

MUHASEBE

enstitüsü

DERGİSİ

- Prof. Dr. Nasuhi BURSAL : Yönetim Muhasebesinin Gelişme Aşamaları ve Yeni Bekleyişler
- Doç. Dr. Fahir BİLGİNOĞLU ✓: Genel Hesap Planları ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun Standart Genel Hesap Planı
- Doç. Dr. Cengiz ERDAMAR ✓: Katma Değer Vergisi'nin Fiyatlara Etkisi
- Doç. Dr. Ahmet YÜKSEL : Katma Değer Vergisi
- Dr. Göksel YÜCEL : Amortisman Konusunda Türkiye'deki Muhasebe Uygulamalarının Özellikleri
- Arş. Grv. Recep PEKDEMİR : Ülkemizdeki Muhasebe Uygulamalarından Özel Bir Problem: Yemelik Yumurta Tavuklarında Amortisman Uygulaması
- Dr. Erdal BALABAN : Yatırım Planlamasında En Kısa Süreye En Az Harcama ile Ulaşan Bir Uygulama
- Dr. Latife BABAYİĞİT

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

YENİ YAYINLAR

Uluslararası Muhasebe Standardı 15 — Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler

Uluslararası Eğitim ilkeleri 4 — Mesleki Temel Bilgilerle İlgili İlkeler

MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ MAKALELERİ Sayı 1 — 38 Nisan 1975 — Kasım 1984

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 15

Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler

Çeviren :

Balamir YENİ

I.Ü. İşletme Fakültesi
Muhasebe Anabilim Dalı
Finansal Muhasebe Birimi

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 15

Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler

GİRİŞ

1 — Bu bildiriye değişen fiyat seviyelerinin bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun belirlenmesinde kullanılan ölçütler üzerindeki etkileri yansıtan bilgiler ele alınmıştır. Birçok ülkede bu gibi bilgiler başlıca finansal tablolara ek olarak sunulmakta, ancak bu tabloların bir bölümü olmamaktadırlar. Bu bildiri başlıca finansal tabloların değişen fiyat seviyelerinin etkilerini yansıtan bir esasa göre hazırlanmamaları halinde işletme tarafından uygulanması gereken muhasebe ve raporlama yöntemlerine ilişkin değildir.

2 — Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, Uluslararası Muhasebe Standardı 6, «Değişen Fiyatlar Karşısındaki Muhasebe Uygulamaları» yerine geçer.

3 — Bu bildiri faaliyet gösterdikleri ekonomi sektörü bakımından hasılat, kâr, varlık ve istihdam seviyeleri önemli olan işletmeler tarafından uygulanır. Hem ana işletmenin finansal tablolarının hem de konsolide finansal tablolarının sunulduğu hallerde bu bildiri gereğince açıklanması gereken bilgilerin sadece konsolide finansal tablolarda belirtilmeleri yeterlidir.

4 — Bu bildiriye belirtilen bilgilerin ana işletme tarafından belirtilen esaslara göre konsolide bilgilerin açıklanması halinde ana işletmenin faaliyet gös-

terdiği ülkede bulunan tabii işletmeler tarafından sunulmaları zorunlu değildir. Ana işletmenin faaliyet gösterdiği ülkeden başka birinde bulunan işletmeler tarafından bu bildiriye belirtilen bilgilerin sözkonusu ülkedeki ekonomik bilgilerin sözkonusu ülkedeki ekonomik bakımdan önemli nitelikteki işletmeler tarafından belirtilmeleri halinde gereklidir.

5 — Değişen fiyat seviyelerinin etkilerini yansıtan bilgilerin sunulması daha açıklayıcı ve bilgi sağlayan finansal raporlama düzeninin geliştirilebilmesi için desteklenmelidir.

AÇIKLAMA

6 — Fiyat seviyeleri çeşitli özel ve ya genel ekonomik ve sosyal etkenlerin sonucunda zaman içerisinde değişmektedirler. Arz ve talepteki değişimler veya teknolojik değişiklikler belirli varlıkların fiyatlarının birbirinden bağımsız olarak ve önemli miktarlarda yükselmelerine veya düşmelerine neden olabilirler. Buna ek olarak, genel etkenlerde fiyatlar genel seviyesinde, dolayısıyla paranın genel satınalma gücünde bir değişikliğe neden olabilirler.

7 — Birçok ülkede finansal tablolar duran varlıklar, tesis ve donanımın yeniden değerlendirildiği veya stokların ya da diğer dönen varlıkların net gerçekleştirilebilir değerleri üzerinden gösteri-

lebildiği haller dışında fiyatlar genel seviyesinde veya elde bulundurulmuş varlıkların özel fiyatlarında ortaya çıkan değişimler dikkate alınmadan tarihi maliyet esasına göre hazırlanmaktadır. Bu standarda açıklanması istenilen bilgiler bir işletmenin finansal tablolarını kullanan kişilerin değişen fiyatların faaliyet sonuçları üzerindeki etkilerinden haberdar olmalarını sağlamak amacıyla açıklanmaları gereği kabul edilmiştir. Ancak finansal tabloların gerek tarihi maliyet yöntemine gerekse değişen fiyatlar seviyesinin etkisini yansıtan diğer bir yöntemle hazırlanması sonucunda bir işletmenin bütün olarak değeri belirlenmemektedir.

Değişen Fiyat Seviyeleri Karşısındaki Uygulamalar

8 — Değişen fiyat seviyelerinin etkilerini yansıtmak amacıyla açıklanan finansal bilgiler çeşitli şekillerde hazırlanabilirler. Bir yöntem uyarınca finansal bilgiler genel satınalma gücüne göre belirlenmektedir. Diğer bir yöntemde ise varlıkların özel fiyatlarındaki değişimler dikkate alınarak tarihi maliyetler yerine cari maliyetler dikkate alınmaktadır. Üçüncü bir yöntemde ise bu iki yöntemin özellikleri birleştirilmektedir.

9 — Yukarıda belirtilen uygulamalara paralel olarak kârın belirlenmesiyle ilgili iki temel yaklaşım vardır. Bir yaklaşıma göre kâr, sahiplerin işletme üzerindeki haklarının (özsermayenin) genel satınalma gücünün belirlenmesinden sonra hesaplanmaktadır. Diğer yaklaşımda ise kâr işletmenin faaliyet kapasitesinin belirlenmesinden sonra hesaplanmaktadır. Bu hesaplamada genel fiyat seviyesi ile ilgili bir ayarlama yapılabilir ya da böyle bir uygulamaya gidilmeyebilir.

Genel Satınalma Gücü Yaklaşımı

10 — Genel Satınalma Gücü yaklaşımı genel fiyat seviyesindeki değişimler

nedeniyle finansal tablolardaki kalemlerin bazılarının veya tümünün değerlendirilmesini içermektedir. Bu konuda ileri sürülen görüşler genel satınalma gücü ile ilgili olarak yapılan bu yeniden değerlemelerin hesap tutarlarını değiştirdiklerini ancak uygulanan değerlendirme esaslarını etkilemediğini vurgulamaktadırlar. Bu yaklaşımda kâr normal olarak uygun bir indeksin kullanılması ile genel fiyatlar seviyesindeki değişimler amortisman, satışlar maliyeti ve net parasal kalemler üzerindeki etkilerini içerir ve işletme ortaklarının haklarının (özsermaye) genel satınalma gücünün belirlenmesinden sonra hesaplanır ve açıklanır.

Cari Maliyet Yaklaşımı

11 — Cari maliyet yaklaşımında çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemler genel olarak temel değerlendirme ölçüsü olarak yerine koyma maliyetini (ikame değeri-replacement cost) kullanılmaktadır. Ancak yerine koyma maliyetinin net gerçekleşebilir değerden ve bugünkü değerden daha yüksek olmaları halinde, değerlendirme ölçüsü olarak genellikle net gerçekleşebilir değer ile bugünkü değerden yüksek olanı kullanılmaktadır.

12 — Belirli bir varlığın yerine koyma maliyeti normal olarak yeni kullanılmış veya aynı üretim kapasitesine ya da hizmet potansiyeline sahip benzer nitelikteki bir varlığın cari elde etme maliyetine göre belirlenmektedir. Net gerçekleşebilir değer genellikle varlığın net cari satış fiyatını ifade etmektedir. Bugünkü değer varlıktan gelecekte elde edilecek net hasılatların uygun bir şekilde iskonto edilmesi ile tahmin edilen cari değerlerini ifade etmektedir.

13 — Özel fiyat indeksleri çeşitli kalemlerin cari maliyetlerinin belirlenmesinde özellikle bu kalemlerle ilgili yakın zamanda bir işlem yapılmamışsa, bunlara ilişkin herhangi bir fiyat listesi elde edilemiyorsa veya bu listeler kullanışlı

değilseler, bir araç olarak kullanılabilirler.

14 — Cari maliyet yöntemleri işletme için önemli nitelikteki fiyat değişikliklerinin amortisman ve satışların maliyeti üzerindeki etkilerinin dikkate alınmalarını gerekli kılmaktadırlar. Bu nitelikteki yöntemlerin çoğu değişen fiyatlarla işletmenin finansal yönetimi arasındaki ilişkiyi dikkate alan bazı ayarlamaları içermektedir. Bu ayarlama tiplerine ilişkin görüşler 15-17'nci paragrafta belirtilmiştir üzere değişiklikler göstermektedir.

15 — Bazı cari maliyet yöntemleri uzun vadeli borçları da kapsamak üzere tüm parasal varlıklarla ilgili değişen fiyatların etkilerini yansıtan ayarlamaları içermektedir. Bu ayarlamalar fiyatların yükseldiği zamanlarda elde tutulan net parasal varlıklar nedeniyle (parasal varlıkların parasal borçlardan fazla olması) bir zarar rakamını, ya da net parasal borçlara sahip olma (parasal borçların parasal varlıklardan fazla olması) nedeniyle bir kâr rakamını ortaya çıkarabilir. Koşulların değişmesi hallerinde karşıt sonuçlar söz konusu olabilir. Diğer yöntemlerdeki uygulamalar ise sadece işletmenin net çalışma sermayesini etkileyen parasal varlıkların ve borçların ayarlanmalarını içermektedir. Her iki uygulama şeklinde de sadece parasal olmayan varlıkların değil aynı zamanda parasal varlıkların da işletmenin faaliyet kapasitesinin belirlenmesinde önemli unsurlar oldukları kabul edilmektedir. Yukarıda açıklanan cari maliyet yöntemlerinin ortak özellikleri, işletme kârının faaliyet kapasitesinin belirlenmesinden sonra hesaplanması biçiminde belirtilebilir.

16 — Diğer bir görüşe göre varlıkların yerine koyma maliyetlerinde ortaya çıkan artışların etkilerinin gelir tablosunda belirtilmesi bunların borçlanarak elde edilmeleri halinde gerekli değildir. Bu görüşe dayanan yöntemlerde kâr, bir işletmenin ortakları tarafından finanse

edilen faaliyet kapasitesinin belirlenmesinden sonra hesaplanmakta ve raporlanmaktadır. Bu hesaplamada amortismanlarla, satışlar maliyetiyle ve yöntemin gerektirdiği diğer konularla ilgili yapılması gereken toplam ayarlama tutarının borçlanma yoluyla sağlanan varlık tutarının borçlanma ve özsermaye ile sağlanan varlık toplamına oranının saptanarak yeniden belirlenmesi sağlanabilir.

17 — Bazı cari maliyet yöntemleri işletme sahiplerinin hakları (özsermaye) tutarına uygulanmak üzere bir genel fiyatlar seviyesi indeksini kullanılmaktadır. Böyle bir uygulamada dönem içinde varlıkların yerine koyma maliyetlerinde meydana gelen artışın aynı dönemde işletme sahiplerinin haklarının genel satınalma gücündeki düşüşten daha az olması halinde, sahiplerin işletme üzerindeki haklarının (öz sermayenin) genel satınalma gücünü temsil eden bir indeksle belirlenmesi, kabul edilmektedir. Bazı hallerde böyle bir hesaplamanın net varlıkların genel satınalma gücü ile ifade edilen tutarlarıyla cari maliyetlerine göre belirlenen tutarları arasında karşılaştırmaların yapılabilmesini sağladığı belirtilmektedir. Kârı işletme sahiplerinin haklarının genel satınalma gücünün belirlenmesinden sonra hesaplayan ve raporlayan diğer yöntemlerde net varlıkların sözkonusu tutarları arasındaki fark rakamının işletme sahipleri için bir zarar veya kazanç tutarını belirttiği kabul edilmektedir.

Günümüzdeki Uygulama

18 — Değişen fiyatların etkilerini yansıtan ve yukarıda açıklanan çeşitli yöntemlerin uygulanması yoluyla elde edilen bilgiler başlıca ya da yardımcı finansal tablolarında sunulmaktadır, ancak konu üzerinde uluslararası alanda henüz bir birlik sağlanamamıştır. Bu nedenle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu sözkonusu işletmelere değişen fiyat seviyelerinin etkilerini açıklayan tek ve

genel nitelikte bir sistemin uygulanarak başlıca finansal tablolarını hazırlamaları konusunda önerilerde bulunulmadan önce daha bazı çalışmaların yapılması gerektiğine inanmaktadır. Başlıca finansal tablolarını tarihi maliyet esasına göre sunan işletmelerin aynı zamanda fiyat değişikliklerinin etkilerini yansıtan ek bilgileri açıklamaları halinde bu konuda gelişmelerin sağlanabilmesi kolaylaşabilecektir.

19 — Fiyat değişikliklerinin etkilerini yansıtan finansal bilgiler hazırlanırken dikkate alınması gereken kalemlerin neler olabileceğine ilişkin görüşler birbirlerinden farklılıklar göstermektedir. Bu görüşler uyarınca dikkate alınması gereken kalemler birkaç gelir tablosu kaleminden daha geniş kapsamlı gelir tablosu ve bilanço kalemlerine kadar farklılıklar göstermektedir. Uluslararası alanda bu gibi bilgilerin hazırlanmasında dikkate alınacak minimum kalemlerin saptanması arzulanmaktadır.

Belirtilmesi Gereken Asgari Açıklayıcı Notlar

20 — Bu standard uyarınca belirtilmeleri gereken asgari açıklayıcı notlar şunlardır;

(a) Duran varlıkların, tesis ve donanımın ve satışların maliyetinin değişen fiyat seviyelerinin etkilerini yansıtan

ayarlanmış tutarları veya bunlara yapılan ayarlamalar,

(b) Uygulanan yöntem gereğince 15-17 nci paragraflarda da belirtildiği gibi kârın hesaplanmasında dikkate alınmaları halinde parasal varlıklara yapılan ayarlamaların tutarları ile alacaklıların veya işletme sahiplerinin haklarının (özsermaye) bu ayarlamalardan etkilenmelerinin derecelerini gösteren parasal tutarlar,

(c) Değişen fiyat seviyelerinin etkilerini yansıtmak amacıyla yapılan ayarlamaların sonuçlar üzerindeki genel etkisi. Bunlara ek olarak cari maliyet yaklaşımının uygulanması halinde duran varlıkların, tesis ve donanımın ve stokların cari maliyetlerinin açıklanması yararlıdır ve bunların finansal tablolarda belirtilmeleri gereklidir.

21 — Hesaplamaların yapılmasında uygulanan yöntemlerin, kullanılan herhangi bir indeksin niteliğini de kapsayacak şekilde açıklanması istenilen bilgilerin anlaşılabilmesi için gereklidir.

Diğer Açıklamalar

22 — İşletmelerin ek açıklamalarda bulunmaları desteklenmektedir. İşletmeler açıklanan bilgilerin içinde buldukları koşullar açısından gösterdiği önemi de belirtilmelidir. Vergi karşılıklarına ve vergi hesaplarına yapılan ayarlamaların da açıklanması genellikle yararlı olacaktır.

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARDI 15

Değişen Fiyat Seviyelerinin Etkilerini Yansıtan Bilgiler

Uluslararası Muhasebe Standardı 15 bu bildirin 23-28 inci paragraflarını kapsamaktadır. Standard bu bildirin 1-22 nci paragrafları ve «Uluslararası Muhasebe Standartlarına Başlangıç» gözönüne alınarak okunmalıdır.

23 — Bu standardı uygulayacak işletmeler değişen fiyat seviyelerinin etkilerini yansıtan bir muhasebe yöntemini kullanarak 24-26 ncı paragraflarda belirtilen bilgileri sağlamalıdır.

24 — Açıklanması gereken bilgiler şunlardır,

(a) Duran varlıklar, tesis ve donanım amortismanlarına yapılan fiyat seviyesi ayarlamalarının tutarı veya bunların ayarlanmış tutarları,

(b) Satışların maliyetine yapılan ayarlamaların tutarı veya bunların ayarlanmış tutarları,

(c) Uygulanan yöntem gereğince kârın hesaplanmasında dikkate alınması halinde parasal varlıklara yapılan ayarlamalar, ve bu ayarlamaların borçlar ve işletme sahiplerinin hakları (özsermaye) üzerindeki etkileri,

(d) Uygulanan muhasebe yöntemi gereğince değişen fiyatların etkilerini yansıtan diğer kalemler için de sözkonusu olmak

üzere (a), (b) ve gerektiği hallerde (c)'de belirtilen ayarlamaların sonuçlar üzerindeki genel etkisi.

25 — Bir cari maliyet yönteminin uygulanması halinde duran varlıkların, tesislerin, donanımın ve stokların cari maliyetleri açıklanmalıdır.

26 — İşletmelerin 24-26 ncı paragraflarda belirtilen bilgileri saptamak için uyguladıkları yöntemler kullanılan indekslerin özelliklerini de kapsayacak bir şekilde açıklanmalıdır.

27 — 24-26 ncı paragraflarda belirtilen bilgilerin başlıca finansal tablolarda belirtilmemeleri halinde ek olarak açıklanmaları gereklidir.

Başlangıç Tarihi

28 — Bu Uluslararası Muhasebe Standardı, Uluslararası Muhasebe Standardı 6, «Değişen Fiyatlar Karşısındaki Muhasebe Uygulamaları»nın yerine geçer ve 1 Ocak 1983'te başlayan veya sonraki dönemleri kapsayan finansal tablolar için geçerlidir.