
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 10
(DMS 10)
YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE MALİ RAPORLAMA

RG 06 Haziran 2013 /28669

Amaç

1. Bu standardın amacı yüksek enflasyonlu ekonomilerde mali raporlamaya ilişkin esasların belirlenmesidir.

Kapsam

2. Mali tablolarını geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonomiye ait para birimiyle tahakkuk esasına göre hazırlayan ve sunan kamu kurum ve kuruluşları, kendi konsolide mali tablolarını da içeren temel mali tablolarında bu standardı uygular.

3. Yüksek enflasyonlu bir ekonomide, faaliyet sonuçlarının ve mali durum tablosunun düzeltme yapılmaksızın yerel para biriminde raporlanması anlamlı ve faydalı değildir. Paranın satın alma gücünü kaybetmesinden dolayı farklı zamanlarda meydana gelen işlemlerin veya diğer olayların tutarlarının karşılaştırılması, aynı hesap döneminde bile yanıltıcı olur.

4. Bu standart yüksek enflasyonun arttığı varsayılan durumda mutlak bir oran belirlemez. Yüksek enflasyonun varlığına, aşağıdakileri de içerecek şekilde bir ülkenin ekonomik koşullarına bakılarak karar verilir:

1) Nüfusun çoğunluğu servetini parasal olmayan varlıklarda ya da nispeten istikrarlı bir yabancı para biriminde tutmayı tercih ediyorsa veya elde tutulan yerel para, satın alma gücünü korumak üzere hemen yatırıma dönüştürme suretiyle değerlendiriliyorsa,

2) Nüfusun çoğunluğu parasal tutarları yerel para biriminden değil, nispeten istikrarlı bir döviz cinsinden dikkate alıyorsa ve fiyatlar bu döviz cinsinden de belirlenebiliyorsa,

3) Kredili alış ve satışlardaki fiyatlar; dönem kısa bile olsa, kredi dönemi boyunca satın alma gücünde beklenen kayıpları karşılayacak şekilde belirleniyorsa,

4) Faiz oranları, ücretler ve fiyatlar bir 'fiyat endeksi'ne bağlıysa,

5) Son üç yılın birikimli enflasyon oranı %100'e yaklaşıyor ya da aşıyorsa.

5. Yüksek enflasyonlu ekonominin para biriminde raporlama yapan bütün birimlerin aynı tarihten itibaren bu standardı uygulaması tercih edilir. Bununla birlikte bu standart; raporlama yapılan para biriminin yüksek enflasyonlu olduğunun tespit edildiği ülkede, raporlama döneminin başından itibaren tüm birimlerin mali tablolarına uygulanır.

Tanımlar

6. Bu standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamlarda kullanılır:

Nakit:

Elde bulunan para ve vadesiz mevduatlarıdır.

Parasal Kalemler:

Elde tutulan para ve sabit ya da belirlenebilir tutardaki parayla alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülüklerdir.

Parasal Olmayan Kalemler:

Parasal kalemler dışındaki kalemlerdir.

Varlığın Defter Değeri:

Bir varlığın birikmiş tükenme payı ve birikmiş değer düşüklüğü kaybının indirilmesinden sonra bilançoda sunulan tutarıdır.

Yükümlülüğün Defter Değeri:

Bir yükümlülüğün bilançoda sunulan tutarıdır.

Mali Tabloların Düzeltilmesi

7. Özellikle ya da genel politik, ekonomik ve sosyal etkenlerin sonucu olarak zamanla fiyat değişiklikleri olur. Arz ve talepteki değişiklikler ve teknolojik değişiklikler gibi özellikli etkenler bireysel fiyatların diğer fiyatlardan bağımsız olarak önemli derecede artmasına ya da azalmasına neden olabilir. Bunun yanı sıra genel etkenler fiyatların genel seviyesinde ve böylelikle paranın genel satın alma gücünde değişime neden olabilir.

8. Yüksek enflasyonlu bir ekonomide mali tablolar sadece raporlama tarihindeki cari ölçü birimiyle sunulduğunda faydalı olur. Bunun sonucu olarak da bu standart yüksek enflasyonlu bir ekonominin para

biriminde raporlama yapan birimlerin temel mali tablolarına uygulanır. Bu standart tarafından gerekli görülen bilgiler düzeltilmemiş mali tablolara ek olarak sunulamaz. Mali tabloların düzeltilmeden ayrı olarak sunulması önerilmez.

9. Kamu idareleri bütçe ile kıyaslanmaya olanak verecek şekilde mali tablolarında bütçesel bilgilere yer verirse, bütçesel bilgiler bu standarda göre düzeltilir.

10. Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonomiye ait olan birimin mali tabloları, raporlama tarihindeki cari ölçüm birimi ile sunulur. Mali tabloların sunulması hakkındaki standart hükümleri gereğince önceki dönemler için gerekli görülen karşılaştırmalı tutarlar ve önceki dönemlere ait herhangi bir bilgi de raporlama tarihindeki cari ölçüm birimi ile sunulur. Karşılaştırmalı tutarların farklı raporlama para birimiyle gösterilmesi istenildiğinde dövizle yapılan işlemler ve döviz kurlarındaki değişimin etkileri hakkındaki standart uygulanır.

11. Net parasal pozisyondaki fazla veya açık mali performans tablosunda ayrı olarak gösterilir.

12. Bu standarda göre mali tabloların düzeltilmesi, karar vermenin yanı sıra belirli işlem süreçlerinin uygulanmasını gerektirir. Bu süreç ve kararların dönemler arasında tutarlı bir biçimde uygulanması düzeltilmiş mali tablolardaki sonuçların mutlak doğruluğundan daha önemlidir.

Mali Durum Tablosu

13. Raporlama tarihinde cari ölçüm birimine göre sunulmamış tutarlar genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir.

14. Parasal kalemler, raporlama tarihindeki cari ölçüm birimine göre sunulduğundan düzeltilmez. Parasal kalemler elde tutulan para, sabit ya da belirlenebilir bir para tutarı ile alınacak ya da ödenecek varlıklar ve yükümlülükler gibi kalemlerdir.

15. Endekslere bağlı tahvil ve krediler gibi sözleşmelerle fiyat değişmelerine bağlanmış olan varlıklar ve yükümlülükler raporlama tarihindeki gerçek tutarlarına getirilmeleri için sözleşme gereği uyarlanır. Bu kalemler, uyarlanmış tutarları üzerinden mali durum tablosunda sunulur.

16. Diğer tüm varlıklar ve yükümlülükler parasal olmayan kalem niteliğindedir. Bazı parasal olmayan kalemler, raporlama tarihindeki cari değeri yansıtan net gerçekleşebilir değer ve gerçeğe uygun değer gibi

değerleme yöntemleriyle sunulduğundan düzeltilmezler. Diğer tüm parasal olmayan varlıklar ve yükümlülükler düzeltilir.

17. Birçok parasal olmayan kalem, mali durum tablosunda maliyet ya da amortisman düşülmüş maliyet bedeliyle sunulur; dolayısıyla bu kalemler edinim tarihindeki cari tutarları ile ifade edilir. Her bir kalemin düzeltilmiş maliyeti ya da amortisman düşülmüş maliyeti, edinim tarihinden raporlama tarihine kadarki genel fiyat endeksindeki değişimin, kendi tarihsel maliyetine ve birikmiş amortismanlarına uygulanması ile belirlenir. Bunun sonucu olarak makine, teçhizat ve ekipman, maliyetiyle gösterilen yatırımlar, hammadde ve ticari mal stokları, şerefiye, patentler, ticari markalar ve diğer benzer varlıklar satın alınma tarihinden itibaren düzeltilir. Yarı mamul ve mamul stokları satın alma ve dönüşüm maliyetlerinin ortaya çıktığı tarihten itibaren düzeltilir

.18. Maddi duran varlık kalemlerinin edinim tarihlerini içeren detaylı kayıtlar mevcut olmayabilir ya da tahmin edilemeyebilir. Bu tür durumlarda bu standardın uygulandığı ilk dönemde, bu kalemlerin değerinin düzeltilmesine temel olmak üzere bağımsız profesyonel değerlendirme gerekli olabilir.

19. Bu standart tarafından maddi duran varlıkların düzeltilmesinin gerektiği dönemde genel fiyat endeksi olmayabilir. Bu tür durumlarda geçerli para birimi ile göreceli olarak istikrarlı bir yabancı para birimi arasındaki değişim kurundaki hareketler gibi tahmin temelli bir değerlendirme yapmak gerekebilir.

20. Bazı parasal olmayan kalemler edinim tarihi ya da mali durum tablosundaki tutarından ziyade cari olan tarihteki değerinden sunulur. Örneğin maddi duran varlıklar daha önceki tarihlerde yeniden değerlendirilmiş olabilir. Bu tür durumlarda defter değeri yeniden değerlendirme tarihinden itibaren düzeltilir.

21. Parasal olmayan kalemlerin düzeltilmiş değerlerinde değer düşüklüğü olup olmadığının ve değerinin azaltılmasının gerekli olup olmadığının belirlenmesi için nakit üreten ve üretmeyen varlıklarda değer düşüklüğüyle ilgili standartlara veya şerefiyedeki değer düşüklükleri ile ilgili uluslararası ve/veya ulusal standartlara bakılır. Örneğin maddi duran varlıkların, şerefiyenin, patentlerin ve ticari markaların düzeltilmiş tutarları geri kazanılabilir tutarına, stokların düzeltilmiş tutarları net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Özkaynak yöntemini kullanan bir yatırımcı yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapabilir. Böyle bir yatırımcının mali durum ve mali performans tablosu, net varlık/özkaynaktaki ve faaliyet sonuçlarındaki yatırımcı payını hesaplamak için bu standarda göre düzeltilir. Yatırımcının düzeltilmiş mali tabloları yabancı para birimiyle ifade edildiğinde bu tutarlar kapanış kurundan çevrilir.

22. Enflasyonun etkisi genellikle borçlanma maliyetlerine yansır. Hem borçlanma ile sağlanmış sermaye harcamalarını düzeltmek hem de aynı dönemde borçlanma maliyetlerinin enflasyona isabet eden kısmını aktifleştirmek uygun değildir. Borçlanma maliyetlerinin bu kısmı olduğu dönem içinde gider olarak muhasebeleştirilir.

23. Bir kamu idaresi, belirli bir faiz yükü oluşturmadan ödemeyi ertelemeye izin veren bir anlaşma çerçevesinde varlık edinebilir. Böylesi bir faiz tutarının tespitinin elverişsiz olduğu durumlarda bu tür varlıklar satın alma tarihi yerine ödeme tarihinden itibaren düzeltilir.

24. Bu standardın uygulandığı ilk dönemin başında, net varlık/öz kaynağın bileşenleri (birikimli fazla/açık ve herhangi bir yeniden değerlendirme farkları hariç) birime katıldıkları ya da ortaya çıktıkları tarihten itibaren genel fiyat endeksi kullanılarak düzeltilir. Önceki dönemlerde ortaya çıkan herhangi bir yeniden değerlendirme farkı elimine edilir. Düzeltilmiş birikimli fazla/açıklar, düzeltilen mali durum tablosundaki bütün diğer tutarlardan elde edilir.

25. İlk dönemin sonunda ve bunu izleyen dönemlerde, net varlık/öz kaynağın bütün bileşenleri dönemin başlangıcından itibaren ya da daha sonra edinilmişse edinme tarihinden itibaren genel fiyat endeksinin uygulanmasıyla düzeltilir. Net varlık/öz kaynağın dönemde gerçekleşen hareketler mali tabloların sunulması hakkındaki standarda göre açıklanır.

Mali Performans Tablosu

26. Bu standart mali performans tablosundaki tüm kalemlerin raporlama tarihindeki cari ölçüm birimi ile sunulmasını gerektirir. Böylece gelir ve gider kalemlerinin başlangıçta muhasebeleştirildiği tarihten itibaren genel fiyat endeksinde değişimler uygulanarak bütün tutarlarının düzeltilmesi gerekir.

Net Parasal Pozisyondaki Kazanç ya da Kayıp

27. Enflasyon döneminde varlık ve yükümlülükler fiyat endeksine bağlı değilse; parasal yükümlülüklerinden daha fazla parasal varlıkları olan kurum, satın alma gücü kaybına uğrar. Kurumun parasal varlıklarından daha fazla parasal yükümlülükleri olması halinde ise satın alma gücü artar. Net parasal pozisyondaki bu kazanç veya kayıp; parasal olmayan varlıkların, birikimli kazanç veya kayıpların ve mali performans tablosundaki kalemlerin düzeltilmesinden ve endekse bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilişkin uyarlamalardaki farklılıklardan kaynaklanmış olabilir. Kazanç veya kayıp, parasal varlıklar ile yükümlülükler arasındaki dönem içi ağırlıklı ortalama farkın genel fiyat endeksindeki değişim ile çarpılması yoluyla hesaplanabilir.

28. Net parasal pozisyondaki kazanç veya kayıp mali performans tablosunda gösterilir. Sözleşmeyle fiyat değişimine bağlanmış olan varlık ve yükümlülüklerdeki uyarlamalar net parasal pozisyondaki kazanç veya kayıpla netleştirilir. Mali performans tablosundaki faiz geliri ve gideri, yatırılan veya borçlanılan fonlarla ilgili yabancı para kur farkları gibi diğer kalemler de net parasal pozisyonla ilişkilendirilir. Her ne kadar ayrı gösterilse de, bu gibi kalemlerin mali performans tablosunda net parasal pozisyon kazanç veya kaybıyla birlikte sunulması faydalı olabilir.

Nakit Akış Tablosu

29. Bu standart nakit akış tablosundaki tüm kalemlerin raporlama tarihindeki cari ölçüm birimi ile sunulmasını gerektirir.

Karşılaştırmalı Tutarlar

30. İster tarihsel maliyet isterse de cari maliyet esasına göre olsun, önceki dönemlere ait tutarlar genel fiyat endeksi uygulanarak düzeltilir; böylece karşılaştırmalı mali tablolar raporlama döneminin sonunda cari ölçüm birimi ile sunulmuş olur. Önceki dönem mali tablolarında gösterilen bilgiler, raporlama döneminin sonundaki cari ölçüm birimiyle de sunulur. Karşılaştırmalı tutarların farklı bir raporlama para birimiyle sunulması durumunda, dövizle yapılan işlemler ve döviz kurlarındaki değişimin etkileri konulu standart hükümleri uygulanır.

Konsolide Mali Tablolar

31. Yüksek enflasyonlu bir ekonomiye ait bir para biriminde raporlama yapan kontrol eden bir birim, yine yüksek enflasyonlu başka ekonomilere ait para birimlerinde raporlama yapan kontrol edilen birimlere sahip olabilir. Bu tür kontrol edilen birimlerin mali tablolarının raporlama yapılan ülke para biriminin genel fiyat endeksi kullanılarak, kontrol eden birimce yayımlanan konsolide mali tablolara dahil edilmeden önce düzeltilmesi gerekir. Bu şekildeki bir kontrol edilen birim eğer yabancı ülkede ise düzeltilmiş mali tablolardaki kalemler kapanış kurları üzerinden çevrilir. Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminde raporlama yapmayan kontrol edilen bir birimin mali tabloları için, dövizle yapılan işlemler ve döviz kurlarındaki değişimin etkileri konulu standart hükümlerine bakılır.

32. Farklı raporlama tarihlerine ait mali tabloların konsolide edilmesi durumunda, parasal olsun ya da olmasın bütün kalemler konsolide mali tabloların düzenlenme tarihindeki cari ölçüm birimi ile sunulur.

Genel Fiyat Endeksinin Seçimi ve Uygulanması

33. Mali tabloların bu standarda göre düzeltilmesi, genel satın alma gücündeki değişimleri yansıtan genel fiyat endeksinin kullanılmasını gerektirir. Aynı para biriminde raporlama yapan birimler aynı endeksi kullanır.

Yüksek Enflasyon Döneminin Sona Erdiği Ekonomiler

34. Yüksek enflasyon dönemi sona erdiğinde ve idareler bu standarda göre mali tabloları hazırlamayı ve sunmayı bıraktığında; sonraki mali tablolardaki defter değerine temel olması için önceki raporlama döneminin sonunda cari ölçüm biriminde sunulmuş tutarlar esas alınır.

Açıklamalar

35. Mali tablolardaki açıklamalarda aşağıdaki hususlara yer verilir;

1) Önceki dönemlere ait mali tabloların ve tutarların geçerli para biriminin genel satın alma gücündeki değişimlere göre düzeltildiği ve bunun sonucunda raporlama tarihindeki cari ölçüm birimi ile sunulduğu,

2) Raporlama tarihindeki genel fiyat endeksinin türü ve seviyesi ile endekste cari ve önceki dönemlerde meydana gelen hareketler.

36. Bu standart tarafından gerekli görülen açıklamalar yüksek enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisinin anlaşılabilmesi için gereklidir. Ayrıca düzeltilen ve düzeltilmiş tutarların anlaşılması için gerekli olan diğer bilgilerin sağlanması amaçlanır.

Yürürlük Tarihi ve Diğer Hususlar

37. Bu standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve 2013 yılının Mayıs ayı itibarıyla yürürlükte olan yüksek enflasyonlu ekonomilerde mali raporlama konulu standarttan (IPSAS 10) yararlanılarak hazırlanmıştır.

38. Bu standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

39. Bu standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.