



T. C.

MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

MUHASEBE ve FİNANSAL YÖNETİM ANABİLİM DALI

**TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDININ
FİNANSAL TABLOLARA YANSIMASI: MERMER SEKTÖRÜNDE
FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETME ÜZERİNE UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mesut GÜLLE

DANIŞMAN

DR. ÖĞRETİM ÜYESİ ALİ APALI

BURDUR - 2019

**TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDININ
FİNANSAL TABLOLARA YANSIMASI: MERMER SEKTÖRÜNDE
FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETME ÜZERİNE UYGULAMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Mesut GÜLLE

DANIŞMAN: DR. ÖĞRETİM ÜYESİ Ali APALI

JÜRİ ÜYESİ: PROF. DR. HAYRETTİN USUL

JÜRİ ÜYESİ: DOÇ. DR. OSMAN AKIN

BURDUR – 2019

 MAKÜ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU
--	--------------------------------------

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun .../.../2019 tarih ve .../.../2019 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Mesut GÜLLE' nin "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Finansal Tablolara Yansıması: Mermer Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletme Üzerine Uygulama" konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : DR. ÖĞR. ÜYESİ ALİ APALZ



ÜYE

: PROF. DR. HAYRETTİN USUL



ÜYE

: DOÇ. DR. OSMAN AKIN



ONAY

M.A.K.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun/...../..... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

T. C.

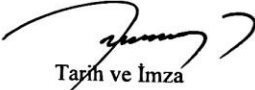
**MEHMET AKİF ERSOY ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

ETİK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Ve Finansal Tablolara Yansıması: Mermer Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletme Üzerine Uygulama” adlı çalışmanın, proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etik kurallarına uygun bir şekilde hazırlandığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

Adı Soyadı

Mesut GÜLLE



Tarih ve İmza

TEŞEKKÜR

Bu araştırmanın her aşamasında manevi desteğini esirgemeyen, bilgi birikimlerini ve tecrübelerini benimle paylaşan, değerli hocam ve tez danışmanım Dr. Öğretim Üyesi Ali APALI'ya çok teşekkür ederim.

Lisans ve Lisansüstü öğrenim sürecinde bilgi ve tecrübelerini benimle paylaşan, değerli hocam Doçent Dr. Osman AKIN'a çok teşekkür ederim.

Tezimin başlangıcından bu yana her anımda yanımda olan, her aşamada desteğini esirgemeyen kıymetli arkadaşım Fikriye AYDIN'a çok teşekkür ederim.

Son olarak, hayatımın her anının ve tez sürecimin stresli ve gergin anlarında içimi ferahlatan, benim için iki değerli hazine niteliğinde olan canım Annem Fadime GÜLLE ve canım Babam Hilmi GÜLLE'ye çok teşekkür ederim.

Mesut GÜLLE

(GÜLLE, Mesut, *TMS 21 Kur Değişimin Etkileri Standardının Finansal Tablolara Yansımaları: Mermer Sektöründe Faaliyet Gösteren Bir İşletme Üzerine Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi, Burdur, 2019).

ÖZET

İşletmeler için siyasi ve ekonomik engellerin son bulmasıyla sınırlar ortadan kalkmıştır. Bu doğrultuda farklı ülkelere yatırımlar artmaktadır. Küreselleşmenin artması ile birlikte işletmeler, yatırım yapmak istedikleri ülkelerdeki firmaların muhasebe sistemlerinin anlaşılabilir ve doğru olmasını istemektedirler. Bu nedenle her işletmenin farklı uyguladığı muhasebe sistemleri ve finansal tabloları uluslararası kabul görmüş standartlara dayanılarak hazırlanması ihtiyacı doğmuştur.

İşletmelerin yabancı sermayeli işlemleri arttıkça döviz dayalı işlemleri de artmıştır. Döviz dayalı işlemler sonucunda ise kur farkları ortaya çıkmaktadır. Bu doğrultuda ortaya çıkan çalışmanın amacı TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardından faydalanarak, yabancı para değişim etkilerinin finansal tablolarda raporlanmasını görmektir. Ayrıca yabancı paralı işlemlerde muhasebe kayıtlarında mevcut sistem ile bir farklılık olup olmadığını incelemektir.

Bu çalışmada, muhasebe standartlarının yapısı ve kullanımı hakkında bilgi sağlayıp, muhasebe standartlarının ne olduğu, dünyada ve Türkiye’de geliştirilmesi için hangi çalışmaların yapıldığını ve finansal tablolar ve raporlar hakkında bilgi vermek amaçlanmıştır. Bu amaçla ilk bölümde muhasebe standartları, muhasebe standartlarının dünyada ve Türkiye’deki gelişimi, finansal tablolar başlıkları altında sunulmuştur.

Çalışmanın ikinci bölümünde TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı incelenmiştir. Standartla ilgili verilerden teknik olarak bahsedilmiştir. Mevcut muhasebe uygulamaları ve TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardının karşılaştırılması yapılmıştır.

Üçüncü bölümde ise elde edilen bilgiler ışığında ele alınan işletmenin verileri TMS kapsamında değerlendirilerek uygulama bölümü tamamlanmaya çalışılmıştır. Uygulama üç bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde yeniden değerlendirme işlemleri, ikinci bölümde yabancı paralı işlemler sonucunda mevcut muhasebe sistemi ve TMS arasındaki farklılıklar ele alınmış ve muhasebe kayıtları gösterilmiştir. Ayrıca finansal

tabloların para birimleri farklı bir para birimine çevrildiğinde sonuçların nasıl değiştiği konusu araştırılmıştır.

Anahtar Kelimeler: *TMS, TMS 21, Finansal Tablolar, Kur Değişimi*



(GÜLLE, Mesut, IAS 21 effects of exchange rate changes presentation of the standard to financial statements: application of an entity operating in the marble sector, Master's thesis, Burdur, 2019).

ABSTRACT

Borders have been eliminated with the end of political and economic barriers for enterprises. In this respect, investments in different countries are increasing. With the increase in globalization, enterprises want the accounting systems of companies in the countries they want to invest in to be understandable and accurate. Therefore, it is necessary to prepare the accounting systems and financial statements of each entity based on internationally accepted standards.

As foreign capital transactions of enterprises increased, foreign exchange-based transactions increased. Foreign exchange differences arise as a result of foreign currency transactions. The objective of this study is to report foreign currency exchange effects in the financial statements by taking advantage of the standards of exchange rates. In addition, it is necessary to examine whether there is any difference in the accounting records in foreign currency transactions.

In this study, it is aimed to provide information about the structure and use of Accounting Standards, what accounting standards are, what studies are carried out for the development of the world and Turkey, and financial statements and reports. In the first part of this purpose, accounting standards, accounting standards in the world and in Turkey, the development of the financial statements are presented under the headings.

In the second part of the study, the IAS 21 exchange rate effects standard was examined. The data on the standard are technically mentioned. Comparison of the current accounting practices and IAS 21 exchange rate effects standard.

In the third part, the data of the entity dealt with in the light of the information obtained were evaluated within the scope of IAS and the application section was attempted to be completed. The application consists of three parts. The revaluation process in the first chapter, second section, as a result of transactions in foreign currencies and IAS discuss the differences between existing accounting system and accounting records shows. In addition, it was investigated how the results changed when the financial statements were translated into a different currency.

Key Words: *IAS, IAS 21, Financial Statements, Exchange Rate Change*



TMS 21 KUR DEĞİŞİMİN ETKİLERİ STANDARDI VE FİNANSAL TABLOLARA YANSIMASI: MERMER SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN BİR İŞLETME ÜZERİNE UYGULAMA

İÇİNDEKİLER

ONAY SAYFASI	iii
ETİK BEYANI.....	iv
TEŞEKKÜR.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT.....	viii
TABLolar DİZİNİ	xiii
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	xiv
KISALTMALAR	xv
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
MUHASEBE STANDARTLARI	3
1.1. Muhasebe Standartları Kavramı	3
1.2. Muhasebe Standartlarının Gelişimi	4
1.2.1. Muhasebe Standartlarının Dünyadaki Gelişimi	4
1.2.2. Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi	8
1.3. Finansal Tablolar	27
1.4. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı.....	29
1.4.1. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Amacı	30
1.4.2. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Kapsamı.....	30
1.5. Kur Değişimi Etkileri	31
1.6. Kur Değişimini Meydana Getiren İşlemler	32
1.6.1. Yurtiçinde Yabancı Para İle Yapılan İşlemler	32
1.6.2. Yurtdışındaki İşlemler	33
1.7. Kur Farklarının Raporlanması ve Muhasebeleştirilmesi	34
1.8. Uluslararası Kur Farkları Standardı	37
İKİNCİ BÖLÜM.....	38

KUR DEĞİŞİMİ ETKİLERİ STANDARDI VE KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	38
2.1. TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı.....	38
2.2. TMS 21 Standardının Tarihçesi	38
2.3. TMS 21 Standardının Amacı.....	39
2.4. TMS 21 Standardının Kapsamı	40
2.5. TMS 21 Standardı İle İlgili Tanımlar	41
2.5.1. Para Birimi İle İlgili Kavramlar	41
2.5.2. Kur İle İlgili Kavramlar	45
2.6. Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme.....	47
2.6.1. Yabancı Para İşlemlerinde İlk Muhasebeleştirme ve Değerleme	47
2.6.1.1. İlk Kayda Alınma Sırasında Değerleme	48
2.6.1.2. İzleyen Bilanço Tarihinde Değerleme	48
2.6.2. Dönem Sonlarında Kur Farkları ve Muhasebeleştirme	50
2.6.2.1. Parasal Kalemlerin Değerlemesi	50
2.6.2.2. Parasal Olmayan Kalemlerin Değerlemesi	52
2.6.2.3. Değerleme Esasları.....	54
2.7. Yerli Para Cinsinden Düzenlenmiş Finansal Tabloların Yabancı Para Birimine Çevrilmesi	57
2.7.1. Finansal Tabloların Çevrim Yöntemleri	57
2.7.1.1 Cari-Cari Olmayan Yöntem	59
2.7.1.2. Parasal-Parasal Olmayan Yöntem.....	59
2.7.1.3. Geleneksel (Geçici) Yöntem	59
2.7.1.4. Dönem Sonu Kuru Yöntemleri	60
2.8. Kur Farklarının Vergi Etkileri	61
2.9. Açıklamalar	61
2.10. Standarda Geçiş Hükümleri.....	63
2.11. TMS 21 Standardı ve Yasal Mevzuat Karşılaştırılması	64
2.11.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından TMS 21 Standardının Değerlendirilmesi .	64
2.11.2. Vergi Hukuku Açısından TMS 21 Standardının Değerlendirilmesi.....	65
2.11.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından TMS 21 Standardının Değerlendirilmesi.....	68

2.11.4. Sermaye Piyasası Hukuku Açısından TMS 21 Standardının Değerlendirilmesi.....	70
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	72
TMS 21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDININ MERMER SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN S.A.M. MERMER LTD. ŞTİ. ÜZERİNE UYGULANMASI	72
3.1. Araştırmanın Konusu	72
3.2. Araştırmanın Amacı	72
3.3. Araştırmanın Önemi	73
3.4. Araştırmanın Kapsamı.....	73
3.5. Araştırmanın Örneklemi.....	73
3.6. Araştırmanın Metodolojisi	73
3.6.1. Araştırmada Kullanılan Veriler	73
3.6.2. Araştırmada Kullanılan Yöntem.....	74
3.7. Araştırmanın Literatür İncelemesi.....	74
3.8. Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi.....	75
3.8.1 Yabancı Para Kasaları ve Kur Farkları İle İlgili Uygulama	76
3.8.2. Finansal Tabloların Çevrilmesine Yönelik Uygulama	88
SONUÇ	94
KAYNAKÇA.....	98
ÖZGEÇMİŞ	105

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo 1: Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kısımları Ve Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	11
Tablo 2: Türkiye Muhasebe Standartları ve Bunlara Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	14
Tablo 3: Türkiye Muhasebe Standartları.....	19
Tablo 4: Türkiye Finansal Raporlama Standartları.....	20
Tablo 5: BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırma Tablosu.....	21
Tablo 6: BOBİ FRS ve IFRS Arasındaki Temel Farklılıklar.....	22
Tablo 7: Finansal Raporlar.....	26
Tablo 8: Hazırlanması Gereken Finansal Raporlar Açısından Karşılaştırma.....	27
Tablo 9: Mevcut Vergi Uygulamaları ve TMS Karşılaştırılması.....	33
Tablo 10: Yeniden Değerleme Tablosu.....	69
Tablo 11: Gelir tablosunun TL'den dolara çevrilmesi.....	89
Tablo 12: Bilançonun TL'den Dolara çevrilmesi.....	90
Tablo 13: SAM İşletmesine Ait Bilançonun Çeviri Yöntemlerine Göre TL'ye Çevrilmesi.....	91
Tablo 14: Çeviri Yöntemlerinde Kullanılan Kur Oranları.....	92

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçevesi.....	18
Şekil 2: Yabancı Paralı İşlemlerin Çevirisi.....	48
Şekil 3: Yabancı Paralı İşlemlerin Kur Farkları.....	49



KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ACCA	: Uzman Muhasebeciler Birliği
ASSC	: Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
Bk.	: Bakınız
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BM	: Birleşmiş Milletler
BOBİ	: Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
CCAB	: Muhasebe Kuruluşları Dayanışma Komitesi
CIPFA	: Yeminli Kamu Finansmanı ve Muhasebecisi Enstitüsü
CNC	: Ulusal Muhasebe Konseyi
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri
GASC	: Almanya Muhasebe Standartları Komitesi
GUD	: Gerçeğe Uygun Değer
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASCF	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı
ICAEW	: İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
ICAS	: İskoçya Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
ICI	: İrlanda Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü
ICMA	: Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü
IOSCO	: Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulu
İDT YDK	: İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu
KAYİK	: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
KGK	: Kamu Gözetim Kurulu
KİT	: Kamu İktisadi Teşebbüsleri

KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
md.	: Madde
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı)
SIC	: Standart Yorumlama Komitesi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
T.C	: Türkiye Cumhuriyeti
TDS	: Türkiye Denetim Standardı
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMÖB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
vd.	: ve diğerleri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YFRÇ	: Yerel Finansal Raporlama Çevresi

GİRİŞ

Dünya genelinde gün geçtikçe artan işlem hacminde, dış ticaretten kaynaklanan işlemler önemli bir konuma sahiptir. Artan ticaret hacmi sonucunda ülkeler arasındaki muhasebe uygulamaları farklılıkları, verilerin karşılaştırılmasını ve anlaşılmasını olumsuz yönde etkileyerek uluslararası şirketlerin faaliyetlerinin kısıtlanmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle uluslararası şirketler, dış ticarete ilişkili olarak yatırım yapmayı düşündüğü ülkelerin muhasebe sisteminin kendi ülkesindeki sistem ile uyumlu olup olmadığını değerlendirmesi gerekmektedir. Uluslararası şirketler, karşı firmanın finansal tablolarının gerçek durumunu yansıtıp yansıtmadığını kesin olarak bilmek isterler.

Dış ticaret kavramı özünde, ithalat ve ihracat işlemlerini ve bu ithalat ya da ihracat işlemlerinden ortaya çıkan parasal konuları ifade etmektedir. Dış ticarete bu parasal karşılıkların genellikle ülkelerin ulusal paralarından farklı bir para birimindedir. Ülkeler işlem kayıtlarını kendi ulusal para biriminde yaptığı için yabancı paraların ulusal para birimine dönüştürülmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bu durumun sonucunda ise Kambiyo, Döviz ve Kur gibi kavramlar ortaya çıkmaktadır.

Dünya dış ticaretinin gelişmesi yanı sıra ülkemizde de uluslararası ticaret giderek gelişmiş, uygulanan tek düzen hesap planı muhasebe kayıtlarında yetersiz kalmıştır. Avrupa ve diğer uluslararası ticaret yapılan, fon sağlanan ülkeler UFRS çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirdiği için ülkemizde de standartlaşmaya gerek duyulmuştur.

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı yukarıda bahsi geçen konularla ilgili işletmelerin kayıtlarını nasıl yapması gerektiği konusunda mevcut sisteme göre daha net açıklamalar yapmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde muhasebe standartları başlığı altında; muhasebe standartlarının oluşum süreci, muhasebe standartları kavramı, muhasebe standartlarının Dünyadaki ve Türkiye'deki gelişimi incelenmiştir. İkinci bölümde finansal tablolar ve kur değişimi başlığı altında; finansal tablolar ve finansal tablolar sunuluşu standardı, bu standardın amacı ve kapsamı, kur değişimi etkileri, kur değişimini meydana getiren işlemler, kur farklarının raporlanması ve muhasebeleştirilmesi, uluslararası kur farkları standardına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde Kur Değişimi Etkileri Standardı ve kur

farklarının muhasebeleştirilmesi başlığı altında; TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı, bu standardın tarihçesi, amacı, kapsamı, standartta yer verilen tanımlar, yabancı para ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi, yerli para cinsinden düzenlenmiş finansal tabloların yabancı para birimine nasıl çevrildiği, kur farklarının vergi etkileri, standarda ilişkin açıklamalar ve standarda geçiş hükümleri ele alınmıştır. TMS 21 Standardı ve yasal mevzuat karşılaştırılması başlığı altında, TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Hukuku, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Sermaye Piyasası hukuku açısından değerlendirilmiştir.

Çalışmanın 4. bölümünde uygulamaya yer verilmiş ve uygulama üç aşamalı olarak standart çerçevesinde ele alınmıştır. Uygulamanın birinci bölümünde yeniden değerlendirme işlemi maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve stoklar için düzenlenmiştir. İkinci bölümde yabancı para kasası ile ilgili örnekler verilmiştir. Uygulamaya konu olan işletmenin kur farkları ile ilgili yapmış olduğu yemiye kayıtları TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı açısından değerlendirilmiş ve mevcut muhasebe sistemi ve standart arasındaki farklılıklar ele alınmıştır. Uygulamanın üçüncü bölümünde işletmenin finansal tablolarının yabancı para cinsine çevrilmesine yönelik araştırmaya yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI

Çalışmanın bu bölümünde öncelikli olarak muhasebe standartları kavramı başlığı altında muhasebe standartlarının amacı, tanımı, taşıması gereken özellikler gibi konulardan bahsedilmiştir. Ardından muhasebe standartlarının gelişimi başlığı altında, muhasebe standartlarına neden ihtiyaç duyulduğu, Dünyada ve Türkiye’de ne tür çalışmalar yapıldığı incelenmiştir.

1.1. Muhasebe Standartları Kavramı

Dünya ekonomisinin hızla değişmesi, küreselleşme, rekabet gibi etkenlerden dolayı sosyal ve teknolojik alanlarda olan gelişmeler muhasebe alanında da gelişmelere ve değişikliklere neden olmuştur. Küreselleşme sonucu muhasebe uygulamaları uluslararası bir boyut kazanmış fakat uygulamada ve muhasebenin gerekliliği olan raporlama ve açıklama konusunda birtakım sorunlar ortaya çıkmıştır. Uyum sorunu olarak adlandırılan bu sorunun giderilmesi için muhasebe alanında uyum çalışmalarına gidilmiştir. Muhasebe standartları, muhasebe sistemini uygulayan ve finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgileri güvenilir, doğru, gerçeğe uygun ve karşılaştırabilecek şekilde yorumlayabilmeleri için muhasebe uygulamalarının yöntemini belirlemektedir (Akgün, 2013: 12).

Ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanan muhasebe standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirlemek amacıyla kullanılan önemli bir kaynaktır. Muhasebe ilkelerinin uygulanması muhasebe standartlarının yardımı ile gerçekleşir. Muhasebe standartları, işletmelerin yapmış olduğu muhasebe işlemlerinde farklılığı minimuma indiren bir düzenlemedir (Acar ve Tetik, 2010: 20).

Muhasebe sistemi, uygulandığı ülkenin yasal düzenlemelerinden, ilke, kavram ve standartlardan oluşan muhasebe teorilerinin etkisi altında kalmaktadır. Ulusal muhasebe standartları oluşturularak ülke genelinde ortak bir muhasebe uygulaması sağlanmaktadır (Atmaca ve Çelenk, 2011: 114). Ayrıca muhasebe standartları, mali tablo ve raporlar ile bunlara konu olan mali verilerin standart kurallara göre kayıt altına alınmasını ve bunlara bağlı olarak ortaya çıkarılan mali tablo ve raporlarda düzeni sağlar (Erdoğan ve Dinç, 2009: 155).

Muhasebe standartlarının taşınması gereken kıstaslar ise aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Kocamaz, 2009: 107);

- *Muhasebe standartları uygun ve anlamlı muhasebe bilgileri üretmelidir.*
- *Muhasebe standartları mali pozisyon ve performansa ilişkin ihtiyatlı ve gerçekçi ölçümler üretmelidir.*
- *Muhasebe standartları, mali pozisyon ve performansa ilişkin güvenilir ölçümler üretmelidir.*
- *Muhasebe standartları, sadece sağlam bir teorik temele sahip olmakla kalmamalı, aynı zamanda pratikte işler mahiyet taşımalıdır.*
- *Muhasebe standartları, ele alınan konu ile ilgili olarak aşırı derecede karmaşık olmamalıdır.*
- *Muhasebe standartları, benzer veya ilgili kalemler için yeterince kesin olmalıdır.*
- *Muhasebe standartları tutarlı uygulamayı sağlamak için yeterince kesin olmalıdır.*
- *Tercihen, muhasebe standartları, alternatif muamele şekillerine izin vermemelidir. Alternatif muamele şekillerine müsaade edildiğinde veya muhasebe ilkelerinin uygulanmasında hüküm vermek gerekli olduğunda, dengeli açıklamalar talep edilmelidir.*
- *Açıklamalar, bir işletmenin mali pozisyonu ve performansına, riske açıklık derecelerine ve risk yönetim faaliyetlerine ilişkin bir değerlendirme için yeterince kapsamlı olmalıdır.*
- *Muhasebe standartları, sadece en ileri mali piyasalarda değil, aynı zamanda gelişmekte olan piyasalarda uygulanabilir olmalıdır.*

1.2. Muhasebe Standartlarının Gelişimi

Çalışmanın bu başlığında muhasebe standartlarının nasıl ortaya çıktığı ve gelişimi konusu ele alınmıştır. Dünyadaki gelişimi ve Türkiye'deki gelişimi olmak üzere iki başlık altında ele alınmıştır.

1.2.1. Muhasebe Standartlarının Dünyadaki Gelişimi

Dünya çapında küreselleşme sonucu uluslararası yatırımlar dünya genelinde hızlanmıştır. Bu gelişim sonucunda yatırımcıların uluslararası ticareti arttırmaları

sonucunda finansal bilgilerin doğru sunulması açısından, her yerde aynı anlama gelen şeffaf, gerçek ve karşılaştırma yapmaya olanak sağlayan muhasebe zorunlu bir ihtiyaç haline gelmiştir. Bu tür gelişmeler dünya genelinde muhasebe standartlarının oluşumuna olanak sağlamış, uyum ve uyumlaştırma süreçlerini hızlandırmıştır (Kocamaz, 2009: 108).

Muhasebede uluslararası uyumlaştırma için çalışma yapan başlıca kuruluşları şu şekilde sıralanmaktadır (Parlakkaya, 2004: 122);

- *Birleşmiş Milletler (BM)*,
- *Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)*,
- *Uluslararası Sermaye Piyasası Kurulları Örgütü (IOSCO)*,
- *Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)*,
- *Avrupa Birliği (AB)*

Bunların dışında muhasebe standartlarında çalışma yapan birçok ülke ve yapmış oldukları çalışmalar aşağıdaki şekilde incelenmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri’nde yapılan çalışmalar;

ABD’de muhasebe standartlarını oluşturma yetkisi yasal olarak Menkul Kıymet Borsası Komisyonu’na ait olsa da bu yetki daha çok muhasebe örgütlerine bırakılmıştır (Elitaş ve Diğerleri, 2011: 3). Kamu ve özel sektörün yapmış olduğu düzenlemeler karıştırılarak muhasebe standartları oluşturulmuştur. Muhasebe standartları ilk olarak 1987 yılında Yeminli Muhasebe Uzmanlığı Mesleği mensuplarının örgütlenmesi ile oluşturulmaya başlanmıştır. Bu örgütlenmenin çalışmaları sonucunda Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri (GAAP) oluşturulmuştur. GAAP, ABD ülkelerinin finansal muhasebe ve raporlamanın tekdüzen standartları ve kılavuzları olup muhasebe yasaları konumundadır (Kıracı ve Köse, 2002: 55).

İngiltere’de yapılan çalışmalar;

İngiltere’de, özel sektör tarafından oluşturulan ayrıntılı muhasebe yöntemleri bulunmaktadır. Bununla birlikte ABD ile aynı dilin konuşulması ve ABD muhasebe mesleği mensupları ile güçlü bağlantıların olması muhasebe düzenlemeleri bakımından diğer Avrupa ülkeleri ile farklılıklar ortaya çıkarmıştır (Kızıl ve Erkal, 1997: 37). 1844 yılında İngiltere’de ilk muhasebe uygulamaları ile ilgili düzenlemeler, Birleşik Krallık

Şirketler Kanunu ile başlamıştır. 1900 yılında ise denetim alanındaki düzenlemeler için kanun yürürlüğe girmiştir. 1947 yılında da Şirketler Kanunu yenilenmiştir (Başpınar, 2005: 44).

Muhasebe standartları uygulamalarında ilk çalışmalar 1942 yılında, İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW) tarafından yapılmıştır. Meslek mensuplarından oluşan bu enstitü muhasebe uygulamalarında kullanılmak üzere 29 öneriden oluşan bir tebliğ yayınlamıştır. Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC), ICAEW tarafından muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırmak amacıyla 1970 yılında muhasebe mesleği mensupları öncülüğünde kurulmuş ve 1976 yılında 6 adet muhasebe kuruluşundan oluşan Muhasebe Kuruluşları Dayanışma Komitesi (CCAB)'nin desteği ile yeniden yapılanmıştır. CCAB'yi oluşturan 6 adet kuruluş aşağıdaki şekildedir (Şensoy, 2008: 32).

- *Uzman Muhasebeciler Birliği (ACCA),*
- *Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (ICMA),*
- *Yeminli Kamu Finansmanı ve Muhasebecisi Enstitüsü (CIPFA),*
- *İskoçya Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAS),*
- *İrlanda Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICI),*
- *ICAEW.*

Fransa'da yapılan çalışmalar;

Fransa'da muhasebe uygulamalarına birçok kanun ve kararname yön vermektedir. Bunlardan en önemlisi Genel Muhasebe Planı'dır. Sorumluluğunu Ulusal Muhasebe Konseyi (CNC)'nin aldığı Genel Hesap Planı, Fransa'da 1947 yılında kabul edilmiştir. Genel Hesap Planı, 1957 ve 1977 yıllarında değişen ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara göre güncellenmiş olup ana başlıkları şu şekildedir (Tokay, 1987: 68).

- *Tek Düzen Genel Hesap Planı*
- *Genel Muhasebe Terim ve Açıklamaları*
- *Hesapları İşleyiş Biçimleri*
- *Değerleme Prensipleri*
- *Maliyet Muhasebesi Terim ve Açıklamaları*
- *Giderlerin Sınıflandırılması*

- *Maliyet Yönetimi*
- *Finansal Tabloların Standart Şekilleri*

Almanya’da yapılan çalışmalar;

Almanya’da muhasebe uygulamalarına yönelik ilk adım, 1897 yılındaki Ticaret Kanunu’na dayanmaktadır. Bu kanunun ardından 1965 yılında Şirketler Kanunu ve 1969 yılında Halka Açılma Kanunu, Alman muhasebe sisteminde kullanılacak olan; defterleri, finansal raporlamada kullanılacak muhasebe standartlarını ve prosedürlerini, açıklama standartlarını ne zaman ve ne çeşit finansal tabloların yayınlanması gerektiğini, sınıflama ve raporlamanın detaylarını düzenlemektedir (Yılmaz, 1994: 16).

1 Mayıs 1988’de Almanya’da yürürlüğe giren bir kanun ile muhasebe standartlarını oluşturma görevini yapmak üzere özel sektör olarak Almanya Muhasebe Standartları Komitesi (GASC)’nin oluşturulması öngörülmüş ve onaylandıktan sonra resmen tanınmıştır. Bu komitenin amaçları ise; konsolide mali tablolara ilişkin standartlar oluşturmak, muhasebe standartlarını belirlemekte yetkili olan bakanlığa muhasebe düzenlemelerinde danışmanlık yaparak Almanya’yı uluslararası standartlaşmalar komitelerinde temsil etmektir.

Belçika’da yapılan çalışmalar;

Belçika’da muhasebe uygulamalarının biçim ve kapsamını kurallara bağlayan, finansal tablo ve raporların bu kurallara göre düzenlenmesini sağlayan kanun 17 Haziran 1975 yılında yürürlüğe girmiştir. Muhasebenin geliştirilmesi ve muhasebe prensiplerini belirlemek amacıyla krallık emriyle muhasebe standartları komitesi kurulmuştur. Bu komitenin asıl sorumluluğu muhasebe uygulamalarını ve prensiplerini geliştirici çalışmalar yapmaktır (Tokay, 1987: 70).

Norveç’te yapılan çalışmalar;

Norveç Şirketler Kanunu, işletmelerin finansal tablolarını doğru bir şekilde hazırlanmasını zorunlu kılmıştır. Devlet komisyonlarında muhasebe ve raporlama standartlarını geliştirmek amacıyla mahalli profesyonel muhasebe örgütleri çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmaların sonucunda yayınlanan bildiriler emredici niteliktedir (Şensoy, 2008: 40).

Avrupa Birliği'nde yapılan çalışmalar;

Avrupa Birliği, sermaye piyasaları arasında meydana gelen menkul kıymet ihraçlarının artması sonucunda muhasebe uyumlaştırma çalışmalarına önem vermiştir. Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerin kullanmakta oldukları farklı muhasebe uygulamalarının uluslararası muhasebe standartları kapsamında düzenlenerek tekdüze hale getirilmesi gelişmekte olan Avrupa Birliği için oldukça önemli bir problemin ortadan kalkması anlamına gelmektedir (Çankaya, 2007: 136).

1.2.2. Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye'de devlet öncülüğünde gelişen muhasebe standartlarında Fransız mevzuatı ve yayınlarının arkasından Alman mevzuatı ve yayınlarının etkisi olmuş, 1950 yılından sonra Amerikan sisteminin etkisinde kalınmış ve 1987 sonrasında AB'ye tam üyelik başvurusunda bulunulması ile AB düzenlemelerinin ve son zamanlarda Uluslararası Muhasebe Standartlarının etkisinde kalınmıştır (Gençoğlu, 2007: 3).

Genelde TTK ile VUK hükümlerine yönelen muhasebe uygulamaları, bu kanunlardaki hükümlerin yetersiz kaldığı durumlar yaşamaktadır. Böyle durumlarda yasal statüye sahip bazı kuruluşların kendi alanlarındaki işletmeler için yönlendirici çalışmalar yaptığı görülmektedir (Zencirkıran, 2015: 68). Bu kuruluşların bir kısmını belirtmek gerekirse şu şekilde sıralanabilir (Başpınar, 2005: 46);

- *İktisadi Devlet Teşekküllerini Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDT YDK)*
- *Türkiye Bankalar Birliği*
- *Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesi*
- *Sermaye Piyasası Kurulu*
- *Muhasebe Standartları Komisyonu*
- *Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK)*
- *Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)*
- *Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)*

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonunun çalışmaları:

Komisyon 1964 yılında kurulmuştur ve 4 yıl faaliyet göstermiştir. İktisadi Devlet Teşekküllerinde muhasebe ve finansal raporlama için ortak uygulamalar geliştirme ve işletmeler için Tek Düzen Hesap Planı oluşturmak komisyonun en önemli amaçlarındandır (Erol ve Aslan, 2017: 64).

Komisyonun yapmış olduğu çalışmalar sonucunda;

- *Muhasebe Usullerinin Islahı ve Yeknesaklaştırılması,*
- *Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri,*
- *Rapor Sistemi,*
- *Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları,*
- *Mali işler-Muhasebe ve Kontrol Dairelerinin Organizasyonu,*
- *Terimler ve Açıklamalar olmak üzere 6 adet rapor yayınlanmıştır (Başpınar, 2005: 46-47).*

İDT Yeniden Düzenleme Komisyonu bu konuda çalışmalarını başarıyla tamamladıktan sonra görevini DPT Yeniden Düzenleme Grubuna devretmiştir. DPT Yeniden Düzenleme Grubu ise tek düzen muhasebe sistemi ile ilgili hazırlanan raporları kitap halinde yayınlamıştır. Tek düzen muhasebe sistemi ilk olarak Azot Sanayii A.Ş.'de uygulanmıştır (Erol ve Aslan, 2017: 64). Yapılan bu çalışma ilk başta KİT'lerde zorunlu olarak uygulanmış daha sonra ise diğer işletmeler tarafından benimsenerek Türkiye'de muhasebe sisteminin gelişmesine önemli bir katkı sağlamıştır (Başpınar, 2005: 47).

Türkiye Bankalar Birliğinin çalışmaları:

İlk olarak Türkiye Bankalar Birliği 1963 yılında bankalardan kredi talep edenlerden alacakları Hesap Vaziyeti ve Tahlil esaslarının belirlenmesi için seminerler düzenlemiştir (Erol ve Aslan, 2017: 63).

Düzenlenen seminerler sonucunda Bankalar Birliği, 1969 yılında yürürlüğe giren ve bankalardan kredi talep eden işletmelerden istenen son üç yıla ait bilanço ve gelir tablosunun tiplerini belirlemiş, Türkiye'de bu tip bilançoların kullanılmasına öncülük etmiştir. Ayrıca bankalar arasında aynı tip uygulamaların uygulanması için bunun benzeri çeşitli çalışmalar yapmıştır (Başpınar, 2005: 47).

1987 senesinde yürürlüğe giren Bankalar Kanunu'nda belirlenen Tek Düzen Hesap Planı, Türkiye'de faaliyet gösteren bankaların gereksinimlerine karşılık verecek şekilde düzenlenmiş, bankaların işlevleri ve türlerine göre farklı farklı olması nedeni ile hesapların detayına girilmemiştir. Bankalar ihtiyaçları doğrultusunda hesapları detaylandırmakta serbest bırakılmışlardır. Hesapları kendi ihtiyaçlarına göre detaylandıran bankalar, Türkiye Bankalar Birliği'nin izni olmaksızın büyük defter seviyesinde hesap açamayacaklardır (Şensoy, 2008: 193).

Türk Standartları Enstitüsü Muhasebe Standartları Özel Daimi Komitesinin çalışmaları:

Komite 1987 yılında kurulmuş olup, Türk Muhasebe Standartlarını hazırlamakla görevlendirilmiştir. Komitenin iş programında hazırlanmak üzere 43 adet iş programı bulunmaktadır. Teknik konseyden geçerek yayına hazır hale gelen standartlar ise şu şekildedir;

- *Raporlama- Bilanço Formu Standardı,*
- *Raporlama- Kar/Zarar Tablosu Formu Standardı,*
- *Muhasebenin Temel İlkeleri Standardı,*
- *Denetim Genel İlkeleri, Denetçiye İlişkin Açıklama Standardı* (Başpınar, 2005: 47).

Komitenin hazırlamış olduğu standartlar, Avrupa Birliği Dördüncü Direktifine yaklaşma bakımından ve Türk muhasebe sisteminin gelişmesi bakımından oldukça önemlidir. Ancak uygulamada, Türk Standartları Enstitüsü standartları etkili olamamıştır. TÜRMOB kurulduktan sonra çalışmalarına ara veren komite, muhasebe standartlarının tek elden yürütülebilmesi için koordinatörlüğünü birliğin yürüteceği “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu”nun kurulmasını ilke olarak kabul görmüştür (Arıkan, 1996: 64).

Sermaye Piyasası Kurulunun Çalışmaları:

SPK, tasarrufların menkul kıymetlere yatırılarak halkın iktisadi kalkınmaya etkin ve yaygın bir şekilde katılmasını sağlamak ve sermaye piyasasının güven, açıklık ve kararlılık içinde çalışmasını, tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunmasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla 1981 yılında çıkarılan 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulmuştur (www.spk.gov.tr).

SPK, sermaye piyasası araçları ile bir borsada işlem gören işletmeler için ve bunların dışında kalan fakat Sermaye Piyasası kuruluna tabi olan işletmeler olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır (Başpınar, 2005: 48).

Kurulun, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan işletmeler için yayınladığı Seri XI, 1no'lu tebliğ “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ” olup 60 madde, 4 bölüm ve eklerinden oluşmaktadır. Tebliğde yer alan konular ise (Başpınar, 2005: 48);

- *Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,*
- *Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,*
- *Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,*
- *Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar,*
- *Ekler şeklindedir.*

Kurulun, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan işletmeler için yayınladığı Seri XI, 3no'lu tebliğ ise “Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ” şeklindedir. Bu tebliğde yer alan konular ise (Başpınar, 2005: 48);

- *Ara mali tabloların düzenlenme esasları,*
- *Kısıt (zaman ile orantılı pay) esası,*
- *Mevsimlik faaliyetler,*
- *Yeniden değerlendirme,*
- *Vergi karşılığı,*
- *Mali tabloların kesinleşmesi,*
- *Diğer mali tablolar şeklindedir.*

Genel anlamda konuları yukarıda verilen tebliğlerin dışınla yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğdeki konuların uygulamasında kısmi değişiklikler getirmiştir. Bu tebliğlerin içerikleri ise (Başpınar, 2005: 49);

- *Sermaye piyasası mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğe ek olarak yayınlanan tebliğler,*

- *Menkul kıymetler yatırım fonları mali tabloları ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,*
- *Aracı kurum hesap planı ve planın kullanım esasları hakkında tebliğ,*
- *Sermaye piyasasında konsolide mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,*
- *Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ şeklindedir.*

Sermaye Piyasası Kurulu “SPK Finansal Raporlama Standartları’nın Uluslararası Standartlara Tam Uyum Projesi”ni uygulamaya geçirmiş, bu kapsamda UFRS ile uyumlu muhasebe standartlarını hazırlamış ve Seri XI, NO:25 sayılı “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ”i, 15.11.2003 tarihli ve 25290 sayılı mükerrer Resmi Gazetede yayımlamıştır (İbiş ve Özkan, 2006: 32).

Tebliğde, her bir UFRS ayrı bir kısım olarak ele alınmıştır. 34 kısımdan oluşan tebliğin 33 tanesi UFRS ile uyumludur. Aşağıdaki tabloda tebliğ kısımlarında düzenlenen konuları ve bunlara karşılık gelen UFRS’ler gösterilmektedir (Parlakkaya, 2004: 134).

Tablo 1: Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ Kısımları Ve Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Tebliğ Kısımları	Karşılık Gelen UFRS
<i>Kısım 1: Mali Tablolara İlişkin Genel İlkeler</i>	-
<i>Kısım 2: Mali Tabloların Sunumu</i>	<i>UFRS 1: Presentation of Financial Statements</i>
<i>Kısım 3: Ara Mali Tablolar</i>	<i>UFRS 34: Interim Financial Reporting</i>
<i>Kısım 4: Nakit Akım Tablosu</i>	<i>UFRS 7: Cash Flow Statements</i>
<i>Kısım 5: Hasılat</i>	<i>UFRS 18: Revenue</i>
<i>Kısım 6: Stoklar</i>	<i>UFRS 2: Inventories</i>
<i>Kısım 7: Maddi Varlıklar</i>	<i>UFRS 16: Property, Plant and Equipment</i>
<i>Kısım 8: Maddi Olmayan Varlıklar</i>	<i>UFRS 38: Intangible Assets</i>
<i>Kısım 9: Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>	<i>UFRS 36: Impairment of Assets</i>
<i>Kısım 10: Borçlanma Maliyetleri</i>	<i>UFRS 23: Borrowing Costs</i>
<i>Kısım 11: Finansal Araçlar</i>	<i>UFRS 32: Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i> <i>UFRS 39: Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>
<i>Kısım 12: İşletme Birleşmeleri</i>	<i>UFRS 22: Business Combinations</i>
<i>Kısım 13: Konsolide Mali Tablolar, Bağlı Ortaklıklar, Müşterek Yönetime Tabi Teşebbüsler ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi</i>	<i>UFRS 27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries</i> <i>UFRS 28: Accounting for Investments in Associates</i> <i>UFRS 31: Financial Reporting of Interest in Joint Ventures</i>
<i>Kısım 14: Kur Değişiminin Etkileri</i>	<i>UFRS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>
<i>Kısım 15: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesi</i>	<i>UFRS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>
<i>Kısım 16: Hisse Başına Kazanç</i>	<i>UFRS 33: Earnings Per Share</i>
<i>Kısım 17: Bilanço Tarihinden Sonraki Olayla</i>	<i>UFRS 10: Events After the Balance Sheet Date</i>
<i>Kısım 18: Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar</i>	<i>UFRS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>
<i>Kısım 19: Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar</i>	<i>UFRS 8: Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Error and Changes in Accounting Policies</i>
<i>Kısım 20: Kiralama İşlemleri</i>	<i>UFRS 17: Leases</i>
<i>Kısım 21: İlişkili Taraflar</i>	<i>UFRS 24: Related Party Disclosures</i>
<i>Kısım 22: Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması</i>	<i>UFRS 14: Segment Reporting</i>
<i>Kısım 23: Banka ve Benzeri Finansal</i>	<i>UFRS 30: Disclosures in the Financial</i>

<i>Kuruluşların Mali Tablolarının Kamuya Açıklanması</i>	<i>Statements of Bank and Similar Financial Institutions</i>
<i>Kısım 24: İnşaat Sözleşmeleri</i>	<i>UFRS 11: Construction Contracts</i>
<i>Kısım 26: Devlet Teşvik ve Yardımlar</i>	<i>UFRS 20: Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>
<i>Kısım 27: Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</i>	<i>UFRS 40: Investment Property</i>
<i>Kısım 28: Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergiler</i>	<i>UFRS 12: Income Taxes</i>
<i>Kısım 29: Çalışanlara Sağlanan Faydalar</i>	<i>UFRS 19: Employee Benefits</i>
<i>Kısım 30: Emeklilik Planları</i>	<i>UFRS 26: Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>
<i>Kısım 31: Tarımsal Faaliyetler</i>	<i>UFRS 41: Agriculture</i>
<i>Kısım 32: Mali Tablo ve Raporların Açıklanması, Kurula ve Borsaya Gönderilmesi</i>	-
<i>Kısım 33: İlk Dönem Mali Tablolar</i>	-
<i>Kısım 34: Muhtelif Hükümler</i>	-

Kaynak: Parlakkaya, R., (2004), “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi

UFRS, küreselleşen finansal ekonomilerde kullanılabilecek kalitesi yüksek finansal raporlama standartlarına ulaşmak adına yapılmıştır (Van Tendeloo ve Vanstraelen, 2005: 12). TMS ve TFRS’lerin uygulanmasının zorunlu hale getirilmesi ve uygulanmaya başlanması ilk olarak Sermaye Piyasası Kurulu tarafından gerçekleştirilmiştir (Erol ve Aslan, 2017: 65).

Muhasebe Standartları Komisyonunun Çalışmaları:

Muhasebe Standartları Komisyonu, Maliye Bakanlığı Koordinatörlüğü’nde 1990 yılında çeşitli kesimlerin temsilcilerinin katılımı ile oluşturulmuştur. Bu komisyonun amacı ülkemizde standartlar ile ilgili oluşan karmaşanın ortadan kaldırılarak tüm kesimleri bağlayıcı nitelikte tek bir elden yayınlanacak muhasebe standartlarını oluşturmaktır (Başpınar, 2005: 49).

Muhasebe Standartları Komisyonu tamamlamış olduğu çalışmalar sonucunda Maliye Bakanlığı’nca VUK bünyesinde 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı Resmi Gazetede yer alan 1 sıra numaralı “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”

yayınlanmıştır. Yayınlanan bu tebliğ ile düzenleme yapılan konular aşağıdaki şekildedir (Başpınar, 2005: 49).

- *Muhasebenin temel kavramları,*
- *Muhasebe politikalarının açıklanması,*
- *Mali tablolar ilkeleri,*
- *Mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması*
- *Tekdüzen hesap çerçevesi hesap planı ve işleyişi.*

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Çalışmaları:

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), 9 Şubat 1994 yılında TÜRMOB öncülüğü ve desteğiyle kurulmuştur. TMUDESK kurul üyelerinden meydana gelen 30 komisyon kurulmuş, komisyonların belirleyeceği standartlar yürürlükteki Uluslararası Muhasebe Standartları esas alınarak belirlenmiştir (Erol ve Aslan, 2017: 66).

TMUDESK'in muhasebe standartları ile ilgili amaçları;

- *Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasını temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulamasını sağlamak,*
- *Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak*
- *Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,*
- *Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin harmonizasyonuna ilişkin çalışmalar yapmak,*
- *Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak olarak ifade edilebilir (Başpınar, 2005: 50).*

Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, 1 Ocak 2002 yılı itibarıyla 19 adet muhasebe standardı yayınlamıştır. 1994 yılından bu yana IASB üyesi olan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun yayınlamış olduğu standartlar UFRS ile uyumludur. Aşağıdaki tabloda Türkiye Muhasebe Standartları ve bunlara

karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gösterilmiştir (Parlakkaya, 2004: 130).

Tablo 2: Türkiye Muhasebe Standartları ve Bunlara Karşılık Gelen Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

<i>TMS</i>	<i>UFRS</i>
<i>TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu</i>	<i>UFRS 1: Presentation of Financial Statements (Finansal Raporların Sunulması)</i>
<i>TMS 2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama</i>	<i>UFRS 29: Financial Reporting in Hyperinflationary Economics (Hiperenflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama)</i>
<i>TMS 3: Nakit Akış Tabloları</i>	<i>UFRS 7: Cash Flow Statement (Nakit Akım Tablosu)</i>
<i>TMS 4: Satışlar ve Diğer Olağan Gelirler</i>	<i>UFRS 18: Revenue (Gelirler)</i>
<i>TMS 5: Konsolide Finansal Tablolar</i>	<i>UFRS 27: Consolidated Financial Statements and Accounting for Investment sand Subsidiaries (Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi)</i>
<i>TMS 6: İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi</i>	<i>UFRS 28: Accounting for Investments in Associates (İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi)</i>
<i>TMS 7: Yatırımların Muhasebeleştirilmesi</i>	<i>UFRS 25: Accounting for Investments (Yatırımların Muhasebeleştirilmesi- Bu standart yürürlükten kaldırıldı. Bu standardın yerini UFRS 39 ve 40 aldı)</i>
<i>TMS 8: Maddi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ile Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar</i>	<i>UFRS 16: Property, Plant and Equipment (Gayrimenkul, Tesis ve Ekipman-Maddi Duran Varlıklar)</i>
<i>TMS 9: Amortisman Muhasebesi</i>	<i>UFRS 4: Depreciation Accounting (Amortisman Muhasebesi, Geri Çekildi, bunun yerini UFRS 16, 22 ve 38 almıştır)</i>
<i>TMS 10: Dönem Net Karı veya Zararı, Temel Hatalar ve Muhasebe Politikalarında Değişiklikle</i>	<i>UFRS 8: Profit and Loss for the Period, Fundamental Error sand Changes in Accounting Policies (Raporlama Dönemindeki Kar veya Zarar, Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişiklikler)</i>
<i>TMS 11: Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması</i>	<i>UFRS 14: Segment Reporting (Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması)</i>
<i>TMS 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi</i>	<i>UFRS 21: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates (Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri)</i>
<i>TMS 13: Stoklar</i>	<i>UFRS 2: Inventories (Stoklar)</i>

<i>TMS 14: Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi</i>	<i>UFRS 23: Borrowing Costs (Borçlanma Maliyetleri)</i>
<i>TMS 15: Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri</i>	<i>UFRS 38: Intangible Assets (Maddi Olmayan Duran Varlıklar)</i>
<i>TMS 16: Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarının Kamuya Açıklanması</i>	<i>UFRS 30: Disclosures in the Financial Statements of Bank and Similar Financial Institutions (Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Raporlarındaki Açıklamalar)</i>
<i>TMS 17: Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi</i>	<i>UFRS 17: Leases (Kiralamalar)</i>
<i>TMS 18: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Sözleşmeleri</i>	<i>UFRS 11: Construction Contracts (Yıllara Yaygın İnşaat Sözleşmeleri)</i>
<i>TMS 19: Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Aktifler</i>	<i>UFRS 37: Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets (Karşılıklar, Koşullu Yükümlülükler ve Koşullu Varlıklar)</i>

Kaynak: Parlakkaya, R., (2004), “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi.

TMUDESK tarafından yayınlanmış olan standartlar uygulamaya konulması konusunda istenen başarıyı sağlayamamıştır. Bunun sebebi ise standartların uygulanmasına yönelik herhangi bir yasal yaptırım gücünün olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu sorun, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa eklenen bir madde ile kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ile çözüme kavuşmuştur (Parlakkaya, 2004: 132).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun Çalışmaları:

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile eklenen Ek-1 maddesi uyarınca kurulmuştur. İdari ve mali özerkliği bulunan TMSK 07.03.2002 tarihinde faaliyete başlayarak, TMUDESK’in görevlerini ve bu tarihe kadar yapmış olduğu çalışmaları devralmıştır (Başpınar, 2005: 51).

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun kuruluş amacı ise: “*Denetlenmiş finansal tabloların sunumunda; finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamak*”tır (Erol ve Aslan, 2017: 67).

TMSK, şimdiye kadar 41 adet TMS yayınlamış olup bunlardan 30'u halen yürürlükte. Yürürlükte olmayan standartların yerine ise 8 adet TFRS yayınlamıştır. Yayınlanan bu TFRS'ler ile "Kavramsal Çerçeve" arasında bütünlük oluşturulmuştur (Şensoy, 2008: 213).

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun Çalışmaları:

Bankaların 2002 yılı sonu itibariyle finansal tabloların Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak amacı ile 2002 Haziran ayı sonu itibariyle Uluslararası Muhasebe Standartlarına paralel düzenlemeler içeren Muhasebe Uygulama Yönetmeliği ve bu yönetmeliğe ilişkin 01.10.2002 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 18 adet tebliğ yayınlamıştır. Bu tebliğlerin başlıkları aşağıdaki gibidir (Başpınar, 2005: 52).

1 Sayılı Tebliğ: *Finansal Araçların Muhasebeleştirilmesi Standardı*

2 Sayılı Tebliğ: *Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı*

3 Sayılı Tebliğ: *Maddi Olmayan Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı*

4 Sayılı Tebliğ: *Kiralama İşlemlerine İlişkin Muhasebe Standardı*

5 Sayılı Tebliğ: *Bankaların Dâhil Olduğu Risk Grubuyla Yaptığı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Standardı*

6 Sayılı Tebliğ: *Banka Birleşme Ve Devirleri İle Bankalarca İktisap Edilen Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı*

7 Sayılı Tebliğ: *Varlıklardaki Değer, Azalışının Muhasebeleştirilmesi Standardı*

8 Sayılı Tebliğ: *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler Ve Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Standardı*

9 Sayılı Tebliğ: *Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi Ve Devlet Yardımlarının Dipnotlarda Açıklanması Standardı*

10 Sayılı Tebliğ: *Banka Çalışanlarının Haklarının Muhasebeleştirilmesi Standardı*

11 Sayılı Tebliğ: *Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi*

12 Sayılı Tebliğ: *Dönem Net Kar/Zararı, Temel Hatalar Ve Muhasebe Politikalarında Yapılan Değişikliklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı*

13 Sayılı Tebliğ: *Bilanço Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususların Muhasebeleştirilmesi Standardı*

14 Sayılı Tebliğ: *Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı*

15 Sayılı Tebliğ: *Konsolide Mal Tabloların Düzenlenmesi, Bağlı Ortaklık, Birlikte Kontrol Edilen Ortaklık Ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesi Standardı*

16 Sayılı Tebliğ: *Nakit Akım Tablosunun Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı*

17 Sayılı Tebliğ: *Kamuya Açıklanacak Mali Tablolar İle Bunlara İlişkin Açıklama Ve Dipnotlar Standardı*

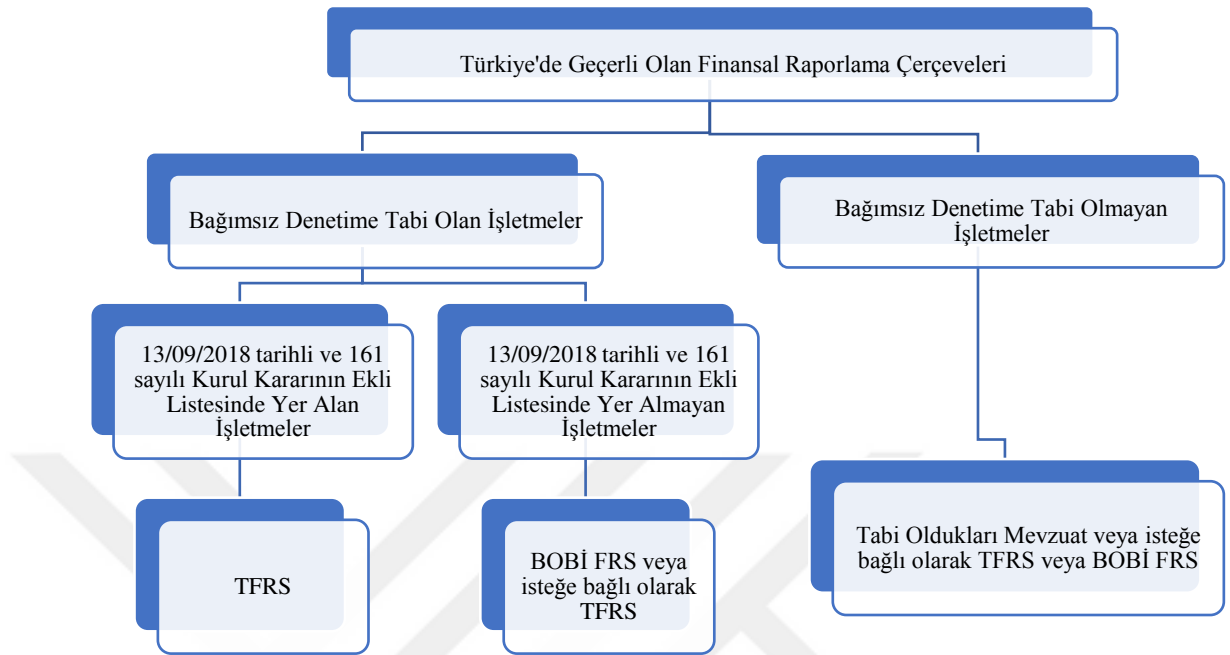
18 Sayılı Tebliğ: *Vergilerin Muhasebeleştirilmesi Standardı*

Kamu Gözetimi Kurumunun Çalışmaları:

Kamu Gözetimi Kurumu, Kamu Gözetimi alanında uluslararası gelişmelerin bir sonucu olarak yeni TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek amacıyla 660 sayılı KHK ile 2 Kasım 2011 tarihinde kurulmuştur. Kamu Gözetimi Kurumunun temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ile doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilgilerin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve takip etmek için kurulmuştur. KGK'nın görevleri ise şu şekildedir (www.kgk.gov.tr):

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek,
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak,
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayınlamak,
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamaktır.

Şekil 1. Türkiye’de Geçerli Olan Finansal Raporlama Çerçeveleri



Kaynak: Tunçez, H.A.,(2018), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”, Uluslararası Sosyal Araştırma Dergisi,, 2018, Cilt:11, Sayı:61, Sayfa: 1020.

Türkiye muhasebe standartları şu şekilde belirlenmiştir:

Tablo 3: Türkiye Muhasebe Standartları

TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI	
<i>TMS 1</i>	<i>FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU</i>
<i>TMS 2</i>	<i>STOKLAR</i>
<i>TMS 7</i>	<i>NAKİT AKIŞ TABLOLARI</i>
<i>TMS 8</i>	<i>MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR</i>
<i>TMS 10</i>	<i>RAPORLAMA DÖNEMİNDE (BİLANÇO TARİHİNDEN) SONRAKİ OLAYLAR</i>
<i>TMS 12</i>	<i>GELİR VERGİLERİ</i>
<i>TMS 16</i>	<i>MADDİ DURAN VARLIKLAR</i>
<i>TMS 19</i>	<i>ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR</i>
<i>TMS 20</i>	<i>DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI</i>
<i>TMS 21</i>	<i>KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ</i>
<i>TMS 23</i>	<i>BORÇLANMA MALİYETLERİ</i>
<i>TMS 24</i>	<i>İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI</i>
<i>TMS 26</i>	<i>EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA</i>
<i>TMS 27</i>	<i>BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR</i>
<i>TMS 28</i>	<i>İŞTİRAKLERDEKİ VE İŞ ORTAKLARINDAKİ YATIRIMLAR</i>
<i>TMS 29</i>	<i>YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA</i>
<i>TMS 32</i>	<i>FİNANSAL ARAÇLAR SUNUM</i>
<i>TMS 33</i>	<i>HİSSE BAŞINA KAZANÇ</i>
<i>TMS 34</i>	<i>ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA</i>
<i>TMS 36</i>	<i>VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ</i>
<i>TMS 37</i>	<i>KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR</i>
<i>TMS 38</i>	<i>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</i>
<i>TMS 39</i>	<i>FİNANSAL ARAÇLAR: MUHASEBELEŞTİRME VE ÖLÇME</i>
<i>TMS 40</i>	<i>YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER</i>
<i>TMS 41</i>	<i>TARIMSAL FAALİYETLER</i>

Kaynak: www.kgk.gov.tr erişim tarihi: 07.05.2019

Türkiye’de TFRS, tam set ve KOBİ set olmak üzere ikiye ayrılır (Akçay ve Uysal, 2019: 258). Tam set TFRS olarak nitelendirilen TFRS’ler genellikle Sermaye piyasalarında menkul kıymetleri halka arz edilmiş işletmeler ile bu işletmelerin finansal tablolarının kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış ve kapsamı oldukça geniş tutulmuş, daha çok bilimsel bakış açısı ile hazırlanmış standartlardır (Hacıhasanoğlu vd, 2012: 43). Ancak KOBİ’lerin hazırladıkları finansal tabloları

kullanacak olan kesimlerin ihtiyaçları sermaye piyasalarındaki kullanıcılara göre daha sınırlıdır (Hatunoğlu vd., 2013: 53). UFRS'nin, küreselleşen muhasebe sisteminde ortak bir dil oluşturmadığı ve oluşturulan muhasebe süreci içerisinde tam anlaşılır olmaması nedeniyle bu uygulamanın zor ve zaman alıcı olacağı açıktır (Tsonogaya and Chand, 2012: 8). Bu nedenle bu ihtiyaca cevap verebilmek için IASB tarafından 2009 yılında KOBİ'ler Uluslararası Finansal Raporlama Standartları yani "KOBİ'ler için UFRS" yayınlanmıştır. 01.11.2010 tarihinde ise TMSK tarafından çevirisi yapılarak, "KOBİ'ler için TFRS" adı altında Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir (Hatunoğlu vd., 2013: 53).

KOBİ'ler için TFRS'nin en önemli özelliği, standartların tam set TFRS'ye göre KOBİ'lerin ihtiyaçlarını karşılayacak düzeyde kapsamının kısıtlanmış olmasıdır. KOBİ standartlarının tam set standartlarından farklı olduğu bazı hususlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir (Hatunoğlu vd., 2013:54, Erol Fidan ve Cinit, 2013:41):

- IFRS'ler temel alınarak KOBİ ihtiyaçlarına uygun olarak IFRS'lerden Bağımsız ayrı bir Standart olarak hazırlanmıştır.
- Tam Set TFRS'de seçimlik hak tanınan konularda, seçenekler kaldırılmış, basit yöntemler esas alınmıştır. Örneğin, değerlemede yalnızca maliyet yönteminin kullanılmasına müsaade edilmiştir.
- Muhasebeleştirme ve değerlendirme yöntemleri basitleştirilmiştir.

KGK, KOBİ TFRS setinin yerine TFRS'ye daha yakın olan BOBİ-FRS'yi yürürlüğe koymuştur. KOBİ TFRS 2010 yılında resmi gazetede yürürlüğe girmiştir ancak uygulanmamıştır. BOBİ-FRS yürürlüğe girene kadar KGK tarafından çıkarılan 41 sayılı karar gereği KAYİK isimli kurumlar için TFRS'yi zorunlu hale getirmiştir. KAYİK dışındaki işletmeler için ise ek hususlar olarak adlandırılan raporlama şekli uygun görülmüştür. Özetle, KGK, BOBİ-FRS öncesi KAYİK dışındaki kuruluşlar için MSUGT ek hususların ilave edilmesiyle bağımsız denetim yapılmasını uygun bulmuştur. Bu defa KGK 56 sıra sayılı tebliğ ile 1 Ocak 2018 tarihinden sonra yapılacak olan bağımsız denetimlerde kullanılmak için BOBİ-FRS isimli standardı çıkarmıştır. KAYİK dışındaki kuruluşlar 2017 yılın denetimleri için son kez MSUGT'ne ek hususları 41 sayılı açıklamaya uygun olmak koşulu ile yapabileceklerdir. 2018 yılı muhasebe dönemi için ve daha sonrasında TFRS uygulamak zorunluluğunda olmayan

kuruluşlar BOBİ-FRS'yi uygulamak zorunluluğundadırlar. BOBİ-FRS uygulamadan direkt olarak TFRS uygulamak mümkündür. Ancak seçim yapılmasından itibaren iki yıl sistem değişikliği yapılamamaktadır (Akçay ve Uysal, 2019: 258).

Türkiye Finansal Raporlama Standartları şu şekilde belirlenmiştir;

Tablo 4: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI	
<i>TFRS 1</i>	<i>TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ İLK UYGULAMASI</i>
<i>TFRS 2</i>	<i>HİSSE BAZLI ÖDEMELER</i>
<i>TFRS 3</i>	<i>İŞLETME BİRLEŞMELERİ</i>
<i>TFRS 4</i>	<i>SİGORTA SÖZLEŞMELERİ</i>
<i>TFRS 5</i>	<i>SATIŞ AMAÇLI ELDE TUTULAN DURAN VARLIKLAR VE DURDURULAN FAALİYETLER</i>
<i>TFRS 6</i>	<i>MADEN KAYNAKLARININ ARAŞTIRILMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ</i>
<i>TFRS 7</i>	<i>FİNANSAL ARAÇLAR: AÇIKLAMALAR</i>
<i>TFRS 8</i>	<i>FAALİYET BÖLÜMLERİ</i>
<i>TFRS 9</i>	<i>FİNANSAL ARAÇLAR</i>
<i>TFRS 10</i>	<i>KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR</i>
<i>TFRS 11</i>	<i>MÜŞTEREK ANLAŞMALAR</i>
<i>TFRS 12</i>	<i>DİĞER İŞLETMLERDEKİ PAYLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR</i>
<i>TFRS 13</i>	<i>GERÇEĞE UYGUN DEĞER ÖLÇÜMÜ</i>
<i>TFRS 14</i>	<i>DÜZENLEMeye DAYALI ERTELEME HESAPLARI</i>
<i>TFRS 15</i>	<i>MÜŞTERİ SÖZLEŞMELERİNDEN HASILAT</i>
<i>TFRS 16</i>	<i>KİRALAMALAR</i>

Kaynak: www.kgk.gov.tr erişim tarihi: 07.05.2019

BOBİ FRS'nin yer aldığı 'Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ'de bir işletmenin büyük işletme sayılabilmesi için bazı şartları taşıması gereken tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre; aktif toplamı 75 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 250 kişi ve üstü olan ve bu ölçütlerden en az ikisinin eşik değerini, varsa bağlı ortaklarıyla birlikte, art arda iki raporlama döneminde aşan işletmeler takip eden raporlama döneminde büyük işletme olarak değerlendirilir. Bu ölçütlerin altında kalan, ancak denetime tabi olma şartlarını sağlayan işletmeler ise standartta orta boy işletmelerin uyması gereken kurallara göre finansal raporlama yapacaktır (Gençoğlu, 2017: 2). Aktif toplamı 40 milyon TL ve üstü, yıllık net satış hasılatı 80 milyon TL ve üstü, ortalama çalışan sayısı 200 kişi ve üstü olarak, belirlenen şartların en az ikisini,

varsa bağılı ortaklıkları ile birlikte, art arda iki raporlama döneminde sağlayan işletmeler, bir sonraki raporlama döneminde orta büyüklükte işletme olarak değerlendirilir (Kıymetli Şen ve Özbirecikli, 2018: 464).

BOBİ FRS ve TMS/TFRS karşılaştırılması aşağıdaki tabloda verilmiştir;

Tablo 5: BOBİ FRS ve TMS/TFRS Karşılaştırma Tablosu¹

<i>BOBİ FRS Bölümler</i>	<i>TMS/TFRS</i>
<i>Bölüm 1 Kavramsal Çerçeve ve Finansal Tablolar</i>	<i>Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve</i> <i>TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu</i>
<i>Bölüm 2 Nakit Akış Tablosu</i>	<i>TMS 7 Nakit Akış Tabloları</i>
<i>Bölüm 3 Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Yanlılıklar</i>	<i>TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar</i>
<i>Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar</i>	<i>TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar</i>
<i>Bölüm 5 Hasılat</i>	<i>TMS 18 Hasılat</i> <i>TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri</i> <i>TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat</i>
<i>Bölüm 6 Stoklar</i>	<i>TMS 2 Stoklar</i>
<i>Bölüm 7 Tarımsal Faaliyetler</i>	<i>TMS 41 Tarımsal Faaliyetler</i>
<i>Bölüm 8 Maden Kaynaklarının Aranması ve Değerlendirilmesi</i>	<i>TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi</i>
<i>Bölüm 9 Finansal Araçlar ve Özkaynaklar</i>	<i>TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar</i> <i>TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum</i> <i>TMS 39 Finansal Araçlar</i> <i>TFRS 9 Finansal Araçlar</i>
<i>Bölüm 10 İştiraklerdeki Yatırımlar</i>	<i>TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yayınlar</i>
<i>Bölüm 11 Müşterek Girişimlerdeki Yatırımlar</i>	<i>TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar</i>
<i>Bölüm 12 Maddi Duran Varlıklar</i>	<i>TMS 16 Maddi Duran Varlıklar</i>
<i>Bölüm 13 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</i>	<i>TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</i>
<i>Bölüm 14 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	<i>TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>
<i>Bölüm 15 Kiralamalar</i>	<i>TMS 17 Kiralama İşlemleri</i>
<i>Bölüm 16 Devlet Teşvikleri</i>	<i>TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması</i>
<i>Bölüm 17 Borçlanma Maliyetleri</i>	<i>TMS 23 Borçlanma Maliyetleri</i>
<i>Bölüm 18 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>	<i>TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</i>

¹ Kalın ve italik olarak yazılan standartlar uygulamadan kaldırılmıştır.

<i>Bölüm 19 Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar</i>	<i>TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</i>
<i>Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri</i>	<i>TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri</i>
<i>Bölüm 21 İş Birleşmeleri</i>	<i>TFRS 3 İşletme Birleşmeleri</i>
<i>Bölüm 22 Konsolide Finansal Tablolar</i>	<i>TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar</i>
<i>Bölüm 23 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler</i>	<i>TMS 12 Gelir Vergileri</i>
<i>Bölüm 24 Ara Dönem Finansal Raporlama</i>	<i>TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama</i>
<i>Bölüm 25 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlam</i>	<i>TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama</i>
<i>Bölüm 26 Dipnotlar</i>	<i>TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu</i>
<i>Bölüm 27 Geçiş Hükümleri</i>	<i>TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulanması</i>

Kaynak: Akçay, S. ve Uysal, M.,(2019), “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS ile İlişkisinin Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Business and Management Studies: an International Journal, 7(1), 257-279

BOBİ FRS ve TFRS karşılaştırıldığında aşağıdaki tabloda belirtilen farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Tablo 6: BOBİ FRS ve TFRS Arasındaki Temel Farklılıklar

<i>Karşılaştırılan BOBİ FRS ve TFRS Bölümleri</i>			<i>Tespit Edilen Temel Farklılıklar</i>
1	<i>Bölüm 1</i>	<i>TMS 1</i>	<i>BOBİ FRS’de yer alan finansal durum tablosunda satış amaçlı duran varlıklar kalemi yer almamakta; bununla bağlantılı olarak kar veya zarar tablosunda durdurulan faaliyetler bölümü yer almamaktadır. Ayrıca kar veya zarar tablosunda diğer kapsamlı gelir bölümü de sunulmamaktadır</i>
2	<i>Bölüm 5</i>	<i>TMS 11 TMS 18 TFRS 15</i>	<i>BOBİ FRS’de TMS 18’den farklı olarak hasılatın ölçülmesinde vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır. BOBİ FRS’de hasılatın kayda alınmasında TMS 18’den farklı olarak edim yükümlülüğünün yerine getirilmesi yeterli bir ölçüt olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, TFRS 15’de yer alan 5 aşamalı model de BOBİ FRS’de yer almamaktadır.</i>
3	<i>Bölüm 6</i>	<i>TMS 2</i>	<i>BOBİ FRS’de TMS 2’den farklı olarak stok alımlarındaki vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır. Ayrıca BOBİ FRS’de TMS 2’den farklı olarak stok maliyetlerinin ölçümünde tam maliyet yönteminden de yararlanılabilmektedir.</i>
4	<i>Bölüm 7</i>	<i>TMS 41</i>	<i>BOBİ FRS’de canlı varlıklar TFRS’den farklı olarak gerçeğe uygun değerın yanı sıra maliyet bedeli ile de ölçülebilmektedir.</i>
5	<i>Bölüm 8</i>	<i>TFRS 6</i>	<i>BOBİ FRS’de sonraki ölçümlerde yeniden değerlendirilme modelinden yararlanılmamaktadır.</i>

6	Bölüm 9	TMS 32 TMS 39 TFRS 7 TFRS 9	Finansal araçlar BOBİ FRS'de TFRS 9'dan farklı sınıflandırılmakta ve ölçüm farkları kar veya zararda muhasebeleştirilmektedir. Söz konusu sınıflandırmalardan birini oluşturan ticari alacaklarla ilgili değer düşüklükleri "beklenen kredi zararı" yaklaşımı yerine "gerçekleşen kredi zararı" yaklaşımına göre ölçülmektedir. Ayrıca TFRS 9'dan farklı olarak ticari alacak ve borçlardan yalnızca vadesi bir yılı aşanlar itfa edilmiş maliyet ile ölçülmektedir. Borsada işlem görmeyen hisse senetleri de TFRS 9'dan farklı olarak maliyet bedeli ile ölçülmektedir.
7	Bölüm 10	TMS 28	Münferit finansal tablolarda iştirak yatırımları ölçülürken TMS 28'den farklı olarak gerçeğe uygun değerden yararlanılmamaktadır.
8	Bölüm 11	TFRS 11	Münferit finansal tablolarda müşterek kontrol edilen işletmeler ölçülürken TFRS 11'den farklı olarak gerçeğe uygun değerden yararlanılmamaktadır
9	Bölüm 12	TMS 16	BOBİ FRS'de TMS 16'dan farklı olarak maddi duran varlık alımlarındaki vade farkları yalnızca bir yılı aşan sürelerde ayrıştırılmaktadır
10	Bölüm 14	TMS 38	BOBİ FRS'de maddi olmayan duran varlıklar TMS 38'den farklı olarak yalnızca maliyet bedeli ile ölçülmektedir. Ayrıca BOBİ FRS'de TMS 38'den farklı olarak sınırsız faydalı ömre sahip maddi olmayan duran varlıklar (iş birleşmeleri bölümünde açıklanan şerefiye dahil) en az 5, en çok 10 yılda itfa edilmektedir
11	Bölüm 16	TMS 20	BOBİ FRS'de devlet teşvikleri TMS 20'den farklı olarak finansal durum tablosunda raporlanamamakta (sermaye yaklaşımı uygulanmamakta) ve doğrudan kar veya zararla ilişkilendirilmektedir
12	Bölüm 18	TMS 36	TMS 36'da şerefiye değer düşüklüğüne tabi tutulmakta iken BOBİ FRS'de böyle bir uygulama yer almamakta; Şerefiye, Bölüm 14, 18 ve 21 'deki hükümler çerçevesinde itfa edilmektedir.
13	Bölüm 19	TMS 37	Karşılık tutarı hesaplanırken TMS 37'den farklı olarak bugünkü değer yaklaşımının yanı sıra beklenen harcama tutarı yaklaşımında da yararlanılabilmektedir. Ayrıca, BOBİ FRS'deki kıdem tazminatı hesaplamalarında aktüeryal hesaplamalardan yararlanılmamaktadır.
14	Bölüm 22	TFRS 10	BOBİ FRS'de konsolidasyona tabi ana ortaklık bireysel finansal 443 tablolarında bağlı ortaklıklarını TFRS 10'dan farklı olarak gerçeğe uygun değerleri ile raporlayamamaktadır

Kaynak: Gökçen, G. ve Diğerleri, (2018), "BOBİ FRS ve TFRS'nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması", Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), Sayı: 3(2), Sayfa: 442

1.3. Finansal Tablolar

Kuruluş şekil ve büyüklük bakımından nasıl olursa olsun, işletmelerdeki çalışmaların birçoğu değer artışına ya da azalışına neden olur. Mali işlemler olarak tanımlanabilecek bu eylemler, işletmelerin varlık ve kaynaklarında değişim olmasına neden olur. Devamlı olarak gerçekleşen mali nitelikli işlemleri toparlayarak analiz ve yorum yapıldıktan sonra işletme ile ilgilenen; yatırımcılara, çalışanlara, borç verenlere, satıcılara, ticari tedarikçilere, müşterilere, devlete ve kamu işletmelerine aktarılması gerekir. Bu sorumluluğu yerine getiren sistem muhasebedir.

Muhasebe; mali nitelikli işlem ve olayları para ile ifade edilmiş şekilde tarih sırası ile kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz eden, yorumlayan ve raporlayan bir sistemdir (Acar ve Tetik, 2010:9). Muhasebenin tanımında yer alan raporlama kısmı finansal tablo kavramını ortaya çıkarmaktadır. İşletmede meydana gelen olayları belirli dönemler halinde işletme sahiplerine, kredi verenlere ve diğer işletme ile ilgilenen gruplara aktarması muhasebenin en önemli görev ve sorumluluklarından biridir. İşletmenin mali durumu ile ilgilenen kişi ya da grupların bilmek istedikleri genel bilgiler, işletmenin mali yapısı, karlılığı ve kullandığı fon kaynaklarıdır. Bu bilgilerin sağlanması için kullanılan finansal tablolar şu şekilde sıralanabilir:

- *Bilanço*
- *Gelir Tablosu*
- *Satışların Maliyeti Tablosu*
- *Fon Akım Tablosu*
- *Nakit Akış Tablosu*
- *Öz Kaynaklar Değişim Tablosu*
- *Kar Dağıtım Tablosu*
- *Dipnotlar*

Finansal tablolardaki dipnotlar ve bilgiler ile ilgili açıklayıcı notlar, raporlar ve ek tablolar, ele alınan finansal tabloların ayrılmaz parçası sayılır (Akdoğan ve Tenker, 2007: 3).

Finansal tabloların amacı standartta şu şekilde belirtilmiştir; *Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacı, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına*

yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir. Finansal tablolar bu amaca ulaşmak için işletmeyle ilgili aşağıdaki bilgileri sunar (TMS-1, p: 3):

- Varlıklar;
- Yükümlülükler;
- Özkaynaklar;
- Gelir ve giderler, karlar ve zararlar dahil;
- Ortakların ortak olmaları sebebiyle yaptıkları katkılar ve ortaklara yapılan dağıtımlar ve
- Nakit akışları.

Bu bilgi, dipnotlarda yer alan diğer bilgilerle birlikte finansal tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekteki nakit akışlarını ve özellikle bunların zamanını ve kesinliklerini tahmin etmelerine yardımcı olur.

Tablo 7: Finansal Raporlar

	FİNANSAL RAPORLAR	
GENEL		ÖZEL
STANDART KAPSAMINDA	KAPSAM DIŞI	VERGİ
BİLANÇO	ARA DÖNEM FİNANSAL TABLOLAR	YÖNETİCİ KARARLARINA DESTEK TABLOLAR
GELİR TABLOSU	KONSOLİDE FİNANSAL TABLOLAR	KATMA DEĞER TABLOSU
ÖZKAYNAK DEĞİŞİM TABLOSU		ÇEVRE RAPORLARI
NAKİT AKIŞ TABLOSU		KURUMSAL YÖNETİM İLKELERİ
		ETİK RAPORLARI
		DİĞER

Kaynak: Akdoğan, N. Ve Tenker N., (2007), “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri” Gazi Kitapevi, Sayfa 61

Dört farklı muhasebe düzenlemesi vardır. Bunlar (Dinç ve Atasel, 2016: 277):

- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT),

- Türkiye Muhasebe Standartları ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/IFRS),
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ve İlave Hususlar,
- Yerel Finansal Raporlama Çerçevesi (YFRÇ) Taslağı'dır.

Bu dört farklı düzenlemede hazırlanacak finansal tabloların sayısı tablo 5'te verilmiştir.

Tablo 8: Hazırlanması Gereken Finansal Raporlar Açısından Karşılaştırma

<i>TMS ve IFRS'ye Göre</i>	<i>MSUGT'a Göre</i>	<i>MSGUT ve İlave Hususlara Göre</i>	<i>YFRÇ (taslağı) 'ye Göre</i>
<i>-Finansal Durum Tablosu,</i> <i>-Kapsamlı Gelir Tablosu,</i> <i>-Nakit Akış Tablosu,</i> <i>-Özkaynak Değişim Tablosu,</i> <i>- Dipnotlar.</i>	<i>-Temel Finansal Tablolar;</i> <i>-Bilanço ve Dipnotları</i> <i>-Gelir Tablosu ve Dipnotları.</i> <i>-Ek Finansal Tablolar;</i> <i>- Satışların Maliyeti Tablosu,</i> <i>-Fon Akım Tablosu,</i> <i>-Nakit Akım Tablosu,</i> <i>-Kar Dağıtım Tablosu,</i> <i>- Özkaynak Değişim Tablosu.</i>	<i>- Bilanço ve Dipnotları,</i> <i>- Gelir Tablosu ve Dipnotları,</i> <i>- Nakit Akış Tablosu,</i> <i>- Özkaynak Değişim Tablosu.</i>	<i>- Finansal Durum Tablosu</i> <i>- Kar veya Zarar Tablosu,</i> <i>- Özkaynaklar Değişim Tablosu,</i> <i>- Nakit Akış Tablosu,</i> <i>- Dipnotlar.</i>

Kaynak: Dinç, E. ve Atasel, O.U., (2016), “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 12, Sayfa 277.

1.4. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ilk olarak, Ocak 1975 senesinde “Muhasebe Politikalarının Açıklanması” Standardı olarak uygulanmaya başlanmıştır. Çeşitli düzenlemeler yapıldıktan sonra 1996 yılının Temmuz ayında “Finansal Tabloların Sunuluşu” Standardı olarak yayınlanmıştır. 1997, 1998, 2003, 2005

yıllarında düzenlemeler yapılmış olup son hali 2007 yılında yürürlüğe girmiştir (Zaif ve Ayanoğlu, 2006: 2).

1.4.1. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Amacı

Bu Standardın amacı, *işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek biçimde sunulması için gerekli olan temel unsurları açıklamaktır. Bu amaca ulaşmak için Standart, finansal tabloların sunuluşuyla ilgili genel kuralları, yapıyla ilgili açıklamaları ve içerikle ilgili asgari koşulları ortaya koyar* olarak tanımlanmıştır (TMS-1, p: 1). Standart diğer bütün standartları birleştiren, onları tamamlayan özellikler taşımaktadır. Bu nedenle diğer standartlardan farklı bir standarttır. Diğer standartlarda belirlenen veya belirlenmeyen tüm finansal tablolara şekil şartı getirmekte, işletmelere ise finansal tabloları nasıl şekillendirecekleri hakkında bir bilgi çerçevesi oluşturmaktadır. Ayrıca bütün işletmeler için düzenlenmesi ve yayınlanması gereken finansal tablolar bu standart aracılığı ile belirlenmektedir (Örten ve diğerleri, 2010: 13).

Bu standardın temel amacı ve önceki standart ile arasındaki fark, tek bir sunum biçimini ortadan kaldırarak, diğer standartların uygulanmasına da olanak verecek raporlamaya ilişkin genel esasları belirlemektir (Zaif ve Ayanoğlu, 2006: 3).

1.4.2. Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Kapsamı

Türkiye Muhasebe Standardı 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının kapsamı şu şekilde belirtilmiştir:

İşletme; bu standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre hazırlanan ve sunulan genel amaçlı finansal tablolara uygular (TMS-1, p: 2). Belirli işlemlerin ve diğer olayların muhasebeleştirme, ölçme ve açıklama koşulları diğer TFRS’lerde ele alınmıştır (TMS-1, p: 3).

Bu Standart, “TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama”ya göre düzenlenmiş olan özet ara dönem finansal tablolarının yapı ve içeriğine uygulanmaz. Ancak, 15–35 inci paragraflar, özet ara dönem finansal tablolarına uygulanır. Bu Standart, “TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar” uyarınca konsolide finansal tablolarını sunan işletmeler ile “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” uyarınca bireysel finansal tablolarını sunan

işletmeler de dahi olmak üzere bütün işletmelere eşit şekilde uygulanır (TMS-1, p: 4). Bu Standart, kamu iktisadi teşebbüsleri de dahil, kar amaçlı işletmelere uygun bir terminoloji kullanmaktadır. Standardı uygulamayı düşünen özel sektördeki veya kamu sektöründeki kar amacı gütmeyen işletmeler finansal tablolarındaki bazı kalemleri ve finansal tablolar için kullanılan tanımları düzeltme ihtiyacı duyabilirler (TMS-1, p: 5).

Aynı şekilde “TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum” Standardında tanımlanan özkaynağa sahip olmayan işletmeler (örneğin bazı yatırım fonları) ve paylara bölünmüş sermayesi özkaynak olmayan işletmeler (örneğin bazı kooperatif işletmeleri) finansal tablolarını, üyelerinin veya pay sahiplerinin haklarını gösterecek şekilde düzeltmelidir (TMS-1, p: 6).

1.5. Kur Değişimi Etkileri

Kur, döviz veya efektif değerler açısından ayrı ayrı ortaya çıkmaktadır. Döviz ya da efektif alışlarında uygulanmakta olan kura alış kuru, satışlarında uygulanmakta olan kura ise satış kuru denmektedir. Çapraz Kur ise, iki ayrı ülke para birimlerinin üçüncü bir ülkenin kambiyo piyasasında birbirleri karşısındaki değerine denmektedir (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 68).

İşletmeler muhasebe kayıtlarını, faaliyet gösterdikleri ülkenin para birimine göre yapmak zorundadır. Küreselleşen dünyanın da etkisi ile dış ticaretin artması ve dış ticaret işlemlerinin yabancı para cinsinden yapılması işletmelerin yabancı para cinsini ülkesinin para cinsine çevirmesi zorunluluğu getirmiştir (Ağsakal ve Baral, 2016: 267).

Yabancı para üzerinden yapılan işlemlerin karşılığı yine yabancı para üzerinden düzenlenmiş ödeme araçları işletmelerin muhasebe kayıtlarına geçerli para birimine çevrilerek kayıt edilir. Bu ödeme araçlarının (efektif, çek, banka hesabı, senet vb.) geçerli para birimine çevrilmesinde değişik kurlar uygulanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere kur ulusal paranın yabancı para karşısında o tarihteki değeri olacaktır. Ticarete konu olan ödeme araçları serbest piyasa koşullarına göre sürekli değişiklik göstermektedir. Bu nedenle muhasebe kayıtlarında ve mevcutların değerlendirilmesinde kullanılacak olan kur oranının o tarihte geçerli olan ve mevzuatça kabul edilmiş kur oranı olması gerekmektedir (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 69).

İşletmelerin finansal tablolarını gerekli durumlarda yabancı para cinsine göre düzenlemeleri istenmektedir. Bu durumlarda işletmelerin uygulaması gereken

hükümleri düzenlemek gereklilik haline gelmiştir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ile bu hükümleri ortaya koymak, bu hükümler ile ilgili düzenlemeler yapmak ve çıkabilecek karışıklıkların önüne geçmek istenmiştir (Ağsakal ve Baral, 2016: 267).

1.6. Kur Değişimini Meydana Getiren İşlemler

İşletmelerin yabancı para birimine bağlı olarak gerçekleştirilen işlemlerinin, raporlama para birimine dönüştürülebilmesi, işletmelerinin gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin niteliklerine göre farklılıklar gösterir. Bu sebepten işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemleri; yurtiçinde yabancı para ile yapılan işlemler ve yurtdışındaki işlemler olmak üzere iki ana grupta sınıflandırılmaktadır (Göleç, 2015: 31).

1.6.1. Yurtiçinde Yabancı Para İle Yapılan İşlemler

İşlemlerin yabancı para cinsinden yapılması gerekliliği; fiyatı yabancı para birimi cinsinden belirlenen mal veya hizmetlerin alımı satımı, değeri yabancı para birimi cinsinden belirlenen fonların borç alınması veya borç verilmesi, yabancı para cinsinden düzenlenmiş bir sözleşmeye taraf olmak, diğer bazı sebeplerle değeri yabancı para cinsinden belirlenmiş varlıkların edinilmesi veya elden çıkarılması, yine bu varlıkların borçlanması veya borçların ödenmesi gibi durumlarda ortaya çıkmaktadır (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 69).

İşletmeler sahip olduğu dövizli borçlarından dolayı, döviz değişimlerinden kaynaklanan olumsuz sonuçlardan kendilerini koruyabilmeleri için, sahip oldukları varlıkların bir kısmını dövizli yatırımlara çevirmektedirler (Karacan vd, 2018: 2). Bu nedenle, yabancı para birimine dayalı işlemler, ticari mal veya hizmet alım-satımından kaynaklanabileceği gibi, sabit kıymet yatırımları karşılığı dövize dayalı krediler ya da borçlanmalardan da kaynaklanabilmektedir. İşletmeler dövizden kaynaklı borçlarından dolayı, döviz değişimlerinden kaynaklanan olumsuz farklardan korunabilmek için, varlıkların bir kısmını dövizli yatırımlara dönüştürmektedirler. Böylece yabancı para birimine dayalı işlemlerin sadece mal veya hizmet ya da sabit kıymet yatırımlarından değil, dövize dayalı menkul kıymet yatırımlarından da oluştuğu görülmektedir (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 70).

Yabancı paralı işlemlerde meydana gelen kur farkları, TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardında parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler olmak üzere iki

farklı şekilde ele alınmıştır (Göleç, 2015: 32). Parasal kalemler standartta, *elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borç* şeklinde tanımlanmıştır (TMS-21, p: 8). Başka bir tanımda ise parasal kalemler, paranın değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişiklik gösteren varlık unsurları olarak tanımlanır (Göleç, 2015: 32). Parasal bir kalemin temel niteliği ise standartta şu şekilde açıklanmıştır; *sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Buna örnek olarak; nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüler gösterilebilir* (TMS-21, p: 16).

Parasal olmayan kalemler ise standartta şu şekilde belirtilmiştir; *sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Buna örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (ör: peşin ödenmiş kira); şerefiye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir* (TMS-21, p: 16).

1.6.2. Yurtdışındaki İşlemler

İşletmeler, kendi ülkeleri dışında farklı bir ülkede ve farklı bir para biriminde faaliyette bulunan yabancı işletmelere bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı gibi nedenlerle yatırımlar yapabilirler (Şahin, 2007: 6).

Raporlama yapan işletmenin ayrılmaz bir parçası olan yabancı ülkelerdeki faaliyetler ve yabancı işletmeler, yurtdışında kur farkını meydana getiren iki işlem olarak ele alınır. Yabancı ülkedeki faaliyet, raporlayan işletmenin işlemlerinin bir uzantısı şeklinde faaliyet gösteren işletmeleri kapsamaktadır. Yabancı işletmeler ise, ana işletme ile faaliyet ve finansman ilişkilerinin çoğunluğu bakımından bağımsız olan işletmelerdir (Karacan vd, 2018: 2)

İşletmeler, bazı durumlarda faaliyetlerini geliştirebilmek amacıyla yurtiçi ve yurtdışında şubeler açabilirler. Bu birimler, ticari işletmeden farklı ve bağımsız kuruluşlar olmayıp merkeze bağlıdırlar. Şöyle ki (Şahin, 2007: 7);

- *Şubenin kar veya zararı merkeze aittir,*

- *Şubenin mal varlığı merkeze aittir,*
- *Şube işletme politikası bakımından merkeze bağlıdır,*
- *Şubenin teşkilatlanması esas itibariyle merkeze aittir,*
- *Şube dış ilişkilerinde sınırlı bir bağımsızlığa sahiptir,*
- *Şube merkezin yaptığı muamelelerde benzer muameleler yapmaya yetkili olmalıdır,*
- *Merkez ve şube aynı gerçek ya da tüzel kişiye ait olmalıdır.*

Bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ya da şube olarak yapılan yurtdışı yatırımlarının tamamı, muhasebe kayıtlarını kurulduğu ülkedeki para birimi ile tutar ve finansal tablolarını da yine bu para birimi ile hazırlar. Buna bağlı olarak işletmenin yatırım yaptığı yabancı işletmelerin finansal tabloları ana işletmenin raporlama para biriminden farklı para birimi esas alınarak hazırlanır. Bunun yanı sıra; bu işletmelerin, farklı ülkelerde faaliyet gösteren yabancı işletmelerin finansal tablolarını konsolide ederek, bu finansal tabloların tek bir para birimi ile ifade edilebilir duruma getirilebilmesi gerekir. Yabancı işletmelerin finansal tablolarının para birimine dönüştürülmesi sonucu ise dönüştürme kur farkları ortaya çıkabilmektedir (Şahin, 2007: 8).

1.7. Kur Farklarının Raporlanması ve Muhasebeleştirilmesi

Yabancı parayla işlem gören parasal kalemlerin fatura tarihi ile ödemenin yapıldığı tarih arasında kur üzerinde meydana gelen değişimler kur farkını oluşturmaktadır. Gerçekleştirilen işlem tarihiyle ödemenin gerçekleştiği dönem aynı ise oluşan bütün kur farkları o muhasebe döneminin kar veya zarar tablosuna yansıtılır. Bununla birlikte işlemin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih farklı dönemlerde ise her dönem sonu ortaya çıkan kur farkı ilgili dönemin kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir. Özetlemek gerekirse, parasal kalemlere ilişkin oluşan bütün kur farkları gerçekleştiği dönemin kar veya zarar tablosunda kayıt altına alınır (Karacan vd, 2018: 3).

Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS-21, p:29). Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kar ya

da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kar ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS-21, p: 30). Diğer standartlar bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Örneğin TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir (TMS-21, p: 31).

Kur farklarının ülkemizde ki vergi uygulamaları bakımından değerlendirildiğinde stok ve duran varlıkların maliyetine dâhil edilmesi veya kar zarar hesaplarında gider olarak muhasebeleştirilmesi konusunda seçim özgürlüğünün bulunması söz konusudur (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 71).

Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ilkeler, TMS ve mevcut vergi uygulamaları bakımından karşılaştırıldığında aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Tablo 9: Mevcut Vergi Uygulamaları Ve TMS Karşılaştırılması

KONU	TMS UYGULAMALARI	VERGİ UYGULAMALARI
<i>Yabancı Paralı Mal Satış İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi</i>	<i>Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.</i>	<i>TMS ile uyumludur.</i>
<i>Yabancı Paralı Mal Alım İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi</i>	<i>Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.</i>	<i>Stoklara alındığı tarihe kadar oluşan kur farkının malın maliyetine dâhil edilmesi zorunludur. Daha sonra oluşan kur farklarının maliyete dâhil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi ihtiyaridir.</i>
<i>Yabancı Paralı Duran Varlık Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Kur Farklarının Raporlanması</i>	<i>Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olması Durumu: Yatırım maliyetine dâhil edilir.</i>	<i>Varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde oluşan kur farklarının ise maliyete ya da sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi ihtiyaridir.</i>
	<i>Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olmaması Durumu: Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.</i>	
<i>Yabancı İşletmelerdeki Net Yatırımlara İlişkin Parasal Kalemlerden Kaynaklanan Kur Farklarının Raporlanması</i>	<i>Yatırımlar elden çıkarılınca kadar finansal tablolarda gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeden “Birikmiş Kur Farkları” başlığı altında öz kaynaklar kapsamı içinde raporlanır. Yabancı işletmelerdeki net yatırımların satışı yapıldığında, ilgili kur farkları satışın oranına bağlı olarak gelir tablosuna yansıtılır.</i>	<i>Dönem sonlarında VUK değerleme hükümlerince değerlemeye tabi tutularak oluşan farkları dönemin kambiyo karı veya zararı olarak sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.</i>
<i>Yabancı Paralı Alacak ve Borçlarının Değerlemesi Sonucu Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması</i>	<i>Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.</i>	<i>TMS ile uyumludur.</i>

Kaynak: Ceran, Y., ve Ortakarpuz, M., (2013), “Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 2, Sayfa 74.

1.8. Uluslararası Kur Farkları Standardı

1973 yılından 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından 41 adet uluslararası muhasebe standardı (IAS) yayımlanmış bulunmaktadır. 2000 yılının Mayıs ayında yapılan genel kurulda Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)'na dönüştürülmesine karar verilmiştir. Aynı zamanda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'nun uluslararası muhasebe standartları çalışmalarını yürütmek üzere kurulmasına karar verilmiştir. 2001 yılının Nisan ayında ise Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, taslak ve standartları geliştirme, yayımlama ve Standart Yorumlama Komitesi (SIC)'nin yorumlarını onaylama görevini üstlenmiştir (Çelik, 2011: 45). Bu tarihten sonra bazı uluslararası muhasebe standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından değiştirilmiş veya düzenlenmiştir. Bazı standartların ise yeniden standart çıkarılması önerilmiş ve daha önce standardı yayımlanmamış konularda standart hazırlanma çalışmaları başlatılmıştır (Şahin, 2007: 8).

Kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesine dair ilk çalışmalar, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 1977 yılının Kasım ayında yayımlanan bir standart taslağı ile ortaya çıkmıştır. Ortaya atılan çalışmalar sonucunda IAS 21 “Kur Değişiminin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi” standardı 1 Ocak 1985 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 1983 yılında onaylanmıştır (Şahin, 2007: 9).

Kur Değişiminin Etkileri Standardı içeriğinde değişiklikler yapılarak 1 Ocak 1995 tarihinde yürürlüğe girmek üzere ise 1993 yılının Kasım ayında yayımlanmıştır. Son olarak Uluslararası Muhasebe Standardı 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 2003 yılının Kasım ayında revize edilmiş ve 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur (Şahin, 2007: 9).

İKİNCİ BÖLÜM

KUR DEĞİŞİMİ ETKİLERİ STANDARDI VE KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde TMS 21 Kur Değişimi Etkileri ele alınmıştır. Standart ve diğer kaynaklardan faydalanılarak ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı ile yasal mevzuat (TTK, VUK, MSUGT) karşılaştırılması yapılmıştır.

2.1. TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı

Dış ticaret işlemleri, dünya ekonomisindeki giderek büyüyen işlem hacminde önemli bir yer edinmektedir. Uluslararası ticaretin, üretilen hizmet ve mallar ile üretim faktörlerinin, bir ülke sınırlandırmasına bağlı kalma zorunluluğunu ortadan kaldırması, hizmet ya da mal üretiminin birden fazla ülkede yapılması, ülkelerin ilişkilerinin artarak sürmesini sağlamıştır. Bu nedenle dünyanın her yerinde dış ticaret önemli bir yer edinmiştir. Bununla beraber son yıllarda uluslararası şirketlerin de artması ile muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişmesini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini de bir ölçüde kısıtlamaktadır. Uluslararası şirketler dış ticaret yaparken ticaret yapmayı düşündüğü ülkedeki muhasebe sisteminin kendisine uygun olup olmadığını araştırmaktadır. Finansal tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedirler (Ağsakal ve Baral, 2016: 263). Bu nedenle kurullar tarafından standartlar ortaya çıkarılmıştır. Türkiye Muhasebe Standardı 21 Kur Değişiminin Etkileri aşağıda açıklanmıştır.

2.2. TMS 21 Standardının Tarihçesi

1973 yılında IASC kurulduktan sonra çalışmalara başlamıştır. Yabancı para transferlerinin muhasebeleştirilmesi ve yabancı finansal muhasebe raporlarının dönüştürülmesi ile ilgili taslak E11 adlı çalışmayı ise 1977 yılında yayınlamıştır. E11 adlı çalışma daha sonra E23 adı altında kurulan kur farklılıkları için muhasebeleştirme taslak çalışmasına 1982’de dönüştürülmüştür. IASC 1983 yılında döviz kuru değişimlerinin etkilerinin muhasebeleştirilmesi ve döviz kuru değişimlerinin işletmelerin finansal tablolara etkileri konusunda, “IAS-21 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi” standardını yayınlamıştır. Standart 1993 yılında yeniden

düzenlenerek yayımlanmış, 1995 yılından başlayarak 2003, 2005, 2006, 2008 ve 2009 tarihlerinde de ilgili standart revize edilerek bugüne kadar gelmiştir (<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias21>).

15.12.1999 Tarih ve 4487 Sayılı Kanun’la kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), TMSK tarafından yayınlanmış olan “Türkiye Muhasebe Standartlarını” taslak metin olarak kabul ederek, kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Ancak, daha sonra dünyadaki genel eğilime uygun olarak, uluslararası muhasebe standartlarının “set olarak” alınması konusunda TMSK tarafından ilke kararı alınmıştır (Akdoğan, 2004: 21). Yapılan çalışmalar sonucunda, “*Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı*” (TMS 21) 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete ’de 13 Sıra No.lu Tebliğ ekinde yayınlanarak, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. IAS 21’den aynen tercüme edilerek yayınlanan TMS 21’e yönelik belirli nesneler aşağıda ele alınmıştır (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 72).

2.3. TMS 21 Standardının Amacı

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri standardında amaç, yabancı para işlemlerinin ve yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin finansal tablolara nasıl kaydedileceğinin ve kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini belirlemektir. Bu standarttaki temel konuları ise hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolara etkilerinin nasıl raporlanması gerektiği oluşturmaktadır (Bozkurt, 2016: 467).

TMS 21 Standardına göre, yabancı para birimine dayalı işlemlerin ve yabancı para birimi ile hazırlanmış finansal tabloların raporlama para birimine dönüştürme işleminde hangi döviz kurunun dönüştürmede kullanılacağı ve döviz kurlarının değişmesi sonucunda ortaya çıkan kur farklarının finansal tablolara nasıl yansıtılacağı temel konudur. Bu iki temel konu, döviz kuru değişimleri konusunda standardın öngördüğü ilkelerin içeriğini belirlemektedir (Şahin, 2007: 10).

Kur Değişimi Etkileri standardı TMS-39 standardı kapsamında türev işlemleri dışında kalan para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde, işletmenin finansal tablolarına dâhil edilen yurt dışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para biriminden başka bir para birimine

çevrilmesinde kullanılır. Standart yabancı paralı kalemler için finansal riskten korunma muhasebesi ve yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının nakit akış tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz. Borçlanma maliyetleri ile ilişkili olan kur farkları TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı içinde ele alındığından TMS 21 içinde borçlanma maliyetleri yer almamıştır (Razaei, 2014:77).

2.4. TMS 21 Standardının Kapsamı

TMS 21 Standardı, kur işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılması gereken döviz kurlarının ve bu döviz kurlarındaki değişimlerin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı ile ilgilenir. Yabancı bir işletmenin nakit akım tablosunun dönüştürülmesi ve yabancı para işlemleri sonucunda doğan nakit akımlarına ilişkin hükümler ile yabancı bir işletmedeki net yatırımla ilgili riskten korunma amaçlı işlemler dahil yabancı para kalemleri ile ilgili korunma amaçlı işlemler standart kapsamına girmemektedir (Yılmaz, 2013: 12). TMS 21 Standardında kapsam şu şekilde açıklanmıştır (TMS-21, p: 3)

- *TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,*
- *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,*
- *İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde,*

TMS 21 Standardının uygulanması için, işletmenin finansal tablolarına konsolidasyon oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde TMS 39 kapsamında olmayan yabancı para türev araçlar bu standart kapsamındadır. Ayrıca bu standart bir işletmenin türev araçlarına ilişkin tutarları geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan

para birimine çevirirken de uygulanır. Yabancı paralı işlemler öncelikler işlem tarihindeki geçerli kurla kaydedilir. İşlem kolaylığı sağlamak için işlem günündeki geçerli kur yerine haftalık veya aylık ortalama kurlar da kullanılabilir (Demirbaş ve Sansar, 2015: 48).

2.5. TMS 21 Standardı İle İlgili Tanımlar

Çalışmanın bu bölümünde para birimi ve kur ile ilgili standartta verilen tanımlamalar ele alınmıştır.

2.5.1. Para Birimi İle İlgili Kavramlar

Türkiye Muhasebe Standartları 21 standardı kapsamında, para birimi ile ilgili olarak kullanılan kavramlar şunlardır; yabancı para birimi, fonksiyonel para birimi, raporlama para birimi ve geçerli para birimi.

Yabancı Para Birimi: Yabancı para cinsinden işlemler, işletmenin fonksiyonel para birimi dışındaki bir para birimiyle gerçekleşen ya da ödemenin bu para birimi cinsinden yapılmasını gerektiren işlemlerdir. Yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak fonksiyonel para birimine çevrilir. İşlem tarihi, işlemin ilk kayda alındığı tarihi ifade eder. İlk kayda alma tarihi ise işlemin kapsamına girdiği bölüme göre belirlenir. Uygulama kolaylığı açısından işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun kullanılması mümkündür (Alta, 2016: 49).

Fonksiyonel Para Birimi: Fonksiyonel para birimi, işletmenin genellikle nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı çevrenin para birimidir. İşletmenin fonksiyonel para birimi Türk Lirasından (TL) farklı olabilmektedir (Alta, 2016: 48).

Fonksiyonel para birimi, mal ve hizmetlerin satış fiyatlarına daha çok etki eden para birimidir. Ayrıca fonksiyonel para birimi, rekabet unsurları ve yasal düzenleme itibari ile işletmenin mal ve hizmetlerinin satışlarını daha fazla etkilemektedir. Bunun yanı sıra mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri de daha çok etkileyen para birimi yine fonksiyonel para birimidir.

Fonksiyonel para birimi, finansman faaliyetlerinden kaynaklanan fonların ve işletme faaliyetlerinden sağlanan tahsilatın tutulduğu para birimidir. Sözü geçen para birimi, işletme ile ilgili işlemlerin, olayların ve koşulların etkilerini en iyi şekilde

göstermektedir. Bu sebeple bu para birimi bir defa belirlendikten sonra yalnızca işletme ilgili işlemlerde, olaylarda ve koşullarda değişiklik durumunda değiştirilebilir. Geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye yönelik olarak kayda alınır. Diğer bir işle, tüm kalemler yeni geçerli para birimine, değişim tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir (Alta, 2016: 49).

Raporlama Para Birimi: Raporlama para birimi, finansal tabloların hazırlandığı ve sunulduğu para birimidir (Demirbaş ve Sansar, 2015: 45).

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 (TMS-21, p: 3b).

Geçerli Para Birimi: *İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin kullandığı para birimidir (TMS-21, p: 8).* Sözü geçen temel ekonomik çevre, işletmenin genel olarak nakit oluşturduğu ve harcadığı çevredir. Bir işletmede geçerli para birimi; mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir. Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir. Geçerli para birimi; mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir. Geçerli para birimi, kullanımı bakımından iki türlü ele alınır. Birincisi işletme bireysel olarak yabancı paralı işlemlerde bulunabilir. İkincisi ise yurt dışında faaliyette bulunan işletmeler olabilir. Bu iki durumda da geçerli para biriminin tespiti ve yabancı paralı işlemlerin yabancı para biriminden düzenlenen finansal tabloların geçerli para birimine çevrilmesi gerekecektir (Bozkurt, 2016: 469).

İşletmeler geçerli para biriminin tespitinde aşağıda belirtilen etkenleri dikkate alır (TMS-21, p: 9).

(a) Geçerli para birimi:

(i) Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir.

(ii) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.

(b) *Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir.*

Aşağıdaki faktörler de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar: (TMS-21, 2015: 10).

(a) *Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi.*

(b) *İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.*

Yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin ve bu geçerli para biriminin raporlayan işletmeninki ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde, aşağıdaki ek faktörler dikkate alınır: (Bu kapsamda raporlayan işletme, yurtdışındaki işletmeye; bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da iş ortaklığı olarak sahip olan işletmedir.) (TMS-21, p: 11).

(a) *Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin önemli derecede özerk olarak veya raporlayan işletmenin bir uzantısı şeklinde yürütülüp yürütülmediği. Faaliyetlerini raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütülmesine; yurtdışındaki işletmenin sadece raporlayan işletmeden ithal edilen malları satması ve hasılatları ona göndermesi örnek olarak gösterilebilir. Önemli derecede özerklik durumunda ise; yurtdışındaki işletme önemli ölçüde yerel para biriminde nakit ve diğer parasal kalemleri biriktirir, giderlerini karşılar, gelir yaratır ve borçlanır.*

(b) *Raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin, yurtdışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranını oluşturması.*

(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 gerektirmeden, yurtdışındaki işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmaması.*

Yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin ve bu geçerli para biriminin raporlayan işletmeninki ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde, aşağıdaki ek faktörler dikkate alınır:

(Bu kapsamda raporlayan işletme, yurtdışındaki işletmeye; bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da müşterek anlaşma olarak sahip olan işletmedir.) (TMS-21, p: 11).

(a) Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin önemli derecede özerk olarak veya raporlayan işletmenin bir uzantısı şeklinde yürütülüp yürütülmediği. Faaliyetlerini raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütülmesine; yurtdışındaki işletmenin sadece raporlayan işletmeden ithal edilen malları satması ve hasılatları ona göndermesi örnek olarak gösterilebilir. Önemli derecede özerklik durumunda ise; yurtdışındaki işletme önemli ölçüde yerel para biriminde nakit ve diğer parasal kalemleri biriktirir, giderlerini karşılar, gelir yaratır ve borçlanır.

(b) Raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin, yurtdışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranını oluşturması.

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

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

Yukarıdaki göstergelerin karışık ve geçerli para biriminin açık olmadığı durumlarda yönetim; temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır. Bu yaklaşımın bir parçası olarak yönetim, işletmenin geçerli para biriminin tespitinde destekleyici bilgileri içeren 10 uncu ve 11 inci Paragraflardaki göstergeleri dikkate almadan önce, 9 uncu Paragraftaki göstergelere öncelik verir (TMS-21, p: 12).

Bir işletmenin geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, bir kere belirlendikten sonra, işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmez (TMS-21, p: 13).

Eğer geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletmenin finansal tabloları “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardına göre yeniden düzenlenir. Bir işletme, bu standarda göre

belirlenen geçerli para biriminden farklı bir para birimini (ana şirketin geçerli para birimi gibi) geçerli para birimi olarak benimseyerek TMS 29'a göre finansal tablolarını yeniden düzenlemekten kaçınma yoluna gidemez (TMS-21, p: 14).

Bu açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, işletmeler geçerli para birimini ancak yüksek enflasyonlu bir ekonominin geçerli para birimiye değiştirebilir ve bu değişim TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı uyarınca gerçekleşebilir.

2.5.2. Kur İle İlgili Kavramlar

TMS 21 Kur Değişimi Etkileri standart kapsamında kur ile ilgili olarak; döviz kuru, kur farkı, spot kur, ortalama kur ve kapanış kuru kavramları tanımlanmıştır.

Döviz Kuru: İki para biriminin değişim oranı döviz kuru olarak tanımlanır (TMS-21, p: 8).

Kur Farkı: *Belirli bir tutarın herhangi bir para biriminden diğer bir para birimine dönüştürülürken ortaya çıkan farktır* (TMS-21, p: 8). Yabancı para birimi cinsinden yapılan bir işlem, işlem tarihindeki kurla geçerli para birimine çevrilip kaydedildikten sonra, dönem sonlarında değişen kurlarla değerlendirilmelidir. Bu durum aktif veya pasif kalemlerinin değerlerinde bir farklılık oluşturmaktadır. Elde edilen bu fark kur farkıdır. Kur farkı raporlarda gösterilmek durumdadır. 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 (Yılmaz, 2013: 22).

Spot Kur: *İşletmelerde ürünün hemen teslimi halindeki geçerli döviz kurudur* (TMS-21, p: 8).

Ortalama Kur: İşletmeler için aylık ya da haftalık ortalama kurlar belirlenebilir ancak özellikle kurların hızlı değişim gösterdiği dönemlerde ortalama kur kullanılması uygun değildir. Ortalama kur, döviz kurlarında dönem içinde önemli dalgalanmalar oluyorsa kullanılamamaktadır (Bozkurt, 2016: 472).

Kapanış Kuru: Raporlama dönemi sonundaki kurdur (TMS-21, p: 8).

Parasal Kalemler: *Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır. Parasal bir kalemin temel niteliği,*

sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Örnek olarak; nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüler gösterilebilir. Benzer şekilde, işletmenin değişen sayıdaki kendi özkaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi parasal bir kalemdir. Tersine, parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır (TMS-21, p: 16).

Gerçeğe Uygun Değer: Gerçeğe uygu değer TMS’de “*Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar*”olarak tanımlanmıştır (TMS-21, p: 8). Gerçeğe uygun değer ile ölçülen kalemler; maddi duran varlık, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, nakit ve benzerleri ve finansal borçlar olarak yer almaktadır (Uyar, 2014: 48).

Yurt Dışındaki İşletme: *Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, iş ortaklığı ya da şubesidir (TMS-21, p: 8).*

Yurt dışında bulunan işletmeler finansal tablolarını dönüştürürken işletmenin varlıklarını ve borçlarını kapanış kurunu kullanarak, gelirlerini ve giderlerini ise işlem tarihindeki kurları kullanarak dönüştürmek durumundadır. Ancak işletmenin gelir ve giderleri yıllara yaygın olarak gerçekleştirilmiş ise ortalama kur kullanarak da dönüştürme yapılabilir. Dönüştürme işlemlerinden ortaya çıkan kur farkları, özkaynaklarda ayrı bir kalem olarak gösterilir. Yurt dışında bulunan işletmenin elden çıkarılması durumunda dönüştürme işleminden ortaya çıkan farklar kar veya zarar olarak raporlanır (Yılmaz, 2009: 73).

Grup: *Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır (TMS-21, p: 8).*

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım: *Yurt dışında bulunan işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır (TMS-21, p: 8). İşletme, yurt dışındaki işletmeden borç ya da alacak 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 içermemektedir. Yurtdışındaki bir işletmeden parasal kalem alacağı veya söz konusu işletmeye parasal borcu olan bir işletme, bir grubun bağlı ortaklığı olabilir (TMS-21, p: 15).

Finansal tablolarda kullanılan para birimi: *Finansal tabloların sunulduğu para birimidir (TMS-21, p: 8).*

2.6.Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Değerleme

Bu başlıkta yabancı para ile gerçekleşen işlemlerin ilk kayıtlarının nasıl muhasebeleştirildiği ve ilk muhasebeleştirme işleminde değerlemenin nasıl yapıldığı konusu işlenmiştir. Ayrıca dönem sonlarında kur farklarının değerlendirme esaslarının neler olduğu ve nasıl muhasebeleştirdiği konuları ele alınmıştır.

2.6.1. Yabancı Para İşlemlerinde İlk Muhasebeleştirme ve Değerleme

Yabancı para bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdakileri de kapsar (TMS-21, p: 20):

(a) *İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;*

(b) *İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi veya*

(c) *İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.*

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS-21, p: 21).

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek

kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (TMS-21, p: 22).

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında uygulama kolaylığı açısından işlem tarihi TFRS kapsamında kayıt yapılan ilk tarihtir ve belirlenen kurlardan gerçek kura en yakın olan kur tüm işlemlere uygulanabilmektedir.

2.6.1.1. İlk Kayda Alınma Sırasında Değerleme

Standartta göre spot kur hemen teslim tarihindeki kur olarak tanımlanmış olsa dahi uygulamada birçok farklı kurla karşılaşmaktadır. Örneğin yıl içerisinde herhangi bir günde T.C. Merkez Bankası'nın Döviz Alış, Döviz Satış, Efektif Alış, Efektif Satış gibi ilan edilen ve objektifliği kabul edilen kur kotasyonları olabileceği gibi, her bankanın uyguladığı alış ve satış kurları olabilir. Standartta bu konu ile ilgili kesin bir bilgi olmamakla birlikte işletme için yapmış olduğu işlem ile bağlantı kurulabilen en gerçekçi kur en uygun kur olacaktır. Ayrıca kurlar arasında fazla bir dalgalanma yok ise, standartta uygulama kolaylığı olması açısından ortalama kurların da kullanılabileceği belirtilmiştir (Örten vd, 2010: 343).

2.6.1.2. İzleyen Bilanço Tarihinde Değerleme

İlk kayıttan sonraki bilanço tarihlerinde değerlendirme, değerlemeye konu olan varlığın veya yükümlülüğün niteliğine bağlıdır. Ortaya çıkan kur farklarının gelir tablosunda nerede gösterileceği, eğer gelir tablosunda gösterilmeyecek ise bilançoda hangi kalemden gösterileceği önemli olup bu durum değerlemeye konu olan varlığın parasal mı, parasal olmayan bir kalem mi olduğuna bağlıdır (Örten vd., 2010: 343).

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir (TMS-21, p: 23):

(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.*

Bir kalemin defter değeri, ilgili diğer Standartlar ile birlikte belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar “TMS 16, Maddi Duran Varlıklar” Standardı uyarınca gerçeğe uygun değer ya da tarihi maliyete göre değerlendirilebilir. Defter değerinin tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer esasına göre belirlenmesine bakılmaksızın; tutarının bir yabancı para biriminde belirlenmesi durumunda, ilgili tutar bu standart uyarınca geçerli para birimine çevrilir (TMS-21, p: 24).

Bazı kalemlerin defter değeri iki ya da daha fazla tutar karşılaştırılarak belirlenir. Örneğin, stokların defter değeri “TMS 2 Stoklar” Standardına göre maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Benzer şekilde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre, değer düşüklüğü göstergesi olan bir varlığın defter değeri, muhtemel değer düşüklüğü dikkate alınmadan önceki defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanıdır. Böyle bir aktif, parasal değilse ve bir yabancı para biriminden ölçülüyorsa, defter değeri aşağıdakiler karşılaştırarak belirlenir (TMS-21, p: 25):

(a) Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı (tarihi maliyet cinsinden ölçülen bir kalem için işlem tarihindeki kur) ve

(b) Değerin belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleşebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru).

Bu karşılaştırmanın; geçerli para biriminde bir değer düşüklüğü ortaya çıkması, yabancı para biriminde ise değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ya da bu durumun tam tersi bir etkisi olabilir.

Muhtelif döviz kurları mevcutsa, kullanılan kur; ilgili nakit akışlarının ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olması durumunda işlemten kaynaklanan gelecekteki nakit akışları veya bakiyenin ifa edileceği kurdur. İki para birimi arasındaki takas edilebilirlik geçici olarak ortadan kalkmışsa, kullanılan kur takasın yapılabileceği sonraki ilk kurdur (TMS-21, p: 26). Bu açıklamalardan da anlaşıldığı üzere işletmede çeşitli kurlar var ise nakit akışının ölçüm tarihin yapılması halinde, bu işlemin yapıldığı veya ödemenin yapıldığı tarihteki kur kullanılmalıdır.

2.6.2. Dönem Sonlarında Kur Farkları ve Muhasebeleştirme

Bu başlıkta, parasal kalemlerin ve parasal olmayan kalemlerin değerlemesi konusu iki farklı alt başlık altında incelenmiştir. Ayrıca değerlendirme esasları da farklı bir başlık altında ele alınmıştır.

2.6.2.1. Parasal Kalemlerin Değerlemesi

Yabancı para kalemler için finansal riskten korunma muhasebesi TMS 39 ile düzenlenmiştir. Finansal riskten korunma muhasebesi bazı kur farklarının, bir işletmenin kur farkları için bu Standardın gerektirdiği yaklaşımdan farklı bir muhasebeleştirme uygulamasını gerektirir. Örneğin, TMS 39 nakit akışına ilişkin finansal riskten korunma aracı olarak nitelendirilen parasal kalemler üzerindeki kur farklarının, korunmanın etkinliği ölçüsünde başlangıçta diğer kapsamlı gelirden gösterilmesini öngörmektedir (TMS-21, p: 27).

Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, 32. paragrafta belirtilenler hariç olmak üzere, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS-21, p: 28).

Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir (TMS-21, p: 29).

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS-21, p: 30).

Diğer Standartlar bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Örneğin TMS 16, maddi duran varlıkların

yeniden değerklenmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğerkapsamlı gelirde muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, bu Standardın 23(c) no'lu Paragrafı uyarınca, yeniden değerklenmiş tutar değerklemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğerkapsamlı gelirde muhasebeleştirilir (TMS-21, p: 31).

Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan (bk: 15. paragraf) parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta diğerkapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda 48 inci Paragraf uyarınca kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir (TMS-21, p: 32)

Parasal bir kalem raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesine yaptığı net yatırımın bir parçasını oluşturuyorsa ve raporlayan işletmenin geçerli para birimindeyse, 28. paragraf uyarınca yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Benzer şekilde, eğer bu kalem yurtdışındaki işletmesinin geçerli para birimindeyse 28. Paragraf uyarınca raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Eğer bu kalem raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminden başka bir para birimindeyse, 28. Paragraf uyarınca, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Bu tür kur farkları yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (yani yurtdışındaki işletmenin konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile dahil edildiği finansal tabloda) diğerkapsamlı gelirde muhasebeleştirilir (TMS-21, p: 33).

Bir işletmenin kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde tutması durumunda, finansal tablolarını hazırlarken tüm tutarlar 20-26 no'lu Paragraflar uyarınca geçerli para birimine çevrilir. Bu uygulama, ilgili kalemlerin başlangıçta geçerli para biriminde kaydedilmiş olmasıyla oluşacak tutarlarla aynı

sonucu verir. Örneğin, parasal kalemler geçerli para birimine kapanış kurundan çevrilir, tarihi maliyet esasına göre ölçülen parasal olmayan kalemlerin muhasebeleştirilmesine dayanak olan işlem tarihindeki döviz kurundan çevrilir (TMS-21, p: 34).

Parasal kalemlere aşağıdaki şekilde birçok örnek verilebilir (Gürsoy, 2016: 5).

- *Nakit*
- *Banka Hesapları ve Kredileri*
- *Teminatlar*
- *Kıdem Tazminatı Karşılıkları*
- *Gider Tahakkukları*
- *Satıcılar*
- *Ödenecek / İndirilecek Vergi*
- *Borçlanma Senetleri*
- *Ticari Alacaklar*
- *Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı*
- *Alacak Senetleri ve Diğer Alacaklar*
- *Borç Senetleri ve Diğer Borçlar*
- *Gelir Tahakkukları*
- *Ertelenmiş Vergi Varlığı / Yükümlülüğü*
- *Finansal Kiralama Ödemeleri*

2.6.2.2. Parasal Olmayan Kalemlerin Değerlemesi

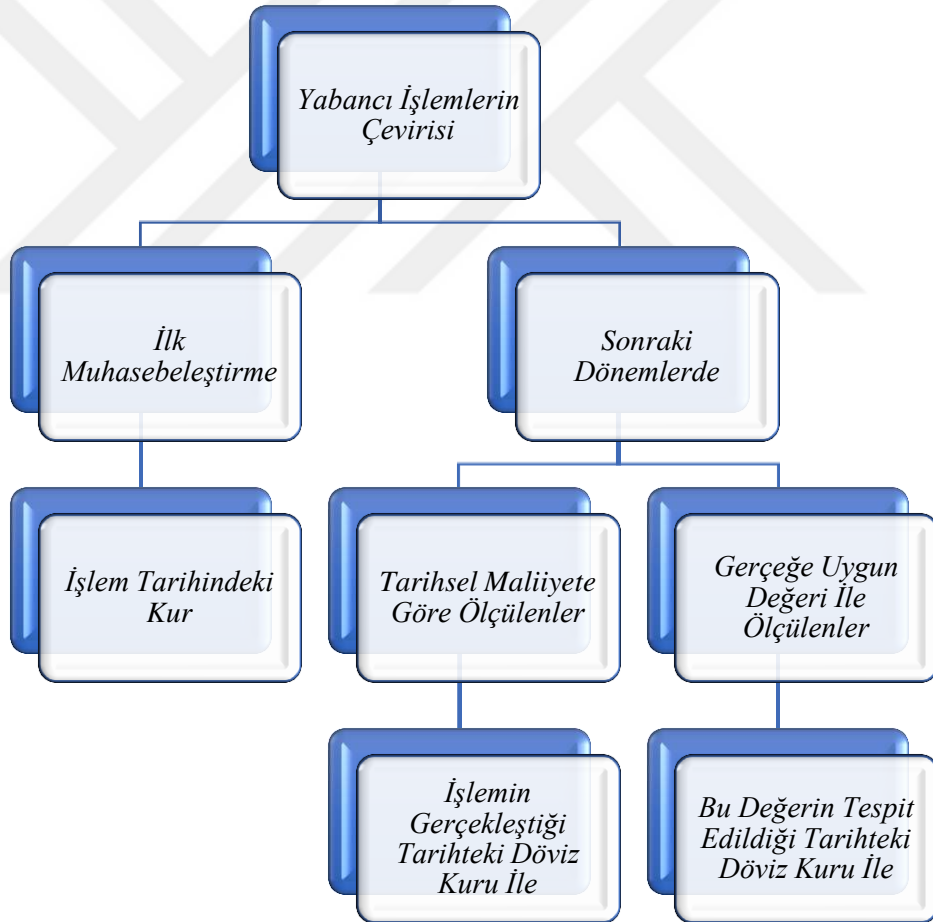
Parasal olmayan kalemler, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğü mümkün değildir. Yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemlerden tarihi maliyet ile ölçülenlerin çevrim sürecinde işlem tarihindeki kur kullanılarak gerçekleştirilebilir. Eğer yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer ile ölçülüyor ise, bu kalemlere ilişkin çevrim gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kuru ile yapılır (Yılmaz, 2013: 34).

Parasal olmayan kalemlere aşağıdaki şekilde birçok örnek verilebilir (Gürsoy, 2016: 5).

- *Maddi Duran Varlıklar*

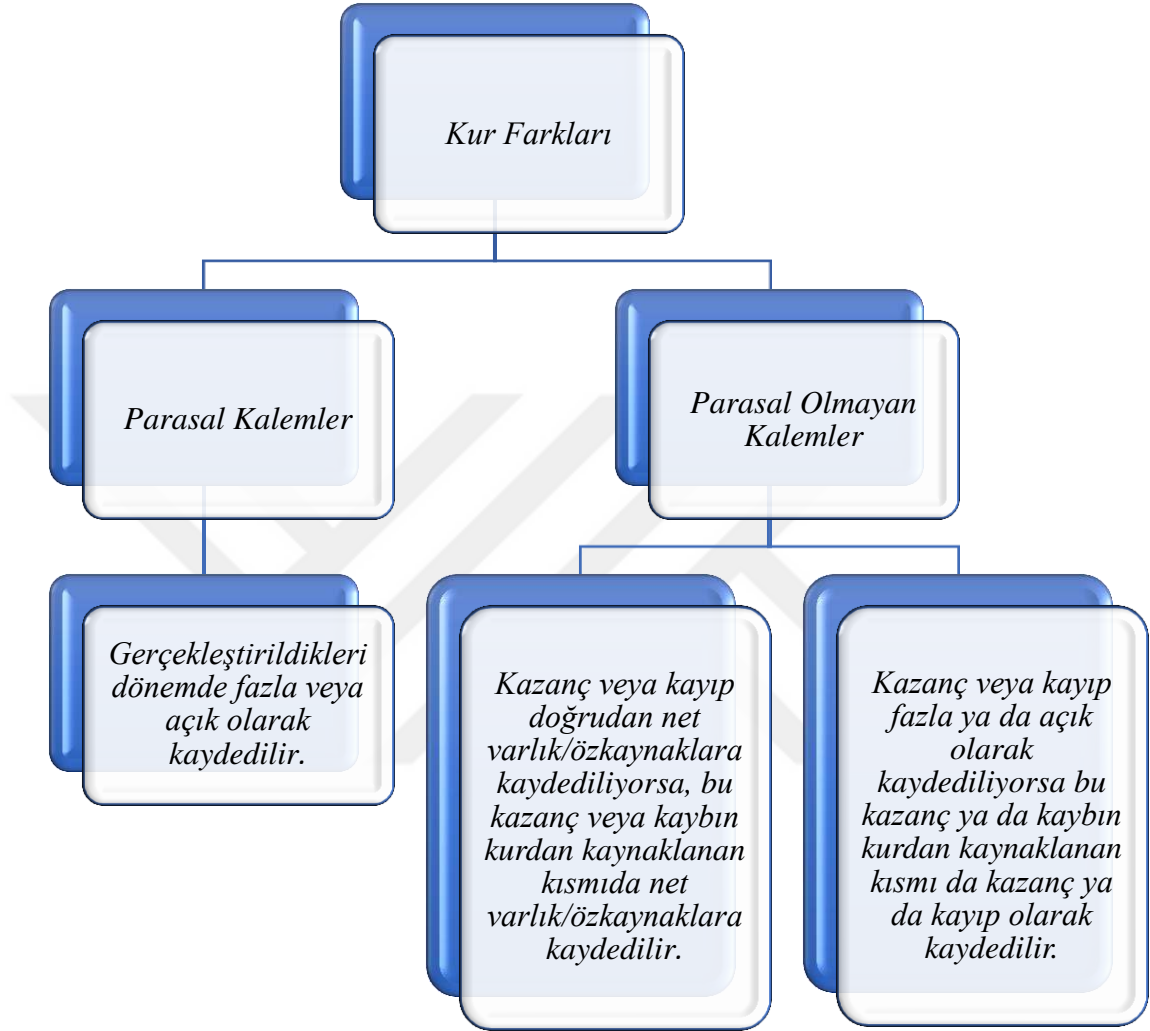
- *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*
- *Şerefiye*
- *Sermaye*
- *Peşin Ödenen Giderler*
- *Ortaklara Yapılan Yatırımlar*
- *Stoklar*
- *Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı*
- *Gelecek Yıllara Ait Gelirler*
- *Hisse Senetleri*
- *Parasal Olmayan Varlık Karşılıkları*

Şekil 2.Yabancı Paralı İşlemlerin Çevirisi



Kaynak: Göleç, N., (2015), “Yabancı Para Değişim Etkilerinin Finansal Tablolarda Raporlanması”, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Ticaret Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sayfa 40.

Şekil 3.Yabancı Paralı İşlemlerin Kur Farkları



Kaynak: Göleç, N., (2015), “Yabancı Para Değişim Etkilerinin Finansal Tablolarda Raporlanması”, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Ticaret Ana Bilim Dalı, Yüksek lisans Tezi, Sayfa 40.

2.6.2.3. Değerleme Esasları

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.

- **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 açıklanmaktadır (Özerhan, 2008:8).

Uluslararası 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, iştiraklerdeki yatırımlar (Özerhan, 2008:8). *Stokların değerlemesinde ise sadece ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli esas alınmakta, sonraki işlemlerde ise, sadece ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeli ve net gerçekleşebilir değerden hangisi düşükse o dikkate alınmaktadır* (Kavramsal Çerçeve md: 4.56). *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 etmektedir* (TMS-2, p: 6).

- **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* (Kavramsal Çerçeve, md: 4.55 (b)).

TMS 2 Stoklar standardına göre üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin net gerçekleşebilir değerinin tespitinde yenileme maliyeti kullanılabilir. Standartta 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 olabilir (Pamukçu, 2011: 82-83).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardında da yenileme maliyetine atıfta bulunmaktadır. Buna göre, maddi duran varlıklarını değerlemekte yeniden değerlendirme

modelini seçen bir işletmenin, varlığın gerçeğe uygun değerini piyasa değerini esas olarak 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 (Pamukçu, 2011: 83).

Borçlar ise, yükümlülüğün kapatılması için gereken nakit ve nakit benzerlerinin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilirler (Kavramsal Çerçeve, md: 4.55(a)).

- **Gerçekleşebilir Değer (İtfa değeri):** *Varlıklar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, bir varlığın elden çıkartılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarındır. Borçlar, işletmenin normal faaliyet koşullarında, kapatılmaları için ödenmesi gereken nakit ve nakit benzeri değerlerin iskonto edilmemiş tutarları ile gösterilir (Kavramsal Çerçeve md: 4.55(c)).*
- **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 tutardır” (TMS-21, p: 8).* 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 karşılıkları (Özerhan, 2008:18-25).
- **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 gösterilir (Kavramsal Çerçeve, md: 4.55 (d)).*

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 hesaplanır (Pamukçu, 2011: 84).

Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının büyük bir bölümünde varlık veya yükümlülüklerin değerlemesinde gerçeğe uygun değer yaklaşımı kısmen veya tamamen kullanılmaktadır. Standartlar incelendiğinde Gerçeğe Uygun Değerin belirlenmesinde öncelikle piyasa fiyatının esas alındığı, varlık ve yükümlülüklerle ilişkin piyasa fiyatına ulaşılmadığı durumda GUD'nin benzer varlıkların piyasa fiyatları ele alınarak tespit edilebileceği görülmektedir. Piyasa fiyatının güvenilir olmaması durumunda ise GUD'nin uygun değerleme teknikleri kullanılarak belirlenebileceği belirtilmektedir (Aktaş ve Deran, 2006: 160-161).

Vergi mevzuatına göre değerleme ölçekleri üçe indirgenebilir. Bunlar (Pamukçu, 2011: 88):

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

Yukarıda yapılan sınıflandırmaya göre gerçeğe uygun değer kapsamına giren rayiç bedel bulunmaktadır (Pamukçu, 2011: 88).

2.7. Yerli Para Cinsinden Düzenlenmiş Finansal Tabloların Yabancı Para Birimine Çevrilmesi

Farklı bir para birimi üzerinden hazırlanan finansal raporların yerel para birimine dönüştürülme sürecine çevrim işlemi adı verilir. Uluslararası ticarete farklı para birimlerinin işlem görmesi ve esnek kur sisteminin uygulanması süreci karmaşık bir hale getirmiştir. Bu nedenle finansal tabloların çevirisi kaçınılmaz olmuştur. Finansal tabloların çevrilmesinde en önemli sebep, konsolide finansal tabloların ana işletmeye ait olmasıdır. Ana işletmenin bulunduğu yer konsolide finansal tabloların hazırlanmasında belirleyici rol oynamaktadır. Para birimlerinin farklı kurlara ait olması sebebi ile işletmeler büyük kar ve zararlar yaşamaya başlamıştır. Bu aşırı kar ve ya zararlardan kaçınmak isteyen işletmeler finansal tabloların çevrimine ihtiyaç duyar (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008:32).

2.7.1. Finansal Tabloların Çevrim Yöntemleri

Muhasebe etkisinin yönetimi de yurt dışında faaliyet gösteren bir bağlı işletmenin mali tabloları, ana işletmenin mali tabloları ile konsolide

edildiğinde(birleştirildiğinde), kur değişmelerinin etkisinden dolayı net varlık değerindeki değişmelere karşı alınabilecek önlemleri ifade etmektedir (Saban ve Genç, 2006:35).

Çünkü çok uluslu işletmelerin yabancı ülkelerdeki şubeleri, o ülkenin para birimi ile işlem yaparlar ve mali tablolarını da yine o ülkenin para birimi ile hazırlanmaktadır. Bağlı işletme mali tabloları daha sonra ana işletme mali tablolarıyla birleştirilerek, ana işletmenin veya işletmeler grubunun konsolide mali tabloları elde edilmektedir. Fakat konsolide mali tablolar hazırlanmadan önce, bağlı işletmenin (yurt dışında faaliyet gösteren) yabancı paralarla gösterilen veya kaydedilen alacak, borç, gelir ve gider kalemlerinin ana işletmenin para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Fakat çevirme işlemine başlamadan önce ana işletme bazı sorunlarla karşılaşabilmektedir. Bu sorunlar (Doğan, 2000: 35);

- Mali tabloların çevrilmesinde hangi kurlardan yararlanılması gerektiği sorunu,
- Muhasebe sistemlerinin farklılıklarından kaynaklanan sorunlar,
- Mali tabloların düzenlenmesinden kaynaklanan sorunlar,
- Konsolide mali tabloların düzenlemesinden kaynaklanan sorunlar,
- İştiraklerin değerlendirilmesinin ve kar dağıtımından kaynaklanan sorunlar olarak belirtilmiştir.

Mali tabloda yer alan alacak, borç, gider ve gelir kalemleri geçmişte değişik tarihlerde elde edilmiş veya ortaya çıkmıştır. Bu kalemlerin çevrilmesinde, geçerli olan kurlar çok farklı olabilecektir. O halde, çevirme işleminde hangi kur veya kurlar kullanılacaktır. Örneğin; cari kurlar mı, yoksa alacak, borç, gelir ve giderlerin gerçekleştiği tarihteki kurlar mı esas alınacaktır? Çevirme işleminden önce, bu sorulara cevap aranmalı ve ondan sonra da çevirme işlemi yapılmalıdır. Yabancı paralı mali tabloların konsolide edilmeden önce çevrilmesinde kullanılabilecek literatürde dört yöntem belirtilmiştir. Bu yöntemlerden yararlanılması durumunda, kur değişmelerinin muhasebe etkisi yönetilmiş olacaktır. Çünkü bu yöntemlerden herhangi birinin çeviri için seçilmesinde, yukarıda belirtilmiş olan sorulara cevap bulunmuş olmaktadır. Bu yöntemlerin hepsinde, hangi kalemlerin hangi kurlarla çevrileceği belirtilmiştir (Doğan, 2000: 313).

2.7.1.1 Cari-Cari Olmayan Yöntem

Bu yöntemde, öncelikle bilanço kalemleri cari ve cari olmayan şeklindeki sınıflandırılmaktadır. Bu yönetime göre, mali tablolarındaki cari aktif ve cari pasif kalemler, cari kur üzerinden diğer para birimine çevrilmektedir. Duran varlıklar, uzun vadeli borç ve öz sermaye gibi hesaplar ise, tarihi döviz kuru üzerinden çevrilmektedir (Larsen,1994: 850). Tarihi döviz kuru, varlıkların elde edildiği veya yükümlülüklerin doğduğu tarihteki geçerli kurdur. Gelir tablosundaki kalemler ise, döneme ait ortalama kur üzerinden diğer para birimine çevrilmektedir. Amortisman giderleri, cari olmayan bilanço kalemleri ile ilgili olduklarından tarihi kur üzerinden çevrilmektedir (Göle, 2015: 43).

2.7.1.2. Parasal-Parasal Olmayan Yöntem

Bu yöntemde öncelikle, bilanço kalemleri parasal varlıklar ve parasal borçlar veya pasifler şeklinde sınıflandırılmaktadır. Parasal varlıklar ve borçlar cari kur üzerinden, parasal olmayan varlıklar, parasal olmayan borçlar ve öz sermaye tarihi kur üzerinden çevrilmektedir. Gelir tablosunun çevrilmesinde kullanılan kur ise ortalama kurdur. Fakat, amortisman giderleri ve satılan malın maliyeti gibi kalemlerin çevirisinde ise tarihi kur kullanılmaktadır (Demiral, 2014: 35).

2.7.1.3. Geleneksel (Geçici) Yöntem

Bu yöntem, parasal-parasal olmayan yöntemin kuramsal eksikliklerini ortadan kaldırmak için oluşan bir yöntem olup, geçici yöntem olarak da bilinmektedir(Keleş, 2015: 37).

Geleneksel yöntem, ana şirketin yabancı işletmelerinin yaptığı işlemleri ana şirket yapmış gibi gösterilmesidir. Bu sebeple yabancı işletmelerin bütün işlemlerinin ana şirket tarafından kontrol ve kayıt edildiği varsayılmaktadır. Geleneksel yöntemin uygulanmasında aşağıdaki ilkeler önem arz eder:

- Parasal kalemler cari kur esas alınarak çevrilir
- Parasal olmayan kalemler, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur dikkate alınarak çevrilir.
- Sermaye ve sermaye artışları tarihi kur esas alınarak çevrimi yapılır.

- Gelir tablosu kalemleri ise, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur göz önüne alınarak çevrilir.

TMS 21 Standardına uyumlu olarak hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları 21 Kur Farkları Etkileri Standardı finansal tablolarının çevrilmesinde kapanış kuru yöntemi benimsenmektedir. Başka bir açıklama ile gelir ve giderler işlem tarihindeki döviz kurlarından veya ortalama kurdan, bilançonun aktif ve pasif hesaplar ise kapanış kuru esas alınarak çevrilir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 34).

2.7.1.4. Dönem Sonu Kuru Yöntemleri

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 çevrilir (Yılmaz, 2013: 50).

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 çevrilir (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 33).

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 kavramıdır (Keleş, 2015: 37).

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 görülecektir (Yılmaz, 2013: 50).

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 alternatifi olarak ele alınmamaktadır.

2.8. Kur Farklarının Vergi Etkileri

Uluslararası ticarete kredili mal ve menkul değer alım ve satımında, kaçınılmaz olarak kur farkları oluşmaktadır. Kur farklarına, vergi ve kambiyo yasaları birbirini tamamlayan nitelikte yaklaşmakla birlikte, halen az da olsa birbirleriyle uyum sağlaması gereken konular bulunmaktadır. Kur farklarının, nasıl kayda alınacağı konusunda birçok görüşler ileri sürülmektedir. Fakat hangi görüşün daha olumlu olduğu konusunda ülkemizde tam bir açıklama mevcut değildir. Yabancı para cinsinden kredi kullanılması halinde, bu krediyle ilgili olarak ortaya çıkan kur farklarının ne şekilde işleme tabi tutulacağı konusunda ortaya çıkan dört ayrı görüş bulunmaktadır (Doğan, 2000: 306).

Yabancı para işlemlerden doğan kazanç ve kayıpları ile işletmenin (yurtdışındaki işletme dâhil) faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12 Standardı hükümleri uygulanır (Gürel, 2015: 92).

2.9. Açıklamalar

Geçerli para birimi grup söz konusu olduğunda ana şirketin geçerli para birimine uygulanır (TMS-21, p: 51).

İşletmelerin kamuya açıklamak durumunda kaldığı bilgiler şu şekildedir (TMS-21, p: 52):

(a) TMS 39'a göre finansal araçların gerçeğe uygun değere göre ölçülmesinden kaynaklanan ve kar veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları hariç olmak üzere, kar veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları tutarı ve

(b) TFRS 9 ve TMS 39'a göre finansal araçların gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesinden kaynaklanan ve kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları hariç olmak üzere, kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları tutarı ve

Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçesiyle birlikte açıklanır (TMS-21, p: 53).

Raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki önemli bir işletmenin geçerli para birimi değiştiğinde, bu durum ve değişimin nedeni açıklanmalıdır (TMS-21, p: 54).

İşletmenin finansal tablolarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde sunması durumunda, finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu kabul edilebilmesi için ilgili her Standardın gerekleriyle ve 39. ve 42. paragraflarda açıklanan çevirme yöntemi dahil olmak üzere bu Standartların ilgili tüm yorumlarıyla uyumlu olması gerekir (TMS-21, p: 55).

Bazı durumlarda işletme, finansal tablolarını ve diğer finansal bilgilerini 55 inci Paragraftaki gerekleri yerine getirmeden, geçerli para birimi olmayan bir para biriminde sunar. Örneğin, bir işletme sadece finansal tablolarından seçilmiş bazı kalemleri başka bir para birimine çevirir. Ya da geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletme, finansal tablolarını tüm kalemleri kapanış kurundan başka bir para birimine çevirir. Bu tür çevrimler Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun olmayıp, 57. paragrafta belirtilen açıklamaların yapılması gerekir (TMS-21, p: 56).

Bir işletme finansal tablolarını ve diğer finansal bilgilerini geçerli para biriminden ya da finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı bir para biriminde gösterirse ve 55 inci Paragraftaki gerekler yerine getirilmezse (TMS-21, p: 57):

(a) *Bu bilgileri, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu bilgilerden açık bir şekilde ayırt etmek için ek bilgiler olarak tanımlar;*

(b) *Ek bilgilerin hazırlandığı para birimini açıklar ve*

(c) *İşletmenin geçerli para birimini ve ek bilgilerin çevrim yöntemini açıklar.*

Özetlemek gerekirse, TMS 21 kapsamında işletmeler; kar veya zarardaki kur farklarını, geçerli para biriminin değiştirilmesi halinde hangi sebep ile değişiklik yapıldığını açıklamak durumundadır. Ayrıca bu açıklamanın TMS 21 satandardında belirtilen çevrim yöntemleri ile uyumlu olması gerekmektedir. Eğer bu uyum sağlanmıyor ise verilen bilgiler ek bilgiler olarak kabul edilir ve bu ek bilgilerin hazırlandığı para birimi ve çevrim yöntemleri de açıklanmalıdır.

2.10. Standarda Geçiş Hükümleri

İşletme bu Standardın ilk defa uygulandığı finansal raporlama döneminin başından itibaren gerçekleşen tüm iktisaplar için 47. paragraf hükümlerini ileriye dönük olarak uygular. Ayrıca önceki iktisaplara 47. paragrafın geriye dönük olarak uygulanması da mümkündür. İleriye dönük olarak değerlendirilen ancak bu Standardın ilk defa uygulanma tarihinden önce gerçekleşen bir yurtdışındaki işletmenin iktisabında, işletme önceki yılları yeniden düzeltmeyecek ve dolayısıyla da uygun olduğunda, iktisaptan kaynaklanan şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmelerini yurtdışındaki işletmesinin aktif ve pasiflerinden ziyade, işletmenin aktifleri ve pasifleriymiş gibi dikkate alacaktır. Bu nedenle, bu şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ya halihazırda işletmenin geçerli para biriminden ifade edilmişlerdir ya da iktisap tarihindeki döviz kuru kullanılarak raporlanan parasal olmayan yabancı para kalemlerdir (TMS-21, p: 59).

Bu Standardın uygulanmasından kaynaklanan diğer tüm değişiklikler “TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardına göre muhasebeleştirilir (TMS-21, p: 60).

TMS 27 (2008 yılında yayımlanan) ile 48A-48D Paragrafları eklenmiş ve 49 uncu Paragraf değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler, 1 Temmuz 2009 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemlerde ileriye yönelik olarak uygulanır. TMS 27’nin (2008 yılında yayımlanan) daha erken bir dönemde uygulanması halinde, ilgili değişiklikler de söz konusu önceki dönemde uygulanır (TMS-21, p: 60B).

60B Paragrafındaki değişiklik, 1 Temmuz 2010 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemlerde uygulanır. Değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır (TMS-21, p: 60D).

Bu açıklamalardan da anlaşıldığı üzere, TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardında yapılan değişiklikler kapsamında standart 1 Temmuz 2009 itibari ile uygulanmaya başlanabilmektedir ve erken uygulamak isteyen işletmeler ise değişiklikleri uygulamaya geçirmek zorundadır.

2.11. TMS 21 Standardı ve Yasal Mevzuat Karşılaştırılması

Bu bölümde; Türk Ticaret Kanunu, Vergi Hukuku, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Sermaye Piyasası Hukuku Açısından TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı karşılaştırılmıştır.

2.11.1. Türk Ticaret Kanunu Açısından TMS 21 Standardının Değerlendirilmesi

Ülkeler arasındaki ticari ilişkiler teknolojik gelişmeler sonucunda artmıştır. Ticari ilişkilerin artması sonucunda ülkemizde ticari hayat canlanmıştır. Bu nedenle yürürlükte bulunan ve ihtiyaçları karşılayamayan Türk Ticaret Kanunu'nda değişiklik yapılması gerekli hale gelmiştir. Bu sebeple 14.02.2011 tarihinde yeni TTK resmi gazetede yayımlanmıştır (Yılmaz, 2013: 39).

Bu kanun ülkemiz muhasebe standartlarına göre hazırlanan mali tabloların uluslararası finansal raporlama standartlarına göre hazırlanan mali tablolarla karşılaştırılabilmesini ve tekdüzeliği sağlamak amacıyla tek yetkili kurum olarak TMSK'nu görevlendirmiştir. Ayrıca kanun, ülkemizde hazırlanan finansal bilgilerin uluslararası piyasalarda da kabul görmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amaçlar doğrultusunda yeni kanun; muhasebe mesleği, muhasebe kayıt düzeni ve ilkeleri, finansal raporlama ve bağımsız denetim mevzularında yeni düzenlemeler getirmiştir. Ayrıca ülkemizdeki sermaye şirketlerinin mali tablolarının uluslararası arenada karşılaştırılabilir ve güvenilirliği için uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi gerektiğini açıklamıştır (Haftacı ve Badem, 2011: 14).

İlk yayımlanan TTK'nın 64. maddesine göre tüm şirketlerin ticari defterlerini ve finansal tablolarını TMS'ye uygun olarak tutması zorunlu olsa da, anılan madde hükmünde; *“Bu kanun, defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümler, 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez”* şeklinde düzenleme yapılarak, tüm şirketlerin TMS'ye uygun defter tutma zorunluluğu kaldırılmıştır (TTK, md: 64).

Daha sonra, konuya ilişkin olarak yetkilendirilen KGK tarafından, şirketlere belirli konularda (ciro, aktif büyüklüğü, çalışan sayısı) sınırlama getirilerek, bu sınırların

üzerinde bulunan şirketlere finansal tablolarını TMS'ye uygun olarak düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Bahse konu kurum tarafından 26.08.2016 tarihli, 26 sayılı Kurul Kararı ile söz konusu zorunluluğun kapsamı daraltılmış olup, karar eki listede yer alan kurum, kuruluş ve işletmelerin TMS'yi uygulamaları zorunlu kılınırken, söz konusu listede bulunmayan kurum, kuruluş ve işletmelere seçimlik hak verilmiştir (Alta, 2016: 39)

29221 sayılı Resmi Gazetede 30.12.2014 tarihinde yayınlanan 29.12.2014 tarihli 41 sayılı Kurul Kararı ile TTK'nın 88 ve Geçici 1.madde uyarınca 26.08.2014 tarihinde ve 29100 sayı ile yayınlanan *“Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Kurul Kararı”* ile bağımsız denetim kapsamına giren ve TMS uygulamayan işletmeler 01.01.2014 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemleri için finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında yürürlükteki mevzuata ilave uygulanacak hususlar belirlenmiştir. Ayrıca, KGK tarafından yayınlanan 30.05.2015 tarihli “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Finansal Raporlama” başlıklı basın duyurusunda, bağımsız denetime tabi olacak şirketlere ilişkin ölçütlerin Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlendiği, başkaca şart aranmaksızın genel olarak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar ve BKK ile belirlenen ölçütlerden daha büyük şirketler bağımsız denetime tabi olduğu belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, 26.08.2014 tarihli ve 26 sayılı Kurul Kararı eki listede yer alan ve genel olarak KAYİK'lerden oluşan şirketlerin, 01.01.2014 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ilişkin münferit ve konsolide finansal tablolarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlama ve sunmasının zorunlu olduğu, bağımsız denetime tabi olup, bahse konu ekli listede yer almayan şirketlerin, finansal tablolarının hazırlanmasında ve sunumunda TMS'leri uygulamak zorunda olmadığı, isteğe bağlı olarak TMS'leri uygulayabilecekleri ifade edilmiştir. Diğer taraftan, TMS'leri uygulamak zorunda olmayan ve uygulamayı tercih etmeyen şirketlerin ise finansal tablolarını Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile 29.12.2014 tarihli ve 41 sayılı Kurul Kararında belirtilen ilave hususlarla birlikte uygulamalarının zorunlu olduğuna değinilmiştir (Alta, 2016: 40).

2.11.2. Vergi Hukuku Açısından TMS 21 Standardının Değerlendirilmesi

213 sayılı VUK'nun 258. Maddesinde, “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.” Hükmüne yer

verilmiştir. 259. maddede, değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetlerin esas tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun, 280. maddesinde ise, “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit edilir. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.” Hükmüne yer verilmiştir. Buna göre, yabancı para ve yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçların, yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulması zorunlu bulunduğundan, bir teslim veya hizmetin karşılığı olmayan bu değerlendirme işlemi sonucu oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır (VUK).

Kur farklarının sık sık değişmesi nedeniyle amortismanla tabi olan iktisadi kıymetlere ilişkin Türk borçlarında meydana gelen kar veya zararların 104 nolu genel tebliğ esaslarına göre her hesap döneminin sonunda sabit kıymetlerin maliyet bedelleri ile ilişkilendirilmesi her yıl maliyetlerin ve amortismanların borç ödemesi yapılana kadar her yıl yeniden düzenlenmesi açısından yatırımcı işletmelere büyük sıkıntılar yaşatmaktadır. Bu sebeple 104 nolu genel tebliğde uygulama alanında hem Türk Lirası hem de yabancı para birimlerinin, uygulandığı devletler ülke dışından döviz kredisıyla sabit kıymet alımında meydana gelen kur farklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusuna 1985 yılında sunulan 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklığa kavuşturulmuştur. Bu tebliğ ile kur farklarının alımı gerçekleştirilen sabit kıymetin maliyetine mi yoksa direkt ilgili yılın giderlerine mi yansıtılacağı konusuna yer verilmiştir. Döviz kredisıyla ülke dışından sabit kıymet alımı durumunda veya daha sonrasında sözü edilen kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi nedeniyle meydana gelen kur farklarının, ilgili kıymetin alındığı dönem sonuna kadar sabit kıymetin maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Alındığı dönemden sonra ortaya çıkan kur farkları ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılabilir veya sabit kıymetin maliyetine eklenerek amortisman konusu yapılabilir. Bu tebliğ önceki yıllarda uygulanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerini yürürlükten kaldırmıştır (<http://www.gib.gov.tr/node/88192>).

1985 yılında yayımlanan 163 numaralı tebliğ, yatırımları finanse eden kredilerle ilgili faiz giderleri ve ülke dışından döviz kredisi kullanılarak sabit kıymet alımı sebebiyle ortaya çıkan kur farklarına ilişkin konuları açıklamıştır. Buna nedenle oluşan kur farklarının aktifleştirme tarihine kadarki kısmı maliyete eklenip, aktifleştirme tarihinden sonraki döneme ait olanlar ise gider yazılmalıdır. Bunun yanı sıra kur farkları, maliyete eklenerek amortismanına tabi tutulabilmektedir. Kur farkları gelir oluşturması durumunda aktifleştirmenin yapıldığı dönem sonuna kadar maliyetle ilişkilendirilmelidir. Aktifleştirilme tarihinden sonraki döneme ait olanlar ise kambiyo geliri olarak kaydedilebilir veya maliyetten düşülmesi koşuluyla amortismanına tabi tutulabilir. Bununla birlikte, daha sonraki dönemlerde işlem yaparken seçimlik hak olarak hangisi kullanılmışsa o yöntemine göre kayıt yapılmalıdır. (<https://www.gib.gov.tr/node/88396>).

Mevcut yabancı efektifler ve banka döviz yatırım hesaplarındaki döviz varlıkları için değerlendirme kuru olarak TCMB efektif kuru esas alınmaktadır. Gerek kasada yer alan gerekse banka hesaplarında bulunan yabancı paralar ilgili kurlar ile değerlendirildikten sonra, kur artışı nedeni ile oluşan olumlu farklar kambiyo kârında muhasebeleştirilirken, olumsuz farklar ise kambiyo zararında muhasebeleştirilmektedir. Değerlemesi yapılan nakit yabancı paraların kayıtlı değerleri, değerlendirme sonucunda belirlenen miktardan küçük ise meydana gelen fark kambiyo karları hesabına alacak olarak kayıt altına alınır. Bunun karşılığında ise kasa hesabı borçlandırılır. Tersî durumda oluşan fark zarar niteliğinde olduğundan, kambiyo zararları hesabı borçlandırılırken, kasa hesabı alacak hesabına kaydedilir. (Alta, 2016: 30).

238 nolu VUK Tebliği ile emtiaya ilişkin kur farklarının durumu şu şekilde düzenlenmiştir: İşletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için alınan krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz ve komisyon giderleri ve yurtdışından alınan emtiaya istinaden oluşan kur farklarının dönem sonundaki stok maliyetiyle mi ilişkilendirileceği konusu açıklığa kavuşturulmuştur. VUK'un 274. maddesi, satın alınan ya da imal edilen emtiaya ilişkin olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir. VUK'un 262. maddesinde, maliyet bedeli, iktisadi kıymetin elde edilmesi ya da iktisadi kıymetin değerinin arttırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin tüm giderlerin toplamı şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre, giderlerin maliyet bedeline eklenebilmesi için iktisadi kıymetin alınması ya da değerinin arttırılması için ödemeler

yapılması ve bunun gibi maliyetlerin olması şarttır. Bu nedenle, emtianın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar meydana gelen kur farkları maliyete eklenmelidir. Stokta kalan emtiaya ilişkin sonra meydana gelecek kur farkları ise ilgili bulundukları yıllarda gider olarak kaydedilmeli ya da maliyete ilave edilmelidir. UMS, dövizle borçlanarak yurtdışından mal alınması durumunda malın stoklara girdikten sonra meydana gelen kur farkı zararını aktifleştirmeyi kabul etmemektedir. Bununla birlikte, vergi mevzuatına göre; bu tür kur farkı zararları ilgili stokların elde olması durumunda stok maliyetine eklenmelidir. Sermaye piyasası mevzuatına göre ise bu kur farkı zararları doğrudan malın maliyetine dahil edilmelidir. Bu konuyla ilgili 1995 yılında Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişikliğe göre; malın satın alınarak işletme stoklarına girdiği tarihe kadar ortaya çıkan kur farkları maliyete dahil edilmek zorundadır. Stokta kalan mala ilişkin daha sonra meydana oluşacak kur farkları ise, ilgili yılda gider yazılması ya da maliyete eklenmesi konusu yükümlülük sahibine bırakılmıştır (Alta, 2016: 31)

2.11.3. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Açısından TMS 21 Standardının Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve mükerrer 257. maddesinin vermiş olduğu yetkiye dayanarak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmaktadır (<http://gib.gov.tr/node/88229>). Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği çıkarma yetkisi VUK'ndan alınarak tebliğlerde vergi mevzuatı hükümleri esas alınmamıştır. Bunun yerine ticaret hukuku kuralları benimsenmiştir. Bu nedenle birçok noktada MSUGT'nde vergi mevzuatına aykırı düzenlemeler bulunmaktadır (Çelik, 2011: 89). MSUGT kapsamına giren mükellefler kayıtlarını bu Tebliğler kapsamında yürütmek durumundadır. Vergi matrahlarının hesaplanması sırasında ise vergi kanunlarında yer alan özel hükümleri dikkate almak zorundadırlar (<http://gib.gov.tr/node/88229>)

Bazı istisnai durumlar haricinde işletmeler, ülkemizde, yasal kayıtlarını TL cinsinden raporlamaktadır. Diğer bir yandan başka bir para birimine göre kayıt tutan firmalar açısından, defter para birimi dışındaki bütün dövizler ve Türk Lirası yabancı para kabul edilir. Kanuni defterlere kural olarak ulusal para birimine göre kayıt yapılır. Yabancı para birimi üzerinden yapılan işlemler genellikle oluştuğu tarihteki döviz kuru

üzerinden, Türk Lirası değeri ile yasal kayıtlara kaydedilir. İşlem günü ile değerlendirme, tahsil veya ödeme günleri arasında da kur farkları doğar. Öte yandan kur farklarının muhasebe uygulamalarında tabi tutulacağı işlem kur farkının doğduğu kaynağa göre farklılık gösterir (Özel, 1995: 17).

Vergi Usul Kanunu'nun 280'nci maddesi gereğince yabancı paralar, yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen değerlendirme günündeki döviz kurları ile değerlendirilir. Diğer bir yandan yabancı para cinsinden bir varlığı tahsil, ödeme veya satış gibi işlemlere tabi tutulması durumlarında da söz konusu varlıkların fiili işlem kurundan, eğer işlem kuru mevcut değil ise o günkü T.C. Merkez Bankası döviz alış kurundan değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan VUK genel tebliğleri uyarınca, yabancı para cinsinden borçlanma yoluyla alınan duran varlıkların, emtianın da yılsonunda değerlendirme işlemi sırasında oluşan kur farkları ve finansman giderlerinden pay verilmesi gerekebilir (Çelik, 2011: 90).

1 no'lu MSUGT'nde düzenlenen gelir tablosu prensiplerine göre, "bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz." (<http://gib.gov.tr/node/88229>). Gelir tablosuna ilişkin bu ilkenin bir sonucu olarak kur farkı gelir ve giderleri için farklı hesaplar kullanılmaktadır. Dönem sonu değerlemeleri sonucunda oluşan kur farkı gelir ve giderleri prensip olarak dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilir. Bu amaçla esas olarak 646 Kambiyo Kârları Hesabı ve 656 Kambiyo Zararları Hesabı kullanılır. Ancak bu genel kuralın da aşağıdaki istisnaları mevcuttur. İhracatla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkı gelirleri, 646 hesap yerine 601- Yurtdışı Satışlar Hesabına kaydedilir. Ancak kur farkı zararı olması halinde bu zararın 612-Diğer İndirimler Hesabına kaydedilmesi uygun olacaktır. Dönem sonu değerlemelerinde ve yıl içi işlemlerde ortaya çıkan kur farkı zararları ana kural olarak 656-Kambiyo Zararları Hesabına borç kaydedilir. Ancak borçlanmadan doğan kur farkları ise bu hesap yerine 780-Finansman Giderleri Hesabına borç kaydedilir. Öte yandan duran varlıklar, yapılmakta olan yatırımlar, emtia gibi kıymetlerin maliyetlerine pay verilmesi gereken durumlarda ise 656 ve 780 hesap yerine oluşan kur farkı zararları doğrudan doğruya ilgili aktif hesaba borç kaydedilir (Çelik, 2011: 90-91).

Vergi mevzuatına göre, yıllara yaygın inşaat işleri gibi özel kurallara göre vergilendirilmesi gereken durumlarda, oluşan kur farklarının kaydedileceği hesaba ilişkin bir açıklık MSUGT'lerinde bulunmamaktadır. Bu durumda özel kurallara tabi durumlarda ortaya çıkan kur farkları ilgili gelir ve gider hesaplarıyla ilişkilendirilmelidir. Örneğin, yıllara yaygın inşaat işlerinden kaynaklanan alacaklarla ilgili kur farklarının doğrudan gelir veya gider hesapları ile değil yıllara yaygın inşaat işleri hasılat ve maliyetleri ile ilişkilendirilmesi gerekir. Diğer taraftan, Danıştay vermiş olduğu bir kararda, yıllara yaygın inşaat işleri dolayısıyla elde edilen dövizli hasılatın bankalarda mevduat hesaplarında tutulması sonucunda elde edilen faizlerin ve kur farkı gelirlerinin hakedişler hangi hesapta izlendi ise o hesapta izlenmesi gerektiğine hükmetmiştir. Öte yandan uygulamada ihracat ve borçlanmadan kaynaklananların dışındaki kur farklarının 646 kambiyo karları ve 656 kambiyo zararları hesaplarında netleştirilme yapılmaksızın muhasebeleştirilmektedir. Geçici vergi dönemlerinde değerlendirme yapma zorunluluğundan dolayı özellikle kurların dalgalandığı dönemlerde değerlemeler sırasında yüksek tutarlı kur farkı gelirleri veya zararları oluşmaktadır. Bu durum gelir tablolarında yüksek tutarlı kur farkı gelir veya kur farkı zararlarının yer almasına yol açmakta olup bu durum gelir tablosunun anlaşılmasını ve sıhhatini bozmaktadır. Söz konusu mahsuru ortadan kaldırmak için geçici vergi dönemlerinde yapılan değerlemelerin geçici olarak yapılması, diğer bir ifade ile yapılan değerlendirme kaydının izleyen günde geri çekilmesi uygun bir yöntem olacaktır. Örneğin 31 Mart tarihinde yapılan değerlendirme kaydı, 1 Nisan tarihinde yapılan ters bir kayıtla geri çekilecektir. Yapılan bu uygulamanın bir sonucu olarak gelir tablosunda gereksiz yere bir şişkinlik bulunmayacak ve gelir tablosundaki rakamlar net değeri verecektir (Çelik, 2011: 91).

2.11.4. Sermaye Piyasası Hukuku Açısından TMS 21 Standardının Değerlendirilmesi

Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması için yaptırım gücü IFAC ve IASC'nin elindedir. Standartlar uygulanma konusunda işletmelere yol göstermektedir. Ayrıca Avrupa Birliği 2005 yılından başlayarak Uluslararası Muhasebe Standartlarını ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını muhasebe standardı olarak benimsemiştir. Türkiye AB'ye üyelik sürecinde Türkiye Muhasebe Standartlarını yeniden düzenlemiştir. SPK'ya 2499 sayılı ve 18.12.1999 tarihinde ve 4487 sayılı kanun

ile eklenen Ek-1. madde ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. TMSK, Başbakanlığın ve ilgili kuruluşu olan Maliye Bakanlığı ile ilişkilendirilmiştir. Ayrıca TMSK, idari ve mali özerkliğe sahip bir kurum olarak faaliyet göstermektedir. TMSK’da temel amaç, Uluslararası standartlar ile uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları yayınlamaktır (Özkan ve Acar, 2010: 51).

Sermaye Piyasası Kurulu ve Bankacılık Düzenleme Kurumu denetimindeki işletmelerin, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Standartlara uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmiştir ve yapılan düzenlemeler gereğince tacirler TMS’ye uyumlu şekilde defter tutmak zorundadırlar (TTK, 6102: 64/1). Türkiye Muhasebe Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına tam uyumlu şekilde Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu tarafından hazırlanır (TTK, 6102: 88/2). Ayrıca Sermaye Piyasası Kanunu’na tabi şirketlerde yabancı para işlemleri ve bakiyelerinin muhasebeleştirilmesinde 25 sayılı Sermaye Piyasası tebliğinin 14. Kısmı uygulanacaktır. Sermaye Piyasası Kanunu mevzuatında borçlanma maliyetleri ile ilgili giderler ise; faiz giderleri, vade farkları ve kur farkları olarak belirlenmiştir (Çelik, 2011: 51).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDININ MERMER SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN S.A.M. MERMER LTD. ŞTİ. ÜZERİNE UYGULANMASI

Çalışmanın üçüncü bölümünde; yeniden değerlendirme işlemleri, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında yer alan kur farkları ve finansal tabloların farklı bir para birimine çevrilmesi konusu incelenecektir. Örnek işletmenin yapmış olduğu kayıtlar standarda göre düzenlenecek ve finansal tabloları farklı bir para birimine çevrilerek ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilecektir.

3.1. Araştırmanın Konusu

Çalışmanın diğer bölümlerinde de aktarıldığı üzere dünyada ekonomik alanda birçok değişim meydana gelmiştir. Uluslararası şirketlerin sayısı gün geçtikçe artmakta ve uluslararası yatırımlarda bu doğrultuda sürekli olarak artmaktadır. Bu değişimler sonucunda yerel anlamda kullanılan muhasebe uygulamaları yetersiz kalmış ve standartlaşma bir gereklilik haline gelmiştir. Uluslararası işletmeler yatırım yapmak istedikleri şirketlerin finansal durumlarını anlaşılır ve güvenilir bir şekilde elde etmek isterler. Çalışmanın konusu mevcut muhasebe uygulamaları ve TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardı arasındaki farklılıkları incelemektir.

3.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı, diğer bölümlerde ele alınan TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardındaki bilgiler ışığında, Vergi Usul Kanuna göre kayıt yapan örnek işletme S.A.M. Mermer Limited Şirketinin kayıtlarını inceleyerek, arada farklılık olup olmadığını değerlendirmektir. Ayrıca finansal tabloların farklı bir para biriminde sunulması konusu ele alınacaktır.

Araştırma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde yeniden değerlendirme işlemleri, ikinci bölümde yabancı para kasası ile ilgili olan işlemlerden örnekler verilecektir. Örnek işletmenin yapmış olduğu kayıtlar değerlendirilecektir. İşletme kayıtlarını V.U.K'na göre gerçekleştirmektedir. Bu yüzden normal kayıtlarını ve kur değişimi ile ilgili kayıtlarını nasıl yaptığını, TMS'ye göre nasıl yapması gerektiği hususu değerlendirilecektir. Üçüncü bölümde ise finansal tabloların çevrimi ile ilgili bir

uygulama yapılacaktır. Çevrim yapılması durumunda ortaya fark çıkıp çıkmayacağı, çıkar ise sebebi araştırılacaktır.

3.3. Araştırmanın Önemi

Ulusal işletmelerin gün geçtikçe arttığı ve uluslararası yatırımlar göz önüne alındığında, yerel muhasebe sisteminin yetersiz kaldığı standartlaşmanın zorunlu olduğu bir süreç oluşmaktadır. İşletmeler finansal raporlarını Vergi Usul Kanununa göre düzenlediklerinde ortaya çıkan sonuçların alternafi söz konusu olmakta bazı çelişkiler ortaya çıkmaktadır. TMS ise bu çelişkilerin yerine daha net ve daha güvenilir sonuçlar elde edilmesine yardımcı olmaktadır. Araştırma, mevcut muhasebe sistemi ve TMS arasındaki farklılıkları ortaya çıkararak karşılaştırma yapılabilmesi açısından önemli bir konuma sahiptir.

3.4. Araştırmanın Kapsamı

Mevcut muhasebe sistemi ve TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardını karşılaştıran bu çalışma, kayıtlarını mevcut muhasebe uygulamalarına göre tutan, TMS'ye göre raporlama yapmayan fakat yurt dışı işlemler gerçekleştiren bütün işletmeleri kapsamaktadır.

3.5. Araştırmanın Örneklemi

Araştırmanın kapsamı yabancı paralı işlemler yapan fakat TMS'ye göre raporlama yapma zorunluluğu olmayan işletmelerin tamamı oluşturmaktadır. Ancak bu şekilde faaliyet gösteren işletmelerin verilerini elde etme zorluğu nedeniyle çalışmanın örneklemini evreni temsil edeceği sınırlılığı dâhilinde ulaşılan S.A.M. Mermer Limited Şirketi oluşturmaktadır.

3.6. Araştırmanın Metodolojisi

Bu başlık altında araştırmaya konu olan S.A.M. Mermer Limited Şirketinin yabancı para, kur farkları ve finansal tabloları ile ilgili çalışmada kullanılan verilerin seçimi ve bu verilerin değerlendirilmesi aşamasında kullanılan yöntem hakkında bilgiler verilecektir.

3.6.1. Araştırmada Kullanılan Veriler

Araştırmada TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardında değerlendirmesi yapılacak olan kur değişimleri ve finansal tabloların çevrilmesine uygun olacak şekilde

S.A.M. Mermer Limited Şirketinin yevmiye kayıtları, bilançosu ve gelir tablosunun verileri kullanılmıştır. İşletmenin 2015 yılına ait tüm verileri elde edilmiştir.

3.6.2. Araştırmada Kullanılan Yöntem

Araştırmada S.A.M. Limited Şirketinin mevcut muhasebe sistemine göre yapmış olduğu işlemler TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardına uygun olacak şekilde düzenlenerek aradaki farklar incelenmiştir. Ayrıca bilanço ve gelir tablosu yabancı para cinsine çevrilerek kur farkı oluşup oluşmadığı incelenmiştir.

3.7. Araştırmanın Literatür İncelemesi

Literatürde muhasebe standartları ve kur değişimleri ele alınarak hazırlanmış birçok çalışma bulunmaktadır. Çok uluslu şirketlerin artması ve küreselleşen dünyada ekonomik gelişmelerin hızla artması standartların önemini ve bu alanda birçok çalışmanın olmasını etkilemiştir. Araştırmanın bu başlığı altında bu çalışmaların bir kısmına yer verilmiştir.

Ağsakal ve Baral, (2016), “ Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi” adlı çalışmalarında ulaştıkları sonuç; dış ticaret işlemlerinde TMS’ye göre yapılması gereken işlemlerin mevcut muhasebe sistemine göre önemli farklılıkların olmadığıdır.

Tunçez, H.A., (2019), “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması” adlı çalışmasında; BOBİ FRS’nin TMS’ye oranla daha sade ve kolay bir şekilde ticari karın hesaplanmasına olanak sağladığına, TMS’nin daha net anlaşılması ve uygulanmasına katkı sağladığına değinmiştir.

Ceran ve Ortakarpuz, (2013), “Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi” adlı çalışmalarında elde ettikleri sonuç; dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde mevcut muhasebe sistemi ve TMS arasında önemli farkların olmadığı ancak kur farklarının finansal raporlarda sunulması açısından bazı farklılıkların bulunduğu saptanmıştır. Yabancı paralı işlemlerde oluşan kur farklarının maliyete dahil edileceği ya da giderleştirileceği hususunda farklılıkların bulunduğu belirlenmiştir.

Şahin, A., (2007), “Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama” adlı çalışmada yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde mevcut uygulamalar ve TMS arasında herhangi bir farklılık olmadığı; ancak, ortaya çıkan kur farklarının raporlanmasında bazı farklılıkların olduğu hususuna değinmiştir.

Göleç, N., (2015), “Yabancı Para Değişim Etkilerinin Finansal Tablolarda Raporlanması” adlı çalışmada çok uluslu şirketlerin döviz kuru değişimden dolayı karşılaşılabilecekleri riskleri en aza indirmek veya döviz etkisinden tamamen kurtulmak için finansal tabloların para birimini değiştirebileceği konusuna değinmiştir.

Gürsoy, A., (2016), “Kur Farklarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesi” adlı çalışmada, uluslararası işletmelerin kaçınılmaz olarak yabancı paralı işlemler gerçekleştireceğine, zorunlu durumlarda finansal tablolarının farklı bir para birimine çevirmek durumunda kalacaklarına değinmiştir. Finansal tabloların çevriminde; bilançonun tüm kalemlerinin kapanış kurundan, gelir tablosu kalemlerinin gerçekleştiği tarihteki kurdan, özkaynaklar için işlemin gerçekleştiği tarihteki kurdan çeviri yapılması gerektiği hususunu belirtmiştir.

Doğan, Z. ve diğerleri, (2001), “Yabancı para ile düzenlenmiş Mali Tabloların Ulusal Paraya Çevirisinde Kullanılan Yöntemler ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi” adlı çalışmalarında, Yabancı para üzerinden düzenlenen mali tabloların istenen para birimine çevirisinde kullanılacak çeviri yöntemlerinin mali tablolar üzerindeki etkisinin farklı olacağına, bunun nedeninin ise bu yöntemlerin farklı varsayımlara dayandığından kaynaklandığına değinmektedir.

3.8. Araştırma Verilerinin Değerlendirilmesi

Bu başlık altında yabancı para kasaları, S.A.M Mermer Limited Şirketinin kur farkları ile ilgili yevmiye kayıtları incelenecek ardından TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardına göre yapılması gereken kayıtlar gerçekleştirilecektir.

İşletmenin bilanço ve gelir tablosu TMS 21 Kur Değişimi Etkileri Standardına uygun olarak yabancı para birimine çevrilecektir.

3.8.1 Yabancı Para Kasaları ve Kur Farkları İle İlgili Uygulama

Yabancı para kasalarına giriş veya çıkış olduğu durumlarla ilgili olarak bazı örnekler aşağıda verilmiştir.

Yabancı para kasasına normal kasadan döviz alındığı zaman yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır;

S.N.			
	100.02 \$ KASASI / 100.03 EURO KASASI	***	
	100.01 TL KASASI		***

Yabancı para kasasına yurt içi mal satışı yoluyla giriş olduğu zaman yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır;

S.N.			
	100.02 \$ KASASI / 100.03 EURO KASASI	***	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR		***

Yabancı para kasasına yurt dışı mal satışı yoluyla para girişi olduğu zaman yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır;

S.N.			
	100.02 \$ KASASI / 100.03 EURO KASASI	***	
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR		***

Yabancı para kasasından çıkış olduğu durumlarda ise 100.02 \$ Kasası Hesabı veya 100.03 Euro Kasası Hesabı alacak kısmına, ilgili hesap veya hesaplar ise borç kısmına yazılarak işlemler tamamlanır.

Uygulamaya konu olan örnek firmanın bazı kalemleri aşağıda verilmiştir. Firmamız S.A.M. Mermer Ltd Şti yapmış olduğu kayıtları V.U.K'a göre kayıt altına almaktadır. Firmanın yurt dışı satışları ile ilgili kayıtları şu şekildedir;

S.N.	10.1.2015		40.899,92	40.899,92
3	120	ALICILAR		
	120.A15	ANATOLİA TİLE STANES 40.899,92		
	601	YURT DIŞI SATIŞLAR		
	601.01	İHRACAT KAY. SAT. 40.899,92		
S.N.	10.1.2015		1.040,43	1.040,43
3	120	ALICILAR		
	120.U01	ULUSLARARASI MAD. 1.040,43		
	136	DIĞ. ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		
	136.01	KDV İADE ALACAĞI 187,28	187,28	
	601	YURT DIŞI SATIŞLAR		
	601.02	İHRACAT KAYITLI SAT. 1.040,43		
	391	HESAPLANAN KDV		
	391.01	%18 HES. KDV 187,28		187,28

İşletmenin kurda farkları ile ilgili kalemlerinin bulunduğu yevmiye kayıtları ise şu şekildedir;

S.N.	30.6.2015			
69	100	KASA	33.750,00	
	101	ALINAN ÇEKLER	70.615,31	
	102	BANKALAR	281.538,28	
	102.02	HALKBANK USD KUR FARKI 5.163,47		
	102.08	T.FİNANS USD KUR FARKI 1.090,23		
	102.10	TEB EURO KUR FARKI 2.171,39		
	103	VER. ÇEK. VE ÖD. EMİRLERİ(-)	172.014,33	
	120	ALICILAR	70.615,31	
	300	BANKA KREDİLERİ	22.692,37	
	320	SATICILAR	87.652,76	
	656	KAMBİYO ZARARLARI (-)	2.836,34	
	656.01	KUR FARKI GİD. 2.836,34		
	770	GENEL YÖNETİM GİD.	55,71	
	780	FİNANSMAN GİD.	5.666,56	
	100	KASA		158.666,37
	101	ALINAN ÇEKLER		92.615,31
	102	BANKALAR		293.859,12
	102.11	HALKBANK EURO KUR FARKI 2.836,34		
	103	VER. ÇEK. VE ÖD. EMİRLERİ(-)		86.192,76
	120	ALICILAR		80.007,97
	320	SATICILAR		27.670,35
	646	KAMBİYO KARLARI		8.425,09
	646.01	KUR FARKI USD HALKBANK 5.163,47		
	646.01	KUR FARKI EURO TEB 2.171,39		
	646.01	KUR FARKI USD T.FİNANS 1.090,23		

Yukarıda verilen yevmiye kaydından kur farkları ile ilgili kısım özetlenecek olursa şu iki kayıt ortaya çıkacaktır;

S.N.	30.6.2015		
69	102 BANKALAR 102.02 HALKBANK KUR FARKI USD 5.1633,47 102.08 T.FİNANS KUR FARKI USD 1.090,23 102.12 TEB KUR FARKI EURO 2.171,39 646 KAMBIYO KARLARI 646.01 KUR FARKI HALKBANK USD 5.163,47 646.01 KUR FARKI TEB EURO 2.171,39 646.01 KUR FARKI T.FİNANS USD 1.090,23	8.425,09	8.425,09
S.N.	30.6.2015		
69	656 KAMBIYO ZARARLARI 656.01 KUR FARKI GİDERİ 2.836,34 102 BANKALAR 102.11 HALKBANK KUR FARKI EURO 2.836,84	2.836,34	2.836,34

Türkiye Muhasebe Standartları ve Vergi Usul Kanunu arasındaki temel farklılık, TMS-21 Kur Değişimi Etkileri Standardına göre; oluşan kur farklarının 6 nolu hesaplara aktarılma zamanının farklılık göstermesinden dolayı oluşmaktadır. Kur farkı gelirleri V.U.K'na göre 646 Kambiyo Karları Hesabında izlenirken, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre 601 Yurt Dışı Satışlar Hesabının alt hesaplarında izlenmektedir. Kur farkı giderleri ise V.U.K'na göre 656 Kambiyo Zararları Hesabında izlenirken, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre 612 Diğer İndirimler (-) hesabının alt hesaplarında kayıt altına alınmaktadır (Ağsakal ve Baral, 2016: 276).

Yukarıdaki yevmiye kayıtlarında hem kur farkı geliri hem kur farkı gideri söz konusudur. Bu kayıtlar Vergi Usul Kanuna göre yapılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları'na göre yapılması gereken kayıtlar ise şu şekilde olacaktır;

S.N.	30.6.2015		
69	102 BANKALAR	8.425,09	
	102.02 KUR FARKI HALKBANK USD 5.163,47		
	102.08 T.FİNANS USD KUR FARKI 1.090,23		
	102.10 TEB EURO KUR FARKI 2.171,39		
	601 YURT DIŞI SATIŞLAR		8.425,09
	601.03 KUR FARKI GELİRİ 8.425,09		

S.N.	30.6.2015		
69	612 DİĞER İNDİRİMLER (-)	2.836,34	
	612.01 KUR FARKI GİDERİ 2.836,34		
	102 BANKALAR		2.836,34
	102.11 HALKBANK KUR FARKI EURO 2.836,84		

Örnek işletmenin 146 sıra numaralı yevmiye kaydında yılsonuna ait yaptığı kayıtlar ise şu şekildedir;

S.N.	31.12.2015		
146	690 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	2.760.751,10	
	620 SAT. MAM. MALİYETİ (-)		2.488.357,49
	631 PAZ. SAT. VE DAĞ. GİD.		72.108,06
	632 GENEL YÖNETİM GİD. (-)		49.631,74
	656 KAMBİYO ZARARLARI		2.925,06
	656.01 KUR FARKI GİDERİ 2.925,06		
	660 KISA VAD. BORÇLANMA GİD. (-)		23.092,06
	689 DİĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. (-)		124.636,34

İşletmenin Vergi Usul Kanununa göre yapmış olduğu bu kayıтта 656 Kambiyo Zararları Hesabının tamamı kur farklarından oluşmaktadır. Bu durum TMS'ye göre yapılan kayıтта aşağıdaki gibi olacaktır.

S.N.	31.12.2015					
146	690	DÖNEM	NET KARI	VEYA ZARARI	2.760.751,10	
		612	DiĞER İNDİRİMLER (-)			2.925,06
		612.01	KUR FARKI GİD. 2.925,06			
		620	SAT. MAM.	MALİYETİ (-)		2.488.357,49
		631	PAZ. SAT.	VE DAĞ. GİD.		72.108,06
		632	GENEL YÖNETİM GİD. (-)			49.631,74
		660	KISA VAD.	BORÇLANMA GİD. (-)		23.092,06
		689	DiĞ. OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. (-)			124.636,34

Yukarıda yapılan kayıta 656 Kambiyo Zararlarının tamamı kur farklarından oluştuğu için bu hesaba yer verilmemiştir. TMS'ye uygun olarak kur farkları 612 Diğer İndirimler hesabının alt hesaplarında takip edilerek kapatma işlemi bu hesapta görüldüğü gibi gerçekleşecektir.

Aşağıdaki kayıta işletmenin Vergi Usul Kanunu'na göre yapmış olduğu bir diğer mahsup kaydını görmekteyiz.

S.N.	31.12.2015					
147	600	YURT İÇİ SATIŞLAR			811.736,49	
	601	YURT DIŞI SATIŞLAR			1.855.281,22	
	646	KAMBIYO KARLARI			12.219,62	
	646.01	KUR FARKI GELİRİ 12.219,62				
	679	DiĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR			6.651,47	
	690	DÖNEM	KARI VEYA ZARARI			2.685.888,80

Bu kayıta görülen 646 Kambiyo Karları Hesabının tamamı yine kur farklarından oluşmaktadır. TMS'ye uygun kaydı aşağıda verilmiştir.

S.N.	30.9.2015					
147	600	YURTİÇİ SATIŞLAR			811.736,49	
	601	YURT DIŞI SATIŞLAR			1.867.500,84	
	601.01	KUR FARKI GELİRİ 12.219,62				
	679	DiĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR			6.651,47	
	690	DÖNEM	NET	KARI VEYA ZARARI		2.685.888,80

TMS'ye uygun olarak yapılan bu kayıta kur farkı gelirleri 601 Yurt Dışı Satışları Hesabının alt hesaplarında takip edilerek mahsup işlemi gerçekleştirilmiştir.

Örnek:

İşletme 01.09.2015 tarihinde 10.000 \$ dolar değerinde mermer kesme makinesi satın almıştır. Ödemesini 4 ayrı taksit olarak gerçekleştirecektir. Ödemeler ay sonlarında yapılacaktır. Makinenin satın alındığı tarihteki kur 2,90 TL'dir.

Bu durumda işletmenin yaptığı ilk kayıt aşağıdaki gibidir;

S.N.	01.09.2015		
253	TES. MAKİN. VE CİHAZ.	29.000,00 ²	
	320 SATICILAR		29.000,00

İlk ödeme tarihi olan 30.09.2015 tarihindeki kur 2,70 TL ve işletmenin yaptığı kayıt aşağıdaki gibidir;

S.N.	30.09.2015		
320	SATICILAR	7.250,00 ³	
	100 KASA		6.750,00 ⁴
	646 KAMBIYO KARLARI		500,00 ⁵

İkinci taksit 30.10.2015 tarihinde ödenecektir. Bu tarihte kur 3,00 TL'dir. Yapılan kayıt aşağıdaki şekildedir;

S.N.	30.10.2015		
320	SATICILAR	7.250,00 ⁶	
656	KAMBIYO ZARARLARI	250,00 ⁷	
	100 KASA		7.500,00 ⁸

² 10.000,00 * 2,90 = 29.000,00

³ 2.500,00 * 2,90 = 7.250,00

⁴ 2.500,00 * 2,70 = 6.750,00

⁵ 2.500,00 * (2,90 – 2,70) = 500,00

⁶ 2.500,00 * 2,90 = 7.250,00

⁷ 2.500,00 * (3,00 – 2,90) = 250,00

⁸ 2.500,00 * 3,00 = 7.500,00

Üçüncü taksit 31.11.2015 tarihinde ödenecektir. Bu tarihte kur 3,10 TL'dir. Yapılan kayıt aşağıdaki şekildedir;

S.N.	30.11.2015		
320	SATICILAR	7.250,00 ⁹	
656	KAMBİYO ZARARLARI	500,00 ¹⁰	
	100 KASA		7.750,00 ¹¹

Dördüncü taksit 31.12.2016 tarihinde ödenecektir. Bu tarihte kur 3,05 TL'dir. Yapılan kayıt aşağıdaki şekildedir;

S.N.	31.12.2015		
320	SATICILAR	7.250,00 ¹²	
656	KAMBİYO ZARARLARI	375,00 ¹³	
	100 KASA		7.625,00 ¹⁴

Yukarıdaki kayıtlardanda anlaşılacağı üzere işletme makineyi 29.000,00 TL üzerinden kayıt altına almıştır. Kur farklarını kambiyo karı veya zararı üzerinden kayıt altına almıştır. TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkileri Standardına göre ise yapılması gereken kayıtlar aşağıda gösterilmiştir.

Kambiyo karı söz konusu olduğunda yapılması gereken kayıt¹⁵;

S.N.	31.09.2015		
320	SATICILAR	7.250,00	
	100 KASA		6.750,00
	253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR		500,00

⁹ 2.500,00 * 2,90 = 7.250,00

¹⁰ 2.500,00 * (3,10 – 2,90) = 500,00

¹¹ 2.500,00 * 3,10 = 7.750,00

¹² 2.500,00 * 2,90 = 7.250,00

¹³ 2.500,00 * (3,05 – 2,90) = 375,00

¹⁴ 2.500,00 * 3,05 = 7.625,00

¹⁵ Kambiyo karı elde edildiği durumlarda bu fark makine bedelinden çıkartılmalıdır.

Kambiyo zararı söz konusu olduğunda¹⁶;

S.N.	30.10.2015		
320	SATICILAR	7.250,00	
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	250,00	
	100 KASA		7.500,00

Kambiyo zararı söz konusu olduğunda;

S.N.	30.11.2015		
320	SATICILAR	7.250,00	
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	500,00	
	100 KASA		7.750,00

Kambiyo zararı söz konusu olduğunda;

S.N.	31.12.2015		
320	SATICILAR	7.250,00	
253	TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR	375,00	
	100 KASA		7.625,00

Her iki durum ve muhasebe kayıtları değerlendirildiğinde şirketin kayıtlarında kur farkları maliyete dahil edilmemiştir. Ancak TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre kur farkları makinenin bedeline dahil edilmiştir. Son durumda makine işletmeye 29.000,00 TL'ye değil kur farkından dolayı 29.625,00 TL'ye mal olmuştur.

İşletmenin bilançosunda yer alan tesis, makine ve cihazları için daha önce hiç yeniden değerlendirme yapmadığı ve bu tutarların 31.12.2015 tarihli olduğu varsayılarak yeniden değerlendirme işlemi gerçekleştirilmiştir. İşletmenin yapmış olduğu yeniden değerlendirme işlemi aşağıdaki gibidir;

¹⁶ Kambiyo zararı ortaya çıktığında ise bu fark makine bedeline eklenmelidir.

Maliyet Bedeli * Amortisman Oranı = Birikmiş Amortisman

$$29.000,00 * 0,20 = 5.800,00$$

Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman = Önceki Net Değer

$$29.000,00 - 5.800,00 = 23.200,00$$

(Maliyet Bedeli * Yeniden Değerleme Oranı¹⁷) + Maliyet Bedeli = Değerlenmiş Bedel

$$(29.000,00 * 1,36664^{18}) + 29.000,00 = 68.632,56$$

(Bir. Amort. Bed. * Yeniden Değ. Oranı) + Bir. Amort. Bed. = Değerlenmiş Amort.

$$(5.800,00 * 1,36664) + 5.800,00 = 13.726,51$$

Değerlenmiş Bedel – Değerlenmiş Amortisman = Sonraki Net Değer

$$68.632,56 - 13.726,51 = 54.906,05$$

Sonraki Net Değer – Önceki Net Değer = Değer Artışı

$$54.906,05 - 23.200,00 = 31.706,05$$

Tesis Makine ve Cihazlar için muhasebe kaydı;

S.N.			
253	TES. MAK. VE CİHAZLAR	39.632,56 ¹⁹	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		7.962,51 ²⁰
522	M.D.V. YEN. DEĞ. ARTIŞLARI		31.706,05
522.01	T.M.C. YEN.DEĞ.ART. 31.706,05 ²¹		

Standart çerçevesinde elde edilen sonuç ile yapılan yeniden değerlendirme işe;

Maliyet Bedeli * Amortisman Oranı = Birikmiş Amortisman

$$29.625,00 * 0,20 = 5.925,00$$

Maliyet Bedeli – Birikmiş Amortisman = Önceki Net Değer

$$29.625,00 - 5.925,00 = 23.700,00$$

¹⁷ İşletmenin yeniden değerlendirme oranı, 25.05.2018 tarihinden önceki Nisan/2018 Yİ-ÜFE oranını , son bilanço tarihinden önce elde ettiği taşınmazın ait olduğu tarihi takip eden Yİ-ÜFE oranına bölünmesi ile bulunmalıdır.

¹⁸ Nisan-2018 Yİ-ÜFE oranı (341,88) / Ocak-2016 Yİ-ÜFE oranı (250,16) = 1,36664

¹⁹ Yeniden değerlendirilmiş tutar – maliyet bedeli (68.632,56 – 29.000,00 = 39.632,56)

²⁰ Yeniden değerlendirilmiş amortisman – amortisman bedeli (13.762,51 – 5.800,00 = 7.962,51)

²¹ Sonraki net değer – önceki net değer (54.906,05 – 23.200,00 = 31.706,05)

$(\text{Maliyet Bedeli} * \text{Yeniden Değerleme Oranı}^{22}) + \text{Maliyet Bedeli} = \text{Değerlenmiş Bedel}$

$(29.625,00 * 1,36664^{23}) + 29.625,00 = 70.111,71$

$(\text{Bir. Amort. Bed.} * \text{Yeniden Değ. Oranı}) + \text{Bir. Amort. Bed.} = \text{Değerlenmiş Amort.}$

$(5.925,00 * 1,36664) + 5.925,00 = 14.022,34$

$\text{Değerlenmiş Bedel} - \text{Değerlenmiş Amortisman} = \text{Sonraki Net Değer}$

$70.111,71 - 14.022,34 = 56.089,37$

$\text{Sonraki Net Değer} - \text{Önceki Net Değer} = \text{Değer Artışı}$

$56.089,37 - 23.700,00 = 32.389,37$

S.N.			
253	TES. MAK. VE CİHAZLAR	40.486,71 ²⁴	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR		8.097,34 ²⁵
522	M.D.V. YEN. DEĞ. ARTIŞLARI		32.389,37
522.01	T.M.C. YEN.DEĞ.ART. 31.706,05 ²⁶		

Örnek:

İşletme 12.09.2015 tarihinde 25.000,00 \$ değerinde mermer siparişi vermiştir. Bu tarihte kur 2,90 TL'dir.

Sipariş verildiğinde yapılması gereken kayıt;

S.N.	12.09.2015		
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	72.500,00	
159.05	YURTDIŞI AVANSLAR 72.500,00		
320	SATICILAR		72.500,00

²² İşletmenin yeniden değerlendirme oranı, 25.05.2018 tarihinden önceki Nisan/2018 Yİ-ÜFE oranını , son bilanço tarihinden önce elde ettiği taşınmazın ait olduğu tarihi takip eden Yİ-ÜFE oranına bölünmesi ile bulunmalıdır.

²³ Nisan-2018 Yİ-ÜFE oranı (341,88) / Ocak-2016 Yİ-ÜFE oranı (250,16) = 1,36664

²⁴ Yeniden değerlendirilmiş tutar – maliyet bedeli (70.111,71 – 29.625,00 = 40.786,71)

²⁵ Yeniden değerlendirilmiş amortisman – amortisman bedeli (14.022,34 – 5.925,00 = 8.097,34)

²⁶ Sonraki net değer – önceki net değer (56.089,37 – 23.700,00 = 32.389,37)

İşletme 20.09.2015 tarihinde gümrükten mermeri almış ve ödemeleri nakit olarak karşılamıştır. Mermerin işletmeye gelme aşamasında katlanılan giderler ve diğer bilgiler şu şekildedir;

- Gümrük vergisi: 18.000,00 TL
- Faiz ve banka komisyonu: 5.000,00 TL
- KDV: %18
- Gelir vergisi stopajı: %5
- 20.09.2015 tarihinde kur: 3,10 TL

Yapılması gereken yevmiye kayıtları şu şekildedir;

S.N.	20.09.2015		
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	28.000,00	
159.05	YURTDIŞI AVANSLARI:28.000,00		
159.05.02	FAİZ VE BANKA KOM.:5.000,00		
159.05.03	GÜMRÜK VERGİSİ: 18.000,00		
159.05.04	KUR FARKI GİDERİ: 5.000,00		
	100 KASA		28.000,00
S.N.			
153	TİCARİ MALLAR	100.500,00	
191	İNDİRİLECEK KDV	13.950,00	
	159 VERİLEN SİP. AVANSLARI		100.500,00
	360 ÖD. VER. VE FONLAR		3.875,00
	100 KASA		10.075,00

İşletmenin ilk sipariş tarihinde kur 2,90 TL iken ödeme yaptığı tarihte kur 3,10 TL'dir. Arada oluşan farkı $(25.000,00\$ * (3,10 - 2,90) = 5.000,00 \text{ TL})$ ve diğer giderleri 159 Verilen Sipariş Avanslarının alt hesaplarında takip etmiş, ardından bu hesaptaki tutarları 153 Ticari Mallar hesabına aktararak yapmış olduğu giderleri ve ortaya çıkan kur farkını malın maliyetine dahil etmiştir.

İşletme nakit ihtiyaçlarını karşılamak adına 05.07.2015 tarihinde 40.000,00 \$ banka kredisi kullanmıştır. 4 taksit ile ödenecek kredi için faiz göz ardı edilmiştir. Kredi kullanımında banka masraf olarak 500,00 \$ talep etmiştir. Taksitlerin tarihleri ve kur bilgileri aşağıdaki gibidir;

- 05.07.2015: 2,80
- 05.08.2015: 2,95
- 05.09.2015: 3,05
- 05.10,2015: 2,80

-05.11.2015: 2,65

Yapılması gereken yevmiye kayıtları şu şekildedir;

S.N.	05.07.2015		
	102 BANKALAR	110.600,00	
	780 FİNANSMAN GİDERİ	1.400,00	
	300 BANKA KREDİLERİ		112.000,00
S.N.	05.08.2015		
	300 BANKA KREDİLERİ	28.000,00	
	780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.500,00	
	100 KASA		29.500,00
S.N.	05.09.2015		
	300 BANKA KREDİLERİ	28.000,00	
	780 FİNANSMAN GİDELERİ	2.500,00	
	100 KASA		29.500,00
S.N.	05.10.2015		
	300 BANKA KREDİLERİ	28.000,00	
	100 KASA		28.000,00
S.N.	05.11.2015		
	300 BANKA KREDİLERİ	28.000,00	
	100 KASA		26.500,00
	646 KAMBIYO KARLARI		1.500,00

3.8.2. Finansal Tabloların Çevrilmesine Yönelik Uygulama

İşletmeye ait gelir tablosu aşağıda verilmiştir.

S.A.M. MERMER LTD ŞTİ'NİN 31.12.2015 TARİHLİ AYRINTILI GELİR TABLOSU

A-BRÜT SATIŞLAR		2.667.017,71
1-YURT İÇİ SATIŞLAR	811.736,49	
2- YURT DIŞI SATIŞLAR	1.855.281,22	
C-NET SATIŞLAR		2.667.017,71
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		2.488.357,49
1-SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ	2.488.357,49	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		178.660,22
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		121.739,80
2-PAZ. SAT. DAĞ. GİD. (-)	72.108,06	
3-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	49.631,74	
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		56.920,42
F-DİĞ. FAAL.OL.GELİR VE KARLAR		12.219,62
7-KAMBİYO KARLARI	12.219,62	
G-DİĞ. FAAL. OL. GİDER VE ZARAR (-)		2.925,41
4-KAMBİYO ZARARLARI (-)	2.925,41	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ		23.092,06
1-KISA VADELİ BORÇ. GİD. (-)	23.092,06	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		43.122,57
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		6.651,47
2-DİĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	6.651,47	
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		124.636,34
3-DİĞ. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARAR. (-)	124.636,34	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		-74.862,30
K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)		0
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		-74.862,30

İşlemlerimizde kullanmak üzere ihtiyacımız olan 2015 yılı döviz kurları şu şekildedir (www.tcmb.gov.tr/kurlar/2015).

-02.01.2015 tarihli (dönem başı) döviz kuru: 2,3449 TL

-31.12.2015 tarihli (dönem sonu) döviz kuru: 2,9181 TL

-Ortalama kur: 2,6315 TL

Tablo 11: Gelir Tablosunun TL'den Dolara Çevrilmesi

GELİR TABLOSU KALEMLERİ			KUR	\$ ÇEVİRİMİ
A-BRÜT SATIŞLAR		2.667.017,71	2,63 ₺	1.013.497,13
1-YURT İÇİ SATIŞLAR	811.736,49			
2- YURT DIŞI SATIŞLAR	1.855.281,22			
C-NET SATIŞLAR		2.667.017,71	2,63 ₺	1.013.497,13
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		2.488.357,49	2,63 ₺	945.604,21
1-SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ	2.488.357,49			
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI		178.660,22	2,63 ₺	67.892,92
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)		121.739,80	2,63 ₺	46.262,51
2-PAZ. SAT. DAĞ. GİD. (-)	72.108,06			
3-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)	49.631,74			
FAALİYET KARI VEYA ZARARI		56.920,42	2,63 ₺	21.630,41
F-DİĞ. FAAL.OL.GELİR VE KARLAR		12.219,62	2,63 ₺	4.643,59
7-KAMBİYO KARLARI	12.219,62			
G-DİĞ. FAAL. OL. GİDER VE ZARAR (-)		2.925,41	2,63 ₺	1.111,69
4-KAMBİYO ZARARLARI (-)	2.925,41			
H-FİNANSMAN GİDERLERİ		23.092,06	2,63 ₺	8.775,25
1-KISA VADELİ BORÇ. GİD. (-)	23.092,06			
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR		43.122,57	2,63 ₺	16.387,07
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		6.651,47	2,63 ₺	2.527,63
2-DİĞ. OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	6.651,47			
J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		124.636,34	2,63 ₺	47.363,23
3-DİĞ. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	124.636,34			
DÖNEM KARI VEYA ZARARI		-74.862,30	2,63 ₺	-28.448,53
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI		-74.862,30	2,63 ₺	-28.448,53

Gelir tablosundaki tüm kalemler, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı gereğince ortalama kur (2,6315 TL) benimsenerek çevrilmiştir.

Tablo 12: Bilançonun TL'den Dolara Çevrilmesi

BİLANÇO KALEMLERİ	TL	DÖVİZ KURU	USD ÇEVİRİMİ
KASA	7.393,25	2,92 ₺	2.533,58
BANKALAR	387,50	2,92 ₺	132,79
ALICILAR	257.351,97	2,92 ₺	88.191,62
ALACAK SNT.	248.694,86	2,92 ₺	85.224,93
DİĞER ÇŞT. AL.	40.467,32	2,92 ₺	13.867,69
İ.M.M	456.221,74	2,92 ₺	156.342,05
MAMÜLLER	60.195,57	2,92 ₺	20.628,34
DEVREDEN KDV	3.177,00	2,92 ₺	1.088,72
TES.MAK. CİH.	39.711,44	2,92 ₺	13.608,66
TAŞITLAR	33.280,00	2,92 ₺	11.404,68
DEMİRBAŞLAR	9.883,13	2,92 ₺	3.386,84
ÖZEL MALİYETLER	27.067,75	2,92 ₺	9.275,81
AKTİF TOPLAMI	1.183.831,53		405.685,73
BANKA KREDİLERİ	247.698,45	2,92 ₺	84.883,47
SATICILAR	48.277,59	2,92 ₺	16.544,19
BORÇ SENETLERİ	672.111,21	2,92 ₺	230.324,94
DİĞER TİCARİ BORÇ.	15.300,20	2,92 ₺	5.243,21
ORTAKLARA BORÇ.	86.000,00	2,92 ₺	29.471,23
PERSONELE BORÇLAR	120.697,17	2,92 ₺	41.361,56
ÖD. VER. VE FON.	5.209,27	2,92 ₺	1.785,16
ÖD. SOS. GÜV. KES.	14.567,47	2,92 ₺	4.992,11
DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK. (-)	-11.296,03	2,63 ₺	-4.292,62
SERMAYE	50.000,00	2,34 ₺	21.322,87
GEÇ. YIL. KAR.	10.178,50	2,34 ₺	4.340,70
DÖNEM NET ZARARI (-)	-74.862,30	2,63 ₺	-28.448,53
PASİF TOPLAMI	1.183.881,53		407.528,28
FARK(USD)			1.842,55

Bilançada tüm varlıklar ve borçlar, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı uyarınca bilanço tarihindeki kur üzerinden hesaplanmıştır (kapanış kuru: 2,9181 TL). Sermaye ve geçmiş yıllar karları, dönem başı kuru (2,3449 TL) üzerinden hesaplanmıştır. Dönem zararı ise ortalama kur (2,6315 TL) üzerinden hesaplanmıştır. Çevrim işlemi gerçekleştirildikten sonra ortaya çıkan 1.842,55 \$ kur farkı ise varlık ve borç

kalemlerinin kapanış kurundan, sermayenin dönem başı kurundan ve dönem zararının ortalama kur üzerinden hesaplanmasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 11’de elde edilen USD sonuçları çeviri yöntemlerine göre yeniden TL’ye çevrildiğinde sonuçlar aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Tablo 13: SAM İşletmesine Ait Bilançonun Çeviri Yöntemlerine Göre TL’ye Çevrilmesi

BİLANÇO KALEMLERİ	Bilanço Kalemleri (\$)	Cari-Cari Olmayan Yöntem	Parasal- Parasal Olmayan Yöntem	Temporal Yöntem	Cari Kur Yöntemi
KASA	2,533.58	7,393.24	7,393.24	7,393.24	7,393.24
BANKALAR	132.79	387.49	387.49	387.49	387.49
ALICILAR	88,191.62	257,351.97	257,351.97	257,351.97	257,351.97
ALACAK SNT.	85,224.93	248,694.87	248,694.87	248,694.87	248,694.87
DİĞER ÇŞT. AL.	13,867.69	40,467.31	40,467.31	40,467.31	40,467.31
İ.M.M	156,342.05	456,221.74	366,606.47	366,606.47	456,221.74
MAMÜLLER	20,628.34	60,195.56	48,371.39	48,371.39	60,195.56
DEVREDEN KDV	1,088.72	3,176.99	2,552.94	2,552.94	3,176.99
TES.MAK. CİH.	13,608.66	31,910.95	31,910.95	31,910.95	39,711.43
TAŞITLAR	11,404.68	26,742.83	26,742.83	26,742.83	33,280.00
DEMİRBAŞLAR	3,386.84	7,941.80	7,941.80	7,941.80	9,883.14
ÖZEL MALİYETLER	9,275.81	21,750.85	21,750.85	21,750.85	27,067.74
AKTİF TOPLAMI	405,685.73	1,162,235.59	1,060,172.11	1,060,172.11	1,183,831.47
BANKA KREDİLERİ	84,883.47	247,698.45	247,698.45	247,698.45	247,698.45
SATICILAR	16,544.19	48,277.60	48,277.60	48,277.60	48,277.60
BORÇ SENETLERİ	230,324.94	672,111.21	672,111.21	672,111.21	672,111.21
DİĞER TİCARİ BORÇ.	5,243.21	15,300.21	15,300.21	15,300.21	15,300.21
ORTAKLARA BORÇ.	29,471.23	86,000.00	86,000.00	86,000.00	86,000.00
PERSONELE BORÇLAR	41,361.56	120,697.17	120,697.17	120,697.17	120,697.17
ÖD. VER. VE FON.	1,785.16	5,209.28	5,209.28	5,209.28	5,209.28
ÖD. SOS. GÜV. KES.	4,992.11	14,567.48	14,567.48	14,567.48	14,567.48
DÖNEM KARININ					
PEŞİN ÖDENEN VERGİ	-4,292.62	- 12,526.29	- 12,526.29	- 12,526.29	- 12,526.29
VE DİĞER YASAL YÜK. (-)					
SERMAYE	21,322.87	50,000.00	50,000.00	50,000.00	50,000.00
GEÇ. YIL. KAR.	4,340.70	10,178.51	10,178.51	10,178.51	10,178.51
DÖNEM NET ZARARI (-)	-28,448.53	- 74,862.31	- 74,862.31	- 74,862.31	- 74,862.31
PASİF TOPLAMI	407,528.28	1,182,651.29	1,182,651.29	1,182,651.29	1,182,651.29
ÇEVİRİ KAZANÇ VE KAYBI	1842.55(\$)	- 20,415.70 ₺	- 122,479.18 ₺	- 122,479.18 ₺	1,180.18 ₺
PASİF TOPLAMI		1,162,235.59	1,060,172.11	1,060,172.11	1,183,831.47

Bilançonun çevrilmesinde kullanılan kur oranları aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 14: Çeviri Yöntemlerinde Kullanılan Kur Oranları

BİLANÇO KALEMLERİ	Cari-Cari Olmayan Yöntem	Parasal- Parasal Olmayan Yöntem	Temporal Yöntem	Cari Kur Yöntemi
KASA	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
BANKALAR	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
ALICILAR	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
ALACAK SNT.	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
DİĞER ÇŞT. AL.	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
İ.M.M	Dönem Sonu	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı
MAMÜLLER	Dönem Sonu	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Sonu
DEVREDEN KDV	Dönem Sonu	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Sonu
TES.MAK. CİH.	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Sonu
TAŞITLAR	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Sonu
DEMİRBAŞLAR	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Sonu
ÖZEL MALİYETLER	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Sonu
BANKA KREDİLERİ	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
SATICILAR	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
BORÇ SENETLERİ	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
DİĞER TİCARİ BORÇ.	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
ORTAKLARA BORÇ.	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
PERSONELE BORÇLAR	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
ÖD. VER. VE FON.	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
ÖD. SOS. GÜV. KES.	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
DÖNEM KARININ	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu	Dönem Sonu
PEŞİN ÖDENEN VERGİ				
VE DİĞER YASAL YÜK. (-)				
SERMAYE	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı
GEÇ. YIL. KAR.	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı	Dönem Başı
DÖNEM NET ZARARI (-)	Ortalama	Ortalama	Ortalama	Ortalama

Tablo 13'te elde edilen çeviri kazanç veya kaybı tutarlarının hesaplanması aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

$$\text{Çeviri Kazanç veya Kaybı} = \text{Toplam Varlıklar} - \text{Kaynaklar}$$

-Cari-cari olmayan yöntem için;

$$1,162,235.59 - 1,182,651.29 = -20,415.70$$

-Parasal-parasal olmayan yöntem için;

$$1,060,172.11 - 1,182,651.29 = -122,479.18$$

-Temporal yöntem için;

$$1,060,172.11 - 1,182,651.29 = -122,479.18$$

-Cari kur yöntemi için;

$$1,183,831.47 - 1,182,651.29 = 1,180.18$$

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü üzere, çeviri işlemlerinin ardından cari kur yönteminde çeviri kazancı elde edilirken diğer yöntemlerde çeviri kaybı söz konusudur. Cari kur yönteminde, işletmenin toplam borçları varlıklarından fazla olduğu için çeviri kazancı ortaya çıkmıştır. Cari – cari olmayan yöntemde, cari borçlar cari varlıklardan büyük olduğu için çeviri kaybı söz konusu olmuştur. Parasal – parasal olmayan yöntem ve temporal yöntemdeki çeviri kayıplarının nedeni ise, parasal borçların parasal varlıklardan fazla olmasıdır. Bu iki yöntemin sonuçları aynı çıkmıştır. Bunun nedeni stokların maliyet bedeli ile bilançoda gösterilmesidir.

SONUÇ

Yaşanan ekonomik, sosyal, siyasi gelişmeler ve bunların sonucunda oluşan küreselleşme, sunulan her türlü finansal bilgilerin karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olması hususuna verilen önemi artırmaktadır. Uluslararası artan ticari faaliyetler ve yatırımlar, finansal raporların ve uygulanan muhasebe politikalarının herkes tarafından anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını gereklilik haline getirmiştir. Uluslararası şirketler ve bu şirketlerle ticaret yapan şirketlerin göz önünde bulundurdıkları finansal rapor ve muhasebe verilerinden aynı sonuçları elde etmeleri beklenmektedir. Bu nedenle uluslararası kabul edilebilir muhasebe standartları oluşturulması kaçınılmaz olmuştur. Birçok ülke, kurum ve kuruluş uluslararası muhasebe standardı oluşturulması için çalışmalar yapmıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarıyla tam uyum içerisinde olan Türkiye Muhasebe Standartları etkili ve geniş bir kesim tarafından kullanılmaya başlamıştır. Muhasebe standartlarını uygulama zorunluluğu bulunan işletmeler bağımsız denetime tabi olan işletmelerdir. Bir işletmenin bağımsız denetime tabi olması için, herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın ekli (I) sayılı listede belirtilen şirketler arasında olması yeterlidir. Ayrıca sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 06.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler; aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası, çalışan sayısı 50 olan şirketler, ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler; aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası, çalışan sayısı 125 kişi olan işletmeler, 1 ve 2 numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için eşik değerler; aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası, yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası, çalışan sayısı 175 kişi olan şirketler olarak 6102 sayılı kanun ile belirlenmiştir. Bu üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini artıran iki hesap döneminde aşan diğer şirketlerde bağımsız denetime ve dolayısıyla TMS uygulamaya zorunlu olacaktır.

Araştırmada mevcut muhasebe uygulamaları ve TMS arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Bu durumu gerçekleştirmek amacıyla, uygulamalarını mevcut muhasebe sistemine göre gerçekleştiren S.A.M. Mermer Limited Şirketinin verileri kullanılmıştır. üç bölümden oluşan araştırmanın birinci bölümünde yeniden değerlendirme işlemleri maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve stoklar için uygulanmıştır. İkinci bölümde, S.A.M. Mermer Limited Şirketinin yabancı paralı işlemlerine ve kur farkları ile ilgili yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir. Şirketin yapmış olduğu kayıtlar TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına uygun olarak yeniden revize edilerek aradaki farklılıklar araştırılmıştır. İkinci bölümde şirketin finansal tabloları farklı bir para birimine çevrilmiştir. Çevrim işlemi standarda uygun olarak yapılmıştır. Ortaya çıkan kur farkının nedeni araştırılmıştır. Bu araştırma, muhasebe işlemlerini örnek şirket gibi uygulayan bütün şirketleri kapsamakta ve bu şirketlere farklılıklar hakkında bilgi sunmaktadır.

Dış ticaret işlemleri açısından değerlendirildiğinde, mevcut kullanılan muhasebe uygulamaları ve uluslararası standartlara uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları arasında önemli bir farklılığın olmadığı görülmektedir. Yabancı paralı işlemlerde oluşan kur farklarında mevcut muhasebe uygulamaları ile TMS 21 Kur Değişim Standardı arasında kur farklarının maliyete dahil edileceği ya da giderleştirileceği hususunda farklılıklar vardır.

Çalışmada verileri örnek olarak kullanılan şirket, kayıtlarını VUK'na göre gerçekleştirmektedir. VUK'na göre kur farklarından meydana gelen olumlu farklar, 646 Kambiyo Karları Hesabına, olumsuz farklar ise 656 Kambiyo Giderleri hesabında takip edilmektedir. TMS'ye göre kur farklarından kaynaklanan olumlu farklar, 601 Yurt Dışı Satışlar hesabının alt hesaplarında, olumsuz farklar ise 612 Diğer İndirimler hesabının alt hesaplarında takip edilmektedir.

Finansal tabloların çevrilmesinin nedeni, finansal tabloların ana şirkete ait olmasıdır. Burada ana şirketin bulunduğu yer, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında belirleyici bir unsur olmaktadır. Ayrıca, para birimlerinin farklı kurlara tabi olması nedeniyle önemli ölçüde kar veya zarar ortaya çıkabilir. Aşırı kar ya da

zararı ortadan kaldırmak için finansal tabloların çevrimine ihtiyaç duyulur. Uluslararası firmalar yatırım yapmak istedikleri işletmelerin finansal raporlarını kendi para birimi cinsinden incelemeyi tercih ederler. Ayrıca, yabancı para cinsinden işlemleri kaydetme, yurt dışına şube, iştirak ve bağımsız işletmelerin faaliyet sonuçlarını yurt dışına raporlamak için finansal tabloların çevrimine ihtiyaç duyabilirler.

Uygulamada örnek işletmenin bilanço kalemleri TL cinsinden USD cinsine dönüştürülmüştür. Burada ortaya çıkan fark bilanço kalemlerinin farklı kurlar üzerinden çevrilmesinden kaynaklanmaktadır. Ayrıca USD para biriminde elde edilen bilanço kalemleri çeviri yöntemlerine göre yeniden TL cinsine dönüştürülmüştür. Çeviri yöntemlerinde farklılıklar ortaya çıkmıştır. Çünkü her yöntemin varsayımları farklıdır. İşletmeler çeviri işlemi yapmadan önce hangi çeviri yöntemini kullanacağı hususunda bilgi sahibi olmalıdır. Aksi takdirde elde edilen raporların değerlendirilmesinde olumsuz etkenler ortaya çıkacaktır. Yöntemin yanı sıra çeviri işleminde kullanılacak kurunda, düzenlenen mali tablolardaki etkisi oldukça önem arz etmektedir. Çünkü bazı işletmelerin alış kurunu, bazı işletmelerin satış kurunu kullanması veya bazı işletmelerin dönem başı kurunu bazı işletmelerin dönem sonu kurunu kullanması gibi sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu gibi sorunların yaşanmaması adına işletmelerin kendilerine en uygun çeviri yöntemini belirleyip, hangi kuru kullanması gerektiği hususunda bilgi sahibi olması gerekmektedir. Literatürdeki çalışmalarla da bu husus kesinlik kazanmaktadır.

Sonuç olarak dış ticaret işlemleri açısından (yabancı paralı işlemler) mevcut muhasebe sistemi ve TMS arasında önemli bir farklılık bulunmamaktadır. Ancak bu durum yurt içinde yapılan işlemler için geçerlidir. Mevcut olarak kullanılan muhasebe sisteminde meydana gelen kur farklarının maliyete dahil edileceği ya da giderleştirileceği hususu önu açık olarak bırakıldığı için finansal tablo ve raporların güvenilirliğine gölge düşürecektir. Genel anlamda standartta, mevcut muhasebe sisteminde ihtiyari bırakılan tarafları somut belirlemelerle ifade etmektedir. Standartın bu şekilde net olması daha güvenilir ve yeknesaklığı açısından olumlu bir hal almaktadır. Bu yüzden firmaların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun kayıtlar düzenlemesi daha sağlıklı ve güvenilir bir raporlama yapmasına olanak sağlayacaktır. Ayrıca standart

düzenlemeleri yapılırken muhasebe meslek mensupları, muhasebe örgütleri, Maliye Bakanlığı, SPK, TMSK ortak çalışmalar yürüterek hareket ederse, uygulaması daha kolay, daha anlaşılabilir ve daha güvenli bir muhasebe sistemi ortaya çıkacaktır.



KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Tetik, N., (2010), “Genel Muhasebe”, Detay Yayıncılık, Ankara
- Ağsakal, A. ve Baral, G., (2016), “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi”, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Nisan, Sayı:12
- Akçay, S. ve Uysal, M., (2019), “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS ile İlişkisinin Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Business and Management Studies: an International Journal, 7 (1), 2019, 257-259
- Akdoğan, N. ve Tenker N., (2007), “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri” Gazi Kitabevi, Ankara
- Akgün, A.İ., (2013), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkisi: İmkb’ye Yönelik Bir Araştırma”, Doğu Üniversitesi Dergisi, 14 (1) 2013, 10-26
- Aktaş, R. ve Deran, A., (2006), “Fair Value Karşılığı Olarak Gerçeğe Uygun Değer Kavramı ve Tespit Hiyerarşisi”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Say: 2
- Alta, G., (2016), “Türkiye’de Lojistik Hizmetlerinde Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesinde Uygulanan Politikaların Finansal Tablolara Olan Etkisi”, T.C. Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Doktora Programı, Doktora Tezi
- Arıkan, Y., (1996), “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 6, Sayı: 36, Sayfa: 60-71
- Atmaca, M. ve Çelenk, H., (2011), “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Analize Etkilerinin Regresyon Analizi İle Ölçülmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak
- Başpınar, A., (2005), “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, Maliye Dergisi, Sayı 148
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç., (2008), “UMS 21- TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının

Muhasebeleştirilmesi”, Mali Çözüm SMMMO Yayın Organı, Mart – Nisan Yıl 2008 Sayı 86

Boyar, E., ve Güngörmüş, A.H., (2009), “Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Yıl: 2009, Sayı: 42

Bozkurt, O., (2016), “TMS-21 “Kur Değişiminin Etkileri Standardının Uygulanması ve Finansal Tablolara Yansıması”, Bartın Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi Yıl: 2016 Cilt: 7 Sayı: 14

Ceran, Y., ve Ortakarpuz, M., (2013), “Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları Ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 2

Çankaya, F., (2007), “Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 6

Çelik, C., (2011), “Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi”, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi

Demiral, N., (2014), “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve Finansal Tablolar İlişkisi”, T.C. Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

Demirbaş, M., ve Sansar, Y., (2015), “Mali Tabloların Fasb 52, Ias 21 Ve Tms 21 Doğrultusunda Yabancı Para Cinsinden İfade Edilmesi”, İstanbul Aydın Üniversitesi Dergisi 28, (2015) (41-52)

Dinç, E. ve Atasel, O.U., (2016), “Türkiye’deki Muhasebe Anlayışının Gelişim Süreci ve Mevcut Durumun İncelenmesi”, KTÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 12

Doğan, Z., (2000), “Kur Değişmelerin İşletmeler Üzerindeki Olumsuz Etkileri ve Bu Etkilerin Yönetimine İlişkin Bir Alan Çalışması”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:6, Sayı:6

- Doğan, Z. ve diğerleri, (2001), “Yabancı Para İle Düzenlenmiş Mali Tabloların Ulusal Paraya Çevirisinde Kullanılan Yöntemler ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi” Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı: 8.8
- Elitaş, C. ve diğerleri, (2011), “Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Türkiye Muhasebe Standartları”, World of IFRS.
- Erdoğan, M. ve Dinç, E., (2009), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 43
- Erol, M. ve Aslan, M., (2017), “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, Sayı 12
- Erol Fidan, M. ve Cinit, H., (2013), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları Çerçevesinde KOBİ Muhasebe Standartlarının Muhasebe Meslek Mensupları Tarafından Algı Düzeylerinin Tespitine Yönelik Uygulama; Eskişehir İli Örneği”, Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı: Temmuz/2013
- Gençoğlu, Ü.G., (2007), “Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar”, Türkmen Yayıncılık
- Gençoğlu, Ü.G., (2017), “Temel Konularda BOBİ FRS ve TMS/IFRS Karşılaştırması” Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: Ekim/2017
- Gökçen, G. ve Diğerleri, (2018), “BOBİ FRS ve TFRS’nin Finansal Raporlara Etkileri Açısından Karşılaştırılması”, Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi (FESA), Sayı: 3(2), Sayfa: 437-457
- Göleç, N., (2015), “Yabancı Para Değişim Etkilerinin Finansal Tablolarda Raporlanması”, T.C. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Uluslararası Ticaret Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Gürel, A. B., (2015), “Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimi Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması”, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

- Gürsoy, A., (2016), “Kur Farklarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Belirlenmesi”, Muhasebe ve Denetim Dünyası, Sayı 2
- Hacıhasanoğlu, T. ve diğerleri., (2012), “KOBİ’ler İçin TFRS’nin Getirdiği Yenilikler ve Uygulanabilirliği Üzerine Ankara İlinde Bir Araştırma”, World of IFRS, Sayı: Aralık 2012
- Haftacı, V. ve Badem, V., (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Meslegini İgilendiren Genel Düzenlemeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: Nisan/2011
- Hatunoğlu, Z. ve diğerleri., (2013), “Türkiye Finansal Raporlama Standartları’nın Bilinirlik Düzeyi Üzerine Kahramanmaraş’ta Bir Alan Çalışması”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt: 6, Sayı: 1, Sayfa: 51-62
- İbiş, C. ve Özkan, S., (2006), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)’na Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 74
- Karacan S. ve diğerleri., (2018), “TMS – BOBİ FRS – VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması”, Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi, Sayı: 2(1)
- Kavramsal Çerçeve 16.05.2005 tarih ve 25702 Sayılı Resmi Gazete
- Keleş, D., (2015), “Yabancı Paralı Finansal Tabloların Ulusal Paraya Çevirisinde Kullanılan Yöntemler ve Çeviri İşleminin Finansal Analiz Sonuçları Üzerine Etkileri”, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 22, Sayfa 35-46
- Kıymetli Şen, İ. ve Özbirecikli M., (2018), “BOBİ FRS’nin Muhasebe Uygulamalarına Getirdiği Değişiklikler: BOBİ FRS, TMS/TFRS ve Mevcut Muhasebe Sistemi Çerçevesinde Bir İncaleme”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı: Nisan/2018; Özel Sayı, Sayfa: 462-684
- Kızıl, A. ve Erkal, Z., (1997), “İngiltere’de Muhasebe Mesleği, Muhasebe Mesleği ile İlgili Kurumlar ve Muhasebe Denetim Standartları”, MÖDAV Bülteni, Sayı: 7

- Kiracı, M. ve Köse, T., (2002), “ IASC, FASB ve TMMOB’teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma”, Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 1, Haziran 2002
- Kocamaz, H., (2012), “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 2.2
- Larsen, E.J., (1994). Modern Advanced Accounting, McGraw Hill Company, s. 850-851
- Örten R. ve diğerleri., (2010), “Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”, Gazi Kitabevi
- Özel, S., (1995), “Kur Farklarının ve Yeni Muhasebe Sistemine Göre Kayda Alınması”, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 25
- Özerhan, Akbulut, Y., (2008), “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mart
- Özkan, S., ve Erdener Acar, E., (2010), “Uluslararası Muhasebe/ Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Analizi Üzerindeki Etkilerine Genel Bakış”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 97
- Pamukçu, F., (2011), “Gerçeğe Uygun Değer Muhasebesi ve Finansal tablolara Etkisi”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat
- Parlakkaya, R., (2004), “Muhasebede Uluslararası Uyum ve Avrupa Birliği Sürecinde Türkiye’de Muhasebe Uyumlaştırma Çalışmaları”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi
- Razaei, A. Z., (2014), “Diğer Kapsamlı Kâr Ve Zararlar Tablosunun Niteliği Ve Kullanımının BİST’te İşlem Gören Şirketler Üzerinde Değerlendirilmesi”, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi
- Saban, M., ve Genç, M., (2006), “Finansal Tabloların Farklı Para Birimine Dönüştürülmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Haziran-Temmuz, Sayı 76

- Say, S., ve Diğerleri., (2018), “TMS Kapsamında Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi”, Al Farabi 3. Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi, Bildiri
- Şahin, A., (2007) “Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karsısındaki Durumu Ve Bir Uygulama”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Bilim Dalı Doktora Tezi
- Şensoy, H.B., (2008), “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi İle Muhasebe Standartların Türkiye’deki Durumu”, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Tokay, S.H., (1987), “Muhasebe Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi, Ankara
- Tsunogaya, N., and Chand, P., (2012), “The Complex Equilibrium Paths Towards International Financial Reporting Standarts (IFRS) and the Anglo-American Model: The Case of Japan”, The Japanese Accounting Review, 2, 117 - 137
- Tunçez, H.A., (2018), “Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) Arasındaki Temel Farklılıklar”, Uluslararası Sosyal Araştırma Dergisi,, 2018, Cilt:11, Sayı:61
- Tunçez, H.A., (2019), “Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Vergi Usul Kanunu (VUK) Açısından Değerleme Ölçümlerinin Karşılaştırılması”, Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi (ASEAD), 2019, Cilt: 6, Sayı: 1, Sayfa: 208-214
- Türk Ticaret Kanunu, Kanun No:6102, 14.02.2011 Erişim Tarihi: 02.10.2018 <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/02/20110214-1-1.htm>
- Uyar, E., (2014), “Vergi Usul Kanunu ve Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Amortisman Konusunun İncelenmesi ve Örnek Uygulamalar”, Balıkesir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi

- Van Tandeloo, B., ve Vanstraelen, A., (2005), “ Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence From the Private Client Segment Market”, Working Papers, University of Antwerp, Netherlands
- Yılmaz, B., (2007), “Muhasebe Standartlarının Oluşumu ve Uygulama Alanı”, Selçuk Üniversitesi İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırma Dergisi
- Yılmaz, F., (1994), “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’deki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi
- Yılmaz, F., (2009), “TMS 21 KUR Değişiminin Etkileri”, Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartları, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
- Yılmaz, S., (2013), “21 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı Kapsamında Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi Ve Finansal Tabloların Çevrilmesine İlişkin Uygulama”, T.C İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Ve Denetim Bilimdalı, Yüksek Lisans Tezi
- Zaif, F. ve Ayanoglu, Y., (2006), “Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Getirdikleri ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması”, Gazi Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü 25. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu
- Zencirkıran, S., (2015), “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Ulusal Düzeydeki Mevzuat ile İlişkisi: Türkiye Örneği”, Sayıştay Dergisi, Sayı: 98, Temmuz - Eylül 2015
- <http://gib.gov.tr/node/88229> Gelir Başkanlığı İdaresi Erişim Tarihi 11.07.2018
- <https://www.hakedis.org/endeksler/yi-ufe-yurtici-ureticci-fiyat-endeksi> Erişim Tarihi 25.05.2019
- <http://www.kgk.gov.tr> Kamu Gözetim Kurumu Erişim Tarihi 07.07.2018
- <http://www.gib.gov.tr/node/88192> Gelir Başkanlığı İdaresi Erişim Tarihi 11.07.2018
- <http://www.iasplus.com/standard/ias21.htm> Erişim Tarihi 05.07.2018
- <http://www.tcmb.gov.tr/kurlar/2015> Erişim Tarihi 15.08.2018

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı ve Soyadı :Mesut GÜLLE

Doğum Yeri :Sivas

Doğum Tarihi : 21.02.1993

Medeni Hali :Bekar

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi :Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Zeliha Tolunay Uygulamalı
Teknoloji ve İşletmecilik Yüksekokulu-Muhasebe ve Finansal
Yönetim

Yüksek Lisans Öğrenimi :Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü-
Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı

Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi : İngilizce (orta)

İş Deneyimi : Yeni Yayla Yemek Oto. Nak. Temizlik Hizmetleri San. Ve Tic. LTD ŞTİ
Muhasebe Departmanı (2012-2015) / (2016-2018)

Bilimsel Yayınlar ve Çalışmalar : -