Gör. Dr., Aksaray Üniversitesi, Ortaköy Meslek Yüksekokulu, Aksaray, Türkiye, aykutpeker@aksaray.edu.tr

Öz

Çalışmanın amacı, TMS 29 ve BOBİ FRS 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı çerçevesinde enflasyon muhasebesi uygulamalarının gerçekleştirilmesidir. Araştırmanın amacı kapsamında, BİST'te ham petrol ve doğalgaz sektöründe faaliyetlerini sürdüren İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş. üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda, enflasyon muhasebesi uygulamaları ile işletmenin elde ettiği abartı kârlar tespit edilmiştir. Bu abartı kârlar neticesinde işletmenin ödediği vergi tutarlarının ödemesi gerektiğinden daha fazla olduğu belirlenmiştir. Yıllık bazda yapılan karşılaştırmalar neticesinde ise işletmelerin tarihi maliyetleri tercih etmeleri durumunda, bilgi kullanıcıları için yanıltıcı finansal bilgiler sunulduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda yüksek enflasyonlu dönemlerde, finansal tablolar üzerine fiyatlar genel seviyesi enflasyon muhasebesi yönteminin uygulanması ile işletmelerin finansal tablolarının tam, tarafsız ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulabileceği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Enflasyon Muhasebesi, TMS 29, BOBİ FRS 25

Makale türü: Araştırma

Abstract

The aim of the study is to implement inflation accounting practices within the framework of TAS 29 and BOBI FRS 25 Financial Reporting Standard in High Inflation Economies. Within the scope of the research, Ipek Natural Energy Resources Research and Production Inc., which continues its activities in the crude oil and natural gas sector, application has been made in the BIST. As a result of the study, exaggerated profits obtained by the enterprise with inflation accounting applications have been determined. As a result of these exaggerated profits, it has been determined that the tax amounts paid by the business are more than they should pay. As a result of the comparisons made on an annual basis, it has been determined that if the enterprises prefer historical costs, misleading financial information is presented for information users. In this context, it has been determined that the financial statements of the enterprises can be presented in a complete, unbiased and truthful manner by applying the general level of prices inflation accounting method on the financial statements in periods of high inflation.

Keywords: Inflation Accounting, TAS 29, BOBI FRS 25

Paper type: Research

Başvuru/Received: 8.12.2023 | Kabul/Accepted: 31.12.2023 , iThenticate benzerlik oranı/similarity report: %11

Giriş

Enflasyon, fiyatlar genel seviyesindeki sürekli artış şeklinde tanımlanabilmektedir. COVID-19 pandemi dönemiyle başlayan tedarik zinciri ve üretim problemleri gibi çeşitli sebeplerle enflasyonun etkisi tüm dünya ülkeler tarafından hissedilmektedir. Bu etkiye son zamanlarda ortaya çıkan siyasi ve askeri (Rusya-Ukrayna savaşı) olaylarında eklenmesi sonucunda enflasyonun yükseliş hızı oldukça artırmıştır. Tüm Dünya'da olduğu gibi ülkemizde de enflasyon, bazı sektörlerde çift haneleri rakamlara ulaşırken bazı sektörlerde üç haneli rakamlara ulaşmıştır. Benzer enflasyon rakamları geçmiş dönemlerde de ortaya çıkmış ve 5024 sayılı kanun ile enflasyon düzeltmesi adı ile çeşitli enflasyon muhasebesi uygulamalarına başlanmıştır. Bu kanun ile gerçeğe uygun bir şekilde sunulamayan finansal tabloların daha gerçekçi bir şekilde bilgi kullanıcılarına aktarılması hedeflenmiştir. Fakat geçmiş dönemlerde yetkili kurumlar tarafından belirtilen, yöntemin uygulanması için gerekli olan asgari şartların sağlanamaması nedeniyle enflasyon muhasebesi uygulamaları çok kısa bir süre varlığını sürdürmüştür. Günümüz ekonomik, siyasi ve askeri gelişmeler enflasyonun etkisinin geçmiş yılların aksine uzun yıllar boyunca devam edeceği düşünülmektedir. Bu bağlamda enflasyon muhasebesi uygulamalarının zorunluluk haline geleceği aşikârdır.

Enflasyon muhasebesi, paranın satın alma gücü sabittir anlayışı ile oluşturulan finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulabilmesi için ortaya çıkan bir yöntemdir. Tarihi maliyetlere göre oluşturulan finansal tablolar, bilgi kullanıcılarına yeterli bilgiyi sağlamamaktadır. Tarihi maliyet esasına göre hazırlanan finansal tablolar, işletmelerin kârlılıklarını olduğundan daha yüksek göstermekte ve bu durum işletmelerin ödemesi gerekenden daha fazla vergi ödemesine neden olmaktadır. Bu durum vergi adaletsizliğini ortaya çıkarmakla birlikte kayıt dışı ekonominin de oluşmasına zemin hazırlamaktadır. Finansal tablolarda enflasyonun etkisini ortadan kaldırmak adına TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı ve BOBİ FRS 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standartları geliştirilmiştir. Bu bağlamda bu çalışmada Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören bir işletme üzerinde standartlar çerçevesinde enflasyon muhasebesi uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Çalışmanın giriş bölümünden sonra yer alan ikinci bölümünde enflasyon muhasebesi kavramı, enflasyon muhasebesi yöntemleri, TMS ve BOBİ FRS standartları hakkında bilgiler verilmiş, detaylı literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın uygulama aşamasında Türkiye İstatistik Kurumu (TUIİK) ve Kamu Aydınlatma Platformundan (KAP) elde edilen veriler ışığında İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş. üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Fiili bir işletme üzerine standartlar çerçevesinde gerçekleşen uygulama, çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

1. Kavramsal Çerçeve

1.1. Enflasyon Muhasebesi Kavramı

Enflasyonist bir ortamda, tarihi maliyet yöntemi kullanılarak belirlenen herhangi bir muhasebe bilgisi, dış ekonomik ortamda fayda, karşılaştırılabilirlik ve önemlilik hususlarında çeşitli kayıplara neden olmasıyla birlikte paydaşların da finansal bilgilere yönelik çeşitli şüphelerinin uyanmasına neden olmaktadır (Rezende, vd., 2012: 34). Tarihsel maliyetlerin, varlıkların değerlerinin tespit edilebilmesi amacıyla kullanılması gerektiği yadsınamaz bir gerçektir. Fakat varlıkların satın alma değerleri ile cari değerleri arasında belirli bir zaman diliminde önemli değişiklikler varsa, varlıkların en son ekonomik kazancını ifade edebilmek için tarihi maliyetlerin kullanılması uygun

olmayacaktır (Olarewaju, vd., 2020: 85). Enflasyon muhasebesi, enflasyonist koşullarda gerçek (enflasyonun yokluğunda üretilen) veya nominal (deflasyon faktörü kullanılarak üretilen) bilgi verme yeteneği olarak tanımlanabilmektedir (Boussard, 1984: 158). Chea' ye (2011) göre enflasyon muhasebesi, finansal tabloları, cari maliyetler ve cari değerlere uyumlu hale getiren, bu sayede şirketlerin ekonomik kazançlarını ve finansal durumlarının analizlerinin gerçekleştirilmesi için bir temel oluşturan gelişmiş bir ölçüm sistemi şeklinde tanımlanmıştır. Frank'e (2019) göre enflasyon muhasebesi, değişen fiyat seviyelerinin geleneksel muhasebe sistemi veya tarihsel maliyetler üzerindeki parasal etkileri ortadan kaldırmak amacıyla ortaya çıkarılmış muhasebe sistemi/yönetimi şeklinde tanımlanmıştır. Yapılan tanımlar çerçevesinde enflasyon muhasebesinin temel amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin değerini, anaparaya göre reel olarak düzeltmek ve/veya belirlemektir (Vanoli, 1999: 284). Bu amaç kapsamında ileri sürülen enflasyon muhasebesinin ortaya çıkma nedenleri şu şekilde sıralanabilir (Hale, 1978: 59):

- Kârlar, mal alım satım fiyatları arasındaki farklar ile birlikte stok bulundurma kazançlarının da eklenmesiyle abartı seviyelere ulaşmıştır.
- Tarihsel maliyete yönelik amortisman, üretken kapasitenin yenilenmesi için yetersiz kalmıştır.
- Varlıkların bilanço değerleri (sadece birkaç ay/yıl arayla satın alınsa bile) benzer varlıklarda çok farklı değerlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.
- İşletmelerin parasal varlık ve yükümlülüklerine yönelik gerçek değerlerini belirlemek için hesap bazında bir düzeltme işlemi yapılmamıştır.

Enflasyona göre düzeltilmiş muhasebe verileri sonucunda, tarihsel maliyetlerin cari maliyetlere ve/veya yenileme maliyetlerine göre işletmelerin elde ettikleri kârları abarttığı tespit edilmiştir (Thies ve Sturrock, 1987: 376). Rapor edilen bu abartı kârlar, devlete ödenen kurumsal kazanç vergileri ve yatırımcılara ödenen temettülerin, cari değerden daha fazla hesaplanması ve ödenmesini bu sayede de işletmelerin kaynak dağılımlarında uzun vadede çeşitli problemlerin ortaya çıkmasına neden olabilmektedir (Daly, 1985: 357).

1.2. Enflasyon Muhasebesi Yöntemleri

Enflasyonist ortamlarda bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilerde geleneksel muhasebenin (tarihsel maliyetler) yetersiz kalması nedeniyle birden çok enflasyon muhasebesi yöntemi geliştirilmiştir. Literatürde genel kabul gören bu yöntemler şu şekilde sınıflandırılmıştır:

- Fiyatlar genel seviyesi muhasebesi yöntemi,
- Cari (ikame) maliyet muhasebesi yöntemi,
- Genel fiyat cari maliyet muhasebesi yöntemi (karma yöntem).

1.2.1. Fiyatlar Genel Seviyesi Muhasebesi Yöntemi

Bu yöntemde geleneksel muhasebenin birçok ilkesi uygulanmaya devam edilirken sadece "paranın satın alma gücü değişmemektedir" ilkesinin geçerliliğini kaybettiği görüşü benimsenmektedir (Özulucan, 2002: 130). Enflasyonist ortamlarda paranın satın alma gücündeki önemli değişiklikler yöntemin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu yöntemde paranın satın alma gücü tercih edilmektedir fakat fiyatlar genel düzeyinin paranın satın alma gücünü etkilediği savunulmaktadır (Karasioğlu ve Erdemir, 2005: 147). Paranın satın alma gücüyle ifade edilen değerler, değerlendirme gününde kullanılan endeksler yardımıyla o tarihteki değerleri tespit edilmektedir. Bu bağlamda işletmelerin

dönem sonlarındaki mali tablolarında yer alan kalemler benzer satın alma gücüyle ifade edilmekte böylece bilgi kullanıcılarına daha gerçekçi bilgiler sunulmaktadır. Ayrıca bu yöntem sayesinde işletmeler tarafından gerçek manada elde edilemeyen enflasyon nedeniyle ortaya çıkan abartı kârların tespit edilmesi sağlanmakta, bu kârlar üzerinden de kurumlar vergisi gibi çeşitli vergilerin ve temettülerin ödenmesini engellemektedir (Acar ve Tugay, 2005: 82).

1.2.2. Cari (İkame) Maliyet Muhasebesi Yöntemi

Fiyatlar genel seviyesi muhasebe yönteminin, enflasyonun tüm kalemleri aynı oranda etkilediği görüşünü eleştirmek amacıyla ortaya çıkan bu yöntem, farklı mal ve hizmetler için özel fiyat değişimlerini dikkate alarak enflasyonun etkilediği her mal ve hizmet için özel fiyatların belirlenmesi gerektiği görüşünü benimsemektedir (İleri ve Altınışık, 2004: 44).

Cari değeri esas alan bu yöntemde, parasal varlıkların ikame maliyetlerinde herhangi bir değişiklik olmadığı, enflasyonist ortamdan etkilenen varlıkların stoklar ve duran varlıklar gibi parasal olmayan varlıklar olduğu ileri sürülmektedir (Açık, 2006: 354). Bu yöntemde, esas değerlendirme ölçüsü yerine koyma maliyetleridir ve kâr ancak satış fiyatının cari maliyetleri aşan kısmı şeklinde belirlenirken, cari maliyetlerin tarihi maliyetleri aşan kısmı ise elde bulundurma kazancı olarak adlandırılmaktadır (Öztürk, 2008: 113). Bu yöntemin temel amacı, sermayenin korunması, varlıkların değerlendirilmesi ve ikame (cari) maliyetlerin tespit edilmesidir (Yıldız, 2018: 209). İkame (cari) maliyetlerin subjektif olarak tahmin edilmesi/ belirlenmesi ise yönetime yöneltilen en önemli eleştiridir.

1.2.3. Genel Fiyat Cari Maliyet Muhasebesi Yöntemi

Literatürde karma yöntem olarak adlandırılan bu yaklaşımda, fiyatlar genel seviyesi muhasebe yöntemi ile cari maliyet muhasebesi yönteminin birlikte kullanılması önerilmektedir. Stoklar ve duran varlıklar için cari maliyet muhasebesi yöntemi, diğer kalemler (kasa, alacaklar, kısa ve uzun vadeli borçlar) için ise fiyatlar genel seviyesi muhasebe yönteminin kullanılması önerilmektedir (Özulucan, 2002: 131). Bu durumun nedeni olarak ise stoklar ve duran varlıkların gibi bazı varlıkların genel fiyat hareketinden daha farklı bir değişim gösterdiği, diğer kalemler için ise uygulamanın daha da kolaylaştırılması için fiyatlar genel seviyesi yönteminin kullanılması gerektiği belirtilmiştir. Bu yöntem sayesinde finansal tabloların dönem sonunda fiyatlar genel seviyesi endeksi ile düzeltilmesi sağlanmakta ayrıca nakdi olmayan değerler için ise, cari maliyet muhasebesi yöntemi ile elde tutma kazançları ve maliyet tasarrufları net bir şekilde tespit edilebilmektedir (Yıldız, 2018: 210). Bu bağlamda karma yöntem ile her iki yöntemde olumlu yönlerinden yararlanıldığı söylenebilir (Karasioğlu ve Erdemir, 2005: 147).

1.3. TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama ve BOBİ FRS 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 29 standardına göre, yüksek enflasyonun gerçekleştiği ekonomilerde finansal ve faaliyet raporlarının düzeltme yapılmaksızın sunulması anlamlı ve faydalı değildir. Paranın satın alma gücü oldukça azaldığı için, farklı zamanlarda yapılan finansal işlemlere ait bilgiler, gerçeği yansıtmadığı gibi aynı zamanda karşılaştırılabilirlik özelliğini de yitirmektedir (TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 2008: p.2). Standartta yüksek enflasyonun tespit edilebilmesi için çeşitli

kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler şu şekilde sıralanabilir (TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 2008: p.3):

- Nüfusun büyük bir çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da konvertible bir para biriminde tutmaktadır,
- Kredili satın alma ve/veya satış işlemlerinde vade dikkate alınarak satış fiyatları bu vade kapsamında değerlendirilerek belirlenir,
- Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yakın veya %100'ü aşması gerekmektedir.

Standarda göre enflasyon muhasebesi uygulamasında dikkat edilecek unsurlar ve uygulama adımları şu şekilde sıralanabilir (TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 2008):

- Dönem sonu itibariyle cari değerlerle ifade edilemeyen kalemler genel fiyat endeksi yardımıyla düzeltilmektedir.
- Parasal değerler cari değerle gösterildiği için herhangi bir düzeltme işlemine tabii tutulmamaktadır. Bu bölümde bahsedilen parasal değerler; paranın kendisi, para ile alınacak veya ödenecek kalemlerdir.
- Parasal olmayan diğer kalemlerin hepsi düzeltme işlemine tabii tutulmaktadır.
- Tüm gelir ve gider kalemleri genel fiyat endeksine göre düzeltilmelidir.
- Bazı varlıkların sahip olduğu tarihlerin tespit edilmesi mümkün olmayabilir. Bu gibi durumlarda bağımsız bir profesyonel tarafından belirlenen değerlendirme ile düzeltme işlemi yapılır. Fakat bu işlemin gerçekleştirilmesi için standardın ilk defa uygulanması gerekmektedir.

BOBİ FRS 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı, TMS 29 standardının alt yapısını kullanılarak oluşturulan bir standart olarak tanımlanabilir. Bu standart da, TMS'de açık olarak belirtilmeyen birkaç unsurun net bir şekilde ifade edilmesinin amaçlandığı söylenebilir. Bu bağlamda BOBİ FRS 25 standardının, TMS 29 standardından farklılıkları şu şekilde sıralanabilir (BOBİ FRS 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 2021):

- Kullanılan para biriminin ağırlıklı olarak Türk Lirası (TL) olan işletmelerin, Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) tarafından açıklanan Yurt İçi Fiyatları Genel Endeksindeki (Yİ-ÜFE) artışın son üç raporlama döneminde %100'den fazla ve içinde bulunulan raporlama döneminde ise %10'dan fazla olması halinde, mali tabloların enflasyon düzeltmesi işlemine tabii tutulacağı belirtilmektedir. BOBİ FRS'nin aksine TMS'de enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için hangi enflasyon kategorisinin kullanılacağı belirtilmemiştir.
- BOBİ FRS'ye göre enflasyon düzeltme işlemi uygulanırken; son üç raporlama dönemi değil yani son otuz altı ay değil, son on iki ay dikkate alınarak enflasyon düzeltme işlemleri uygulanabilir.

1.4. Literatür Taraması

Bu bölümde enflasyon muhasebesine yönelik ulusal ve uluslararası yayınlar incelenmiştir. Tablo 1'de sırasıyla künye, çalışmanın amacı, çalışmanın sonucu ve kullanılan yöntem gösterilmektedir.

Tablo 1. Enflasyon Muhasebesine Yönelik Literatür Taraması

KÜNYE	ÇALIŞMANIN AMACI	ÇALIŞMANIN SONUCU	YÖNTEM
(Arzova & Şahin, 2022)	Enflasyon muhasebesinin TMS 29 ve BOBİFRS 25 standartları kapsamında ele alınması amaçlanmıştır.	Standardı uygulayacak işletmelerin maliyet ve uzmanlık bağlamında hazır olmaları gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca standartların enflasyon muhasebesi uygulama şartları, hangi fiyat endeksinin kullanılacağı, finansal tablo kalemlerine ilişkin ek uygulamalar konusunda çeşitli eksikliklerinin bulunduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.	Örnek Uygulama-Derleme Makale
(Varol, 2022)	Enflasyon muhasebesi uygulamaları ile uygulamada karşılaşılan yetersizliklerin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyon düzeltilmesi için belirlenen ön koşul oranlarının yüksek tutulduğu, sadece TUİK verilerinin temel alındığı, vergi mevzuatında çeşitli eksikliklerin yer aldığı, standartlar ile vergi mevzuatı arasında çeşitli uyumsuzlukların bulunduğu tespit edilmiştir.	Teorik (Kavramsal Çerçeve)
(Kantar, Abar, & Öndeş, 2021)	Enflasyonun işletmelerin finansal oranlarına etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyonun likidite oranlar, özkaynak oranları, dönem kârı/hasılat oranında negatif yönlü etkisi tespit edilmiştir.	İçerik Analizi
(Olarewaju, Mbambo, & Ngiba, 2020)	Enflasyon muhasebesinin, perakende mağazaların organizasyon kararları ve finansal performans etkisinin ölçülmesi amaçlanmıştır.	Enflasyon muhasebesi uygulamalarının organizasyon kararlarını ve finansal performansı pozitif yönlü anlamlı düzeyde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. İşletmelerin enflasyon düzeltme işlemlerini gerçekleştirilmeleri gerektiği belirtilmiştir.	Anket (20 İşletme)
(Tamimi & Orbán, 2020)	Yüksek enflasyonun finansal raporlamaya etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Yüksek enflasyon dönemlerinde elde edilen finansal bilgiler çerçevesinde oluşturulan finansal tabloların gerçek durumu yansıtmadığı, UMS 29 standardının bu olumsuz durumun çözüme ulaştırması için yeterli bir araç olduğu sonucuna ulaşılmıştır.	İçerik Analizi
(Frank, 2019)	Nijerya'da cari maliyet muhasebesi enflasyon muhasebesi yönteminin işletmelerin kârlılığına etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	İşletmeler finansal raporlarını hazırlarken hem tarihi maliyetler hem de gerçeğe uygun değer (cari maliyet muhasebesi) yöntemlerini kullanmaları gerektiği önerilmektedir. Bu sayede şirketlerin gerçek finansal değerlerinin tespit edilebileceği	İçerik Analizi (Nijerya'da faaliyetini sürdüren 10 imalat şirketi)

		sonucuna ulaşılmıştır.	
(Yıldız, 2018)	Türkiye’de enflasyon muhasebesi uygulamalarının gerekliliğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyon muhasebesi uygulamaları ile muhasebe bilgilerinin gerçek durumu yansıttığı, mali analizlerin daha gerçekçi bir şekilde yapılabildiği ve yöneticiler tarafından işletme kararlarının daha sağlıklı bir şekilde verilebildiği tespit edilmiştir.	Teorik (Kavramsal Çerçeve)
(Keleş, 2015)	TMS 29 kapsamında, işletmelerin finansal tabloları ve finansal oranlarının düzeltilmesi ve bu durumun işletmenin finansal durumuna etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Yüksek enflasyonlu dönemlerde enflasyon muhasebesi uygulamaları, işletmeler ve bilgi kullanıcıları açısından daha gerçekçi bilgiler sunduğu tespit edilmiştir.	Örnek Uygulama (Varsayımsal örnek üzerinden çalışma gerçekleştirilmiştir).
(Agundu & Maxwell, 2013)	Tarihsel maliyetler ile enflasyon muhasebesinin kavramsal olarak incelenmesi amaçlanmıştır.	Enflasyona göre düzeltilmiş mali veriler incelendiğinde, işletmeler açısından brüt kâr, vergi sonrası kâr, toplam varlıklar, varlık getirisi, özsermaye getirisi ve net değer bazında farklılıklar tespit edilmiştir. Bununla birlikte tarihsel maliyetler ile enflasyon muhasebesi verilerinin birbirlerini tamamlayıcı nitelikte bilgiler sunduğu belirtilmiştir.	İçerik Analizi
(İlter, 2012)	TMS 29 yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama standardına göre enflasyonun, finansal tablolara etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Bu standardın uygulanabilmesi için belirtilen azami şartların daha düşük seviyede olması gerektiği ve bu oranların ülkeden ülkeye farklılık göstermesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.	İçerik Analizi
(Karapınar, Zaif, & Bayırlı, 2012)	Enflasyon muhasebesinin, temel finansal oranlar üzerindeki etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Yapılan analizler sonucunda işletmelerin mali tablolarında (finansal oranlarında), enflasyon muhasebesi ile tarihi maliyetler arasında önemli düzeyde farklılıklar tespit edilmiştir.	İçerik Analizi (İMKB’ de (BİST) işlem gören şirketler üzerine çalışma gerçekleştirilmiştir).
(Akdogan, Aktas, & Unal, 2009)	Türkiye’de enflasyon muhasebesi uygulamalarının finansal performansa etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Genel bir değerlendirme yapıldığında enflasyon muhasebesinin sadece Toplam Varlık Devir Hızında pozitif bir etki yarattığı tespit edilmiştir. Sektörel bazda değerlendirme yapıldığında ise farklı sektörlerde farklı finansal oranlar üzerinde etki yarattığı	İçerik Analizi (İMKB-BİST’te farklı sektörlerde faaliyetlerini sürdüren işletmeler üzerine çalışma gerçekleştirilmiştir)

		sonucuna ulaşılmıştır.	
(Öztürk, 2008)	Enflasyon muhasebesi uygulamalarının mevduat bankalarının kârlılığı üzerindeki etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyon muhasebesi uygulamaları bankaların kârlılık oranlarını düşürdüğü tespit edilmiştir.	İçerik Analizi
(Chamisa, 2007)	UMS 29 standardına yönelik yatırım analistlerinin algılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Yatırım analistleri enflasyon muhasebesine yönelik verileri kullanmadığı ve bu bilgilerin yatırım için yetersiz olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.	Anket
(Higson, Shinozawa, & Tippett, 2007)	İşletmelerin UMS 29 standardına göre göre kazanç kalitesinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	İşletmelerin UMS 29 standardını uygulaması durumunda klasik kazanç kalitesine göre %10 değer kaybı yaşayacağı sonucuna ulaşılmıştır.	İçerik Analizi
(Özdemir & Arslan, 2007)	Enflasyon muhasebesinde kullanılan yöntemlerin karşılaştırılması amaçlanmıştır.	Enflasyon muhasebesinde, diğer yöntemlere kıyasla genel fiyat düzeyi muhasebe yönteminin tercih edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu tercihin nedeni olarak ise maliyet esaslı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri terk etmemesi, tarihi maliyetlerle ilişki kurabilmesi, paranın satın alma gücünü koruması ve uygulamasının diğer yöntemlere nazaran daha kolay olduğu belirtilmiştir.	Teorik (Kavramsal Çerçeve)
(Acar & Tugay, 2005)	Muhasebe meslek mensuplarının enflasyon düzenlemesine yönelik bakış açılarının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyon düzeltme işlemlerinin kapsamının yetersiz olması ve uygulayıcıların yeterli bilinç düzeyine sahip olmaması, uygulamanın gerçekleştirilmesi sonucunda elde edilmesi beklenen çıktılardan uzak kalmasına neden olduğu tespit edilmiştir.	Muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.
(Karapınar & Ayanoğlu, 2005)	Enflasyon düzeltmesi uygulamalarının meslek mensupları üzerindeki etkilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyon düzeltmesi işlemlerinin meslek mensupları tarafından yeterince uygulanmadığı sonucuna ulaşılmıştır.	Muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.
(Karasioglu & Erdemir, 2005)	TMS 2 standardı çerçevesi ve 5204 sayılı kanun çerçevesinde enflasyon düzeltme işlemlerinin uygulanması ve düzeltme işlemlerinin	Kısa bir süre uygulansa bile enflasyon muhasebesi uygulamalarının, işletmelerin mali tablolarının karşılaştırılabilirliği bağlamında anlamlı sonuçlara ulaştığı tespit edilmiştir.	Örnek Uygulama (Varsayımsal örnek üzerinden çalışma gerçekleştirilmiştir).

	açıklanması amaçlanmıştır.		
(Özkan, 2005)	Enflasyon düzeltme işleminin firmaların finansal performansına etkisinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyon düzeltme işleminin uygulamada yer alan kısmi düzeltmeye göre daha anlamlı sonuçlar verdiği, fakat uygulama ile işletmelerin reel piyasa değerine ulaşamayacağı belirtilmiştir.	İçerik Analizi (IMKB-BİST)
(Jennings & Maturana, 2005)	Şili muhasebe standartları çerçevesinde enflasyonist ortamda parasal düzeltme işlemlerinin yatırımcılara olan faydasının tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyonist ortamda yapılan parasal düzeltme işlemlerinin yatırımcılar için faydalı bilgiler sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.	İçerik Analizi
(Çankaya & Dinç, 2004)	Enflasyon muhasebesi uygulamalarında doğması muhtemel sorunların tespit edilmesi ve tartışma zemininin hazırlanması amaçlanmıştır.	Uygulamanın başlangıç aşamasında çeşitli karmaşıklıkların ortaya çıkmasının normal bir durum olduğu fakat ülkemiz açısından enflasyon muhasebesi uygulaması ile büyük bir eksikliğin ortadan kaldırıldığı sonucuna ulaşılmıştır.	Teorik (Kavramsal Çerçeve)
(İleri & Altınışık, 2004)	Muhasebe meslek mensuplarının Enflasyon düzeltme işlemlerinde yaşadığı problemlerin tespit edilmesi ve çözüm önerilerinin sunulması amaçlanmıştır.	Enflasyon düzeltme işlemleri sürecinde işletmelere gerekli bilgilendirmeler yapılması gerektiği, işletmelerin bu konu hakkında gerekli hazırlıklarını yapması gerektiği bu sayede de uygulamada karşılaşılan sorunların giderilebileceği sonuçlarına ulaşılmıştır.	Muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.
(Özulucan, 2002)	Türkiye’de faaliyetlerini sürdüren muhasebe meslek mensuplarının mevcut yöntemler ve enflasyon muhasebesi üzerine görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır.	Enflasyon muhasebesi uygulamalarına yönelik devlet tarafından uygulanması gereken yasal zorunlulukların yerine getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.	Muhasebe meslek mensuplarına yönelik anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.
(Özulucan, 2002)	Enflasyon muhasebesi yönteminin muhasebe verileri üzerindeki etkisi ve fiyatlar genel seviyesi yöntemi üzerinde çeşitli açıklamaların gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.	Fiyatlar genel seviyesi yönteminin uygulamada zorunlu hale getirilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.	Örnek Uygulama (Varsayımsal örnek üzerinden çalışma gerçekleştirilmiştir).
(Kırkulak & Balsarı,	Yatırım kararlarında enflasyon muhasebesi	Enflasyona göre düzeltilmiş verilerin tarihi maliyetlere göre	İçerik Analizi (IMKB’ de (BİST) işlem gören

1997)	uygulamalarının önemini tespit edilmesi amaçlanmıştır.	daha fazla öngörü sağladığı, ayrıca düzeltilmiş veriler ile tarihi maliyetlerin birbirlerini tamamladığı sonuçlarına ulaşılmıştır.	şirketler üzerine çalışma gerçekleştirilmiştir).
-------	--	--	--

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 1’de yer alan enflasyon muhasebesine yönelik ulusal ve uluslararası yayınlara yönelik gerçekleştirilen literatür taraması incelendiğinde:

- Çalışmaların genel itibariyle dört başlık altında toplandığı belirlenmiştir. Bu başlıklar: TMS çerçevesinde enflasyon muhasebesi (kavramsal ve derleme çalışmalar), enflasyon muhasebesine yönelik kavramsal çerçeve (kullanılan yöntemler), enflasyon muhasebesinin firma performansına etkisi (oran analizi), enflasyon muhasebesinin meslek mensupları açısından değerlendirilmesi (Meslek mensuplarının enflasyon muhasebesi uygulamalarına yönelik algıları) şeklinde sıralanabilir.
- TMS 29 ve BOBİ FRS 25 yüksek enflasyonlu ekonomilerde enflasyon muhasebesine yönelik yapılan çalışmaların, standartları derinlemesine inceleyen nitelikte olmadığı söylenebilir.
- Çalışmaların genel itibariyle içerik analizi şeklinde gerçekleştiği söylenebilir.
- Türkiye’de enflasyon muhasebesi uygulamaları sadece 2004 yılında uygulanmıştır. Bu bağlamda yapılan ulusal çalışmalar genel itibariyle bu yıllarda (2004-2005) gerçekleştiği söylenebilir. Günümüz ekonomik koşullar bağlamında enflasyon muhasebesi uygulamalarının tekrardan popüleritesini artırdığı söylenebilir (2020-2021-2022).
- Ulusal ve uluslararası yayınlar incelendiğinde, enflasyon muhasebesi uygulamalarının her türlü bilgi kullanıcıları (işletme sahibi, yönetici, yatırımcı, devlet vb.) için tarihi maliyetlere nazaran daha gerçekçi bilgiler sunduğu söylenebilir.

2. Araştırma

Uygulama aşamasına geçilmeden önce enflasyon muhasebesinin uygulanabilmesi için önceki bölümlerde belirtilen şartların sağlanması hususunda net bir şekilde açıklanmayan ve cevaplanması gereken bir takım sorular tespit edilmiştir. Çalışmanın uygulama aşaması için oldukça önemli olan bu sorular ve cevaplar şu şekildedir:

- Enflasyon muhasebesi uygulamaları için enflasyon verileri nereden, hangi kurumdan temin edilecektir?

Türkiye’de enflasyon verilerinin paylaşımında yetkili kamu kuruluşu “Türkiye İstatistik Kurumu (TUIK)” tarafından her ayın üçünde paylaşılan enflasyon verileri kullanılmıştır.

- Enflasyon muhasebesi uygulamaları için TUIK tarafından açıklanan hangi enflasyon kategorisi kullanılacaktır?

TMS 29 standardının aksine BOBİ FRS 25 Standardında açık bir şekilde belirtildiği gibi enflasyon muhasebesi işlemlerinde tercih edilen enflasyon kategorisi Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksidir (Yİ-ÜFE).

- Enflasyon muhasebesi uygulamalarında hangi enflasyon muhasebesi yöntemi tercih edilecektir?

TMS 29 standardına göre; Enflasyon düzeltme işlemlerinde genel bir fiyat endeksinin kullanılması gerektiği ayrıca standarda tabii olan tüm işletmelerin aynı endeksi kullanması gerektiği belirtilmiştir (TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 2008: p.37). Standartta yer alan bu bilgiler ışığında işletmelerin finansal tabloların düzeltme işlemleri yapılırken fiyatlar genel seviyesi muhasebe yönteminin kullanılması gerekmektedir.

2.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, TMS 29 Yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporlama standardı çerçevesinde enflasyon muhasebesi uygulamalarının gerçekleştirilmesidir. Önceki bölümde gerçekleştirilen literatür taraması sonucunda, TMS kapsamında enflasyon muhasebesi uygulamalarında gerçekleşen yayınlar hususunda çoğunlukla teorik bilgiler sunulduğu tespit edilmiş, bu çalışma ile literatürde yer alan uygulama eksikliğin giderilmesi amaçlanmıştır.

2.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın yöntemi nicel araştırma yöntemlerinde kullanılan içerik analizidir. Nicel içerik analizi, metin içerisinde tanımlanan çeşitli karakterlerden sistematik ve tarafsız sonuçların çıkarılması amacıyla gerçekleştirilen bir araştırma tekniğidir (Koçak & Arun, 2006: 22). İçerik analizi, var olan verileri özetleyerek, belirli standartlara dönüştüren bu sayede karşılaştırma imkânı sunmasıyla birlikte nesnellik ve sistemlilik özelliği taşıyan araştırma yöntemidir (Taylan, 2011: 65).

Araştırmanın amacı kapsamında, BİST'te ham petrol ve doğal gaz sektöründe faaliyetlerini sürdüren İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş. üzerine uygulama gerçekleştirilmiştir. Şirkete ait finansal bilgiler Kamu Aydınlatma Platformu (KAP) sayesinde elde edilmiştir. Ham petrol ve doğal gaz sektörünün tercih edilmesinde ise TÜİK tarafından temmuz ayında yayınlanan enflasyon verileri dikkate alınmıştır. TÜİK tarafından açıklanan 2022 yılı temmuz ayı enflasyon verilerine göre Yİ-ÜFE bir önceki yılın aynı ayına göre % 144,61'lik bir artış göstermektedir (TÜİK, 2022). Sektörel bazda yapılan değerlendirmelerde ise ham petrol ve doğalgaz alt sektörü %272,91 oranında artış göstermektedir (TÜİK, 2022). Bu bağlamda TÜİK'den elde edilen veriler ışığında ham petrol ve doğal gaz sektöründeki enflasyon oranları dikkate alındığında, TMS ve BOBİFRS'de belirtilen enflasyon muhasebesi uygulamaları için gerekli olan şartların sağlandığı ve belirlenen şirket üzerinde enflasyon muhasebesi uygulamalarının gerçekleştirilebileceği söylenebilir.

2.3. Enflasyon Muhasebesi Uygulaması

Enflasyon muhasebesi uygulaması aşamasında takip edilecek adımlar şu şekilde sıralanabilir:

- TMS ve BOBİFRS'de belirtilen enflasyon muhasebesi için gerekli olan azami şartların sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi,
- Şartlar sağlanıyorsa hangi enflasyon muhasebesi yönteminin kullanılacağına belirlenmesi,
- Parasal ve parasal olmayan kalemlerin belirlenmesi ve düzeltme işlemlerinin uygulanması (BOBİ FRS'de belirtildiği gibi parasal kalemlere herhangi bir düzeltme işlemi uygulanmaz)
- Kapsamlı gelirlerin ve giderlerin yeniden hesaplanması,
- Enflasyon nedeniyle ortaya çıkan kazanç/kayıpların tespit edilmesi şeklindedir.

Birinci ve ikinci uygulama adımı önceki bölümlerde detaylı bir şekilde açıklanmış ve uygulamanın gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Üçüncü uygulama adımı ise şirketin finansal tablolarında yer alan parasal ve parasal olmayan tespit edilmesidir. Parasal kalemler finansal tablolarda cari değerleri ile ifade edildiği için herhangi bir düzeltme işlemi tabii tutulmazken, parasal olmayan kalemler üzerinde enflasyon muhasebesi düzeltme işlemlerinin uygulanması gerekmektedir. Bu bağlamda parasal ve parasal olmayan kalemler Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Finansal Durum Tablosunda Parasal ve Parasal Olmayan Kalemler

Parasal Kalemler	Parasal Olmayan Kalemler
Nakit ve Nakit Benzerleri	Stoklar
Finansal Yatırımlar	Canlı Varlıklar
Ticari Alacaklar	Diğer Dönen Varlıklar
Diğer Alacaklar	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
Peşin Ödenmiş Giderler	Maddi Duran Varlıklar
Cari Dönem Vergisiyle ilgili Kalemler	Kullanım Hakkı Varlıkları
Peşin Ödenmiş Giderler	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Kısa Vadeli Borçlar	Şerefiye
Ticari Borçlar	Ertelenmiş Gelirler
Diğer Borçlar	Diğer Duran Varlıklar
Gelir ve Gider Tahakkukları	Uzun Vadeli Yükümlülükler
Ödenecek Vergi ve Fonlar	Özkaynaklar (Geçmiş Yıl Kârları/Zararları ve Yeniden Değerleme Yedeği hariç tüm kalemler)
Kısa Vadeli Yükümlülükler	

Kaynak: (Arzova & Şahin, 2022: 24)

Tablo 2’de işletmenin finansal durum tablosunda yer alan parasal ve parasal olmayan kalemler gösterilmektedir. Belirlenen parasal olmayan kalemlere enflasyon düzeltme işleminin uygulanabilmesi için TÜİK tarafından açıklanan etki faktörlerinin belirlenmesi gerekmektedir. 3 Temmuz 2022 tarihinde açıklanan veriler çerçevesinde 2022 yılı Haziran ayı Yİ-ÜFE endeks değeri 1652,75 iken 2021 yılı Haziran ayı Yİ-ÜFE endeks değeri 693,54 olarak tespit edilmiştir (TÜİK, 2022). Etki faktörü: $693,54 / 1652,75 = 0,42$ olarak hesaplanmıştır. Tablo 3’de işletmeye ait finansal durum tablosu ve etki faktörleri vasıtasıyla yapılan enflasyon düzeltme işlemleri gösterilmektedir.

Tablo 3. İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş. Finansal Durum Tablosu

Finansal Durum Tablosu (Bilanço) Sunum Para Birimi (1.000 TL)				
	Cari Dönem 30.06.2022	Etki Faktörü	Enflasyon Muhasebesi Düzeltilme 30.06.2022	Önceki Dönem 30.06.2021
VARLIKLAR				
DÖNEN VARLIKLAR				
Nakit ve Nakit Benzerleri	3.307.751	-	3.307.751	9.179.190
Finansal Yatırımlar	6.337.952	-	6.337.952	
Ticari Alacaklar	37.699	-	37.699	27.626
Diğer Alacaklar	291.515	-	291.515	56.129

Stoklar	715.128	0,42	300.353,80	450.990
Canlı Varlıklar	15.167	0,42	6.370,14	13.177
Peşin Ödenmiş Giderler	30.099	-	30.099	28.438
Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar	93	-	93	142
Diğer Dönen Varlıklar	2.309	0,42	969,78	1.909
ARA TOPLAM	10.737.713		10.312.802,72	9.757.601
TOPLAM DÖNEN VARLIKLAR	10.737.713		10.312.802,72	9.757.601
DURAN VARLIKLAR				
Finansal Yatırımlar	874.688	-	874.688	293.543
Diğer Alacaklar	3.571	-	3.571	164.236
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	218.693	0,42	91.851,06	221.882
Maddi Duran Varlıklar	1.513.008	0,42	635.463,40	1.429.593
Kullanım Hakkı Varlıkları	26.940	0,42	11.341,80	36.953
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	15.045	0,42	6.318,90	15.278
Şerefiye	11.232	0,42	4.717,44	11.232
Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3.813	0,42	1.601,46	4.046
Peşin Ödenmiş Giderler	148.207	-	148.207	12.418
Ertelenmiş Vergi Varlığı	253.293	-	253.293	219.537
Diğer Duran Varlıklar	131.446	0,42	55.207,32	134.029
TOPLAM DURAN VARLIKLAR	3.184.891		2.086.260,38	2.527.469
TOPLAM VARLIKLAR	13.922.604		12.399.063,10	12.285.070
KAYNAKLAR				
KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	1.147.726	-	1.147.726	1.193.322
UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER	481.443	0,42	202.206,10	415.955
TOPLAM YÜKÜMLÜLÜKLER	1.629.169		1.349.932,10	1.609.277
ÖZKAYNAKLAR				
ÖZKAYNAKLAR (GYK ve YDY kalemleri hariç tüm kalemler)	10.470.611	0,42	4.397.656,62	9.505.991
Geçmiş Yıl Kârları (GYK)	1.834.165	-	1.834.165	1.173.656
Yeniden Değerleme Yedeği (YDY)	-11.341	-	-11.341	-3.854
ÖZKAYNAKLAR TOPLAM	12.293.435		6.220.480,62	10.675.793
TOPLAM KAYNAKLAR	13.922.604		7.570.412,72	12.285.070

Tablo 3 incelendiğinde varlık hesaplarında yer alan kalemler Tablo 2’de belirtildiği gibi enflasyon düzeltme işlemi uygulanmıştır. Ayrıca özkaynaklar grubunda yer alan kalemler “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” ve “Yeniden Değerleme Yedeği” kalemlerindeki artışların dışındaki özkaynak kalemlerinin tamamı düzeltme işlemine tabii tutulmuştur (BOBİ FRS 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 2021). Enflasyon düzeltmesi sonucunda parasal olmayan kalemlerde oluşan farklar ilgili kalemlere (528 Enflasyon Düzeltme Hesabı) aktarılmaktadır (Civan, Kara, & Yıldız, 2004: 43). Enflasyon düzeltmesi sonucunda sermaye tutarına ilişkin ortaya çıkan düzeltme tutarları finansal tablolarda ilgili hesaplarda (Sermaye Düzeltme Farkları) kalemlerinde gösterilmesi gerekmektedir (Yükçü, Alkan, Kaplanoğlu, & İçerli, 2021: 481). Çalışma ile yüksek enflasyonun finansal tablolar üzerine etkisinin tespit edilmesi ve enflasyon düzeltme işlemlerinin fiili bir işletme üzerine uygulanabilmesini amaçlamasından dolayı finansal tablolarda düzeltme işlemlerine yer verilmiş, yapılması gereken muhasebe kayıtlarına çalışmada yer verilmemiştir.

Tablo 4. İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş. Kâr veya Zarar Tablosu

Kâr veya Zarar Tablosu Para Birimi (1.000 TL)	Cari Dönem	Etki Faktörü	Enflasyon Muhasebesi Düzeltilme İşlemi	Önceki Dönem
	01.01.2022 - 30.06.2022			01.01.2021 - 30.06.2021
KÂR VEYA ZARAR KISMI				
Hasılat	2.788.865	0,42	1.171.323	2.044.486
Satışların Maliyeti	-1.086.178	0,42	-456.195	-685.540
TİCARİ FAALİYETLERDEN BRÜT KÂR (ZARAR)	1.702.687	0,42	715.128,5	1.358.946
BRÜT KÂR (ZARAR)	1.702.687	0,42	715.128,5	1.358.946
Genel Yönetim Giderleri	-207.158	0,42	-87.006,4	-286.621
Pazarlama Giderleri	-5.189	0,42	-2.179,38	-3.904
Araştırma ve Geliştirme Giderleri	-138.136	0,42	-58.017,1	-127.610
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	152.686	0,42	64.128,12	114.382
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler	-384.356	0,42	-161.430	-12.221
ESAS FAALİYET KÂRI (ZARARI)	1.120.534	0,42	470.624,3	1.042.972
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	1.101.462	0,42	462.614	860.652
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler	-145.853	0,42	-61.258,3	
TFRS 9 Uyarınca Belirlenen Değer Düşüklüğü Kazançları (Zararları) ve Değer Düşüklüğü Zararlarının İptalleri	3.339	0,42	1.402,38	
FİNANSMAN GELİRİ (GİDERİ) ÖNCESİ FAALİYET KÂRI (ZARARI)	2.079.482	0,42	873.382,4	1.903.624
Finansman Giderleri	2.178	0,42	914,76	
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KÂRI (ZARARI)	2.081.660	0,42	874.297,2	1.903.624
Sürdürülen Faaliyetler Vergi (Gideri) Geliri	-445.569	0,42	-187.139	-433.929
Dönem Vergi (Gideri) Geliri	-474.714	0,42	-199.380	-476.000
Ertelenmiş Vergi (Gideri) Geliri	29.145	0,42	12.240,9	42.071
SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KÂRI (ZARARI)	1.636.091	0,42	687.158,2	1.469.695
NET DÖNEM KÂRI	1.636.091	0,42	687.158,2	1.469.695

Kâr veya Zarar tablosunda yer alan bütün kalemler, raporlama dönemi sonunda cari değerlerle ifade edildiği için tabloda yer alan bütün kalemler, genel fiyat endeksi yardımıyla enflasyon düzeltme işlemlerine tabii tutulmaktadır (BOBİ FRS 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, 2021). Tablo 4 incelendiğinde, işletmenin 2022 yılı ilk altı aylık dönemde elde ettiği net dönem kârı 1.636.091 TL iken, enflasyon düzeltme işlemleri gerçekleştirildikten sonra elde ettiği kâr 687.158,20 TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin ödediği vergi tutarı ise enflasyon düzeltme işlemi

gerçekleştirilmeden önce 445.569 TL iken, düzeltme işlemi sonucunda ödemesi gereken vergi tutarı 187.139 TL olarak tespit edilmiştir.

Finansal tabloların tam, tarafsız ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulması amacıyla yapılan uygulama neticesinde; 2022 ilk altı aylık veriler ile 2021 ilk altı aylık verileri karşılaştırılmıştır. Tablo 4 incelendiğinde işletmenin 2022 yılında 1.636.091 TL kâr elde ederken, 2021 yılında 1.469.695 TL kâr elde edildiği belirtilmiştir. Düzeltme işlemleri uygulanmadan önce şirketin kârlılığını nispeten artırdığı görülmektedir. Fakat enflasyon düzeltme işlemi gerçekleştirildikten sonra şirketin kârlılığını artırmadığı tam aksine yaklaşık %50 oranında kârlılığını azalttığı belirlenmiştir. Bu durumun işletme yöneticileri açısından oldukça dikkat edilmesi gereken bir husus olduğu söylenebilir. Ayrıca işletmenin ödediği vergi bakımından değerlendirmeler yapılacak olursa 2021 yılında 433.929 TL vergi ödendiği, 2022 yılında düzeltme işlemleri gerçekleştirilmeden 445.569 TL vergi ödendiği görülmektedir. Düzeltme işlemi yapıldıktan sonra işletmenin daha önce bahsedildiği gibi abartı kârlarının tespit edildiği ve bu kârlara yönelik düzeltme işlemlerinin gerçekleştirilmesi sonucunda ödeyeceği verginin 187.139 TL olması gerektiği söylenebilir. Bu durumun vergi mükellefleri açısından finansal açıdan olumlu bir husus olarak gözükmemesinin yanı sıra vergi tahsilatı gerçekleştiren devletler açısından ise gelir kaybına neden olduğu söylenebilir. Ülkemizde daha önceki bölümlerde bahsedildiği gibi enflasyon muhasebesi düzeltme işlemlerinin uygulanabilmesi için gerekli olan şartların sağlandığı fakat 29 Ocak 2022 tarihinde yayınlanan 7352 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici maddeyle enflasyon muhasebesi uygulamalarının 2023 yılına kadar ertelendiği belirtilmiştir.

3. Sonuç

TMS ve BOBİ FRS' ye göre uygulanan enflasyon muhasebesi uygulamasında, standartlarda belirtilen azami şartların sağlanmasında dikkate alınacak enflasyon kategorisinin Yİ-ÜFE olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca yine standartlarda yer alan bilgiler ışığında enflasyon muhasebesi yöntemlerinden, fiyatlar genel seviyesi enflasyon muhasebesi yönteminin kullanılması gerektiği söylenebilir. İpek Doğal Enerji Kaynakları Araştırma ve Üretim A.Ş. üzerine gerçekleştirilen uygulama neticesinde, enflasyon muhasebesi uygulamaları ile işletmenin elde ettiği abartı kârlar tespit edilmiştir. Bu abartı kârlar neticesinde işletmenin ödediği/ödeyeceği vergi tutarlarının ödenmesi gerekenden daha yüksek olduğu belirlenmiştir. Yıllık bazda yapılan karşılaştırmalar neticesinde ise işletmelerin tarihi maliyetleri tercih etmeleri durumunda, bilgi kullanıcıları için yanıltıcı finansal bilgiler sunulduğu tespit edilmiştir. Yapılan literatür taraması sonucunda enflasyon muhasebesi uygulamaların, bilgi kullanıcılarına daha gerçekçi bilgiler sunduğunu tespit eden bir çok çalışma bulunmaktadır. Çalışma bu yönüyle literatürde yer alan çalışmaları desteklemektedir. Özetle, yüksek enflasyonlu dönemlerde, finansal tablolar üzerine fiyatlar genel seviyesi enflasyon muhasebesi yönteminin uygulanması ile işletmelerin finansal tablolarının tam, tarafsız ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulabildiği tespit edilmiştir.

TMS ve BOBİFRS Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standartlarının fiili işletme üzerine uygulanması aşamasında karşılaşılan çeşitli zorlukların olduğu söylenebilir. Bu zorluklara örnek olarak, enflasyon muhasebesi uygulamaları için yapılacak işlemler ve düzenlemeler hakkında ayrıntılı bir bilginin olmaması, finansal tabloda yer alan kalemlerin enflasyondan aynı oranda etkilenmeyeceği düşünülerek standartta bu hususlar hakkında bilgilere yer verilmemesi gösterilebilir. Bu bağlamda standartlarda enflasyon muhasebesi uygulamaları için daha detaylı bilgilere yer verilmesi gerektiği öneri olarak sunulabilir. Akademik çalışmalar için ise, günümüz ekonomik, siyasi, askeri gelişmeler neticesinde enflasyonun günlük

hayatımız içerisinde yeri ve öneminin gün geçtikçe artacağı düşünülmektedir. Bilgi kullanıcıları açısından enflasyon muhasebesi uygulamalarının hayati derecede önemli bir husus olacağı, bu bağlamda fiili işletmeler üzerinde uygulamaya dönük daha fazla çalışmaya yer verilmesi (sektörel bazda değerlendirmeler) bir başka öneri olarak sunulabilir.

Katkı Oranı ve Çıkar Çatışması Beyanı

Çalışmanın tüm aşamaları yazar(lar) tarafından tasarlanmış ve eşit oranda katkı sunulmuştur. Makalede, herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Etik Beyanı ve Finansal Destek

Makalede, akademik ve bilimsel etik kurallarına uyulmuştur. Makalede herhangi bir finansal kaynaktan yararlanılmamıştır.

Kaynaklar

- Acar, D., & Tugay, O. (2005, Nisan). Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulama Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma. *MUFAD Journal*(26), 81-94.
- Açık, S. (2006). Enflasyonun Finansal Tablolardaki Etkilerini Giderici Bir Yöntem Olarak Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye'deki Yasal Düzenlemeler. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 345-360.
- Agundu, P. U., & Maxwell, C. O. (2013). Looks of the Books of Nigerian Firms: Fairness of Inflation-Adjusted Accounting. *Journal of Financial Management and Analysis*, 27-38.
- Akdogan, N., Aktas, R., & Unal, S. (2009). Effects of Inflation Accounting on Financial Ratios: An Empirical Analysis of Non-Financial Firms Listed on Istanbul Stock Exchange. *The Icfai University Journal of Accounting Research*, 8(2), 47-62.
- Arzova, S. B., & Şahin, B. Ş. (2022). Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Süreçleri ve Enflasyon Muhasebesinin Finansal Raporlara Etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 32(170), 13-31.
- BOBİ FRS 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama. (2021). Kamu Gözetim Kurumu: [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-1%CC%87s%CC%A7letmeler-1%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-\(BOBİ%CC%87-FRS\)-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10265/Bu%CC%88yu%CC%88k-ve-Orta-Boy-1%CC%87s%CC%A7letmeler-1%CC%87c%CC%A7in-Finansal-Raporlama-Standard%C4%B1-(BOBİ%CC%87-FRS)-2021-Su%CC%88ru%CC%88mu%CC%88) adresinden alındı
- Boussard, D. (1984). The Impact of the Definition of Inflation on the Effectiveness of Inflation Accounting Adjustments. *Abacus*, 20(2), 157-169.
- Chamisa, E. (2007). The Use and Perceived Usefulness of IAS 29 Restated Financial Statements by Zimbabwean Investment Analysts. *South African Journal of Accounting*, 21(1), 57-79. doi: <https://doi.org/10.1080/10291954.2007.11435126>
- Chea, A. C. (2011). Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements. *International Journal of Business and Social Science*, 2(20), 12-19.
- Civan, M., Kara, E., & Yıldız, F. (2004). Enflasyon Muhasebesi 5024 Sayılı Kanun ve 328 Sıra No'lu Genel Tebliğine Uygun Örnek Uygulamalar. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Çankaya, F., & Dinç, E. (2004, Eylül). 5024 Sayılı Kanun'la Getirilen Enflasyon Muhasebesi Uygulaması ve Doğurduğu Sorunlar. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 18(3-4), 369-384.
- Daly, D. J. (1985). Inflation, Inflation Accounting and Its Effect, Canadian Manufacturing, 1966-82. *The Review of Income and Wealth*, 34(4), 355-374.
- Frank, E. O. (2019). A Comparative Analysis of Inflation-Adjusted and Historical Cost Accounting Information: Implications for the Value Relevance of Corporate Reports. *Trends Economics and Management*, 33(1), 35-50.
- Hale, D. (1978, SEPTEMBER-OCTOBER). Inflation Accounting and Public Policy Around the World. *Financial Analysts Journal*, 34(5), 59-72.
- Higson, A., Shinozawa, Y., & Tippett, M. (2007). IAS 29 and The Cost of Holding Money under Hyperinflationary Conditions. *Accounting and Business Research*, 37(2), 97-121.

- İleri, H., & Altınışik, İ. (2004). Enflasyon Düzeltmesinin Gerekliği Enflasyon Muhasebesinin Uygulanabilirliği ve Muhasebeciler Üzerinde Yapılan Bir Araştırma: Karaman Örneği. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 7(1-2), 39-52.
- İlter, C. (2012, December 7). *Exploring the Effects of Inflation on Financial Statements*. İlter, Cenap, Exploring the Effects of Inflation on Financial Statements Through Ratio Analysis (December 7, 2012). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2186707> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2186707>. adresinden alındı
- Jennings, R., & Maturana, G. (2005). The Usefulness of Chilean Inflation Accounting. *Revista Abante*, 8(1), 85-118.
- Kantar, M. A., Abar, H., & Öndeş, T. (2021, Nisan). Enflasyonun İşletmelerin Finansal Oranlarına Etkisi: BİST İmalat Sektöründe Bir Uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(90), 1-18.
- Karapınar, A., & Ayanoğlu, Y. (2005). Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Meslek Mensuplarına Etkisi Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(1), 1-16.
- Karapınar, A., Zaif, F., & Bayırlı, R. (2012). Impact of Inflation Accounting Application on Key Financial Ratios. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 4(1), 44-57.
- Karasioğlu, F., & Erdemir, N. K. (2005). Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarında Temel İşlemler Üzerine Bir Çalışma. *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 5(2), 146-167.
- Keleş, D. (2015). TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı Çerçevesinde Finansal Tabloların Düzeltmesi ve Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(3), 31-52.
- Kırkulak, B., & Balsarı, Ç. K. (1997). Enflasyon Muhasebesi ve Hisse Senedi Getirileri: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB) Üzerine Bir Uygulama. *İMKB Dergisi*, 11(42), 19-36.
- Koçak, A., & Arun, Ö. (2006). İçerik Analizi Çalışmalarında Örneklem Sorunu. *Selçuk İletişim Dergisi*, 4(3), 21-28.
- Olarewaju, O., Mbambo, M., & Ngiba, B. (2020). Effects of Inflation Accounting on Organizational Decisions and Financial Performance in South African Retail Stores. *Problems and Perspectives in Management*, 18(4), 85-95.
- Özdemir, F. S., & Arslan, S. (2007). Enflasyon Muhasebesinde Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırılmalı Analizi. *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*(2), 87-104.
- Özkan, T. (2005, Mayıs). Enflasyon Muhasebesi Uygulamasının Firmaların Finansal Yapıları Üzerine Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(49), 49-72.
- Öztürk, V. (2008). ENFLASYON MUHASEBESİ UYGULAMASININ MEVDUAT BANKALARININ KÂRLARINA OLAN ETKİSİ. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV)*, 10(1), 109-139.
- Özulucan, A. (2002). Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkileri, Türkiye Muhasebe Standardı-2 ve Sermaye Piyasası Kurulu Seri: XI- No: 20 Çerçevesinde Önerilen Enflasyon Muhasebesi Yöntemi ve Enflasyon Muhasebesine Geçişte Alınabilecek Önlemler. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 9(1-2), 25-41.
- Özulucan, A. (2002). Enflasyonun Muhasebe Verileri Üzerindeki Etkisinin Giderilmesinde Kullanılan Otofianman Yöntemleri ve Enflasyon Muhasebesi Üzerine Bir Araştırma. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 57(4), 127-152.
- Rezende, A. J., Guerreiro, R., & Dalmácio, F. Z. (2012). An analysis of the deinstitutionalization of inflation-adjusted accounting practices in Brazilian companies. *R. Cont. Fin. - USP, São Paulo*, 23(58), 33-51.
- Tamimi, O., & Orbán, I. (2020). Hyperinflation and Its Impact on the Financial Results. *Intellectual Economics*, 14(2), 5-16.
- Taylan, H. H. (2011). Sosyal Bilimlerde Kullanılan İçerik Analizi ve Söylem Analizinin Karşılaştırılması. *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 1(2).
- Thies, C. F., & Sturrock, T. (1987). What Did Inflation Accounting Tell Us? *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 2(4), 375-391.
- TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama. (2008, Kasım 28). Kamu Gözetim Kurumu: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_29_2018.pdf adresinden alındı
- TUİK. (2022, Ağustos). TUİK: <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Yurt-Ici-Uretici-Fiyat-Endeksi-Temmuz-2022-45856> adresinden alındı
- Vanoli, A. (1999). Interest and Inflation Accounting. *Review of Income and Wealth*, 45(3), 279-302.

- Varol, N. (2022). Inflation Accounting in Terms of Tax Legislation and Accounting Standards in Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(93), 19-30.
- Yıldız, F. (2018, January). Türkiye'de Muhasebe Bilgi Sisteminden Sağlanan Bilginin Yeterliliği ve Enflasyon Muhasebesi Uygulaması Gereği. *Accounting and Financial History Research Journal*(14), 202-217.
- Yükçü, S., Alkan, G. İ., Kaplanoğlu, E., & İçerli, M. Y. (2021). *BOBİ FRS Uygulamaları*. İstanbul: İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası.