

**T.C.
GALATASARAY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI
VE
FİNANSAL TABLOLAR İLİŞKİSİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nevzat DEMİRAL

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU

ŞUBAT 2014

ÖNSÖZ

Tez çalışmamda beni yönlendiren değerli hocam Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU'na, çalışmalarım sırasında ihmal ettiğim biricik kızım Betül'e ve sabrı için eşim Güldal'a; maddi manevi desteğini esirgemeyen aileme ve dostlarıma öncelikle teşekkür ederim.

ÖYP (Öğretim Üyesi Yetiştirme Programı) kapsamında Galatasaray Üniversitesi'nde öğrenimimi sürdürmeme vesile olan herkese ve sağladıkları imkanlar dolayısıyla başta Sosyal Bilimler Enstitüsü müdürü Prof. Dr. Sibel YAMAK olmak üzere tüm enstitü çalışanlarına teşekkürlerimi sunarım.

Her zaman destekçim olan, umutsuz anlarda cesaret veren Ali AYTAÇ, Elif CEMEK, M. Zahit ECEVİT ve diğer tüm çalışma arkadaşarımla dostluğumuzun uzun yıllar sürmesini dilerim.

İstanbul
Şubat 2014

Nevzat DEMİRAL

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
KISALTMALAR.....	vi
ŞEKİL LİSTESİ.....	vii
TABLO LİSTESİ	viii
RÉSUMÉ.....	ix
ABSTRACT	xvi
ÖZET.....	xxiii
1. GİRİŞ	1
2. FİNANSAL RAPORLAMA VE FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKLERİ...3	3
2.1. Finansal Raporlamanın Amacı	3
2.1.1. Faydalı Bilgi Sağlama Amacı	4
2.1.2. Nakit Akışı Tahminleri Sağlama Amacı.....	5
2.1.3. İşletmenin Varlıkları, Kaynakları ve Bunlardaki Değişikliklere İlişkin Bilgi Sağlama Amacı	5
2.2. Finansal Bilginin Nitelikleri	6
2.2.1. Finansal Bilginin Temel Nitelikleri	6
2.2.1.1. İhtiyaca Uygunluk.....	6
2.2.1.2. Gerçeğe Uygun Sunum	7
2.2.2. Finansal Bilginin Destekleyici Nitelikleri	9
2.2.2.1. Karşılaştırılabilirlik	9
2.2.2.2. Doğrulanabilirlik	9
2.2.2.3. Zamanında Sunum	10
2.2.2.4. Anlaşılabilirlik	10
2.2.3. Finansal Raporlamada Maliyet Kısıdı	11
3. FİNANSAL TABLOLAR VE SUNULUŞU	13
3.1. Finansal Tabloların Sunuluşu	13
3.1.1. İşletmenin Sürekliliği.....	14
3.1.2. Tahakkuk Esası	15
3.1.3. Önemlilik ve Birleştirme	15
3.1.4. Netleştirme.....	16
3.1.5. Raporlama Sıklığı	17
3.1.6. Karşılaştırmalı Bilgilerin Sunumu	17
3.1.7. Tutarlılık	18
3.2. Finansal Tablolar	18
3.2.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço).....	20
3.2.2. Gelir Tablosu	21
3.2.3. Özkaynak Değişim Tablosu	23
3.2.4. Nakit Akış Tablosu.....	24
3.2.5. Dipnotlar ve Açıklamalar	24
4. TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ	26
4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı	26

4.2. Geçerli (Fonksiyonel) Para Birimi.....	27
4.2.1. Yurtdışındaki İşletme ve Geçerli Para Birimi.....	27
4.3. Finansal Tabloların Sunumunda Kullanılan Para Birimi	29
4.4. Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	30
4.4.1. Yabancı Para İşlemlerin İlk Muhasebeleştirilmesi	30
4.4.2. Dönem Sonu İşlemleri	31
4.4.2.1. Parasal Kalemler	31
4.4.2.2. Parasal Olmayan Kalemler.....	31
4.4.2.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	32
4.4.2.4. Geçerli Para Birimindeki Değişikliğin Raporlanması	33
4.5. Finansal Tablolarda Geçerli Para Biriminden Farklı Para Biriminin Kullanılması.....	33
4.5.1. Fonksiyonel Para Biriminden Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevrim.....	34
4.5.1.1. Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevriminde Kullanılan Yöntemler.....	34
4.5.1.1.1. Cari – Cari Olmayan Yöntem.....	34
4.5.1.1.2. Parasal –Parasal Olmayan Yöntem	35
4.5.1.1.3. Geleneksel (Temporal) Yöntem	35
4.5.1.1.4. Kapanış (Dönemsonu) Kuru Yöntemi.....	36
4.5.1.2. Yüksek Enflasyonlu Olmayan Ekonomik Çevrede Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Tablolarının Çevrimi	37
4.5.1.3. Yüksek Enflasyonlu Ekonomik Çevrede Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Tablolarının Çevrimi	37
4.5.1.4. Yurt Dışındaki İşletmenin Finansal Tablolarının Çevrimi	38
4.5.1.4.1. Yurtdışındaki İşletmeye Yapılan Net Yatırım.....	39
4.5.1.4.2. Yurtdışındaki İşletmenin Elden Çıkarılması	39
4.6. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile İlgili Diğer Hususlar .40	
5. YASAL MEVZUAT VE TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI KARŞILAŞTIRMASI.....	41
5.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından	41
5.2. Vergi Hukuku Açısından.....	43
5.2.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından	44
5.3. Sermaye Piyasası Hukuku Açısından.....	45
5.4. Yasal Düzenlemeler Açısından Kur Değişiminin Etkileri Standardının Değerlendirilmesi	46
6. TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA	48
6.1. Örnek İşletmeye İlişkin Bilgiler.....	48
6.2. İşlem Tarihindeki Döviz Kuru Kullanılarak Gelir Tablosunun Raporlama Para Birimine Çevrimi	53
6.3. Haftalık Ortalama Döviz Kuru Kullanılarak Gelir Tablosunun Raporlama Para Birimine Çevrimi	61
6.4. Aylık Ortalama Döviz Kuru Kullanılarak Gelir Tablosunun Raporlama Para Birimine Çevrimi	66
6.5. Yıllık Ortalama Döviz Kuru Kullanılarak Gelir Tablosunun Raporlama Para Birimine Çevrimi	70
6.6. Uygulama Verilerinin Finansal Bilginin Nitelikleri Açısından Değerlendirilmesi	72
7. SONUÇ VE ÖNERİLER.....	75
KAYNAKÇA	79

EKLER.....	83
ÖZGEÇMİŞ.....	87

KISALTMALAR

IASB	:	International Accounting Standards Board
KGK	:	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
MSUGT	:	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	:	Türkiye Cumhuriyeti merkez Bankası
TFRS	:	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TL	:	Türk Lirası
TMS	:	Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
USD	:	United States Dollars
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

	Sayfa No
Şekil 1.1 : Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri.....	12

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1.1: Örnek İşletme 02.01.2013 – 31.12.2013 Dönemi Gelir Tablosu.....	49
Tablo 1.2: Örnek İşletme 31.12.2013 Tarihli Bilançosu.....	50
Tablo 1.3: Satış Tutarları Tablosu.....	51
Tablo 1.4: Satınalma Tablosu.....	52
Tablo 1.5: Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri.....	52
Tablo 1.6: Personel Ücret ve Giderleri.....	53
Tablo 2.1: İşlem Tarihindeki Kur İle Satışların Çevrimi.....	54
Tablo 2.2: İşlem Tarihindeki Kur İle Satışların Maliyeti.....	56
Tablo 2.3: İşlem Tarihindeki Kura Göre Faaliyet Giderleri.....	57
Tablo 2.4: İşlem Tarihindeki Kura Göre Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar.....	58
Tablo 2.5: İşlem Tarihindeki Kur İle Diğer Olağan Gider ve Zararlar.....	58
Tablo 2.6: İşlem Tarihindeki Kura Göre Finansman Giderleri.....	58
Tablo 2.7: İşlem Tarihindeki Kur İle Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülüklerin Çevrimi.....	59
Tablo 2.8: İşlem Tarihindeki Kurlar İle Örnek İşletmenin Gelir Tablosu.....	59
Tablo 2.9: Gelir Tablosu Kalemlerinin İşlem Tarihi Kur İle Çevrimi Sonucu Bilanço.....	60
Tablo 3.1: Haftalık Ortalama Kur İle Hesaplanan Satış Tutarları.....	62
Tablo 3.2: Haftalık Ortalama Kura Göre Satışların Maliyeti Tablosu.....	63
Tablo 3.3: Haftalık Ortalama Kura Göre Faaliyet Giderleri.....	64
Tablo 3.4: Diğer Gelir Tablosu Unsurlarının Toplu Gösterimi.....	65
Tablo 3.5: Haftalık Ortalama Kura Göre Gelir Tablosu.....	65
Tablo 3.6: Gelir Tablosu Kalemlerinin Haftalık Ortalama Kur İle Çevrimi Sonucu Bilanço.....	66
Tablo 4.1: Aylık Ortalama Kur İle Satışlar.....	67
Tablo 4.2: Aylık Ortalama Kur İle Satışların Maliyeti Tablosu.....	67
Tablo 4.3: Aylık Ortalama Kur İle Faaliyet Giderlerinin Dönüşümü.....	68
Tablo 4.4: Diğer Gelir Tablosu Unsurlarının Aylık Ortalama Kur İle Çevrimi.....	69
Tablo 4.5: Aylık Ortalama Kura Göre Dönüştürülmüş Gelir Tablosu.....	69
Tablo 4.6: Gelir Tablosu Kalemlerinin Aylık Ortalama Kur İle Çevrimi Sonucu Bilanço.....	70
Tablo 5.1: Yıllık Ortalama Kura Göre Gelir Tablosu.....	71
Tablo 5.2: Gelir Tablosu Kalemlerinin Yıllık Ortalama Kur İle Çevrimi Sonucu Bilanço.....	72
Tablo 6.1: Dönem Karı ve Özkaynak Değişimleri.....	73

RÉSUMÉ

Dans cette étude, on a pour but d'expliquer la relation de la norme TMS 21 Effets des variations de cours de monnaies étrangères avec des états financiers et les qualifications de l'information financière. A cette fin, on a discuté particulièrement, à partir de la méthode inductive, l'information financière et les qualifications qualitatives de l'information financière. Il est destiné à déterminer la conformité des méthodes approuvées par la norme à convertir dans l'unité monétaire actuelle des performance et les situation financières des entreprises dans l'étranger et les transactions en devises spécifiées dans la norme TMS 21 Effets des variations de cours de monnaies étrangères avec les caractéristiques qualitatives de l'information financière.

En ce sens, grâce à l'application exemplaire développée, on a voulu tester dans quelle mesure répondent, les résultats résultant de la conversion des tableaux financiers à l'unité monétaire utilisée dans des états financiers, aux qualifications que les états financiers doivent posséder.

Comme on le sait, le phénomène de mondialisation cause, comme dans tous les sujets, changer les façons de fonctionnement des entreprises. Les entreprises ont été dues à suivre quelques nouveaux développements pour but de, soit concurrencer sur la scène internationale, soit assurer la viabilité des entreprises. Les possibilités et les méthodes de financement se développent et changent de jour en jour. Le commerce international a commencé à gagner, de plus en plus, beaucoup d'importance et de vitesse, même à passer devant l'exportation et l'importation. D'autre part, les entreprises ont commencé souvent, par les motifs de pouvoir minimiser leurs coûts, à découvrir les nouveaux marchés, à établir des partenariats et faire des investissements dans des pays étrangers. D'autre part, les entreprises ont commencé à apparaître sur les marchés de capitaux des pays étrangers.

Par ces raisons dont nous nous sommes efforcés, les résultats d'exploitation des entreprises intéressent une communauté d'utilisateur beaucoup plus exhaustive. Les entreprises expliquent aux parties concernées, les résultats d'exploitation, par les états financiers préparés par elles-mêmes.

C'est pourquoi, les états financiers des entreprises doivent posséder certaines qualifications essentielles pour répondre aux besoins d'information des parties concernées. Les qualifications citées et les principes et les méthodes nécessaires à suivre dans la préparation des états financiers nécessitent améliorer certaines normes. Une de ces normes nous apparaît comme la norme TMS 21 Effets des variations de cours de monnaies étrangères.

Dans cette étude, avant de préciser les sujets réglés dans la norme, il est utile de faire rappeler le fonctionnement du système de comptabilité et les caractéristiques qualitatives de l'information financière.

La comptabilité, en définition générale ; est un système d'information qui crée des changements dans les actifs et les ressources des entreprises, qui enregistre en documentant leurs formalités en qualité économique et pouvant être mesuré en monnaie, classant, résumant, faisant le rapport de manière des tableaux financiers et qui interprète en analysant. ^{1 2}

Dans le système d'information comptable, les données ou les informations suivent une circulation comme « entrée – processus – sortie ». Ce sont les documents concernant les formalités en qualité économique qui constituent les entrées du système ; dans l'étape de processus, les informations approuvées par ces documents sont traitées en enregistrant. La sortie du système est les rapports financiers.³

Les rapports financiers visent à fournir une information financière utile pour aider à décider les parties qui souhaitent obtenir des informations à propos de l'entreprise.⁴ Pour que l'information soit utile il faut, premièrement, être présentée de façon conforme au besoin et véridique.

Une des deux qualités fondamentales que l'information financière doit posséder, est la présentation conforme au besoin et l'autre la présentation véridique. La présentation conforme au besoin ; est la capacité de créer la différence de l'information financière, en aidant les utilisateurs sous la forme de confirmation ou correction les attentes préformées ou estimer sur les résultats des évènements dans le passé, présent et dans le futur des décideurs, dans leurs décisions.⁵ L'information conforme au besoin, si elle est utilisée comme une donnée par les utilisateurs pour estimer les résultats dans le futur, est capable de pouvoir être utilisée dans les estimations.

Si elle fournit une rétroaction vers les examens précédents, est capable de la capacité de confirmation.⁶ Un autre élément de la conformité au besoin est le concept d'importance. L'information importante, est une information, possédant la capacité d'influencer les décisions que les utilisateurs donneront en basant sur l'information financière, dans le cas où on ne donne ou mal donnée.⁷

Une autre caractéristique qualitative fondamentale de l'information financière, la présentation fidèle ; on peut la définir comme une information raisonnablement exemptée d'erreurs et des préjugés et exécutant cette fonction en respectant le fait qu'on veut être présenté. ⁸ Pour pouvoir dire qu'une information soit présentée conforme à la réalité, il faut que cette information financière concernée soit complète, neutre et correcte. La présentation complète, explique la présentation, des formalités et des évènements qui apparaissent dans l'entreprise, dans les tableaux de la situation financiers réelle. La présentation de l'information financière d'une façon neutre, est la démonstration et la présentation loin de préjugé, ne visant pas à un but précisé avant. Quant à la présentation impeccable ; la faute et l'omission n'existent pas lors de la définition des évènements économiques qui reflètent dans les tableaux financiers, est de choisir et d'exécuter de façon impeccable les méthodes, les estimations et les politiques utilisées pour obtenir l'information financière.⁹

On souhaite aussi, que l'information financière, à côté de sa caractéristique qualitative fondamentale, fournisse les qualités supplémentaires. Il est possible de trier ces qualités supplémentaires comme la comparabilité, la vérifiabilité, la présentation à temps et la compréhensibilité. La Comparabilité, nécessite la mise en

œuvre des méthodes comptables retenues dans les périodes successives sans les changer. Grace à cette caractéristique, la comparabilité aide à montrer les similitudes et les différences des formalités pour plusieurs périodes. La vérifiabilité, est de fournir une représentation juste de l'information financière à refléter la situation réelle en ce qui concerne les formalités et les événements en s'exécutant les méthodes et les politiques comptables. La présentation à temps de l'information financière, est la nécessité qui soit prête dans le temps à pouvoir influencer les décisions des décideurs. La compréhensibilité, est la classification, la définition et la présentation, de l'information financière, de façon claire et à refléter l'essence des formalités.

L'obstacle la plus importante dans l'étape de l'obtention de l'information financière utile c'est l'obstacle de coût. Lors de la préparation des rapports financiers, il est important d'établir un équilibre entre bénéfice/ coût sans empêcher la conformité de l'information à la réalité et au besoin.

D'autre part, quand elle fournit les caractéristiques qualitatives, il existe certaines notions fondamentales du comptable que l'entreprise doit prendre en considération. Ces notions ; sont classés comme la continuité de l'entreprise, le principe de réalisation, l'importance et unification, la netteté, la fréquence des rapports, l'information comparative et la cohérence de la présentation.

Comme indiqué précédemment, les entreprises transmettent aux utilisateurs, l'information financière utile par le biais de leurs tableaux financiers. L'ensemble des tableaux financiers complets, dans la norme de TMS 1 *présentation des états financiers*, sont précisés comme étant « *le tableau de la situation financier (bilan), le tableau de revenus (tableau de performance financier), le tableau de de variation des capitaux propres, le tableau des flux de trésorerie, les mentions et explications.* ». ¹⁰

Dans l'étude visant à déterminer la relation entre la norme TMS 21 *des Effets des variations de cours de monnaies étrangères et les tableaux de bord financiers*, il s'est focalisé sur le bilan (le tableau de la situation financière) et sur le tableau de revenus qui sont les tableaux financiers fondamentaux.

Les entreprises, pour des raisons d'effectuer des transactions par unité monétaire étrangère, posséder une entreprise dans l'étranger, présenter leurs tableaux financiers en unité monétaire étrangère, ressentent la nécessité d'une réglementation à guider. Les entreprises peuvent posséder, en même temps, dans l'étranger, les entreprises comme, société affiliée, filiale, agence etc. En raison de la nécessité d'inclure, en utilisant la consolidation, la consolidation proportionnelle et la gestion de ressource propre, les tableaux financiers des entreprises dans l'étranger à ceux de l'entreprise centrale ; est apparu le besoin de réglementation, des tableaux financiers des entreprises dans l'étranger, selon l'unité monétaire actuelle de l'entreprise centrale. TMS 21 des Effets des variations de cours de monnaies étrangères, vise à répondre à cette exigence, c'est-à-dire, comment on peut comptabiliser les formalités en devises ou celles qui résultent des activités dans l'étranger, et en plus, à expliquer comment convertir les tableaux financiers à l'unité monétaire que les tableaux financiers se présentent (rapport).¹¹

Deux concepts que l'on rencontre dans la conversion des tableaux financiers, ce sont l'unité monétaire actuelle (fonctionnelle) et celle des rapports (utilisé dans la présentation des tableaux financiers). Unité monétaire actuelle est, en général, l'unité monétaire de l'environnement économique principal où l'entreprise exploite.¹² Unité monétaire du compte rendu, est l'unité monétaire que l'entreprise présente ses tableaux financiers. L'unité monétaire utilisée dans les tableaux financiers, peut se différencier de l'unité monétaire fonctionnelle de l'entreprise. Dans ce cas, apparaît le besoin de conversion des résultats d'activités de l'entreprise et sa situation financière, à l'unité monétaire du compte rendu.

Il est possible de faire la formalité de conversion des tableaux financiers en utilisant diverses méthodes. On peut classer ces méthodes comme, courante – non courante, financière – non financière, Traditionnelle (temporelle) et Le cours de clôture (fin de période). TMS 21 des Effets des variations de cours de monnaies étrangères a épousé la méthode de cours de clôture parmi ces méthodes.

Dans la méthode de cours de clôture (fin de période/courante), tous les éléments actifs et toutes les ressources étrangères sont converties en cours de la date de préparation de tableau de situation financière, en convertissant les éléments

exprimés par la devise, à l'unité monétaire utilisée dans les tableaux financiers. Les éléments de tableau de revenu, peut être convertis à la fois en cours de la date (en date de formalité) où les revenus et les dépenses ont eu lieu et en cours moyen de la période pour but de faciliter. On ne peut pas utiliser le cours moyen pendant les périodes où le taux de change montre ses fluctuations importantes.

En outre, dans la mise en œuvre de la Norme, la législation applicable est examinée dans notre pays, en particulier en termes de l'unité monétaire utilisée dans les tableaux financiers et de l'unité monétaire actuelle. Dans ce sens, on a tenté de révéler les principes concernant la présentation des tableaux financiers dans notre pays et les compatibilités et les différences de ces principes avec la Norme en fonction du Code de Commerce Turc no 6102, du Droit Fiscal et du Droit des Marchés des Capitaux. Quand on estime en fonction du Code de Commerce Turc, Code de Droit Fiscal, MSUGT (la Notification Générale de l'exécution du système de comptabilité) et la Commission des Marchés des Capitaux, il apparait le résultat qu'outre les entreprises fournissant les conditions et les permissions précisées dans l'article 25 du Code de Droit Fiscal et possédant les conditions précisées dans la Notification Générale du Code de Droit Fiscal loi no 348, les entreprise qui exploitent en Turquie doivent utiliser l'unité monétaire de la livre turque dans l'enregistrement des formalités de comptabilités et de la préparation des rapports financiers.

S'il existe une cohérence entre l'information apparaissant en raison de la conversion du tableau de la situation financière de l'unité monétaire actuelle à l'unité monétaire du compte rendu et les autres Normes il n'y a pas de problème en fonction de la présentation conforme au besoin et la présentation fidèle qui sont les caractéristiques qualitatives fondamentales de l'information financière.

Toutefois, s'il ne réalise pas la formalité de conversion pendant le processus de conversion appliquée au tableau de revenu, avec le cours en date de formalité, on peut se poser la question si l'utilisation de cours moyen dans la formalité de conversion du tableau de revenu de l'unité monétaire actuelle à l'unité monétaire du compte rendu influence la présentation conforme au besoin et la présentation fidèle des tableaux financiers.

La Norme prévoit que pendant le processus de conversion à la fois des formalités exécutées par la devise et des tableaux financiers qui reflètent les résultats d'exploitation des entreprises dans l'étranger à l'unité monétaire de l'entreprise centrale, les taux de change moyens hebdomadaire, mensuel, de plus, annuel peuvent être utilisés à condition que le taux de change soit proche au taux de change réel.

Une application exemplaire est développée pour répondre à la question « si la conversion des éléments de tableau de revenus, mentionné ci-dessus, par le taux de change moyen peut causer d'un écart dans les qualités essentielles des tableaux financiers ? ». Le tableau de situation financière de notre entreprise étant le sujet à l'application exemplaire, est converti en unité monétaire du compte rendu par la méthode de cours de clôture, les éléments de tableau de revenus sont convertis à l'unité monétaire utilisée dans les tableaux financiers en utilisant le taux de change en date de formalité, les taux de changes moyens hebdomadaire, mensuel, annuel. La formalité de conversion est réalisée en utilisant les taux de change d'achat de devise de la Banque Centrale de la République de Turquie. Dans la conversion des tableaux financiers ont été comparés en créant des tables séparées pour chaque taux de change moyen. En observant les résultats, on a interprété en prenant en considération le niveau d'importance en fonction des critères de présentation conforme au besoin et de présentation véridique.

Dans le temps où le taux de change ne montre pas de fluctuation importante et le taux de change moyen utilisé ne montre pas un écart important des taux de changes de la date où les formalités sont réalisées.

En conclusion ; on a interprété l'influence de la différence entre la conversion des tableaux financiers en utilisant les taux de changes moyens hebdomadaire, mensuel et annuel à l'unité monétaire du compte rendu et celle par le taux de change en date de la formalité, à la présentation conforme au besoin et de présentation véridique. D'autre part, à cet égard et à l'égard de la détermination de l'unité monétaire actuelle, les opinions et les recommandations sont présentées dans la partie de conclusion en estimant la législation applicable dans notre pays.

ABSTRACT

This study intends to explain the relationship between TMS-21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates standard and the qualities of financial statements and financial information. For this purpose the inductive method is used, and with reference to the method, primarily financial information and the qualitative characteristics of the financial information are emphasized. The study aims to determine the compliance of the methods that are deemed suitable TMS-21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates standard and the compliance of this methods, used for conversion of the foreign currency transactions and the financial reports of foreign entities to parent company's functional currency, to the qualitative characteristics of financial information.

In this sense, the study aims to test to what extent the results – which come in sight with the fact that the financial statements are converted to the currency that is used in the financial statements with the case study developed – meet the qualities that the financial statements should have.

As is known, the fact of globalization caused businesses to change their way of doing business as it has been the case in every respect. Businesses have to keep up with several new developments with the intention of both competing in the international arena and providing their sustainability. Financial facilities and methods are developing and changing every day. International trade has become very important and gained speed, and has gone beyond export and import. In addition, businesses typically have begun to get into partnerships and make investments in foreign countries with motives like minimizing their costs and entering new markets. On the other hand, companies have begun to appear in the capital markets of foreign countries.

For the reasons we tried to explain above, operating results of businesses concern a much broader community. Businesses disclose their operating results to the interested parties with the financial statements they organize. For this reason, the financial statements of businesses have to have some basic characteristics in order to meet the information needs of the interested parties. These characteristics and the essentials and methods that have to be obeyed in the organization of financial statements necessitated the development of some standards. One of these standards comes into the picture as TMS-21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates standard.

In the study, before the points in the standard are stressed, reminding the running of the accounting system and the qualitative features of financial information is regarded beneficial.

By its general definition; accounting is an information system that documents, records, classifies, summarizes, reports in the form of financial statements, analyses and interprets the economic and monetary transactions which create changes in the assets and resources of an entity.^{1 2}

In the Accounting information system, information follows the 'Input – Processing – Output' flow. System's inputs are the documents concerning economic transactions; besides, at the processing stage the information proved with these documents are recorded and processed. The output of the system is the financial reports.³

Financial reports intend to provide the useful information for the decision making of the parties who would like to have knowledge about the business.⁴ In order for the information to be useful, primarily it should be presented faithfully and relevant.

One of the basic qualities that financial information has to have is relevancy and the second basic quality is faithful representation. Relevant presentation of financial reports is the capacity of making a difference in the decisions of decision makers by helping the users in the form of estimating the consequences of current

and future events or approving their preformed expectations or correcting these expectations.⁵ The relevant information has the feature of being used in estimations provided that the users while estimating future consequences can use it as data. That kind of information also has the characteristic of confirming if it provides feedbacks devoted to the previous assessments.⁶ Another factor of relevancy is the concept of materiality. Material information is the information that has the capacity to influence the decisions – that the users make based on the financial information of the business – of the users in case there is no bias or there is misjudgment.⁷

Another basic qualitative characteristic of financial information is faithful presentation which can be described as ‘information that is reasonably free from errors and prejudices and that functions by remaining faithful to the fact which is intended to be represented’.⁸ In order to be able to indicate that a certain piece of information is faithfully represented, the relevant financial information should be complete, neutral and free from errors. Complete presentation expresses the presentation of the transactions and events that come in sight in the financial statements of businesses in such a way that these transactions and events reveal the actual circumstances. The presentation of financial information in a neutral way means that it is shown and presented free from prejudices and with no predetermined purpose. What is meant by free from error is that there are no faults and negligence while the economic events that are reflected in the financial statements are described, and the methods, estimations and policies used in obtaining financial information are chosen and implemented free from error.⁹

It is desired that financial information meets the qualities that support the basic features along with the basic qualitative features of financial information. These supportive qualities are comparability, verifiability, timeliness and understandability. Comparability requires that selected accounting policies are implemented in consecutive periods without any changes. With this characteristic of it, comparability helps revealing the similarities and differences of an entity’s transactions concerning more than one period. Verifiability is implementing the methods and policies that are to reflect the actual circumstances regarding transactions and events, and providing the fact that financial information represents transactions and events accurately. Financial information that is presented timely is a necessity of the fact that financial

information is ready at the suitable time to influence the decisions of decision makers. Understandability, on the other hand, is the classification, definition and presentation of financial information in such an open way that it reflects the essence of transactions.

The most important limitation that is encountered at the stage of getting useful financial information is the cost limitation. While organizing financial reports, it is important to balance the cost and benefit without hindering the faithful presentation.

In addition, while providing the qualitative features, there are some basic concepts of accounting that the business should consider. These concepts are classified as the going concern principle, accrual basis, materiality and aggregation, offsetting, reporting frequency and the consistency of the comparative information and presentation of the business.

As previously mentioned, entities transmit useful financial information via their financial statements. A full set of financial tables is indicated as “*statement of financial position (balance sheet), income statement (table of financial performance), statement of changes in equity, cash flow statement, notes and disclosures*”¹⁰ in the TMS 1 the Presentation of Financial Statements standard.

Aiming to determine the relationship between TMS 21 the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates standard and financial statements, this study focuses on balance sheet (statement of financial position) and income statement which are the basic financial statements.

Businesses feel the need for a guiding regulation because of their needs, and these needs are transacting with foreign currencies, owning an entity abroad and presenting their financial statements in a foreign currency. At the same time businesses can own affiliate companies, subsidiaries and branch-like businesses abroad. Because of the necessity that the financial statements of these businesses abroad have to be included in the parent entity’s financial statements by using consolidation, proportionate consolidation or equity method, the need of organizing the financial statements of the entities abroad according to the parent entity’s

currency emerges. The TMS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates standard targets to meet this need. In other words, the standard targets to explain how the foreign exchange transactions or the transactions that result from the activities in foreign countries are entered in the accounts, and how financial statements are converted to the currency (reporting) in which the financial statements are presented.¹¹

Two concepts we confront in the conversion of financial statements are the functional currency and the reporting currency (that is used in the presentation of financial statements). Functional currency is the currency of the primary economic environment in which the entity generally operates.¹² Reporting currency, on the other hand, is the currency to which the entity submits its financial statements. The currency of financial statements can differ from the functional currency of the entity. In that case, the need to convert the operating results and financial position of the entity to the reporting currency arises.

It is possible to perform the conversion of financial statements by using various methods. These methods are classified as Current – Noncurrent, Monetary – Nonmonetary, Temporal and Closing (End of Period) Rate methods. TMS 21 the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard has adopted the Closing Rate method among these conversion methods.

In the Closing (End of Period / Current) Rate method, while the items expressed with foreign currency are converted to the currency used in the financial statements, all the asset items of the balance sheet and all the foreign resources are converted with the exchange rate on the date that the statement of financial position was organized. The income statement items, on the other hand, can be converted with the exchange rate on the date the incomes and expenditures concerning these items occur (transaction date). They can also be converted with the average exchange rate of the period for the sake of convenience.¹³ Average exchange rate is not utilized for the periods in which exchange rates reveal remarkable fluctuations.

In addition, the current legal legislation of Turkey is examined from the viewpoint of the application of the standard, functional currency and currency used

in financial statements. In this sense, the principles regarding the presentation of financial statements and the compliance or differences of these principles with the Standard are endeavored to be presented. This effort is made with regard to Turkish Commercial Code no. 6102, Tax Code and Capital Market Law. An evaluation in the sense of Turkish Commercial Code, Tax Procedural Law, General Communiqué on Accounting System Application and the notices of Capital Market Board reveals the result that the entities that operate in Turkey (except the entities that meet the conditions and permissions that are indicated in the Article 215 of Tax Procedural Law and the entities that meet the condition indicated on the General Notice of Tax Procedural Law) have to use Turkish Liras (TRY) in recording their accounting transactions and in organizing their financial reports.

If there is compliance to other standards with the information that arises as a result of the conversion of the statement of financial position from the functional currency to the reporting currency then no problems occur in the sense of relevant and faithfully represented which are the basic qualitative features of financial information.

However, if the conversion transaction does not take place with the exchange rate on the transaction date during the conversion transaction that is applied to the income statement then a question comes to mind: Does the usage of average exchange rate in the transaction in which the income statement is converted from the functional currency to the reporting currency affect the relevant presentation of financial statements and especially the presentation of financial statements reliable?

The standard foresees that weekly, monthly and even yearly average foreign exchange rates can be used in the conversion of financial statements that reflect both the transactions made with foreign currencies and the operating results of the entities abroad to the currency of the parent entity provided that it is close to the real exchange rate.

A model application is developed to answer the aforementioned question ‘can the conversion of income statement items with the average exchange rate cause a deviation in the basic qualities of financial statements?’ The statement of financial

position of our company in the model application is converted to the reporting currency with the closing rate method, and the income statement items are converted to the currency used in the financial statements by using the exchange rate on the transaction date and by using weekly, monthly and yearly average exchange rates. The conversion transaction is performed using the buying rate of exchange of Central Bank of Turkey. Separate tables were formed for every average exchange rate that is used in the conversion of financial statements and their results were compared. The results were observed and interpreted by taking into consideration the level of materiality with regard to the relevant and faithful presentation criteria.

It is observed that foreign exchange rates do not reveal remarkable fluctuations and the average foreign exchange rate used does not reveal remarkable deviation from the foreign exchange rates on the date of the transactions.

Consequently, the effect of the difference between the conversion of financial statements to the reporting currency by using weekly, monthly, yearly average foreign exchange rates and their conversion with the exchange rate on the transaction date to the relevant financial information and faithful representation are interpreted. Moreover, the current legal legislation in Turkey about this issue and about the determination of functional currency is evaluated, and opinions and suggestions are presented in the conclusion.

ÖZET

Çalışmada, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının finansal tablolar ve finansal bilginin nitelikleri ile ilişkisini açıklamak amaçlanmıştır. Bu amaçla tümevarım yönteminden hareketle öncelikle finansal bilgi ve finansal bilginin niteliksel özellikleri üzerinde durulmuştur. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında belirtilen yabancı paralı işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal performansının ve finansal durumunun geçerli para birimine çevrilmesinde standartça uygun görülen yöntemlerin finansal bilginin niteliksel özellikleri ile uyumu saptanmak istenmiştir.

Bu anlamda, geliştirilen örnek uygulama ile finansal tabloların, raporlama para birimine çevrilmesi nedeniyle ortaya çıkan sonuçların finansal tabloların sahip olması gereken nitelikleri ne ölçüde karşıladığını sınamak amaçlanmıştır.

Bilindiği üzere küreselleşme olgusu, her konuda olduğu gibi işletmelerin de iş yapma tarzlarını değiştirmelerine neden olmuştur. İşletmeler gerek uluslararası arenada rekabet edebilmek, gerekse işletmelerinin sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla bir takım yeni gelişmelere ayak uydurmak zorunda kalmışlardır. Finansman imkanları ve yöntemleri her geçen gün gelişmekte ve değişmektedir. Uluslararası ticaret çok daha büyük önem ve hız kazanmaya, ihracat ve ithalatın ötesine geçmeye başlamıştır. Ayrıca, işletmeler maliyetlerini minimize edebilmek, yeni pazarlara açılmak gibi güdülerle sıklıkla yabancı ülkelerde ortaklıklar kurmaya, yatırımlar yapmaya başlamışlardır. Diğer yandan, şirketler yabancı ülkelerin sermaye piyasalarında boy göstermeye başlamışlardır.

Açıklamaya çalıştığımız bu nedenlerle, işletmelerin faaliyet sonuçları, çok daha kapsamlı bir kullanıcı topluluğunu ilgilendirmektedir. İşletmeler, faaliyet sonuçlarını, düzenledikleri finansal tablolar ile ilgili taraflara açıklamaktadırlar. Bundan dolayıdır ki, işletmelerin finansal tablolarının ilgili tarafların bilgi ihtiyacını

karşılmak için bazı temel niteliklere sahip olması gerekir. Söz konusu nitelikler ve finansal tabloların hazırlanmasında uyulması gereken esaslar ve yöntemler bazı standartların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu standartlardan birisi de TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmada, Standartta düzenlenen hususlar vurgulanmadan önce, muhasebe sisteminin işleyişi ve finansal bilginin niteliksel özelliklerini hatırlatmakta fayda görülmüştür.

Muhasebe genel tanımıyla; işletmenin varlıklarında ve kaynaklarında değişme yaratan, ekonomik nitelikli ve parayla ölçülebilen işlemlerini belgelendirerek kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, finansal tablolar halinde raporlayan, analiz ederek yorumlayan bir bilgi sistemidir.^{1 2}

Muhasebe bilgi sisteminde de veriler ya da bilgiler ‘Girdi – Süreçleme – Çıktı’ akışını izlemektedir. Sistemin girdilerini ekonomik nitelikli işlemlere ilişkin belgeler oluşturmakta; süreçleme aşamasında ise bu belgeler ile kanıtlanan bilgiler kaydedilerek işlenmektedir. Sistemin çıktısı ise finansal raporlar olmaktadır.³

Finansal raporlar, işletme hakkında bilgi sahibi olmak isteyen tarafların karar almalarına yardımcı olacak faydalı finansal bilgiyi sağlamayı amaçlamaktadır.⁴ Bilginin faydalı olabilmesi için öncelikle ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun biçimde sunulması gereklidir.

Finansal bilginin sahip olması gereken iki temel nitelikten biri ihtiyaca uygun sunum, diğeri ise gerçeğe uygun sunumdur. İhtiyaca uygun sunum; finansal bilginin karar alıcıların geçmiş, mevcut ve gelecekteki olayların sonuçları hakkında tahminde bulunma veya önceden oluşmuş beklentilerini onaylama ya da düzeltme şeklinde kullanıcılara yardım ederek kararlarında fark yaratma kapasitesidir.⁵ İhtiyaca uygun

¹ Orhan Sevilengül, **Finansal Muhasebe**, Ankara: Gazi, 2009, s. 3.

² Fevzi Sürmeli, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Eskişehir: 1996, s. 33.

³ **A.g.e.**

⁴ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1093, 1999, s.29.

⁵ KGK, **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf (Erişim: 20.12.2013), 2011, s. 8.

bilgi, gelecekteki sonuçlara ilişkin tahminde bulunulurken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabiliriyorsa, tahminlerde kullanılabilme özelliğine sahiptir. Önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa teyit etme özelliğine sahiptir.⁶ İhtiyaca uygunluğun bir diğer unsuru ise önemlilik kavramıdır. Önemli bilgi, verilmemesi ya da hatalı verilmesi durumunda, kullanıcıların işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararları etkileme kapasitesine sahip bilgidir.⁷

Finansal bilginin diğer temel niteliksel özelliği gerçeğe uygun sunum ise; hata ve önyargıdan makul ölçüde arınmış ve temsil edilmek istenen olguya sadık kalarak bu işlevi yerine getiren bilgi olarak tanımlanabilir.⁸ Bir bilginin gerçeğe uygun sunulduğunu söyleyebilmek için, ilgili finansal bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması gereklidir. Tam sunum, işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların, gerçek durumu gösterecek biçimde finansal tablolarda sunumunu ifade etmektedir. Finansal bilginin tarafsız bir biçimde sunulması; önyargıdan uzak, önceden belirlenmiş bir amaca yönelik olmayan bir şekilde gösterimi ve sunumudur. Hatasız sunum ile kastedilen ise; finansal tablolarda yansıtılan ekonomik olaylar tanımlanırken hata ve ihmal olmaması, finansal bilginin elde edilmesinde kullanılan yöntem, tahmin ve politikaların hatasız biçimde seçilmesi ve uygulanmasıdır.⁹

Finansal bilginin, temel niteliksel özelliklerin yanı sıra temel özellikleri destekleyici nitelikleri de karşılaması arzulanmaktadır. Bu destekleyici nitelikleri, karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik şeklinde sıralamak mümkündür. Karşılaştırılabilirlik, seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını gerektirir. Bu özelliği ile karşılaştırılabilirlik, bir işletmenin birden fazla döneme ilişkin işlemlerinin benzerlik ve farklılıklarının ortaya konmasına yardımcı olur. Doğrulanabilirlik, işlem ve olaylarla ilgili gerçek durumu yansıtacak muhasebe yöntem ve politikalarının uygulanarak finansal bilginin işlem ve olayları doğru temsil etmesinin sağlanmasıdır. Finansal bilginin zamanında sunulması karar vericilerin bu kararlarını etkileyebilecek zamanda hazır olmasını gereğidir. Anlaşılabilirlik ise, finansal

⁶ A.g.e.

⁷ A.g.e.

⁸ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi, 2005, s. 3.

⁹ Özgül Cemalcılar, Saime Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1093, 1999, s. 33.

bilginin açık ve işlemlerin özünü yansıtacak biçimde sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulmasıdır.

Faydalı finansal bilginin elde edilmesi aşamasında karşılaşılan en önemli kısıt maliyet kısıdıdır. Finansal raporlar düzenlenirken bilginin ihtiyaca uygunluğu ve gerçeğe uygunluğunu engellemeksizin fayda/maliyet dengesinin kurulması önemlidir.

Ayrıca, niteliksel özellikleri sağlarken işletmenin finansal tabloların düzenlenmesinde göz önünde bulundurması gereken bazı temel varsayımlar vardır. Bu kavramlar; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, önemlilik ve birleştirme, netleştirme, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunuluşun tutarlılığı olarak sınıflandırılmaktadır.

İşletmeler daha önce de belirtildiği üzere, faydalı finansal bilgiyi finansal tabloları vasıtasıyla kullanıcılara iletirler. Tam bir finansal tablolar seti, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında, “*finansal durum tablosu (bilanço), gelir tablosu (finansal performans tablosu), özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, dipnotlar ve açıklamalar*”¹⁰ olarak belirtilmektedir.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ile finansal tablolar arasındaki ilişkinin saptamayı amaçlayan çalışmada, temel finansal tablolar olan bilanço (finansal durum tablosu) ve gelir tablosu üzerinde odaklanılmıştır.

İşletmeler, yabancı para birimi ile işlemler yapmak, yurtdışında işletmeye sahip olmak, finansal tablolarını yabancı bir para biriminde sunmak ihtiyaçlarından dolayı yol gösterici bir düzenlemeye gereksinim hissetmektedirler. Aynı zamanda işletmeler yurtdışında bağlı ortaklık, iştirak, şube benzeri işletmelere sahip olabilirler. Bu yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolarının konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi kullanılarak ana işletmenin finansal tablolarına dahil edilmesi gerekliliği nedeniyle; yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolarının ana işletmenin para birimine göre düzenlenmesi ihtiyacı belirlemektedir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı bu gereksinimi karşılamayı, yani yabancı paralı veya

¹⁰ KGK, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS1.pdf, (Erişim: 22.12.2013), 2013, s.5.

yabancı ülkelerdeki faaliyetlerden kaynaklanan işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceği, ayrıca finansal tabloların, finansal tabloların sunulduğu (raporlama) para birimine nasıl çevrileceğini açıklamayı hedeflemektedir.¹¹

Finansal tabloların çevriminde karşımıza çıkan iki kavram geçerli (fonksiyonel) para birimi ve raporlama (finansal tabloların sunumunda kullanılan) para birimidir. Geçerli para birimi, genel olarak işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.¹² Raporlama para birimi ise, işletmenin finansal tablolarını sunduğu para birimidir. Finansal tablolarda kullanılan para birimi, işletmenin fonksiyonel para biriminden farklılık gösterebilir. Bu durumda işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu raporlama para birimine çevrilmesi ihtiyacı ortaya çıkar.

Finansal tabloların çevrimi işleminin çeşitli yöntemler kullanılarak yapılabilmesi mümkündür. Bu yöntemler, Cari – Cari Olmayan, Parasal – Parasal Olmayan, Geleneksel (Temporal) ve Kapanış (Dönemsonu) Kuru yöntemleri olarak sınıflandırılmaktadır. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı bu çevrim yöntemlerinden Kapanış Kuru yöntemini benimsemiştir.

Kapanış (Dönemsonu / Cari) Kur yönteminde, yabancı para birimi ile ifade edilen kalemler finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilirken bilançonun tüm aktif kalemleri ve yabancı kaynakların tamamı finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kur ile dönüştürülür. Gelir tablosu kalemleri ise; bu kalemlere ilişkin gelirlerin ve giderlerin meydana geldiği tarihteki (işlem tarihindeki) kur ile çevrilebileceği gibi, kolaylık sağlamak bakımından dönemin ortalama kuru üzerinden de çevrilebilir.¹³ Döviz kurunun önemli dalgalanma gösterdiği dönemler için ortalama kur kullanılmaz.

Ayrıca, Standardın uygulanmasında, özellikle geçerli para birimi ve finansal tablolarda kullanılan para birimi açısından ülkemizde yürürlükteki yasal mevzuat incelenmiştir. Bu manada, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, Vergi Hukuku ve

¹¹ Abbas Ali Mirza ve diğ., **IFRS International Financial Reporting Standards Workbook and Guide**, USA: John Wiley & Sons, 2006, s.147.

¹² KGK, **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri**, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf (Erişim:12.12.2013), 2012, s.4.

¹³ **A.g.e.**, s. 9.

Sermaye Piyasası Hukuku açısından ülkemizde finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar ve bu esasların Standart ile uyumlulukları ya da farklılıkları ortaya konulmaya çalışılmıştır. Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, MSUGT ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği açısından değerlendirildiğinde; VUK 215inci maddede sayılan şart ve izinleri sağlayan ve 348 sayılı VUK Genel Tebliği'nde belirtilen şartlara sahip işletmeler haricinde Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi ve finansal raporların düzenlenmesinde Türk Lirası kullanmaları gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Finansal durum tablosunun geçerli para biriminden raporlama para birimine çevrilmesi sonucu ortaya çıkan bilgi ile diğer standartlara uygunluk sağlanmış ise finansal bilginin temel niteliksel özellikleri olan ihtiyaca uygun sunum ve gerçeğe uygun sunum kriterleri açısından sorun oluşmamaktadır.

Ne var ki, gelir tablosuna uygulanan çevrim işlemi sırasında işlem tarihindeki kur ile çevrim işlemi gerçekleşmiyorsa ve gelir tablosunun geçerli para biriminden raporlama para birimine dönüştürülmesi işleminde ortalama kur kullanılmasının finansal tabloların ihtiyaca uygun ve özellikle gerçeğe uygun sunumunu etkileyip etkilemeyeceği sorusu akla gelmektedir.

Standart hem yabancı para birimi ile yapılan işlemlerin hem de yurt dışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarını yansıtan finansal tabloların ana işletmenin para birimine çevrilmesinde, gerçek kura yakın olmak koşuluyla haftalık, aylık hatta yıllık ortalama döviz kurlarının kullanılabilceğini öngörmüştür.

Yukarıda bahsedilen, gelir tablosu kalemlerinin ortalama kur ile çevrimi sonucu finansal tabloların temel niteliklerinde bir sapmaya neden olabilir mi sorusunu yanıtlamak için bir örnek uygulama geliştirilmiştir. Örnek uygulamaya konu şirketimizin finansal durum tablosu kapanış kuru yöntemi ile raporlama para birimine çevrilmiş, gelir tablosu kalemleri ise işlem tarihindeki kur, haftalık, aylık ve yıllık ortalama kurlar kullanılarak finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmiştir. Çevrim işlemi Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kurları kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Finansal tabloların çevriminde kullanılan her bir ortalama kur için ayrı tablolar oluşturularak sonuçları kıyaslanmıştır. Sonuçlar

gözlemlenerek ihtiyaca uygun sunum ve gerçeğe uygun sunum kriterleri açısından önemlilik düzeyi göz önünde bulundurularak yorumlanmıştır.

Döviz kurlarının önemli dalgalanma göstermediği ve yıllık ortalama kur dışında kullanılan ortalama döviz kurlarının işlemlerin gerçekleştiği tarihlerdeki döviz kurlarından önemli bir sapma göstermediği gözlenmiştir.

Sonuç olarak; finansal tabloların haftalık, aylık, yıllık ortalama döviz kurları kullanılarak raporlama para birimine çevrilmesi ile işlem tarihindeki kur ile dönüştürülmesi arasındaki farkın ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun finansal bilgi sunumuna etkisi yorumlanmıştır. Ayrıca, bu konuda ve geçerli para biriminin tespiti konusunda ülkemizde yürürlükteki yasal mevzuatta değerlendirilerek görüş ve öneriler sonuç bölümünde sunulmuştur.

1. GİRİŞ

Günümüzde işletmeler; dış ticaret işlemleri, yurt dışında şubeler, ortaklıklar kurmak ve yatırımlar yapmak suretiyle yoğun biçimde yabancı paralı işlem yapmaktadırlar. Ayrıca yabancı fon kuruluşlarından finansman sağlayabilmekte, yabancı sermaye piyasalarında pay senetleri ihraç etmektedirler.

Gelişen teknoloji ve artan iletişim olanakları çok daha fazla kişinin yabancı ülkelerdeki sermaye ve para piyasalarında işlem yapmalarına olanak tanımıştır. Artık finansal bilgi çok daha geniş kapsamlı bir kitleyi ilgilendirir hale gelmiştir. Yine bu nedenle işletmelerin finansal raporlarının karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmasını sağlamak için finansal tablolarda kullanılan yöntemler ve sunum şekilleri ile ilgili bir yakınsama ihtiyacı baş göstermiştir. Bu nedenle IASB (International Accounting Standards Board) tarafından bir dizi standart oluşturulmuş ve bu standartlar Türkçeye çevrilerek KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından yayımlanmıştır.

Bu standartlardan biri de TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardıdır. Standardın finansal tablolar üzerindeki etkileri finansal bilginin niteliksel özellikleriyle de sıkı sıkıya ilişkilidir. Bu nedenle öncelikle finansal bilginin nitelikleri ve faydalı finansal bilgi sağlanmasının kısıtları açıklanmıştır.

Çalışma kapsamında 1. bölümde finansal bilginin niteliksel özellikleri üzerinde durulacak ve TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının finansal tablolar üzerindeki etkisi saptanmaya çalışılacaktır.

İkinci bölümde finansal bilgi sisteminin çıktısını oluşturan finansal tablolar, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı uyarınca ele alınacak ve değerlendirilecektir.

İzleyen bölümlerde TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının amacı, kapsamı, yurt dışındaki işletme, geçerli para birimi, finansal tabloların sunumunda kullanılan para birimi kavramları açıklanarak; yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi, finansal tablolarda geçerli para biriminden farklı bir para biriminin kullanılması ve geçerli para biriminden raporlama para birimine çevrim yöntemlerine değinilecektir. Standart ve uygulamasına ilişkin Türkiye'deki yasal mevzuat açısından değerlendirme yapılacak, farklılıklar ortaya konacaktır.

Standardın geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesiyle ilgili serbest bıraktığı yöntemler ve ortalamalar kullanılarak örnek uygulama geliştirilmiş ve standardın uygulaması simüle edilmiştir. Uygulama sonuçları yorumlanarak, sonuç bölümünde görüş ve öneriler sunulmaktadır.

2. FİNANSAL RAPORLAMA VE FİNANSAL BİLGİNİN NİTELİKLERİ

2.1. Finansal Raporlamanın Amacı

Finansal raporlamanın amacı, temelde muhasebenin amacı ile örtüşmektedir. Muhasebenin amacını ise, işletmenin ekonomik faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmak isteyen tarafların alacakları kararlarda yardımcı olacak faydalı finansal bilgiyi sağlamak şeklinde özetleyebiliriz.¹⁴

Muhasebenin tanımından hareketle finansal raporlamaya uzanan süreç hakkında fikir sahibi olmak mümkündür. Muhasebe “ekonomik karakterli olayları para birimi ile ifade ederek sınıflayan, tarih sırası ile kaydeden, raporlayan ve bu raporları yorumlayan mali bir sanattır”.¹⁵

Sevilengül’e göre ise:

*“Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir **bilgi sistemidir.**”¹⁶*

Bu iki tanımdan hareketle muhasebenin yerine getirdiği raporlama işlevinin finansal tabloları oluşturduğunu¹⁷ ve karar vericiler için faydalı finansal bilgiler üreten bir bilgi sistemi olduğunu söyleyebiliriz. Finansal raporlar bu bağlamda; potansiyel yatırımcılar, kredi verenler veya işletmeyle iş ilişkisi içinde olan taraflarla

¹⁴ Özgül Cemalcılar, Saim Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1093, 1999, s.27.

¹⁵ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi, 2005, s. 3.

¹⁶ Orhan Sevilengül, **Finansal Muhasebe**, Ankara: Gazi, 2009, s. 3.

¹⁷ Akdoğan ve Tenker, **a.g.e.**, s. 3.

işletmenin iletişim kanalıdır. Bu kişiler yatırım ve diğer finansal kararlarını işletmenin finansal tablolarına dayandırırılar.¹⁸

Finansal tabloları da içeren finansal raporlamanın amaçlarını üç temel başlıkta toplamak mümkündür. Bu amaçlar; faydalı bilgi sağlamak, nakit akışı tahminleri sağlamak ve işletmenin varlıkları, kaynakları ve bunlardaki değişikliklere ilişkin bilgi sağlamak olarak sınıflandırılabilir.¹⁹

2.1.1. Faydalı Bilgi Sağlama Amacı

Finansal raporlamanın genel amacı, raporlayan işletmeye ilişkin karar verme durumunda olan mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve diğer kullanıcılar için faydalı finansal bilgi sağlamaktır.

Söz konusu yatırımcıların, kreditorlerin ve diğer tarafların büyük bir çoğunluğunun, finansal tabloları hazırlayan işletmelerden doğrudan kendilerine bilgi sağlanmasını talep etme imkanı bulunmaması nedeniyle ihtiyaç duydukları finansal bilgi için genel amaçlı finansal raporlara güvenmek durumundadırlar. Sonuç olarak bu grup, genel amaçlı finansal raporların yöneltildiği birincil kullanıcılardır.²⁰

Buradan da anlaşılacağı gibi finansal tablolar; muhasebe sürecinin bir çıktısı olmakla birlikte bilgi kullanıcıları açısından karar verme sürecinin girdisini teşkil etmektedir.

Diğer yandan, faydalı bilgi sağlamak finansal raporlamanın temel amacı olsa da, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında maliyet ve sağlanacak fayda gözetilerek tüm bilgilerin raporlanması gerekmez.²¹ Bu durumda gözetilmesi gereken konu ilerleyen bölümlerde değineceğimiz finansal bilginin niteliklerinden birisi olan ‘önemlilik’ kavramıdır.

¹⁸ Thomas R. Dyckman ve diğ., **Intermediate Accounting (Volume I)**, Irwin/McGraw-Hill, 1998, s.2.

¹⁹ Jayne M. Godfrey ve diğ., **Accounting Theory**, Australia: John Wiley & Sons, 2010, s. 97.

²⁰ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, UK, 2013, s. 18.

²¹ Cemalcılar ve Önce, **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, s. 29.

2.1.2. Nakit Akışı Tahminleri Sağlama Amacı

Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, işletmenin hisse senetlerine (özkaynağa dayalı yatırım aracı) ve/veya tahvillerine (borçlanma araçları) yatırım kararı verirken ya da işletmeye borç sağlayanlar, işletmeye kredi verirken bekledikleri getiri ile maliyet ve risk faktörlerini gözeterek bu kararı oluştururlar.²²

Bu sebeple finansal raporlamanın ikinci amacı; kar payı veya faizlerden, hasıllardan, alacakların, borçların ve menkul kıymetlerin vade yapısından kaynaklanacak olası nakit akışlarının miktarı, zamanlaması ve belirsizliği konularında mevcut ve potansiyel yatırımcı, kreditor ve diğer kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun bilgi sağlamaktır.

Sonuç olarak, işletmeye yönelik gelecekteki beklenen net nakit girişlerinin değerlendirilmesinde mevcut ve potansiyel yatırımcıların, borç verenlerin ve kreditorlerin kendilerine karar vermede yardımcı olacak bilgiye ihtiyaçları vardır. Finansal raporlama, kullanıcıların işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve nakit yaratma gücünü tahmin etmelerinde yardımcı olacak bilgileri sağladığında faydalı olacaktır.

2.1.3. İşletmenin Varlıkları, Kaynakları ve Bunlardaki Değişikliklere İlişkin Bilgi Sağlama Amacı

İşletmeye kaynak sağlayan yatırımcılar, borç verenler, kreditor ve diğer ilgili taraflar, işletmenin ekonomik kaynaklarını, varsa işletmeye karşı ileri sürülebilecek hakları ve işletme kaynaklarının işletme yönetimi tarafından etkin ve verimli bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını bilmek isterler.

Ayrıca , yatırımcılar, kreditorler ve diğer tarafların işletmenin varlıklarında teknolojik gelişmeler, fiyat değişiklikleri gibi ekonomik faktörlere bağlı olarak yaşanabilecek değişimlerle ilgili bilgilere, yönetimin sorumluluklarını yerine getirip getirmediği konusunda fikir sahibi olabilmek için ihtiyaçları olacaktır.

²² KGG, **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf (Erişim: 20.12.2013), 2011, s. 4.

İşletmenin varlıkları, kaynakları ve bu kalemlerdeki değişikliklere ilişkin bilgi sağlanması ilgili taraflara işletmeye yönelik gelecekteki net nakit girişlerini değerlendirebilmek için fikir verecektir.

2.2. Finansal Bilginin Nitelikleri

Yukarıda da vurgulandığı gibi finansal raporlamanın temel amacı karar alıcılara faydalı bilgi sağlamaktır. Finansal bilginin faydalı olması için, temel niteliksel özelliklerden ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum kriterlerini sağlaması gerekir. Ayrıca finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ve zamanında sunulmuş olmalıdır.

2.2.1. Finansal Bilginin Temel Nitelikleri

Finansal bilginin temel niteliksel özellikleri; ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun şekilde sunum olarak sınıflandırılır.

2.2.1.1. İhtiyaca Uygunluk

Finansal tablolardan elde edilen bilgilerin yararlı olması, bu bilgilerin yöneticilerin, yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer bilgi kullanıcılarının kararları ile ilişkili olması ve kullanım amacına uygun olması ile mümkündür.²³

İhtiyaca uygunluk, finansal bilginin karar alıcıların geçmiş, mevcut ve gelecekteki olayların sonuçları hakkında tahminde bulunma veya önceden oluşmuş beklentilerini onaylama ya da düzeltme şeklinde kullanıcılara yardım ederek kararlarında fark yaratma kapasitesidir.

İhtiyaca uygun finansal bilgi, tahminlerde kullanılabilme ve teyit etme özelliklerinden en azından birini taşımalıdır. Ancak bu şekilde, verilen kararları etkileme gücüne sahiptir. Finansal bilgi, gelecekteki sonuçlara ilişkin kestirimde bulunulurken kullanıcılar tarafından bir veri olarak kullanılabiliriyorsa tahminlerde

²³ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi, 2005, s. 33.

kullanılabilme özelliğine; önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa teyit etme özelliğine sahiptir.

İhtiyaca uygunluk kapsamında değerlendirilmesi gereken bir diğer unsur ise *önemlilik* kavramıdır.

Önemlilik, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve de ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hali olarak tanımlanmıştır.²⁴ Finansal raporlarda bir hata, makul düzeyde bilgili bir kullanıcının kararını etkiliyor ise o bilgi önemli kabul edilir.²⁵

Diğer bir ifade ile bir bilginin verilmemesi ya da hatalı verilmesi kullanıcıların işletmeye ilişkin finansal bilgiye dayanarak verecekleri kararı etkiliyorsa o bilgi önemlidir. Bilginin önemli olup olmadığı işletmenin finansal tabloları göz önünde bulundurularak, ilgili kalemlerin niteliği ve büyüklüğüne göre belirlenir.

2.2.1.2. Gerçeğe Uygun Sunum

Finansal tablolardan elde edilen bilgilerin yararlı olabilmesi bu bilgilerin gerçeğe uygun sunumuna yani güvenilirliğine bağlıdır. Hata ve önyargıdan makul ölçüde arınmış ve temsil etmek istedikleri olguya sadık kalarak bu işlevi yerine getiren bilgi gerçeğe uygun bilgi olarak kabul edilir.²⁶ Gerçeğe uygun sunum; tam, tarafsız ve hatasız olma özelliklerini taşımaktadır.

Tam bir sunum, bir işletmede ortaya çıkan işlem ve olayların, gerçek durumu gösterecek biçimde finansal tablolarda sunumunu ifade eder. Yani ekonomik olayın kullanıcı tarafından anlaşılması için tanımlar ve açıklamaları da içerecek şekilde gerekli tüm bilgileri barındırmalıdır.

Tarafsız sunumdan anlaşılması gereken finansal bilginin önyargıdan uzak; önceden belirlenmiş bir amaca yönelik olmayan bir şekilde gösterimi ve sunumudur.

²⁴ KGK, **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf (Erişim: 20.12.2013), 2011, s. 8.

²⁵ Randal J. Elder ve diğ., **Auditing an Assurance Services**, New Jersey: Pearson, 2010, s. 56.

²⁶ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, s. 35.

Tarafsızlık; finansal bilginin ekonomik faaliyetleri mümkün olduğunca doğru bir şekilde yansıtan, kullanıcıların kararlarını belirli bir doğrultuda yönlendirici olmayan ve/veya manipüle edilmemiş biçimde sunulmasını gerektirir. Bilgi sistemli olarak ilgili taraflardan biri lehine sonuçlanacak şekilde üretildiğinde tarafsızlığını yitirecektir.²⁷ Ne var ki; tarafsız bilginin kararlar üzerinde etkisi veya belirli bir amaca yönelik olmadığı anlamı çıkarılmamalıdır. Tersine, ihtiyaca uygun finansal bilgi, kullanıcıların kararlarını etkileme gücüne sahiptir.²⁸

Hatasız sunum ise; finansal tablolarda yansıtılan ekonomik olayları tanımlarken hata ve ihmal olmaması, finansal bilginin elde edilmesinde kullanılan yöntem, tahmin ve politikaların hatasız biçimde seçilmesi ve uygulanması anlamına gelmektedir. Gerçeğe uygun sunum kriteri sunulan finansal bilginin her açıdan doğru olduğu anlamına gelmemektedir. Bu nedenle hatasız sunum, her açıdan kesin bir doğruluğa sahiptir denilemez. Finansal bilginin elde edilmesinde kullanılan yöntem, tahmin ve politikaların açıkça ve doğru bir şekilde tanımlanması, bilginin elde edilmesinde kullanılan sürece ilişkin yapı ve sınırlamaların açıklanması ve bu sürecin seçiminde ve uygulanmasında hata yapılmamış olması durumunda finansal bilgi gerçeğe uygun olabilir.

Özet olarak finansal bilginin faydalı olarak nitelendirilebilmesi için ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygunluk kriterlerini sağlaması gerekir. Fakat bu iki niteliksel özelliğin sağlanmasında birbirlerinin aleyhine gelişebilen durumlar ortaya çıkabilir. Başka bir deyişle, finansal bilginin ihtiyaca uygunluğunun artırılması, gerçeğe uygunluğunun azalmasına ya da tersi duruma sebebiyet verebilir. İşte bu nedenle muhasebenin önemli uğraş alanlarından biri de mümkün olan en faydalı bilgiyi sağlamak için ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum arasında optimal dengeyi sağlamaktır.

²⁷ Cemalçılar ve Önce, **a.g.e.**, s. 33.

²⁸ KGK, **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**, s. 9.

2.2.2. Finansal Bilginin Destekleyici Nitelikleri

Destekleyici niteliksel özellikler, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun biçimde sunulan finansal bilginin faydasını artıran niteliklerdir. Finansal bilginin destekleyici niteliklerini Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeveye uygun olarak karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik şeklinde sınıflandırabiliriz.

2.2.2.1. Karşılaştırılabilirlik

Finansal tablolardaki bilgilerin kullanıcılara yararlı olabilmesi karşılaştırılabilirlik özelliğine sahip olmasına bağlıdır. Finansal bilginin karşılaştırılabilir olması, bir işletmenin birden fazla döneme ilişkin işlemlerinin benzerlik ve farklılıklarının ortaya konmasına yardımcı olur.

Bu nedenle de seçilen muhasebe politikalarının birbirini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmasını gerektirir. Bir anlamda tutarlılık ilkesiyle uyumlu olmalıdır.²⁹ Tutarlılık karşılaştırılabilirlikle ilgili bir kavramdır ancak aynı anlamda değildir. Karşılaştırılabilirlik amaç, tutarlılık ise bu amacı gerçekleştirmeye yarayan bir unsurdur.

2.2.2.2. Doğrulanabilirlik

Doğrulanabilirlik; finansal tablolardaki bilgilerin işletmede meydana gelen işlem ve olaylarla ilgili gerçek durumu yansıtacak şekilde muhasebe yöntem ve politikalarının uygulanarak işlem ve olayları doğru temsil etmesinin sağlanmasıdır. Doğrulanabilirlik, farklı bilgi düzeyine sahip kullanıcıların ve bağımsız gözlemcilerin belirli bir ekonomik olaya ilişkin bilginin gerçeğe uygun sunulduğu hususunda konsensüs sağlamalarını gerektirir.³⁰

Doğrulanabilir finansal bilgi, aynı ölçüm yöntemlerini kullanan bağımsız kişilerin büyük oranda benzer sonuçlara varmasını sağlar.

²⁹ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, s. 36.

³⁰ KGK, **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**, s. 10.

2.2.2.3. Zamanında Sunum

Zamanında sunum; finansal bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebilecek zamanda hazır olmasını gerektirir. Çoğunlukla, bilgi eskidikçe yararlılığını yitirir. Bu nedenle, finansal bilgiler alınacak ekonomik kararlara yardımcı olabilecek bir süre öncesinde kullanıcılara ulaştırılmalıdır.

Finansal bilginin zamanlılığı çok arzulanan bir durum olsa da ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygunluk kadar kritik bir öneme sahip değildir. Zamanında sunulan bir bilgi ihtiyaca ve gerçeğe uygun şekilde sunulmuş ise faydalıdır. İhtiyaca uygun ve gerçeğe uygun olarak sunulan finansal bilgiler zamanında sunulmamış dahi olsalar kullanıcılar için (özellikle teyit amaçlı) halen yararlı olabilir. Bazı bilgiler ise, kimi kullanıcıların ekonomik olaylara ilişkin eğilimleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi sebeplerle raporlama döneminden sonra da uzun süre kullanışlı olmaya devam edebilirler.³¹

Yukarıda açıklanan nedenlerle, zamanında sunum kavramı 2010 da yayımlanan Kavramsal Çerçeve’de ihtiyaca uygun olma niteliğinin yardımcı bir ögesi olmaktan çıkarılarak, destekleyici niteliksel özellikler arasında sayılmıştır.

2.2.2.4. Anlaşılabilirlik

Finansal bilginin anlaşılabilir olması için, bilginin açık ve öz olarak sınıflandırılması, tanımlanması ve sunulması gereklidir. Finansal tablolar, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetlere ilişkin makul bilgi sahibi, bilgileri dikkatle gözden geçiren ve analiz eden kullanıcılar için hazırlanırlar.³²

Bilginin anlaşılabilir olması, bazı durumlarda ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygunluk nitelikleriyle çelişebilir. Bu yüzden anlaşılabilirlik, finansal bilginin temel niteliksel özellikleri arasında sayılmamakta; destekleyici niteliksel özellikler arasında sınıflandırılmaktadır.

³¹ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part B**, UK, 2013, s. 20.

³² Abbas Ali Mirza, Garaham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Canada: John Wiley & Sons, 2011, s. 36.

Finansal bilgi kullanıcılarının işletme ve ekonomik olaylar hakkında makul derecede bilgi sahibi olmaları ve bilgileri özenle incelemeye istekli olmaları finansal bilgiyi tam olarak kavramalarını mümkün kılmayabilir. Yeni bir muhasebe yöntemi geliştirilmiş olabilir ve bu yöntem finansal bilginin sunumunda karar verme için faydalı bilgiler sağlasa bile bazı kullanıcılar bu yöntemi anlayamayabilirler. Eğer anlaşılabilirlik finansal bilginin temel niteliklerden biri olarak değerlendirilseydi; makul düzeyde bilgili ve istekli kullanıcıların finansal bilgileri anlayabilmeleri adına karmaşık finansal bilgilerin, ilgili bilgi ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygunluk niteliklerini karşılama sunulmasından kaçınmayı gerektirebilirdi. İşte bu nedenle, karmaşık ekonomik olaylarla ilgili bilgileri anlamak için bilgili ve dikkatli kullanıcıların bir danışmandan yardım almaları gerekebilir.

2.2.3. Finansal Raporlamada Maliyet Kısıdı

Finansal bilginin hazırlanmasında ve sunulmasında bir takım maliyetlere katlanılır. Bundan dolayıdır ki; sunulan finansal bilgiden sağlanacak fayda onun hazırlanmasından sağlanacak maliyetten büyük olmalıdır.³³

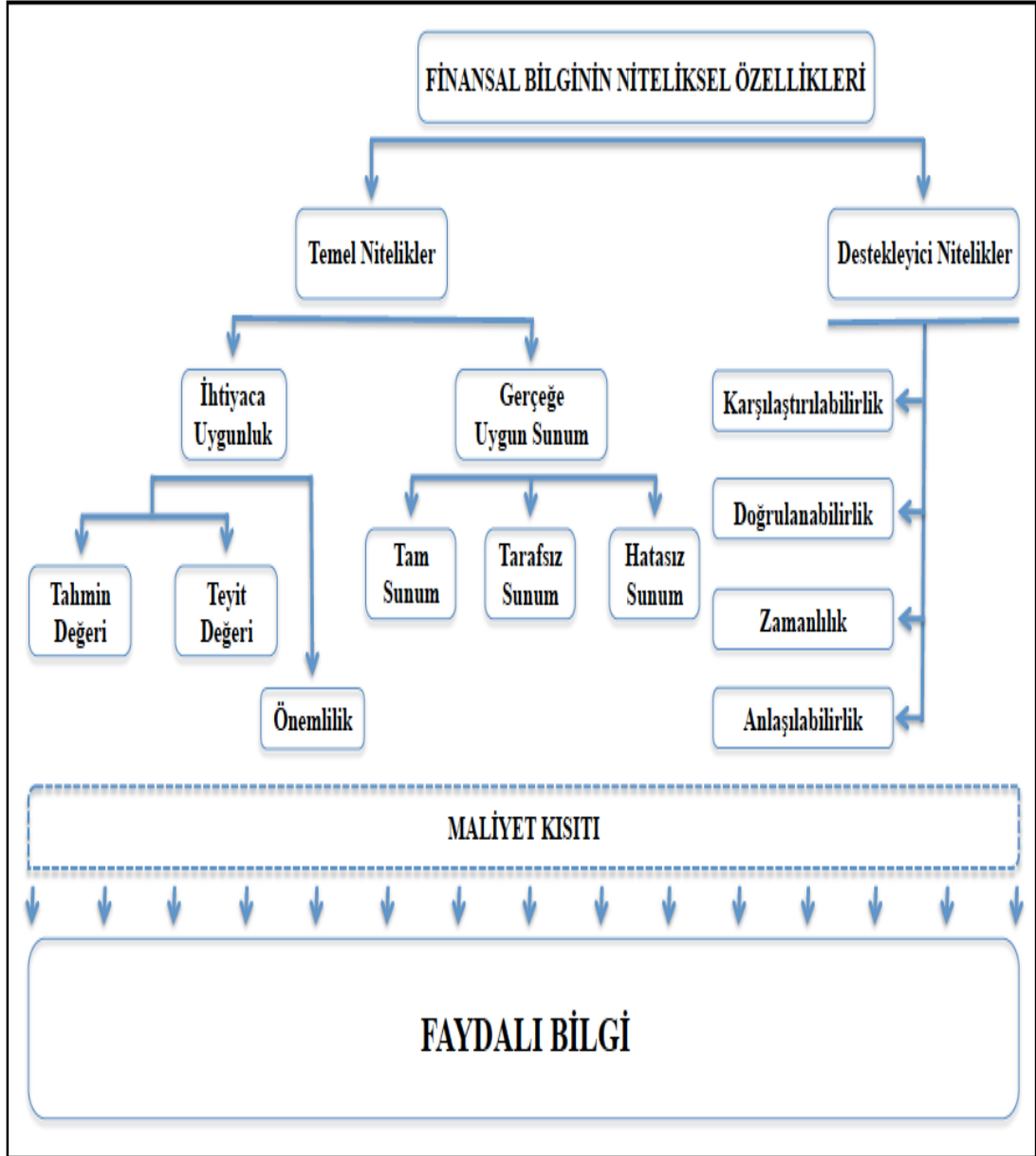
Finansal bilginin sağlanmasında, bilginin toplanması, işlenmesi, doğrulanması ve yayımlanması için oldukça fazla çaba harcanır. Nihayetinde, bu maliyetlere katlanan elde edecekleri getirini azalması sonucu yine kullanıcılar olacaktır. Gerekli bilginin sağlanmadığı durumda ise kullanıcılar bu bilgiyi edinmek için ek maliyetlere katlanmak durumunda kalabilirler.

İhtiyaca uygun ve gerçeğe uygun bir şekilde sunulan finansal bilgiler, kullanıcıların karar verme sürecinde daha güvenle hareket etmelerini sağlar. Sonuçta, sermaye piyasalarının daha verimli işlemesine ve ekonomide sermaye maliyetinin daha düşük olmasına katkı sağlanmış olur. Ayrıca, kullanıcılar daha bilinçli kararlar vermek suretiyle bu durumdan fayda sağlarlar.

³³ Nandakumar Ankarath ve diğ., **Understanding IFRS Fundamentals**, New Jersey: John Wiley & Sons, 2010, s. 14.

Maliyet kısıdının uygulanması sürecinde; bir bilginin finansal raporlarda yer alması ile sağlanacak fayda ve bilginin raporlanması, kullanılması için katlanılan maliyetler arasında optimal bir denge kurulmalıdır.

Bu aşamaya kadar belirtilen, finansal bilginin sahip olması gereken nitelikleri aşağıdaki şekilde şematize etmek mümkündür.



Şekil 1.1: Finansal Bilginin Niteliksel Özellikleri³⁴

³⁴ KKG, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2011.

3. FİNANSAL TABLOLAR VE SUNULUŞU

3.1. Finansal Tabloların Sunuluşu

Finansal tablolar bir işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında bilgi veren biçimlendirilmiş raporlardır. Finansal tabloların amacı, bilgi kullanıcılarına işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları ile ilgili bilgi sağlayarak alacakları ekonomik kararlara yardımcı olmaktır.

Finansal tablolar bu işlevi, işletmenin varlıkları, borçları, özkaynakları, gelirleri ve giderleri, nakit akışları ile ilgili bilgileri sağlayarak yerine getirirler.

İşletmenin ekonomik olaylarla ilgili belirtilen unsurlar hakkında sağladığı bilgileri özetleyen finansal tablolar ise; finansal durum tablosu (bilanço), kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlar olarak sınıflandırılabilir. TMS1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında belirtilen finansal tabloların ‘tam bir finansal tablolar seti’ oluşturduğu vurgulanmıştır.³⁵

İşletmeler finansal tabloların dışında, işletmenin finansal durumu, finansal performansı, karşılaşılan belirsizlikler ile birlikte işletmenin faaliyette bulunduğu çevredeki değişiklikler ve bunların etkileri, işletmenin temettü politikası, yatırım politikası, fon kaynakları, hedeflenen borç özkaynak oranı ve bilançoda muhasebeleştirilmeyen kaynakları hakkında açıklayıcı bilgiler içeren ‘faaliyet raporlarını’ sunabilirler. İşletme, finansal tablolarda yansıtılan bilgilerin gerçeğe uygun (fair) sunumundan sorumludur. Ayrıca muhasebe politikalarını da içeren bilgiler ihtiyaca uygun, güvenilir karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olmalıdır.³⁶

³⁵ Peter Walton, **An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business**, UK: John Wiley & Sons, 2011, s. 18.

³⁶ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, UK, 2013, s. 295.

Finansal tabloların düzenlenmesinde işletmenin göz önünde bulundurması gereken bazı temel kavramlar vardır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında bu kavramlar; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, önemlilik ve birleştirme, netleştirme, raporlama sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunuluşun tutarlılığı olarak sıralanmıştır.³⁷

3.1.1. İşletmenin Sürekliliği

Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, finansal tabloların hazırlanmasında, işletmenin faaliyetlerinin bir süreye bağlı olmaksızın sürdürüleceğinin gözetilmesini gerektirir. Bu yaklaşıma göre, işletmenin ömrünün aksi bir kanıt olmadıkça sonsuz olduğu varsayılır.³⁸

Bu yaklaşım, faaliyetlerin sınırsız bir zaman için organize edilmesini gerektirir.³⁹ Süreklilik kavramı ekonomik organizasyonun amaçlarını, en azından mevcut taahhütlerini yerine getirmeye yetecek kadar bir süre faaliyette bulunacağını öngörür.⁴⁰

Yönetimin işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyetini sona erdirme gibi bir niyeti veya sözleşmenin süresi gibi nedenlerle mecburiyeti yoksa finansal tablolar süreklilik kavramı çerçevesinde düzenlenir. Eğer işletmenin faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku ile bakılmasına neden olabilecek önemli belirsizlikler ve riskler ile karşılaşılması olasılığı yönetim tarafından hissedildiyse, bu belirsizlikler dipnotlarda açıklanmalıdır.⁴¹

İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğuna karar verilirken, yönetim tarafından yakın gelecekle ilgili, yani en azından bilanço tarihinden sonraki on iki aya ilişkin bilgiler göz önünde bulundurulmalıdır.

³⁷ KGK, **TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu**, s. 6-9.

³⁸ Nejat Tenker, **Finansal Muhasebe**, Ankara: Gazi, 1999, s.2.

³⁹ Eldon Hendriksen ve Michael F. Van Breda, **Accounting Theory**, Irwin Inc., 1992, s. 146.

⁴⁰ Charles T. Horngren ve diğ., **Financial and Managerial Accounting**, New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012, s. 10.

⁴¹ KGK, **TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu**, s. 6.

3.1.2. Tahakkuk Esası

Tahakkuk esasına göre muhasebeleştirme; gelir ve kârların aynı döneme ait gider ve zararlarla karşılaştırılmasını gerektirir.⁴²

İşletmeler nakit akış tablosu dışındaki tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenlerler. Tahakkuk esasında işlemler oluştuğu anda gerçekleşmiş sayılarak muhasebeleştirilir ve ilgili oldukları dönemin finansal tablolarında raporlanırlar.

3.1.3. Önemlilik ve Birleştirme

Önemlilik kavramı, işletmenin; benzer ya da işlevleri ve nitelikleri itibarıyla farklı kalemlerden oluşan her bir önemli kalemi, finansal tablolarda ayrı biçimde raporlamasını gerektirir.

Finansal tablolar, ekonomik mahiyetteki olayların işleminden geçirilerek nitelik ve işlevlerine göre hesap grupları altında birleştirilmesi sonucu oluşan bilgilerin birleştirilmiş ve sınıflandırılmış halde sunumudur.

Diğer taraftan bazı kalemler tek başlarına önemli sayılmayabilirler. Bu kalemler tablolarda ya dipnotlarda diğer kalemlerle birleştirilerek sunulur. Finansal tabloların içeriğinde ayrı bir kalem olarak gösterilmesini gerektirecek derecede önemli olmayan kalemlerin ise dipnotlarda açıklanmaları gerekebilir.⁴³

Önceki bölümlerde de vurgulandığı gibi bir bilginin finansal tablolarda açıklanmaması, kullanıcıların finansal tablolarda verdiği kararları etkileme kapasitesine sahipse o bilgi önemlidir.

⁴² Abbas Ali Mirza, Garaham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Canada: John Wiley & Sons, 2011, s. 45.

⁴³ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, UK, 2013, s. 599.

3.1.4. Netleştirme

Varlıklar, borçlar ya da gelir ve giderlere ilişkin kalemler başkaca bir TFRS tarafından zorunlu kılınmadıkça veya izin verilmediği müddetçe mahsup etmek suretiyle netleştirilemez.⁴⁴ İşletme, varlıkları, yabancı kaynakları, gelir ve giderleri finansal tablolarda ayrı ayrı göstermelidir. İşlem ve olayın özü gereği yapılan netleştirmeler bu kapsamda değildir. Örneğin stok değer düşüklüğü karşılığı, şüpheli alacaklar karşılığı gibi kalemler vasıtasıyla varlıkların net değerle gösterilmesi netleştirme değildir.

İşletmenin olağan faaliyetlerinin yanında, bu esas faaliyetlere bağlı olarak gerçekleşen ancak tek başına gelir yaratmayan faaliyetleri olabilir. Bireysel olarak gelir yaratmayan ilgili faaliyetlerin sonuçları ise, işlemlerin özünü yansıttığı sürece aynı işlem ve olaydan kaynaklanan gelir ve giderler netleştirilerek finansal tablolarda gösterilir.⁴⁵ Bu duruma örnek olarak şunlar sayılabilir:

– Duran varlıkların elden çıkarılmasıyla ortaya çıkan kar veya zararlar, varlığın elden çıkarılması sonucu ortaya çıkan gelirlerden, varlığın net defter değeri ile satış giderleri toplamının mahsup edilmesi sonucu bulunan tutar olarak raporlanır.

– Üçüncü taraflarla yapılan sözleşmelere ilişkin giderler, bu sözleşmeden kaynaklanan gelirlerle mahsup edilerek netleştirilir.⁴⁶

Ek olarak işletme, kur farkından kaynaklanan kar veya zararlar ve/veya ticari amaçla elde tutulan finansal araçlardan kaynaklanan kar veya zararlar gibi bir grup benzer nitelikli işlemler sonucu ortaya çıkan kar ve zararları netleştirerek finansal tablolara dahil eder. Ancak, bu tip karlar ve zararlar işlem hacminin büyüklüğü, niteliği ve sonuçları itibariyle önemlilik arz ediyorsa ayrı olarak raporlanmalıdır.

⁴⁴ KGG, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, s. 7.

⁴⁵ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, s. 56.

⁴⁶ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, s. 600.

3.1.5. Raporlama Sıklığı

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardının 36. ve 37. paragraflarında finansal tabloların dönemlerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.⁴⁷

Söz konusu hükümlere göre; finansal tablolar, karşılaştırılabilir bilgileri de içerecek halde en az yılda bir kez düzenlenmeli ve sunulmalıdır. Bazı durumlarda, bilanço tarihi değişebilir ve finansal tablolar bir yıldan daha kısa veya daha uzun bir dönemi kapsayabilir. Bu gibi durumlarda işletme; finansal raporların daha uzun yada daha kısa bir dönem için sunulmasının nedenleri ve finansal tablolarda sunulan bilgilerin tamamıyla karşılaştırılabilir olmadığını açıklar.⁴⁸

Normal koşullarda işletmeler, finansal raporlarını bir yıllık bir dönemi kapsayacak biçimde düzenli olarak hazırlarlar. Ancak bazı işletmeler, pratik nedenlerle, örneğin 52 haftalık dönemi karşılayacak biçimde raporlama yapmayı tercih edebilirler.

3.1.6. Karşılaştırmalı Bilgilerin Sunumu

Finansal tablolarda sunulan bilgiler, bir önceki dönem ile karşılaştırmalı olarak düzenlenmelidir. Karşılaştırmalı bilgi sunulurken ilgili dönem finansal tablolarına uygulanan yöntem ve ilkeler, bir önceki döneme ilişkin bilgilere de uygulanmalıdır.

Karşılaştırmalı finansal bilgi sunan işletme; en az iki bilanço (finansal durum tablosu) ve kullanıcıların karşılaştırma yapabilmesini olanaklı kılmak amacıyla diğer finansal tablolardan da en az ikişer adet düzenler. Bazı durumlarda karşılaştırmalı bilgi sunabilmek amacıyla önceki döneme ilişkin finansal tablo kalemlerinin cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları ve değerlendirme yöntemlerine göre düzeltilmesi gerekebilir. Bu gibi, muhasebe politikalarının geriye dönük uygulandığı durumlarda işletme en az üç finansal durum tablosu (bilanço) ile diğer tablolardan ikişer döneme ilişkin bilgileri ve ilgili notları sunmalıdır.⁴⁹

⁴⁷ KGK, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, s. 8.

⁴⁸ A.g.e.

⁴⁹ IFRS Foundation, A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A, s. 601.

İşletme, finansal durum tablosunu ilgili dönemin sonunda, bir önceki dönemin sonunda ve karşılaştırılabilir en erken dönemin başında sunar.

Önceki dönemlerde dipnotlarda açıklanan finansal bilgiler cari dönemde de önemliliğini koruyor olabilirler. Bu nedenle cari dönem sonunda hazırlanan finansal tablo dipnotlarında duruma ilişkin açıklama yapılmalıdır.

3.1.7. Tutarlılık

Finansal Tabloların Sunuluşu standardı, finansal tabloların tutarlılık kavramına göre düzenlenmesini öngörür.

Sunuluşun tutarlılığı; TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hataya İlişkin Standartta yer alan muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması kriterine göre daha uygun bir şekilde sınıflandırılması ve sunulması, ya da başkaca bir TFRS'nin finansal tabloların sunuluşunda değişiklik gerektirmesi durumları dışında finansal tablo kalemlerinin sunuluşunun ve sınıflandırılmasının dönemden döneme aynı şekilde sürdürülmesini gerektirir.⁵⁰

3.2. Finansal Tablolar

Finansal tablolar, işletmenin ekonomik nitelikli ve parayla ifade edilebilen işlemlerinin muhasebe sistemi içinde kaydedilmesi ve sınıflandırılarak özetlenmesi sonucu ortaya çıkan finansal bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bilgi kullanıcılarına iletilmesini sağlayan araçlardır.⁵¹

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi finansal tablolar, bir bilgi verme aracı, diğer bir söylemle; işletmenin finansal bilgi kullanıcıları ile iletişim aracı olarak kabul edilebilir. Kullanıcılar, finansal tablolar sayesinde işletme faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirebilecek, karşılaştırmalar yapabilecek ve işletme hakkında bir karara varabilecektir.

⁵⁰ KGG, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, s. 9.

⁵¹ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, s. 4.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında, finansal tabloların amacı; “... geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak...” şeklinde belirtilmiştir.⁵²

Standarda göre tam bir finansal tablolar seti ise şu finansal raporları içermelidir:

- Finansal durum tablosu (Bilanço),
- Gelir Tablosu (Finansal Performans Tablosu),
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Nakit Akış Tablosu ve
- Dipnotlar ve Açıklamalar.

Sıralanan finansal tablolar işletmenin varlıkları, yabancı kaynakları, özkaynakları, kar ve zarar dahil olmak üzere gelir ve giderleri, ortakların ortaklık sıfatı gereği yaptıkları katkılar ve dağıtılan temettüleri, ayrıca işletmenin nakit akışları ile ilgili bilgileri kullanıcılara sunmalıdır.⁵³

İşletme finansal tablolarını ve dipnotlarını açıkça tanımlamalıdır. Finansal tablolarda bulunması ve açıkça tanımlanması gereken bilgiler şunlardır:

- Raporlayan işletmenin adı, kimlik bilgileri ve varsa değişiklikler,
- Finansal tabloların bireysel işletme için mi yoksa bir şirketler grubu için mi hazırlandığı (bireysel finansal tablo, konsolide finansal tablo),
- Raporun sunulduğu para birimi,
- Finansal tablolarda yer alan tutarların yuvarlama derecesi.

⁵² KGG, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, s.4.

⁵³ A.g.e., s. 5.

3.2.1. Finansal Durum Tablosu (Bilanço)

Bilanço; bir işletmenin belli bir anda sahip olduğu varlıklar ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları bir düzen içinde gösteren finansal tablodur.⁵⁴ Bilançonun amacı, bir muhasebe birimi olan işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu (varlıklar, yabancı kaynaklar, özsermaye) raporlamaktır.⁵⁵

Bilanço, muhasebedeki 'Varlıklar = Yabancı Kaynaklar + Öz Kaynaklar' temel eşitliğine uygun olarak işletmenin dönem başındaki varlık ve kaynak yapısını, gerekse dönem sonunda ortaya çıkan yeni yapının özetlenmiş biçimde görülmesini sağlayan bir tablodur.⁵⁶

Varlıklar; geçmiş olay ve işlemler sonucunda doğan, mevcut durumda işletmenin kontrolünde olan ve gelecek ekonomik fayda sağlama kapasitesine sahip değerleri ifade etmektedir.

Borçlar (yabancı kaynaklar), geçmiş işlemlerden kaynaklanan ve ödenmesi halinde işletmenin ekonomik fayda sağlama kapasitesine sahip değerlerinde azalma ile sonuçlanacak halihazırdaki yükümlülükler olarak özetlenebilir.

Öz Kaynaklar; işletmenin varlıklarından yabancı kaynaklar indirildikten sonra kalan, işletme sahiplerinin (ortaklarının) bu varlıklar üzerindeki haklarını simgeleyen kısımdır.

Finansal durum tablosu işletme varlıklarına yapılan yatırımın hem kreditorlerce sağlanan kısmını (yabancı kaynaklar) hem de işletmenin net varlıkları üzerinde ortakların haklarını ifade eden özkaynakların yapısı ve büyüklüğü hakkında bilgi sağlar.

Bilanço bu yapısı ile bilgi kullanıcılarının; tablodaki verilerden hareketle işletmenin likiditesi, karlılığı, finansal esnekliği, faaliyet etkinliği, gibi konularda yapacağı analizler neticesinde karar vermesine yardımcı olmaktadır.

⁵⁴ İbrahim Lazol, **Genel Muhasebe**, Bursa: Ekin, 2009, s.25.

⁵⁵ Robert Libby ve diğ., **Financial Accounting**, Mc Graw-Hill Irwin, 2011, s. 7.

⁵⁶ Charles T. Horngren ve diğ., **Financial and Managerial Accounting**, s. 21.

Finansal durum tablosunda asgari olarak bulunması gereken hesap grupları şöyledir:

- Maddi duran varlıklar
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Finansal varlıklar
- Özkaynak yöntemine göre izlenen yatırımlar
- Canlı varlıklar
- Stoklar
- Ticari ve diğer alacaklar
- Satış amaçlı elde tutulan varlıklar ile elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı
- Finansal borçlar
- Dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar
- Ertelenmiş vergi borçları ve varlıkları
- Elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satış amaçlı elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar
- Özkaynaklarda gösterilen azınlık payları ve
- Çıkarılmış sermaye ve yedekler.⁵⁷

Tüm varlık, borç, ve öz kaynak kalemleri finansal durum tablosunda gayrisafi değerleri ile gösterilir. Bu durum bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine engel değildir. Bilanço düzeninin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi ile net değere ulaşmak mümkündür.⁵⁸

3.2.2. Gelir Tablosu

Gelir Tablosu, işletmenin belli bir muhasebe döneminde elde ettiği tüm gelirler ve aynı dönemde katlandığı giderleri karşılaştıran, sonucunda işletmenin elde ettiği

⁵⁷ KGGK, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, s. 10.

⁵⁸ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri s. 61.

net dönem karını ya da zararını gösteren muhasebe raporudur.⁵⁹ Gelir tablosu işletmenin belirli bir dönemde faaliyetlerine ilişkin performansının ölçümüdür. Bu nedenle finansal performans tablosu olarak da anılmaktadır.⁶⁰

Gelir, Kavramsal Çerçeve’de; “*muhasebe döneminde işletmeye varlık girişi veya varlık çoğalmaları sonucunda ekonomik faydalardaki artışı ya da özsermaye kalemlerinde pay sahiplerinin yatırdıkları fonlar dışındaki kalemlerde artış sağlayan borçlardaki azalmayı ifade eder*” şeklinde tanımlanmıştır.⁶¹

Gider ise; ekonomik faydada varlık çıkışı veya eksilmeleri sonucundaki azalışlar ya da özsermayede pay sahiplerine yapılan dağıtımların dışında öz kaynaklarda azalma sonucunu meydana getiren borç artışlarını ifade etmektedir.

Kar ise veya zarar ise, gelir ve gider unsurlarının karşılaştırılması sonrasında ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz ölçüm sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Kar, yatırımın karlılığı, hisse başına kar gibi ölçümlerin yapılmasında temel bir unsur niteliğindedir.

Gelir tablosu, bilgi kullanıcılarının işletmenin geçmiş performansını değerlendirmelerini sağladığı gibi işletmenin performansına ilişkin bazı önemli eğilimler belirlenerek gelecekle ilgili tahminlerde bulunmalarına imkan verir.

Kapsamlı gelir tablosu, en azından, şu tutarları gösteren kalemleri kapsamalıdır:⁶²

- Hasılat,
- Finansman Giderleri,
- Özkaynak yöntemine göre izlenen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,
- Vergi gideri,

⁵⁹ Carl S. Warren ve diğ., **Financial Accounting**, Canada: South Western Cengage Learning, 2012, s.15.

⁶⁰ Charles T. Horngren ve diğ., **Financial and Managerial Accounting**, s. 21.

⁶¹ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, s. 35.

⁶² KGK, **TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu**, s. 15.

- Durdurulan faaliyetler ve/veya varlıkların elden çıkarılması sonucu muhasebeleştirilen vergi sonrası kar (kazanç) ya da zarar
- Kar veya zarar
- Niteliklerine göre sınıflandırılmış gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenleri,
- İştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları
- Toplam kapsamlı gelir.

Ayrıca, kapsamlı gelir tablosunda, dönem kar veya zararının ve döneme ilişkin toplam kapsamlı gelirin azınlık paylarına ve ana ortaklık sahiplerine isabet eden kısımları açıklanmalıdır.

3.2.3. Özkaynak Değişim Tablosu

Özkaynak değişim tablosu, bir muhasebe döneminde özkaynak kalemlerinde oluşan artışlar ve azalışları bütün halde sunan bir mali tablodur. Bu tablo sayesinde dönem içinde işletmenin öz kaynak kalemlerinde meydana gelen değişimler toplu biçimde görülebilmektedir.

Özkaynak değişim tablosu işletmeye sahipleri tarafından yapılan ek yatırımları yansıtır. Başka bir ifade ile; sermaye artırımını, yedek fonlar ve kar kalemlerinde ortaya çıkan değişikliklerle, özkaynak kalemlerinde dönem içinde meydana gelen artış ve azalışlar özkaynak değişim tablosu ile finansal bilgi kullanıcılarına sunulur.

Özkaynak değişim tablosunda yer alması gereken bilgiler şunlardır:

- Ana ortaklık sahiplerinin ve azınlık paylarının haklarını ifade eden toplam tutarları ayrı ayrı gösteren toplam kapsamlı gelir,
- Her bir özkaynak unsuru için, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına göre muhasebeleştirilen, geçmişe dönük uygulama ya da düzeltmelerin etkileri,
- Kar ya da zarar, diğer kapsamlı gelir, ortaklar tarafından yapılan katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve bağlı ortaklık paylarındaki değişimlerden

kaynaklanan değişiklikleri gösteren, dönem başı ve dönem sonu defter değeri arasındaki mutabakat.

3.2.4. Nakit Akış Tablosu

Nakit akış tablosu, ilgili muhasebe döneminde işletmeye giren ve işletmeden çıkan nakit ve nakit benzerlerini işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden oluşmasına bağlı olarak sınıflandırarak raporlayan tablolardır.⁶³

Nakit akış bilgisi, kullanıcılara, işletmenin nakit ve nakit benzerlerini sağlama becerisini ve kuruluşun bu nakit akışlarını kullanma gereksinimini değerlendirmede yardımcı olur. Kullanıcıların işletme ile ilgili aldığı ekonomik kararlar, işletmenin nakit yaratma yeteneğinin ve bu nakit ve nakit benzeri faydaların oluşma zamanlamasının ve kesinliğinin değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkar.

Nakit akış tablosu, diğer finansal tablolarla birlikte kullanıldığı takdirde, kullanıcılara, işletmenin net aktiflerindeki değişimi, finansal yapısını ve nakit akışlarının tutarı ve zamanlaması hakkında bilgi sunar.

Nakit Akış Tabloları TMS 7 standardı ile düzenlenmiş olup, nakit akış tablosunun ve ilgili açıklamaların sunuluşu ile ilgili kuralları ortaya koymaktadır.

3.2.5. Dipnotlar ve Açıklamalar

Dipnotlar, finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılan esasları, özel muhasebe politikalarıyla ilgili bilgileri, standartlarda öngörülen fakat finansal tablolara dahil edilmeyen bilgileri açıklar.

Finansal tabloların dipnot bilgileri düzenlenirken; bilanço, kapsamlı gelir tablosu, eğer sunulmuşsa bireysel gelir tablosu, nakit akış tablosu ve özkaynak değişim tablosundaki her kaleme ilişkin bilgiye atıfta bulunması sağlanmalıdır.

⁶³ Robert Libby ve diğ., **Financial Accounting**, s. 51.

İşletme, finansal bilgi kullanıcılarının tabloları anlamalarını ve karşılaştırma yapabilmelerini sağlamak için dipnotları şu sıralamaya uygun olarak sunmalıdır:

- TFRS’ler ile uygunluk beyanı,
- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ölçüm yöntemlerine ilişkin açıklama,
- Önemli muhasebe politikalarının açıklaması,
- Bilanço ve gelir tablosu kalemleri ile ilgili açıklamalar,
- Koşullu yükümlülükler ve
- Yönetimin geleceğe yönelik hedefleri, varsayımları ve olası riskler gibi finansal olmayan bilgiler.

4. TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, yabancı paralı ve/veya yabancı ülkelerdeki faaliyetlerden kaynaklanan işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceğini; ayrıca finansal tabloların, finansal tabloların sunulduğu (raporlama) para birimine nasıl çevrileceğini açıklar.⁶⁴

Bir işletme, üç nedenle bu standardı uygulamaya ihtiyacı duyar:

- Yabancı para birimiyle yapılan işlemler,
- Yurtdışında bir işletmeye sahip olarak yabancı faaliyetlerde bulunmak ve
- Finansal tablolarını yabancı para biriminde sunmak.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı, amacıyla uyumlu olarak;

- Yabancı para işlemler ve yabancı paralı tutarların muhasebeleştirilmesini,
- İşletme finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi ile dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolarının raporlama para birimine çevrilmesini,
- İşletmenin finansal raporlarının finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesini,
- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının kapsamında olmayan yabancı paralı türev araçlar ve işletmenin türev araçlarını yansıtan tutarların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesini kapsar.

⁶⁴ Abbas Ali Mirza, Garaham J. Holt, **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Canada: John Wiley & Sons, 2011, s.195.

Kur Değişiminin Etkileri standardı, TMS 39 standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler ile finansal riskten korunma muhasebesinde ve TMS 7 Nakit Akış Tabloları standardı kapsamındaki, yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının nakit akış tablosundaki sunuluşunda veya yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz.⁶⁵

4.2. Geçerli (Fonksiyonel) Para Birimi

Geçerli (fonksiyonel) para birimi; genel olarak işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi olarak tanımlanabilir. Burada kastedilen temel ekonomik çevreden işletmenin yoğun olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevre anlaşılmalıdır. Geçerli para birimini belirlenmesinde bir kaç faktörün etkisi vardır. Buna göre geçerli para birimi;

- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının en çok bağlı olduğu,
- Rekabet koşulları ve yasal düzenlemeler ile mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkeye ait,
- Malların ve hizmetlerin ham madde, işçilik ve diğer maliyetlerinin ağırlıklı olarak oluştuğu ve ödendiği para birimidir.⁶⁶

Ayrıca, işletmenin finansman faaliyetlerinden sağladığı fonların para birimi ile işletme tahsilatlarının tutulduğu para birimi de işletmenin geçerli para biriminin tespitinde kanıt sağlayıcı unsurlar olarak göz önünde bulundurulmalıdır.

4.2.1. Yurtdışındaki İşletme ve Geçerli Para Birimi

Küreselleşme ikliminin bir sonucu olarak işletmeler, gerek maliyetlerini düşürmek gerekse yeni pazarlara ulaşmak güdüleriyle kendi ülkelerinin dışında yatırımlar yapmaya başlamışlardır. Yabancı ülkelerdeki işletmelerin faaliyet sonuçlarına göre ana işletmenin yurtdışındaki işletme üzerindeki haklarını kendi finansal tablolarında göstermesi gerekmektedir.

⁶⁵ K GK, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, s. 4.

⁶⁶ Abbas Ali Mirza ve diğ., IFRS International Financial Reporting Standards Workbook and Guide, s. 147.

Yurtdışındaki işletme; raporlayan işletmenin bağlı ortaklığı, iştiraki, şubesi veya iş ortaklığı olarak karşımıza çıkabilmektedir. Ana işletmenin (grubun), yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarını kendi (bireysel) finansal tabloları ile konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemlerine göre birleştirerek sunması gerekmektedir.

Bu aşamada karşımıza çıkan temel soru; yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin, ana (raporlayan) işletme ile aynı olup olmadığıdır. İşte bu nedenle yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin tespitinde bazı faktörler göz önünde bulundurulmalıdır.

Yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin raporlayan işletmenin geçerli para birimi ile aynı olup olmadığının önemli göstergelerinden biri; yurtdışındaki bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da iş ortaklığının faaliyetlerini yürütürken ana işletmeden bağımsızlığının derecesidir.

Yurt dışındaki işletme, önemli oranda yerel para biriminde nakit ve diğer parasal kalemleri yaratmak, giderlerini karşılamak, gelir yaratıcı faaliyetlerde bulunmak ve borçlanmak suretiyle faaliyetlerini yürütebiliyorsa önemli ölçüde özerklikten bahsedebiliriz. Diğer yandan, yurtdışındaki işletme, faaliyetlerini; yalnızca raporlayan işletmeden ithal ettiği malları satmak ve elde ettiği hasılatı ana işletmeye göndermek vb. şekillerde yürütüyorsa, yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerini ana işletmenin uzantısı halinde sürdürdüğünden söz edilebilir.⁶⁷

Yine, yurtdışındaki işletmenin, raporlayan işletme ile yaptığı işlemlerin oranının büyüklüğü ya da küçüklüğü; faaliyetlerinden elde ettiği nakit ve nakit benzeri kalemlerin ana işletmenin nakit akışlarını direkt olarak etkileyip etkilemediği ile bu nakit akışı yaratan kaynakların istenildiği an raporlayan işletmeye aktarılmasının mümkün olup olmaması; geçerli para biriminin raporlayan işletme ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde değerlendirilmesi gereken faktörlerdir.⁶⁸

⁶⁷ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, s. 893.

⁶⁸ KGK, **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri**, s. 5.

Yurtdışındaki işletmenin, ana işletmeden fon desteği sağlamadan kendi faaliyetleri sonucu sağladığı nakit akışının halihazırda ve normal koşullarda olası yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmaması da geçerli para biriminin tespitinde önemli bir etkidir.

Tüm bu faktörlerin değerlendirilmesi sonucunda halen geçerli para biriminin tespitinde zorlanılıyorsa, yönetim, ekonomik koşulları en iyi yansıttığını düşündüğü para birimini belirlemede takdirini kullanır.

Yönetim bu takdir hakkını kullanırken; mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının en çok bağlı olduğu; rekabet koşulları ve yasal düzenlemeler ile mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin; malların ve hizmetlerin ham madde, işçilik ve diğer maliyetlerinin ağırlıklı olarak oluştuğu ve ödendiği; para biriminin geçerli para birimi olarak seçilmesi gerektiğini vurgulayan, standardın (TMS 21) 9. paragrafına öncelik verir.

4.3. Finansal Tabloların Sunumunda Kullanılan (Raporlama) Para Birimi

Raporlama para birimi, genel anlamda işletmenin finansal tablolarını sunduğu para birimidir.

İster bireysel raporlayan bir işletme, isterse bir grubun bağlı ortaklığı, iştiraki ya da iş ortaklığı gibi yurtdışındaki bir işletme veya yurtdışında işletmelere sahip ana ortaklık olsun işletmeler finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunmakta serbesttirler.

Finansal tablolarda kullanılan para birimi, işletmenin fonksiyonel para biriminden farklılık gösterebilir. Bu durumda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu raporlama para birimine çevirir.

Bir grup (ana ortaklık), farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşabilir. Raporlayan (ana) işletme, konsolide finansal tabloların sunulabilmek amacıyla her bir işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu ortak bir para

birimi ile ifade eder.⁶⁹ Bu ortak para birimi de genellikle ana ortaklığın geçerli para birimi olmaktadır.

4.4. Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Geçerli para birimi dışındaki para birimleri ile yapılan işlemlerin tümü yabancı paralı işlemler olarak kabul edilir. Yabancı paralı bir işlem, işletmenin fonksiyonel para biriminden farklı bir para birimi ile gerçekleştirilen ya da ödemenin yabancı para birimiyle yapılmasını gerektiren işlemlerdir. Söz konusu işlemler;

- İşletme tarafından fiyatları yabancı bir para birimi ile belirlenen mal ve hizmetlerin alınıp satılması,
- İşletmenin yabancı para birimi ile kredi alması veya borç vermesi sonucu ortaya çıkan borç ya da alacak tutarları,
- Yabancı para birimi ile varlık edinilmesi veya elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan yükümlülükler ya da borç ödemeleri şeklinde karşımıza çıkmaktadır.⁷⁰

4.4.1. Yabancı Para İşlemlerin İlk Muhasebeleştirilmesi

Yabancı para birimi ile gerçekleşmiş bir işlemin ilk kez muhasebe kayıtlarına alınması sırasında, yabancı para birimindeki tutara, işlem tarihinde fonksiyonel para birimi ile yabancı para birimi arasındaki spot kur uygulanır ve geçerli para biriminden kaydedilir.

Konusu geçen spot (geçerli) kur; standartta *'hemen teslim halinde geçerli olan döviz kuru'*⁷¹ olarak tanımlanmıştır.

İşlem tarihi ise, TFRS'lere göre işlemin ilk kez kaydedilmesi gerektiği tarihtir.

⁶⁹ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, s. 895 - 896.

⁷⁰ Yavuz Çiftçi ve Abdülkadir Şahin, "TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi", **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar**, 2008, Cilt:45, Sayı 516, s. 39.

⁷¹ KGK, **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri**, s. 4.

Standart uygulama kolaylığı açısından, işlem tarihindeki gerçek kura yakın bir kurun o dönemde yabancı para birimi ile gerçekleşen tüm işlemler için kullanılmasına olanak tanımıştır. Buna göre; haftalık, aylık gibi dönemlerin ortalama kurunun işlem tarihindeki gerçek kura yakın olmak koşuluyla kullanılması mümkündür. Ne var ki; döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanma gösterdiği durumlarda dönemin ortalama kuru kullanılamaz.⁷²

4.4.2. Dönem Sonu İşlemleri

İlk muhasebeleştirilmesi yukarıda vurgulanan ilkeler doğrultusunda yapılan yabancı para birimi ile gerçekleşmiş kalemlere ilişkin dönem sonunda uygulanması gereken işlemler bu kısımda açıklanacaktır.

4.4.2.1. Parasal Kalemler

Parasal bir kalem; para ile sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı veya ödenmesi yükümlülüğünü ifade eder. Nakit olarak ödenecek karşılıklar, emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; ödenecek kar payları parasal kalemlere örnek gösterilebilir.⁷³

Yabancı para birimi ile kayıtlara alınmış parasal kalemler dönem sonunda kapanış kuru ile geçerli para birimine çevrilir.

4.4.2.2. Parasal Olmayan Kalemler

Parasal olmayan bir kalem de ise, parasal kalemin aksine, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğü söz konusu değildir. Örneğin; stoklar, maddi olmayan duran varlıklar; peşin ödenmiş kira; ve parasal olmayan bir varlığın teslimiyle sonuçlanacak karşılıklar ve maddi duran varlıklar bu kapsamdadır.⁷⁴

⁷² Cemal İbiş ve diğ., Editör: Volkan Demir, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: İSMMMO, 2009, s. 72.

⁷³ KGGK, **a.g.e.**, s. 6.

⁷⁴ **A.g.e.**

Yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemlerden tarihi maliyet ile ölçülenlerin çevrimi işlem tarihindeki kur kullanılarak gerçekleştirilir.

Eğer yabancı para birimindeki parasal olmayan kalem, gerçeğe uygun değer ile ölçülmüş ise, ilgili kaleme ilişkin çevrim gerçeğe uygun değerın saptandığı tarihteki döviz kuru ile yapılır.

4.4.2.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Kur farkı; bir para birimi ile ifade edilen belirli bir tutarın başka bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden dolayı ortaya çıkan farktır.

Parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir. Bu farklar ilgili kalemlerim ödenmesinden veya ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanır.

Yabancı para birimi ile gerçekleşmiş parasal kalemlerin işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurundaki değişimden kaynaklanan kur farkları işlemin gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa , tüm kur farkı aynı dönemin finansal tablolarına yansıtılır. İzleyen bir muhasebe döneminde kapanacak yabancı para işleminden kaynaklanan parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları ise her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir ve kapanma tarihine kadar her bir dönemde kur farkları muhasebeleştirilir.⁷⁵

Eğer parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar niteliği gereği diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş ise, bu kazanç ya da zararın kur farkından kaynaklanan kısmının da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.⁷⁶

Hem yabancı paralı işlemlerden kaynaklanan kazanç ya da zarar, hem de

⁷⁵ Selim Bekçioğlu, Çağrı Köroğlu; “UMS 21, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 86, 2008, s. 35.

⁷⁶ IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, s. 898.

finansal tabloların başka bir para birimine çevrilmesinden kaynaklanan kur farklarından doğabilecek vergi etkileri TMS 12 Gelir Vergileri standardı hükümlerine göre muhasebeleştirilir.⁷⁷

4.4.2.4. Geçerli Para Birimindeki Değişikliğin Raporlanması

Bir işletmenin geçerli para birimi, işletme için temel oluşturan işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Geçerli para birimi belirlendikten sonra bu işlemler, olaylar ve koşullarda değişiklik olmadığı müddetçe değiştirilmez. Mal ve hizmetlerin satış fiyatını en çok etkileyen para birimindeki bir değişiklik olması; işletmenin mal ve hizmetlerinin maliyetini en çok etkileyen para biriminde meydana gelen bir değişiklik ya da işletmenin faaliyet gösterdiği ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatını doğrudan etkileye ülkenin para biriminde oluşan bir değişiklik, işletmenin geçerli para birimini değiştirmesine neden olabilir.⁷⁸

Yukarıda belirtilen nedenlerle işletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması halinde işletme, değişim tarihinden başlayarak finansal raporlarında ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için çevrim işlemlerini uygulamalıdır.

Bireysel raporlayan, ana işletme ya da yurtdışındaki işletme olsun geçerli para biriminde bir değişiklik meydana geldiyse değişimin nedenini gerekçeleriyle birlikte açıklamalıdır.

4.5. Finansal Tablolarda Geçerli Para Biriminden Farklı Para Biriminin Kullanılması

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre bir işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde ve /veya para birimlerinde sunması mümkündür.⁷⁹

⁷⁷ KGK, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, s. 12.

⁷⁸ IFRS Foundation, a.g.e., s. 899.

⁷⁹ KGK, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, s. 9.

3.1.5. Fonksiyonel Para Biriminden Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevrim

Bireysel bir işletmenin kendi finansal tablolarını fonksiyonel para birimi dışında sunması mümkün olduğu gibi; bir grup işletmesinin farklı geçerli para birimlerine sahip işletmelerden oluşması durumunda konsolide finansal tablolarını düzenleyebilmek amacıyla her bir yavru işletmenin faaliyet sonucunu ve finansal durumunu ana işletmenin geçerli para birimi ya da başka bir ortak para birimi üzerinden ifade etmesi olanaklıdır.

Bu nedenle, işletmenin geçerli para birimi ile düzenlenmiş finansal tablolarını, finansal tabloların sunumunda kullanacağı, başka bir deyişle raporlama para birimine çevirmesi gerekmektedir.

4.5.1.1. Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevriminde Kullanılan Yöntemler

Yukarıda bahsedilen çevrim işlemi çeşitli yöntemler kullanılarak yapılabilir. Standardın öngördüğü yöntemi belirtmeden önce bu çevrim yöntemlerini kısaca belirtmekte yarar görmekteyiz.

Söz konusu yöntemleri:

- Cari – Cari Olmayan Yöntem
- Parasal – Parasal Olmayan Yöntem
- Geleneksel (Temporal) Yöntem ve
- Kapanış (Dönemsonu) Kuru Yöntemi olarak sınıflandırmak mümkündür.

4.5.1.1.1. Cari – Cari Olmayan Yöntem

Cari – Cari Olmayan yöntemde; finansal durum tablosundaki kalemlerin cari kalemler ve cari olmayan kalemler ayrımına tutulması söz konusudur.⁸⁰

⁸⁰ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, s. 452.

Finansal durum tablosundaki dönen varlıklar, kısa vadeli borçlar gibi cari kalemler cari kurla yani bilanço tarihindeki kurla; cari olmayan duran varlıklar ve uzun vadeli borçlar kalemleri ise tarihi kurla çevrime tabi tutulmaktadır.⁸¹

Bu yönetime yöneltilen eleştiriler, yöntemin stoklar ve uzun vadeli borçlar gibi kalemlerin değerlendirilmesinde başarısız olduğu yönündedir.⁸²

4.5.1.1.2. Parasal –Parasal Olmayan Yöntem

Bu yöntem, finansal durum tablosundaki parasal kalemlerin çevrimini kapanış (cari) kura göre yaparken; parasal olmayan kalemlerin değerlemesini ise tarihi kura göre yapmaktadır.⁸³

Gelir tablosu kalemlerinin çevriminde ise parasal kalemlerden kaynaklanan gelir ve giderler ortalama kur ile dönüştürülürken, parasal olmayan kalemlerin dönüşümü ise işlem tarihindeki kur ile kaydedilir.⁸⁴

4.5.1.1.3. Geleneksel (Temporal) Yöntem

Bu yöntemde, konsolide raporların, yabancı şirketlerin işlemlerinin ana şirketçe yapılmış gibi yansıtması beklenir. Yabancı işletmelerin bütün işlemlerinin ana şirket tarafından kontrol ve kayıt edildiği kabul edilmektedir. Ancak, yabancı şirketin doğrudan ana şirkete bağlı olması ve aralarında düzenli aralıklarla nakit akışının var olması gibi koşulların sağlanması sonucunda ana şirket yabancı işletmenin yaptığı işlemleri yansıtabilir.⁸⁵

Temporal yöntemde, parasal kalemler ve cari değerle kayıtlanmış parasal olmayan kalemlerin çevriminde cari kur kullanılmaktadır. Diğer yandan, tarihi

⁸¹ Aydın Karapınar, “Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi ve Kullanılan Yöntemler”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 10, 1998, s. 3.

⁸² Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **a.g.e.**, s. 452.

⁸³ Selim Bekçioğlu, Çağrı Köroğlu; “UMS 21, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 86, 2008, s. 33.

⁸⁴ Aydın Karapınar, **a.g.e.**

⁸⁵ Metin Saban, Murat Genç, “Finansal Tabloların Farklı Para Birime Dönüştürülmesi” , **Mali Çözüm**, Sayı:76, 2006, s. 42.

maliyet ile değerlenen aktif ve pasif kalemler tarihi kurdan raporlama para birimine çevrilir. Gelir tablosu kalemlerinin dönüşümü ise ya işlem tarihindeki kur kullanılarak ya da ortalama kur üzerinden yapılmaktadır.⁸⁶

4.5.1.1.4. Kapanış (Dönemsonu) Kuru Yöntemi

Kapanış kuru yöntemi; dönemsonu kuru ya da cari kur yöntemi olarak da adlandırılmaktadır.

Bu yöntemde , yabancı para birimi ile ifade edilen kalemlerin finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde bilançonun tüm aktif kalemleri ve kısa vadeli uzun vadeli olup olmadığına bakılmaksızın yabancı kaynakların tamamı finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kur ile dönüştürülür.⁸⁷

Özsermayeye ilişkin kalemler ise kendi içinde farklı kurlardan çevrilmektedir. Buna göre; Sermaye hesabı tarihi kurla çevrilirken, yine birikmiş geçmiş dönem karları ilgili dönem karlarının olduğu tarihteki kur ile çevrilirler. Kar payları (temettü) dağıtım anındaki kur ile değerlenir. Döneme ait kar ise, gelir tablosunun düzeltilmiş bir sonucu olarak özsermaye grubunda raporlanır.

Gelir (Finansal Performans) tablosu kalemleri ise bu kalemlere ilişkin gelirlerin ve giderlerin meydana geldiği tarihteki (işlem tarihindeki) kur ile çevrilebileceği gibi, kolaylık sağlamak bakımından dönemin ortalama kuru üzerinden de çevrilebilir.⁸⁸

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının benimsediği yöntem kapanış (dönemsonu) kuru yöntemidir.

⁸⁶ **A.g.e.**

⁸⁷ Christopher Nobes ve Robert Parker, **Comperative International Accounting**, London: Pearson, 2008, s. 411- 412.

⁸⁸ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, s. 449.

4.5.1.2. Yüksek Enflasyonlu Olmayan Ekonomik Çevrede Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Tablolarının Çevrimi

Yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonomik çevrede faaliyet gösteren işletmenin finansal tablolarının geçerli para biriminden raporlama para birimine çevrilmesinde kapanış kuru yöntemi uygulanır.

Buna göre bilançonun aktif kalemleri ile pasif kalemlerinden yabancı kaynaklarına ilişkin kalemler finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki dönemsonu kurundan çevrilir.

Kapsamlı ve bireysel gelir tablolarındaki gelir ve giderler ise işlem tarihlerindeki döviz kuru uygulanmak suretiyle dönüştürülür. Uygulama kolaylığı sağlamak açısından işlemlerin yapıldığı tarihteki döviz kurlarına yakın olmak koşuluyla dönemin ortalama kurunun kullanılması olanaklıdır.

Finansal tablolara uygulanan çevrim işlemi sonrası ortaya çıkan kur farkları diğer kapsamlı gelirden raporlanır.

4.5.1.3. Yüksek Enflasyonlu Ekonomik Çevrede Faaliyet Gösteren İşletmelerin Finansal Tablolarının Çevrimi

İşletmenin fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletme raporlama para birimine çevrim işlemi yapmadan önce TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardına göre finansal tablolarını düzeltir.

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmenin finansal tablolarının raporlama para birimine çevriminde tüm tutarlar, en son finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir. Bu çevrim karşılaştırmalı olanlar da dahil olmak üzere tüm aktif, pasif, özkaynak kalemleri ile gelir ve giderlere uygulanır.

İlgili tutarların yüksek enflasyonlu bir ekonominin para biriminden, yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonominin para birimine çevriliyorsa, karşılaştırmalı tutarlar önceki yılın finansal tablolarında cari yıl tutarları olarak sunulan tutarlar

olacaktır. Bundan dolayı fiyat seviyelerinde ya da döviz kurlarındaki müteakip değişimler nedeniyle düzeltme yapılmaz.

4.5.1.4. Yurt Dışındaki İşletmenin Finansal Tablolarının Çevrimi

İşletmeler uluslararası stratejilerini gerçekleştirmek için, temel ihracat ve ithalat işlemlerinin ötesinde, iş yapmak istedikleri ülkelerde bağlı ortaklıklar kurabilir ya da yöresel pazarlarda kendi mal ve hizmetlerini sunabilmek, üretim yapmak, araştırma yapmak gibi nedenlerle mevcut yerel işletmeleri satın alma yolunu tercih edebilirler. Yerel işletmelerin kurulu buldukları ülkenin muhasebe standartlarına uyum göstermesi gerekliliği ve ana işletmeden farklı bir para birimi ile faaliyetlerini yürütüyor olması, muhasebe uygulamalarında ve finansal raporlamada yakınsamayı gerekli kılmıştır.⁸⁹

Bu sürecin bir sonucu olarak yurtdışındaki işletmenin finansal sonuçlarının ve finansal durumunun değerlendirilmesi ve konsolidasyon, oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemi ile ana işletmenin finansal tablolarına dahil edilmesi aşamasında karşımıza çıkan sorun ana işletme ile yurtdışındaki işletmenin geçerli para birimlerinin farklılığıdır.

Bu nedenle yurtdışındaki işletmenin geçerli para birimi dışında bir para birimi ile finansal raporlarını düzenlemesi gerekmektedir.

Yurt dışındaki işletmeye ait finansal tabloların ana işletmenin finansal tablolarına dahil edilebilmesi için daha önce anlatılan finansal tabloların geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi için yapılması gereken işlemlerin yerine getirilmesi gerekir.

Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmenin finansal tablolarıyla birleştirilmesinde, grup içi bakiyelerin ve işlemlerin eliminasyonunda TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar veya TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar standartlarına göre normal konsolidasyon işlemleri uygulanır.⁹⁰

⁸⁹ Wolfgang Dick, Franck Missionier-Piera, **Financial Reporting Under IFRS**, UK: Wiley, 2010, s. 228.

⁹⁰ KGK, **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri**, s. 10.

Fakat grup içi bir parasal kalemin yabancı para dalgalanmalarının sonuçları konsolide finansal tablolarda gösterilmeden, ilgili grup içi borç ya da alacakla elimine edilmemesi gerekir. Raporlayan işletme bu tür kar ya da zararı konsolide gelir tablosunda gösterir.

Ayrıca yurtdışındaki işletme edinildiğinde ortaya şerefiye çıkması halinde ve bilançonun aktif ve pasif kalemlerine ilişkin gerçeğe uygun değer düzeltmeleri yurtdışındaki işletmenin aktifleri ve pasifleri olarak kabul edilir. Bu kalemler yurtdışındaki işletmenin fonksiyonel para birimi cinsinden ifade edilerek dönemsonu kuru ile raporlama para birimine çevrilirler.

4.5.1.4.1. Yurtdışındaki İşletmeye Yapılan Net Yatırım

Bir işletme, yurtdışındaki bir işletmeden parasal kalem olarak nitelenebilecek alacak ya da borç kalemlerine sahip olabilir. Yurtdışındaki işletmeden parasal kalem alacağı ya da borcuna sahip taraf ana işletme dışında, bu grubun bağlı ortaklığı olabilir. Hatta her iki işletmenin aynı grubun bağlı ortaklıkları arasında olması da muhtemeldir.

Bu tip parasal kalemlerin belirlenmiş bir tarihte ödenmesi ya da tahsil edilmesi beklenmiyorsa işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçası sayılmaktadır.

İlgili kalemlerden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında kar veya zarar olarak raporlanır. Konsolide finansal tablolarda ise yurtdışındaki işletmedeki net yatırım olarak değerlendirilen parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.

4.5.1.4.2. Yurtdışındaki İşletmenin Elden ıkarılması

Yurtdışındaki işletmenin herhangi bir sebeple elden çıkarılması söz konusu olduğunda, elden çıkarma sonucu ortaya çıkan kar ya da zarar ile diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen ve özkaynağın bir bileşeni olarak biriktirilmiş kur farkları, özkaynaktan kar veya zarara aktarılarak yeniden sınıflandırılır.

Yurtdışında bir işletmesi olan; bağlı ortaklık üzerinde kontrolün, iştirak üzerindeki önemli etkinin, müşterek kontrol edilen bir işletme üzerindeki müşterek kontrolün kaybedilmesi hallerinde işletme önceki bağlı ortaklıkta, iştirakte veya müştereken kontrol edilen işletmede belli bir payı elinde tutuyor olsa bile elden çıkarma olarak muhasebeleştirilir.

4.6. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile İlgili Diğer Hususlar

Herhangi bir işletme finansal tablolarını geçerli para biriminden başkaca bir para biriminde sunmuş ise, bu finansal raporların TFRS'ler ile uyumlu kabul edilebilmesi için diğer ilgili standartların hükümlerine ve TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının açıkladığı çevrim yöntemleri ve diğer hükümleri ile yorumlarına uygun olmalıdır.

İşletmeler bazı durumlarda kullanıcılara ek bilgi sağlamak amacıyla diğer standartlarla uygunluk sağlanmamış olsa bile finansal tablolarını geçerli para birimlerinden farklı bir para biriminde sunabilirler. Bu tür çevrimler TFRS'ye uygun değildir ve işletme tarafından, TFRS'lerle uyumlu bilgilerden ayırt edilebilmesi için bu bilgilerin ek bilgi niteliğinde olduğu vurgulanmalıdır. Ayrıca, ek bilgilerin hazırlandığı para birimi ve çevrimin hangi yöntemle yapıldığı açıklanmalıdır.

Finansal tablolarda kullanılan (raporlama) para birimi geçerli para biriminden farklı ise, işletmenin fonksiyonel para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçeleriyle birlikte açıklanmalıdır.

Ana işletmenin ya da yurtdışındaki önemli bir bağlı ortaklık, iştirak ya da şubesinin geçerli para biriminde bir değişiklik söz konusu olduysa bu durum ve değişikliğin nedenleri açıklanmalıdır.

5. YASAL MEVZUAT VE TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI KARŞILAŞTIRMASI

Bu bölümde Türk yasal mevzuatı açısından Kur Değişiminin Etkileri Standardının uygulanması önündeki kısıtlar geçerli para birimi ve finansal tablolarda kullanılan para birimi üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Bu anlamda Türk Ticaret Kanunu, Vergi Hukuku ve Sermeye Piyasası Hukuku açısından ülkemizde finansal tabloların sunumuna ilişkin esaslar ve bu esasların Standart ile uyumlulukları ya da farklılıkları tartışılacaktır.

5.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından

Bilindiği üzere 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011’de Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından kabul edilerek 14.02.2011 tarihinde 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.⁹¹ Yeni yasa ile şirketlerimizin uluslararası alandaki rekabete uyum sağlayabilmeleri amacıyla; kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda şeffaf, adil, hesap verebilir ve sorumlu yönetim anlayışına kavuşmaları, finansal tablolarının denetlenmiş, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması amaçlanmıştır.

Türkiye’de ticari yaşamda reform sayılabilecek değişiklikler getiren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, henüz yürürlük tarihi gelmeden, 26.06.2012’de TBMM’ce kabul edilerek 30.06.2012 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6335 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yeniden düzenlenmiştir.⁹²

⁹¹ İTO, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu: “Ticari İşletme” ve “Ticaret Şirketleri”ne Getirilen Yenilikler**, İstanbul : İstanbul Ticaret Odası Yayınları, No:2012-5, 2012, s. 9.

⁹² Koray Tuan, “6335 Sayılı Kanun Değişikliği Sonrası Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defterlerin Yeni Düzeni ve Finansal Raporlama”, **KAU İİBF Dergisi**, Cilt:4, Sayı:6, 2013, s. 4.

Buna göre, TTK'nın 64üncü maddesinde yapılan değişiklikle; her tacirin ticari defterleri tutmak ve defterlerinde ticari işletmeleri ile malvarlığına ilişkin durumunu TMS'ye ve Kanun'un 8inci maddesi başta olmak üzere TTK'ya göre açıkça görülebilir şekilde ortaya koyma yükümlülüğü⁹³ şu şekilde değiştirilmiştir:

“Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır.”⁹⁴

6102 sayılı TTK'da bilanço ve gelir tablosu yılsonu finansal tablolar olarak tanımlanmıştır. Kanun'un 69uncu maddesinde; bu tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak düzenlenmesi, açık ve anlaşılır olması ve düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılması gerektiği açıklanmıştır.⁹⁵

TTK, 65inci maddesi linci fıkrasında defterlerin ve diğer kayıtların Türkçe düzenleneceğine, ayrıca, 70inci maddede yılsonu finansal tabloların Türkçe ve Türk Lirası ile düzenleneceğine hükmedilmekte; fakat bu konuda diğer kanunlarda yer alan istisnaların saklı olduğu belirtilmektedir. Böylelikle tutulacak defterler, kayıtlar ve finansal tablolarda kullanılacak dil ve para birimine açıklık getirilmektedir.

Kanun'un 88inci maddesi linci fıkrasında ise *“...64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır”⁹⁶* denerek Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yetkisine dikkat çekilmiştir.

⁹³ **Türk Ticaret Kanunu**, Resmi Gazete, 14.02.2011, Sayı: 27846.

⁹⁴ **Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, Resmi Gazete, 30.06.2012, Sayı: 28339.

⁹⁵ **Türk Ticaret Kanunu**, Resmi Gazete, 14.02.2011, Sayı: 27846.

⁹⁶ **A.g.e.**

5.2. Vergi Hukuku Açısından

Vergi hukuku açısından ticari defter tutulmasına ilişkin düzenlemeler 213 sayılı VUK'un (Vergi Usul Kanunu) 215inci maddesinde yapılmıştır.⁹⁷ Buna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunlu kılınmış, ancak Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlere başka dillerde kayıt yapılabilmesi serbest bırakılmıştır.

Aynı maddenin 2nci fıkrası (a) bendinde ise, “*kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır*” ibaresi ile defter ve kayıtların tutulmasında kullanılması gereken para birimine açıklık getirmiştir. Ek olarak Kanun, belgelerin Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla yabancı para biriminde düzenlenmesini mümkün kılmış ve yurtdışındaki müşterilere düzenlenecek olan belgelerde Türk parası karşılığının gösterilmesini şart koşmamıştır.⁹⁸

Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılması zorunluluğunun istisnası; ilgili dönemin defterlerinin tasdik tarihi itibarıyla Türkiye’de faaliyet gösteren işletmesinin ödenmiş sermayesi en az 100 milyon USD (Amerikan Doları) veya muadili yabancı para olan ve sermayesinin en az yüzde 40’ına sahip yabancı işletmelerin Türkiye’deki ortaklıklarının kayıtlarını Türk para biriminden başka bir para birimi ile tutabilmelerinin Bakanlar Kurulu iznine tabi olmasıdır. Ayrıca, Bakanlar Kurulu’na bu had ve nispeti sektörlere göre yarıya kadar indirme ya da iki katına kadar çıkarma yetkisi tanınmıştır.

Yukarıda yazılı şartları taşıyan işletmeler Bakanlar Kurulu izni ile yabancı para birimi ile defter ve kayıtlarını tutabileceklerdir. Bu şartların ihlal edilmesi durumunda, izleyen hesap döneminden başlamak üzere Türk para birimi ile kayıt tutma zorunluluğu doğmaktadır.

TL (Türk Lirası) ile yapılan işlemler işlem tarihinde TCMB (Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası) tarafından açıklanan döviz alış kuru ile işletmenin geçerli para birimine çevrilir. İşletmenin iktisadi kıymetlerinin değerleri ile vergi

⁹⁷ Mehmet Gençtürk, “Yabancı Para Birimi İle Defter Tutmasına İzin Verilen İşletmelerde Beyanname Sonrası Ortaya Çıkan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 12, Sayı:1, 2007, s. 201.

⁹⁸ **Vergi Usul Kanunu**, Resmi Gazete, 10.01.1961, Sayı 10703-10705.

matrahı geçerli para birimine (yabancı para birimi) göre tespit edilerek beyannamenin verileceği ayın ilk gününün kuruyla TL'ye çevrilerek beyan edilir. Verginin ödemesi de Türk para birimi üzerinden yapılmaktadır.

Ayrıca, yukarıda açıklanan şartlara sahip işletmelerin dışında 348 no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel işletmelere de istisna sağlanmıştır. Düzenlemeye göre, tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerden isteyenlerin defter kayıtlarını TCMB'ce kuru günlük olarak belirlenen TL dışındaki herhangi bir yabancı para birimi ile yapabilmeleri mümkün kılınmıştır.⁹⁹

Serbest bölgede faaliyet gösteren işletmeler, geçerli para birimi olarak belirledikleri para birimi dışında yabancı bir para birimi ile (TL dahil) gerçekleşen işlemlerini, işlem tarihindeki TCMB döviz alış kuruyla geçerli para birimine çevirecekler, işletme varlıklarının ve yükümlülüklerinin değerlemesi ile vergi matrahlarını fonksiyonel para birimine göre tespit edecekler, fakat beyannamelerini verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevirerek vereceklerdir.¹⁰⁰

5.2.1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından

1 sıra no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)'nin Muhasebe Esas ve Usullerini beyan ettiği kısımda, muhasebenin temel kavramları açıklanmıştır. Tebliğ'de muhasebenin temel kavramları aşağıdaki biçimde sıralanmaktadır:¹⁰¹

- *“Sosyal Sorumluluk Kavramı*
- *Kişilik Kavramı*
- *İşletmenin Sürekliliği Kavramı*
- *Dönemsellik Kavramı*
- *Parayla Ölçülme Kavramı*
- *Maliyet Esası Kavramı*

⁹⁹ Mehmet Gençtürk, a.g.e, s. 203.

¹⁰⁰ **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**; Resmi Gazete, 12.05.2005, Sayı: 25813.

¹⁰¹ **Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1**, Resmi Gazete, 26.12.1992, Sayı: 21447.

- *Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı*
- *Tutarlılık Kavramı*
- *Tam Açıklama Kavramı*
- *İhtiyatlılık Kavramı*
- *Önemlilik Kavramı*
- *Özün Önceliği Kavramı*”¹⁰²

MSUGT’nin açıkladığı muhasebenin temel kavramlarından, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ile en çok ilişkilendirebileceğimiz ve finansal tabloların sunumunda kullanılması gereken para birimi hakkında düzenleme yapan, ‘*Parayla Ölçülme Kavramı*’dır.

Tebliğde para ile ölçülme kavramı; “...*parayla ölçülebilen iktisadi olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimiyle yansıtılmasını ifade eder*”¹⁰³ şeklinde açıklanmış ve muhasebe işlemlerinin ulusal para birimi ile yapılacağını hükme bağlamıştır.

MSUGT’de belirtilen esaslara göre Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin, ana işletme olsun ya da bireysel raporlayan işletme olsun muhasebe işlemlerini TL üzerinden kaydetmeleri gerekmektedir.

5.3. Sermaye Piyasası Hukuku Açısından

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan Seri: XI No:1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ’in Mali Tablolarda Muhasebe Politikalarının Açıklanması ve Muhasebenin Temel Kavramları başlıklı birinci bölümünde muhasebenin temel kavramları ve muhasebe ilkeleri açıklanmıştır.

İlgili tebliğin 3üncü maddesinde muhasebenin temel kavramları; “*işletmenin sürekliliği, dönemsellik, tutarlılık, ihtiyatlılık, tam açıklama, önemlilik, sosyal*

¹⁰² A.g.e.

¹⁰³ A.g.e.

sorumluluk, tarafsızlık, özün önceliği, kişilik, para ölçüsü ve maliyet”¹⁰⁴ şeklinde sıralanmıştır.

Para ölçüsü kavramı tebliğde; parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlerin muhasebeye ortak ölçüyle yansıtılması olarak tanımlanmış ve muhasebe işlemlerinin ulusal para birimine göre yapılacağı belirtilmiştir.

Bu Tebliğ’de aynen MSUGT gibi muhasebe işlem ve kayıtlarının Türk Lirası ile yapılmasını gerektirmektedir.

Ancak, Seri: XI No:1 Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ ve diğer bazı başka tebliğleri yürürlükten kaldırması beklenen Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama Tebliği taslak çalışmaları devam etmektedir. Kamunun zamanında, yeterli ve doğru şekilde aydınlatılmasını sağlamak için, işletmelerin düzenlediği finansal raporların hazırlanması ve sunulmasına ilişkin ilkeleri ve esasları düzenlemek amaçlanmıştır.

Taslağın 5inci maddesi 1inci fıkrasında, işletmelerin, finansal tabloların hazırlanmasında KGK tarafından yayımlanan TMS’leri esas alacakları vurgulanmış¹⁰⁵, finansal tabloların hangi para birimi ile sunulacağı konusunda zorlayıcı bir hüküm konulmamıştır.

5.4. Yasal Düzenlemeler Açısından Kur Değişiminin Etkileri Standardının Değerlendirilmesi

Mevcut Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, MSUGT ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliğleri açısından değerlendirildiğinde ortaya çıkan sonuç; VUK 215inci maddede sayılan şart ve izinleri sağlayan ve 348 sayılı VUK Genel Tebliği’nde belirtilen şartlara sahip işletmeler haricinde Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi ve finansal raporların düzenlenmesinde Türk Lirası kullanmaları gerektiğidir.

¹⁰⁴ SPK, “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ”, Seri: XI, No:1, www.spk.gov.tr, Erişim Tarihi: 10.01.2014.

¹⁰⁵ SPK, “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama Tebliği Taslağı”, www.spk.gov.tr, Erişim: 10.01.2014.

Önceki bölümlerde de açıklandığı üzere, geçerli para birimi; mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının en çok bağlı olduğu, rekabet koşulları ve yasal düzenlemeler ile mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkeye ait, ham madde, işçilik ve diğer maliyetlerin ağırlıklı olarak oluştuğu ve ödendiği para birimidir.¹⁰⁶

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında geçen bu sınıflandırmaya göre, “*rekabet koşulları ve yasal düzenlemeleri ile mal ve hizmetlerin satış fiyatını en çok etkileyen ülkeye ait para birimi*”nin¹⁰⁷ geçerli para birimi olarak belirlenmesi gereği dışındaki sayılan tüm maddelerin işletmeye özgülüğü öne sürülebilir. Hatta, *rekabet koşullarının* da; küreselleşme olgusu nedeniyle işletmelerin daha fazla dış ticaret faaliyetleri içinde bulunmaları, yabancı ülkelerde yatırımlar yapmaları ve bazı işletmelerin satış fiyatlarını yabancı para birimi üzerinden belirledikleri, ham madde tedarikinin çoğunlukla yabancı para birimi ile yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda tartışılabilen açıktır.

Diğer yandan, ülkemizin de taraf olduğu uluslararası ticaret anlaşmaları, işletmelerin buldukları ülke dışında sermaye ve para piyasalarından fon arayışı içinde olmaları ve her geçen gün artan uluslararası piyasalarda boy gösterme ve markalaşma çabaları gibi konular, rekabetin sadece işletmenin kurulu bulunduğu ülke sınırları içinde kalmadığına ve artık tüm dünyanın geniş bir rekabet alanı sayılması gerektiğine kanıt oluşturabilir.

Bu gerekçelerden hareketle, esasında geçerli (fonksiyonel) para biriminin işletmeye özgü olduğu ve yasal düzenlemelerin gereğini yerine getirmek amacıyla sunulan finansal tabloların (öz itibarıyla geçerli para biriminin yerel para biriminden farklı olması durumunda) raporlama para birimiyle sunulduğunu öne sürmek mümkündür.

¹⁰⁶ Abbas Ali Mirza ve diğ., **IFRS International Financial Reporting Standards Workbook and Guide**, s. 147.

¹⁰⁷ KGK, **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri**, s. 2.

6. TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

Bu bölümde TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardını örnek işletme üzerinde uygulayacak, Standardın öngördüğü yöntemleri kullanarak finansal tablolar üzerindeki etkisini görmeye çalışacağız. Örnek işletmemizin gelir tablosu kalemleri, işlem tarihlerindeki döviz kuru ve haftalık ortalama, aylık ortalama döviz kurları ile yıllık ortalama döviz kuru kullanılarak geçerli para biriminden raporlama para birimine çevrilecektir. Her durumla ilgili ortaya çıkan sonuçların bilanço (finansal durum tablosu) üzerindeki etkileri gözlenecektir.

Gelir tablosu kalemlerine farklı kurların uygulanmasından kaynaklanan dönem karı veya zararındaki değişimlerin çevrim farkı olarak bilanço kalemlerinde yarattığı farklar ve nedenleri üzerinde durulacaktır.

6.1. Örnek İşletmeye İlişkin Bilgiler

TECHNOWORLD A.Ş., 2.01.2013 tarihinde 6.000.000 TL sermaye ile İstanbul'da kurulmuştur. Şirket ortakları sermaye taahhütlerini aynı gün içinde yerine getirmişlerdir. İşletme, teknoloji ürünlerinin toptan satışını yapmak üzere kurulmuştur. Şirketin %75'lik payı Amerikalı IMT şirketinin kontrolü altındadır.

Technoworld A.Ş.'nin fonksiyonel para birimi TL, IMT şirketinin ise geçerli para birimi USD'dir. Technoworld A.Ş.'nin geçerli para birimi ile düzenlediği finansal tablolarını raporlama para birimine dönüştürerek düzenlemesi gerekmektedir.

İşletmenin Türk Lirası ile düzenlediği 02.01.2013 – 31.12. 2013 dönemine ilişkin finansal performans tablosu (gelir tablosu) ve 31.12.2013 tarihli finansal durum tablosu Tablo 1.1 ve Tablo 1.2’de sunulmaktadır.

Finansal tabloların dönüşümünde Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası’nın belirlediği USD/TL döviz alış kurları esas alınmıştır (Bkz. EK1).

TECHNOWORLD A.Ş. 02.01.2013 – 31.12.2013		
GELİR TABLOSU (TL)		
BRÜT SATIŞLAR		31.413.798
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		-
NET SATIŞLAR		31.413.798
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		(17.860.763)
BRÜT SATIŞ KARI		13.553.035
FAALİYET GİDERLERİ (-)		(11.100.000)
Pazarlama Satış Dağ. Gid.	3.600.000	
Genel Yönetim Giderleri	7.500.000	
FAALİYET KARI		2.453.035
DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR.		250.000
Faiz Gelirleri	250.000	
DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-)		(138.000)
Karşılık Giderleri	115.000	
Reeskont Faiz Giderleri	23.000	
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		(104.000)
OLAĞAN KAR		2.461.035
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KAR		-
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARAR (-)		-
DÖNEM KARI		2.461.035
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		(984.414)
DÖNEM NET KARI		1.476.621

Tablo 1.1 : Örnek İşletme 02.01.2013 – 31.12.2013 Dönemi Gelir Tablosu

**TECHNOWORLD A.Ş. 31.12.2013 TARİHLİ
FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)**

AKTİF		
I. DÖNEN VARLIKLAR		10.891.229
HAZIR DEĞERLER	2.576.977	
Kasa	57.866	
Bankalar	2.519.111	
MENKUL KIYMETLER	310.000	
Kamu Kesimi Tahvil Senet ve Bono.	310.000	
TİCARİ ALACAKLAR	4.291.144	
Alıcılar	3.511.720	
Alacak Senetleri	350.000	
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(23.000)	
Diğer Ticari Alacaklar	422.424	
Şüpheli Ticari Alacaklar	145.000	
Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı (-)	(115.000)	
STOKLAR	2.874.047	
Ticari Mallar	2.874.047	
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	839.061	
II. DURAN VARLIKLAR		1.944.049
TİCARİ ALACAKLAR	86.799	
MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.683.651	
Binalar	1.000.000	
Tesis Makine ve Cihazlar	750.000	
Taşıtlar	158.651	
Demirbaşlar	375.000	
Birikmiş Amortismanlar	(600.000)	
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	173.599	
AKTİF TOPLAMI		12.835.278
PASİF		
I. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		2.454.000
FİNANSAL BORÇLAR	375.000	
TİCARİ BORÇLAR	720.000	
ÖDENECEK VERGİ VE DİĞ. YÜK.	1.359.000	
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	984.414	
II. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR		1.920.243
III. ÖZKAYNAKLAR		7.476.621
ÖDENMİŞ SERMAYE	6.000.000	
DÖNEM NET KARI	1.476.621	
PASİF TOPLAMI		12.835.278

Tablo 1.2 : Örnek İşletme 31.12.2013 Tarihli Bilançosu

İşletmenin 2013 boyunca gerçekleştirdiği satışların TL tutarları Tablo1.3'de verilmiştir.

2013 SATIŞ TUTARLARI					
Tarih	Satış tutarı (TL)	Tarih	Satış tutarı (TL)	Tarih	Satış tutarı (TL)
09.01.2013	177.050	29.04.2013	198.044	12.08.2013	627.823
14.01.2013	216.546	30.04.2013	377.013	19.08.2013	676.970
17.01.2013	193.820	03.05.2013	459.555	23.08.2013	595.050
21.01.2013	192.456	14.05.2013	541.770	27.08.2013	638.432
29.01.2013	175.970	20.05.2013	550.290	02.09.2013	609.330
01.02.2013	210.576	24.05.2013	592.064	09.09.2013	515.750
08.02.2013	244.319	27.05.2013	516.124	12.09.2013	438.342
15.02.2013	193.809	11.06.2013	142.058	17.09.2013	398.540
19.02.2013	176.510	14.06.2013	149.440	18.09.2013	420.945
21.02.2013	213.120	17.06.2013	216.931	24.09.2013	476.544
25.02.2013	214.848	19.06.2013	121.927	01.10.2013	647.322
28.02.2013	234.650	21.06.2013	268.324	10.10.2013	695.485
04.03.2013	337.994	24.06.2013	308.992	14.10.2013	553.392
12.03.2013	360.560	25.06.2013	232.884	24.10.2013	631.616
13.03.2013	270.315	26.06.2013	338.433	28.10.2013	595.590
22.03.2013	308.567	27.06.2013	193.200	06.11.2013	708.225
25.03.2013	236.262	28.06.2013	356.532	13.11.2013	936.850
27.03.2013	272.520	01.07.2013	384.960	21.11.2013	1.004.900
01.04.2013	298.436	08.07.2013	472.965	29.11.2013	786.474
04.04.2013	208.984	10.07.2013	407.106	06.12.2103	856.148
08.04.2013	324.126	15.07.2013	450.179	10.12.2103	710.955
12.04.2013	249.886	23.07.2013	478.775	16.12.2103	710.498
15.04.2013	223.538	26.07.2013	384.940	19.12.2103	735.228
18.04.2013	178.870	31.07.2013	404.061	23.12.2103	791.731
24.04.2013	216.192	05.08.2013	603.043	27.12.2103	572.126
TOPLAM					31.413.798

Tablo 1.3: Satış Tutarları Tablosu

İşletmenin 2013 yılı boyunca yapmış olduğu ticari mal satınalma işlemlerine ilişkin tutarlar aşağıdaki (Tablo 1.4) gibidir. İşletme stoklarını FIFO yöntemine göre maliyetlendirmektedir. İşletmenin dönem başı stoku doğal olarak bulunmamaktadır.

Tarih	Satınalma Tutarı (TL)
07.01.2013	1.602.000
05.02.2014	1.571.310
05.03.2014	1.621.890
05.04.2014	1.626.750
06.05.2014	1.614.780
05.06.2014	1.687.050
05.07.2014	1.753.380
05.08.2014	1.750.770
05.09.2014	1.848.600
07.10.2014	1.796.760
05.11.2014	1.816.020
05.12.2014	2.045.500
Toplam	20.734.810

Tablo 1.4: Satınalma Tablosu

İşletmenin katlanmış olduğu Faaliyet Giderleri, Pazarlama Satış Dağıtım ve Genel Yönetim Giderlerinden meydana gelmektedir. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri 3.600.000 TL olup aşağıdaki tarihlerde gerçekleşmiştir.

Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	
Tarih	TL
21.01.2013	600.000
20.03.2013	600.000
20.05.2013	600.000
22.07.2013	600.000
20.09.2013	600.000
20.11.2013	600.000
Toplam	3.600.000

Tablo 1.5: Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

Genel Yönetim Giderlerinin 600.000 TL'lik kısmı maddi duran varlıkların amortismanlarından kaynaklanmaktadır ve 31.12.2013 tarihinde tespit edilen tutarlardır. Personel ücret ve giderleri ise tablodaki tarihlerde ödenmiştir.

Personel Ücret ve Giderleri (TL)			
15.01.2013	575.000	15.07.2013	575.000
15.02.2013	575.000	15.08.2013	575.000
15.03.2013	575.000	13.09.2013	575.000
15.04.2013	575.000	14.10.2013	575.000
15.05.2013	575.000	15.11.2013	575.000
14.06.2013	575.000	13.12.2013	575.000
Toplam		6.900.000	

Tablo 1.6: Personel Ücret ve Giderleri

Faiz gelirleri, mevduat faizleri ve ticari alacaklardan kaynaklanmaktadır ve 31.12.2013 günü gerçekleşmiştir.

Karşılık giderleri ve reeskont dönem sonunda ayrılmıştır.

Finansman giderleri kısa vadeli borçlardan dolayı oluşmuş ve 31.12.2013 tarihinde tahakkuk etmiştir.

Verilen bilgiler ışığında ve EK 1'deki ilgili tarihlerde TCMB tarafından açıklanan döviz kurları kullanılarak Technoworld A.Ş.'nin finansal tabloları, işlem tarihindeki, haftalık, aylık ve yıllık ortalama kurlar kullanılarak dönüştürülecektir.

6.2. İşlem Tarihindeki Döviz Kuru Kullanılarak Gelir Tablosunun Raporlama Para Birimine Çevrimi

İşletmenin ilgili dönemdeki satışlarının işlem tarihindeki USD/TL döviz kuruna göre çevrimi ve dönemdeki toplam satış tutarları Tablo 2.1'de sunulmuştur. Buna göre, Technoworld A.Ş.'nin 02.01.2013- 31.12.2013 döneminde elde ettiği satış hasılatı 31.413.798 TL karşılığı 16.267.510 USD olarak gerçekleşmiştir.

İşletmenin satışlarının USD'ye çevriminde EK 1'deki günlük döviz alış kurları kullanılmıştır.

İşlem Tarihindeki Kur ile Satışların Çevrimi			
Tarih	Satış TL	USD/TL Kuru	USD
09.01.2013	177.050	1,7705	100.000
14.01.2013	216.546	1,7624	122.870
17.01.2013	193.820	1,7620	110.000
21.01.2013	192.456	1,7496	110.000
29.01.2013	175.970	1,7597	100.000
01.02.2013	210.576	1,7548	120.000
08.02.2013	244.319	1,7601	138.810
15.02.2013	193.809	1,7619	110.000
19.02.2013	176.510	1,7651	100.000
21.02.2013	213.120	1,7760	120.000
25.02.2013	214.848	1,7904	120.000
28.02.2013	234.650	1,8050	130.000
04.03.2013	337.994	1,8010	187.670
12.03.2013	360.560	1,8028	200.000
13.03.2013	270.315	1,8021	150.000
22.03.2013	308.567	1,8151	170.000
25.03.2013	236.262	1,8174	130.000
27.03.2013	272.520	1,8168	150.000
01.04.2013	298.436	1,8087	165.000
04.04.2013	208.984	1,8061	115.710
08.04.2013	324.126	1,8007	180.000
12.04.2013	249.886	1,7849	140.000
15.04.2013	223.538	1,7883	125.000
18.04.2013	178.870	1,7887	100.000
24.04.2013	216.192	1,8016	120.000
29.04.2013	198.044	1,8004	110.000
30.04.2013	377.013	1,7953	210.000
03.05.2013	459.555	1,7927	256.348
14.05.2013	541.770	1,8059	300.000
20.05.2013	550.290	1,8343	300.000
24.05.2013	592.064	1,8502	320.000
27.05.2013	516.124	1,8433	280.000
11.06.2013	142.058	1,8941	75.000
14.06.2013	149.440	1,8680	80.000
17.06.2013	216.931	1,8534	117.045
19.06.2013	121.927	1,8758	65.000
21.06.2013	268.324	1,9166	140.000
24.06.2013	308.992	1,9312	160.000
25.06.2013	232.884	1,9407	120.000
26.06.2013	338.433	1,9339	175.000
27.06.2013	193.200	1,9320	100.000

28.06.2013	356.532	1,9272	185.000
01.07.2013	384.960	1,9248	200.000
08.07.2013	472.965	1,9474	242.870
10.07.2013	407.106	1,9386	210.000
15.07.2013	450.179	1,9573	230.000
23.07.2013	478.775	1,9151	250.000
26.07.2013	384.940	1,9247	200.000
31.07.2013	404.061	1,9241	210.000
05.08.2013	603.043	1,9453	310.000
12.08.2013	627.823	1,9292	325.432
19.08.2013	676.970	1,9342	350.000
23.08.2013	595.050	1,9835	300.000
27.08.2013	638.432	1,9951	320.000
02.09.2013	609.330	2,0311	300.000
09.09.2013	515.750	2,0630	250.000
12.09.2013	438.342	2,0137	217.680
17.09.2013	398.540	1,9927	200.000
18.09.2013	420.945	2,0045	210.000
24.09.2013	476.544	1,9856	240.000
01.10.2013	647.322	2,0365	317.860
10.10.2013	695.485	1,9871	350.000
14.10.2013	553.392	1,9764	280.000
24.10.2013	631.616	1,9738	320.000
28.10.2013	595.590	1,9853	300.000
06.11.2013	708.225	2,0235	350.000
13.11.2013	936.850	2,0500	457.000
21.11.2013	1.004.900	2,0098	500.000
29.11.2013	786.474	2,0166	390.000
06.12.2103	856.148	2,0482	418.000
10.12.2103	710.955	2,0313	350.000
16.12.2103	710.498	2,0404	348.215
19.12.2103	735.228	2,0423	360.000
23.12.2103	791.731	2,0890	379.000
27.12.2103	572.126	2,0957	273.000
Toplam	TL31.413.798		\$16.267.510

Tablo 2.1: İşlem Tarihindeki Kur İle Satışların Çevrimi

Satışların maliyeti hesaplanırken dönemsonu stokları FIFO yöntemine göre değerlendirilmiştir. Dönemin satışları maliyeti 17.860.763 TL karşılığı 9.489.381 USD olarak tespit edilmiştir.

İşlem Tarihindeki Kura Göre Satışların Maliyeti			
	TL	USD/TL Kuru	USD
Dönem Başı Stok	-	-	-
Alışlar			
07.01.2013	1.602.000	1,7800	900.000
05.02.2014	1.571.310	1,7459	900.000
05.03.2014	1.621.890	1,8021	900.000
05.04.2014	1.626.750	1,8075	900.000
06.05.2014	1.614.780	1,7942	900.000
05.06.2014	1.687.050	1,8745	900.000
05.07.2014	1.753.380	1,9482	900.000
05.08.2014	1.750.770	1,9453	900.000
05.09.2014	1.848.600	2,0540	900.000
07.10.2014	1.796.760	1,9964	900.000
05.11.2014	1.816.020	2,0178	900.000
05.12.2014	2.045.500	2,0455	1.000.000
	20.734.810		10.900.00
Dönem Sonu Stok			
05.11.2014	(828.547)	2,0178	(410.619)
05.12.2014	(2.045.500)	2,0455	(1.000.000)
	(2.874.047)		(1.410.619)
Satılan Malın Maliyeti	17.860.763		9.489.381

Tablo 2.2: İşlem Tarihindeki Kur İle Satışların Maliyeti

İlgili dönemde gerçekleşen toplam faaliyet giderleri 5.845.611 USD olup, bu tutarın 1.917.716 USD'lik kısmı Pazarlama Satış Dağıtım Giderlerini; 281.123 USD'lik kısmı Maddi Duran Varlık Amortismanı, 3.646.772 USD'si ise Personel Ücret ve Giderleri olmak üzere Genel Yönetim Giderlerini kapsamaktadır (bkz. Tablo 2.3).

Faaliyet Giderleri			
	TL	USD/TL Kuru	USD
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri			
21.01.2013	600.000	1,7496	342.936
20.03.2013	600.000	1,8151	330.560
20.05.2013	600.000	1,8343	327.100
22.07.2013	600.000	1,9213	312.289
20.09.2013	600.000	1,9522	307.346
20.11.2013	600.000	2,0169	297.486
	3.600.000		1.917.716
Genel Yönetim Giderleri			
Amortisman			
31.12.2013	600.000	2,1343	281.123
Personel Ücret ve Giderleri			
15.01.2013	575.000	1,7612	326.482
15.02.2013	575.000	1,7619	326.352
15.03.2013	575.000	1,8129	317.171
15.04.2013	575.000	1,7883	321.534
15.05.2013	575.000	1,8102	317.644
14.06.2013	575.000	1,8680	307.816
15.07.2013	575.000	1,9573	293.772
15.08.2013	575.000	1,9358	297.035
13.09.2013	575.000	2,0213	284.470
14.10.2013	575.000	1,9764	290.933
15.11.2013	575.000	2,0442	281.284
13.12.2013	575.000	2,0370	282.278
	6.900.000		3.646.772
Toplam Faaliyet Giderleri			
	11.100.000		5.845.611

Tablo 2.3: İşlem Tarihindeki Kura Göre Faaliyet Giderleri

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar dönem sonunda tahakkuk eden banka mevduat faizi ve devlet tahvili faizlerinden kaynaklanan gelirleri içermektedir.

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar			
	TL	USD/TL Kuru	USD
Faiz Geliri			
31.12.2013	250.000	2,1343	117.134

Tablo 2.4: İşlem Tarihindeki Kura Göre Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar

Diğer faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar ise Şüpheli Ticari Alacak Karşılıkları ve Reeskont Faiz Giderlerinden oluşmaktadır.

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar			
	TL	USD/TL Kuru	USD
Karşılık Giderleri			
31.12.2013	115.000	2,1343	53.882
Reeskont Faiz Giderleri			
31.12.2013	23.000	2,1343	10.776
Toplam D. Faal. Olağan Gid. ve Zarar			
	138.000		64.658

Tablo 2.5: İşlem Tarihindeki Kur İle Diğer Olağan Gider ve Zararlar

Finansman Giderleri kısa vadeli borçlara ilişkindir.

Finansman Giderleri			
	TL	USD/TL Kuru	USD
31.12.2013	104.000	2,1343	48.728

Tablo 2.6: İşlem Tarihindeki Kura Göre Finansman Giderleri

Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı 984.414 TL karşılığı 461.235 USD hesaplanmış olup vergi oranı %40 alınmıştır.

Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı			
	TL	USD/TL Kuru	USD
31.12.2013	984.414	2,1343	461.235

Tablo 2.7: İşlem Tarihindeki Kur İle Dönem Karı ve Diğer Yasal Yükümlülüklerin Çevrimi

Gelir tablosu kalemlerinin işlem tarihinde gerçekleşen kurlara göre çevriminin ardından işletmenin gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

TECHNOWORLD A.Ş. 02.01.2013 – 31.12.2013	
GELİR TABLOSU (USD)	
BRÜT SATIŞLAR	16.267.510
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
NET SATIŞLAR	16.267.510
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(9.489.381)
BRÜT SATIŞ KARI	6.778.129
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(5.845.611)
FAALİYET KARI	932.518
DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR.	117.134
DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-)	(64.658)
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(48.728)
OLAĞAN KAR	936.266
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KAR	-
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARAR (-)	-
DÖNEM KARI	936.266
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	(461.235)
DÖNEM NET KARI	475.031

Tablo 2.8: İşlem Tarihindeki Kurlar İle Örnek İşletmenin Gelir Tablosu

Bilanço kalemlerinin çevriminde ise Dönen Varlık, Duran Varlık, Kısa ve Uzun Vadeli Varlık kalemleri dönemsonu kurundan dönüştürülür. Ancak Özkaynaklara ilişkin kalemler tarihi kur ile çevrilmektedir. Dönem Karı ise gelir tablosundan gelmektedir.

TECHNOWORLD İŞLETMESİ 31.12.2013 TARİHLİ BİLANÇO (USD)			
	TL	Kur	USD
AKTİF			
DÖNEN VARLIKLAR	10.891.229		5.102.951
HAZIR DEĞERLER	2.576.977	2,1343	1.207.411
MENKUL KIYMETLER	310.000	2,1343	145.247
TİCARİ ALACAKLAR	4.291.144	2,1343	2.010.563
STOKLAR	2.874.047	2,1343	1.346.599
DİĞER DÖNEN VARLIKLAR	839.061	2,1343	393.132
DURAN VARLIKLAR	1.944.049		910.860
TİCARİ ALACAKLAR	86.799	2,1343	40.669
MADDİ DURAN VARLIKLAR	1.683.651	2,1343	788.854
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	173.599	2,1343	81.338
AKTİF TOPLAMI	12.835.278		6.013.812
PASİF			
KISA VADELİ YABANCI KAY.	2.454.000		1.611.027
FİNANSAL BORÇLAR	375.000	2,1343	175.702
TİCARİ BORÇLAR	720.000	2,1343	337.347
ÖD. VERGİ VE DİĞ. YÜK.	1.359.000	2,1343	636.743
BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI	984.414	2,1343	461.235
UZUN VADELİ YABANCI KAY.	1.920.243	2,1343	899.706
ÖZKAYNAKLAR	7.476.621		3.503.079
ÖDENMİŞ SERMAYE	6.000.000	1,7776	3.375.338
DÖNEM NET KARI	1.476.621	GT	475.031
Çeviri Farkı			(347.290)
PASİF TOPLAMI	12.835.278		6.013.812

Tablo 2.9: Gelir Tablosu Kalemlerinin İşlem Tarihi Kur İle Çevrimi Sonucu Bilanço

İşlem tarihinde gerçekleşen kura göre gelir tablosunun fonksiyonel para biriminden raporlama para birimine çevrilmesi sonucunda bilançoda 347.290 USD'lik çeviri kaybı meydana gelmiştir.

Çeviri kaybı ya da kazancının hesaplaması şu şekilde gerçekleşmektedir.¹⁰⁸

Dönem Sonu Özkaynaklar	3.503.079
Dönem Başı Özkaynaklar	(3.375.338)
Fark	<u>127.741</u>
Dönem Karı	(475.031)
Çeviri Kazancı/Kaybı	<u>(347.290)</u>

6.3. Haftalık Ortalama Döviz Kuru Kullanılarak Gelir Tablosunun Raporlama Para Birimine Çevrimi

Gelir tablosu kalemlerinin haftalık ortalama döviz kuruna göre raporlama para birimine çevrilmesi işlemi EK 2 de hesaplanan haftalık ortalama USD/TL Merkez Bankası Kurlarına göre yapılmıştır. Haftalık ortalama kurların hesaplamasında yıl içindeki resmi tatil ve hafta sonu günleri kurlarının son kapanış günü ile aynı olması nedeniyle ortalamayı etkilememesi açısından hesaplamaya dahil edilmemiştir.

Toplam iş günü ise birbirini izleyen 7 günlük periyotlar halinde gruplanarak her grubun ortalama kuru hesaplanmıştır.

Buna göre Technoworld A.Ş.'nin haftalık ortalama kura göre hesaplanan satış tutarları Tablo 3.1 de ifade edilmiştir.

Aynı yöntem kullanılarak hesaplanan satışların maliyeti tablosu ise Tablo 3.2 de gösterilmiştir.

İşletmenin 2013 yılında satışları toplamı 16.247.163 USD olarak gerçekleşirken aynı dönemin satılan mallar maliyeti 9.507.455 USD olmuştur.

¹⁰⁸ Nalan Akdoğan, Nejat Tenker, **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, s. 472.

Haftalık Ortalama Döviz Kuru ile Satışların Çevrimi			
	TL	USD/TL Haftalık Ort. Kur	USD
09.01.2013	177.050	1,7745	99.775
14.01.2013 - 21.01.2013	602.822	1,7594	342.629
29.01.2013	175.970	1,7585	100.068
01.02.2013 - 08.02.2013	454.895	1,7534	259.436
15.02.2013 - 19.02.2013	370.319	1,7641	209.920
21.02.2013 - 28.02.2013	662.618	1,7908	370.012
04.03.2013	337.994	1,7967	188.119
12.03.2013 - 13.03.2013	630.875	1,8087	348.800
22.03.2013 - 01.04.2013	1.115.785	1,8155	614.588
04.04.2013 - 08.04.2013	533.110	1,8000	296.172
12.04.2013 - 18.04.2013	652.294	1,7887	364.675
24.04.2013 - 30.04.2013	791.249	1,7989	439.852
03.05.2013	459.555	1,7949	256.034
14.05.2013 - 20.05.2013	1.092.060	1,8262	597.996
24.05.2013 - 27.05.2013	1.108.188	1,8510	598.697
11.06.2013	142.058	1,8850	75.362
14.06.2013 - 19.06.2013	488.298	1,8734	260.648
21.06.2013 - 28.06.2013	1.698.365	1,9295	880.210
01.07.2013 - 10.07.2013	1.265.031	1,9397	652.179
15.07.2013	450.179	1,9359	232.542
23.07.2013 - 26.07.2013	863.715	1,9176	450.415
31.07.2013 - 12.08.2013	1.634.927	1,9317	846.367
19.08.2013 - 02.09.2013	2.519.782	2,0044	1.257.125
09.09.2013	515.750	2,0449	252.213
12.09.2013 - 18.09.2013	1.257.827	2,0018	628.348
24.09.2013 - 01.10.2013	1.123.866	2,0055	560.392
10.10.2013	695.485	1,9980	348.091
14.10.2013 - 24.10.2013	1.185.008	1,9764	599.579
28.10.2013 - 06.11.2013	1.303.815	1,9995	652.071
13.11.2013	936.850	2,0378	459.736
21.11.2013	1.004.900	2,0646	486.729
29.11.2013	786.474	2,0237	388.632
06.12.2103 - 16.12.2103	2.277.600	2,0360	1.118.664
19.12.2103 - 23.12.2103	1.526.959	2,0617	740.631
27.12.2103	572.126	2,1154	270.458
	31.413.798		16.247.163

Tablo 3.1: Haftalık Ortalama Kur İle Hesaplanan Satış Tutarları

Haftalık Ortalama Kura Göre Satışların Maliyeti			
	TL	USD/TL Kuru	USD
Dönem Başı Stok	-	-	-
Alışlar			
07.01.2013	1.602.000	1,7745	902.790
05.02.2014	1.571.310	1,7534	896.150
05.03.2014	1.621.890	1,7967	902.705
05.04.2014	1.626.750	1,8000	903.750
06.05.2014	1.614.780	1,7949	899.649
05.06.2014	1.687.050	1,8850	894.987
05.07.2014	1.753.380	1,9397	903.944
05.08.2014	1.750.770	1,9317	906.336
05.09.2014	1.848.600	2,0449	904.005
07.10.2014	1.796.760	1,9980	899.279
05.11.2014	1.816.020	1,9995	908.237
05.12.2014	2.045.500	2,0237	1.010.772
	20.734.810		10.932.605
Dönem Sonu Stok			
05.11.2014	(828.547)	1,9995	(414.377)
05.12.2014	(2.045.500)	2,0237	(1.010.772)
	(2.874.047)		(1.425.149)
Satılan Malın Maliyeti	17.860.763		9.507.455

Tablo 3.2: Haftalık Ortalama Kura Göre Satışların Maliyeti Tablosu

Faaliyet giderlerinin haftalık ortalama kura göre çevrimi Tablo 3.3'te görüldüğü gibi oluşmuştur.

Haftalık Ortalama Kura Göre Faaliyet Giderleri			
	TL	USD/TL Kuru	USD
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri			
21.01.2013	600.000	1,7594	341.023
20.03.2013	600.000	1,8087	331.725
20.05.2013	600.000	1,8262	328.549
22.07.2013	600.000	1,9176	312.891
20.09.2013	600.000	2,0018	299.735
20.11.2013	600.000	2,0646	290.613
	3.600.000		1.904.535
Genel Yönetim Giderleri			
Amortisman			
31.12.2013	600.000	2,1154	283.641
Personel Ücret ve Giderleri			
15.01.2013	575.000	1,7594	326.813
15.02.2013	575.000	1,7641	325.953
15.03.2013	575.000	1,8087	317.903
15.04.2013	575.000	1,7887	321.465
15.05.2013	575.000	1,8262	314.859
14.06.2013	575.000	1,8734	306.929
15.07.2013	575.000	1,9359	297.026
15.08.2013	575.000	1,9346	297.223
13.09.2013	575.000	2,0018	287.246
14.10.2013	575.000	1,9764	290.931
15.11.2013	575.000	2,0378	282.161
13.12.2013	575.000	2,0360	282.413
	6.900.000		3.650.922
Toplam Faaliyet Giderleri			
	11.100.000		5.839.097

Tablo 3.3: Haftalık Ortalama Kura Göre Faaliyet Giderleri

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar, Finansman Giderleri ve Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı kalemlerine ilişkin çevrim sonuçları ve toplamaları Tablo 3.4 ile toplu biçimde gösterilmiştir.

	TL	USD/TL	USD
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar			
Faiz Geliri			
31.12.2013	250.000	2,1154	118.181
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar			
Karşılık Giderleri			
31.12.2013	115.000	2,1154	54.363
Reeskont Faiz Giderleri			
31.12.2013	23.000	2,1154	10.873
Toplam	138.000		65.236
Finansman Giderleri			
31.12.2013	104.000	2,1154	49.163
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılığı			
31.12.2013	984.414	2,1154	465.356

Tablo 3.4: Diğer Gelir Tablosu Unsurlarının Toplu Gösterimi

Buna göre gelir tablosu;

TECHNOWORLD İŞLETMESİ 02.01.2013 – 31.12.2013	
GELİR TABLOSU (USD)	
(Haftalık Ortalama Kura Göre)	
BRÜT SATIŞLAR	16.247.163
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
NET SATIŞLAR	16.247.163
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(9.507.455)
BRÜT SATIŞ KARI	6.739.708
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(5.839.097)
FAALİYET KARI	900.611
DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR.	118.181
DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-)	(65.236)
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(49.163)
OLAĞAN KAR	904.393
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KAR	-
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARAR (-)	-
DÖNEM KARI	904.393
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	(465.356)
DÖNEM NET KARI	439.037

Tablo 3.5: Haftalık Ortalama Kura Göre Gelir Tablosu

Haftalık ortalama kura göre çevrimin bilanço üzerine etkisi ise aşağıdaki gibi olmuştur. Gelir tablosunun haftalık ortalama kurlar kullanılarak yapılan çevrimi sonucu bilançoda 311.296 USD tutarında çeviri kaybı ortaya çıkmıştır.

TECHNOWORLD İŞLETMESİ 31.12.2013 TARİHLİ			
BİLANÇO (USD)			
(Haftalık Ortalama Kur Etkisine Göre)			
	TL	Kur	USD
AKTİF			
DÖNEN VARLIKLAR	10.891.229	2,1343	5.102.951
DURAN VARLIKLAR	1.944.049	2,1343	910.860
AKTİF TOPLAMI	12.835.278		6.013.812
PASİF			
KISA VADELİ YABANCI KAY.	2.454.000	2,1343	1.611.027
UZUN VADELİ YABANCI KAY.	1.920.243	2,1343	899.706
ÖZKAYNAKLAR	7.476.621		3.503.079
ÖDENMİŞ SERMAYE	6.000.000	1,7776	3.375.338
DÖNEM NET KARI	1.476.621	GT	439.037
Çeviri Farkı			(311.296)
PASİF TOPLAMI	12.835.278		6.013.812

Tablo 3.6: Gelir Tablosu Kalemlerinin Haftalık Ortalama Kur İle Çevrimi Sonucu Bilanço

6.4. Aylık Ortalama Döviz Kuru Kullanılarak Gelir Tablosunun Raporlama Para Birimine Çevrimi

Technoworld İşletmesinin gelir tablosunun dönüşümü her ay için hesaplanan ortalama kur ile aylık işlemlerden kaynaklanan gelir ya da giderlerin çevrilmesi şeklinde yapılmıştır. Her ay için hesaplanan döviz kuru ortalamaları EK 3 de sunulmuştur.

Aylık ortalama kurlar kullanılarak yapılan dönüşüm işlemi sonucu işletmenin 2013 yılı satışları tutarları 16.278.651 USD olarak karşımız çıkmaktadır.

Aylık Ortalama Döviz Kuru ile Satışların Çevrimi			
	TL	USD/TL Aylık Ort. Kur	USD
Ocak	955.842	1,7639	541.891
Şubat	1.487.832	1,7699	840.631
Mart	1.786.218	1,8069	988.554
Nisan	2.275.088	1,7965	1.266.400
Mayıs	2.659.803	1,8228	1.459.185
Haziran	2.328.720	1,8945	1.229.200
Temmuz	2.982.986	1,9305	1.545.188
Ağustos	3.141.318	1,9547	1.607.059
Eylül	2.859.451	2,0171	1.417.605
Ekim	3.123.405	1,9898	1.569.708
Kasım	3.436.449	2,0378	1.686.352
Aralık	4.376.686	2,0578	2.126.876
	31.413.798		16.278.651

Tablo 4.1: Aylık Ortalama Kur İle Satışlar

Aylık Ortalama Kura Göre Satışların Maliyeti			
	TL	USD/TL Kuru	USD
Dönem Başı Stok	-	-	-
Alışlar			
Ocak	1.602.000	1,7639	908.215
Şubat	1.571.310	1,7699	887.796
Mart	1.621.890	1,8069	897.609
Nisan	1.626.750	1,7965	905.511
Mayıs	1.614.780	1,8228	885.879
Haziran	1.687.050	1,8945	890.499
Temmuz	1.753.380	1,9305	908.252
Ağustos	1.750.770	1,9547	895.672
Eylül	1.848.600	2,0171	916.464
Ekim	1.796.760	1,9898	902.985
Kasım	1.816.020	2,0378	891.167
Aralık	2.045.500	2,0578	994.023
	20.734.810		10.884.071
Dönem Sonu Stok			
Kasım	(828.547)	2,0378	(406.589)
Aralık	(2.045.500)	2,0578	(994.023)
	(2.874.047)		(1.400.612)
Satılan Malın Maliyeti	17.860.763		9.483.459

Tablo 4.2: Aylık Ortalama Kur İle Satışların Maliyeti Tablosu

Söz konusu dönemde satışların maliyeti ise aylık ortalama kura göre 9.483.459 USD olmuş (Tablo 4.2) , dönemin faaliyet giderleri 5.831.396 USD tutarında gerçekleşmiştir.

Aylık Ortalama Kura Göre Faaliyet Giderleri			
	TL	USD/TL Kuru	USD
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri			
Ocak	600.000	1,7639	340.155
Mart	600.000	1,8069	332.060
Mayıs	600.000	1,8228	329.164
Temmuz	600.000	1,9305	310.800
Eylül	600.000	2,0171	297.457
Kasım	600.000	2,0378	294.435
	3.600.000		1.904.072
Genel Yönetim Giderleri			
Amortisman			
Aralık	600.000	2,0578	291.574
Personel Ücret ve Giderleri			
Ocak	575.000	1,7639	325.982
Şubat	575.000	1,7699	324.877
Mart	575.000	1,8069	318.225
Nisan	575.000	1,7965	320.067
Mayıs	575.000	1,8228	315.449
Haziran	575.000	1,8945	303.510
Temmuz	575.000	1,9305	297.850
Ağustos	575.000	1,9547	294.163
Eylül	575.000	2,0171	285.063
Ekim	575.000	1,9898	288.974
Kasım	575.000	2,0378	282.167
Aralık	575.000	2,0578	279.425
	6.900.000		3.635.751
Toplam Faaliyet Giderleri			
	11.100.000		5.831.396

Tablo 4.3: Aylık Ortalama Kur İle Faaliyet Giderlerinin Dönüşümü

Yine, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar, Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar, Finansman Giderleri ve Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılığı kalemlerine ilişkin dönüştürme sonuçları ve toplamaları Tablo 4.4.'te birlikte sunulmaktadır.

	TL	USD/TL	USD
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar			
Faiz Geliri			
Aralık	250.000	2,0578	121.489
Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar			
Karşılık Giderleri			
Aralık	115.000	2,0578	55.885
Reeskont Faiz Giderleri			
Aralık	23.000	2,0578	11.177
Toplam D. Faal. Olağan Gid. ve Zarar			
	138.000		67.062
Finansman Giderleri			
Aralık	104.000	2,0578	50.539
Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yük. Karşılığı			
Aralık	984.414	2,0578	478.382

Tablo 4.4: Diğer Gelir Tablosu Unsurlarının Aylık Ortalama Kur İle Çevrimi

TECHNOWORLD A.Ş. 02.01.2013 – 31.12.2013	
GELİR TABLOSU (USD)	
(Aylık Ortalama Kura Göre)	
BRÜT SATIŞLAR	16.278.651
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-
NET SATIŞLAR	16.278.651
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(9.483.459)
BRÜT SATIŞ KARI	6.795.192
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(5.831.396)
FAALİYET KARI	963.796
DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR.	121.489
DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-)	(67.062)
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(50.539)
OLAĞAN KAR	967.684
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KAR	-
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARAR (-)	-
DÖNEM KARI	967.684
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	(478.382)
DÖNEM NET KARI	489.302

Tablo 4.5: Aylık Ortalama Kura Göre Dönüştürülmüş Gelir Tablosu

Ortalama döviz kurlarının aylık bazda uygulanması ile gelir tablosu kalemlerinin dönüşümü sonucu dönem net karı 489.302 USD tespit edilmiştir. Bu dönem karının bilançoya yansması ise, ortaya 361.561 USD’lik bir çeviri kaybı şeklinde olmuştur.

TECHNOWORLD A.Ş. 31.12.2013 TARİHLİ			
BİLANÇO (USD)			
(Aylık Ortalama Kur Etkisine Göre)			
	TL	Kur	USD
AKTİF			
DÖNEN VARLIKLAR	10.891.229	2,1343	5.102.951
DURAN VARLIKLAR	1.944.049	2,1343	910.860
AKTİF TOPLAMI	12.835.278		6.013.812
PASİF			
KISA VADELİ YABANCI KAY.	2.454.000	2,1343	1.611.027
UZUN VADELİ YABANCI KAY.	1.920.243	2,1343	899.706
ÖZKAYNAKLAR	7.476.621		3.503.079
ÖDENMİŞ SERMAYE	6.000.000	1,7776	3.375.338
DÖNEM NET KARI	1.476.621	GT	489.302
Çeviri Farkı			(361.561)
PASİF TOPLAMI	12.835.278		6.013.812

Tablo 4.6: Gelir Tablosu Kalemlerinin Aylık Ortalama Kur İle Çevrimi Sonucu Bilanço

6.5. Yıllık Ortalama Döviz Kuru Kullanılarak Gelir Tablosunun Raporlama Para Birimine Çevrimi

Yıllık ortalama kur ile finansal tabloların dönüştürülmesi uygulama kolaylığı açısından en kullanışlı olan yöntemdir. Bu yöntemde gelir tablosu kalemleri ortalama yıllık kur ile dönüştürülmekte, bilanço kalemleri ise özkaynak hariç dönem sonu kuru ile çevrilmektedir. Uygulamada bazı uygulayıcılar dönem başı kuru ve dönem sonu kurlarının ortalamasını alarak dönüşümün gerçekleştirilmesini örneklemektedirler.

Bu çalışmada tercih edilen metod yıllık tüm kurların ortalamasını almak şeklinde olacaktır. Buna göre EK 1 de sunulan yıllık kur listesinin ortalaması alınmış ve yıllık kurun 1,9030 olarak gerçekleştiği tespit edilmiştir.

Buna göre örnek işletmemiz Technoworld'ün 2013 yılı gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

TECHNOWORLD A.Ş. 02.01.2013 – 31.12.2013			
GELİR TABLOSU (TL)			
Yıllık Ortalama Kura Göre			
	TL	Kur	USD
BRÜT SATIŞLAR	31.413.798	1,9030	16.507.513
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	-	1,9030	-
NET SATIŞLAR	31.413.798		16.507.513
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	(17.860.763)	1,9030	(9.385.582)
BRÜT SATIŞ KARI	13.553.035		7.121.931
FAALİYET GİDERLERİ (-)	(11.100.000)	1,9030	(5.832.895)
FAALİYET KARI	2.453.035		1.289.036
DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KAR.	250.000	1,9030	131.372
DİĞ. FAAL. OLAĞAN GİD. VE ZARAR (-)	(138.000)	1,9030	(72.517)
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	(104.000)	1,9030	(54.651)
OLAĞAN KAR	2.461.035		1.293.240
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KAR	-	1,9030	-
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARAR (-)	-	1,9030	-
DÖNEM KARI	2.461.035		1.293.240
DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)	(984.414)	1,9030	(517.296)
DÖNEM NET KARI	1.476.621		775.944

Tablo 5.1: Yıllık Ortalama Kura Göre Gelir Tablosu

Tablodan da görüldüğü gibi yıllık ortalama kur ile dönüştürülen gelir tablosu sonucunda 775.944 USD'lik dönem net karı elde edilmiştir. Bunun bilançodaki yansımaları ise, 648.203 USD tutarında çeviri kaybı olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmenin durumu yansıtan finansal durum tablosu şu şekildedir:

TECHNOWORLDA.Ş. 31.12.2013 TARİHLİ			
BİLANÇO (USD)			
(Yıllık Ortalama Kur Etkisine Göre)			
	TL	Kur	USD
AKTİF			
DÖNEN VARLIKLAR	10.891.229	2,1343	5.102.951
DURAN VARLIKLAR	1.944.049	2,1343	910.860
AKTİF TOPLAMI	12.835.278		6.013.812
PASİF			
KISA VADELİ YABANCI KAY.	2.454.000	2,1343	1.611.027
UZUN VADELİ YABANCI KAY.	1.920.243	2,1343	899.706
ÖZKAYNAKLAR	7.476.621		3.503.079
ÖDENMİŞ SERMAYE	6.000.000	1,7776	3.375.338
DÖNEM NET KARI	1.476.621	GT	775.944
Çeviri Farkı			(648.203)
PASİF TOPLAMI	12.835.278		6.013.812

Tablo 5.2: Gelir Tablosu Kalemlerinin Yıllık Ortalama Kur İle Çevrimi Sonucu Bilanço

6.6. Uygulama Verilerinin Finansal Bilginin Nitelikleri Açısından Değerlendirilmesi

Finansal bilginin temel nitelikleri olan ihtiyaca uygun sunum ve gerçeğe uygun sunum açısından uygulama sonuçlarının değerlendirirken örnek işletmemizin finansal tablolarındaki sonuçları ayrı ayrı ele almak gerekmektedir.

Technoworld A.Ş.'nin finansal tablolarının geçerli para biriminden raporlama para birimine çevrilmesi sonucu dönem karı, döneme ilişkin vergi ve diğer yasal yükümlülükler ve dönem net karları ile bilanço özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimler Tablo 6.1. de özetlenmektedir.

Finansal tablolarda sunulan bilginin ihtiyaca uygunluğunu yüksek olması için daha fazla tahmin ve varsayımda bulunulması gerekir. Tahminler ve varsayımlar

arttıkça finansal bilginin gerçeğe uygunluğu (güvenilirliği) azalacaktır. Bu nedenle ihtiyaca uygun sunum ve gerçeğe uygun sunum arasında bir denge kurulmalıdır.¹⁰⁹

	TL	İşlem Tarihi USD	Haftalık USD	Aylık USD	Yıllık USD
DÖNEM KARI	2.461.035	936.266	904.393	967.684	1.293.240
DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜK .KARŞ.	-984.414	-461.235	-465.356	-478.382	-517.296
DÖNEM NET KARI	1.476.621	475.031	439.037	489.302	775.944
Çeviri Farkı	0	-347.290	-311.296	-361.561	-648.203
Özkaynakta Net Artış	1.476.621	127.741	127.741	127.741	127.741

Tablo 6.1. Dönem Karı ve Özkaynak Değişimleri

Tablo 6.1’de sunulan bilgiler ele alındığında işlem tarihindeki kur ile çevrilen gelir tablosu kalemleri sonucu ortaya çıkan dönem net karı tutarının gerçek durumu en iyi yansıtan sunum olduğunu söylemek mümkündür. Finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararları etkileme açısından ihtiyaca uygun sunum kriterlerini sağlamaktadır.

Haftalık ve aylık ortalama kurlar ile ortaya çıkan sonuçlar ise işlem tarihindeki dönem net karı tutarına çok da uzak olmayan kar tutarları üretmiştir. Bu durum ihtiyaca uygun sunumun elde edilmesinde ‘önemlilik’ kavramı açısından yorumlandığında karar vericiler açısından kabul edilebilir bir durum ortaya çıkarmaktadır.

Yıllık ortalama kur ile gelir tablosu kalemlerinin çevrilmesi sonucu ortaya çıkan kar ise, ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun sunum açısından en güvenilir bilgileri sağladığını düşündüğümüz işlem tarihindeki kur ile çevrim sonucu ortaya çıkan tutara göre önemli ölçüde farklılık göstermektedir. Bu anlamda yıllık ortalama kurlar ile yapılan çevrimin uygulama açısından kolaylık sağlasa da, ihtiyaca uygun bilgiyi pratik şekilde önümüze koysa da gerçeğe uygunluk açısından soru işaretleri barındırmaktadır. Ayrıca, ‘önemli’ bazı bilgileri içermekten yoksun olduğu

¹⁰⁹ William R. Scott, **Financial Accounting Theory**, Toronto:Pearson Prentice Hall. 2009, s. 42.

düşünüldüğünde, yıllık ortalamaya göre finansal tabloların çevrilmesinin tam anlamıyla ihtiyaca uygun bilgi sağladığını söylemek zordur.

Diğer yandan özkaynak grubundaki net artışlar incelendiğinde, tüm çevrim yöntemleri sonucu elde edilen net artış tutarını aynı olduğu görülmektedir. Bu temel bilanço eşitliğinin doğal bir sonucudur.

Üzerinde durulması gereken diğer bir konu da, bilançoda kapanış kuruna göre çevrilen bazı kalemlerin gelir tablosunda ortalama kurlar ile çevrilmesidir. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler kaleminin çevrilmesinde ortalama kurun kullanılması yöntemin eleştirilebilecek bir noktadır.¹¹⁰ Bu kalemlere bilançoda kapanış kuru ile çevrilen karşılıklar ve amortismanlar da eklenebilir.

¹¹⁰ Metin Saban, Murat Genç, “Finansal Tabloların Farklı Para Birime Dönüştürülmesi” , **Mali Çözüm**, Sayı:76, 2006, s. 41.

7. SONUÇ VE ÖNERİLER

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının üzerinde durduğu konular; yabancı para birimi ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi, yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara dahil edilmesi geçerli para biriminin belirlenmesi, eğer işletme geçerli para biriminden farklı bir yabancı para birimi ile finansal tablolarını sunma ihtiyacı içindeyse raporlama para birimine çevriminde hangi döviz kurunun kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkisinin nasıl raporlanacağıdır.

Geçerli para birimi, temelde işletmenin faaliyet gösterdiği ekonomik çevrenin para birimi; raporlama para birimi ise, işletmenin finansal tablolarını sunduğu para birimi olarak kabul edilmektedir. Finansal tablolarda kullanılan para birimi, işletmenin geçerli para biriminden farklı olabilir. Bu durumda işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu raporlama para birimine çevirme ihtiyacı duyar.

Geçerli para biriminin belirlenmesinde; rekabet koşulları ve yasal düzenlemeleri ile mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkeye ait para birimi olması gereği dışında satış fiyatlarının en çok bağlı olduğu, ham madde, işçilik ve diğer maliyetlerin ağırlıklı olarak olduğu ve ödendiği para birimi göz önünde bulundurulmalıdır.¹¹¹ İşletmenin finansman faaliyetlerinden sağladığı fonların para birimi ile işletme tahsilatlarının tutulduğu para birimi de işletmenin geçerli para biriminin tespitinde kanıt sağlayıcı unsurlardır.

Geçerli para biriminin tespitinde rekabet koşulları ve yasal düzenlemeleri ile mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkeye ait para birimi olarak belirlenmesinin işletmeye özgü olduğu öne sürülebilir. Küreselleşme olgusu nedeniyle

¹¹¹Abbas Ali Mirza ve diğ., **IFRS International Financial Reporting Standards Workbook and Guide**, s. 129.

daha fazla dış ticaret faaliyetinde bulunan işletmeler, yabancı ülkelerde yatırımlar yapmakta ve hatta bazı işletmeler satış fiyatlarını yabancı para birimi üzerinden belirlemektedirler. Ham madde tedariki çoğunlukla yabancı para birimi ile yapılmaktadır.

Geçerli para birimi; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Usul Kanunu, MSUGT ve Sermaye Piyasası Kurulu Tebliği açısından değerlendirildiğinde ortaya çıkan sonuç; Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe işlemlerinin kaydedilmesi ve finansal raporların düzenlenmesinde Türk Lirası kullanmaları gerektirir.

Bu durum, satınalma işlemlerini döviz ile yapan ve satış fiyatını yabancı para birimi ile belirlemiş işletmeler açısından tartışılmalıdır. Ek olarak bazı işletmeler fon ihtiyaçlarını da yabancı kuruluşlardan sağlamaktadır. Teknolojik nedenlerle çoğunlukla makine ve teçhizat ithal edilmekte ve yabancı para birimi ile ödemesi yapılmaktadır. Böyle bir durumda işletmenin personel ücretleri ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler gibi giderler dışında ulusal para birimi ile işlem yapma ihtiyacı olmamaktadır. İşletmenin geçerli para biriminin belirlenmesinde özün önceliği dikkate alınmalı, işlem ve olayların işletme açısından yoğunluklu olarak gerçekleştirildiği para birimini geçerli para birimi kabul etmesi önündeki yasal engellerin kaldırılması gündeme gelmelidir. Elbette böyle bir kararın ekonomik, sosyal ve politik yönleri vardır. Bu unsurların zamanla tartışılması ve standardın yaklaşımına paralel bir yol izlenmesini mümkün kılacak ortam yaratılmalıdır.

Standardın yaklaşımı açısından, bir işletmenin bireysel finansal tablolarını fonksiyonel para birimi dışında sunması mümkündür. Ayrıca bir grup işletmesinin farklı geçerli para birimlerine sahip işletmelerden oluşması durumunda konsolide finansal tablolarını düzenleyebilmek amacıyla her bir yavru işletmenin faaliyet sonucunu ve finansal durumunu ana işletmenin geçerli para birimi ya da başka bir ortak para birimi üzerinden ifade etmesi olanaklıdır. Bu nedenle, işletmenin geçerli para birimi ile düzenlenmiş finansal tablolarının raporlama para birimine çevirmesi gerekmektedir.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı finansal tabloların çevriminde kapanış kuru yöntemini benimsemiştir. Bu yöntemde, bilançonun tüm aktif

kalemleri ve yabancı kaynakların tamamı finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kur ile dönüştürülür. Gelir tablosu kalemleri ise; bu kalemlere ilişkin gelirlerin ve giderlerin meydana geldiği tarihteki (işlem tarihindeki) kur ile çevrilebilir. Uygulama kolaylığı bakımından haftalık, aylık ve yıllık ortalama kur ile de çevrilebilir. Döviz kurunun önemli dalgalanma gösterdiği dönemler için ortalama kur kullanılmaz.

Bir önceki bölümde yer alan uygulamada ele alınan örnek işletmenin finansal tabloları; işlem tarihindeki, haftalık ortalama, aylık ortalama ve yıllık ortalama kurlar kullanılarak raporlama para birimine çevrilmiş ve sonuçlar finansal bilginin nitelikleri ve finansal tablolara etkisi açısından değerlendirilmiştir.

Değerlendirmelere göre finansal tabloların geçerli para biriminden farklı bir yabancı para birimine çevrilmesinde işlem tarihindeki kura çevriminin ihtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum kriterlerini sağlamak bakımından diğer yöntemlere karşı üstünlüğe sahip olduğudur. Haftalık ve aylık ortalama kurlar kullanılarak dönüştürülen finansal tablolarda elde edilen sonuçlar işlem tarihi kuru ile yapılan çevrim sonuçlarına yakınlık göstermektedir. Ancak yıllık ortalama kur ile yapılan dönüştürme işlemi sonucunda elde edilen veriler işlem tarihindeki –bir anlamda gerçeğe en yakın- kur verilerinden önemli sapma göstermektedir.

Diğer taraftan, kapanış kuruna göre çevrilen bilanço kalemlerinden bazılarının gelir tablosunda ortalama kurlar ile çevrilmesinin ortaya çıkaracağı sorunlar olabilir. Dönem karı vergi ve diğer yasal yükümlülükler, şüpheli alacak, reeskont faiz giderleri, amortismanlar bilançoda kapanış kuru ile dönüşüme tabi tutulmakta iken gelir tablosunda ortalama kurlar ile çevriliyor olması kapanış kuru yönteminin eleştirilebilecek bir noktadır.¹¹²

Sonuç olarak, geçerli para biriminin işletmeye özgülüğü değerlendirilerek bu konuda işletmelerin daha serbest hareket edebilecekleri bir yasal çerçeveye düzenlenmesi bir ihtiyaç olarak görülmektedir. Finansal tabloların geçerli para biriminden raporlama para birimine çevrilmesinde işlem tarihindeki kurun

¹¹² Metin Saban, Murat Genç, “Finansal Tabloların Farklı Para Birime Dönüştürülmesi” , **Mali Çözüm**, Sayı:76, 2006, s. 41.

kullanılması ihtiyaca ve gerçeğe uygun faydalı finansal bilginin elde edilmesinde sağlayacağı katkı bakımından önerilmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan; Tenker, Nejat; **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Ankara: Gazi, 2005.

Ankarath, Nandakumar; Ghosh, T. P.; Mehta, Kalpesh J; Alkafaji, Yass A.; **Understanding IFRS Fundamentals**, New Jersey: John Wiley & Sons, 2010.

Bekçioğlu, Selim; Koroğlu, Çağrı; “UMS 21, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 86, 2008, s. 29 - 40.

Cemalcılar, Özgül; Önce, Saime; **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1093, 1999.

Çiftçi, Yavuz; Şahin, Abdülkadir; “TMS 21’e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi”, **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar**, 2008, Cilt:45, Sayı 516, s. 35 - 46.

Dick, Wolfgang; Missionier-Piera, Franck; **Financial Reporting Under IFRS**, UK: Wiley, 2010.

Dyckman, Thomas R.; Dukes, Roland E.; Davis, Charles J.; **Intermediate Accounting (Volume I)**, Irwin/McGraw-Hill, 1998.

Elder, Randal J.; Beasley, Mark S.; Arens, Alvin A.; **Auditing an Assurance Services**, New Jersey: Pearson, 2010.

Gençtürk, Mehmet; “Yabancı Para Birimi İle Defter Tutmasına İzin Verilen İşletmelerde Beyanname Sonrası Ortaya Çıkan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt 12, Sayı:1, 2007, s. 199 - 210.

Godfrey, Jayne M.; Hodgson, Allan; Tarca, Ann; Hamilton, Jane; Holmes, Scott; **Accounting Theory**, Australia: John Wiley & Sons, 2010.

Hendriksen, Eldon; Van Breda, Michael F.; **Accounting Theory**, Irwin Inc., 1992.

Hornigren, Charles T.; Harrison Jr., Walter T.; Oliver, M. Suzanne; **Financial and Managerial Accounting**, New Jersey: Pearson Prentice Hall, 2012.

IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part A**, UK, 2013.

IFRS Foundation, **A Guide Through International Financial Reporting Standards Part B**, UK, 2013.

İbiş, Cemal ve diğ., Editör: Volkan Demir, **Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: İSMMMÖ, 2009.

İTO, **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu: “Ticari İşletme” ve “Ticaret Şirketleri”ne Getirilen Yenilikler**, İstanbul, No:2012-5, 2012.

Karapınar, Aydın; “Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi ve Kullanılan Yöntemler”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 10, 1998, s. 1-11.

KGK, **Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve**, 2011.
http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/F_R_I_K_C%281%29.pdf,
 (Erişim:22.12.2013).

KGK, **TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu**, 2013, (Erişim:22.12.2013), http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS1.pdf

KGK, **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri**, 2012, (Erişim:12.12.2013). http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

Lazol, İbrahim; **Genel Muhasebe**, Bursa: Ekin, 2009.

Libby, Robert; Libby, Patricia A.; Short, Daniel G.; **Financial Accounting**, NY: McGraw-Hill,2011.

Mirza, Abbas Ali; Holt, Graham J.; **IFRS Practical Implementation Guide and Workbook**, Canada: John Wiley & Sons, 2011.

Mirza, Abbas Ali; Holt, Graham J.; Orrell, Magnus; **IFRS International Financial Reporting Standards Workbook and Guide**, USA: John Wiley & Sons, 2006.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Sıra No:1, Resmi Gazete, 26.12.1992, Sayı: 21447.

Nobes, Christopher; Parker,Robert; **Comperative International Accounting**, London: Pearson, 2008.

Saban, Metin; Genç, Murat; “Finansal Tabloların Farklı Para Birime Dönüştürülmesi” , **Mali Çözüm**, Sayı:76, 2006, s. 33 - 48.

Scott, William R.; **Financial Accounting Theory**, Toronto:Pearson Prentice Hall. 2009.

Sevilengül, Orhan; **Finansal Muhasebe**, Ankara: Gazi, 2009.

SPK, **Sermaye Piyasasında Finansal Raporlama Tebliği Taslağı**, www.spk.gov.tr, Erişim: 10.01.2014.

SPK, **Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ**, Seri: XI, No:1, www.spk.gov.tr, Erişim Tarihi: 10.01.2014.

Sürmeli, Fevzi; **Muhasebe Bilgi Sistemi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi, 1996.

Tenker, Nejat; **Finansal Muhasebe**, Ankara: Gazi, 1999.

Tuan, Koray; “6335 Sayılı Kanun Değişikliği Sonrası Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defterlerin Yeni Düzeni ve Finansal Raporlama”, **KAU İİBF Dergisi**, Cilt:4, Sayı:6, 2013, s. 1 - 14.

Türk Ticaret Kanunu ile Türk Ticaret Kanununun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, Resmi Gazete, 30.06.2012, Sayı: 28339.

Türk Ticaret Kanunu, Resmi Gazete, 14.02.2011, Sayı: 27846.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, 12.05.2005, Sayı: 25813.

Vergi Usul Kanunu, Resmi Gazete, 10.01.1961, Sayı 10703-10705.

Walton, Peter; **An Executive Guide to IFRS: Content, Costs and Benefits to Business**, UK: John Wiley & Sons, 2011.

Warren, Carl S.; Reeve, James M.; Duchac, Jonathan E; **Financial Accounting**, Canada: South Western Cengage Learning, 2012.

EKLER

EK 1: 2013 Yılı Günlük TCMB USD/TL Döviz Alış Kuru Listesi

TCMB 2013 USD/TL Döviz Alış Kurları									
02.01.2013	1,7776	13.03.2013	1,8021	27.05.2013	1,8433	05.08.2013	1,9453	23.10.2013	1,9802
03.01.2013	1,7780	14.03.2013	1,8060	28.05.2013	1,8442	06.08.2013	1,9282	24.10.2013	1,9738
04.01.2013	1,7729	15.03.2013	1,8129	29.05.2013	1,8487	07.08.2013	1,9292	25.10.2013	1,9760
07.01.2013	1,7800	18.03.2013	1,8085	30.05.2013	1,8642	12.08.2013	1,9292	28.10.2013	1,9853
08.01.2013	1,7736	19.03.2013	1,8137	31.05.2013	1,8661	13.08.2013	1,9231	30.10.2013	1,9853
09.01.2013	1,7705	20.03.2013	1,8151	03.06.2013	1,8842	14.08.2013	1,9255	31.10.2013	1,9888
10.01.2013	1,7692	21.03.2013	1,8187	04.06.2013	1,8902	15.08.2013	1,9358	01.11.2013	1,9895
11.01.2013	1,7668	22.03.2013	1,8151	05.06.2013	1,8745	16.08.2013	1,9286	04.11.2013	2,0063
14.01.2013	1,7624	25.03.2013	1,8174	06.06.2013	1,8796	19.08.2013	1,9342	05.11.2013	2,0178
15.01.2013	1,7612	26.03.2013	1,8140	07.06.2013	1,8860	20.08.2013	1,9468	06.11.2013	2,0235
16.01.2013	1,7629	27.03.2013	1,8168	10.06.2013	1,8862	21.08.2013	1,9480	07.11.2013	2,0262
17.01.2013	1,7620	28.03.2013	1,8176	11.06.2013	1,8941	22.08.2013	1,9580	08.11.2013	2,0306
18.01.2013	1,7510	01.04.2013	1,8087	12.06.2013	1,8943	23.08.2013	1,9835	11.11.2013	2,0265
21.01.2013	1,7496	02.04.2013	1,8099	13.06.2013	1,8758	26.08.2013	1,9849	12.11.2013	2,0358
22.01.2013	1,7540	03.04.2013	1,8049	14.06.2013	1,8680	27.08.2013	1,9951	13.11.2013	2,0500
23.01.2013	1,7572	04.04.2013	1,8061	17.06.2013	1,8534	28.08.2013	2,0225	14.11.2013	2,0516
24.01.2013	1,7622	05.04.2013	1,8075	18.06.2013	1,8654	29.08.2013	2,0557	15.11.2013	2,0442
25.01.2013	1,7625	08.04.2013	1,8007	19.06.2013	1,8758	02.09.2013	2,0311	18.11.2013	2,3740
28.01.2013	1,7510	09.04.2013	1,7881	20.06.2013	1,8811	03.09.2013	2,0160	19.11.2013	2,0201
29.01.2013	1,7597	10.04.2013	1,7830	21.06.2013	1,9166	04.09.2013	2,0415	20.11.2013	2,0169
30.01.2013	1,7629	11.04.2013	1,7834	24.06.2013	1,9312	05.09.2013	2,0540	21.11.2013	2,0098
31.01.2013	1,7588	12.04.2013	1,7849	25.06.2013	1,9407	06.09.2013	2,0732	22.11.2013	2,0181
01.02.2013	1,7548	15.04.2013	1,7883	26.06.2013	1,9339	09.09.2013	2,0630	25.11.2013	2,0164
04.02.2013	1,7462	16.04.2013	1,7890	27.06.2013	1,9320	10.09.2013	2,0383	26.11.2013	1,9969
05.02.2013	1,7459	17.04.2013	1,7921	28.06.2013	1,9272	11.09.2013	2,0285	27.11.2013	2,0071
06.02.2013	1,7509	18.04.2013	1,7887	01.07.2013	1,9248	12.09.2013	2,0137	28.11.2013	2,0154
07.02.2013	1,7569	19.04.2013	1,7944	02.07.2013	1,9235	13.09.2013	2,0213	29.11.2013	2,0166
08.02.2013	1,7601	22.04.2013	1,7965	03.07.2013	1,9216	16.09.2013	2,0257	02.12.2013	2,0174
11.02.2013	1,7635	24.04.2013	1,8016	04.07.2013	1,9477	17.09.2013	1,9927	03.12.2013	2,0282
12.02.2013	1,7647	25.04.2013	1,8034	05.07.2013	1,9482	18.09.2013	2,0045	04.12.2013	2,0359
13.02.2013	1,7667	26.04.2013	1,7990	08.07.2013	1,9474	19.09.2013	2,0023	05.12.2013	2,0455
14.02.2013	1,7590	29.04.2013	1,8004	09.07.2013	1,9510	20.09.2013	1,9522	06.12.2013	2,0482
15.02.2013	1,7619	30.04.2013	1,7953	10.07.2013	1,9386	23.09.2013	1,9720	09.12.2013	2,0394
18.02.2013	1,7675	02.05.2013	1,7963	11.07.2013	1,9436	24.09.2013	1,9856	10.12.2013	2,0313
19.02.2013	1,7651	03.05.2013	1,7927	12.07.2013	1,9400	25.09.2013	1,9946	11.12.2013	2,0265
20.02.2013	1,7698	06.05.2013	1,7942	15.07.2013	1,9573	26.09.2013	2,0034	12.12.2013	2,0294
21.02.2013	1,7760	07.05.2013	1,7947	16.07.2013	1,9409	27.09.2013	2,0123	13.12.2013	2,0370
22.02.2013	1,7911	08.05.2013	1,7991	17.07.2013	1,9276	30.09.2013	2,0342	16.12.2013	2,0404
25.02.2013	1,7904	09.05.2013	1,7938	18.07.2013	1,9252	01.10.2013	2,0365	17.12.2013	2,0337
26.02.2013	1,7961	10.05.2013	1,7899	19.07.2013	1,9164	02.10.2013	2,0102	18.12.2013	2,0372
27.02.2013	1,8069	13.05.2013	1,8001	22.07.2013	1,9213	03.10.2013	2,0187	19.12.2013	2,0423
28.02.2013	1,8050	14.05.2013	1,8059	23.07.2013	1,9151	04.10.2013	1,9989	20.12.2013	2,0608
01.03.2013	1,7955	15.05.2013	1,8102	24.07.2013	1,9117	07.10.2013	1,9964	23.12.2013	2,0890
04.03.2013	1,8010	16.05.2013	1,8201	25.07.2013	1,9068	08.10.2013	1,9875	24.12.2013	2,0877
05.03.2013	1,8021	17.05.2013	1,8227	26.07.2013	1,9247	09.10.2013	1,9871	25.12.2013	2,0812
06.03.2013	1,7949	20.05.2013	1,8343	29.07.2013	1,9201	10.10.2013	1,9871	26.12.2013	2,0710
07.03.2013	1,7914	21.05.2013	1,8428	30.07.2013	1,9235	11.10.2013	1,9775	27.12.2013	2,0957
08.03.2013	1,7969	22.05.2013	1,8475	31.07.2013	1,9241	14.10.2013	1,9764	30.12.2013	2,1604
11.03.2013	1,7949	23.05.2013	1,8401	01.08.2013	1,9309	21.10.2013	1,9764	31.12.2013	2,1343
12.03.2013	1,8028	24.05.2013	1,8502	02.08.2013	1,9349	22.10.2013	1,9746		

YILLIK ORTALAMA DÖVİZ KURU: 1,9030

EK 2: 2013 Yılı Haftalık Ortalama USD/TL Döviz Kuru Listesi

2013 Haftalık USD/TL Döviz Kuru Ortalamaları			
02.01.2013	-	10.01.2013	1,7745
11.01.2013	-	21.01.2013	1,7594
22.01.2013	-	30.01.2013	1,7585
31.01.2013	-	08.02.2013	1,7534
11.02.2013	-	19.02.2013	1,7641
20.02.2013	-	28.02.2013	1,7908
01.03.2013	-	11.03.2013	1,7967
12.03.2013	-	20.03.2013	1,8087
21.03.2013	-	01.04.2013	1,8155
02.04.2013	-	10.04.2013	1,8000
11.04.2013	-	19.04.2013	1,7887
22.04.2013	-	02.05.2013	1,7989
03.05.2013	-	13.05.2013	1,7949
14.05.2013	-	22.05.2013	1,8262
23.05.2013	-	31.05.2013	1,8510
03.06.2013	-	11.06.2013	1,8850
12.06.2013	-	20.06.2013	1,8734
21.06.2013	-	01.07.2013	1,9295
02.07.2013	-	10.07.2013	1,9397
11.07.2013	-	19.07.2013	1,9359
22.07.2013	-	30.07.2013	1,9176
31.07.2013	-	12.08.2013	1,9317
13.08.2013	-	21.08.2013	1,9346
22.08.2013	-	02.09.2013	2,0044
03.09.2013	-	11.09.2013	2,0449
12.09.2013	-	20.09.2013	2,0018
23.09.2013	-	01.10.2013	2,0055
02.10.2013	-	10.10.2013	1,9980
11.10.2013	-	25.10.2013	1,9764
28.10.2013	-	06.11.2013	1,9995
07.11.2013	-	15.11.2013	2,0378
18.11.2013	-	26.11.2013	2,0646
27.11.2013	-	05.12.2013	2,0237
06.12.2013	-	16.12.2013	2,0360
17.12.2013	-	25.12.2013	2,0617
26.12.2013	-	31.12.2013	2,1154

EK 3: 2013 Aylara Göre TCMB USD/TL Döviz Alış Kuru Listesi

Ocak 2013 S/TL Kurları		Şubat 2013 S/TL Kurları		Mart 2013 S/TL Kurları	
02.01.2013	1,7776	01.02.2013	1,7548	01.03.2013	1,7955
03.01.2013	1,7780	04.02.2013	1,7462	04.03.2013	1,8010
04.01.2013	1,7729	05.02.2013	1,7459	05.03.2013	1,8021
07.01.2013	1,7800	06.02.2013	1,7509	06.03.2013	1,7949
08.01.2013	1,7736	07.02.2013	1,7569	07.03.2013	1,7914
09.01.2013	1,7705	08.02.2013	1,7601	08.03.2013	1,7969
10.01.2013	1,7692	11.02.2013	1,7635	11.03.2013	1,7949
11.01.2013	1,7668	12.02.2013	1,7647	12.03.2013	1,8028
14.01.2013	1,7624	13.02.2013	1,7667	13.03.2013	1,8021
15.01.2013	1,7612	14.02.2013	1,7590	14.03.2013	1,8060
16.01.2013	1,7629	15.02.2013	1,7619	15.03.2013	1,8129
17.01.2013	1,7620	18.02.2013	1,7675	18.03.2013	1,8085
18.01.2013	1,7510	19.02.2013	1,7651	19.03.2013	1,8137
21.01.2013	1,7496	20.02.2013	1,7698	20.03.2013	1,8151
22.01.2013	1,7540	21.02.2013	1,7760	21.03.2013	1,8187
23.01.2013	1,7572	22.02.2013	1,7911	22.03.2013	1,8151
24.01.2013	1,7622	25.02.2013	1,7904	25.03.2013	1,8174
25.01.2013	1,7625	26.02.2013	1,7961	26.03.2013	1,8140
28.01.2013	1,7510	27.02.2013	1,8069	27.03.2013	1,8168
29.01.2013	1,7597	28.02.2013	1,8050	28.03.2013	1,8176
30.01.2013	1,7629				
31.01.2013	1,7588				
ortalama	1,7639	ortalama	1,7699	ortalama	1,8069

Nisan 2013 S/TL Kurları		Mayıs 2013 S/TL Kurları		Haziran 2013 S/TL Kurları	
01.04.2013	1,8087	02.05.2013	1,7963	03.06.2013	1,8842
02.04.2013	1,8099	03.05.2013	1,7927	04.06.2013	1,8902
03.04.2013	1,8049	06.05.2013	1,7942	05.06.2013	1,8745
04.04.2013	1,8061	07.05.2013	1,7947	06.06.2013	1,8796
05.04.2013	1,8075	08.05.2013	1,7991	07.06.2013	1,8860
08.04.2013	1,8007	09.05.2013	1,7938	10.06.2013	1,8862
09.04.2013	1,7881	10.05.2013	1,7899	11.06.2013	1,8941
10.04.2013	1,7830	13.05.2013	1,8001	12.06.2013	1,8943
11.04.2013	1,7834	14.05.2013	1,8059	13.06.2013	1,8758
12.04.2013	1,7849	15.05.2013	1,8102	14.06.2013	1,8680
15.04.2013	1,7883	16.05.2013	1,8201	17.06.2013	1,8534
16.04.2013	1,7890	17.05.2013	1,8227	18.06.2013	1,8654
17.04.2013	1,7921	20.05.2013	1,8343	19.06.2013	1,8758
18.04.2013	1,7887	21.05.2013	1,8428	20.06.2013	1,8811
19.04.2013	1,7944	22.05.2013	1,8475	21.06.2013	1,9166
22.04.2013	1,7965	23.05.2013	1,8401	24.06.2013	1,9312
24.04.2013	1,8016	24.05.2013	1,8502	25.06.2013	1,9407
25.04.2013	1,8034	27.05.2013	1,8433	26.06.2013	1,9339
26.04.2013	1,7990	28.05.2013	1,8442	27.06.2013	1,9320
29.04.2013	1,8004	29.05.2013	1,8487	28.06.2013	1,9272
30.04.2013	1,7953	30.05.2013	1,8642		
		31.05.2013	1,8661		
ortalama	1,7965	ortalama	1,8228	ortalama	1,8945

Temmuz 2013 S/TL Kurları		Ağustos 2013 S/TL Kurları		Eylül 2013 S/TL Kurları	
01.07.2013	1,9248	01.08.2013	1,9309	02.09.2013	2,0311
02.07.2013	1,9235	02.08.2013	1,9349	03.09.2013	2,0160
03.07.2013	1,9216	05.08.2013	1,9453	04.09.2013	2,0415
04.07.2013	1,9477	06.08.2013	1,9282	05.09.2013	2,0540
05.07.2013	1,9482	07.08.2013	1,9292	06.09.2013	2,0732
08.07.2013	1,9474	12.08.2013	1,9292	09.09.2013	2,0630
09.07.2013	1,9510	13.08.2013	1,9231	10.09.2013	2,0383
10.07.2013	1,9386	14.08.2013	1,9255	11.09.2013	2,0285
11.07.2013	1,9436	15.08.2013	1,9358	12.09.2013	2,0137
12.07.2013	1,9400	16.08.2013	1,9286	13.09.2013	2,0213
15.07.2013	1,9573	19.08.2013	1,9342	16.09.2013	2,0257
16.07.2013	1,9409	20.08.2013	1,9468	17.09.2013	1,9927
17.07.2013	1,9276	21.08.2013	1,9480	18.09.2013	2,0045
18.07.2013	1,9252	22.08.2013	1,9580	19.09.2013	2,0023
19.07.2013	1,9164	23.08.2013	1,9835	20.09.2013	1,9522
22.07.2013	1,9213	26.08.2013	1,9849	23.09.2013	1,9720
23.07.2013	1,9151	27.08.2013	1,9951	24.09.2013	1,9856
24.07.2013	1,9117	28.08.2013	2,0225	25.09.2013	1,9946
25.07.2013	1,9068	29.08.2013	2,0557	26.09.2013	2,0034
26.07.2013	1,9247			27.09.2013	2,0123
29.07.2013	1,9201			30.09.2013	2,0342
30.07.2013	1,9235				
31.07.2013	1,9241				
ortalama	1,9305	ortalama	1,9547	ortalama	2,0171

Ekim 2013 S/TL Kurları		Kasım 2013 S/TL Kurları		Aralık 2013 S/TL Kurları	
01.10.2013	2,0365	01.11.2013	1,9895	02.12.2013	2,0174
02.10.2013	2,0102	04.11.2013	2,0063	03.12.2013	2,0282
03.10.2013	2,0187	05.11.2013	2,0178	04.12.2013	2,0359
04.10.2013	1,9989	06.11.2013	2,0235	05.12.2013	2,0455
07.10.2013	1,9964	07.11.2013	2,0262	06.12.2013	2,0482
08.10.2013	1,9875	08.11.2013	2,0306	09.12.2013	2,0394
09.10.2013	1,9871	11.11.2013	2,0265	10.12.2013	2,0313
10.10.2013	1,9871	12.11.2013	2,0358	11.12.2013	2,0265
11.10.2013	1,9775	13.11.2013	2,0500	12.12.2013	2,0294
14.10.2013	1,9764	14.11.2013	2,0516	13.12.2013	2,0370
21.10.2013	1,9764	15.11.2013	2,0442	16.12.2013	2,0404
22.10.2013	1,9746	18.11.2013	2,3740	17.12.2013	2,0337
23.10.2013	1,9802	19.11.2013	2,0201	18.12.2013	2,0372
24.10.2013	1,9738	20.11.2013	2,0169	19.12.2013	2,0423
25.10.2013	1,9760	21.11.2013	2,0098	20.12.2013	2,0608
28.10.2013	1,9853	22.11.2013	2,0181	23.12.2013	2,0890
30.10.2013	1,9853	25.11.2013	2,0164	24.12.2013	2,0877
31.10.2013	1,9888	26.11.2013	1,9969	25.12.2013	2,0812
		27.11.2013	2,0071	26.12.2013	2,0710
		28.11.2013	2,0154	27.12.2013	2,0957
		29.11.2013	2,0166	30.12.2013	2,1604
				31.12.2013	2,1343
ortalama	1,9898	ortalama	2,0378	ortalama	2,0578

ÖZGEÇMİŞ

Nevzat Demiral, 1977 Samsun doğumludur. Samsun Anadolu Lisesi'nde başladığı ortaöğrenimini 1995 yılında Bursa Anadolu Lisesi'nde tamamlamış, 2001'de Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nden mezun olmuştur. 2010 yılında Karabük Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde Muhasebe ve Finansman Araştırma Görevlisi olarak başlayan Demiral, 2011'den bu yana ÖYP (Öğretim Üyesi Yetiştirme Programı) çerçevesinde Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde görevini sürdürmektedir.

TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite **Galatasaray Üniversitesi**
Enstitü **Sosyal Bilimler Enstitüsü**
Adı Soyadı **Nevzat DEMİRAL**
Tez Başlığı **TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve Finansal Tablolar İlişkisi**
Savunma Tarihi **14.02.2014**
Danışmanı **Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU**

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı

İmza

Prof. Dr. Münir ŞAKRAK

Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU

Doç. Dr. Volkan DEMİR

Enstitü Müdürü

Prof. Dr. Sibel YAMAK

