IJTEBS

*Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*
*International Journal of Tourism, Economic and Business Sciences*
*1(3): 01-09, 2018*

# TMS – BOBİ FRS – VUK KAPSAMINDA KUR FARKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

Sami KARACAN[1*] Sibel ÇİFTÇİOĞLU[2] Tuğba KUTLU[3]

[1] Kocaeli Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman ABD, Kocaeli, Türkiye
[2] Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Muhasebe-Finansman Prog.,Kocaeli, Türkiye
[3] Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, Muhasebe-Finansman Prog.,Kocaeli, Türkiye

[*]Sorumlu Yazar
E-mail: skaracan@kocaeli.edu.tr

Geliş Tarihi: 18.07.2018
Kabul Tarihi: 13.08.2018

**Özet**

Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde kur değişim etkileri, Vergi Usul Kanun'u çerçevesinde kur farkları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için yabancı para çevrim işlemleri kapsamında benzerlik ve farklılıklar ele alınmaktadır. Bu benzerlik ve farklılıklar ilk ölçüm, yabancı para cinsinden parasal kalemlerin çevrimi, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevrimi ve finansal tabloların çevrimi konuları kapsamında ele alınmıştır. Çalışmada ortaya çıkabilecek temel benzerlik ve farklılıkların her standart için düzenlenme amaçlarının farklı olmasının neden olacağı sonuçlara değinilmiştir. Yabancı paraların muhasebeleştirilmesinde dikkat edilecek kurun ne olduğu, işletmelerin yabancı para birimine ilişkin işlemlerin muhasebe ilkeleri ve yabancı para biriminin çevrim işlemleriyle ilgili esaslar incelenerek ne tür düzenlemelerin yapılacağı üstünde durulmuştur.

**Anahtar Kelimeler: kur değişim etkileri, yabancı para çevrim işlemleri, TMS-21, VUK, BOBİ FRS Bölüm 20**

**COMPARISON OF EVALUATION OF DISTRIBUTION DIFFERENCES IN THE SCOPE OF TMS-BOBI FRS- VUK**

**Abstract**

In this study, the effects of changes in foreign exchange in Turkey Accounting Standards, exchange rate differences within the framework of the Tax Procedures Law and the Large and Medium-Sized Enterprises scope for similarities and differences of the foreign currency exchange transactions has been discussed. These similarities and differences will be examined within the first measurement, the conversion of monetary items in foreign currency, the conversion of non-monetary items in foreign currency and the conversion of financial statements. The main similarities and differences that may arise in the study will be referred to the conclusions that will be caused by the different regulatory objectives for each standard. what principles will be taken into account when accounting for foreign currency, the accounting principles of transactions of foreign currency transactions of enterprises and conversion procedures of foreign currency and what kind of regulations will be examined.

**Key Words: Exchange Rate Effects, Foreign Exchange Transactions, TMS-21, VUK. BOBI FRS Chapter 20**

## GİRİŞ

Günümüzde dış ticaret işlemlerinin ve işletmelerin faaliyet alanlarının gelişmesiyle birlikte para ve sermaye piyasalarına entegrasyonda zorluklar yaşanmaktadır. Yaşanan zorlukları aşmak için ortak bir işletme dili olan muhasebenin, bu piyasalara uygun olması gerekmektedir. Bu sebeple 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) kurulmuştur. UFRS, ülkeler arasında muhasebe uygulamalarında birbirlerine yakın değerleme ve sınıflama ölçütleri getirerek ortak bir işletme dili oluşturmuştur. Bu uluslararası gelişmelere uyum sağlamak için 01.01.2005 tarihinden itibaren Türkiye'de UFRS'ler kullanılmaya başlanmıştır. Böylelikle Türkiye bu sürece dahil olmuştur. Fakat bu süreç muhasebe kültürünün farklı olduğu ülkelerde muhasebe uygulamalarını bazı noktalarda değiştirmiştir. Bu amaçla Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmuş ve uygulanmaya başlanmıştır.

İşletmelerin yabancı para birimi üzerinden yaptığı işlemler, faaliyetlerin niteliğine, uygulanan standartlara ve para birimlerinin dönüştürülmesine göre farklılık göstermektedir. Kullanılan para biriminin nasıl dönüştürüleceği, faaliyetler doğrultusunda farklılıkların finansal tablolarda nasıl raporlanacağı standartlarda anlatılmaktadır. TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı da Türkiye muhasebe uygulamalarında birtakım değişiklikleri gündeme getirmiştir. TMS-21'in yanında vergi uygulamaları kapsamında kolaylık sağlayan Vergi Usul Kanunu'nda da kur değişimleri ele alınmış ve son olarak 2018 yılında resmi gazetede yayımlanan BOBİ FRS Bölüm 20 de yabancı para çevrim işlemlerine yer verilmiştir. Bu doğrultuda çalışmada kur farklarının TMS-21, BOBİ FRS Bölüm 20 ve VUK çerçevesinde ele alınmış, benzerlikler ve farklılar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

## KUR FARKI

Kur bir yabancı paranın ulusal para cinsinden değerine denilmektedir. Kur yabancı paralar veya efektif değerler için farklı şekillerde ortaya konulmaktadır. Alış kuru ve satış kuru olarak ortaya çıkan kur fiyatları bulunmaktadır. Yabancı paralarda ya da efektif alışlar için geçerli olan kur alış kuru, bunların satışı için kullanılan kur ise satış kuru olarak adlandırılmaktadır. İki farklı ülkenin parası belirlenerek üçüncü diğer bir ülkenin parası üzerindeki değerini belirtmek amacıyla kullanılan kura da çapraz kur denir (Haftacı,2015:126).

### Kur Farklarını Meydana Getiren İşlemler

Uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemlerinin raporlanması, para birimine dönüştürülmesi, işletmelerin yabancı para birimine dayalı faaliyetlerinin niteliğine göre birbirinden farklı olması nedeniyle işletmelerin dövize dayalı işlemlerini iki ayrı bölümde sınıflandırmak mümkündür. Bunlardan ilki yurtiçinde işlem gören yabancı para birimlerine dayalı yapılan işlemlerdir. Bu işlemler ticari mal veya hizmet değişiminden kaynaklanmasının yanı sıra, sabit kıymet yatırımlarından doğan yabancı paralara dayalı krediler veya borçlanmalardan da kaynaklanabilmektedir (Çelik, 2002: 56).

Firmalar sahip olduğu dövizli borçlarından kaynaklı, döviz değişimleri sonucu ortaya çıkan negatif durumlardan kendilerini koruyabilmeleri için, sahip oldukları varlıkların bir bölümünü dövizli yatırımlara çevirmektedirler. Bu şekilde dövize dayalı yapılan işlemlerin yalnızca mal ya da hizmet veya sabit kıymet yatırımlarından kaynaklı olarak ortaya çıktığı da görülmektedir (Şahin, 2007:5).

İkinci olarak yabancı ülkedeki faaliyetler olmakla birlikte kendi içerisinde, faaliyetleri raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yabancı ülkelerdeki faaliyetler ve yabancı işletmeler olarak iki farklı şekilde ele alınıp incelenmektedir. Yabancı ülkedeki faaliyet, raporlayan işletmenin faaliyetlerinin bir uzantısı şeklinde faaliyet gösteren yabancı işletmeleri kapsamaktadır. Yabancı işletmeler ise, raporlayan işletmenin faaliyetlerinin bir parçası olan işletmelerden farklı olarak, ana işletme ile faaliyet ve finansman ilişkilerinde büyük ölçüde bağımsız olan işletmelerdir (Çiftçi ve Şahin, 2008: 38).

## TMS-21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDI

Bu standart döviz işlemlerinin (yabancı para işlemlerinin) ve yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin işletmelerin finansal tablolarında ne şekilde hesaplanacağı ve ulusal para birimine nasıl dönüştürüleceğini belirlemek amacıyla oluşturulmuştur. Bu standartta ele alınan ana konular, kullanılabilecek döviz kurlarının hangileri olduğu ve döviz kurlarında meydana gelen değişikliklerin finansal tabloları nasıl etkilediği ve bu etkilerin nasıl raporlanacağı konularıdır.

Standardın Kapsamı

TMS-21 Kur değişim etkileri standardı (Türkiye Muhasebe Standartları, 2007: 665):

- " TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardında belirtilen türev işlemler dışında kalan döviz işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde,

- İşletmenin finansal tablolarında gösterilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyetlerinin sonuçlarını ve finansal durumun raporlanmasında kullanılan para birimine dönüştürülmesinde,

- İşletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan sonuçları finansal durumunu belirtmek için kullanılan para birimine dönüştürülmesinde kullanılmaktadır.

Standartta belirttiği üzere terimlerin anlamları şöyledir: (TMS-21, 2015:8).

Kapanış kuru: Raporlama dönemi sonundaki bir diğer deyişle işletmenin finansal tablolarını hazırladığı dönemde geçerli olan kurdur.

Kur farkı: Belirli bir para birimindeki tutar ile bir diğer para birimine farklı kurlardan çevrim işlemi yapılmasından oluşan farktır.

Döviz kuru: İki farklı para biriminin birbirleriyle olan değişim oranı olmaktadır.

Gerçeğe uygun değer: Piyasada faaliyette bulunacak işletmeler arasında ölçüm esnasında gerçekleşecek olağan işlemde bir varlığın satışından elde edilecek ya da borcun devir işlemi esnasında ödenecek fiyattır.

Yabancı para: İşletmenin geçerli olan para biriminden farklı bir para birimidir.

Yurtdışındaki işletme: Raporlayan işletmenin, kendisininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.

Grup: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

Parasal kalemler: İşletmenin elinde tuttuğu para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım: Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

Finansal tablolarda kullanılan para birimi: Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Geçerli (spot) kur: Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Geçerli para birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

**Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması**

Yabancı parayla işlem gören parasal kalemlerin fatura tarihi ile ödemenin yapıldığı tarih arasında kur üzerinde meydana gelen değişimleri kur farkını oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen işlem tarihiyle ödemenin gerçekleştiği dönem aynı ise oluşan bütün kur farkları o muhasebe döneminin kâr veya zarar tablosuna yansıtılır. Bunun yanında gerçekleşen işlemin tarihiyle ödemenin gerçekleştiği tarih farklı dönemleri kapsıyor ise her dönem sonunda ortaya çıkan kur farkı ilgili dönemin kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir. Kısaca, parasal kalemlerle ilgili oluşan tüm kur farkları meydana geldiği dönemin kâr veya zarar tablosunda kayda alınır (Gökgöz, 2015: 100).

Parasal olmayan kalemlerden dolayı oluşan kur farkı da kâr ya da zarar diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilirse, bu kâr ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilmektedir. Örnek olarak, TMS-16 Maddi Duran Varlıklar Standardında ele alınan yeniden değerleme modeli kullanıldığında, maddi duran varlıkların yeniden değerlemede meydana gelen artışların diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebe kaydına yansıtılır. Buna karşı eğer maddi duran varlık yabancı para türünden ise, değer arayışının kur farkından dolayı ortaya çıkan kısmın da diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmesi gerekir (TMS 21, m:28-30).

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirildiğinde; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihinde kullanılan yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kayda alınır.

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk kez kaydedilmesi gereken tarihtir. Uygulama kolaylığı sağlamasından dolayı, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örnek olarak haftanın veya ayın ortalama kurunun, o dönem içinde

her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tamamı için kullanılabilir. Fakat, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur bu standarda göre kullanılmamaktadır. (TMS21, 2015:22).

Bilanço döneminde raporlamada bilanço tarihinde gerçekleştirilmesi gereken işlemler ise; yabancı paralarda parasal kalemlerin dönemdeki kapanış kuru dikkate alınarak çevrilmelidir. Ayrıca, tarihi maliyet türünden ölçülen yabancı para birimlerindeki parasal olmayan kalemlerde de işlem tarihindeki kur dikkate alınarak çevrim işlemi yapılır. Gerçeğe uygun değere göre ölçüm işlemi yapılan yabancı paralardaki parasal olmayan kalemler ise gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki döviz kurlarına göre dönüştürülmesi gerekir(TMS 21, m:23).

İşlemin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında döviz kurunda bir farklılık olması durumunda, ortaya çıkan kur farkını muhasebeleştirmek için aşağıda belirtilen uygulamalar dikkate alınmalıdır.

1.Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, m:28).

2.Ortaya çıkan işlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanması halinde, oluşan kur farkının aynı dönemin finansal tablolarında belirtilmesi gerekir. Fakat işlem gelecek yılda gerçekleşen muhasebe döneminde kapanması halinde kapanma dönemine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilir ve kur farkları her dönemde döviz kurlarında ortaya çıkan değişime göre belirlenir (TMS 21, m:29).

3.Parasal olmayan bir kalemden dolayı ortaya çıkan kâr veya zarar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi halinde bu kâr veya zararı kurdan kaynaklanan bölümünde özkaynaklarda muhasebeleştirilmesi gerekir. Fakat parasal olmayan bir kalemden dolayı ortaya çıkan kazanç ya da zarar, kâr veya zararda gösterilirse bu kazanç ya da zarar kur farkından kaynaklanan bölümde kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirilmesi gerekir (TMS 21, m:30).

**Yabancı Paraya Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesinde Esas Alınacak Kurun Belirlenmesi**

Türkiye Muhasebe Standardına göre, yabancı para birimine dayalı işlemlerde, işlem gerçekleştiği tarihte, parasal kalem ve parasal olmayan kalem ayrıştırılmadan, işlemin yapıldığı dönemdeki geçerli kur dikkate alınarak muhasebe kaydı yapılır. Faaliyette bulunan işletme tarafından kararlaştırılması gereken durum, yabancı para birimine göre işlemin raporlama para birimine çevrilmesinde kullanılması gereken geçerli kur için hangi kurun dikkate alınması gerektiğidir.

Standartta belirtilen geçerli kur, "hemen teslim durumunda geçerli olan döviz kuru" olarak belirtilmesine rağmen, uygulamada farklı kurlarla da karşılaşılabilmesi mümkündür. Örneğin, T.C. Merkez Bankası tarafından belirtilen döviz alış, döviz satış, efektif alış, efektif satış gibi objektifliği kabul edilen kur kotasyonları olduğu gibi; bankaların belirlediği alış ve satış kurları da söz konusu olmaktadır. Bu konu için standart dahilinde somut bir belirleme yapılmamış olmasına karşın işletme tarafından yaptığı işlemle bağlantılı gerçekçi kur, geçerli kur olarak kabul edilebilir. Örneğin; bir banka tarafından gerçekleştirilen bir işlem bankanın uyguladığı kura göre kayda alınabileceği gibi T.C. Merkez Bankası'nın belirlediği işlem tarihinde geçerli olan kur da dikkate alınarak kayıt yapılabilir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 35).

Standarda göre "Önemli ölçüde bir devalüasyon veya paranın değer kaybı sonunda ortaya çıkan olumsuz kur farklarından finansal korunmanın mümkün olmadığı ve yabancı para cinsinden tutarı belirlenmiş varlıkların alımından doğan borçların etkilendiği durumda oluşan kur farkları ek maliyet olarak ilgili varlıkların elde edilme maliyetlerine yansıtılır. Ancak düzeltilmiş defter değerinin, piyasa değerini ve varlığın satış veya kullanımı ile elde edilen değerlerinden daha düşük olanını aşmamasına dikkat edilmesi gerekir.

## VERGİ USUL KANUNU

Vergi Usul Kanunu'nun 215 inci maddesinde kur farkları ele alınmaktadır. Bu madde uyarınca kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılması gerekmektedir. Fakat fatura ve benzeri belgeler, ülkenin ulusal parası karşılığı gösterilmesi koşuluyla yabancı para birimine göre de düzenlenebilmektedir. Buna karşın, yurt dışında faaliyette bulunan işletmeler adına hazırlanan belgelerde de ulusal para karşılığı gösterilmesi koşulu aranmamaktadır (VUK, m:215).

İlgili sözleşmelerde döviz kuru belirlenmemiş ise, yurtiçi şirketlerce düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde gösterilen yabancı para birimini Türk para birimine çevirirken kullanılması gereken kur, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru olması gerekmektedir (Özbalcı, 2008: 516).

Vergi Usul Kanunu gereğince, değerleme günü itibariyle Maliye Bakanlığı tarafından kur ilan edilmemesi halinde T.C. Merkez bankası tarafından belirtilen döviz alış kurunun dikkate alınması gerekmektedir (VUK m. 259).

Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği üzere, yurt dışında faaliyet gösteren kişi ve işletmelerde mükellefler bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak gösterdiklerinde belgelerde belirtilen bedeller belgelerin düzenlendiği tarihte merkez bankası tarafından ilan edilen döviz alış kurundan Türk Lirasına dönüştürülerek kayıtlara yansıtılması gerekmektedir. Efektif Cinsinden Yabancı Paraların, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtildiğine göre değerleme günü itibariyle Merkez Bankası tarafından ilan edilen efektif alış kurunun, bulunmaması durumunda döviz alış kurunun uygulanması gerekmektedir (VUK m. 280).

## BOBİ FRS BÖLÜM 20 YABANCI PARA ÇEVRİM İŞLEMLERİ

BOBİ FRS Bölüm 20'de, işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere dayalı muhasebe ilkeleri ve işletmelerin finansal tablolarını ağırlıkla kullandıkları para birimi dışında kalan farklı bir para birimi cinsinden belirtmeleri halinde yapılması gerekli olan çevrim işlemlerine ilişkin temel konular ele alınmaktadır (KGK, 2017:1).

### Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi

İşletmelerin BOBİ FRS'ye göre ağırlıkla kullanılan para birimini belirlemesi gerekmektedir. Ağırlıkla kullanılan para birimi, işletmenin ağırlıklı olarak nakitlerinin çoğunu oluşturur. Kullandığı çevrenin para birimidir. İşletmenin ağırlıkla kullanılan para biriminde ulusal para olması şartı aranmamaktadır.

Ağırlıklı para birimi belirlenirken ilk olarak şunlara dikkat edilir (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:3):

a) İşletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi

b) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi

c) Finansman faaliyetlerinden sağladığı kaynakların para birimi

d) Faaliyette bulunan işletmenin esas faaliyetlerinden sağlanan para birimi

Standartta ağırlıkla kullanılan para birimi terimi; faaliyette bulunan işletme işlemlerinin, durumların ve koşulların oluşturduğu etkiyi en çok gösteren para birimi olarak tanımlanmaktadır. Bu nedenle bu terimin bir defa belirlenmesi durumunda yalnızca işletmeyle alakalı işlemlerde, durumlarda ve koşullarda farklılık oluşturması halinde değiştirilebilir. Ortaya çıkan değişiklik ise ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir.

### Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Muhasebe İlkeleri

Dövize dayalı işlemlerde muhasebeleştirme esnasında, ilk ölçümde yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine dönüştürülür. Bir bakıma işlemin yapıldığı tarihteki gerçek kura en yakın kurun kullanılması da mümkün olmaktadır. Finansal Durum Tablosunda ise; yabancı para cinsinden kalemler son ölçümde parasal kalem ve parasal olmayan kalem olarak ayrı ayrı ele alınmaktadır. Parasal bir kalemin temel özelliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da

ödenmesi yükümlülüğüdür. Bunun yanısıra, parasal olmayan bir kalemin temel özelliği sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin ödenmesi yükümlülüğünün mevcut olmamasıdır. Parasal kalemin ilgili dönem sonunda muhasebeleştirme döneminde ya da cari yıldan bir önceki yıl finansal tablolarını hazırladığı dönemdeki kurdan farkı başka bir kurdan işlem görmesi ya da parasal kalemin ödenmesinden kaynaklanan kur farkları ilgili dönemin kâr veya zarar tablosunun ilgili kaleminde gösterilmektedir (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:11).

Dövize dayalı işlemlerde parasal kalemler maliyet bedeli üzerinden ölçülmesi durumunda işlemin yapıldığı tarihteki kurdan, gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmesi durumunda gerçeğe uygun değerin belirlendiği tarihteki spot kurdan ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilerek muhasebeleştirilir. Muhasebeleştirme yapılırken, parasal olmayan kalemlerin değeri en az iki olmak şartıyla iki veya daha fazla tutarın birbirleriyle karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Örnek olarak, stoklar kaleminde standartta raporlama dönemi sonunda net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinin düşük olanı üzerinden ölçülürken; net gerçekleşebilir değer düşük çıkması halinde çevrim işlemi cari dönem sonu kuru üzerinden işlem görür. Standarda göre; parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç ve kayıpları Kâr veya Zarar tablosunun ilgili kaleminde kayda alınırken; yeniden değerlemeden kaynaklanan maddi duran varlıklar Yeniden Değerleme Yedeği'nde kayda alınmaktadır (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:17).

Ağırlıkla kullanılan para birimine çevrim işleminde döviz kurunun birden fazla olması durumunda uygulanacak kur, nakit akışlarının ölçüm zamanında meydana gelmesi durumunda nakit akışlarının ödeneceği kur esas alınır. Örnek olarak işletmenin elinde bulundurduğu nakit ve nakit benzeri varlıkların tutarının belirlenmesinde alış kuru, dövize dayalı kredi ödemesine ilişkin borcun tutarının belirlenmesinde satış kuru esas alınır (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:18).

**Finansal Tabloların Sunulmasında Ağırlıkla Kullanılan Para Birimi Dışındaki Para Birimi**

Düşük enflasyonlu bir ekonominin para birimi ağırlıkla kullanılan para birimi olan bir işletmenin finansal tablolarından farklı bir para birimi kullanması durumunda, cari döneme ait ve karşılaştırmalı sunulan finansal durum tablosundaki varlık ve yükümlülükler spot kur üzerinden, karşılaştırmalı dönemlere ilişkin bilgilerle birlikte gelir-gider ve öz kaynaklar işlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru üzerinden, oluşan tüm kur farkları 'Yabancı Para Çevrim Farkları' hesap sınıfında kayda alınarak çevrim işlemleri gerçekleştirilmektedir. Ayrıca kolaylık açısından gelir-gider ve öz kaynak çevrim işlemlerinde işlemin gerçekleştiği tarihteki kura en yakın kur da kullanılabilir (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:20).

Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ağırlıkla kullanılan para birimi olduğu durumda çevrim işlemi uygulanmadan önce işletme finansal tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmaktadır. Bu düzeltme 'Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama' bölümüne göre uygulanmaktadır. Düzeltmeye son verildiği durumda ise bu tarihteki fiyat düzeylerine göre düzene koyulmuş tutarlar tarihi maliyet olarak kabul görerek finansal tabloların sunumunda kullanılan para birimine çevrilmektedir (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:21).

Yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ağırlıkla kullanılan para biriminden farklı olması durumunda, karşılaştırmalı olarak sunulan finansal tablolardaki bilgilerle birlikte varlık ve yükümlülükler dışında kalan tutarlar tablonun düzenlendiği tarihteki kapanış kuru üzerinden işlem görmektedir (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:22).

**Ağırlıkla Kullanılan Para Biriminin Finansal Tabloların Sunulduğu Para Biriminden Farklı Olması Durumunda Bağlı Ortaklıkların, İştiraklerin ve Müşterek Girişimlerin Finansal Tablolarının Çevrimi**

Ağırlıkla kullanılan para birimi belirlenirken; işletme faaliyetlerinin bağımsız olup olmadığı, kaynak sağlayan işletmeyle yapılan faaliyetin toplam faaliyetlerde ne kadarlık bir orana sahip olduğu, işletmenin yürüttüğü faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının yatırım yapan işletmenin nakit akışlarının etkilenme durumu ve nakit akışlarının yatırım yapan işletmeye aktarılmasının mümkün olup olmaması durumunu ve işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal şartlar altında beklenen borç yükümlülüklerini karşılama

durumu gibi faktörler dikkate alınmaktadır (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:24).

Ağırlıkla kullanılan para biriminin finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı olması durumunda ana ortaklığın bir bağlı ortaklığının, müşterek girişiminin veya iştirakinin; bu işletmelerin finansal durumlarının yanında faaliyet sonuçlarının bütünlük sağlaması veya öz kaynak yöntemi kullanılarak finansal tablolara eklenebilmesi için finansal tabloların sunulduğu para birimine dönüştürülmesi gerekmektedir (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:25).

Standartta düzenlenme şekline göre, çevrimde dikkat edilmesi gereken hususlar ise (BOBİ FRS BÖLÜM 20 m:26):

•Ana ortaklık bağlı ortaklıklarının paylarının tamamına sahip değil bir kısmına sahip ise çevrim işlemi sonucu oluşan kur farkı kazanç veya kayıplarının kontrol gücü olmayan paylara denk gelen kısmı Konsolide Finansal Durum Tablosunda kontrol gücü olmayan paylara dağıtılması gerekir. Geriye kalan kısım ise Konsolide Finansal Durum Tablosunda "Yabancı Para Çevrim Farkları" hesabına yansıtılır.

•Bağlı ortaklıkların, müşterek girişimlerin ve iştiraklerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının; ana ortaklığın finansal durumu ve faaliyet sonuçlarıyla birleştirilmesinde normal konsolidasyon işlemleri uygulanmaktadır. Bu kapsamda oluşan işlemlerin etkileri gözden geçirilerek ayrıştırılır. Ancak işlemlerin sonucunda oluşan kur farkındaki kâr ya da zarar elimine edilmez.

•Standartta belirtildiği üzere ana ortaklığın faaliyette bulunan işletmelerdeki net yatırımının bir parçası olan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları konsolide finansal tablolarda öz kaynaklar hesap sınıfında "Yabancı Para Çevrim Farkları" kalemi içerisinde gösterilmelidir. Söz konusu kur farkları, bağlı ortaklığın, müşterek girişimin veya iştirakin elden çıkarılması halinde, bu tutar "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları"na aktarılır.

•Bu tür ortaklıkların ediniminde oluşan şerefiye ve yine bu edinim sırasında varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerlerine ilişkin yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, dönem sonundaki spot kurdan ağırlıkla kullanılan para birimi üzerinden işlem görür.

•Bir bağlı ortaklık kontrolün kaybına neden olmadan kısmen elden çıkarılması halinde, "Yabancı Para Çevrim Farkları" kaleminde bağlı ortaklıkla ilgili olarak yer alan birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarının oransal payı ilgili bağlı ortaklıktaki kontrol gücü olmayan paylara aktarılarak gösterilir.

•Müşterek girişimin bir kısmının elden çıkarılması halinde iştirak niteliği kazanması ya da bir iştirakin herhangi bir kayba neden olmayacak şekilde bir kısmının elden çıkarılması halinde, daha önceden öz kaynaklarda gösterilen birikimli kur farkı kazanç veya kayıplarından ortaklık payındaki azalışa denk gelen kısım "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminde muhasebeleştirilir.

BOBİ FRS'de yer alan önemli noktalar kısaca ele alınacak olursa; yabancı para cinsinden işlemlerin muhasebeleştirilmesinde, ilk kayıtta işlem tarihindeki spot kur dikkate alınır. Faaliyette bulunan işletmelerde kolaylık sağlaması bakımından gerçek kura en yakın kurun kullanılması mümkün olmaktadır. Ancak kurlarda önemli ölçüde dalgalanma varsa ortalama kur üzerinden işlem yapılmasına bu standartta izin verilmemektedir. Sonraki ölçüm de; parasal kalemler dönem sonundaki spot kur üzerinden ölçülürken, parasal olmayan kalemler maliyet bedeli üzerinden ölçülen işlem tarihindeki spot kur ve gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Ortaya çıkan kur farkı kazanç ve kayıpları kâr/zararda gösterilir. Fakat yeniden değerlemeye tabi tutulan maddi duran varlığa ilişkin kur farkı kazanç ve kayıpları Yeniden Değerleme Yedeği'nde gösterilir.

Finansal tabloların ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki bir para birimi cinsinden sunulması halinde ise varlık ve yükümlülükler raporlama dönemindeki spot kur, gelir-gider-özkaynak kalemleri

işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden muhasebeleştirilirken, kur farkları ise özkaynaklarda Yabancı Para Çevrim farkları kaleminde gösterilir.

**TMS 21 / BOBİ FRS BÖLÜM 20 / V.U.K Karşılaştırması**

BOBİ FRS'de Yabancı Para Çevrim İşlemleri bölümünde düzenlenen, işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ile finansal tabloların ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki başka para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esaslar, tam sette yer alan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında yer alan muhasebeleştirme ve ölçüm esaslarıyla aynı niteliktedir. Tam setteki Kur Değişiminin Etkileri başlığı yerine BOBİ FRS'de Yabancı Para Çevrim İşlemleri başlığı kullanılmıştır (Karacan ve Uygun, 2018:809).

Yukarıdaki benzerlik yanında özellikle konu VUK açısından ele alındığında bazı farklılık ve benzerlikler karşımıza çıkmaktadır. Bunlar incelenecek olursa; TMS 21 ve VUK arasında önemli bir farklılık, 6 nolu hesapların kullanılmasından kaynaklanmaktadır. TMS ye göre yurtdışı satışlarda aynı yıl içerisindeki kur farkı gelirleri 601 Yurtdışı Satışlar hesabının alt kalemlerinde kayda alınırken, VUK'a göre 646 Kambiyo Kârı hesabında kayda alınmaktadır. Kur farkı giderlerinde ise TMS de 612 Kur Farkı Gideri hesabında kayıtlanırken VUK da 656 Kambiyo Zararları hesabında kayıtlanmaktadır. Yurt dışı satış işlemlerinde bir sonraki yıla geçmişse TMS ve VUK da kur farkı geliri 646 Kambiyo Kârları kur farkı gideri ise 656 Kambiyo Zararları hesabında muhasebeleştirilmektedir.

TMS 21'de "geçerli para birimi" ifadesi kullanılırken, BOBİ FRS'de ise "ağırlıkla kullanılan para birimi" ifadesi kullanılmaktadır. BOBİ FRS ve TMS 21'de yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve dönem sonu değerlemesi ile raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrilmesi işlemlerinde dikkate alınması gereken kuralların birbiri ile uyumlu olduğu görülmektedir. (TMS 21, Par. 8) (BOBİ FRS, Par. 20.2-20.6)

Yabancı para işlemlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde BOBİ FRS, TMS 21 ve VUK uyarınca işlem tarihindeki kur kullanılmaktadır (BOBİ FRS, Par. 20.8; TMS 21, Par. 21). BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, yabancı para cinsinden parasal kalemlerin çevriminde raporlama dönemi sonundaki spot kur kullanılır (BOBİ FRS, Par. 20.13; TMS 21, Par. 23). VUK'a göre ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerinden çevrim yapılır (VUK, Madde 280). BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevriminde ilgili parasal olmayan kalem maliyet bedeliyle ölçülmesinde işlem tarihindeki kur, gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesi durumunda, gerçeğe uygun değerinin belirlendiği tarihteki kur kullanılır (BOBİ FRS, Par. 20.15; TMS 21, Par. 23). VUK'a göre ise, yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemlerin çevriminde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur kullanılır. BOBİ FRS ve TMS 21'e göre, finansal tabloların, sunulduğu para biriminden farklı bir para birimine çevrilmesi işleminde dikkate alınması gereken kurlar şöyledir (BOBİ FRS, Par. 20.19; TMS 21, Par. 39): Finansal tablodaki varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki kur yani dönem sonu spot kur üzerinden; gelir-gider ve öz kaynak kalemleri işlem tarihindeki döviz kurları dikkate alınarak dönüştürülür. Uygulama kolaylığı açısından işlem tarihindeki kur yerine ortalama kur kullanılabilir. Ancak döviz kurlarının dalgalanma gösterdiği ekonomilerde ortalama kurun kullanılması hem BOBİ FRS hem de TMS 21'de söz konusu değildir (BOBİ FRS, Par. 20.20; TMS 21, Par. 40). Finansal tabloların raporlama para biriminin farklı bir para birimine çevrimi konusunda MSUGT ve VUK'da herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

Kur farklarının raporlanması sırasında TMS, BOBİ FRS ve VUK'da farklılık ortaya çıkmaktadır. VUK'da stoklarla ilgili oluşan kur farkı stokların işletme aktifine dahil edildiği tarihe kadar oluşan kısmının stok maliyetine dahil edilmesi zorunlu hale gelmekteyken, daha sonra oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi veya gider olarak kayda alınması seçimlik bir hak olarak işletme tercihine bırakılmaktadır. TMS ve BOBİ FRS'de ise stokların özellikli varlık olması halinde kur farkı maliyetin bir unsuru olarak, aksi durumda gider unsuru olarak dikkate alınmaktadır (Şahin, 2007:67).

Raporlama sırasında duran varlık yatırımlarından kaynaklanan kur farklarında stoklar-

daki uygulamaya eş değer olarak TMS ve BOBİ FRS'de özellikli varlık niteliğine göre kayda alınırken, VUK'da varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar ortaya çıkan kur farklarının maliyete dahil edilmesi gerekmektedir. Daha sonraki dönemlerde oluşan kur farklarının varlığın maliyetine dahil edilmesi veya gider olarak kayda alınması seçim hakkı işletme tercihine bırakılmaktadır.

Kur farklarına ilişkin işlemlerin TMS-21, BOBİ FRS Bölüm 20 ve VUK açısından benzer ve farklı olduğu durumlar aşağıda özetlenmiştir;

**Tablo 1:** Kur Farklarına İlişkin İşlemlerin TMS-21, BOBİ FRS Bölüm 20 Ve VUK Açısından Benzer Ve Farklı Olduğu Durumlar

| | **TMS 21** | **BOBİ FRS BÖLÜM 20** | **VUK** |
|---|---|---|---|
| İlk Ölçüm | İşlem tarihindeki spot kur | TMS ile uyumludur. | TMS ile uyumludur. |
| Yabancı Para Cinsinden parasal Kalemlerin Çevrimi | Dönem sonundaki spot kur üzerinden | TMS ile uyumludur. | Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kur üzerinden |
| Yabancı Para Cinsinden Parasal Olmayan Kalemlerin Çevrimi | Maliyet bedeli ile ölçülüyorsa işlem tarihindeki kur üzerinden, gerçeğe uygun değeri ile ölçülüyorsa gerçeğe uygun değerinin belirlendiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilir. | TMS ile uyumludur. | Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kur üzerinden |
| Son Ölçüm | İşlem tarihindeki kur üzerinden | Dönem sonundaki spot kur üzerinden | Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kur üzerinden |
| Finansal Tabloların Çevrimi | Varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kur üzerinden, gelir gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilir. | TMS ile uyumludur. | Herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. |

**SONUÇ**

Gelişen teknoloji, artan rekabet ve insan ihtiyaçlarının gün geçtikçe farklılık göstermesiyle birlikte dünya genelinde yabancı paraya duyulan gereksinim artmaktadır. Bu nedenle ithalat ve ihracat işlemi yapan işletmeler için kur farkı etkileri önem arz etmektedir. Kur farkı etkilerinde ortak bir sonuca varmak adına uluslararası standartların düzenlenmesinin yanında Türkiye'de de standartlar düzenlenmektedir. Yurtdışında faaliyet gösteren işletmeler ise kendi performanslarına ve faaliyet alanlarına göre bu standartlardan yararlanmaktadırlar.

Bu nedenlerle, TMS, BOBİ FRS ve Vergi Usul Kanunu ortaya çıkabilecek durumlar için bir düzenleme getirmek, çıkan sonuçların finansal tablolarda nasıl gösterileceğini ve nasıl raporlanacağını belirtmek ve muhasebe kayıtlarına yansıtılırken ne tür yolların izleneceğini ve nelere dikkat edileceğini belirlemek amacıyla bu standartları ortaya çıkarmıştır. Bunun sonucunda ise işletmeler benimsediği

politikalara ve işletmenin ihtiyacına uygun olanı benimseyerek uygulamaya koymuştur. Küreselleşmenin de etkisiyle farklı uluslardan birçok işletmenin birbiriyle ilişki kurması yabancı para değişimini ortaya çıkarmıştır. Bu yabancı paraların muhasebe kayıtlarına nasıl yansıtılacağı ve oluşabilecek kur faklarının nasıl muhasebeleştirileceği konularına bir düzenleme getirmek için kur farkları ile ilgili bir takım standartlar ortaya konmuştur.

Bu çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Durum Tablosu ve Vergi Usul Kanunu çerçevesinde kur farkı etkileri benzerlik ve farklılıkları ele alınmıştır. Bu benzerlik ve farklılıklar ele alınırken her bir standardın amacı ve kapsamı doğrultusunda muhasebeleştirme ve raporlama şekilleri ele alınmış ve gerekli açıklamalar yapılmıştır. Ortaya çıkan farklılıkların her birinin standardın düzenleme amacından kaynaklandığı belirtilmiştir.

**KAYNAKÇA**

Bekçioğlu, S. ve Köroğlu Ç., (2008). "UMS 21, TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal

Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, Mart-Nisan, (86), 29-40.

Çelik, O., (2002), Kur Değişimin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Turhan Yayınevi, Ankara.

Çiftçi Y., Şahin, A., (2008), TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi.

Haftacı, V. (2015). Dış Ticaret İşlemleri Ve Muhasebesi, Umuttepe Yayınevi, Kocaeli.

Karacan, S., Uygun, R. (2018). "Büyük Ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (Bobi Frs) İle

Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının (Tms/Tfrs) Karşılaştırılması", Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Cilt:11, Sayı:56, Nisan.

Karacan, S. (2010), Dış Ticaret Ve Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Umuttepe Yayınevi, Kocaeli.

Özbalcı, Y.(2008). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008.

Şahin, A.(2007). Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.

TMS 21 (2015), Kur Değişim Etkileri, Kamu Gözetim ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.

Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, BOBİ FRS Bölüm 20, Yabancı Para Çevrim İşlemleri.

Türkiye Muhasebe Standardı, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

Türkiye Muhasebe Standardı, TMS 2 Stoklar Standardı

Vergi Usul Kanunu