TMS 29

YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 29 *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*" 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarihli ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

  1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no'lu,
  2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 91 sıra no'lu,
  3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 117 sıra no'lu

  Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci ve üçüncü değişiklikler ise doğrudan TMS 29 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2007, üçüncü değişiklik ise 31/12/2008 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Türkiye Muhasebe Standardı 29
Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

Kapsam

1 **Bu Standart, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, konsolide finansal tabloları da dahil olmak üzere, tüm temel finansal tablolarında uygulanır.**

2 Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Para satın alma gücünü öyle bir oranda kaybeder ki, farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur.

3 Bu Standart, yüksek enflasyonun varlığına ilişkin kesin bir oran tanımlamaz. Finansal tabloların bu Standarda göre düzeltilmesinin ne zaman gerekli hale geleceği konusu bir takdir meselesidir. Yüksek enflasyon, bir ülkenin, bunlarla sınırlı kalmamak üzere, aşağıdakileri de içeren ekonomik özelliklerince belirlenir:

(a) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih eder. Elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme vb suretiyle değerlendirilir;

(b) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alır. Fiyatlar da bu döviz cinsinden belirlenebilir;

(c) Kredili satış ve satın almalardaki fiyatlar; süre kısa bile olsa, kredi süresi boyunca satın alma gücünde beklenen zararları karşılayacak şekilde belirlenir;

(d) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir 'fiyat endeksi'ne bağlıdır ve

(e) Son üç yılın kümülatif enflasyon oranı %100'e yaklaşmakta ya da aşmaktadır.

4 Aynı yüksek enflasyonlu ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler bu Standardı aynı tarihten itibaren uygular. Bu Standart, raporlama yapılan para birimine sahip olan ülkede yüksek enflasyonun mevcut olduğunun tespit edildiği raporlama döneminin başından itibaren tüm işletmelerin finansal tablolarına uygulanır.

Finansal Tabloların Düzeltilmesi

5 Fiyatlar, zamanla özel ya da genel politik, ekonomik ve sosyal etkenlerin sonucunda değişir. Arz/talep değişiklikleri ve teknolojik değişiklikler gibi özel etkenler her bir mal veya hizmetin fiyatının önemli ölçüde ve birbirinden bağımsız olarak artmasına ya da azalmasına neden olabilir. Bunun yanında, genel etkenler fiyat seviyelerinde ve dolayısıyla da paranın genel satın alma gücünde değişimlere neden olabilir.

6 İşletmeler, finansal tablolarını, genel fiyat düzeyindeki değişimlerden ya da kayıtlarda yer alan varlık ya da borçların özel fiyatlarındaki artışlardan bağımsız olarak, tarihi maliyet esasına göre hazırlar. Bu durumun istisnasını, işletmenin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçmek zorunda olduğu ya da ölçmeyi tercih ettiği varlık ve borçlar oluşturur. Örneğin, maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değer üzerinden yeniden değerlenebilir; biyolojik varlıkların da gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmeleri gerekir. Bununla beraber bazı işletmeler, elde tutulan varlıkların özel fiyatlarındaki değişimlerin etkisini yansıtan cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış finansal tablolar sunar.

7 Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, ister tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olsun, finansal tablolar ancak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine (paranın satın alma gücüne) göre raporlanmaları halinde faydalı olurlar. Sonuç olarak bu Standart, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan işletmelerin finansal tablolarına uygulanır. Bu Standart tarafından istenen bilgilerin, enflasyona göre düzeltmenin yapılmadığı finansal tablolara ek olarak sunulması mümkün değildir. Ayrıca, düzeltme öncesi finansal tabloların ayrıca sunulması uygun değildir.

8 **Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmenin finansal tabloları, ister tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımıyla hazırlanmış olsun, raporlama dönemi (bilanço tarihi) sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilir. "TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*" Standardı (13/8/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan) uyarınca istenen önceki dönemlere ait karşılaştırmalı rakamlar ve önceki dönemlere ait herhangi bir bilgi de raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimi cinsinden ifade edilir. Farklı bir para biriminin kullanıldığı finansal tablolarda karşılaştırmalı tutarların sunumunda "TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*" Standardının 42(b) ve 43 üncü Paragrafları uygulanır.**

9 **Net kâr üzerindeki kazanç veya kayıp *(net parasal pozisyon kâr veya zararı)*, kâr veya zarara dahil edilerek ayrıca gösterilir.**

10 Bu Standarda göre finansal tabloların düzeltilmesi, değerlendirmede kullanılacak takdirin yanı sıra bazı işlemlerin uygulanmasını da gerektirir. Bu işlemlerin ve değerlendirmelerin bir dönemden diğerine tutarlı olarak uygulanması, düzeltilmiş finansal tablolardaki sonuçların mutlak doğruluğundan daha önemlidir.

Tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolar

Finansal durum tablosu (*bilanço*)

11 Raporlama dönemi sonu itibarıyla cari ölçüm birimine göre ifade edilmemiş finansal durum tablosu (*bilanço*) kalemleri, genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

12 Parasal kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmezler. Parasal kalemler elde tutulan para ile para olarak alınacak veya ödenecek kalemlerdir.

13 Endekse bağlı tahviller ve krediler gibi çeşitli anlaşmalarla fiyat değişikliklerine bağlanmış olan aktif ve pasifler, raporlama dönemi sonundaki değerlerine getirilmelerini sağlamak amacıyla anlaşma şartları çerçevesinde düzeltilir. Bu kalemler, düzeltilmiş finansal durum tablosunda (bilançoda) düzeltilmiş değerleri üzerinden taşınır.

14 Diğer tüm aktif ve pasifler, parasal olmayan kalemlerdir. Bazı parasal olmayan kalemler, raporlama dönemi sonundaki cari tutarlarından taşınır (net kâr ve gerçeğe uygun değeri ile değerlenenler gibi) ve bu nedenle düzeltilmezler. Diğer tüm parasal olmayan aktif ve pasifler düzeltilir.

15 Parasal olmayan kalemlerin çoğu, maliyet değerlerinden ya da amortisman düşülmüş maliyet değerinden taşınır, dolayısıyla elde etme tarihindeki cari tutarlardan gösterilir. Her bir kalemin düzeltilmiş maliyeti veya amortisman düşülmüş düzeltilmiş maliyeti; tarihi maliyet ve birikmiş amortismana bir genel fiyat endeksindeki elde etme tarihinden raporlama dönemi sonuna (bilanço tarihine) kadar olan sürede gerçekleşen değişimin etkisinin yansıtılmasıyla belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar, hammadde ve ticari mallar, şerefiye, patent, ticari marka ve benzeri varlıklar satın alma tarihlerinden itibaren düzeltilir. Yarı mamuller ve mamuller satın alma ve üretim maliyetlerinin oluştuğu tarihlerden itibaren düzeltilir.

16 Maddi duran varlıkların iktisap tarihlerini içeren ayrıntılı kayıtlar mevcut olmayabilir ya da tahmin edilmeleri mümkün olmayabilir. Böyle ender durumlarda, bu Standardın ilk defa uygulandığı dönemde, varlıkların bağımsız profesyonel bir değerlendirme sonucunda tespit edilen değerlerini düzeltmeye baz olarak almak gerekli olabilir.

17 Bu Standart tarafından maddi duran varlıkların düzeltilmesinin istendiği dönemlerde, bir genel fiyat endeksi mevcut olmayabilir. Böyle durumlarda, geçerli para birimi ile nispeten istikrarlı bir yabancı para birimi arasındaki değişim kuru hareketleri gibi esaslara dayalı bir tahmini kullanmak gerekebilir.

18 Bazı parasal olmayan kalemler, örneğin daha önceki bir tarihte yeniden değerlenmiş maddi duran varlıklar, elde etme tarihi ya da finansal durum tablosu (*bilanço*) tarihi dışındaki tarihlerdeki cari değerlerinden taşınırlar. Böyle durumlarda, defter değerleri yeniden değerleme tarihinden itibaren düzeltilir.

19 Bir parasal olmayan kalemin düzeltilmiş değeri, eğer geri kazanılabilir tutarını aşıyorsa, ilgili Standartlar çerçevesinde azaltılır. Örneğin, maddi duran varlıkların, şerefiyenin, patent ve ticari markaların düzeltilmiş tutarları geri kazanılabilir tutarına, stokların düzeltilmiş tutarları da net gerçekleşebilir değerine indirilir.

20 Özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir yatırım, yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapabilir. Böyle bir yatırımın finansal durum tablosu (bilanço) ve kapsamlı gelir tablosu, yatırımcının işletmenin net aktifleri ve kâr ya da zarardaki payını hesaplamak amacıyla, bu Standarda göre düzeltilir. Yatırımın düzeltilmiş finansal tabloları bir yabancı para biriminde hazırlanmışsa, kapanış kurundan çevrilir.

21 Enflasyonun etkisi genellikle borçlanma maliyetlerine yansır. Hem borçlanmayla finanse edilen sermaye harcamalarını düzeltmek, hem de borçlanma maliyetlerinin enflasyonun etkisine isabet eden kısmını aktifleştirmek uygun değildir. Borçlanma maliyetlerinin bu kısmı, maliyetlerin oluştuğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir.

22 Bir işletme, açık bir faiz yükü oluşturmadan ödemeyi ertelemeye izin veren bir anlaşma çerçevesinde varlık edinebilir. Faiz tutarının tespitinin pratik olmadığı durumlarda; böyle aktifler iktisap tarihinden değil, ödeme tarihinden itibaren düzeltilir.

23 "-"

24 Bu Standardın ilk defa uygulandığı dönemin başında, geçmiş yıl kârları/zararları ve yeniden değerleme değer artışları hariç, özkaynak kalemleri işletmeye konuldukları ya da oluştukları tarihten itibaren bir genel fiyat

endeksi ile düzeltilir. Önceki dönemlerde oluşan yeniden değerleme değer artışları iptal edilir. Düzeltilmiş geçmiş yıl kârları/zararları tutarı, düzeltilmiş finansal durum tablosundaki (*bilançodaki*) tüm diğer tutarlardan elde edilir.

25 İlk uygulama döneminin sonunda ve izleyen dönemlerde, özkaynakların tüm kalemleri dönem başından ya da işlem tarihinden başlamak üzere bir genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Özkaynaklarda dönem içinde meydana gelen hareketler "TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu*" Standardına göre açıklanır.

Kapsamlı gelir tablosu

26 Bu Standart, kapsamlı gelir tablosunun tüm kalemlerinin raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilmesini gerektirir. Bu nedenle tüm gelir ve gider kalemlerinin ilk kaydedildikleri tarihlerden itibaren genel fiyat endeksinde gerçekleşen değişime göre düzeltilmesi gerekir.

Net kârdaki kazanç veya kayıp

27 Enflasyon döneminde, aktif ve borçlarının bir fiyat düzeyine bağlı olmadığı oranda, parasal borçlarından daha fazla parasal varlık taşıyan bir işletme satın alma gücünü kaybederken, parasal varlıklarından daha fazla parasal borç taşıyan bir işletme ise satın alma gücü kazanır. Bu net kârdaki kazanç ya da kayıplar, parasal olmayan aktiflerin, özkaynakların, kapsamlı gelir tablosu kalemlerinin ve endekse bağlı varlık ve borçların düzeltme farklarından kaynaklanabilir. Kazanç veya kayıp, parasal aktifler ve parasal borçlar arasındaki dönem içi ağırlıklı ortalama farkın genel fiyat endeksindeki değişim ile çarpılması yoluyla tahmin edilebilir.

28 Net kârdaki kazanç veya kayıp, kâr ya da zarara dahil edilir. Fiyat değişimlerine anlaşmayla bağlı aktif ve pasiflere 13 üncü Paragrafta belirtildiği gibi yapılan düzeltme net parasal pozisyon kâr/zararı ile netleştirilir. Faiz gelir ve gideri ile yatırılan veya borçlanılan fonlarla ilgili kur farkları gibi diğer gelir ve gider kalemleri de net parasal pozisyon ile ilişkilendirilir. Bu tür kalemler kapsamlı gelir tablosunda ayrıca gösterilse de, net parasal pozisyon kâr/zararı ile beraber gösterilmeleri faydalı olabilir.

Cari maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolar

Finansal durum tablosu (*bilanço*)

29 Cari maliyet esasına göre değerlenmiş kalemler hali hazırda raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiklerinden düzeltilmezler. Finansal durum tablosundaki (bilançodaki) diğer kalemler 11-25 nolu paragraflarda belirtildiği şekilde düzeltilir.

Kapsamlı gelir tablosu

30 Cari maliyet esasına göre hazırlanmış kapsamlı gelir tablosu düzeltme öncesi, genellikle ilgili işlem ya da olayların gerçekleştiği tarihlerdeki cari maliyetleri içerir. Satılan malın maliyeti ve amortisman gideri, tüketim tarihlerindeki cari maliyetlerden kaydedilir; satışlar ve diğer giderler gerçekleştikleri tarihlerdeki parasal tutarlara göre muhasebeleştirilir. Bu nedenle, tüm tutarların genel bir fiyat endeksi kullanılarak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre düzeltilmesi gerekir.

Net kârdaki kazanç veya kayıp

31 Net kârdaki kazanç veya kayıp, 27 nci ve 28 inci paragraflarda belirtildiği şekilde muhasebeleştirilir.

Vergiler

32 Finansal tabloların bu Standarda göre düzeltilmesi, varlık ve borçların finansal durum tablosundaki (*bilançodaki*) defter değerleri ile vergiye esas değerleri arasında farklara neden olabilir. Bu tür farklar "TMS 12 *Gelir Vergileri*" Standardına göre muhasebeleştirilir.

Nakit akış tablosu

33 Bu Standart nakit akış tablosundaki tüm kalemlerin raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilmesini gerektirir.

Karşılaştırmalı rakamlar

34 İster tarihi maliyet ister cari maliyet yaklaşımına göre hazırlanmış olsun, önceki raporlama döneminin karşılaştırmalı rakamları raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm biriminden ifade edilebilmeleri için genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Önceki dönemlere ilişkin açıklanan bilgiler de raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edilir. Karşılaştırmalı rakamların sunumunda farklı bir para biriminin kullanılması durumunda TMS 21 in 42(b) ve 43 nolu paragrafları uygulanır.

Konsolide finansal tablolar

35 Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapan bir ana ortaklık, yine yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimlerinde raporlama yapan bağlı ortaklıklara sahip olabilir. Bu tür bağlı ortaklıkların finansal tabloları, ana ortaklığın finansal tablolarına dahil edilmeden önce raporlama yaptığı ülkenin para biriminde genel bir fiyat endeksi kullanılarak düzeltilmelidir. Eğer söz konusu olan yabancı bir bağlı ortaklık ise, düzeltilmiş finansal tabloları kapanış kurlarından çevrilir. Yüksek enflasyonlu ekonomilerin para birimlerinde raporlama yapmayan bağlı ortaklıkların finansal tabloları TMS 21 hükümlerine tabidir.

36 Farklı raporlama dönemi sonlarına ait finansal tabloların konsolide edilmesi durumunda, parasal olsun olmasın tüm kalemler, konsolide finansal tabloların düzenlenme tarihindeki cari ölçüm birimine göre düzeltilir.

Genel fiyat endeksinin seçimi ve kullanımı

37 Finansal tabloların bu Standarda göre düzeltilmesi, genel satın alım gücündeki değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanımını gerektirir. Aynı ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler tarafından aynı endeks kullanılır.

Yüksek enflasyon döneminin sona ermesi

38 Yüksek enflasyon dönemi sona erdiğinde ve işletme finansal tablolarının hazırlanması ve sunumunu bu Standarda göre yapmayı bıraktığında; önceki raporlama döneminin cari ölçüm birimine göre ifade edilen dönem sonu tutarları, izleyen finansal tablolarda defter değerleri için esas alınır.

Açıklamalar

39 İşletmelerce aşağıdaki açıklamalar yapılır:

(a) Finansal tabloların ve önceki dönemlere ait karşılaştırmalı rakamların raporlama yapılan para biriminin genel satın alma gücündeki değişimlere göre düzeltildiği ve sonuç olarak raporlama dönemi sonundaki cari ölçüm birimine göre ifade edildiği;

(b) Finansal tabloların tarihi veya cari maliyet yaklaşımlarından hangisine göre hazırlandığı ve

(c) Raporlama dönemi sonunda geçerli fiyat endeksi ve niteliği ile cari ve önceki raporlama dönemlerinde endekste meydana gelen hareketler belirtilmelidir.

40 Bu Standart tarafından istenen açıklamalar enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin anlaşılması için gereklidir. Ayrıca, bu esasların ve sonuçların anlaşılması için ilave bilgi sağlanması da amaçlanmaktadır.