

T.C
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI

21 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI KAPSAMINDA KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARIN ÇEVİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

SİBEL YILMAZ

İstanbul, 2013

T.C
İSTANBUL AYDIN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM BİLİMDALI

21 NO'LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI KAPSAMINDA KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARIN ÇEVİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA

Yüksek Lisans Tezi

SİBEL YILMAZ

DANIŞMAN: PROF. DR. GÜLÜMSER ÜNKAYA

İstanbul, 2013

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖZET	IV
ABSTRACT.....	V
ŞEKİL LİSTESİ.....	VI
TABLO LİSTESİ.....	VII
KISALTMALAR	VIII
GİRİŞ	1
1. MUHASEBE STANDARTLARI.....	2
1.1. Tanımı.....	2
1.2. Muhasebe Standartlarının Gelişimi	2
1.2.1. Muhasebe Standartlarının Dünya'daki Gelişimi.....	2
1.2.2. Muhasebe Standartlarının Avrupa'daki Gelişimi	5
1.2.3. Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi.....	6
1.3. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına (TMS 1) Genel Bir Bakış.....	8
2. KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDI (TMS 21) VE FİNANSAL TABLOLARIN YABANCI PARA BİRİMİ CİNSİNDEN RAPORLANMASI.....	11
2.1. Kur Değişim Etkileri Standardı	11
2.1.1. 21 No'lu Standardın Tarihçesi	11
2.1.2. 21 No'lu Standardın Amacı	12
2.1.3. 21 No'lu Standardın Kapsamı.....	12
2.1.4. 21 No'lu Standart İle İlgili Kavramlar.....	13
2.1.4.1. Para Birimi İle İlgili Kavramlar.....	13
2.1.4.1.1. Yabancı Para Birimi.....	14
2.1.4.1.2. Fonksiyonel Para Birimi.....	15
2.1.4.1.3. Raporlama Para Birimi.....	16
2.1.4.1.4. Geçerli Para Birimi.....	16

2.1.4.2. Kur İle İlgili Kavramlar.....	20
2.1.4.2.1. Döviz Kuru.....	20
2.1.4.2.2. Kur Farkı.....	22
2.1.4.2.3. Spot Kur.....	23
2.1.4.2.4. Ortalama Kur.....	23
2.1.4.2.5. Kapanış Kuru.....	23
2.1.4.3. Diğer Kavramlar.....	24
2.2. Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme	29
2.2.1. TMS 21’de İlk Muhasebeleştirme	32
2.2.2. Dönem Sonlarında Kur Farkları ve Muhasebeleştirme	32
2.2.2.1. Parasal Kalemlerin Değerlemesi.....	33
2.2.2.2. Parasal Olmayan Kalemlerin Değerlemesi	34
2.2.2.3. Değerleme Esasları.....	36
2.3. TMS 21’de Finansal Tabloların Çevrilmesi	40
2.3.1. Finansal Tabloların Çevrim Yöntemleri	42
2.3.1.1. Cari - Cari Olmayan Yöntem.....	43
2.3.1.2. Parasal - Parasal Olmayan Yöntem	46
2.3.1.3. Geleneksel (Geçici) Yöntem.....	49
2.3.1.4. Dönem Sonu Kuru Yöntemi	50
2.4. Yabancı Ülke Uygulamaları.....	55
2.4.1. Amerika Uygulaması	55
2.4.2. İngiltere Uygulaması.....	59
2.4.3. Avrupa Topluluğu Ülkeleri Uygulaması	60
3. 21 NO’LU STANDART KAPSAMINDA FİNANSAL TABLOLARIN	
ÇEVİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA	62
4. SONUÇ	70
5. KAYNAKÇA.....	72
6. EKLER	82

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Sibel YILMAZ
Anabilim Dalı	: İşletme
Bilim Dalı	: Muhasebe ve Denetim
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Ocak 2013
Anahtar Kelimeler	: Kur Farkları, Finansal Tablo, Yabancı İşlem, 21 No’lu Muhasebe Standardı

ÖZET

21 NO’LU TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI KAPSAMINDA KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE FİNANSAL TABLOLARIN ÇEVİRİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMA

Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış, işletmelerin yaptıkları ticari faaliyetler artmıştır. Bu gelişmeler sonucu kaliteli, anlaşılabilir ve ortak bir muhasebe bilgisine ihtiyaç duyulmuş, her işletmenin farklı uyguladığı muhasebe politikaları ve bu politikalara göre hazırladıkları finansal tabloların uluslararası kabul görmüş standartlara dayanılarak hazırlanması gerekmiştir. Bu amaçla dünyada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuş, Türkiye de bu standartları uygulamayı kabul etmiştir. 2013 yılından itibaren muhasebe kayıtları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre tutulacaktır. 21 nolu Türkiye Muhasebe Standardı, geçiş yapılacak bu standartlar arasında önemli bir yer tutmaktadır.

1983 yılında yayınlanan döviz kuru değişimlerinin finansal tablolara etkileri ile ilgili IAS 21 standardı, 1993 yılından itibaren çeşitli değişiklikler görecer günümüze kadar gelmiştir. Türkiye’de TMS 21 adını alan Kur Değişim Etkileri Standardı 31.12.2005 tarihinde yayınlanmış olup, kur değişimlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda atılmış önemli bir adımdır. Uluslararası faaliyetlerin ve yabancı sermaye hareketlerinin giderek artması dövize dayalı işlemlerin, dolayısıyla kur farklarının artmasına neden olmuş, bu bağlamda TMS 21’in de önemi artmıştır.

GENERAL INFORMATION

Name and Surname : Sibel YILMAZ
Main Field : Business Administration
Program : Accounting and Audit
Supervisor : Prof. Dr. Gülümser ÜNKAYA
Degree Awarded and Date : Master's Degree – January 2013
Keywords : Foreign Exchange Rates, Financial Statement,
Foreign Operation, Accounting Standard No 21

ABSTRACT

ACCOUNTING OF FOREIGN EXCHANGE RATES IN THE SCOPE OF TURKISH ACCOUNTING STANDARD NO 21 AND AN APPLICATION ABOUT CONVERSION OF FINANCIAL STATEMENTS

Globalisation has removed the borders between countries and commercial activities of companies have been increased in recent years. As a result of this development there has been a need for common, understandable and qualified accounting information, so, company wise accounting politics and relevant financial tables had to be prepared according to internationally accepted standards. For this purpose, International Financial Reporting Standards have been developed and Turkey has accepted these standards. By year 2013, accounting records will be kept according to modified Turkish Financial Reporting Standards. Turkish Accounting Standard No 21 has an important place in these new standards.

IAS 21 Effects of Changes In Foreign Exchange Rates on Financial Tables, which was published in 1983 has been updated starting from 1993 until now. TMS 21 Effects of Changes In Foreign Exchange Rates Standard was published on 31.12.2005 in Turkey and is an important step forward for accounting of changes in foreign exchange rates. Increase in international activities and foreign investment operations of companies have increased transactions based on foreign exchange rates, thus, this caused increase in differences in foreign exchange rates and TMS 21 has gained more popularity within the concept.

ŞEKİL LİSTESİ

Sayfa No

ŞEKİL 1: AB’de Uyumlaştırma Süreci.....	5
ŞEKİL 2: Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi.....	57

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
TABLO 1: Bilanço Kalemlerinin Çevirisinde Uygulanacak Kurlar	54
TABLO 2: Gelir Tablosu Kalemlerinin Çevirisinde Uygulanacak Kurlar.....	55

KISALTMALAR

<i>ARC</i>	Accounting Regulatory Committee
<i>ASC</i>	İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu
<i>BDDK</i>	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
<i>E11 & E23</i>	Exposure Draft 11 & Exposure Draft 23 (Taslak Çalışma)
<i>EC</i>	European Commission
<i>ED 21</i>	Exposure Draft 21 (Taslak Çalışma)
<i>EFRAG</i>	European Financial Reporting Advisory Group (Avrupa Finansal Raporlama Öneri Grubu)
<i>EU</i>	European Union (Avrupa Birliği)
<i>FASB</i>	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
<i>FASB 52</i>	Yabancı Paralı İşlemlerin Çevrilmesi Standardı
<i>FASB 8</i>	Yabancı Paralı İşlemlerin ve Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisinin Muhasebeleştirilmesi Standardı
<i>IAS</i>	International Accounting Standards
<i>IASB</i>	International Accounting Standards Board
<i>IASC</i>	International Accounting Standards Committee
<i>IFAC</i>	International Federation of Accountants
<i>IFRIC</i>	International Financial Reporting Interpretations Committee
<i>IFRS</i>	International Financial Reporting Standards
<i>OECD</i>	Organisation for Economic Co-operation and Development
<i>SFAS</i>	Amerikan Finansal Muhasebe Standartları
<i>SPK</i>	Sermaye Piyasası Kurulu
<i>SSAP 20</i>	Yabancı Para Çevirisi Standardı
<i>TCMB</i>	Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
<i>TFRS</i>	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
<i>TMS</i>	Türkiye Muhasebe Standartları
<i>TMSK</i>	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
<i>TMUDESK</i>	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
<i>TTK</i>	Türk Ticaret Kanunu
<i>TÜRMOB</i>	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
<i>UFRS</i>	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
<i>UMS</i>	Uluslararası Muhasebe Standartları
<i>UMSK</i>	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
<i>UN</i>	United Nations (Birleşmiş Milletler)
<i>USGAAP</i>	Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
<i>WTO</i>	World Trade Organisation (Dünya Ticaret Örgütü)

GİRİŞ

Yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren iletişim ve bilgi teknolojilerinin hızla gelişmesi, gerçek kişilerin ve tüzel kişiliklerin farkındalığını ve bilincini arttırmış, sosyal ve kültürel algılarını ve birbirleri ile iletişim yöntemlerini değiştirmiştir. Buna paralel olarak organizasyonel yapıların değişmesi ile birlikte mal ve hizmetlerin ticaretindeki artış ivme kazanmıştır.

Ülkeler kendi şartlarına, ekonomik yapılarına, yasal düzenlerine bağlı olarak, işletmeler ile ilgili faaliyet sonuçlarının ve finansal durumların açık, anlaşılır, gerçeğe uygun bir şekilde gösterilebilmesi için, kendi kural ve standartlarını oluşturmuşlardır.

Ancak zaman içinde “küreselleşme” faaliyetlerinin ve dolayısıyla ülkeler arasındaki ticaret hacminin, para ve sermaye hareketlerinin çok önemli boyutlara ulaşması ile birlikte, ortak bir muhasebe diline ihtiyaç duyulmuştur. İhtiyaçlar doğrultusunda, uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuş ve zaman içerisinde geliştirilmiştir.

Uluslararası işletme faaliyetlerindeki artışlar ve buna bağlı olarak işletmelerin farklı ekonomik koşullarda, farklı para birimlerine dayalı olarak işlem yapmaları, bu işlemlere yönelik bir standart hazırlanmasını zorunlu kılmıştır.

Bu çalışmada, öncelikle muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ele alınmış, genel muhasebe standartlarına değinilmiş, daha sonra özel olarak “TMS-21 no’lu Kur Değişim Etkileri Standardı” kapsamında kur farklarının muhasebeleştirilmesi detaylı olarak anlatılmıştır. Finansal tabloların uyumlaştırılması ve raporlanması ile ilgili yöntemler açıklanarak uygulama yapılmıştır. Yabancı para cinsinden türev ürünlerin muhasebeleştirilmesi, bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Uygulama sadece çevrimle ilgilidir.

1. MUHASEBE STANDARTLARI

1.1. Tanımı

Muhasebe, “işletme eylemlerinin kontrolünü onurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, işletme içi ve dışındaki kişilere işletmeye ilişkin etkin kararlar alınabilmesi için mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi” dir¹.

Muhasebe uygulamaları, kaynağını muhasebenin temel kavramları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinden almaktadır. Muhasebe sistemi, işletmelerin mali durumlarını, işletme ile ilgili taraflara gerçeğe uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve tarafsız olarak aktarmalıdır. Bunun için muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları geliştirilmiştir.

Muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına düzen getiren normlardır².

Muhasebe standartları, kamu sektörü veya yetkilendirdiği düzenleme kuruluşu tarafından ya da özel sektör düzenleyici kuruluşları tarafından oluşturulur³.

1.2. Muhasebe Standartlarının Gelişimi

1.2.1. Muhasebe Standartlarının Dünyadaki Gelişimi

Araştırmacılar, muhasebe kayıtlarının ilk olarak günümüzden yaklaşık 7000 yıl kadar önce Mezopotamya'daki Asurlular tarafından tutulduğunu tespit etmişlerdir. On dördüncü yüzyıla kadar tek taraflı kayıt yapılmış, daha sonra İtalyanlar tarafından çift taraflı kayıt yöntemi yaratılarak, bir mali olayda tek bir işlemin değil, gerçekleşen tüm işlemlerin kaydının tutulmasına başlanmıştır⁴.

¹ Ümit ATAMAN, Genel Muhasebe Cilt 1, Güncellenmiş 7. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007, s.1.

² Başak Ataman AĞGÜL, Hüseyin AKAY, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma”, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004, s. 4.

³ Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2009, Ankara, s. 5.

⁴ <http://en.wikipedia.org/wiki/Accountancy> (çevrim içi 10.10.2011).

On dördüncü yüzyıldan itibaren uluslar, kendi kültür, dil, politika ve ekonomilerini yansıtan yerel muhasebe standartlarını oluşturmaya ve geliştirmeye başlamışlardır. Zaman içerisinde ulusların muhasebe sistemleri ekonomik, sosyo-kültürel ve yasal olarak birbirlerinden daha çok farklılaşmıştır.

Ülkelerin farklı muhasebe sistemlerine sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunlara, 1960 yıllarında muhasebe camiası tarafından teoride ve uygulamada çeşitli çözüm önerileri getirilmiş ve bu konunun bir komite tarafından yürütülmesine yönelik öneriler, ilk defa 1972 yılında Sydney’de yapılan 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde gündeme gelmiştir. Bu amaçla 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve Amerika muhasebe meslek kuruluşlarının arasındaki anlaşma ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuştur⁵.

Dünya genelinde birçok organizasyon, ülkeler bazında farklılık gösteren muhasebe standartlarının standardizasyonu veya harmonizasyonu için destek vermiştir. Bu organizasyonlardan bazıları Birleşmiş Milletler (UN), Dünya Bankası (WB), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), Dünya Ticaret Organizasyonu (WTO), Avrupa Birliği (EU)’dir. Harmonizasyon, muhasebe uygulamalarının farklılık derecelerinin sınırlandırılarak uyumlulukların artırılması işlemidir. Standardizasyon ise tüm üyelerin aynı veya çok benzer olan muhasebe uygulamalarını kullanması işlemidir⁶.

IASC kurulduğu yıldan itibaren, uygulanan muhasebe standartlarının yüksek kaliteli, kolaylıkla anlaşılabilen ve tüm dünyada uygulanabilir olmasını, finansal raporların yüksek kalitede, şeffaf ve birbirleri ile karşılaştırılabilir olması ve finansal tabloları kullananların ekonomik kararlar vermesinde kolaylık sağlamak için bu standartların kullanımını teşvik etmek ve ulusal muhasebe standartları ile uluslararası

⁵ MustafaTÜRKOT, “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2005, Sayı:148, s. 40-46.

⁶ Joseph BEBBINGTON, Esther SONG, “The Adoption of IFRS in the EU and New Zealand”, University of Canterbury, A Preliminary Report., s.4.

muhasebe standartlarının birbirine yaklaşmasını sağlamak yönünde çalışmalar yapmıştır⁷.

1977 yılında Münih’te gerçekleştirilen 11. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde dünya çapında muhasebenin önemini artırmayı hedefleyen Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) kurulmuştur. IFAC’ın temel hedefleri şunlardır⁸:

- Profesyonel muhasebeciler için yüksek kalitede muhasebe standartları geliştirmek ve onların adaptasyonunu ve eğitimini desteklemek,
- Üye kuruluşların iş birliğini sağlamak,
- Diğer uluslararası organizasyonlarla işbirliği yapmak,
- Muhasebecilik mesleği için uluslararası söz sahibi olmaktır.

1973’te IASC’nin kurulmasından sonra 1977’de IFAC’ın kurulmuş olması, IASC açısından karmaşıklığa yol açmıştır. IASC ilk başlarda IFAC’ın bir parçası olmaya karşı çıkmış ve bağımsız bir kuruluş olmayı başarmıştır. IFAC üyesi olan her kuruluş, otomatikman IASC üyesi de olmaktadır ve IFAC standart belirleme kurulu üyeliği belirleme yetkisine haizdir⁹.

IASC, 2000 yılında, IFAC’nin de katılımıyla Edinburg’da yapılan genel kurul toplantısında bağımsız bir kuruluş haline gelmiş ve yeni yapının standart belirleme organı olarak, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) oluşturulmuştur¹⁰.

1 Nisan 2001 tarihinden itibaren IASB, bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayımlama konusunda tek otorite olarak kabul edilmektedir.

⁷ Gürbüz GÖKÇEN, Başak Ataman AKGÜL, Cemal ÇAKICI, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”, 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 14.

⁸ The Professional Accountancy Organization (PAO) Development Committee, “Establishing and Developing a Professional Accountancy Body”, IFAC, Şubat 2011, s. 6-7.

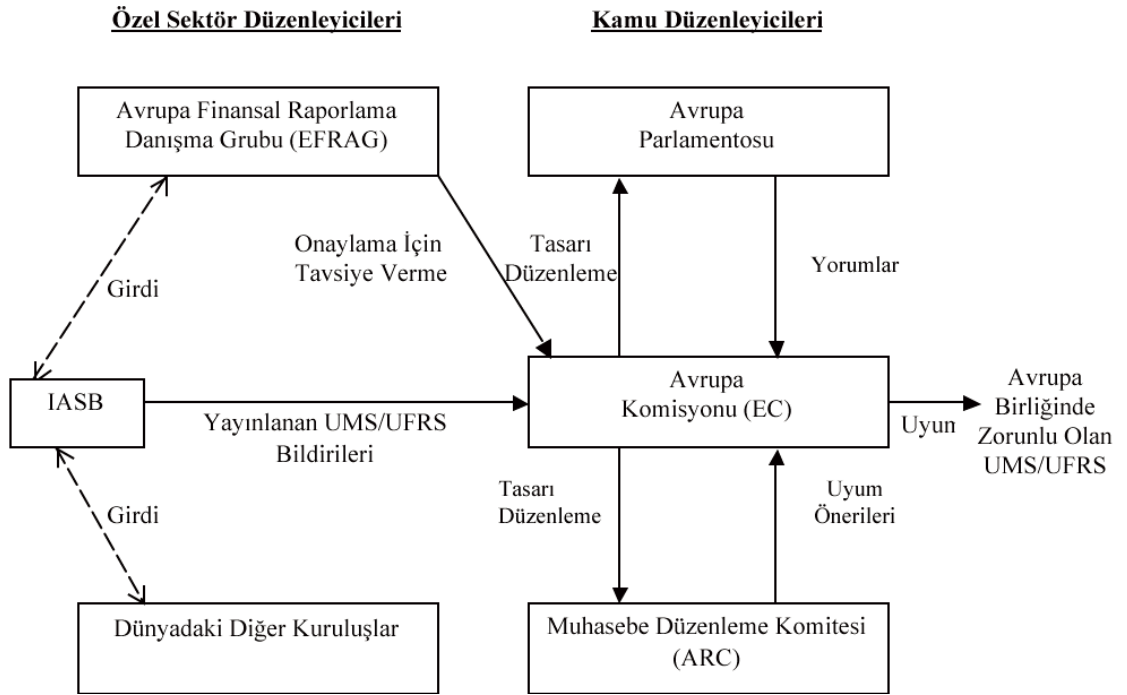
⁹ Barry J. Epstein, Eva K. Jermakowicz, “Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards 2008”, John Wiley and Sons, 2008, s. 3-4.

¹⁰ Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, A.g.e., s. 14.

1.2.2. Muhasebe Standartlarının Avrupa'daki Gelişimi

Avrupa Birliği (AB)'nde; üye ülkelerin serbest ticaret yapabilecekleri tek bir pazar oluşturma amacı doğrultusunda, başlangıçtan itibaren muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması amaçlanmıştır. AB tarafından muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar, 1957 Roma Anlaşması hükümleri uyarınca üye ülkelerin şirketler kanunlarının uyumlaştırılması gereği çerçevesinde gerçekleştirilmektedir¹¹.

Avrupa Birliği'nde Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları'nı uyumlaştırma süreci, özel sektör ve kamu düzenleyicileri tarafından yürütülmekte olup aşağıda ifade edilmiştir¹²:



Şekil 1: AB'de Uyumlaştırma Süreci

¹¹ <http://www.izsmmmo.com/edergi/defaultk.asp?id=20> (çevrim içi 28.09.2011).

¹² Mehmet ÖZKAN, Serkan TERZİ, Mali Çözüm Yayınları, Temmuz-Ağustos 2010, s. 26.

Avrupa Birliği'nin 2002 yılında almış olduğu kararla, borsaya kote edilmiş firmaların, 2005 yılının başından itibaren IFRS kullanarak konsolide tablolarını hazırlamaları gerekliliği IASB tarihinde önemli bir olaydır¹³.

1.2.3. Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi

Ülkemizde muhasebe standartları alanındaki gelişmelere bakıldığında, muhasebe standartlarının gelişiminin devletin yönlendirmesiyle gerçekleştiği, ilk düzenleme ve uygulamaların, ekonomik ve siyasi olarak ilişkilerimizin yoğun olduğu ülkeler örnek alınarak aktarılan yasalar ile bu ülke uygulamalarının etkisinde gerçekleştiği görülmektedir. Muhasebe uygulamalarında önce Fransız mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra Amerika Birleşik Devletleri ile olan ilişkilerin ekonomik ve kültürel alanda gelişmesiyle, Amerikan sistemin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrası Avrupa Birliği'ne tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve Uluslararası Muhasebe Standartları'nın etkisinde kalınmıştır¹⁴.

Türkiye'de muhasebe uygulamalarını genelde Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümler yönlendirmiş, bu konudaki hükümler ihtiyaçlara cevap vermediğinde bazı kuruluşların yaptığı çalışmalar göz önüne alınmıştır¹⁵.

Ayrıca, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) bünyesinde bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetleme Kurulu'nun (TMUDESK) da muhasebe standartları alanında önemli katkıları olmuştur. Bankalar, sigorta şirketleri ve finans kuruluşlarına ilişkin özel düzenlemeler dışında, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ve diğer bağımsız kurullarca ilgili sektörlere yönelik düzenlemeler, vergi mevzuatı ile birlikte getirilen düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, muhasebe uygulamalarında ve muhasebe standardı belirleme fonksiyonuna sahip kurumlar açısından bir düzenleme çeşitliliğinin sözkonusu olduğu göze çarpmaktadır. Anılan düzenleme çokluğunun, finansal raporlama gibi beklenen faydanın sağlanabilmesi için yeknesak bir uygulamanın hayati

¹³ R.K. Larson, D.L. Street, Jnl. of International Accounting, Auditing and Taxation 13, 2004, s. 96-97.

¹⁴ Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, A.g.e., s. 25.

¹⁵ Gürbüz GÖKÇEN, Başak Ataman AKGÜL, Cemal ÇAKICI, "Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları", 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006. s. 4.

önem taşıdığı bir alanda uygulama farklılıklarına neden olması yanında, kamu kaynaklarının kullanımı açısından verimsizliğe yol açtığını da söylemek mümkündür¹⁶.

Bu ortamda sözü edilen çoklu düzenlemelerin çözülebilmesi ve ülke genelinde tüm işlemlere uygulanan tek bir muhasebe standartları setine ulaşılabilmesi açısından, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) kurulmuş olması ve faaliyetlerine başlamış olması önemli bir adımdır¹⁷.

Ülkemizde Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) setinin uygulanmasında dönüm noktası SPK, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Hazine Müsteşarlığı'nın düzenlemelerini bir kenara koyarsak, Türk Ticaret Kanunu (TTK) tasarısı olmuştur. TTK Tasarısı 88/1 maddesi gereğince “gerçek ve tüzel kişiler gerek ticari defterlerini tutarken, gerek münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken TFRS’na, kavramsal çerçeve ve yorumlarına uymak zorundadır”. TTK tasarısının yasalaşması sonucunda şirketler daha kaliteli muhasebe bilgileri üretecek ve bunu kamuya açıklayacaklardır. TTK tasarısının yasalaşması ile ticaret şirketleri finansal tablolarını TMS/TFRS’na göre düzenleyeceklerdir¹⁸.

Türkiye’deki şirketlerin TFRS setini uygulamaya geçmeleri çok önemli bir adımdır. Türkiye’de ve uluslararası piyasalardaki gelişmeleri yakından izleyen TMSK, dünyada muhasebe alanında yaşanan gelişmelere uyum sağlamak amacıyla, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (UFRS) uyumlu standartlar üretmeyi hedef olarak belirlemiştir. Bu bağlamda, TMSK, Türkiye uygulamasına yönelik standartların tamamını yayımlamıştır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu’nca 26/09/2011 tarihinde, 06/04/2011 tarihli ve 6223 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun teşkilat ve görevleri hakkında kanun hükmünde kararname yayınlanmıştır. Böylece TMSK’nun görevlerini Kamu Gözetim Kurulu almıştır.

¹⁶ Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, A.g.e., s. 14.

¹⁷ A.g.e., s. 33.

¹⁸ 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, M. 124 (1) ve (2) fıkrası, s. 140.

1.3. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına (TMS 1) Genel Bir Bakış

“Finansal tabloların sunulmasına ilişkin oluşturulan muhasebe standardının amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan unsurları açıklamaktır. Bu amaçlara ulaşmak için standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar”¹⁹.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1’de tanımlanan genel amaçlı hedef, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışı hakkında geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik karar alma sürecine fayda sağlayacak bilgilerin sunulmasıdır²⁰.

TMS 1’e göre finansal tablolarla ilgili genel hususlar şöyledir:

- TFRS’na göre Finansal Tabloların Hazırlanması ve Gerçeğe Uygunluk: TMS 1’de gerçeğe uygun sunum için işletmelerin, muhasebe politikalarının yanı sıra, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında kullanıcıları bilgilendirmek için gerekli ek açıklamaları yapmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Ayrıca herhangi bir kaleme uygulanacak bir standardın yokluğunda, takip edilmesi gerekli kuralların ne olduğu TMS 1’de açıklanmıştır. Buna göre, işletmelerin muhasebe politikalarını da içeren bilgilerin sunum şekli aşağıdaki koşulları taşımalıdır²¹:

- İhtiyaca uygun,
- Güvenilir,
- Karşılaştırılabilir ve,
- Anlaşılabilir.

- İşletmelerin sürekliliği: Finansal tabloların temel varsayımlarından birisi, işletmenin faaliyetlerinin belirli bir süre ile sınırlandırılmaksızın sürdürüleceğidir.

¹⁹ TMS 1, M. 1, s.2, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete (06.05.2012 Güncel).

²⁰ Kerem SARIOĞLU, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, İSMMM Yayın No: 99, 2. Baskı, s. 31.

²¹ TMS 1, M. 15, s.5, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete (06.05.2012 Güncel).

İşletmenin sürekliliği ile ilgili herhangi bir kuşku olup olmadığı, yönetimin bilanço tarihinden sonraki on iki aylık dönemle ilgili mevcut bilgileri değerlendirmesi ile belirlenir²².

- Muhasebenin Tahakkuk Esası: Nakit akış tablosu nakit esası, onun dışındaki tüm finansal tablolar tahakkuk esasına dayalı olarak hazırlanırlar²³.

- Önemlilik ve Birleştirme: Finansal tablolarda benzer kalemlerden oluşan her grup önemli olduğu takdirde diğer finansal tablo kalemlerinden ve gruplardan ayrı olarak raporlanır. Bir hesap kalemi tek başına önemli değilse tabloda veya dipnotlarında diğer kalemlerle birleştirilerek raporlanır²⁴.

- Netleştirme (Mahsup): TMS 1’de söz konusu tanımlamalara ilave olarak, varlık ve borçların ya da gelir ve giderlerin herhangi bir standart ya da yorum öngörmediği durumlarda birbirleriyle netleştirilemeyeceği açıklanmıştır. Değer düşüklüğü karşılıkları gibi düzenleyici hesapların ilgili oldukları hesaplardan düşülerek raporlanması işleminin de netleştirme olmadığı ifade edilmiştir²⁵.

Bilançoda yer alması gereken bilgiler²⁶:

- a) Maddi Duran Varlıklar,
- b) Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller,
- c) Maddi Olmayan Duran Varlıklar,
- d) Finansal Varlıklar (e), (h) ve (i) şıklarında gösterilenler hariç,
- e) Öz kaynak yöntemine göre izlenen yatırımlar (iştirakler, bağlı ortaklıklar),
- f) Biyolojik (canlı) varlıklar,
- g) Stoklar,
- h) Ticari ve Diğer Alacaklar,
- i) Nakit ve nakit benzerleri,

²² TMS 1, M. 25, s.6, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete (06.05.2012 Güncel).

²³ TMS 1, M. 27, s.6, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete (06.05.2012 Güncel).

²⁴ TMS 1, M. 29, s.6, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete (06.05.2012 Güncel).

²⁵ TMS 1, M. 32, s.7, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete (06.05.2012 Güncel).

²⁶ TMS 1, M. 54, s.9, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete (06.05.2012 Güncel).

- j) Satılmak üzere elde bulundurulmuş varlıklar toplamı ve TFRS 5 çerçevesinde elden çıkartılacak bir varlık grubu içerisinde varlıkların toplamı,
- k) Ticari ve Diğer Borçlar,
- l) Karşılıklar,
- m) Finansal Borçlar (k) ve (l) şıklarında gösterilenler hariç,
- n) Kurumlar Vergisi ile ilgili borçlar ve varlıklar (TMS 12’de tanımlandığı şekilde),
- o) Ertelenmiş vergi borcu ve ertelenmiş vergi varlıkları (Ertelenmiş vergi borcu ile vergi kanunlarının öngördüğü vergilendirme dönemi ile gerçekte kazancın oluştuğu dönemin birbirinden farklı olduğu durumlarda ortaya çıkan farkın gösterileceği kalem ifade edilmektedir.)
- p) TFRS 5’e göre elden çıkartılacak gruplara ait borçlar,
- q) Öz kaynaklarda gösterilen azınlık hakları ve
- r) Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

Kapsamlı Gelir Tablosu’nda Yer Alacak Bilgiler:

- a) Hasılat,
- b) Finansman Maliyetleri,
- c) Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kar veya zarar payları,
- d) Vergi gideri,
- e) Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kar ya da zarar ile satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- f) Kar veya zarar,
- g) (h maddesinde belirtilen tutarlar hariç olmak üzere) niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kar ya da zarar bileşenlerinin her biri,
- h) Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kar veya zarar payları,
- i) Toplam kapsamlı gelir.

2. KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDI (TMS 21) ve FİNANSAL TABLOLARIN YABANCI PARA BİRİMİ CİNSİNDEN RAPORLANMASI

2.1. Kur Değişim Etkileri Standardı

2.1.1. 21 No'lu Standardın Tarihçesi

IASC 1973 yılında kurulduktan sonra çalışmalarına başlamış ve 1977 yılında yabancı para transferlerinin muhasebeleştirilmesi ve yabancı finansal muhasebe raporlarının dönüştürülmesi ile ilgili taslak E11 adlı çalışmayı yayımlamıştır. 1982'de E11 dönüştürülerek E23 adı ile kur farklılıkları için muhasebeleştirme taslak çalışması hazırlanmıştır. Daha sonra IASC, 1983 yılında döviz kuru değişimlerinin etkilerinin muhasebeleştirilmesi ve döviz kuru değişimlerinin işletmelerin finansal tablolara etkileri konusunda, "IAS-21 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi" standardını yayımlamıştır. Bu standart 1993 yılında ekonomik yaşamda ortaya çıkan gelişmeler göz önüne alınarak yeniden düzenlenerek yayımlanmış, 1995 yılından başlayarak 2003, 2005, 2006, 2008 ve 2009 tarihlerinde de ilgili standart revizyonlar görerek bugüne kadar gelmiştir²⁷.

21 No'lu Muhasebe Standardı ülkemizde "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" Standardı adıyla 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu standart, UFRS'nda meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

- 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 55 no'lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 no'lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 no'lu,
- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 no'lu,
- 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 no'lu,
- 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 135 no'lu,
- 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 183 no'lu,

²⁷ <http://www.iasplus.com/standard/ias21.htm>, (çevrim içi: 01/12/2011).

- 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 201 no'lu,
- 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 no'lu,
- 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 216 sıra no'lu,
- 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra no'lu tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir²⁸.

2.1.2. 21 No'lu Standardın Amacı

Şirketlerin yabancı para faaliyetleri, yurt içinde ve yurt dışında olmak üzere iki şekilde gerçekleşebilmektedir. Yurt içindeki bir işletme ile bu işletmeye bağlı yurt dışı işletme veya işletmelerin yabancı para faaliyetlerinin muhasebeleştirilmesi ve yurt dışında faaliyette bulunan şirketlerin yabancı para ile hazırlanmış finansal tablolarının, yurt içindeki bağlı olduğu işletmenin raporlama para birimine dönüştürülmesi dikkat edilmesi gereken önemli hususlardır. Ayrıca, dünya genelinde ekonomik piyasaların hareketliliğinden dolayı döviz kurlarındaki düşüş ve yükselişler bu işletmeler için büyük önem arz etmektedir. Bu sebeplerden, döviz kurlarının muhasebeleştirilmesi ve yabancı paraya dayalı finansal tabloların nasıl çevrileceğine ilişkin “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” isimli standart oluşturulmuştur.

“TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı'nın amacı şöyle açıklanmıştır²⁹:
“Yabancı para işlemlerinin ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru veya kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağını anlatmaktadır.”

2.1.3. 21 No'lu Standardın Kapsamı

Temel olarak 21 No'lu Muhasebe Standardı, kur işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde hangi döviz kurlarının kullanılacağını ve döviz kurlarındaki değişimlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı konularını kapsar.

²⁸ TMS 21 s.1, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel)

²⁹ TMS 21, M. 1, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

Ayrıca, yabancı bir işletmenin nakit akım tablosunun dönüştürülmesi ve yabancı para işlemleri sonucu ortaya çıkan nakit akımlarına ilişkin hükümler ile yabancı bir işletmede net yatırımla ilgili riskten korunma amaçlı işlemler dahil yabancı para kalemleri ile ilgili korunma amaçlı işlemlerin standart kapsamına girmeyeceği açıklanmıştır.³⁰

Nakit akışların çevriminde TMS 7 Nakit Akışlar Standardı hükümlerinin uygulanması, finansal riskten korunma muhasebesinde ise TMS 39 Finansal Araçlar Standardı hükümleri uygulanması gerektiği standart kapsamında belirtilmiştir.

TMS 21’de ise kapsam şöyle belirtilmektedir³¹:

(a) “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı’nın kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,

(b) İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurt dışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde,

(c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde”.

2.1.4. 21 No’lu Standart İle İlgili Kavramlar

2.1.4.1. Para Birimi İle İlgili Kavramlar

21 No’lu standart kapsamında, para birimi ile ilgili olarak kullanılan kavramlar şöyledir: yabancı para birimi, fonksiyonel para birimi, raporlama para birimi ve geçerli para birimidir.

³⁰ Feriştah SÖNMEZ, “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları, G.K.D. Yayınları, Aralık 2005, Sayı: 207, s.169.

³¹ TMS 21, M. 3, s. 2., 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

2.1.4.1.1. Yabancı Para Birimi

Yabancı para birimini tanımlamadan önce, yerel para biriminin tanımlanmasının yararlı olacağı düşünülmektedir. Yerel para, para çıkarma otoritesine bağlı bulunan ekonomi ve o ekonominin içinde bulunduğu kur bölgesi için söz konusu otorite tarafından çıkarılmış yasal değişim belgesidir³². Ekonominin içinde bulunduğu kur bölgesi, o bölge için bir veya birden fazla ekonominin bağlı bulunduğu bir bölgesel bankanın bulunmasını ve söz konusu bankanın (merkez bankası gibi) ilgili kuru çıkarma yetkisinin olmasını gerektirir. Bu tanıma dayanarak ekonominin bağlı bulunduğu merkez bankasının kur belirleme yetkisinin olmadığı her tür para “yabancı para” olarak adlandırılır.

Diğer bir ifade ile yabancı para birimi, “işletmenin işlemlerini yürüttüğü geçerli para birimi dışında kalan para birimi” dir³³. Yasalara göre yurt içindeki bir işletme, yapılan işlemler hangi para birimiyle yapılırsa yapılsın, muhasebe kayıtlarını geçerli para birimi (işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevrenin para birimi) ile yapmak ve yabancı para cinsinden yapılan işlemleri kaydederken geçerli para birimine çevirmek zorundadır.

Her ülkenin farklı para birimine sahip olması, uluslararası ticarete tek bir para biriminin kullanılmasının imkânsız oluşu ve ulusal paraların birbirine dönüşümü için ayrı bir mekanizmanın oluşturulması gereği döviz piyasalarının önemini artırmıştır³⁴.

Döviz piyasalarının bu derece önemli konuma gelmesi sonucunda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK), Ağustos 2005 yılında UMS 21 ‘de sınırlı bir düzenleme yayınlamıştır. Bu düzenlemedeki amaç, yabancı paralı finansal tabloların ulusal para birimine nasıl dönüştürüleceğinin ve bu dönüştürülme sonucunda ortaya çıkan kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir³⁵.

³² External Debt Statistics Guide, 2003, International Monetary Fund, para. 6.12, s. 43-44.

³³ TMS 21, M. 8, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

³⁴ Halil SEYİDOĞLU, “Uluslararası Finans”, Güzem Can Yayınları, İstanbul, 2003, Sayı:19, s. 78.

³⁵ J. Paul Wendel, “IASB Developments”, SEC Accounting Report, Şubat 2006, Sayı: 32, s. 2-6.

Ülkemizde ulusal para birimi dışında gerçekleşen işlemler yabancı para birimi cinsinden işlemler olarak değerlendirilmekte ve ilgili mevzuata göre değerlemeye tabi tutulmaktadır³⁶.

Bir işletme diğer ülkelerdeki işletmeler ile dış ticaret işlemleri yapabileceği gibi, yerleşik bulunduğu ülke içerisinde de alım satım ya da diğer borçlanma işlemleri gerçekleştirebilir. Bir işlemin yabancı para birimi cinsinden bir işlem olması için o işletmenin fonksiyonel para birimi dışında (işletme faaliyetlerinin önemli bölümünü yürüttüğü para birimi) bir para birimi ile gerçekleşmesi gerekir. Bu bağlamda, bir yabancı ülke firmasının yurt içindeki bir işletmeye yaptığı satış, yabancı ülkenin para birimi cinsinden ise, bu işlem yabancı para birimi cinsinden işlem kapsamına girmemektedir. Çünkü bu işlem yabancı ülke işletmesinin fonksiyonel para birimini kullanarak gerçekleştirdiği bir işlemdir.

2.1.4.1.2. Fonksiyonel Para Birimi

Fonksiyonel para birimi, bir işletmenin nakit yaratmasında ve tüketiminde birincilikli yer tutan, faaliyetlerinin önemli bölümünü yürüttüğü para birimidir³⁷.

Genellikle bir işletmenin yerleşik olduğu ve muhasebe kayıtlarını tuttuğu ülkenin para birimi, fonksiyonel para birimidir. Ancak bir işletmenin yerleşik olduğu ülkenin para biriminin aynı zamanda fonksiyonel para birimi de olabilmesi için, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasının başka bir ülkenin para birimine göre belirlenmemesi gerekmektedir.

Eğer bir işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmasında, ticari alacakların ve borçların, finansal alacakların ve borçların ayrıca ileride yükümlülüklerini yerine getireceği sözleşmelerinin para birimi, işletmenin yerleşik olduğu ülkenin para biriminin dışında bir para birimi tarafından belirleniyorsa, tüm bu belirleyici güce sahip olan para birimi, o işletme için fonksiyonel para birimi demektir.

³⁶ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 280 (Resmi Gazete 10/01/1961/ 10703 - 10705).

³⁷ Frederick D.S. Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meck, "International Accounting", 4. bs., New Jersey, Pearson Education Inc., 2002, s. 210.

Bir işletmenin, yarattığı nakit değerleri, faaliyette bulunduğu ülkenin para birimi yerine başka bir ülkenin para birimi olarak muhafaza etmek istemesi de fonksiyonel para birimini belirlemede önem taşımaktadır.

Tüm bu unsurlar birbirlerine paralel biçimde var olup, o işletmenin fonksiyonel para birimini tayin edebilecekleri gibi, sergiledikleri tablo fonksiyonel para biriminin net bir şekilde belirlenmesine imkân tanımıyor ise, fonksiyonel para birimi işletme yöneticilerince faaliyetleri en gerçekçi biçimde yansıtan para birimi olarak seçilebilir³⁸.

Fonksiyonel para birimi dışındaki tüm para işlemleri, yabancı para olarak işlem görürler. Fonksiyonel para birimine karar verilmesinden sonra fonksiyonel para birimi, ilgili işlemlerin tabiatı ve durumları değişmedikçe değişmez³⁹.

2.1.4.1.3. Raporlama Para Birimi

Raporlama para birimi, finansal tabloların hazırlandığı ve sunulduğu para birimidir ve fonksiyonel para birimi ile aynı olması zorunlu değildir⁴⁰.

21 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı finansal tabloların raporlanmasında geçerli para biriminin dışında bir başka para biriminin kullanılmasını serbest bırakmaktadır. Böyle bir seçim yapılması halinde yurt içindeki işletmenin tüm bağlı işletmelerinin finansal tabloları, kendi finansal tablolarını raporladığı aynı para birimi ile raporlanmalıdır.

2.1.4.1.4. Geçerli Para Birimi

TMS 21'de *geçerli para birimi*, “işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin ya da işletmenin nakit yarattığı çevrenin para birimi” olarak tanımlanmıştır⁴¹.

TMS 21'e göre bir işletmenin geçerli para birimini etkileyen faktörler şunlardır⁴²:

³⁸ IASC, International Accounting Standards 2004, London, IASC Publications, 2004, s. 1030-1031.

³⁹ http://www.acca.co.uk/members/publications/accounting_business/CPD/ias_21 , Graham Bolt, CPD Articles (15.12.2011 çevrimiçi).

⁴⁰ Frederick D.S. Choi, Carol Ann Frost, Gary K. Meck, Ag.e., s. 210.

⁴¹ TMS 21, M. 9, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

a. Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi

b. Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimi

c. Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi

TMS 21'e göre aşağıdaki faktörler geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar⁴³:

a. Borçlanma aracı ya da öz kaynağa dayalı finansal araçlar gibi finansman faaliyetlerinden yaratılan fonların para birimi

b. İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi

TMS 21'e göre yurt dışındaki işletmenin geçerli para birimi ile bu geçerli para birimini raporlayan işletmenin para biriminin aynı olup olmadığının belirlenmesinde, aşağıdaki faktörler dikkate alınır⁴⁴:

(a) Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin raporlayan işletmenin bir uzantısı şeklinde yürütülüp yürütülmediği durumlarında iki önemli husus dikkate alınır. Birincisi faaliyetlerin raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütülmesi durumunda yurtdışındaki işletmenin sadece raporlayan işletmeden ithal edilen malları satması ve hasılatları ona göndermesi şeklindedir. İkinci durum ise önemli derecede özerklik gereği yurtdışındaki işletme önemli ölçüde yerel para biriminde nakit ve diğer parasal kalemleri biriktirir, giderlerini karşılar, gelir yaratır ve borçlanır.

(b) Raporlayan işletme ile yurt dışındaki işletme arasında yapılan işlemlerin yurt dışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranını oluşturması.

⁴² TMS 21, M. 9, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁴³ TMS 21, M. 9, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁴⁴ TMS 21, M. 11 s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

(c) Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının raporlayan işletmenin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve istenildiği an kendisine aktarılmasının mümkün olup olmadığı.

(d) Raporlayan işletmeden fon desteği olmadan yurtdışındaki işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmadığı.

Bu kapsamda raporlayan işletme, yurtdışındaki işletmeye; bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da iş ortaklığı olarak sahip olan işletmedir⁴⁵.

Geçerli para biriminin açık olmadığı durumlarda işletme yönetimi; geçerli para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır⁴⁶.

İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda işletme, değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemlerini uygular⁴⁷.

Geçerli para birimi, sadece işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişince değişir. Dolayısıyla işletmeyi etkileyen işlem ve olaylar değişmedikçe geçerli para birimi değişmez⁴⁸.

İşletmenin geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ülkenin para birimi ise, TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ülkelerde Finansal Raporlama Standardı'na göre finansal tablolar yeniden düzenlenir. Bu durumda işletme, bu standarda göre belirlenen geçerli para biriminden başka bir para birimini benimseyemez⁴⁹.

Yurt içinde Türk yasalarına göre kurulan ve faaliyet gösteren işletmelerin muhasebe kayıtlarını ulusal para birimi ile yapmaları gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 215. Maddesi'nin ilgili hükümleri şöyledir:

⁴⁵ TMS 21, M. 9, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁴⁶ TMS 21, M. 12, s. 5, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁴⁷ TMS 21, M. 35, s. 9, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁴⁸ TMS 21, M. 13, s. 5, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁴⁹ TMS 21, M. 14, s. 5, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

a) Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki, yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

b) İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

ba) Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

Vergi Usul Kanunu belirli istisnalar dışında muhasebe kayıtlarının ulusal para birimine göre yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Yukarıda belirtilen Vergi Usul Kanunu'nun koşullarına göre 21 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı'na göre geçerli para birimi olarak ulusal para birimi kullanılmaktadır. Ülkemizde olduğu gibi, yabancı ülkelerde de, kendi yasalarına göre kurulmuş olan işletmelerin muhasebe kayıtlarını kendi ulusal para birimleri ile yapma zorunluluğu bulunmaktadır. Yabancı ülkelerde kendi ulusal para birimi ile kayıt yapan, hatta işlem belgelerinin kopyalarını alarak yabancı ülkelerdeki işletmelerin kayıtlarını kendi ülkelerindeki bir muhasebe merkezinde yapan çok uluslu işletmeler de vardır. Fakat bunlar bir taraftan da işletmenin bulunduğu ülkenin ulusal para birimi ile kayıt yapmayı sürdürmektedirler.

21 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı finansal tabloların raporlanmasında geçerli para biriminin dışında bir başka para biriminin kullanılmasını serbest bırakmaktadır. Böyle bir seçim yapılması halinde yurt içindeki işletmenin tüm bağlı işletmelerinin finansal tabloları, kendi finansal tablolarını raporladığı aynı para birimi ile raporlanmalıdır.

2.1.4.2. Kur İle İlgili Kavramlar

21 No'lu standart kapsamında kur ile ilgili olarak; döviz kuru, kur farkı, spot kur, ortalama kur ve kapanış kuru kavramları tanımlanmaktadır.

2.1.4.2.1. Döviz Kuru

21 No'lu standartta *döviz kuru*, “İki para biriminin değişim oranı” olarak tanımlanmıştır⁵⁰.

Döviz kuru, iki ulusal para biriminin birbiri cinsinden fiyatı olarak da tanımlanabilir. Bu fiyat çeşitli faktörlerle değişebilir. Ülkedeki enflasyon oranı döviz kurları üzerinde belirleyicidir. Eğer bir ülkede enflasyon var ise, bu ülkenin parası yabancı para karşısında değer kaybeder. Deflasyon var ise ülkenin parası yabancı para karşısında değer kazanır.

Bir ülkedeki faiz hadleri de döviz kurlarının belirlenmesinde önemli bir etkidir. Faizlerin yüksek olduğu ülkeler yabancı sermaye yatırımı çekmek bakımından daha elverişlidir. Yüksek faize yatırım yapmak isteyen yabancı yatırımcılar, yatırım yaptıkları ülkenin para birimini talep edeceklerinden, bu durum, yatırım yapılan ülkenin para biriminin değer kazanmasına neden olacaktır.

Ülkenin ödemeler dengesi de döviz kurlarındaki dalgalanmalar üzerinde önemli etkiye sahiptir. Ülkenin toplam ihracatı toplam ithalatından fazlaysa, bu ödemeler dengesi fazlası demektir ve ülkenin para biriminin değer kazanmasına neden olur. Ödemeler dengesinin açık vermesi halinde ise, ülkenin para birimi değer kaybedecektir.

⁵⁰ TMS 21, M. 8, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

Bu faktörlerin yanı sıra, ülkenin ekonomik ve politik sistemi ve politik istikrarı da döviz kurları üzerinde belirleyici olmaktadır.

Döviz kurlarındaki değişimler, döviz kuru kazanç ve kayıplarına neden olur. Döviz kuru kazanç ve kayıpları, gerçekleşmiş kazanç ve kayıplar olabileceği gibi henüz gerçekleşmemiş kazanç ve kayıplar da olabilir. Gerçekleşmiş döviz kuru kazanç ve kayıpları, cari olarak ortaya çıkan kazanç ve kayıplardır. Bu kazanç ve kayıplar bir ülke para biriminin başka bir ülke para birimi ile değişimi esnasında ortaya çıkar. Bu tür kazanç ve kayıplar yabancı para birimi cinsinden işlemlerin gerçekleşmesi ile oluşur.

Uluslararası işletmelerde yabancı para birimi ile gösterilen varlık ve yükümlülükler, uluslararası işletmenin ülkesi ile yabancı ülke arasındaki kur değişikliklerinden büyük ölçüde etkilenmekte ve bu durum uluslararası işletme için ayrıca kazanç ve kayıp ortaya çıkarmaktadır. Kur değişiklikleri böylece uluslararası işletmenin karında oynamalara sebep olur ki buna döviz kuru riski denir⁵¹.

Yabancı para cinsinden işlemlerin gerçekleştiği tarih ile yabancı para cinsinden işlemlerin ödemelerinin yapıldığı tarih birbirlerinden farklı ise bu iki tarih arasında döviz kurlarında gerçekleşen değişimler nedeniyle, kur farkı kazanç ve kayıpları ortaya çıkar.

Bu tür döviz kuru riskleri doğrudan firmanın nakit akımını etkileyecek yapıdadırlar. Yabancı para cinsinden işlem riski olarak adlandırılan bu riskler, yabancı para cinsinden hakların ya da borçların ödenmesi ile birlikte ortaya çıkan kur farkı kazanç ve kayıpları ile ilişkilidirler.

Yabancı para işlem riski şu işlemlerden ortaya çıkabilmektedir⁵²:

- Ödemesi yabancı para birimi cinsinden yapılan vadeli mal alım satım işlemleri,
- Yabancı para birimi cinsinden yapılan borç vermek ya da borç kullanmak,

⁵¹ Altan Masun, "Döviz Kuru Riskinden Etki Netleştirme Yoluyla Korunma", MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2003, Sayı: 19, s. 116.

⁵² Shahrockh M. Saudagaran, "International Accounting: A User Perspective, Cincinnati, South Western Collage Publishing", 2001, s. 62-63.

- İleri bir tarihte gerçekleştirmek üzere yabancı para alım satım hükmü içeren bir kontrat ile bağımlı olmak, yabancı para cinsinden varlık ve borç edinimini gerekli kılan işlemler.

Ülkelerin uluslararası ödemelerini belli bir düzen içinde ve sağlıklı olarak gerçekleştirebilmesi için döviz kuru ile ilgili aldıkları önlemlere döviz kuru politikası denir. Merkez Bankası kurunun serbestçe dalgalanmasına izin verirse esnek döviz kuru, döviz kurunu belli bir değerde tutarsa sabit döviz kuru, kurlardaki gelişmeyi ekonominin ihtiyacına göre belirlerse denetimli kur sistemi ortaya çıkar. Genellikle, dünya ekonomisinde küçük payı olan ülkeler bağı kur, büyük payı olan ülkeler ise esnek döviz kurunu kullanmaktadırlar.

2.1.4.2.2. Kur Farkı

21 No’lu standarda göre; *kur farkı*, “Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan fark”tır⁵³.

Yabancı para birimi cinsinden bir işlem, işlem tarihindeki kurla geçerli para birimine çevrilip kaydedildikten sonra, dönem sonlarında değişen kurlarla değerlendirilmelidir. Bu aktifin ya da pasifin değerinde bir farklılık oluşturur. Oluşan fark kur farkıdır ve muhasebeleştirilmelidir.

Yabancı para biriminin ulusal para birimi cinsinden fiyatına kur denir. Kur farkı ise; yabancı para biriminin ulusal para birimi ile değiştirilmesi sırasında oluşan alış ve satış arasındaki farktır.

Yukarıda yapılan tüm açıklamaların ışığı altında kur farklarının sebepleri aşağıdaki gibidir:

- Ülkemizde dalgalı (serbest-esnek) döviz kuru sistemi uygulanması nedeniyle, satışın yapıldığı tarihteki kur ile tahsilâtın yapıldığı tarihteki kur farklı olmaktadır.

⁵³ TMS 21, M. 8, s. 3, 31 /12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (03.05.2012 Güncel).

- Yabancı paraların alışında daha düşük, satışında ise daha yüksek ulusal para karşılığı üzerinden işlem yapılmasından kaynaklanır.

- Yapılan devalüasyonlar sonucunda eski ve yeni kurlar arasında fark ortaya çıkmaktadır.

- Yurtdışından sağlanan kredilerin alındığı tarih ile kredi tahsil ve faizlerinin geri ödendiği tarih arasında kur farkı ortaya çıkmaktadır.

- Serbest piyasada yabancı paraların yetkili merciler tarafından saptanan kurlardan fazla fiyatla alınıp satıldığı görülmektedir.

2.1.4.2.3. Spot Kur

21 No’lu Standarda göre; *spot (geçerli) kur* kavramı, “hemen teslim tarihindeki kur” şeklinde tanımlanmıştır⁵⁴. Bir işlemin yapıldığı, yani bir varlığın satın alındığı, bir alacak ya da borcun oluştuğu tarihteki geçerli kurdur. Yabancı para birimi cinsinden yapılan bir işlemin muhasebe kaydı bu kurla değerlendirilerek yapılır.

2.1.4.2.4. Ortalama Kur

Ortalama kur, 21 No’lu standartta, “belirli bir dönemin ortalama kuru” olarak tanımlanmıştır⁵⁵. Ortalama döviz kuru, bilanço tarihinde sona eren hesap döneminin ağırlıklı ortalama kurudur.

2.1.4.2.5. Kapanış Kuru

21 No’lu Muhasebe Standardı’na göre; *kapanış kuru*, “Bilanço tarihindeki geçerli kurdur”⁵⁶.

İşletmelerin finansal tabloları dönem sonlarında hazırlanır. Dönemler raporlama yapan işletmelerde genellikle aylardır. Vergi yasaları üç ayda bir ve yıl sonlarında finansal tablolar üzerinden vergi raporlamaları yapılmasını gerektirir.

⁵⁴ TMS 21, M. 8, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁵⁵ TMS 21, M. 8, s. 3 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

⁵⁶ TMS 21 M. 8, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

Kapanış kuru bu dönemlerin sonlarında oluşan geçerli kurdur. Genellikle Merkez Bankası'nın belirlediği kurlar kullanılır. Dönem sonu kuru haricinde spot kur ve ortalama kur kavramları da bulunmaktadır.

2.1.4.3. Diğer Kavramlar

TMS 21 kapsamında kullanılan diğer kavramlar ise şunlardır: parasal kalemler, gerçeğe uygun değer, yurt dışındaki işletme ve grup.

Parasal kalemler, “Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak ya da ödenecek varlıklar ve borçlar”⁵⁷dir. Parasal bir kalemin temel özelliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür⁵⁸. Parasal olmayan bir kalemin temel özelliği ise, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının ya da ödenmesi yükümlülüğünün olmamasıdır⁵⁹. Standart, parasal kalemleri sabit ya da bedeli belirlenebilir varlıklar ve borçlar olarak tanımlamaktadır. Diğer bir deyişle dönen varlıkları işaret etmektedir. “dönen varlıklar” içinde yalnızca “stoklar” parasal kalem olarak kabul edilmemektedir.

Gerçeğe uygun değer, “Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır” olarak tanımlanmıştır⁶⁰. Standarttaki “gerçeğe uygun değer” tanımı alım-satım-borçlanma gibi işlemlerin para cinsinden ifade edildiği değer anlamına gelmektedir. Gerçeğe uygun değer, finansal tablolarda gerçek bilgilerin raporlanmasını sağlamaktadır.

Borçlanma maliyetleriyle ilişkili olan kur farkları, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı içinde ele alınmış olup, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan her türlü maliyetlerden oluşmaktadır. Buna göre, kısa ve uzun vadeli TL ya da yabancı para cinsinden borçlanmalarla ilgili faiz, kur farklarının muhasebeleştirilmesi söz konusu standardın konusunu oluşturmaktadır⁶¹. Bu

⁵⁷ TMS 21 M. 8, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁵⁸ TMS 21 M. 16, s. 6, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁵⁹ TMS 21 M. 16, s. 6, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁶⁰ TMS 21, M. 8, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁶¹ Barış SİPAHİ, “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları Açıklamalar ve Uygulamalar”, İSMMO Yayın No: 99, 2. Baskı, s. 83.

standarda göre finansman giderlerinin bir varlığın maliyeti olarak aktifleştirilmesi alternatif yöntem olarak sunulmuş ve özellikli varlık kavramı tanımlanmıştır. Standarda göre özellikli varlık, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır⁶². Aşağıdakiler özellikli varlık olarak kabul edilir⁶³:

- a- Stoklar,
- b- İmalat tesisleri
- c- Enerji üretim tesisleri,
- d- Maddi olamayan duran varlıklar,
- e- Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Borçlanma maliyetleri olduğu anda gider olarak muhasebeleştirilmeli ve alternatif bir uygulama olarak özellikli bir varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri aktifleştirilmelidir⁶⁴.

Borçlanma maliyetleri ile ilgili finansal tablolarda aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekmektedir⁶⁵:

- Borçlanma maliyetlerine ilişkin uygulanan muhasebe politikaları,
- İlgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı,
- Aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranı.

Kur farklarına ilişkin ayrıntılı bilgilerin dipnotlarda açıklanması, bu tabloların yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli ve anlaşılır hale getirilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. İşletme TMS 39'a göre finansal araçların gerçeğe uygun değere göre ölçülmesinden kaynaklanan ve kar veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları tutarı ve öz kaynakların bir unsuru olarak ayrıca sınıflandırılan net kur farkları ile dönem başındaki ve dönem sonundaki bu tür kur

⁶² TMS 23, M. 5, s. 2, 09/11/2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁶³ TMS 23, M. 7, s. 2, 09/11/2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁶⁴ Barış SİPAHİ, A.g.e., s.83.

⁶⁵ A.g.e., s. 84.

farkları tutarlarının mutabakatını dipnotlarında açıklar⁶⁶.

Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, yatırımın yapıldığı döneme ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmektedir. İşletme aktifleştirme döneminden sonra oluşacak kur farkı ve faiz giderlerinin muhasebeleştirilmesinde ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması ihtiyari bırakılmıştır⁶⁷.

Stokların edinilmesi ile ilgili katlanılan borçlanma maliyetleri ise stok aktifleştirilinceye kadar olan kur farkı ve faiz giderinin maliyete intikal ettirilmesini zorunlu kılarken, aktifleştirildikten sonra oluşan kur farkı ve faiz giderlerinin isteğe bağlı olarak aktifleştirilmesi ya da giderleştirilmesini öngörmektedir⁶⁸.

Yurt dışındaki işletme, “raporlayan işletmenin kendisinininkinden farklı bir ülkede ya da para biriminde faaliyette bulunan bir bağlı ortaklığı ya da şubesi”dir⁶⁹. TMS 21’e göre; *yurt dışındaki işletmede bulunan net yatırım*, “Raporlayan işletmenin yurt dışındaki işletmenin net aktiflerindeki payı”dır⁷⁰.

Yurt içindeki bir işletmenin yurt dışındaki işletmeden vadesi ve koşulları belirlenmiş parasal alacak ve borçları olabilir. Fakat vadesi ve koşulları belirlenmemiş parasal olmayan uzun vadeli alacak ve borçlar varsa bunlar da yurt içindeki işletmenin yurt dışındaki işletmeye yaptığı net yatırımın unsuru olarak kabul edilir ve net yatırım hesaplamasında göz önüne alınır⁷¹.

Grup, “Bir ana ortaklık ve onun bağlı ortaklıkları”dır⁷².

⁶⁶ TMS 21, M.52, s. 13, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁶⁷ Barış SİPAHİ, A.g.e., s. 84.

⁶⁸ Barış SİPAHİ, A.g.e., s. 84.

⁶⁹ TMS 21, M. 8, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁷⁰ TMS 21, M. 8, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁷¹ TMS 21, M. 15, s. 5, 31/12/2012 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (05.07.2012Güncel)

⁷² TMS 21, M. 8, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para birimi işletmenin geçerli para biriminden farklıysa işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Farklı geçerli para birimleri olan bir grupta, konsolide finansal tabloların oluşturulması için her işletmenin faaliyet sonuçları ortak bir para biriminden ifade edilir⁷³.

Yabancı para işlemlerinden doğan kazanç ve kayıplar ile işletmenin yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanan vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12 Standardı hükümleri uygulanır⁷⁴.

Standart ayrıca, finansal tablolarını hazırlayan bireysel raporlama yapan bir işletmenin ya da “TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar” Standardına göre bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde sunmasına izin verir⁷⁵.

Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardı 17.12.2005 tarihinde yayınlanmış ve yürürlüğe konmuştur⁷⁶. Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarına grubun tamamı hakkında gerçeğe uygun ve güvenilir bilgi sunmaktır.

Konsolide finansal tablolar, bir grubun finansal tablolarının tek bir işletme gibi sunulduğu finansal tablolardır⁷⁷. Grup bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarından oluşmaktadır. Standarda göre ana ortaklık bir veya daha fazla bağlı ortaklığı bulunan işletme, bağlı ortaklık ise tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere ana ortaklık tarafından kontrol edilen işletmedir⁷⁸.

Konsolide finansal tablolar ana ortaklığın tüm bağlı ortaklıklarını kapsar⁷⁹. Bu kapsamda ana ortaklığın kontrol gücüne sahip olduğu tüm bağlı ortaklıklarının

⁷³ TMS 21, M. 38, s. 9, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (01.07.2012 Güncel).

⁷⁴ TMS 21, M. 50, s. 12, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (06.06.2012 Güncel).

⁷⁵ Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin ÖZTÜRK, A.g.e., s. 602.

⁷⁶ TMS 27, M. 1, s. 1, 17/12/2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

⁷⁷ TMS 27, M. 4, s. 2, 17/12/2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

⁷⁸ TMS 27, M. 4, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

⁷⁹ TMS 27, M. 12, s. 3, 17/12/2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

konsolidasyona dahil edilmesi gerekir. Kontrol, bir işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacıyla söz konusu işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücüdür⁸⁰. Bir işletmenin başka bir işletme üzerinde kontrol gücünün olduğundan bahsedebilmek için, işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme gücünün olması ve işletmenin faaliyetlerinden fayda sağlamak amacının olması gerekmektedir.

Ana ortaklığın doğrudan veya bağlı ortaklıkları vasıtasıyla dolaylı olarak bir şirketteki oy haklarının yarısından fazlasını kontrol etmesi durumunda, aksini kanıtlayan açık deliller bulunmadıkça, kontrolün var olduğu kabul edilir⁸¹. Bazı durumlarda, ana ortaklığın bir şirketin oy haklarının yarısına veya daha azına sahip olması durumunda da kontrolün var olduğu kabul edilmektedir⁸². Standartta bu koşullar şöyle sıralanmaktadır⁸³:

a- Diğer pay sahipleriyle yapılan bir anlaşma gereği oy haklarının yarısından fazlasının kontrol edilmesi,

b- Bir düzenleme veya sözleşme gereği, işletmenin finansal ve faaliyet politikalarını yönetme yetkisine sahip olunması,

c- İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulu veya eşdeğer yürütme organının üyelerinin çoğunluğunu atama veya görevden alma gücüne sahip olunması,

d- İşletmenin kontrol edildiği organ olan yönetim kurulunda veya bu hakları haiz yürütme organında oyların çoğunluğunu kontrol etme gücünün elde bulundurulması.

⁸⁰ TMS 27, M. 4, s. 2, 17/12/2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

⁸¹ TMS 27, M. 13, s. 3, 17/12/2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

⁸² TMS 27, M. 13, s. 3, 17/12/2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

⁸³ TMS 27, M. 13, s. 3, 17/12/2005 tarih ve 26026 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

2.2. Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme

Yurt içindeki bir işletme üretim faaliyetinde kullanmak ya da doğrudan yurt içinde ya da yurt dışında pazarlamak için yurt dışından yabancı para birimiyle makine, ham madde, yardımcı malzeme, ambalaj malzemesi gibi ürünler satın alabilir. Ayrıca yurt dışından danışmanlık, bilgi birikimi (know-how) gibi hizmetler sağlayabilir. Bunların bedelleri dönem içinde ödenebilir ya da ödemeler izleyen dönemlere kalabilir.

Yurt içindeki bir işletme ürettiği ya da hazır durumda elde ettiği ürünleri, verdiği hizmetleri yurt dışındaki kuruluşlara satabilir. Bunların tahsilatları dönem içinde yapılabilir ya da izleyen dönemlere kalabilir.

Bunların yanı sıra, yurt içindeki bir işletme finans kuruluşlarından döviz cinsinden kredi kullanabilir.

Bu işlemler önce işlem tarihinde yabancı para birimi kurlarıyla geçerli para birimine çevrilmeli, dönem sonlarında ise bu işlemlerden doğan alacak, borç, mevduat, kasa gibi hesaplarda kalan yabancı para cinsinden bakiyeler doğru yabancı para kurlarıyla değerlendirilmelidirler.

Bu değerlendirmeler, çok yüksek bir ihtimalle, işlem tarihindeki kurlardan farklı kurlarla yapılacağından, kur farkları oluşturacaktır. Bu kur farkları dönem hesaplamalarında kar ya da zarar olarak kayda geçmelidir.

Bir işletmenin kasasına giren yabancı para o günkü efektif alış kuru üzerinden borç, çıkan para ise yine efektif alış kuru üzerinden alacak kaydedilir. Kasadan yabancı para çıktığı zaman kur alış kurundan farklı ise ve aradaki fark pozitifse Kambiyo Karları, negatifse Kambiyo Zararları Hesabı'na kaydedilir⁸⁴.

Kasaya giren para TL'na çevrilirken eğer yabancı para iç piyasada yapılan bir satış sonucu alınmışsa efektif alış, eğer bankadan alınmışsa efektif satış, kasadan çıkan

⁸⁴ Ümit ATAMAN, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, Genel Muhasebe Cilt 2, Türkmen Kitabevi, 15. Baskı, Nisan 2005, İstanbul, s. 45.

yabancı para eğer bankada TL'na çevriliyorsa o bankadan uyguladığı efektif alış kuru, döviz bürosunda TL'na çevriliyorsa döviz bürosu kuru esas alınır⁸⁵.

Dönem sonlarında yabancı paralar, yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar ilgili değerlendirme işlemleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Fakat ülkemizde yasal bir kambiyo borsası olmadığından değerlemede Maliye Bakanlığı'nın tespit ettiği döviz ve efektif alış kurları uygulanır. Maliye Bakanlığı, kurları ilan etmemişse Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz ve efektif alış kurları uygulanır. Ayrıca, vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar 213 sayılı VUK'nun 281 ve 285. Maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine indirgenecektir. Senette faiz oranı yazılı değilse değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınacaktır⁸⁶.

Değerlemede ortaya çıkan kur farkları muhasebeleştirilirken bunların yasal defterlerdeki kayıtlı değerleri ile Maliye Bakanlığı'nca veya TCMB.'nca belirlenen efektif ve döviz alış kurları dikkate alınarak karşılaştırılır⁸⁷.

Nakit yabancı paraların kayıtlı değerleri, değerlendirme sonucu tespit edilen miktardan küçükse ortaya çıkan fark Kambiyo Karları Hesabına alacak, Kasa Hesabı'na borç kaydedilir. Nakit yabancı paraların kayıtlı değerleri, değerlendirme sonucu tespit edilen miktardan küçükse ortaya çıkan fark Kambiyo Zararları Hesabına borç, Kasa Hesabı'na alacak kaydedilir⁸⁸.

Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacağın kayıtlı değeri değerlendirme sonucu tespit edilen miktarından küçükse oluşan fark Kambiyo Karları Hesabı'na alacak, aksi durumda Kambiyo Zararları Hesabı'na borç, ilgili hesaplara da alacak kaydedilerek muhasebeleştirilir⁸⁹.

Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz borcun kayıtlı değeri değerlendirme sonucu tespit edilen miktarından büyükse aradaki fark Kambiyo Karları Hesabı'na

⁸⁵ Ümit ATAMAN, A.g.e, s. 45.

⁸⁶ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 281-285 (R.G. 10/01/1961/ 10703 - 10705).

⁸⁷ 04/01/1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 280 (R.G. 10/01/1961/ 10703 - 10705).

⁸⁸ Lebib YALKIN, Mevzuat Dergisi, Mart 2010, Say: 75, s.174-179.

⁸⁹ A.g.e., s. 175.

alacak, aksi durumda Kambiyo Zararları Hesabı'na borç, ilgili hesaplara da alacak kaydedilir⁹⁰.

TMS 21'in iki işlevinden biri yabancı para birimi ile yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarını yapmak, diğeri ise değerlemelerde oluşan kur farklarının doğru kaydedilerek finansal tablolarda doğru raporlanmasını sağlamaktır.

Yurt içindeki bir işletme yabancı para birimleri ile belirlenen mal ve hizmetleri satın alabilir, yabancı para ile kredi alabilir ya da borçlanabilir, yabancı para ile varlık elde edebilir ya da elden çıkartabilir. Bu işlemler geçerli para birimine çevrilerek muhasebe kayıtları yapılır.

Yabancı para ile yapılan işlemlerden kaynaklanan alacaklar ve borçların farklı döviz kurlarıyla geçerli para birimine çevrilmesinde kur farkları oluşur.

Yurt içindeki işletmelerin yabancı ülkelerdeki işletmelerinin net yatırım değerlerinin de farklı kurlarla geçerli para birimine çevrilmesinde kur farkları oluşur.

21 No'lu Muhasebe Standardı bu işlemlerde kullanılacak döviz kurlarını, oluşan kurların muhasebe kayıtlarını ve bunların raporlanmasını düzenler.

21 No'lu Muhasebe Standardı kapsamındaki işlemler diğere standartlar da gözönüne alınarak yapılır. Örneğin, maddi duran varlıklar için TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, stoklar için TMS 2 Stoklar Standardı, değer düşüklüğü olan varlıklar için TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı da 21 No'lu Muhasebe Standardı'na göre yapılan işlemlerle ilgilidir. Buna karşın, finansal koruma amaçlı varlıklar, yani devalüasyondan korunmak için elde edilen döviz cinsinden mevduat, döviz cinsinden menkul değerler 21 No'lu Muhasebe Standardı'nın kapsamı dışında olup bunlara ilişkin işlemler TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı tarafından düzenlenir.

⁹⁰ Ag.e., s. 175.

2.2.1. TMS 21’de İlk Muhasebeleştirme

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak muhasebeleştirilir. İşlem tarihi ise Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarih olarak belirlenmiştir⁹¹.

Yabancı para cinsinden yapılan bir işlem, genellikle işlem tarihindeki döviz kuru yani spot kur kullanılarak, geçerli para birimi cinsinden kaydedilir. Daha önce yapılan tanımdan da anlaşılacağı üzere, hemen teslim anında geçerli olan kur varsayımına dayandığı için, spot kur işlemin alacak ve borç doğuran işlem olma niteliğine göre farklılık arz edecektir. Karşılıklı pazarlık ortamında ilgili ve bilgili taraflar arasında bir borcu ödenmesi veya bir varlığın el değiştirmesi durumunda ortaya çıkan parasal değer olarak tanımlanan gerçeğe uygun değer kavramına göre de spot kurun farklılık arz etmesi gayet normaldir. Dolayısıyla satın alma işlemlerinde borçlanıldığı için döviz tutarının Türk Lirası’na çevrilmesinde döviz satış kurunun buna karşılık alacak doğuran satış işlemlerinde de döviz alış kurunun uygulanması gerekir. Uygulamada kolaylık olması açısından haftalık ya da aylık ortalama kur gibi işlem tarihindeki kura yakın bir kur da bütün yabancı işlemler için kullanılabilir. Fakat döviz kurunun çok hareketli olduğu dönemlerde işlem tarihindeki kurun kullanılması daha doğru olur⁹².

2.2.2. Dönem Sonlarında Kur Farkları ve Muhasebeleştirme

Dönem sonlarında değerlendirilirken oluşan kur farklarının hangi mali tabloda ve hangi kaleme gösterileceği önemlidir. Standardın öngördüğü ilkeler çerçevesinde, tüm yabancı para birimine dayalı işlemler, işlemin yapıldığı tarihteki geçerli kur kullanılarak işletmenin raporlama para birimine dönüştürülerek muhasebeleştirilmesine karşın, yabancı para birimine dayalı olan ve işlemin yapıldığı tarihteki geçerli kur kullanılarak raporlama para birimine dönüştürülen bu kalemlerin bilanço tarihinde finansal tablolarda raporlanması parasal kalem parasal olmayan kalem

⁹¹ TMS 21, M. 21, s. 7, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

⁹² TMS 21, M. 22, s. 7, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

olmasına göre farklı şekilde yapılır⁹³. Dolayısıyla söz konusu varlık veya kaynak kaleminin parasal olup olmadığına bakmak gerekir⁹⁴.

2.2.2.1. Parasal Kalemlerin Değerlemesi

Kasa, banka, senetli/senetsiz alacaklar, kullanılan/kullandırılan krediler, borçlar gibi parasal kalemler değerlendirirken spot kur (işlem tarihindeki kur) kullanılır. Fakat bir ülkede birden fazla kur kullanılıyor olması durumunda hangi kurun değerlendirilmesinde kullanılacağı önemlidir.

Parasal kalemlerin değerlendirme sonuçları kasa ve banka mevcutları, verilen ve alınan ödünçlerin kayıtlı değerleri ile dönem sonundaki değerleri arasındaki fark Kambyo Karları ya da Kambyo Zararları Hesabına kaydedilir⁹⁵.

Standarda ilişkin kur farklarının kazanç ya da zarar olarak gelir tablosunda raporlanmasına ilişkin istisna getirilmiştir. Şöyle ki, bir işletme, yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olabilir. Öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde, işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır. Bu tür parasal kalemler uzun vadeli alacakları ya da kredileri içerebilir. Ticari alacak ya da borçları içermez⁹⁶.

Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları bu yatırımlar elden çıkarılıncaya kadar finansal tablolarda gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeden "Birikmiş Kur Farkları" başlığı altında özkaynaklar kapsamı içinde gösterilir. Yabancı işletmelerdeki net yatırımların satışı yapıldığında, ilgili kur farkları gelir tablosuna yansıtılır. Gelir tablosuna yansıtılan kur farkı tutarı, elden çıkarılan net yatırım oranı kadar olacaktır.

⁹³ Orhan ÇELİK, A.g.e, s.151.

⁹⁴ Remzi ÖRTEN, Hasan KAVAL, Aydın KARAPINAR, Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2008, s. 345.

⁹⁵ A.g.e., s. 345.

⁹⁶ TMS 21, M. 15, s. 5, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (23.07.2012 Güncel).

2.2.2.2. Parasal Olmayan Kalemlerin Değerlemesi

Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Finansal Duran Varlıklar ve Öz Sermaye Hesapları parasal olmayan kalemlerdir.

Muhasebe kaydı yapılan işlemden doğan parasal kalemler aynı dönem içinde ortadan kalkmışsa, örneğin alacak tahsil edilmişse ya da borç ödenmişse dönem sonunda yapacak bir işlem kalmamıştır. Yalnız, alacağın tahsili ya da borcun ödenmesi, muhasebe kaydının yapıldığı kurdan farklı bir kurdan yapılmışsa, bu kur farkının da muhasebeleştirilmesi ve aynı dönemin kar-zarar hesaplarında raporlanması gerekir. Kur farklarının muhasebeleştirilmesi dönem sonlarında yapılan işlemlerle aynıdır.

Vadeli alım ya da satış işlemlerinde dönem sonlarında yabancı para cinsinden hesap bakiyeleri kalabilir. Dönem sonlarında genellikle işlem tarihinde kullanılan kurlardan farklı kurlar oluşacaktır. 21 No'lu Muhasebe Standardı'na göre işlem tarihindeki kurlarla dönem sonlarındaki kurlardan doğan farklar gelir ya da gider kabul edildiği için, standart gerektirmese bile vergi yasalarına göre de bunlar dönem sonlarında hesaplanmalı ve muhasebeleştirilmelidir.

21 No'lu Muhasebe Standardı Dönem sonunda parasal kalemlerin yanı sıra yabancı işletmelerdeki net yatırımda oluşan kur farklarını da düzenlemektedir.

Yabancı işletmelerin kendi işlemlerinde oluşan kur farkları o işletmeler tarafından muhasebeleştirilir ve raporlanır. Standardın düzenlediği kur farkları, yurt içindeki işletmenin yurt dışındaki işletmeyle arasındaki, vadesi, koşulları belli olmayan ve yurt içindeki işletmenin net yatırım tutarı içinde raporladığı alacaklar ya da borçlardır. Ticari borç ve alacaklar buna dahil değildir. Bu kur farkları gelir-gider hesaplarında değil, "diğer kapsamlı gelir" hesabında, bir diğer deyişle bilanço hesaplarında, öz kaynaklarda muhasebeleştirilir. Bu kur farkları yurt dışı işletme elden çıkartılınca, elden çıkarma işleminin yapıldığı dönemde kar-zarara devredilir.

Yabancı işletmelerdeki net yatırım, raporlayan işletmenin yabancı ülkede faaliyet gösteren işletmeye yaptığı sermaye yatırımını ifade eder. Yabancı para birimine dayalı olarak yapılan bu yatırımlar, döviz kurunun değişmesi ile raporlama para birimi

cinsinden değerinin değişmesi nedeniyle standardın kapsamında yer alır. Yabancı işletmelerdeki net yatırımlara ilişkin parasal kalemlerden kaynaklanan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde genel ilke, bu yatırımlar elden çıkarılıncaya kadar işletmenin finansal tablolarında öz kaynaklar içinde raporlanmasıdır. Standarda göre; bu yatırımlar elden çıkarıldığında ortaya çıkan bu kur farkları, gelir veya gider olarak dönemin gelir tablosunda raporlanır.

Bunun dışında işletmeler, yabancı bir işletmeden alacağı veya yabancı işletmeye borcundan kaynaklanan parasal kalemlere de sahip olabilirler. denmesi veya tahsilatı planlanmayan veya öngörülebilir gelecekte ödenmesi veya tahsili olanaklı görülmeyen bu tür kalemler, esas olarak, işletmenin net yatırımlarından düşürmesi veya net yatırımlara eklenmesi gereken tutarlardır. Bu tür parasal kalemler, uzun vadeli alacaklar veya uzun vadeli borçları da kapsayabilir. Ancak, ticari alacaklar veya ticari borçlar bu tür kalemlerin içinde yer almaz. Dolayısıyla, bu tür ticari alacak veya borçların net yatırımlara eklenmesi veya düşürülmesi mümkün değildir.

İşletmeler arası yabancı para birimine dayalı ticari borç ve alacak tutarları, diğer yabancı para birimine dayalı işlemlerin raporlama para birimine dönüştürülmesinde izlenen ilkelere göre, raporlama para birimine dönüştürülür.

İşletmenin yabancı işletmedeki yatırımını kur riskine karşı korumak amacıyla yaptığı yabancı para birimine dayalı borçlardan kaynaklanan kur farkları, işletmenin bilançosunda zkaynaklar içinde ayrı bir kalem olarak raporlanır⁹⁷. Bu yatırımların elden çıkarılması durumunda kur farkları gelir veya gider kalemi olarak gelir tablosu içinde raporlanır⁹⁸.

Ayrıca, parasal olmayan kalemlerde oluşan, duran varlıkların değerlendirilmesi gibi bir kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmişse, bu kazanç ya da zararın içinde kur farkları da oluşuyorsa bu kur farkları da diğer kapsamlı gelir olarak muhasebeleştirilir. Eğer bu kazanç ya da zararlar

⁹⁷ zgr ÇATIKKAŞ, Yıldırım Ercan ÇALIŞ, “Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri”, E-Yaklaşım, Mart 2008, Sayı: 56, s. 20.

⁹⁸ zgr ÇATIKKAŞ, Yıldırım Ercan ÇALIŞ, A. g. e., Sayı: 56, s. 20.

gelir gider hesaplarında muhasebeleştirilmişse, bunun içindeki kur farkları da gelir gider hesaplarında muhasebeleştirilir⁹⁹.

2.2.2.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Değerleme Esasları

Finansal tablo unsurlarının değerlendirilmesi ile ilgili olarak standartlarda beş tane ölçümleme esasına yer verilmiştir. Bunlar¹⁰⁰:

- Maliyet Bedeli (Tarihi Maliyet)
- Cari Maliyet (Yenileme Maliyeti)
- Gerçekleşebilir Değer (İtfa Değeri)
- Gerçeğe Uygun Değer
- Kullanım Değeri (Bugünkü Değer)

Finansal tablo kullanıcılarına net, açık ve gerçeğe uygun bilgiler sunulması için varlık ve borçların finansal tablo tarihindeki değerinin bilinmesi gerekir. Bu açıdan varlık ve borç kalemlerine ilişkin tutarların finansal tablolarda tarihi maliyetlerle değil de gerçeğe uygun değerleriyle yer alması gerekir.

a- Maliyet bedeli (Tarihi Maliyet): Maliyet bedeli ölçüsü varlık ve borçlar için farklı tanımlanmıştır. Varlıklar için maliyet bedeli, “varlıklar elde edildikleri tarihte alımları için ödenen nakit ve nakit benzerlerinin tutarları ile veya ona karşılık verilen varlıkların piyasa değerleri” olarak tanımlanmaktadır. Borçların maliyet bedeli ise “borç karşılığında elde edilenin tutarı ile veya işletmenin normal faaliyetlerinden kaynaklanan borçlarda, örneğin kurumlar vergisinde olduğu gibi, borcun kapatılması için gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilir” şeklinde açıklanmaktadır¹⁰¹.

Uluslar arası finansal raporlama standartlarında tarihi maliyet esasına atıfta bulunan ve maliyet bedeli ile değerlendirilmesi öngörülen varlıklar şunlardır: Maddi duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye,

⁹⁹ A.g.e., Sayı: 56.

¹⁰⁰ Yıldız ÖZERHAN AKBULUT, “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, 6. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara: SMMMO, 2-6 Mart 2008, s. 82.

¹⁰¹ A.g.e., s. 82.

iştiraklerdeki yatırımlar. Stokların değerlemesinde ise sadece ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli esas alınmakta¹⁰², sonraki işlemlerde ise, sadece ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerden hangisi düşükse o dikkate alınmaktadır. Net gerçekleşebilir değer, Net gerçekleşebilir değer, bir işletmenin işin normal akışı içinde tahmini satış fiyatından tahmini tamamlama maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının düşülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. İşletmenin stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade etmektedir¹⁰³.

b- Cari maliyet (Yenileme maliyeti): Varlıklar aynı varlığın veya bu varlıkla eşdeğer olan bir varlığın alınması için hali hazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarı ile gösterilirler.

UMS 2 Stoklar standardına göre üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerinin tespitinde yenileme maliyeti kullanılabilir. Standarda göre, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerine indirgenir. Bu durumda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyeti, net gerçekleşebilir değeri yansıtan en iyi ölçüt olabilir¹⁰⁴.

UMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında da yenileme maliyetine atıfta bulunmaktadır. Buna göre, maddi duran varlıklarını değerlemede yeniden değerlendirme modelini seçen bir işletmenin, varlığın gerçeğe uygun değerini piyasa değerini esas alarak tespit etmesi gerekir. Ancak çeşitli nedenlerden dolayı varlığın gerçeğe uygun değerine ilişkin yeterli bilginin mevcut olmaması halinde, işletme gelir yaklaşımı veya yenileme maliyeti yaklaşımını kullanarak gerçeğe uygun değeri tahmin edebilir.

Borçlar ise, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilirler¹⁰⁵.

¹⁰² A.g.e., s. 82.

¹⁰³ TMS 2, M. 6, s. 3, 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazete (07.09.2012 Güncel).

¹⁰⁴ Fatma PAMUKÇU, Mali Çözüm, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal tablolara Etkisi", Ocak-Şubat 2011, s. 82-83.

¹⁰⁵ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, M. 4.55, s. 19, 16/05/2005 tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete, (03.08.2012 Güncel).

c- Gerçekleşebilir Değer (İtfa değeri): Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkartılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarıdır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir¹⁰⁶.

d- Gerçeğe Uygun Değer: “Gerçeğe uygun değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar”dır¹⁰⁷.

Gerçeğe uygun değerle değerlendirilen varlıklar şöyle sıralanabilir: Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, satılmaya hazır finansal varlıklar, gerçeğe uygun değer farkı kar veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, nakit ve nakit benzeri varlıklar, ticari ve diğer alacakları kıdem tazminatı karşılıkları¹⁰⁸.

e- Kullanım Değeri (Bugünkü değer): Varlıklar işletmenin normal faaliyet koşullarında, ileride yaratacakları net nakit girişlerinin bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilirler. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ileride ödenmesi gereken net nakit çıkışlarının bugünkü iskonto edilmiş değerleri ile gösterilir¹⁰⁹.

Kullanım değeri, esas itibariyle varlıkların geri kazanılabilir tutarlarını tespit etmekte kullanılan bir hesaplama biçimidir. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve maliyet modeline göre değerlendirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin geri kazanılabilir tutarının hesaplanmasında dikkate alınan bir ölçüm esasıdır. İşletmeye özgü bir değer olup, tamamen işletmenin geleceğe yönelik tahminlerine dayalı olarak hesaplanır¹¹⁰.

¹⁰⁶ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, M. 4.55, s. 19, 16/05/2005 tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete, (03.08.2012 Güncel).

¹⁰⁷ TMS 21, M. 8, s.4, 31/12/2012 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (05.07.2012Güncel).

¹⁰⁸ Yıldız Özerhan AKBULUT, A.g.e., s. 18-25.

¹⁰⁹ Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, M. 4.55, s. 19, 16/05/2005 tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete, (03.08.2012 Güncel).

¹¹⁰ Fatma PAMUKÇU, A.g.e, s.84.

Uluslararası muhasebe standartları incelendiğinde gerçeğe uygun değer in belirlenmesinde aşağıda belirtilen yöntemlerin aşağıdaki yöntemlerin kullanıldığı görülmektedir¹¹¹:

a- Gerçeğe uygun değer in belirlenmesinde öncelikle ilgili varlık veya yükümlülüğe ilişkin piyasa fiyatı esas alınmaktadır.

b- Varlık veya yükümlülüğe ilişki piyasa fiyatına ulaşılamaması durumunda, gerçeğe uygun değer benzer kalemlerin piyasa fiyatı üzerinden hesaplanmaktadır.

c- Piyasa fiyatının güvenilir olmaması durumunda ise gerçeğe uygun değer in net bugünkü değer, opsiyon fiyatlaması ve benzeri yöntemler kullanılarak belirlenebileceği öngörülmektedir.

Vergi mevzuatına göre değerlendirme ölçekleri üç tanedir. Bunlar¹¹²:

- 1- Rayiç Bedel : Borsa Rayici, Vergi Değeri, Emsal Bedel
- 2- Maliyet Bedeli: Alış Bedeli, Alış Emsal Bedeli
- 3- İtibari Değer: Tasarruf Değeri, Mukayyet Değer

Yukarıda yapılan sınıflandırmaya göre gerçeğe uygun değer kapsamına giren rayiç bedel bulunmaktadır¹¹³.

6762 No'lu Türk Ticaret Kanunu'nda gerçeğe uygun değer kavramı yer almamakta, borsa rayici, itibari değer, maliyet değeri ve cari fiyat olmak üzere dört tane değerlendirme ölçeği bulunmaktadır. 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6102 No'lu yeni Türk Ticaret Kanunu'nda değerlendirme ile ilgili esaslar tamamen değişmiştir. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun muhasebe standartları ve buna bağlı olarak değerlendirme ile ilgili hükümleri 13.01.2011 tarihli TBMM genel kurulunda kabul edilen ve 01.07.2012 tarihinden itibaren kademeli olarak yürürlüğe girmiştir.

¹¹¹Ali DERAN, Rafet AKTAŞ, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, "Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi", 2006, Say: 2, s. 160-161.

¹¹² Ümit ATAMAN, Genel Muhasebe Cilt 2, Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri, 16. Basım, Türkmen Kitabevi, 2009, s. 19-22.

¹¹³ Necdet ŞENSOY, "Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler", 22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 21-25 Mayıs 2003, Antalya, s. 88.

2.3. TMS 21’de Finansal Tabloların Çevrilmesi

Finansal tablolar, işlemlerin benzer olayların finansal etkilerini, sonuçlarını ve ekonomik karakterlerini gösterdiği için anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik özelliklerine sahip olması gerekmektedir¹¹⁴.

Finansal tabloların uluslararası ticarete bu özellikleri taşıyabilmesi için tek para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Bu nedenle finansal tabloların çevriminin nedenlerinin ve çevrilmesinde kullanılan yöntemlerin iyi bilinmesi gerekmektedir¹¹⁵.

Çevrim işlemi, farklı para birimi üzerinden hazırlanmış finansal tabloların, yerel para birimine dönüştürülmesi sürecidir¹¹⁶. Bu süreç uluslararası ticarete farklı para birimlerinin işlem görmesi ve esnek kur sisteminin uygulanmaya başlamasıyla karmaşık bir hale gelmiştir¹¹⁷.

Standardın ikinci amacı finansal tabloların yabancı para birimine göre raporlanmasını düzenlemektir.

Yurt içinde faaliyette bulunan bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para birimine göre raporlamakta yarar görebilir. Yurt içinde faaliyette bulunan bir işletme yabancı bir ülkede yatırım yaparak yurt dışında bir işletme kurabilir, bir işletmeyi satın alabilir ya da ortak olabilir. Yabancı bir ülkede bulunan bir işletme o ülkenin yasalarına göre kurulmuş olup faaliyetlerinde ve dolayısıyla muhasebe kayıtlarını ve finansal tablolarını önce o ülke yasalarına göre düzenlemek zorundadır. Yurt içindeki işletmenin, yurt dışındaki işletmesinin faaliyetlerini ve faaliyet sonuçlarını izlemek, aynı zamanda tüm işletmelerinin finansal raporlarını konsolide etmek isteyecektir.

21 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı’nın ikinci işlevi, geçerli para biriminde hazırlanan finansal tabloların bir yabancı para birimine, aynı şekilde, yabancı para biriminde hazırlanan tabloların raporlama para birimine çevrilmesini düzenlemektir.

¹¹⁴ Ümit GÜCENME GENÇOĞLU, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar”, İstanbul, 2007, Türkmen Kitabevi, s.22

¹¹⁵ Selim BEKÇİOĞLU, Çağrı KÖROĞLU, Mali Çözüm, “TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, Mart-Nisan 2008, Sayı : 86, s. 29-39.

¹¹⁶ Aydın KARAPINAR, “Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi ve Kullanılan Yöntemler”, Mevzuat Dergisi, Ekim, 1998, Sayı:10, s. 1-11.

¹¹⁷ Selim BEKÇİOĞLU, Çağrı KÖROĞLU, s. 32.

Burada en önemli unsur finansal tabloların çevrilmesinde kullanılan geçerli ve yabancı para birimi kurlarının seçimi ve bu kurların finansal tablolar üzerindeki etkilerinin doğru raporlanmasıdır.

TMS 21, işletmelerin finansal tablolarını hangi para birimi ile hazırlayacakları konusunda bir ilke ortaya koyar. İşletmeler normal olarak kurulu buldukları ülkenin para birimini kullanarak finansal tablolarını hazırlarlar. İşletmelerin finansal tablolarını farklı para birimi ile hazırlıyor olmaları durumunda, bunun nedenini açıklamaları gerekir. Bunun yanı sıra, standarda göre, dönemler itibarıyla işletmelerin finansal raporlarını hazırladıkları para birimini değiştirmeleri durumunda, bu değişikliğin nedenini de açıklamaları gerekir.

İşletmelerin finansal tablolarının çeşitli nedenlerle bir para biriminden bir başka bir para birimine çevrilmesi gerekebilir. Bu işlem genellikle belli ekonomik boyutlara ulaşmış, birden fazla ülkede yatırımları bulunan, hisseleri borsalarda işlem gören kuruluşlar için gereklidir.

Borsalar, bankalar, maliye, yatırım kuruluşları gibi çeşitli kuruluşların, hatta bu işletmelerin sahibi olan grup ana işletmesi yönetiminin karşılaştırma, değerlendirme, konsolidasyon, vergilendirme gibi çeşitli amaçlarla bu işletmelerin finansal tablolarını aynı para birimi cinsinden görebilmeleri gerekir. Ya da, yurt içindeki bir işletme finansal tablolarını çeşitli nedenlerle bir başka para birimi cinsinden raporlamak isteyebilir.

21 No'lu Muhasebe Standardı finansal tabloların bir para biriminden bir başka birimine çevrilmesini düzenlemekte ve bu konunun standartlarını ve ilkelerini belirlemektedir.

Standart, finansal tabloların raporlama para birimi konusunda bir sınırlama getirmemekte, işletmeleri bu çalışmada daha önce belirtilmiş olan kriterlere göre raporlama birimini seçmekte serbest bırakmaktadır. Buna karşın geçerli para birimi ile raporlama para biriminin farklı olması halinde Standart ilkelerinin gerekli görmektir.

TMS 21'e göre işletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da

para birimlerinde) sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Örneğin bir grup, farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu ortak bir para biriminden ifade edilir.

Standartta, bilanço tarihinde yabancı paraya dayalı işlemlerin finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin esasları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır¹¹⁸:

(a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir,

(b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir,

(c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

2.3.1. Finansal Tabloların Çevrim Yöntemleri

Yabancı finansal tabloların çevrilmesi, yabancı para birimi üzerinden hazırlanmış tabloların yerel para birimi ile ifade edilmesi sürecidir. Bu süreç, ülkeler arasındaki döviz kurlarının sabit olmaması ve iki para birimi arasında birçok kuru bulunması nedeniyle karmaşık bir hale gelmektedir.

Çeviride, hangi hesapların hangi kurla çevrileceği konusunda tartışmalar mevcuttur. Diğer bir tartışmalı konu da, çevrim sonucu ortaya çıkan kur farklarının nasıl raporlanacağına ilişkindir. Bu nedenle çeviride kullanılacak yöntemlerin belirlenmesi ve dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanması gereklidir.

Yabancı paralı finansal tabloların çevirisinde dört tane yöntem kullanılmaktadır. Bunlar;

¹¹⁸ TMS 21, M. 23, s. 7, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (çevrim içi: 10.07.2012 Güncel).

- Cari-cari olmayan yöntem,
- Parasal-parasal olmayan yöntem,
- Geleneksel yöntem ve
- Dönem sonu kuru yöntemidir.

2.3.1.1. Cari - Cari Olmayan Yöntem

Bu yönteme göre bilançodaki cari kalemler cari kurla (bilanço tarihindeki kur), cari olmayan kalemler ise tarihi kurla (işlem tarihindeki kur) çevrilir. Gelir tablosu kalemleri için öngörülen kur ortalama kurdur. Amortisman gideri için ise tarihi kur öngörülmektedir. Bu durumda, amortisman gideri için tarihi kur ilgili sabit kıymetin satın alındığı tarihteki kurdur¹¹⁹.

Bu yöntemde yedek akçeler ve dönem karından oluşan dağıtılmamış karlar/zararlar bilançonun aktif ve pasifini dengeleyen kalem olarak dikkate alınır. Çevrim kazanç ve kayıpları öz kaynaklar içinde birikmiş çevrim kazanç/kayıpları hesabında izlenir¹²⁰.

Bu yöntem, finansal tabloların çevirisinde kullanılan ilk ve en eski yöntemdir. 1960'lı yıllardan sonra yöntem eleştiriler almaya başlamıştır. Bu yöntemde, uzun vadeli borçların döviz kuru değişikliklerinden etkilenmediği kabul edilerek tarihi kurla çeviriye tabi tutulması, eleştirilere sebep olmuştur. Yabancı paralı uzun vadeli borçların tarihi kurdan çevrilmesi, mali tablo kullanıcılarını yanlış yönlendirmektedir¹²¹. Aynı durum uzun vadeli alacaklar için de söz konusudur¹²².

¹¹⁹ Saudugaran, Shahrokh, M., (2002), International Accounting: A User Perspective, Cincinnati: South Western College Publishing, 2001, s. 62-63.

¹²⁰ Kadir DABBAĞOĞLU, "Mali Tabloların Yabancı Para Cinsinden Yeniden Düzenlenmesi", Vergi Dünyası Dergisi, İstanbul, Nisan 2007, Sayı: 306, s. 7.

¹²¹ Özgür ÇATIKKAŞ, Yıldırım Ercan ÇALIŞ, E-Yaklaşım, Mart 2008, Sayı: 56.

¹²² Aydın KARAPINAR, "Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi ve Kullanılan Yöntemler", <http://www.mevzuatdergisi.com/1998/10a/01.htm>, (çevrim içi: 20.06.2012 güncel).

Bu yöntem stokların ve uzun vadeli borçların değerlendirilmesinde başarısız olduğundan dolayı 1965 yılından sonra önemini yavaş yavaş yitirmeye başlamıştır. Bu yüzden artık günümüzde bu yöntem kullanılmamaktadır¹²³.

Cari-cari olmayan yönetime ilişkin bir örnek aşağıda yer almaktadır:

X Anonim Şirketinin 31.12. 2011 Tarihli Bilançosu (000\$)

DÖNEN VARLIK	280.000	KISA VADELİ YABANCI KAYNAK	130.000
Nakit ve Nakit Benzerleri	30.000		
Alacaklar	90.000	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK	200.000
Stoklar	160.000		
DURAN VARLIKLAR	315.000	ÖZ KAYNAK	265.000
Demirbaş	350.000	Sermaye	160.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(35.000)	Dağıtılmamış Karlar	105.000
AKTİF TOPLAMI	595.000	PASİF TOPLAMI	595.000

İşletme, demirbaşı 13.01.2011 tarihinde satın almıştır. Uzun vadeli yabancı kaynağın elde edilme tarihi ise 10.01.2011'dir.

X Anonim Şirketinin Gelir Tablosu (000\$)

Net Satışlar	970.000
Satışların Maliyeti (-)	690.000
Brüt Satış Karı	280.000
Faaliyet Giderleri (-)	113.750
Amortisman Giderleri (-)	35.000
Vergi Öncesi Kar	131.250
Vergi (%20)	26.250
Net Kar	105.000

¹²³ A.g.e., Sayı: 10. s. 1-11.

Kurlar, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası veri setinden elde edilmiştir.

01.01.2011 1\$= 1,5376 TL

10.01.2011 1\$= 1,5571 TL

13.01.2011 1\$= 1,5619 TL

31.12.2011 1\$= 1,8889 TL

2011 yılı ortalama 1\$= 1,6700 TL

Gelir Tablosunun Çevrilmesi

Net Satışlar	970.000	1,6700	1.619.900
Satışların Maliyeti (-)	690.000	1,6700	1.152.300
Brüt Satış Karı	280.000		467.600
Faaliyet Giderleri (-)	113.750	1,6700	189.963
Amortisman Giderleri (-)	35.000	1,5619	54.667
Vergi Öncesi Kar	131.250		222.971
Vergi (%20)	26.250		44.594
Net Kar	105.000		178.377

X A.Ş. 31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇONUN ÇEVİRİLMESİ			
		Kur	
DÖNEN VARLIK	280.000		528.892
Nakit ve Nakit Benzerleri	30.000	1,8889	56.667
Alacaklar	90.000	1,8889	170.001
Stoklar	160.000	1,8889	302.224
DURAN VARLIKLAR	315.000		491.999
Demirbaş	350.000	1,5619	546.665
Birikmiş Amortismanlar (-)	(35.000)	1,5619	(54.667)
AKTİF TOPLAMI	595.000		1.020.891
KISA VADELİ YABANCI KAYNAK	130.000	1,8889	245.557
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK	200.000	1,5571	311.420
ÖZ KAYNAK	265.000		424.393
Sermaye	160.000	1,5376	246.016
Dağıtılmamış Karlar	105.000		178.377
Yabancı Para Dönüştürme Karı			39.521
PASİF TOPLAMI	595.000		1.020.891

Yabancı para dönüştürme karı 39.521 TL, bilanço eşitliğinden yararlanılarak bulunmuştur. Dağıtılmamış karlar kalemi ise gelir tablosundan elde edilmiştir.

2.3.1.2. Parasal - Parasal Olmayan Yöntem

Bu yönteme göre parasal kalemler cari kurdan, parasal olmayan kalemler ise tarihi kurdan çevrilir. Gelir tablosu kalemleri ortalama kurdan çevrilir. Sadece satılan malın maliyeti ve amortisman gideri için tarihi kur öngörülmüştür¹²⁴.

1965 yılından sonra popülerlik kazanan bu yöntem, 1970'li yılların sonuna kadar uygulanmıştır. Ancak günümüzde uygulanan bir yöntem değildir¹²⁵. Parasal-parasal olmayan çevrim yöntemi, kurların temel alınarak çevrilmesine değil, mali tablo kalemlerinin parasal-parasal olmayan sınıflandırılması esas alınarak yapılmaktadır. Dolayısı ile bu yöntem bilançoda varlık ve borçların doğru ve gerçeğe uygun değerleri ile gösterilmesini engelleyebilir. Yöntemin, bir diğer sakıncası da, gelir tablosunun çevrilmesinde ortaya çıkmaktadır. Satışlar kalemi cari kurdan, satışların maliyeti kalemi ise tarihi kur dikkate alınarak çevrildiğinden, fiyatların sürekli düştüğü bir ekonomide, aradaki fark brüt satış karını arttırıcı bir etken olarak ortaya çıkmaktadır.¹²⁶

UMS 21 de önemli bir uygulama da yüksek enflasyonlu dönemlerde faaliyette bulunan şirketler finansal raporlama işleminde, önce finansal tablolarını enflasyon muhasebesine göre düzeltmeli sonra çevrim işlemi yapmalıdır. Yabancı para ile gerçekleştirilen işlemlerde, muhasebeleştirmede esas alınacak kur, işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kurdur. Parasal kalemler, kapanış kurundan veya dönem sonu kurundan çevrilmelidir. Parasal olmayan varlıklar için edinim günündeki kur oranı geçerlidir¹²⁷.

Parasal-parasal olmayan kalemler yöntemine ilişkin bir örnek aşağıda yer almaktadır:

¹²⁴ Frederick D.S. CHOI, Carol Ann FROST, Gary K. MECK, "International Accounting", 4. bs., New Jersey, Pearson Education Inc., 2002, s. 210.

¹²⁵ Aydın KARAPINAR, A.g.e., s. 1-11.

¹²⁶ Fatih YILMAZ, "Mali Tabloların Farklı Para Birimlerine Dönüştürülmesi", İstanbul, ARC Yayınları, s.16-17.

¹²⁷ TMS 21, M. 43, s. 10, 31/12/2005 Tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (çevrim içi: 01.01.2012 Güncel).

X Anonim Şirketinin 31.12. 2011 Tarihli Bilançosu (000\$)

DÖNEN VARLIK	280.000	KISA VADELİ YABANCI KAYNAK	130.000
Nakit ve Nakit Benzerleri	30.000		
Alacaklar	90.000	UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK	200.000
Stoklar	160.000		
DURAN VARLIKLAR	315.000	ÖZ KAYNAK	265.000
Demirbaş	350.000	Sermaye	160.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(35.000)	Dağıtılmamış Karlar	105.000
AKTİF TOPLAMI	595.000	PASİF TOPLAMI	595.000

İşletme, demirbaş 13.01.2011 tarihinde satın almıştır. Stokların satın alınma tarihi 23.02.2011'dir.

X Anonim Şirketinin Gelir Tablosu (000\$)

Net Satışlar	970.000
Satışların Maliyeti (-)	690.000
Brüt Satış Karı	280.000
Faaliyet Giderleri (-)	113.750
Amortisman Giderleri (-)	35.000
Vergi Öncesi Kar	131.250
Vergi (%20)	26.250
Net Kar	105.000

Kurlar, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası veri setinden elde edilmiştir.

01.01.2011 1\$= 1,5376 TL

13.01.2011 1\$= 1,5619 TL

23.02.2011 1\$= 1,5857 TL

31.12.2011 1\$= 1,8889 TL

2011 yılı ortalama 1\$= 1,6700 TL

Gelir Tablosunun Çevrilmesi

Net Satışlar	970.000	1,6700	1.619.900
Satışların Maliyeti (-)	690.000	1,5857	1.094.133
Brüt Satış Karı	280.000		525.767
Faaliyet Giderleri (-)	113.750	1,6700	189.963
Amortisman Giderleri (-)	35.000	1,5619	54.667
Vergi Öncesi Kar	131.250		281.138
Vergi (%20)	26.250		56.228
Net Kar	105.000		224.910

X A.Ş. 31.12.2011 TARİHLİ BİLANÇONUN ÇEVİRİLMESİ			
		Kur	
DÖNEN VARLIK	280.000		480.380
Nakit ve Nakit Benzerleri	30.000	1,8889	56.667
Alacaklar	90.000	1,8889	170.001
Stoklar	160.000	1,5857	253.712
DURAN VARLIKLAR	315.000		491.999
Demirbaş	350.000	1,5619	546.665
Birikmiş Amortismanlar (-)	(35.000)	1,5619	(54.667)
AKTİF TOPLAMI	595.000		972.379
KISA VADELİ YABANCI KAYNAK	130.000	1,8889	245.557
UZUN VADELİ YABANCI KAYNAK	200.000	1,8889	377.780
ÖZ KAYNAK	265.000		349.042
Sermaye	160.000	1,5376	246.016
Dağıtılmamış Karlar	105.000		224.910
Yabancı Para Dönüştürme Karı			(121.885)
PASİF TOPLAMI	595.000		972.379

2.3.1.3. Geleneksel (Geçici) Yöntem

Geçici yöntem olarak da adlandırılan bu yöntemde, yabancı şirketin işlemleri, ana şirket tarafından yapılmış gibi kabul edilir. Ana şirketin yabancı işletmenin yaptığı işlemleri yansıtabilmesi için, ana şirketle yabancı şirket arasında direkt ilişkinin bulunması veya aralarında düzenli nakit akışının sağlanması gereklidir¹²⁸.

Bu yönteme göre, bilançoda maliyet bedelleriyle yer olan kalemler(maddi duran varlıklar; arazi ve arsalar, binalar) tarihi kurla, net gerçekleşebilir değeri veya piyasa değeriyle yer alan kalemler(stoklar) ise cari kurla çevrilir¹²⁹. Çeviri kazanç ve kayıpları gelir tablosunda çevrim kazanç/kayıpları hesabında izlenir¹³⁰.

Bu yöntemde çeviride kullanılacak kur, yabancı işletmenin her bir kalemi için kullandığı değerlendirme ölçüsüne göre belirlenmektedir. Böylece, bağlı ortaklığın varlıkları ve borçlarını değerlemede kullandığı muhasebe ilkeleri korunmuş olmaktadır¹³¹.

Geleneksel yöntem, parasal- parasal olmayan yöntemle büyük ölçüde aynı sonuçları verir. Yöntemler arasındaki farklılık, parasal olmayan kalemlerin bilançoda maliyet bedellerinden başka bir bedelle yer almasından kaynaklanır. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, bu yöntemler birbirlerinin aynı yöntemler değildir. Enflasyon muhasebesi uygulandığında, geleneksel yöntem dönem sonu kuru yöntemi ile aynı sonuçları verecektir.

Geleneksel yöntem, ağırlıklı olarak 1970'li yıllardan sonra kullanılmaya başlanmıştır. 1980'li yılların başına kadar özellikle Amerika'da en çok bu yöntem kullanılmıştır. Yöntemin kullanılmasına devam edilmektedir. Ancak çoğu ülkede kullanımı belirli koşullara bağlanmıştır.

¹²⁸ Nalan AKDOĞAN, Nejat TENKER, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s. 453.

¹²⁹ Kadir DABBAĞOĞLU, A.g.e., Sayı: 306.

¹³⁰ Fatih YILMAZ, A.g.e., s. 16-17

¹³¹ Aydın KARAPINAR, A.g.e., s. 1-11.

2.3.1.4. Dönem Sonu Kuru Yöntemi

Bu yöntemde bilanço ve gelir tablosunun çevrilmesinde farklı kurlar kullanılmaktadır. Bilanço kalemlerinden öz kaynaklar dışındaki aktif ve pasif hesaplar dönem sonu kuru ile, öz kaynak kalemleri ise kendi içerisinde farklı kurlar ile çevrilmektedir. Buna göre dağıtılmamış karlar, nominal sermaye ve geçmiş yıllar karları tarihi kurla, dönem karı ise ortalama kurla çevrilir¹³².

Gelir tablosunun bilanço ile ilgili hesapları (amortisman, menkul değerler), bilanço hesaplarının çevrilmesinde kullanılan kurlarla çevrilir. Bilanço hesaplarıyla ilgili olmayan gelir ve gider hesapları ise, gerçekleştikleri gündeki kurlarla ya da ortalama kurlarla çevrilir¹³³.

Dönem sonu kuru yöntemi, fonksiyonel para biriminin yabancı para olduğu durumlarda da kabul edilen bir yöntemdir. Bu metodun temeli, yabancı işletmenin ana firmanın operasyonlarının bir parçası değil de ayrı bir işletme olarak görüldüğü net yatırım kavramıdır¹³⁴.

Bu metodun tercih edilmesinin sebebi, yabancı işletme hakkında sağlanan bilgilerin işletmenin bulunduğu çevredeki yaratılan sonuçları ekonomik, politik ve hukuksal ilişkileri içermekte olmasıdır. Bu yaklaşımın altındaki mantık, yabancı para cinsinden borçların, yabancı para cinsinden gelir getiren aktiflerin satın alınmasında kullanıldığıdır. Net aktifler yabancı para riskinden etkilenecek ve bu etki ana firma tarafından görülecektir¹³⁵.

Dönem sonu kuru yönteminin uygulanması, tarihi kurların takibini gereksiz kıldığı için oldukça kolay bir yöntemdir. Günümüzde, ülkelerin büyük bir kısmı bu yöntemi benimsemiştir. Bununla birlikte, geleneksel yöntemin kullanılmasına da izin verilmektedir. Ancak bu yöntemler, birbirlerinin alternatifini olarak ele alınmamaktadır.

¹³² İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu (2006), “Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler”, <http://www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform>, (çevrim içi: 25.05.2012).

¹³³ Handan SÜMER GÖĞÜŞ, Yönetim Dergisi, “Uluslar arası Muhasebe Standardı (UMS) 21’e Eleştirel Bir Yaklaşım”, Şubat, Sayı: 53, s. 29-39.

¹³⁴ Özgür ÇATIKAŞ, A.g.e., Sayı: 56.

¹³⁵ Özgür ÇATIKAŞ, Yıldırım Ercan ÇALIŞ, A.g.e., Sayı: 56.

Kullanımları, yatırım yapan işletme ve yabancı işletme arasındaki ilişkiye göre belirlenmektedir¹³⁶.

Bu yöntemin işleyişi aşağıdaki gibidir:

Aktif	C Şirketi 31/12/2011 Tarihli Bilançosu	Pasif
Kasa.....	120.000	Borçlar..... 80.000
Alacaklar.....	95.000	Sermaye..... 100.000
Stoklar.....	145.000	Dönem Karı..... 240.000
Duran Varlıklar(Net).....	60.000	
Toplam	420.000	420.000

Döviz kurlarının aşağıdaki gibi olduğunu düşünürsek,

Dönem Başı Kuru 1\$= 1.3756

Dönem Sonu Kuru 1\$= 1.3481

Yılın Ortalama Kuru 1\$= 1.3343

Gelir Tablosunun Çevrimi

ABC Şirketi 31/12/2011 Dönemi Gelir Tablosu

	TL	Döviz Kuru	\$ Çevrimi
Satışlar	1.200.000	1,3343	899.381
S.Malın Maliyeti	840.000	1,3343	629.567
Brüt Satış Karı	360.000	1,3343	269.814
Faaliyet Gideri	110.000	1,3343	82.443
Faaliyet Karı	250.000	1,3343	187.371
Faaliyet Dışı Gider	10.000	1,3343	7.495
Dönem Karı	240.000	1,3343	179.876

- Gelir tablosu dönemin ortalama kuru ile çevrilmiştir.

¹³⁶ Aydın KARAPINAR, Ag.e., s. 1-11.

Bilançonun Çevrimi:

	TL	Döviz Kuru	\$ Çevrimi
Kasa	120.000	1,3481	89.014
Alacaklar	95.000	1,3481	70.469
Stoklar	145.000	1,3481	107.558
Duran Varlıklar(net)	60.000	1,3481	44.507
Aktif Toplam	420.000		311.548
Borçlar	80.000	1,3481	59.342
Sermaye	100.000	1,3756	72.695
Dönem Karı	240.000	1,3343	179.876
Pasif Toplam	420.000		311.913

Fark (Çeviri Kaybı) (365) \$

365 \$ Çevirme Kur Farkı aşağıdaki gibi açıklanabilir:

Dönem karının çevriminde olumlu fark	: 179.876x(1,3481-1,3343)=2.491
Tarihi kurla değerlendirilen sermayenin kaybı	: 72.695x(1,3481-1,3756)=(2.126)
Çeviri Düzeltme Hesabı	: 365

Çeviri kazanç veya kaybı şöyle de hesaplanabilir:

Aktif Toplamı	: 420.000/1,3481	= 311.548 \$
Borçlar Toplamı	: 80.000/1,3481	= 59.342 \$
Ödenmiş Sermaye	: 100.000/1,3756	= 72.695 \$
Dönem Karı	: 240.000/1,3343	= 179.876 \$
Borçlar ve Özkaynaklar Toplamı		= 311.913 \$
Fark (Çeviri Kaybı)		= (365\$)
Pasif Toplamı		= 311.548 \$

Gelir tablosu dönem sonu kuru ile çevrilmiş olsaydı çeviri farkı aşağıdaki gibi olacaktı:

Aktif Toplamı	: 420.000/1,3481	= 311.548 \$
Borçlar Toplamı	: 80.000/1,3481	= 59.342 \$
Ödenmiş Sermaye	: 100.000/1,3756	= 72.695 \$
Dönem Karı	: 240.000/1,3481	= 178.028 \$
Borçlar ve Özkaynaklar Toplamı		= 310.065 \$
Fark (Çeviri Kazancı)		= 1.483\$
Pasif Toplamı		= 311.548 \$

Her iki durumda çeviriden doğan çeviri farkları öz kaynaklar grubunda gösterilmelidir.

Sonuç olarak UMS ve bu standarda uyumlu olarak hazırlanmış TMS 21, finansal tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemini benimsemiştir. Gelir ve giderler işlem tarihindeki döviz kurlarından veya ortalama kurdan, bilançonun aktif ve pasif hesapları ise kapanış kurundan çevrilir¹³⁷.

Tablo 1’de, her bir yöntemin esas alınmasında bilanço ve gelir tablolarının çevirisinde kullanılacak kurlar görülmektedir:

¹³⁷ <http://www.denetimnet/userfiles/documents/ufrs/20011>, (Çevrim içi 01.02.2011).

Tablo 1¹³⁸
Bilanço Kalemlerinin Çevirisinde Uygulanacak Kurlar

Bilanço Kalemleri	Cari-Cari Olmayan Yöntem		Parasal-Parasal Olmayan Yöntem		Geleneksel Yöntem		Dönem Sonu Kuru Yöntemi	
	Tarihi Kur	Dönem Sonu Kuru	Tarihi Kur	Dönem Sonu Kuru	Tarihi Kur	Dönem Sonu Kuru	Tarihi Kur	Dönem Sonu Kuru
AKTİF								
Hazır Değerler		X		X		X		X
Menkul Kıymetler								
Hisse Senedi Maliyet Bedeli		X	X		X			X
Hisse Senedi Pazar Fiyatı		X	X			X		X
Alacaklar		X		X		X		X
Stoklar								
Stoklar Maliyet Bedeli		X	X		X			X
Stoklar Pazar Fiyatı		X	X			X		X
Peşin Ödenmiş Giderler		X	X		X			X
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	X		X		X			X
Birikmiş Amortisman	X		X		X			X
PASİF								
Satıcılar, Borç, Kısa Vadeli Krediler		X		X		X		X
Gider Tahakkukları		X		X		X		X
Peşin Tahsil Edilmiş Gelirler		X	X		X			X
Tedavüldeki Tahviller	X			X		X		X

¹³⁸Yabancı Ülkelerdeki Yavru Şirketlerin Konsolide Mali Tablolarda Yer Alması” , http://www.borsamania.net/okul/temel_analiz/yabanci.html, (çevrim içi: 30.05.2012).

Tablo 2¹³⁹:
Gelir Tablosu Kalemlerinin Çevirisinde Uygulanacak Kurlar

Gelir Tablosu Kalemleri	Cari-Cari Olmayan Yöntem	Parasal-Parasal Olmayan Yöntem	Geleneksel Yöntem	Dönem Sonu Kuru Yöntemi
Satışlar	Ortalama Kur	Ortalama Kur	Ortalama Kur-Tarihi Kur	Ortalama Kur-Dönem Sonu Kur
Satılan Malın Maliyeti	Ortalama Kur	Tarihi Kur	Tarihi Kur	Ortalama Kur-Dönem Sonu Kur
Amortisman Giderleri	Tarihi Kur	Tarihi Kur	Tarihi Kur	Ortalama Kur-Dönem Sonu Kur
İtfa Payları	Tarihi Kur	Tarihi Kur	Tarihi Kur	Ortalama Kur-Dönem Sonu Kur
Çeşitli Giderler	Ortalama Kur	Ortalama Kur	Ortalama Kur-Tarihi Kur	Ortalama Kur-Dönem Sonu Kur
Çeşitli Gelirler	Ortalama Kur	Ortalama Kur	Ortalama Kur-Tarihi Kur	Ortalama Kur-Dönem Sonu Kur
Duran Varlık Satış K/Z	Tarihi Kur	Tarihi Kur	Tarihi Kur	Ortalama Kur-Dönem Sonu Kur

2.4. Yabancı Ülke Uygulamaları

2.4.1. Amerika Uygulaması

Amerika’da finansal tabloların çevrilmesinde 1930 - 1960 yılları arasında kullanılan ilk yöntem cari cari olmayan yöntemdir. 1960 yılından sonra yöntemin eleştirilen uygulamalarına çözüm getirilmiş ve 1975’te, Yabancı Paralı İşlemlerin ve Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi ve Muhasebeleştirilmesi Standardı (FASB 8) yayınlanmıştır. FASB 8, yabancı işletmenin gelir ve giderlerini belirlemedeki

¹³⁹ A.g.e., (30.05.2012).

değerleme ölçüler ve ilkelerinin çeviri sürecinden etkilenmemesi gereği üzerinde durmuştur. Birçok alternatif değerlendirildikten sonra, FASB bu amaca en uygun yöntem olarak geleneksel yöntemi benimsemiştir.

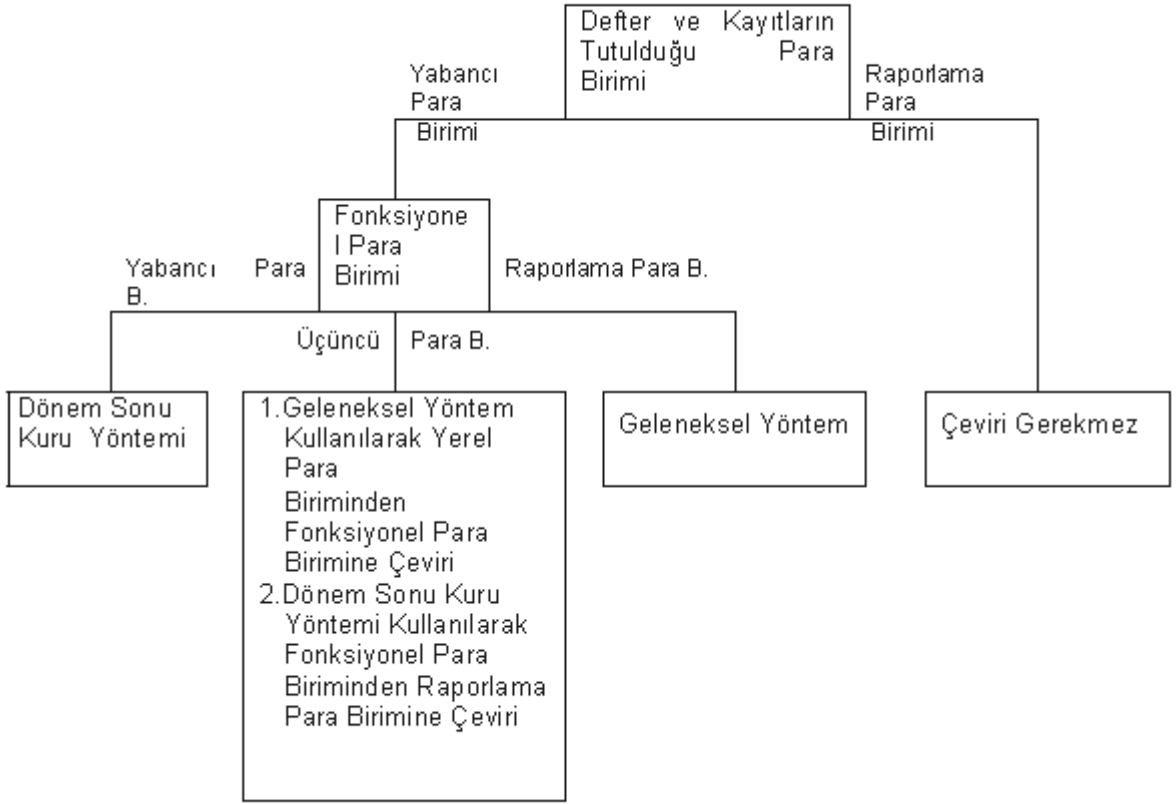
FASB 8 uygulanmaya girdikten sonra çeşitli konularda eleştirilmeye başlanmıştır. Eleştirilen temel konular, devir hızı oldukça yüksek olan stokların tarihi kurla çeviriye tabi tutulması ve bu kurların takibinin zor olmasıdır. Duran varlıkların ise tarihi kurla çevrilirken, uzun vadeli yabancı kaynakların cari kurla çeviriye tabi tutulması ve FASB 8'nin yürürlükten kaldırılmasına neden olan, çeviri kazanç ve kayıplarının direkt olarak gelir tablosuna alınmasıdır. Çeviri kazanç ve kayıplarının, gelir tablosuna alınması, firma faaliyetlerinden etkilenmeden, döviz kurlarındaki değişmeye bağlı olarak çeviri kazanç veya kaybının büyük ölçüde dalgalanması anlamına gelmektedir. Standart uygulandığında, işletmelerin karlarında, döviz kuru değişikliklerinden dolayı, büyük ölçüde dalgalanmalar görülmeye başlanmıştır¹⁴⁰. Karların oluşumunun işletme faaliyetlerinden çok, döviz kuru değişikliklerine bağlanması standardın eleştirildiği ve değişmesine neden olan temel neden olmuştur.

Bu eleştiriler sonucunda yapılan çalışmalar ile, 1981 yılında FASB 52 Yabancı Paralı Çeviri adlı standart yayınlanmıştır.

FASB 52, finansal tabloların çevirisinde hem geleneksel yöntemin hem de dönem sonu kuru yönteminin kullanılmasına izin vermiş ve bu yöntemlerin hangi durumlarda kullanılacağına dair açıklamalar getirmiştir. FASB 52, halen Amerika'da yürürlükte olan ve uygulamalara yön veren bir standarttır. Bu standarda göre ana işletme, fonksiyonel para birimini belirlendikten sonra, finansal tabloların çevirisinde kullanacağı yöntemin geleneksel yöntem mi, dönem sonu kuru yöntemi mi olduğuna karar vermektedir. Bunun nasıl belirleneceği, Şekil 2'de yer almaktadır¹⁴¹:

¹⁴⁰ M. Fisher N. , J. Taylor W. Ve Leer J. A., Advanced Accounting, Cincinnati 1993, s. 662.

¹⁴¹ Radebaugh L. H. Ve Gray S. J., International Accounting and Multinational Enterprises, New York 1993, s. 348.



Şekil 2 : Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi

Şekil 2’de de görüldüğü gibi, yabancı işletme, kayıtlarını yabancı para birimi üzerinden tutabileceği gibi, ana işletmenin para birimi üzerinden (raporlama para birimi) de tutabilir. Kayıtlar, raporlama para birimi üzerinden tutuluyorsa, finansal tabloların çevirisine gerek yoktur. Ancak, kayıtlar yabancı para birimi üzerinden tutuluyorsa, fonksiyonel para biriminin ne olduğuna karar vermek gerekir.

FASB 52, hem geleneksel hem de dönem sonu kuru yöntemine izin vermektedir. Bu yöntemlerin hangisinin kullanılacağını belirlenmesi ise, defter ve kayıtların tutulduğu para birimine ve fonksiyonel para birimin ne olduğuna bağlı olarak değişmektedir.

TMS ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri (GAAP) arasında sadece çevrim konusunda değil genel kapsamda da önemli farklar bulunmaktadır. GAAP,

muhasabe temel kavramları çerçevesinde oluşan ve muhasabe uygulamalarının kavramsal dayanağı olarak kabul edilen muhasabe ilkeleridir¹⁴². TMS ile GAAP arasındaki farkların, IASB ile FASB arasında yürütülen uyumlaştırma çalışmaları ile asgariye indirilmesi veya sıfırlanması amaçlanmaktadır¹⁴³.

TMS ve GAAP arasındaki farklar şunlardır¹⁴⁴:

- i. Gelirlerin tahakkuku konusunda GAAP daha ayrıntılı ve sektöre özeldir.
- ii. Gider tahakkuklarında dönemlere ve firmaların tahakkuk ettirebileceği gider tutarlarına ilişkin farklılıklar vardır.
- iii. GAAP tarafından özkaynak olarak tahakkuk ettirilen bazı finansal enstrümanlar TMS tarafından borç olarak tahakkuk ettirilir.
- iv. TMS konsolidasyona şirketin diğer firmanın finansal ve faaliyet politikaları üzerindeki kontrol gücüne göre izin verir.
- v. TMS stok maliyetlendirmesinde son giren ilk çıkar yöntemine göre fiyat belirlenmesine (LIFO'ya) izin vermez.

21 No'lu Muhasebe Standardı'nın konusunda da, yani finansal tabloların bir başka para birimine çevrilmesinde de IAS ile GAAP arasında farklılıklar bulunmaktadır.

IASB ve FASB, Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) ve GAAP'ı birbirine yaklaştırmak ve birleştirmek için ortak çalışmalarını sürdürmektedirler. Standartlardaki farklılıkların giderilerek tek bir standart setinin oluşturulması dünya ekonomisi için mutlaka çok önemli bir gelişme olmaktadır.

¹⁴² Orhan SEVİLENGÜL, Genel Muhasebe, Ankara: Gazi Kitapevi, 2009, S. 23.

¹⁴³ Epstein, Ralph Nach, Steven M. Bragg Wiley GAAP 2010: Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, John Wiley & Sons Inc., 2009, Appendix B.

¹⁴⁴ Epstein, Ralph Nach, Steven M. Bragg Wiley, A.g.e., s. 61.

2.4.2. İngiltere Uygulaması

Amerika'da olduğu gibi İngiltere'de de 1960 yılına kadar cari-cari olmayan yöntem kullanılmıştır. 1960'tan sonra İngiltere'deki uygulamalar Amerika'dakinden farklı yönde gelişmeye başlamıştır. İngiltere, 1977 yılında, Muhasebe Standartları Kurulu (IASC) tarafından yayınlanan ED 21 ile konuya ilişkin bir düzenleme yapmış ancak kullanılacak yönetim ne olacağını belirtmemiştir. Böylece, yöntem seçimi, firmalara bırakılmıştır. Firmaların çoğunluğunun tercihi ise dönem sonu kuru yöntemi lehinde olmuş ancak az da olsa diğer yöntemler de kullanılmaya devam edilmiştir¹⁴⁵.

1983'te İngiltere Muhasebe Standartları Kurulu uygulama birliğini sağlamak için Yabancı Para Çevirisi Standardı (SSAP 20) yayınlamıştır. Standart, yabancı paralı finansal tabloların çevirisinde, yatırımcı ve yatırım yapılan firma arasındaki ilişkiye bağlı olarak ya geleneksel yöntemin ya da dönem sonu kuru yönteminin kullanılmasına izin vermiştir. SSAP 20, halen yürürlükte olan ve İngiltere uygulamasına yön veren bir standarttır.

SSAP 20, FASB 52 ile büyük benzerlikler taşımaktadır. SSAP 20, FASB 52 kadar detaylı ve kesin hükümler taşımamaktadır. Ancak uygulama sonuçları itibarıyla birbirleriyle farklılaşan yanları pek yoktur. İki standart arasındaki hem kavramsal hem de yöntem bakımından var olan farklılıklar aşağıda incelenmiştir¹⁴⁶:

i. Yöntemlerin Belirlenmesi: Her iki standartta hem geleneksel hem de dönem sonu kuru yönteminin kullanılmasına izin vermektedir. Kullanılacak yöntem, FASB 52'de fonksiyonel para birimine bağlanmıştır. Fonksiyonel para birimi ise asıl olarak firmalar arasındaki ilişkiye göre belirlenmektedir. SSAP 20, fonksiyonel para birimi gibi bir kavram kullanmamakla birlikte, FASB 52'ye benzer bir şekilde, yöntemin belirlenmesini direkt olarak işletmeler arasında var olan ilişkiye bağlamaktadır.

ii. Gelir Tablosunun Çevrilmesi: Dönem sonu kuru yöntemi kullanıldığında FASB 52'ye göre işlem tarihinde geçerli olan kura veya dönem ortalama kuruna göre çevrilir. SSAP 20 ise, gelir tablosunun çevrilmesinde işlem tarihinde geçerli olan kur

¹⁴⁵ T.W. McRae Ve D.P Walker, Foreign Exchange, London, 1996, s. 50.

¹⁴⁶ Buckley, Adrian Multinational Finance, New York, 1993, s. 141-142.

veya dönemin ortalama kurunun kullanılmasına izin vermekle birlikte dönem sonu kurunun da kullanılmasına izin vermektedir. Ancak, seçilen metot bir dönemden diğerine değiştirilmeden tutarlı bir şekilde uygulanmak zorundadır.

iii. Hiper-Enflasyonist Ekonomi: FASB 52 göre hiper enflasyon tanımlanmış ve hiper enflasyonist ekonomide faaliyet gösteren yabancı işletmenin finansal tablolarının geleneksel yöntem kullanılarak çevrileceğini belirtmiştir. SSAP 20 ise, hiper enflasyona ilişkin bir tanım yapmamıştır. Ancak hiper enflasyonist ekonomide faaliyet gösteren yabancı işletmenin finansal tablolarının çevrilmeden önce, mümkünse cari fiyat düzeyine göre düzeltilmesini ve daha sonra dönem sonu kuru yöntemi kullanılarak çevrilmesini tavsiye etmektedir.

iv. Finansal Tabloların Çevirisinden Doğan Çeviri Kazanç ve Kayıpları: FASB 52'ye göre çeviri kazanç ve kayıpları özkaynak grubu içerisinde ayrı bir grup olarak raporlanmalıdır. SSAP 20 ise, çeviri kazanç ve kayıplarının düzeyinin açıklanmasını gerektirmemektedir. Yani işletmeler, özkaynak içerisinde çeviri kazanç ve kayıpları için ayrı bir grup açmak zorunda değildirler. Ancak firmaların grup yedeklerindeki değişiklikleri açıklamaları gerekmektedir.

2.4.3. Avrupa Topluluğu Ülkeleri Uygulaması

Avrupa Topluluğu, konsolide finansal tablolara ilişkin bir yönerge yayınlamıştır. Ancak bu yönerge, finansal tabloların çevirisine ilişkin hükümler taşımamaktadır. Bu nedenle ülke uygulamaları birbirlerinden farklılıklar taşımaktadır. İngiltere, İrlanda, Hollanda gibi ülkelerin konuya ilişkin standartları olmasına rağmen, Fransa ve Almanya gibi diğer ülkelerin herhangi bir standartlarının olmadığı görülmektedir.

Çoğu Avrupa ülkesinde hem dönem sonu kuru yönteminin hem de geleneksel yöntemin kullanılmasına izin verilmektedir. Bununla birlikte en çok kullanılan yöntem dönem sonu kuru yöntemidir. Bunun tek istisnası Almanya'dır. Almanya'da firmalar 1990'lı yılların başlarına kadar ağırlıklı olarak geleneksel yöntemi kullanmışlardır¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Nobes, Christopher, International European Financial Statements Toward, London, 1994, s. 96-102.

Ancak, bu yıllardan sonra yavaş yavaş dönem sonu kuru yöntemi ağırlık kazanmaya başlamıştır.

Fransa, hem dönem sonu kuru yöntemi hem de geleneksel yöntem kullanılmaktadır. Kullanılacak yöntem, FASB ve SSAP'dekine benzer şekilde ana firma ve yavru firma arasındaki ilişkiye bağlanmıştır. Yavru firmanın faaliyetlerini ana firma ile entegre şekilde yürütmesi halinde geleneksel yöntem, faaliyetlerini ana firmadan bağımsız olarak yürütmesi halinde dönem sonu kuru yöntemi kullanılmaktadır¹⁴⁸.

¹⁴⁸ A.g.e., s. 67.

3. UYGULAMA

Bu bölümde, ülkemizde de halen kullanılan finansal tabloların çeviri yöntemlerinden dönem sonu kuru yöntemi kullanılmıştır.

XYZ İşletmesi'nin **Mali Mevzuata** göre hazırlanmış 31.12.2011 tarihli TL Bilançosu aşağıdaki gibidir:

		Satıcılar	103.000
Kasa ve Bankalar	6.000		
Menkul Değerler	9.000	Vergi Karşılıkları	8.850
Ticari Alacaklar	40.000	KıdemTazminatı Karşılıkları	0,00
Stoklar	110.000	Ödenmiş Sermaye	100.000
MaddiDuranVarlıklar	110.000	Net Dönem Karı	8.150
Birikmiş Amortisman	-55.000		
AKTİF TOPLAMI	220.000	PASİF TOPLAMI	220.000

XYZ İşletmesi'nin **Mali Mevzuata** göre hazırlanmış 31.12.2011 yılına ait TL Gelir Tablosu aşağıdaki gibidir:

Satışlar	400.000
Satılan Ticari Malların Maliyeti	-250.000
Brüt Kar	150.000
Dönem Giderleri	-100.000
Faaliyet Karı	50.000
Finansman Giderleri	-27.500
Diğer Gelirler	3.000
Diğer Giderler	-8.500
Vergi Öncesi Kar	17.000
Vergi Gideri (Kurumlar Vergisi)	-8.850
Ertelenmiş Vergi Geliri	0,00
Ertelenmiş Vergi Gideri	0,00
Vergi Sonrası Net Kar	8.150

Bilançooya ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

1- Şirketin bilanço tarihi itibarıyla menkul kıymetleri nominal değeri 9.000 TL olan devlet tahvilinden ibarettir. Bilanço tarihi itibarıyla tahakkuk eden faiz tutarı 3.000 TL'dir. Vergi mevzuatı tahvil faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde tahsil esasını öngörmektedir. Bu durumda tahvilin vergi değeri 9.000 TL olmaktadır. Buna karşılık muhasebe standartlarına göre bilanço değeri 12.000 TL'dir. Çünkü 3.000 TL tutarındaki faiz gelirin tanınmasında muhasebe standartları tahsil esasını değil, tahakkuk esasını öngörür.

2- TMS 39 Finansal Araçlar standardına göre bilanço tarihi itibarıyla ticari alacaklar bugünkü değerleri (indirgenmiş/iskonto edilmiş tutarları) ile değerlendirilir. Ticari alacakların bugünkü değeri 35.000 TL'dir. Mali mevzuat ise senetsiz alacakların nominal değerleri (40.000 TL) üzerinden bilançoda yer almasını öngörür. Bu durumda fark 5.000 TL'dir.

3- Bilanço tarihi itibarıyla, stoklara ilişkin 2 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı kapsamında hesaplanan stokların net gerçekleşebilir değeri 95.000 TL'dir. Mali mevzuat stokların maliyet değeri üzerinden gösterilmesini öngörür. Standart ise stokların maliyet değeri ile net gerçekleşebilir değerinden küçük olanı ile gösterilmesini ister. Bu durumda 15.000 TL stok değer düşüklüğü söz konusudur.

Birim Satış Fiyatı 110 TL, Ticari Mal Stok Miktarı 1.100 Adet, Birim Maliyet 100 TL, Birim Satış Komisyonu 13 TL, Birim Satış İskontosu 10,64 TL olan stokların net gerçekleşebilir değeri aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

Birim Satış Fiyatı – Birim Komisyon – Birim İskonto = 110 – 13 – 10,63 = 86,37 TL Birim Net Gerçekleşebilir Değer

1.100 adet x 86,37 TL = ~ 95.000 TL Stokların Net Gerçekleşebilir Değeri

Net Gerçekleşebilir Değer, maliyet değerinden küçük olduğu için stoklar bilançoda net gerçekleşebilir değeriyle görülecektir. Bu durumda 110.000 – 95.000 = 15.000 TL değer düşüklüğü söz konusudur ve bu tutar üzerinden karşılık ayrılır.

4- Maddi Duran Varlıkların bilanço değeri Mali Mevzuat kapsamında hesaplanan maliyet değeri ile bu değer üzerine yatırım yılında aktifleştirilen, faiz ve kur farkı giderlerinden oluşmaktadır. Yatırımla ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

Yatırıma 01.01.2011 tarihinde başlanmış ve 9 ay sonra, 01.10.2011 tarihinde tamamlanmıştır. 2011 yılında yatırım finansmanından kaynaklanan borçlanma maliyeti 36.000 TL'dir. Şirket yatırım yılında (2011 yılında 12 ay boyunca) tahakkuk eden 36.000 TL tutarındaki bu borçlanma maliyetini, mali mevzuat kapsamında, aktifleştirmiştir. TMS ise ancak yatırım dönemine isabet eden borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine izin vermektedir. Bu durumda yatırım dönemine isabet eden borçlanma maliyeti $(36.000/12) \times 9 = 27.000$ TL olmaktadır. Fark 9.000 TL'dir.

5- TMS 39 Finansal Araçlar standardına göre bilanço tarihi itibarıyla ticari borçlar bugünkü değerleri (indirgenmiş/iskonto edilmiş tutarları) ile değerlendirilir. Ticari borçların bugünkü değeri 96.000 TL'dir. Mali mevzuat ise senetsiz ticari borçların nominal değerleri (103.000 TL) üzerinden bilançoda yer almasını öngörür. Bu durumda fark 7.000 TL'dir.

6- TMS 16'ya göre şirketin Maddi Duran Varlık maliyeti aşağıdaki gibidir:

MDV vergi değeri : 110.000

Aktifleştirme farkı : 9.000

MDV TMS Değeri : 101.000

TMS 16'ya göre şirketin amortismanına tabi Maddi Duran Varlık değeri aşağıdaki gibidir:

MDV TMS Değeri : 101.000

Bakiye (Hurda) Değer : 1.000

Amortismanına Tabi Tutar : 100.000

Amortisman Oranı = $1/\text{Ekonomik Ömür} = 1/4 = \% 25 \rightarrow$ Amortisman Gideri
 $= 100.000 \times \% 25 = 25.000$

Şirketin mali mevzuata göre yaptığı hesaplamalar ise aşağıdaki gibidir:

Maddi Duran Varlık Maliyeti = (110.000 TL x 0,25) x 2 = 55.000 TL

Fark: 55.000 – 25.000 = 30.000 TL.

7- 19 No'lu Çalışanlara Sağlanan Faydalara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardına göre bilanço tarihi itibariyle şirketin, hesaplanan kıdem tazminatı yükümlülüğünün bugünkü değeri 17.500 TL'dir. Kıdem tazminatı karşılığı mali mevzuat açısından, matrahtan indirilemeyecek nitelikte giderdir. Diğer bir ifade ile vergi değeri sıfırdır.

Yukarıdaki açıklamalara göre mali tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uyumlu hale gelebilmesi için yapılması gereken düzeltme kayıtları aşağıdaki gibidir:

		BORÇ	ALACAK
1	MENKUL DEĞERLER	3.000	
	DİĞER GELİR		3.000
2	DÖNEM GİDERLERİ	5.000	
	TİCARİ ALACAKLAR		5.000
3	SMM	15.000	
	STOK		15.000
4	FİNANSMAN GİDERİ	9.000	
	MDV		9.000
5	BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	30.000	
	SMM		30.000
6	TİCARİ BORÇLAR	7.000	
	DÖNEM GİDERLERİ		7.000
7	DÖNEM GİDERLERİ	3.000	
	KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI		3.000

Mali tablolara yansıtılan düzeltme kayıtlarından sonra, TMS 12 kapsamında, ortaya çıkacak olan ertelenmiş vergi ise aşağıdaki gibi hesaplanır ve kaydedilir:

VERGİ ÖNCESİ KAR	17.000	VERGİ MEVZUATINA GÖRE
KKEG	27.250	
MATRAH	44.250	
KURUMLAR VERGİSİ ORANI	0,20	
KURUMLAR VERGİSİ	8.850	
TMS VÖK	10.500	MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE
KKEG	27.250	
MATRAH	37.750	
KURUMLAR VERGİSİ ORANI	0,20	
KURUMLAR VERGİSİ	7.550	
FİİLİ VERGİ	8.850	
TMS VERGİ	7.550	
FARK	1.300	

8	ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.300	
	ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ		1.300

XYZ İŞLETMESİ 31 ARALIK 2011 TARİHLİ TL BİLANÇO

	VERGİ	BORÇ	ALACAK	TMS
KASA VE BANKA	6.000			6.000
MENKUL DEĞERLER	9.000	3.000		12.000
TİCARİ ALACAKLAR	40.000		5.000	35.000
STOKLAR	110.000		15.000	95.000
MDV	110.000		9.000	101.000
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	-55.000	30.000		-25.000
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	0	1.300		1.300
TOPLAM VARLIKLAR	220.000			225.300
TİCARİ BORÇLAR	103.000	7.000		96.000
VERGİ KARŞILIĞI	8.850			8.850
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	0		17.500	17.500
ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ	0			0
ÖDENMİŞ SERMAYE	100.000			100.000
DÖNEM NET KARI/ZARAR	8.150	46.500	41.300	2.950
TOPLAM YABANCI VE ÖZKAYNAK	220.000	87.800	87.800	225.300

XYZ İŞLETMESİ 31 ARALIK 2011 TARİHİNDE SONA EREN YILA

AİT TL GELİR TABLOSU

	VERGİ	BORÇ	ALACAK	TMS
SATIŞLAR	400.000			400.000
SMMM	-250.000	15.000	30.000	-235.000
BRÜT KAR	150.000			165.000
DÖNEM GİDERLER	-100.000	22.500	7.000	-115.500
FAALİYET KARI	50.000			49.500
FİNANSMAN GİDERLERİ	-27.500	9.000		-36.500
DİĞER GELİRLER	3.000		3.000	6.000
DİĞER GİDERLER	-8.500			-8.500
VERGİ ÖNCESİ KAR	17.000			10.500
VERGİ GİDERİ (KURUMLAR VERGİSİ)	-8.850			-8.850
ERTELENMİŞ VERGİ GİDERİ	0			0
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	0		1.300	1.300
VERGİ SONRASI NET KAR	8.150			2.950
		46.500	41.300	

ÇEVİRİM VARSAYIMLARI

	TARİH	TL	KUR	USD	(TK) TARİHİ KURLAR
Kuruluş Sermayesi	02.01.2011	80.000	1,05	76.190,48	
Sermaye Artırımı	30.09.2011	20.000	1,10	18.181,82	
Toplam		100.000		94.372,29	
31.12.2011 Kapanış Kuru		1,15			
2011 Yılı Ağırlıklı Ortalama Kur		1,08			

	TL	KUR	USD
KASA VE BANKA	6.000	1,15	5.217
MENKUL DEĞERLER	12.000	1,15	10.435
TİCARİ ALACAKLAR	35.000	1,15	30.435
STOKLAR	95.000	1,15	82.609
MDV	101.000	1,15	87.826
BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	-25.000	1,15	-21.739
ERTELENMİŞ VERGİ VARLIĞI	1.300	1,15	1.130
TOPLAM VARLIKLAR	225.300		195.913
TİCARİ BORÇLAR	96.000	1,15	83.478
VERGİ KARŞILIĞI	8.850	1,15	7.696
KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI	17.500	1,15	15.217
ÖDENMİŞ SERMAYE	100.000	TK	94.372
DÖNEM NET KARI	2.950	GT	-4.851
TOPLAM YABANCI VE ÖZKAYNAK	225.300		195.913

	TL	KUR	USD
SATIŞLAR	400.000	1,08	370.370
SMMM	-235.000	1,08	-217.593
BRÜT KAR	165.000		152.778
DÖNEM GİDERLER	-115.500	1,08	-106.944
FAALİYET KARI	49.500		45.833
FİNANSMAN GİDERLERİ	-36.500	1,08	-33.796
DİĞER GELİRLER	6.000	1,08	5.556
DİĞER GİDERLER	-8.500	1,08	-7.870
VERGİ ÖNCESİ KAR	10.500		9.722
VERGİ GİDERİ (KURUMLAR VERGİSİ)	-8.850	1,15	-7.696
ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ	1.300	1,15	1.130
VERGİ SONRASI NET KAR	2.950		3.157
ÇEVİRİM KAYIP VE KAZANÇLARI	0		-8.008
ÇEVİRİM KK SONRASI KAR			-4.851

4. SONUÇ

Bu çalışmada 21 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı'nın diğer uluslararası muhasebe standartlarıyla birlikte evrimi, sözkonusu standardın kapsamındaki kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve finansal tabloların başka para birimlerine çevrilerek raporlanması incelenmiştir.

Küreselleşmenin çok ileri boyutlara ulaşmasıyla, çok uluslu şirketlerin faaliyet alanları da artmış, yabancı ülkelerdeki yatırımlar, yatırım alanları ve işletmeler çoğalmıştır. Bu işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında ve sunumundaki tutarlılık ve doğruluk, muhasebe kurumlarının, finansal tabloları karar süreçlerinde kullananların ve hatta ülke yönetimlerinin ciddi bir uğraşı alanı olmuştur. Uluslararası muhasebe standartlarının eksikliğinin uzun yıllar önce farkına varılmış ve ülkelerin kendi içinde belirlediği ve geliştirdiği standartları oluşturanlar bir araya gelerek bu standartları uluslararası bir yapıya kavuşturmak için görüşmeye ve çalışmaya başlamışlardır.

Bu amaçla kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), uluslararası çalışmalar, toplantılar ve yorumlarla Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IAS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını (IFRS) oluşturmuş ve yürürlüğe koymuştur. Çalışmalar ve standartlardaki gelişmeler devam etmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartları'nın finansal tabloların aynı ilkeler ve kriterlerle hazırlanmasına ve raporlanmasına, dolayısıyla ilgilenenler tarafından doğru anlaşılmasına ve yorumlanmasına katkısı büyük olmuştur ve olacaktır.

21 No'lu Uluslararası Muhasebe Standardı yabancı paralarla yapılan işlemlerin çevrilmesinde, kur farklarının muhasebeleştirilmesini ve finansal tabloların başka para birimlerine çevrilmesini düzenlemektedir. Uluslararası standartlar içinde belki de en çok tartışılan ve benimsenmesinde en çok zorluk çekilecek standart 21 No'lu Standart'tır. Dünyanın her tarafında faaliyette bulunan çok uluslu şirketler, finansal tablolarını yıllardır yerleşmiş, oturmuş uygulamalarla raporlamakta, bunun için değişik yöntemler kullanmaktadırlar. Bu standart üzerindeki tartışma ve gelişmelerin ileride de devam edileceği öngörülmektedir. Bir ülkede 100 X, bir başka ülkede 100 Y

kazanılmışsa 100 X ve 100 Y kazanılmıştır. Bu paralardan birinin nasıl kazanıldığıının, oluşan varlığın diğer para cinsinden ifade edilmesi birçok sorunu içermekte, özellikle faaliyetin enflasyonist ortamda sürdürülüyor olması, sorunları daha da arttırmaktadır. Uluslararası standartların her uygulamacı tarafından benimsenmesi ve uygulanması, en azından kullanıcılar için finansal tablolardaki sorunların neler olabileceğinin önceden bilinmesini sağlayacaktır.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, muhasebe standartlarını IAS'dan tercüme ederek yayınlamıştır. Standartları vergi yasalarıyla uyumlaştırarak, 1997'den itibaren kullanılmasını öngörmüştür.

Küreselleşme, çok uluslu şirketlerin varlığı ve piyasaların serbestleşmesi, muhasebe standartlarının önemini giderek artırmıştır. Muhasebe standartları, 6102 sayılı TTK'nın da yürürlüğe girmesi ile tüm şirketler tarafından uygulamaya geçilmiştir.

Sonuç olarak yasaların standartlarla uyumlaştırılmasının yapılması gerekmektedir. Bu uyumlaştırmalar da gerçekleştirilince, standardın düzenleyici özelliği daha da ön plana çıkacaktır.

5. KAYNAKÇA

Kitaplar

- 1- AKDOĞAN Nalan, Nejat TENKER, “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, Gazi Kitabevi, Ankara 2010.
- 2- ATAMAN AKGÜL Başak, AKAY Hüseyin, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma”, 2. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004.
- 3- ATAMAN Ümit, “Muhasebede Dönem Sonu İşlemleri”, Genel Muhasebe Cilt 2, Türkmen Kitabevi, 15. Baskı, İstanbul, Nisan 2005.
- 4- BUCKLEY, Adrian Multinational Finance, New York, 1993.
- 5- GÖKÇEN Gürbüz, ATAMAN AKGÜL Başak, ÇAKICI Cemal, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları”, 1.Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006.
- 6- GÜCENME GENÇOĞLU Ümit, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar”, İstanbul: Türkmen Kitabevi, İstanbul 2007.
- 7- FISHER N. M., TAYLOR W. J., LEER J. A., Advanced Accounting, Cincinnati 1993.

8- HERMAN D., THOMAS W., Harmonisation Of Accounting Measurement Practices In The European, Community, Accounting And Business Research, 1995.

9- IASC, International Accounting Standards 2004, London, IASC Publications, 2004.

10- MCRAE T. W., WALKER D. P., Foreign Exchange, London, 1996.

11- NOBES Christopher, International European Financial Statements Toward, London, 1994.

12- ÖRTEN Remzi, KAVAL Hasan, KARAPINAR Aydın, “Türkiye Muhasebe- Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2008.

13- RADEBAUGH L. H., GRAY S., International Accounting and Multinational Enterprises, New York 1993.

14- SAĞLAM Necdet, ŞENGEL Salim, ÖZTÜRK Bünyamin, “Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması”, 3. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Nisan 2009.

15- SARIOĞLU Kerem, SİPAHİ Barış, “Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, İSMMMO Yayın No: 99, 2. Baskı.

16- SEVİLENGÜL Orhan, “Genel Muhasebe”, Ankara, Gazi Kitabevi, 2009, S. 23.

17- SEYİDOĞLU Halil, “Uluslararası Finans”, Güzem Can Yayınları, Sayı: 19, İstanbul, 2003.

18- SAUDAGARAN Shahrockh M., International Accounting: A User Perspective, Cincinnati, South Western Collage Publishing, 2001.

Sürelî Yayınlar

19- BEBBINGTON Josheb, SONG Esther, “The Adoption of IFRS in the EU and New Zealand, University of Canterbury”, A Preliminary Report. s. 4.

20- BEKÇİOĞLU Selim, KÖROĞLU Çağrı, Mali Çözüm, “TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”, Mart-Nisan 2008, Sayı: 86, s. 29-39.

21- CHOI Frederick D.S., FROST Carol Ann, MECK Gary K., “International Accounting”, 4. bs., New Jersey, Pearson Education Inc., 2002, s. 210.

22- ÇATIKKAŞ Özgür, ÇALIŞ Yıldırım Ercan, “Kur Değişim Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri”, E-Yaklaşım, Mart 2008, Sayı: 56, s. 20.

23- Professional Accountancy Organization (PAO) Development Committee, Establishing and Developing a Professional Accountancy Body, IFAC, Şubat 2011, s. 6-7.

24- DABBAĞOĞLU Kadir, “Mali Tabloların Yabancı Para Cinsinden Yeniden Düzenlenmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 306, İstanbul, Nisan 2007, s. 7.

25- DERAN Ali, AKTAŞ Rafet, Gazi Üniversitesi, İİBF Dergisi, “Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi”, 2006, Sayı: 2, s. 160-161.

26- EPSTEIN Barry J., JERMAKOWICZ Eva K., “Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards 2008”, John Wiley and Sons, 2008, s. 3-4.

27- EPSTEIN Barry J., NACH Ralph, BRAGG Steven M., Wiley GAAP 2010, Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles, John Wiley & Sons Inc., 2009, Appendix B.

28- External Debt Statistics Guide, International Monetary Fund, para. 6.12, 2003, s. 43-44.

29- LARSON R.K., D.L. Street, Jnl. of International Accounting, Auditing and Taxation 13, 2004, s. 96-97.

30- ÖZKAN Mehmet, TERZİ Serkan, Mali Çözüm Yayınları, Temmuz-Ağustos 2010, s. 26.

31- SÖNMEZ Feriştah, “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”, Vergi Sorunları, G.K.D. Yayınları, Sayı:207, Aralık 2005, s. 169.

32- MASUN Altan, “Döviz Kuru Riskinden Etki Netleştirme Yoluyla Korunma”, MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 19, Temmuz 2003, s. 116.

33- KARAPINAR Aydın, “Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi ve Kullanılan Yöntemler”, Mevzuat Dergisi, Ekim, 1998, Sayı:10, s. 1-11.

34- K. ANIL Nihat, “Muhasebe Standartlarında Karşılaştırmalı Yabancı Para Birimi Çevrimi”, E-yaklaşım, Mayıs 2004, Sayı: 10, s. 30.

35- PAMUKÇU Fatma, Mali Çözüm, “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal Tablolara Etkisi”, Ocak-Şubat 2011, s. 82-83.

36- SÜMER GÖĞÜŞ Handan, “Uluslar arası Muhasebe Standardı (UMS 21)’e Eleştirel Bir Yaklaşım”, Yönetim Dergisi, Şubat, Sayı: 53, s. 29-39.

37- TÜRKOT Mustafa, “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:148, Nisan 2005, s. 40-46.

38- WENDEL J. Paul, “IASB Developments”, SEC Accounting Report, Şubat 2006, Sayı: 32, s. 2-6.

39- YALKIN Lebib, Mevzuat Dergisi, Mart 2010, Sayı: 75, s. 171-179.

40- YILMAZ Fatih, “Mali Tabloların Farklı Para Birimlerine Dönüştürülmesi”, İstanbul, ARC Yayınları, s. 16-17.

Sempozyumlar

41- ÖZERHAN AKBULUT Yıldız, “Vergi Usul Kanunu Hakkındaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, 6. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, Ankara SMMMO, 2-6 Mart 2008, s. 82.

42- ŞENSOY Necdet, “Değerleme Esaslarında Eğilim ve Etkileşimler”, 22. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu”, 21-25 Mayıs 2003, Antalya

Kanun ve Tebliğler

43- TMS 1, M. 1, s.2, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete
(06.05.2012 Güncel)

44- TMS 2, M. 6, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete
(02.01.2012 Güncel).

45- TMS 21, s. 1, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete,
(02.01.2012 Güncel).

46- TMS 21, M. 1, s. 2, 16/01/2005 tarih ve 27702 sayılı Resmi Gazete,
(06.05.2012 Güncel).

47- TMS 21, M. 3, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete
(02.01.2012 Güncel).

48- TMS 21, M. 4, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete
(02.01.2012 Güncel).

49- TMS 21, M. 5, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete
(02.01.2012 Güncel).

50- TMS 21, M. 6, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete
(02.01.2012 Güncel).

51- TMS 21, M. 7, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete
(02.01.2012 Güncel).

52- TMS 21, M. 8, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

53- TMS 21, M. 8, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

54- TMS 21, M. 9, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

55- TMS 21, M. 11, s. 4, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

56- TMS 21, M. 12, s. 5, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

57- TMS 21, M. 13, s. 5, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

58- TMS 21, M. 14, s.5 , 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

59- TMS 21, M. 15, s. 5, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

60- TMS 21, M. 16, s. 6, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

61- TMS 21, M. 21, s. 7, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

62- TMS 21, M. 22, s. 7, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

63- TMS 21, M. 23, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

64- TMS 21, M. 35, s. 9, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

65- TMS 21, M. 38, s. 9, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

66- TMS 21, M. 43, s. 10, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

67- TMS 21, M. 50, s. 12, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

68- TMS 21, M. 52, s. 13, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

69- TMS 23, M. 5, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

70- TMS 23, M. 7, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

71- TMS 27, M. 1, s. 1, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

72- TMS 27, M. 4, s. 2, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

73- TMS 27, M. 12, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

74- TMS 27, M. 13, s. 3, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete (02.01.2012 Güncel).

75- T.C. Vergi Usul Kanunu Madde 215 - (Değişik: 16/7/2004-5228/7 Md.2).

76- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 27846 Sayılı Resmi Gazete (14.02.2012 Güncel).

77- 04/01/1961 Tarih ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, Madde 280 (RG. 10/01/1961/ 10703 - 10705).

İnternette Alınan Yayınlar

78- <http://www.izsmmmo.com/edergi/default.asp?id=20> (çevrim içi: 28.09.2011).

79- <http://www.iasplus.com/standard/ias21htm> (çevrim içi: 01.12.2011).

80- http://www.acca.co.uk/members/publications/accounting_business/CPD/ias_21, Graham Bolt, CPD Articles (çevrim içi: 15.12.2011).

- 81- <http://en.wikipedia.org/wiki/Accountancy> (çevrim içi: 10.10.2011).
- 82- <http://www.denetimnet/userfiles/documents/ufrs/2007> (çevrim içi: 01.02.2011).
- 83- “Yabancı Ülkelerdeki Yavru Şirketlerin Konsolide Mali Tablolarda Yer Alması” , http://www.borsamania.net/okul/temel_analiz/yabanci.html (çevrim içi: 30.05.2012).
- 84- Aydın KARAPINAR,” Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi ve Kullanılan Yöntemler”, <http://www.mevzuatdergisi.com/1998/10a/01.htm> (çevrim içi: 20.06.2012).
- 85- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu (2006), “Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler”, <http://www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform> (çevrim içi: 25.05.2012).

6. EKLER

TÜRKİYE'DE YÜRÜRLÜKTE OLAN FİNANSAL RAPORLAMA ve MUHASEBE STANDARTLARI:

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve
TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3 İşletme Birleşmeleri
TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8 Faaliyet Bölümleri
TFRS 9 Finansal Araçlar
TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12 Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar

Muhasebe Standartları
TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2 Stoklar
TMS 7 Nakit Akış Tablosu
TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10 Raporlama Döneminden (<i>Bilanço Tarihinden</i>) Sonraki Olaylar
TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12 Gelir Vergileri
TMS 16 Maddi Duran Varlıklar
TMS 17 Kiralama İşlemleri

TMS 18 Hasılat
TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23 Borçlanma Maliyetleri
TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar
TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar
TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33 Hisse Başına Kazanç
TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41 Tarımsal Faaliyetler