

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA
KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

Hatice Dilara POLAT

Ankara - 2017

T.C
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA KUR
FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE RAPORLANMASI

Yüksek Lisans Tezi

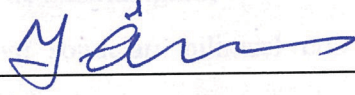
Hatice Dilara POLAT

Tez Danışmanı
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK

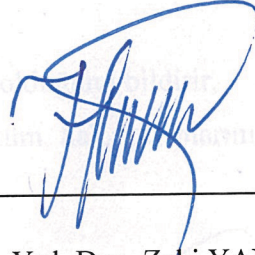
Ankara - 2017

KABUL VE ONAY SAYFASI

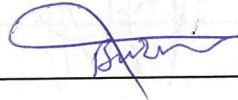
Hatice Dilara Polat tarafından hazırlanan “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Kapsamında Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması” başlıklı bu çalışma 24/03/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği / oy çokluğu ile kabul edilmiştir.



Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN (Başkan)



Yrd. Doç. Zeki YANIK (Danışman)



Yrd. Doç. Dr. Burcu DİNÇERGÖK

ETİK BEYAN

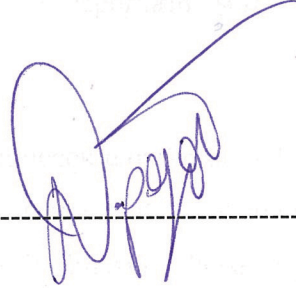
Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesi' ne uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

24.03.2017

Hatice Dilara POLAT



ÖZ

POLAT, Hatice Dilara. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı Kapsamında Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması, Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2017.

Küreselleşmenin ivme kazanmasıyla ortaya çıkan gelişmeler, daha fazla işletmenin uluslararası pazarlarda faaliyet göstermesinin önünü açmış ve ülke ekonomileri çok daha yakın hale gelmiştir. Bu süreçte işletmelerin artan rekabet karşısında gerçeğe uygun bir şekilde bilgileri sunması ve analiz edebilmesi gereklidir. Bununla beraber ülkelerin uyguladıkları muhasebe sistemlerinin birbirinden farklı olması, muhasebe uygulamalarının karşılaştırılmasını zorlaştırmış; bu durum finansal rapor ve tablolarda belirli bir standardın uygulanmasını, tablo ve raporların şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını zorunlu kılmıştır.

Tüm dünyada kabul edilecek ve uygulanabilecek temel muhasebe standartları olan Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlaması ile uygulanan standartların yakınlaştırarak finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasına olanak sağlama amacındaki Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) 1973'te oluşturulmuş ve 2000'e kadar görev yapan IASC tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak adlandırılmıştır. 2000 yılı ile görevin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'na devri ile beraber, IASB tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) adı almıştır.

2002'de Avrupa Birliği'nin 2005 itibari ile mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlaması kararını alması ardından Türkiye de UFRS'ler ile uyum çalışmalarına başlamış, yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ardından Türkiye Muhasebe

Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisi olarak, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanmaya başlamıştır.

Çalışmada incelenecek TMS 21 Kur Değişimleri Standardı ise kur farkları, yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemek amacıyla yürürlüğe girmiştir. Genel olarak standart yabancı para cinsinden yapılan işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini göstermektedir.

Çalışma 4 temel bölümden oluşmaktadır. Buna göre birinci bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili genel bir literatür taraması gerçekleştirecektir. İkinci bölümde kur farklılıklarının muhasebeleştirilmesi ve Türk mevzuat sisteminde kur farkları ile ilgili işlemler ve üçüncü bölümde Kur Değişiminin Etkileri Standardı değerlendirilecektir. Son olarak temel inceleme alanımızı oluşturduğu üzere dördüncü bölümde Standart kapsamında kur farklarının raporlanmasına ilişkin bir örnek uygulamaya yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası muhasebe, mali muhasebe, uluslararası muhasebe standartları, döviz kuru uluslararası muhasebe

ABSTRACT

POLAT, Hatice Dilara. Recognition And Reporting Of Exchange Differences Under TMS 21 Effects of Exchange Rate Variations, M. Sc. Thesis, Ankara, 2017.

Developments resulting from the acceleration of globalization have paved the way for more enterprises to operate in international markets and brought national economies much closer. In this process enterprises need to present and analyze information in a fashion consistent with the facts in the face of increasing competition. Different account systems applied in different countries have made it difficult to compare accounting practices which made it necessary to make sure that a specific standard is used in financial reports and statements and to make them transparent, understandable, and comparable.

Aimed at ensuring that financial statements are comparable by harmonizing applicable standards after releasing the International Accounting Standards, which are the basic accounting standards that can be recognized and applied throughout the world.

MS 21 Standard on the Effects of Exchange Rate Variations, which will be analyzed as part of the study, was put into effect in order to establish accounting practices related to exchange rate differences, foreign currency transactions, and operations abroad. In general, the standard shows how transactions carried out in a foreign currency and enterprises based abroad can be included in financial statements and how they can be converted into the currency used in such financial statements.

The study basically consists of four main sections. The first section will be a general screening of literature regarding the International Accounting Standards and the Turkish Accounting Standards. Second section will focus on the recognition of exchange rate differences and transactions related to exchange rate differences in the Turkish legislative system while the third section will analyze the Standard on the Effects of Exchange Rate Variations. Finally, the fourth section, an example would be presented related to the reporting of exchange rate differences under the standard.

Key Words: international accounting, financial accounting, international accounting standarts, exchange rate

TEŞEKKÜR

Yüksek lisans eğitimin süresince ve tez yazım aşamamda, yoğun iş temposuna rağmen, bana desteğini her zaman hissettiren, sorularıma her zaman engin bilgi birikimi ile cevaplayan ve bana yol gösteren, değerli vaktini bana ayıran, çok kıymetli hocam ve danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Zeki Yanık'a teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca, tez çalışmam süresince, desteklerini bende esirgemeyen, uygulama çalışmama ilişkin verilerin toplanması noktasında desteklerini her zaman hissettiğim aileme ve arkadaşlarıma teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iv
ABSTRACT.....	vi
TEŞEKKÜR	vii
İÇİNDEKİLER	viii
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
TABLOLAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARSI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ VE TÜRKİYE UYGUALAMLARI

1. ULUSLARARSI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ VE TÜRKİYE UYGULAMALARI.....	3
1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları	3
1.1.1. Kavramsal olarak muhasebe standartları	4
1.1.1. Muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi	5
1.2. Türkiye’de Muhasebe Standartları	11
1.2.1. Muhasebe standartlarının Türkiye’de gelişim süreci	12
1.2.2. Uygulamadaki Muhasebe Standartları	13

İKİNCİ BÖLÜM

KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TÜRK MEVZUAT SİSTEMİNDE KUR FARKLARI İLE İLGİLİ HÜKÜMLER

2. KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TÜRK MEVZUAT SİSTEMİNDE KUR FARKLARI İLE İLGİLİ HÜKÜMLER.....	18
2.1. Temel Kavramlar	18
2.1.1. Döviz ve efektif kavramı.....	18
2.1.2. Kur farkı kavramı ve kur farkını meydana getiren işlemler.....	19
2.2. Türk Mevzuatında Kur Farkları İle İlgili Hükümler.....	21
2.2.1. Sermaye piyasası mevzuatı açısından kur farkları	21
2.2.2. Bankacılık mevzuatı açısından kur farkları.....	23
2.2.3. Türk vergi mevzuatı açısından kur farkları.....	24
2.2.3.1. Vergi usul kanunu açısından kur farkları.....	24
2.2.3.2. Kazanç vergileri açısından kur farkları	28

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI

3. TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARI.....	33
3.1. Standardın Amacı Ve Kapsamı	33
3.2. Standardın Tarihçesi	34
3.3. Standartta Yer Alan Önemli Kavramlar	35
3.3.1. Para birimi ile ilgili kavramlar	36
3.3.2. Kur ile ilgili kavramlar.....	38
3.3.3. Diğer önemli kavramlar	38
3.4. Yabancı Paraya Dayalı İşlemleri Muhasebeleştirilmesi ve Yeniden Değerleme İşlemi	41
3.4.1. Standart kapsamında ilk muhasebeleştirme	41
3.4.2. Dönem sonunda oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi	43

3.4.2.1. Parasal kalemlerin dönem sonu değerlemesi ve oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi.....	44
3.4.2.2. Parasal olmayan kalemlerin dönem sonu değerlemesi ve oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi.....	46
3.4.3. Standart kapsamında finansal tabloların çevrilmesi.....	50

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA KUR FARKLARININ RAPORLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

4. TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA KUR FARKLARININ RAPORLAMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA.....	52
SONUÇ ve ÖNERİLER.....	76
KAYNAKLAR	80
EKLER.....	84
EK-1.....	84
EK-2.....	85
EK-3.....	86
ÖZGEÇMİŞ.....	88

KISALTMALAR DİZİNİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ASC	: Accounting Standards Committee
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
DRSC	: Deutsches Rechnungs Standard Komitee
FASB	: Financial Accounting Standards Board
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IASB	: Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
ICAEW	: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IMF	: International Monetary Fund
İSMMM	: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
SEC	: Securities and Exchange Commission
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
USD	: Amerikan Doları
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1. Yürürlükte Olan Uluslararası Muhasebe Standartları.....	9
Tablo 2. Türkiye’de Uygulamada Olan Muhasebe Standartları	14
Tablo 3. 100.02.01 – USD Kasa / 2015 Yılı Hesap Özeti	52
Tablo 4. 100.02.01 – USD Kasa / Kur Değerlemesi Tutarları	53
Tablo 5. 100.02.02 – Eur Kasa / 2015 Yılı Hesap Özeti.....	54
Tablo 6. 101.20.02.13 Euro Çekler Hesabı Değerleme Tablosu	55
Tablo 7. 102.03.01.09-Teb Başkent Kurumsal USD Hesap / Değerleme.....	57
Tablo 8. 102.03.01.09-TEB Başkent Kurumsal USD Hesap / Değerleme Karşılaştırma	58
Tablo 9. 102.03.01.05-Halk Bankası Anadolu Ticari Şube USD Hesap Değerleme.....	59
Tablo 10. 102.03.01.01-Akbank Y.ŞehirŞube USD Hesap / Değerleme	60
Tablo 11. 102.03.02.09 – Teb Başkent Kurumsal Şube / Değerleme	61
Tablo 12. 102.05.01.05 – Halk Bankası Vadeli USD	62
Tablo 13. Finansal Kiralama İşlemleri / Değerleme	68
Tablo 14. Uzun Vadeli Finansal Kiralama İşlemleri / Değerleme.....	69
Tablo 15. X A.Ş. Ayrıntılı Gelir Tablosu.....	70
Tablo 16. X A.Ş Kar veya Zarar Tablosu	73

GİRİŞ

Küreselleşmenin ivme kazanması ile ortaya çıkan gelişmeler, daha fazla işletmenin uluslararası pazarlarda faaliyet göstermesinin önünü açmış ve ülke ekonomileri çok daha yakın hale gelmiştir. Bu süreçte işletmelerin artan rekabet karşısında gerçeğe uygun bir şekilde bilgileri sunması ve analiz edebilmesi gereklidir. Bununla beraber ülkelerin uyguladıkları muhasebe sistemlerinin birbirinden farklı olması, muhasebe uygulamalarının karşılaştırılmasını zorlaştırmış; bu durum finansal rapor ve tablolarda belirli bir standardın uygulanmasını, tablo ve raporların şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olmasını zorunlu kılmıştır.

Tüm dünyada kabul edilecek ve uygulanabilecek temel muhasebe standartları olan Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlaması ile uygulanan standartların yakınlaştırarak finansal tabloların karşılaştırılabilir olmasına olanak sağlama amacındaki Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) 1973'te oluşturulmuş ve 2000 yılına kadar görev yapan IASB tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak adlandırılmıştır. 2000 yılı ile görevin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)'na devri ile beraber, IASB tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) adı almıştır.

2002'de Avrupa Birliği'nin 2005 itibari ile mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlaması kararını alması ardından Türkiye de UFRS'ler ile uyum çalışmalarına başlamış, yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ardından Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisi olarak, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanmaya başlamıştır.

Çalışma kapsamında incelenecek TMS 21 Kur Değişimleri Standardı ise kur farkları, yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki faaliyetlerle ilgili muhasebe

uygulamalarını belirlemek amacıyla yürürlüğe girmiştir. Genel olarak standart yabancı para cinsinden yapılan işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini göstermektedir.

Çalışma dört temel bölümden oluşmaktadır. Buna göre birinci bölümde Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile ilgili genel bir literatür taraması gerçekleştirilecektir. İkinci bölümde kur farklılıklarının muhasebeleştirilmesi ve Türk mevzuat sisteminde kur farkları ile ilgili işlemler ve üçüncü bölümde Kur Değişiminin Etkileri Standardı değerlendirilecektir. Son olarak temel inceleme alanımızı oluşturduğu üzere dördüncü bölümde Standart kapsamında kur farklarının raporlanmasına ilişkin bir örnek uygulamaya yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARININ GELİŞİMİ VE TÜRKİYE UYGULAMALARI

1.1. Uluslararası Muhasebe Standartları

Küreselleşme ile birlikte, uluslararası sermaye hareketlerinin artması, sermayeye ilişkin sınırların ortadan kalkması ve yerel pazarlara girişlerin kolaylaşması ile birlikte, günümüz şirketlerinin, kendi yerel piyasaları haricindeki piyasalarda faaliyetlerini yürütmesi kolaylaşmıştır. Bununla beraber yeni iş olanakları ve fırsatlarının peşinden giden ve her geçen gün uluslararası işlemleri artan günümüz şirketleri için artık farklı yerel ekonomilerde farklı para birimleri ile şirket faaliyetlerini sürdürmek olağan bir durum haline almıştır. Dolayısıyla şirketlerin farklı para birimleri ile işlem yapması, finansal tablolarına ve şirket kayıtlarına farklı para birimlerinin girmesine neden olmuştur. Ayrıca uluslararası şirketlerin faaliyette buldukları coğrafyalarda sunması gereken finansal tabloların tek dilde olmaması sorunu ortaya çıkmıştır.

Yerel mevzuatlara uygun finansal raporlar sunan şirketlerin artık, faaliyette buldukları yerel mevzuatları da dikkate almak durumundadır. Ancak farklı mevzuatlarda farklı finansal tabloların oluşturulmasına ilişkin zorluğun ortaya çıkması beraberinde finansal tabloların tek dilden sunulmasını ve finansal tablolara ilişkin ortak bir muhasebe dili oluşturulmasına ilişkin çabaları da beraberinde getirmiştir. Bu çabalar uluslararası muhasebe standartlarının doğmasına neden olmuştur. Bu kısımda genel hatları ile uluslararası muhasebe standartlarının doğuşu, gelişimi ve kapsamı incelenecektir.

1.1.1. Kavramsal olarak muhasebe standartları

Muhasebe, örgüte ilişkin finansal bilgileri, örgütlerin geleceğe ilişkin tahminlerini ve planlarını doğru ve etkin yapılabilmesi için örgütün iç ve dış paydaşlarına iletme işlemi şeklinde tanımlanabilecektir. (Ataman, 2007: 1). Muhasebe, örgütlerin üretim süreçlerinde ortaya çıkan finansal verileri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ışığında, ilgili hesaplara kaydeden ve dönem sonlarında örgüte ilişkin tüm finansal verileri belirli bir düzen içerisinde son kullanıcılara sunan bir sistemdir. Dolayısıyla bu sistemde muhasebe standartlarının belirli ilkelere uygun olması gerekmektedir. Bu noktadan hareketle muhasebe standartları, muhasebeye ilişkin uygulamalara ışık tutan ve finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kuralları düzenleyen normlardır (Akgül ve Akay, 2006: 4).

Muhasebe standartları yalnızca, muhasebeye ilişkin olması gereken noktaları vurgulama anlamına gelmemektedir. Muhasebe standartları hem muhasebeye ilişkin olması gerekenleri vurgulamakta hem de muhasebe süreçlerinde yapılan işlemlerin amaca uygunluk derecesini belirlemektedir (Kocamaz, 2012: 106 ve Yazıcı, 2003: 18). Ayrıca muhasebe işlemlerinde ortak bir dil oluşturmak ve standartlaşmayı sağlamak sadece gelişmiş ülkeler özelinde değil eş zamanlı olarak gelişmekte olan ülkeler özelinde de önem arz eden bir durum olarak ortaya çıkmıştır. Bu eş zamanlı gelişmenin temelinde, gelişmiş ülke ekonomilerinde faaliyet gösteren şirketlerin, gelişmekte olan ülkelerde yaptıkları yatırımlar sürecinde, ortak muhasebe dilinin yerel şirketler tarafından da kullanılmasına ilişkin talepleri yatmaktadır.

Uluslararası ticaretin ve finans üzerinde geniş çapta farklı finansal raporlama sistemlerinin yarattığı engelleri ve ulusalcı öncüllerini aşmanın gereğinin ortaya konulması ardından; firma faaliyetlerini dış pazarlara yaymak isteyen firmalar, muhasebe standartları ve açıklamanın kapsamı açısından yerel olarak hazırlanmış

tablolarla karşılaştırılabilir finansal tablolar ve açıklamaları tercih etmektedir (El-Gazzar, Finn ve Jacob, 1999: 240).

Son yirmi yılda, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) ve diğer ulusal ve uluslararası kuruluşlar, Uluslararası Muhasebe Standartları'nın geliştirilmesine çok büyük miktarda zaman ve ödenek ayırmıştır. Standartların genel amacı, kullanıcılara çok uluslu şirketlerin mali durumunu değerlendirmek için ortak bir çerçeve sunmak olarak özetlenebilecektir (Murphy, 1999: 122).

1.1.1. Muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi

Muhasebeye ilişkin ilk tarihi bulgular, Asurlular zamanına kadar gitmektedir. Bu bulgular, muhasebenin ilk başlarda tek taraflı bir kayıt sistemi kapsamında yapıldığını göstermektedir. Muhasebe işlemlerinde, on dördüncü yüzyıl başlarında çift taraflı kayıt sistemi benimsenmiştir. Bu sistemin benimsenmesi ile birlikte, her ülke kendi mali sistemine, kültürüne ve ekonomisine uygun ve finansal sistemi ile uyumlu standartları belirlemeye başlamış ve ülke sınırları içerisinde finansal nitelikli işlemlerin kayıt altına alınmasını standartlaştırma çabasına girmiştir. Her bir ülkenin kendi sınırları içerisindeki muhasebeye ilişkin işlemlerde standart oluşturma çabası ile birlikte küresel anlamda ele alındığında muhasebe sistemlerinin aynı standartlara sahip olmaması sorunu ortaya çıkmıştır. Diğer bir ifade ile her ülkenin kendi sınırları içerisinde geçerli ancak uluslararası anlamda geçersiz muhasebe standartları oluşmuştur. Bu durum özellikle küreselleşme hareketleri ile birlikte yerel piyasalardan uluslararası piyasalara geçiş yapan şirketleri oldukça zorlamıştır.

Uluslararası muhasebe standartlarının tarihsel gelişimi ve uluslararası muhasebe standartlarının oluşum süreci, IASB'in kuruluşu ardından yapılan düzenlemeler ve

IASC'nin Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) dönüşmesi olmak üzere iki dönmemde incelenmektedir.

IASC, dünyadaki muhasebe örgütlerini temsil eden özel bir organizasyon olarak 1973 yılında kurulmuştur. IASC halen yaklaşık 78 ülkeden 100'den fazla üye kuruluşu kapsamaktadır. Örgüt, bir ülkenin standart belirleme organizasyonunun temsilcilerinden oluşmamakla birlikte, mesleki muhasebe kuruluşlarının üyeleri, arasındadır. Bununla beraber üye ülkelerdeki şirketler için IASC standartları zorunlu değildir ve bu nedenle, IASC standartlarını kullanan şirketler gönüllülük bunu temelinde yapar. IASC standartları yayınlandığında, mali tabloların bu standartlara uygun olmasını sağlamak için “en iyi çaba” göstermek üyelerin sorumluluğundadır (Murphy, 1999: 122).

Çok uluslu işletmelerin ve işletme sayılarının artması ile uluslararası piyasalardaki gelişmeler ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası alanda ortak bir finansal raporlama dili gereksinimini hızlandırmıştır (Kocamaz, 2012:106). Küreselleşme ivmesi ile de uluslararası yatırımların artması ve işletmelerin daha fazla ülkede faaliyete geçmesi ile yabancı yatırımcılar bazı riskler ile de karşı karşıya kalmıştır. Özellikle işletmelerin mali tablolarının gerçek durumu yansıtmaması özelinde, her ülkenin kendi uygulamalarının devreye girmesi sorgulanmaya başlamıştır (Kocamaz, 2012:110).

Her ülkede farklı bir muhasebe teorisinin ve farklı standartlaşmış uygulamaların olması hem çok uluslu şirketlerin finansal kayıt süreçlerini zorlaştırmış, hem farklı ülkelerde ortaya çıkan finansal sonuçların karşılaştırılmasını engellemiş ve finansal sonuçların sağlıklı bir şekilde değerlendirilmesinin önüne geçmiştir (Kocamaz, 2012: 107). Yaşanan bu sıkıntılar, uluslararası arenada kabul görececek bir takım standartların geliştirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu zorunluluk ile birlikte Avusturalya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD'nin

muhasibeye ilişkin meslek kuruluşlarının aralarında vardıkları anlaşma ile IASC kurulmuştur. (Türkot, 2005: 42). IASC'in kurulması ile birlikte, uluslararası arenada kabul görecek, kaliteli, kolay anlaşılır ve tüm dünya ülkeleri özelinde uygulanabilir muhasebe standartlarının geliştirilmesine yönelik çalışmalar başlatılmış ve 1974'te IASC'ye üye olmuştur (Aysan, 1992). IASC'in esas sözleşmesinde kuruluşuna ilişkin ana hedefler aşağıdaki gibi belirtilmiştir (Hikmet, 2001: 69);

- Şirketler tarafından yayımlanacak finansal raporların, kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak
- Şirketlerin finansal tablolarının tüm paydaşlar tarafından kolaylıkla okunabilmesini ve ekonomik kararların kolaylıkla verilmesine olanak sağlamak
- Oluşturulacak muhasebe standartlarının uygulanmasına yönelik teşvikler geliştirmek

2000 yılına gelindiğinde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun da katılımıyla gerçekleştirilen genel kurul toplantısı ile uluslararası alanda geçerli olacak standartların belirlenmesi ve geliştirilmesine ilişkin organ "Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu-(IASB)" olarak belirlenmiştir. 2001 yılının başlarından beri de IASB muhasebe standartlarının hazırlanması ve yayımlanması konusunda yetkili olan tek otorite olarak kabul edilmektedir.

Muhasebeye ilişkin standartlaşmanın sağlanması noktasında muhasebe standartlarının bazı özellikler taşıması gerektiği kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile muhasebe standartlarının geliştirilmesindeki temel amaçlar (Yazıcı, 2003: 36):

- Muhasebe standartları anlamlı muhasebe bilgilerinin üretilmesini sağlamalıdır,

- Finansal duruma ve finansal performansa dair gerçek, güvenilir ve ihtiyatlı ölçümler sağlamalıdır. Muhasebe standartlarının teorik temeli sağlam olmalı ve pratikte kullanımı etkin ve verimli olmalıdır,
- Muhasebe standartları benzer ve birbirleri ile ilişkili kalemler için yeterince kesin olmalıdır,
- Muhasebe standartları gelişmiş piyasalar faaliyet gösteren örgütlerin yanı sıra, gelişmekte olan piyasalarda faaliyet gösteren örgütler için de uygulanabilir olmalıdır.

Bu amaçlar kapsamında, UMS ve UFRS'ler yayımlanmaya başlanmıştır. İbiş ve Yükseltürk (2007: 28) kurulun standartları belirlemesi sürecindeki adımlarını aşağıdaki gibi özetlemiştir:

- Konu belirlenmesi
- Uzmanlık kurulunda konunun incelenmesi / taslak haline getirilmesi
- Hazırlanan taslağın genel kurula sunumu
- Genel kurulda kabul edilmesine müteakip "taslak" adını alması
- Taslak'ın Kurula üye kuruluşlar ile paylaşılması
- Üye kuruluşlardan gelen eleştirilerin ve önerilerin değerlendirilmesi
- Gerekli düzeltmelerin yapılması ve genel kurula sunulması
- Kabul edilen standardın İngilizce olarak yayımlanması

Yayımlanan bu standartlara ilişkin uyum süreci kapsamında, ülkeler kendilerinin geliştirmiş olduğu standartlardan vazgeçip, uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu

standartları kabul etmiştir. Günümüzde yürürlükte olan uluslararası muhasebe standartları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

Tablo 1.Yürürlükte Olan Uluslararası Muhasebe Standartları

Standart	Adı
IAS 1	Finansal Tabloların Sunuşu
IAS 2	Stoklar
IAS 7	Nakit Akım Tablosu
IAS 8	Muhasebe Politikalarındaki Temel Hatalar ve Değişkenler
IAS 10	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
IAS 11	Yıllara Sâri İnşaat Sözleşmeleri
IAS 12	Gelir Vergileri
IAS 14	Finansal Bilgilerin Bölümlere Göre Raporlanması
IAS 15	Fiyat Artışlarının Etkilerini Yansıtan Bilgiler
IAS 16	Maddi Duran Varlıklar
IAS 17	Finansal Kiralama İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi
IAS 18	Hasılat
IAS 19	Çalışanların Hakları
IAS 20	Devletin Vermiş Olduğu Teşviklerin ve Yardımların Muhasebeleştirilmesi
IAS 21	Döviz Kurlarındaki Değişikliklerin Etkileri
IAS 22	Şirket Birleşmeleri
IAS 23	Borçlanma Maliyetleri
IAS 24	İlişkili Kuruluşlarla Yapılan İşlere İlişkin Açıklamalar
IAS 26	Emeklilik Haklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması
IAS 27	Konsolide Finansal Tablolar ve Bağlı Ortaklıkların Muhasebeleştirilmesi
IAS 28	İştiraklerdeki Yatırımların Muhasebeleştirilmesi
IAS 29	Yüksek Enflasyon Ortamında Finansal Raporlama
IAS 30	Banka ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yer Alması Gereken Açıklamalar
IAS 31	İş Ortaklıklarındaki Hakların Mali Açısından Raporlanması
IAS 32	Finansal Enstrümanlar: Açıklamalar ve Sunum
IAS 33	Hisse Başına Kâr
IAS 34	Ara Dönem Mali Tablolar
IAS 35	Devam Etmeyen Faaliyetler
IAS 36	Varlıklara İlişkin Değer Düşüklüğü
IAS 37	Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar
IAS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar

IAS 39	Finansal Enstrümanlar: Tanıma ve Ölçüm
IAS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
IAS 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: Deloitte, ww.iasplus.com/en/standards/ias

Günümüzde yürürlükte olan muhasebe standartlarının gelişmesi ve bugünkü halini alması noktasında özellikle katkı sağlayan bazı ülkelerin olduğunun altını çizmek gerekmektedir. Muhasebe standartlarının oluşumu noktasında özellikle önemli olan ülkelerden ilki Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'dir. Bilindiği gibi ABD'nin sermaye piyasaları oldukça derin ve diğer dünya ülkeleri ile kıyaslandığında oldukça ileri düzeydedir. ABD sermaye piyasalarında sürdürülen işlemlere ilişkin düzenleme ve denetleme yetkisi SEC tarafından yürütülmektedir. SEC, sadece ABD sermaye piyasasına ilişkin yetki birimi değildir aynı zamanda, ABD'de muhasebe ve muhasebe standartlarına ilişkin yetki SEC'dedir. Sanlı (2002: 30) SEC'in muhasebe standartları konusundaki yetkisini denetleme, gözetleme olarak belirtmektedir. ABD piyasasında SEC'in denetleme ve gözetleme yetkisinden hariç olarak özel kuruluşlara da muhasebe ve bağımsız denetime ilişkin bazı izinler verildiği bilinmektedir (Sanlı, 2002: 30). FASB özel yetkili kuruluşlardan bir tanesi olarak bilinmektedir. Muhasebe standartlarının belirlenmesi hususunda SEC tarafından yasal zeminde desteklenen FASB, ABD sınırları içerisinde muhasebe ve bağımsız denetim hususlarında en etkili özel sektör düzenleyici kuruluşlarından bir tanesi olarak kabul edilmektedir.

Muhasebenin uluslararası alanda standartlaşması noktasında önemli olan ülkelerden birisi de İngiltere'dir. İngiltere'nin muhasebe işlemlerinde standart sağlama çalışmaları 1800'lü yıllara dek gitmektedir. 1800'lü yılların ortasından itibaren muhasebeye dair düzenlemeleri geliştiren ve yasal zemine oturtan İngiltere'de muhasebe mesleğine ilişkin en önemli adımlardan bir tanesi 1970'te İngiltere Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü (ICAEW)'in kurulması olmuştur. Bunun ardından Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC)'nin ve Muhasebe Standartları Komitesi

(ASC)'nin kurulması ile birlikte muhasebe standartlarının genel uygulamada düzenlenmesi ve denetlenmesine ilişkin süreç başlamıştır (Özkan ve Terzi, 2010: 28).

Muhasebe ve muhasebeye ilişkin standartlaşma noktasında Almanya yerel sınırlarında oldukça köklü ve detaylı standartlara sahip olan bir ülke olarak, uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve uygulanması noktasında etkin rol oynamıştır. Günümüz ele alındığında her ne kadar Almanya bireysel olarak değil Avrupa Birliği çerçevesinde standartlara katkı sağlasa da Almanya'nın muhasebeye ilişkin komitesi 1 Mart 1988 tarihinde yürürlüğe giren bir kanun ile faaliyetine başlamıştır (Özkan ve Terzi, 2010: 38).

Almanya, Muhasebe Standartlarını Düzenleme Kurulu (DRSC), ülke içinde şirketler tarafından kullanılması gerekli olacak olan, muhasebe standartlarının oluşturulması, düzenlenmesi ve uygulanması noktasındaki yetkili olarak hem ulusal hem de uluslararası arenada Almanya'nın en yetkili organı olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile DRSC Almanya'nın muhasebe standartları konusundaki tek resmi otoritesidir (Özkan ve Terzi, 2010: 38).

1.2. Türkiye'de Muhasebe Standartları

Türkiye'de 1950'li yılların başlarından itibaren özellikle ABD ile olan ticari ve ekonomik ilişkiler hız kazanmış, ayrıca diğer gelişmiş ülke statüsüne sahip ülkeler ile bu alanlardaki işlemler artmıştır. Ayrıca, 1987 yılından sonra AB'ye tam üyelik başvurusu da, birçok alanda olduğu gibi, muhasebe alanında da AB ve dünya standartlarına uyum sürecini başlamıştır. Bu süreç kapsamında, öncesinde TTK ve VUK hükümleri uyarınca yürütülen muhasebeye ilişkin işlemlerin, uluslararası standartlara uyumlu hükümler tarafından yürütülmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç doğrultusunda Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu – (TMSK) kurulmuştur ve uluslararası muhasebe

standartlarına uyum süreci başlamıştır (Sağlam, Şengel, Öztürk, 2009: 14). Bu kapsamda genel hatları ile Türkiye'deki muhasebe standartlarının tarihsel süreci değerlendirilecektir.

1.2.1. Muhasebe standartlarının Türkiye'de gelişim süreci

Türkiye'de muhasebe standartlarının gelişmesi süreci, dışa yönelik politikaların gelişmesi ve uluslararası platformda ticari ve ekonomik ilişkileri arttırmasıyla başlamıştır. Bu noktada, muhasebe standartlarına ilişkin gelişmeler, devlet eli ile ve devletin yönlendirmesi ile hayata geçirilmiştir. Türkiye'de uygulanan muhasebe standartlarına ilişkin ilk adımlar, uluslararası platformda ticari ve ekonomik ilişkilerin yoğun olarak sürdürüldüğü ülkelerden etkilenmek sureti ile atılmıştır.

Türkiye'de muhasebede standartlaştırma çalışmaları ilk kez kamu alanında ortaya çıkmıştır. 1972'de hazırlanan Kamu İktisadi Teşekkülleri (KİT) Tekdüzen Muhasebe Sistemi bu konudaki ilk çalışma kabul edilmektedir ve sistem 1993 yılına dek kamuda uygulanmıştır. Ayrıca Türkiye Bankalar Birliği, Türk Standartları Enstitüsü, Sigorta Murakabe Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından farklı çalışmalar söz konusu olmuş; ancak en kapsamlı çalışma, ülke genelinde zorunlu hale getirilen Maliye Bakanlığı tarafından yapılan çalışmadır. Maliye Bakanlığı bünyesinde Muhasebe Standartları Komisyonu, 1992'de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ni yürürlüğe sokmuş ve bu alandaki önemli bir boşluğu doldurmuştur (Erdoğan ve Dinç, 2009: 156).

Türkiye muhasebe standartlarının gelişmesi sürecinde, TTK ve VUK hükümlerinden yönelmeler ile gerçekleşmiştir. Ancak bu hükümler, uluslararası standartlar ile tam anlamı ile örtüşmediği için ihtiyaçlar tam anlamı ile karşılanamamıştır. İhtiyaçların tam anlamı ile cevaplanabilmesi ve muhasebe

standartlarının uluslararası platformda geçerli olan standartlar ile uyumlaştırılabilmesi için kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu, 2011 yılına kadar Türkiye Muhasebe Standartları'nın geliştirilmesi ve oluşturulması noktasında faaliyet göstermiştir.

2011 yılında ise, 26 Eylül 2011 tarihli ve 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu – (KGK) Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu'ndan muhasebe standartlarının oluşturulması, yayımlanması ve yorumlanması görevleri noktasında bayrağı devir almıştır. Günümüzde halen, Türkiye Muhasebe Standartlarının oluşturulması, yayımlanması KGK tarafından gerçekleştirilmektedir. KGK'nın 2012 Yılı Faaliyet Raporunda kurumun misyon ve vizyonu aşağıdaki gibi belirtilmiştir (KGK, 2012: 16);

- Uluslararası standartlar ile uyumlu finansal raporlar hazırlanması noktasında denetime ilişkin standartları yayımlamak
- Kamu gözetiminin etkinliğini sağlamak
- Finansal raporlamanın ve bağımsız denetim süreçlerinin etkinliğini arttırmak

Yukarıda bahsedilen misyon ve vizyon kapsamında Kurum günümüzde muhasebe standartları açısından yetkili en üst organ olarak faaliyetini sürdürmektedir.

1.2.2. Uygulamadaki Muhasebe Standartları

Türkiye'de muhasebe uygulamaları, Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yasalar çerçevesinde yapılmaktadır. Ancak bu kanunlardaki hükümlerin ihtiyacı karşılamadığı durumlarda ise yasal olarak belli bir statüye haiz olan

kurum ve kuruluşlar, kendi yetki alanlarına giren durumlarda yönlendirici çalışmalarda bulunmaktadır (Başpınar, 2004: 46).

Türkiye Muhasebe Standartlarının uluslararası alanda uluslararası standartlara tam uyumu için, IFRS setindeki standartların tamamına uyumlu olabilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda standartlar sürekli olarak güncellenmektedir. Bu nedenle güncellemeler ile beraber KGK tarafından uyum çalışmaları da sürdürülmektedir.

Uygulamada, “TMS / TFRS Seti 2016“ başlığı ile yürürlükte olan standartlar aşağıdaki gibidir.

Tablo 2. Türkiye’de Uygulamada Olan Muhasebe Standartları

Numara	Standard
TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	Finansal Araçlar
TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TFRS 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tabloları
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tabloları

TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar
TMS 11	İnşaat Sözleşmeleri
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 17	Kiralama İşlemleri
TMS 18	Hasılat
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,
<http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti> (02.12.2016)

Yukarıdaki tabloda yer alan muhasebe standartları haricinde, KOBİ'lerin kullanması için özel olarak geliştirilmiş KOBİ'ler için muhasebe standartları da yürürlüktedir. KOBİ'ler için ayrı bir muhasebe standardı setinin olmasındaki temel neden KOBİ'lerin faaliyet alanlarının diğer şirketlerden farklı olması ve faaliyet hacimlerinin diğer şirketlere göre görece az olması nedeni ile tam set UFRS'de detaylandırılmış bazı konuların KOBİ işleyişine uymuyor olmasıdır. KOBİ'ler için

UFRS setinin amacı, KOBİ'ler için daha rahat ve kaliteli ve aynı zamanda uygulanabilir standart seti oluşturmaktır (Bilen ve Çenberlitaş, 2015: 325).

KOBİ'ler için yürürlüğe konulan UFRS setinde yer alan standartlarda farklılaşmanın olması temelde, KOBİ finansal kullanıcıların finansal tablolara ilişkin istek ve ihtiyaçlarının farklılığından kaynaklanmaktadır. KOBİ'ler için hazırlanan UFRS seti ile mevcut uygulamadaki UFRS seti arasındaki farklılıklar şu şekilde özetlenebilecektir (Epstein ve Jermakowicz, 2007: 3-4);

KOBİ'lerin faaliyetleri kapsamında var olamayacak işlemlere ilişkin standartlar setten çıkartılmıştır

KOBİ'lere tanınan seçimli standartlar, tam set UFRS 'de yer alan seçimli standartlara göre görece daha basittir

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için maliyet modelinin kullanılması,
- Borçlanma maliyetlerinin gider yazılmasına olanak sağlanması,
 - Devlet tarafından sağlanan teşviklerin muhasebeleştirilmesi sürecinde tek bir yöntemin benimsenmesi
 - Değerlemeye ilişkin yöntemler sadeleştirilmiştir.
- Hisse temelli ödemelere ilişkin uygulamalar KOBİ standartlarında yer almaz
- Petrol ve maden sektörüne ilişkin düzenlemeler KOBİ standartlarında yer almaz
- Ara dönem raporlamaya ilişkin usul ve esaslar KOBİ standartlarında yer almaz.

- Bölümlere göre raporlamaya ilişkin usul ve esasları düzenleyen standart KOBİ UFRS setinde yer almamaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE TÜRK MEVZUAT SİSTEMİNDE KUR FARKLARI İLE İLGİLİ HÜKÜMLER

2.1. Temel Kavramlar

Küreselleşme ivmesi ile birlikte artan uluslararası ticaret, ulusal para birimi haricinde birçok farklı döviz biriminde ticari ve finansal faaliyet sonuçları oluşmaktadır. Ve fakat bilindiği gibi, muhasebe defter kayıtlarına esas olan para birimi ulusal para birimidir. Dolayısıyla, farklı ülkelerde gerçekleştirilen ticari, finansal işlemler için döviz kurundan kaynaklanan etkiler şirketlerin finansal tablolarında sıklıkla görülmektedir ve bu etkilerin çoğu zaman önemli düzeyde olduğu bilinmektedir. Çalışmanın bu bölümünde dövizli işlemlerden dolayı ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin Türkiye mevzuatında yer alan hükümler incelenecektir.

2.1.1. Döviz ve efektif kavramı

Kur farklarının Türk mevzuatı kapsamında nasıl muhasebeleştirildiği konusuna değinmeden önce işleme esas kavramlar olan “döviz” ve “efektif” kavramlarını detaylandırmak yararlı olacaktır. Döviz sözcüğü en geniş anlamda, uluslararası ödemeler kapsamında kullanılabilen ve geçerliliği olan ödeme araçlarının tümüne verilen genel isimdir (Seyidoğlu, 1991: 115).

Bu tanımlama kapsamında, Türk Lirası hariç herhangi başka bir para biriminde düzenlenmiş olan çekler, tahviller, bonolar “döviz” olarak değerlendirilmektedir. Bu ödeme belgelerinden hariç olan yabancı para birimindeki banknotlar ise “efektif” olarak tanımlanmaktadır (Şensoy, 1994: 1).

2.1.2. Kur farkı kavramı ve kur farkını meydana getiren işlemler

Kur farkı kavramının ne olduğunun açıklanmasından önce kavramsal olarak “kur” nedir? sorusunun cevaplandırılması gerekmektedir. “Kur” ulusal sınırlar içerisinde geçerli olan ulusal para birimi haricindeki diğer ülke para birimlerinin ulusal para birimi cinsinden değeri olarak tanımlanmaktadır (Özulucan, 2002: 97). Diğer bir ifade ile kur yabancı paranın milli para cinsinden fiyatıdır (Karluk, 2007: 6).

Bir ülke, dışa açık bir ekonomiye sahip ise ve yerel piyasaları haricinde, dış piyasalar ile ticari ilişkilere sahip ise, o ülkenin içerisinde var olan şirketlerin farklı ülke para birimleri ile karşılaşması muhakkaktır. Yabancı ülke para birimleri ile gerçekleştirilen ticari işlemler, finansal işlemler vb. en nihayetinde ulusal para birimi kapsamında şirket kayıtlarına alınmaktadır. İşte bu noktada kur farkı kavramı ortaya çıkmaktadır. Kur farkı en temel olarak, bir ülkenin ulusal parasının, diğer bir ülkenin ulusal parası karşısında sahip olduğu değerde meydana gelen değişim demektir (Doğan, 1997: 60).

Kur farkları şirketlerin ulusal para birimlerinden hariç bir para birimi ile işlem yapması sonucunda ortaya çıkmaktadır. Ortaya çıkan kur farklarına temel olan işlemler şirketin yerel sınırlar içerisinde dövize dayalı işlemler olabileceği gibi, şirketin uluslararası operasyonlarından kaynaklı da olabilmektedir (Çelik, 2002: 56).

Kur değişim etkilerine yönelik ilk çalışmalar IASB tarafından 1977’de başlamış, bunun sonrasında 1983’te “IAS 21 Kur Değişiminin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi” isimli standart 1985 tarihinde yürürlüğe girmek üzere onaylanmıştır. Standartın içeriğinde yapılan değişen değişiklikler sonrasında 1993 yılında IAS 21 “Kur Değişiminin Etkileri” başlığıyla 01.01.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere

yayımlanmıştır. Standart daha sonra 2003 yılında revize edilerek 01.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.(Gürel, 2015: 80).

Kur Değişimlerinin Etkileri Standardı yabancı para ile yapılan işleminin ilk defa muhasebeleştirilmesinde, yabancı para cinsindeki tutara geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kuru uygulayıp, geçerli para biriminden kayıt tutulmasını içermektedir (Ekergil ve Çağırın, 2016: 13).

Hesap planının ilk muhasebeleştirilmesinde hem Türk Lirası hem de yabancı para cinsinden kayıt yapılması mümkündür. Kur farkları; oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir. “İşletmenin kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde tutmasında finansal tablolar hazırlanırken tüm tutarlar geçerli para birimine çevrilerek evalüasyona tabi tutulmaktadır” (Ekergil ve Çağırın, 2016: 13).

Günümüz küresel dünyasında ve piyasalarında şirketlerin sadece yerel sınırlar içerisinde kalması ve sadece yerel para birimi ile operasyonlarını gerçekleştirmesi sürdürülebilirliğin ve kârlılığın sağlanması noktasında sorun yaratmaktadır. Dolayısıyla, denilebilir ki günümüzde şirketlerin büyük bir çoğunluğu döviz endeksli operasyonlar gerçekleştirmektedir. Bu operasyonlar farklı ülkelerin para birimleri ile yapılmaktadır ve fakat finansal sonuçların ulusal para birimi bazında son kullanıcılara sunulması muhasebenin temel ilkelerinden bir tanesidir. İşte bu noktada, döviz dayalı işlemlerin sonuçlarının doğru bir şekilde finansal tablolara yansıtılması hususunda kur farkı kavramının önemi ortaya çıkmaktadır. Kur farklarının doğru muhasebeleştirilmesi, bir anlamda şirket finansal sonuçlarına ilişkin finansal tabloların gerçeği yansıtması anlamına gelmektedir. Bu nedenle, kur farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin gerek ulusal gerek uluslararası alanda birçok düzenleme olduğu bilinmektedir. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde Türk mevzuatı açısından kur farkları ilgili hükümler incelenecektir.

2.2. Türk Mevzuatında Kur Farkları İle İlgili Hükümler

Ülkemiz mevzuatı kapsamında kur farkları üç temel mevzuat açısından ele alınmaktadır. Bu mevzuatlar; sermaye piyasası mevzuatı, bankacılık mevzuatı ve vergi mevzuatı şeklindedir.

2.2.1. Sermaye piyasası mevzuatı açısından kur farkları

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatı kapsamında kur farkları; “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ, Seri: XI, No: 25” kapsamında düzenlenmiştir. Konu tebliğin; 360. Maddesinde yabancı paralı işlemlerin fonksiyonel para birimini cinsinden gösterimine değinilmiştir. Bu madde kapsamında, yabancı paraya dayalı işlemlere ya da ifası yabancı para üzerinden yapılacak işlemlere ilişkin hususlar belirtilmiştir. Yabancı para işlemlerinin dâhil olduğu hususlar aşağıdaki gibidir (SPK, 2003: 187);

- Mal ve hizmetlerin fiyatları yabancı para birimine endeksli ise,
- Borç alma ve borç verme işlemlerinde ortaya çıkan tutarlar yabancı para birimi cinsinden ise
- Varlık alımları, varlık satımları ve/veya yükümlülüğün ortaya çıkması ve yükümlülüğün ifası, yabancı para birimi cinsinden ise,

Madde kapsamında yukarıdaki hususlara dayanan işlemlerin ulusal para birimi olan Türk Lirası karşılığı işlem tarihindeki spot kurun uygulanması ile bulunmaktadır. İşlem tarihindeki kur ile kayıtlara intikal eden yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin olarak “değerleme” konusu da yine bu tebliğin 361. maddesi kapsamında ele alınmıştır.

Tebliğ'in 361. Maddesi, yabancı paraya dayalı işlemlerin fonksiyonel para birimi cinsinden gösterimi: değerlendirme adını taşımaktadır. Bu madde uyarınca, şirketlerin, her bilanço tarihinde yabancı paralı işlemlere ilişkin gerçekleştirilmesi gereken bir takım yükümlülükleri vardır. Bunlar (SPK, 2003: 188);

- Yabancı paraya dayalı işlemlere ilişkin hesaplar kapanışta geçerli olan kur üzerinden
- Yabancı paraya dayalı tarihi maliyet kapsamında hesaplarda yer alan parasal olmayan kalem statüsündeki kalemler işlem tarihindeki kurdan
- Yabancı paraya dayalı ve makul değer üzerinden hesaplarda yer alan parasal olmayan kalem niteliğindeki işlemlere ilişkin kalemler fonksiyonel para birimine çevrilerek kullanılır.

Yabancı paraya endeksli işlemlerin bilanço tarihinde fonksiyonel para birimine çevrilmesine ilişkin düzenlemeleri içeren 361. Madde kapsamında altını çizmek gereken önemli bir husus vardır. 361. Madde kapsamında sadece yabancı para biriminde olan işlemlerin hangi kurallar kapsamında fonksiyonel para birimine çevrileceği açıklanmıştır. Bu çevrim esnasında işlem tarihi ve bilanço tarihindeki kurların farklılaşması noktasında ortaya çıkacak kur farklarının ne şekilde muhasebeleştirileceği ve finansal tablolara aktarılacağı açıklanmamıştır.

Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında, yabancı para çevrim farklarının finansal tablolara alınması hususu konu tebliğ'in 362. Maddesi ile düzenlenmiştir (Bkz Ek-1)

SPK mevzuatı 362. madde kapsamında kur farklarının öz sermaye ya da gelir tablosu ile ilişkilendirilmek sureti ile kayıt altına alındığı görülmektedir. Bu noktada dikkati çekmek gereken nokta, konu maddenin “yabancı bir işletmede net yatırımla ilgili hususları” kapsamıyor olmasıdır. Yabancı bir işletmedeki net yatırımlara ilişkin kur

farkları kur farklarının düzenlendiği 14. kısımda değil, finansal araçlara ilişkin düzenlemelerin yapıldığı 11. kısımda ele alınmıştır.

2.2.2. Bankacılık mevzuatı açısından kur farkları

Bilindiği gibi bankalar, döviz işlem hacimleri oldukça yüksek olan kurumlardır. Ayrıca, faaliyette buldukları piyasanın diğer piyasalar ile kıyaslandığında farklı konjoktüre sahip olması ve gerek finansal işlemler gerekse bu işlemlere ilişkin muhasebe kayıtlarının diğer şirket muhasebe kayıtları ile farklılık göstermesi nedeni ile bankacılık sisteminde oluşan kur farklarının banka finansallarına yansıtılması ile ilişkin düzenlemeler Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) tarafından yapılmaktadır.

BDDK ülkemiz sınırları içerisinde faaliyet gösteren tüm bankaların muhasebeye ilişkin sistemlerini, “Muhasebe Uygulama Yönetmeliğini” yürürlüğe koymuştur ve yine bu yönetmeliğe bağlı olarak ve uluslararası muhasebe standartlarını esas alarak muhasebe tebliğleri yayınlamıştır.

BDDK, 2006 yılında yaptığı bir düzenleme ile Bankalar tarafından uygulanacak bazı işlemlere ilişkin olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına karar vermiştir. Diğer bir ifade ile bazı özellikle hesap kalemleri için, bankacılık muhasebe mevzuatı değil Türkiye Muhasebe Standartları kullanılacaktır. Bu özellikli hesap kalemlerinden bir tanesi de kur farklarıdır. 2006 yılında yayımlanan tebliğ ile bankalar da, diğer şirketler gibi, Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında kur farklarını muhasebeleştirilmektedir.

2.2.3. Türk vergi mevzuatı açısından kur farkları

Türk vergi mevzuatı kapsamında kur farklarının incelenmesi noktasında öncelikle vergi usul kanunu açısından kur farklarının incelenmesi gerçekleştirilecektir. Daha sonra sırasıyla kazanç vergileri açısından kur farkları ve katma değer vergisi kanunu açısından kur farkları konuları ele alınacaktır.

2.2.3.1. Vergi usul kanunu açısından kur farkları

Türk vergi mevzuatı kapsamında dövize dayalı işlemlerin dönem sonlarında fonksiyonel para birimi kapsamında değerlendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında ele alınmıştır. VUK'un 258'inci maddesi öncelikle kur farklarını doğuran işlem olan değerlendirme kavramından bahsedilmiştir. Konu madde kapsamında değerlendirme; vergi matrahının tespitinde, iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir (VUK, Madde: 258).

Vergi Usul Kanunu kapsamında değerlendirme işlemlerinin vergi kanunlarında gösterilen günlerde ve zamanlarda yapılması esas teşkil etmektedir. Uygulamaya bakıldığında, Sermaye Piyasası Kanunlarına tabi olmayan ve sadece Vergi Usul hükümleri kapsamında finansal tablo çıkartan mükelleflerin değerlendirme işlemlerini geçici vergi dönemleri itibariyle yapmaları ve bu işlemler sonucunda oluşan kur farklarını kanun hükümleri kapsamında muhasebeleştirmelidirler.

Bu noktada önemli olan 261inci madde kapsamında belirlenmiş olan değerlendirme ölçülerinin ne anlam ifade ettiğinin anlaşılmasıdır. Çünkü değerlemeye esas ölçünün hatalı belirlenmesi oluşacak kur farkı rakamının da hatalı olarak belirlenmesini beraberinde getirmektedir ve dolayısıyla, işletmenin finansal sonuçlarının ve gelir tablosunun hatalı düzenlenmesi anlamını taşımaktadır. Dolayısıyla, bu noktada, 261inci madde kapsamında belirlenmiş ölçülerin ne anlama geldiğini açıklamak gerekmektedir.

VUK hükümleri kapsamında yer alan ölçülere ilişkin detaylı bilgi Ek-2’de yer almaktadır.

VUK’nun ilgili maddeleri kapsamında farklı birçok değerın değerlemeye esas ölçü olacağı görülmektedir. Önemli olan nokta, Vergi Usul Kanunu kapsamında hangi kalemlerin hangi değerleme ölçüsü kapsamında değerlendirilmesi noktasının biliniyor olmasıdır.

VUK’na göre “Hazır Değerler” hesap grubu içerisinde yer alan “Kasa” ve “Bankalar” hesaplarında yer alan yabancı para birimli işlemlerin değerlendirilmesinde “borsa rayici” ölçüsü geçerlidir. Ve fakat borsa rayicinin var olmadığı durumlarda, değerlemeye esas olacak döviz kuru, Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Kanun hükümleri kapsamında yer alan ve öncelikli ölçü olarak belirlenen borsa rayici ölçüsü ülkemizde pratikte uygulanabilen bir ölçü değildir. Çünkü Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde faaliyet gösteren bir yabancı para borsası bulunmamaktadır. Dolayısıyla, uygulamada kasa ve bankalarda yer alan yabancı paraya dayalı işlemler, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur esas alınarak yapılmaktadır. Günümüzde, Maliye Bakanlığı’nın değerlemeye ölçü kuru her zaman Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından belirlenen efektif alış kuru olarak belirlediği bilinmektedir.

Kasa ve Bankalar hesap kalemlerinde yer alan yabancı paralı işlemler, dönem sonlarında TCMB efektif kuru ile değerlemeye tabi tutulmakta ve değerlendirme işlemleri sonucunda ortaya çıkan kur farkları kar ise 646 hesaba, zarar ise 656 hesaba kayıt edilerek muhasebeleştirilmektedir. Dolayısıyla, Kasa ve Bankalar hesap kalemlerinde ortaya çıkan kur farklarının gelir tablosuna direkt olarak intikal ettiğini söylenebilir.

Vergi Usul Kanunu kapsamında belirlenmiş bir diğer değerlendirme ölçüsü, yabancı paraya dayalı menkul kıymetlerin değerlendirilmesine ilişkindir. Yabancı paraya dayalı

menkul kıymetlerin değerlemesi, VUK'un 279. maddesi kapsamında hüküm altına alınmıştır. İlgili madde kapsamında;

- Yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeli ile değerlendirilir (fon portföyünün yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş şirketlerden oluşan yatırım fonlarının)
- Menkul kıymetler (Yüzde 51'i Türkiye'de kurulmuş şirketlerden oluşan fon portföyüne sahip yatırım fonları hariç) borsa rayiciyle değerlendirilir
- Borsa rayicinin belirlenmesinde aldatıcı bir durum var ise değerlemeye esas bedel, iktisap tarihine değerlendirme gününe kadar geçen süreye kadarki süredeki gelirlerin (kur gelirleri dâhil) eklenmesi ile bulunur (VUK, Madde: 279).

Menkul kıymetlerin değerlendirilmesi sonucunda oluşan kur farkları, -hisse senetlerine ilişkin olanlar hariç olmak üzere- değerlendirme yapıldığı dönem itibarıyla gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. Diğer bir ifade ile hisse senetleri hariç menkul kıymetlerin değerlendirilmesi sonucunda oluşan kur farkları lehte ise; 646: Kambiyo Karları hesabına, aleyhte ise; 656: Kambiyo Zararları hesabına muhasebeleştirilmektedir. Fakat hisse senetlerine ilişkin bir istisna söz konusudur. Hisse senetlerine ilişkin kur farkları, hisse senetlerinin elden çıkartılacağı tarihe kadar, hisse senetlerinin mütemmim cüzi olarak hisse senetleri hesabında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Bilindiği gibi, küreselleşmenin etkileri ve ulusal piyasalar haricinde birçok farklı piyasada işlem yapılması noktasında, günümüz şirketlerinde dövizli borç ve dövizli alacak hesaplarının oldukça faal olarak kullanıldığı bilinmektedir. VUK'un 280. maddesi, yabancı paralar ile ilgili hükümleri içermektedir. Bu madde kapsamında;

- Yabancı paraya dayalı işlemler borsa rayici esas alınarak değerlemeye tabi tutulur
- Borsa rayicinin belirlenmesinde aldatıcı bir durum söz konusu ise borsa rayici yerine alış bedeli değerlemeye esas alınır
- Borsa rayicinin hiç olmadığı durumlarda Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan kur değerlemeye esastır
- Senetli alacaklar, senetsiz alacaklar yabancı paraya dayanıyorsa bu madde hükümleri kapsamında değerlemeye tabi tutulur (*Vergi Usul Kanunu, Madde: 280*).

Yukarıda yer alan mevzuat hükmü gereği ve pratikte yapılan uygulama kapsamında yabancı paraya dayalı alacak ve borçlar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kurlar kapsamında değerlemeye tabi tutulur. Maliye Bakanlığı bugüne kadar Türkiye Cumhuriyet Bankası tarafından açıklanan kurları dönem sonu değerlendirme işlemleri için esas göstermiştir.

Yabancı paraya dayalı borç ve alacakların değerlendirilmesi noktasında altının çizilmesi gereken önemli bir husus vardır. Yabancı paraya dayalı borç ve alacakların değerlendirilmesinde oluşan kur farkları gelir tablosu hesaplarına intikal ettirilmiştir. Ancak, değerlemeye esas yabancı paralı alacak, “şüpheli” sıfatı kazanmış ise bu noktada farklı bir uygulama yapılması şarttır. Şüpheli olarak sınıflandırılan yabancı paraya dayalı alacağın dönem sonu değerlemesi sonucunda lehte kur farkı doğar ise, lehte doğan kur farkı tutarı ile aynı tutarda karşılık ayrılması şarttır (Musaoğlu, 1999: 121).

2.2.3.2. Kazanç vergileri açısından kur farkları

Kur farklarının kazanç vergileri açısından ele alınması noktasında 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun incelenmesi gerekmektedir. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun altıncı maddesi kapsamında, "safî kurum kazancı" tanımlanmıştır. İlgili madde kapsamında;

"Safî kurum kazancı;

(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safî kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır."

Yukarıda yer alan madde kapsamında bir kurumun safî kurum kazancının tespitinde KVK hükümleri kadar 193 Sayılı GVK hükümlerinin de önem arz ettiği görülmektedir. Kazanç üzerinde alınan vergiler kapsamında kur farklarının değerlendirilmesi noktasında konu iki kanun hükümlerinin birlikte ele alınması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kur farklarına ilişkin bir inceleme yapıldığında bazı önemli başlıklar göze çarpmaktadır. Bu başlıkları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür;

- Örtülü Sermaye
- Götürü Gider Uygulaması
- Yatırım İndirimi Uygulaması
- Vergi Hesabında Dikkate Alınmayacak Kur Farkları

Örtülü sermaye kapsamında oluşan kur farklarına ilişkin işlemleri açıklamadan önce, örtülü sermaye kavramının açıklanmasında yarar vardır. Örtülü sermaye, bir kurumun ortaklarından ya da ortakları ile ilişkili olarak tanımlanabilen kişi / kurumlardan direkt olarak ya da dolaylı olarak temin ettiği ve işletmesinde kullandığı borç kalemlerinin ilgili hesap dönemi sürecinde tarih farkı gözetmeksizin, öz sermayenin üç katını aşması halinde, öz sermayenin üç katını geçen borç tutarına verilen isimdir (İSMMMO, 2010).

Örtülü sermaye tanımı incelendiğinde bazı önemli kavramların var olduğu görülmektedir. Örtülü sermayenin tespit edilmesi noktasında önemli olan kavramlar;

- İlişkili kişi
- Borcun işletmede kullanılması
- Borç / öz sermaye oranı kavramlarıdır.

İlişkili kişi Kurumlar Vergisi 1 Seri Numaralı Genel Tebliği Madde 12 kapsamında açıklanmıştır. Bu madde kapsamında, örtülü sermaye tespitinde ilişkili kişi olarak kabul edilecek kişi / kurumlar aşağıdaki gibidir (Resmi Gazete, 2007);

Bir kurum ortağının doğrudan ya da dolaylı olarak minimum yüzde 10 oran ile ortaklık yaptığı ya da oya hakkına sahip olduğu, Direkt olarak ya da en direkt olarak mevcut ortağının ya da ortağı ile ilişkili olarak adlandırılan kişilerin sermaye ve/veya kâr payı hakkının yüzde 10 olduğu kurumlar yukarıda yer alan açıklamalar kapsamında bir kurumun “ilişkili kişi” olarak kabul edeceği kurumların ya da kişilerin oldukça geniş bir yelpaze de değerlendirilmesi gerektiği söylenebilir. “İlişkili kişi” olarak belirlenen kurum ya da kişilerden hesap dönemi içerisinde alınan borçların tamamı örtülü sermayenin tespitinde hesaplama dâhil edilmelidir.

Örtülü sermayenin hesaplanması noktasında ikinci önemli nokta “borcun işletmede kullanılması” noktasıdır. Borcun işletmede kullanılmasından kasıt, bir kurumun ilişkili kişilerden aldığı borçları, işletmesinin devamlılığının sağlanması hususunda gerekli giderlerin karşılanmasında kullanılmasıdır. Diğer bir ifade ile ilişkili bir kişiden alınan bir borcun aynı tutarda ve aynı şartlar altında diğer bir grup şirketine ya da ilişkili kişiye transfer edilmesi kapsam dışındadır. Açıklamak gerekirse, bir holding şirketi bağlı ortaklıklarından aldığı 10.000.000.- Türk Lirası tutarında bir borcu aynı gün ya da bir sonraki gün valörlü olarak bir iştirakini fonlamak için kullanırsa, 10.000.000.- Türk Lirası tutarındaki borç örtülü sermayenin tespitinde kapsam dışındadır.

Örtülü sermaye hesaplanması noktasında önemli olan son nokta “borç/öz sermaye oranı” noktasıdır. Bu oran hususunda dikkat edilmesi gereken noktalar (İSMMMO, 2010);

- Kurumun öz sermaye tutarının üç katının hesap dönemi içerisindeki herhangi bir tarihte üç kata kadar aşılması (üç katı aşmadığı durumlarda borç tutarı ne olursa olsun örtülü sermaye olarak kabul edilmemektedir)
- Hesap dönemi içerisinde öz sermaye tutarının üç katı aşıldığı noktada, aşıldığı tarih ve sonrasında yer alan borçların tamamı örtülü sermaye olarak kabul edilmektedir.

Örtülü sermayenin tespit edilmesine ilişkin bu denli detaylı bir açıklamanın yapılmasındaki temel neden, örtülü sermayenin tespit edilmesi durumunda ve örtülü sermayenin yabancı paraya dayalı olması durumunda ortaya çıkacak olan kur farklarının indirimi kabul edilmeyen giderler olarak sınıflandırılıyor olmasıdır. Diğer bir ifade ile örtülü sermayenin tespit edilmesi noktasında, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun on birinci maddesi kapsamında, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan kur farkları indirim olarak

kabul edilmeyen giderler olarak kabul edilmekte ve matrah arttırıcı özelliğe bürünmektedir (Erdem, 2006: 134).

Kazanç vergileri kapsamında özellikli durumlardan bir diğeri götürü gider uygulamasıdır. Götürü gider uygulaması 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında hüküm altına alınmıştır. Konu madde, ihracat işlemleri, yurt dışında gerçekleştirilen inşaat işleri, onarma, montaj, teknik hizmetler, taşımacılık faaliyetlerini gerçekleştiren vergi mükelleflerinin belgeli giderlerine, yabancı para birimindeki hasılatlarının 5 /1000'ini aşmayacak şekilde yurt dışında gerçekleştirdikleri götürü giderlerini de indirim tabi tutabilmelerine imkân sağlamaktadır (Resmi Gazete, 1995).

Götürü gider uygulamasında önemli olan hususlardan bir tanesi, hasılatın belirlenmesi noktasıdır. İhracat işlemlerinde yabancı para birimi ile oluşan hasılatın Türk Lirası karşılığının doğru tespit edilmesi ve yasal kayıtlara doğru bir şekilde intikal ettirilmesi gereklidir. Bu noktada önemli olan nokta, TCMB tarafından belirlenmiş döviz alış kurlarının, hasılatın TL karşılığının tespitinde kullanılması ve ihracat işlemine ilişkin dövizin Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisine getirilmesi gereken tarihe kadar doğan kur farklarının (lehte veya aleyhte) götürü gider uygulamasının hesaplamasında dikkate alınmamasıdır.

Kazanç vergilerine ilişkin özellikli kur farklarından bir tanesi de yatırım indirimi uygulaması kapsamında ortaya çıkmaktadır. Yatırım indirimi uygulamaları gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsayan bir uygulamadır. Yatırım indirimi en temel olarak, yapılan yatırımlara ilişkin olarak düzenlenen vergi teşviklerinden bir tanesidir. Yatırım indiriminin vergi teşviki olarak sınıflandırılmasının temel nedeni, yatırım indirimi uygulamaları kapsamında yatırıma ilişkin belirlenmiş oranın, vergi hesaplamasında matraha dâhil edilmiyor olmasıdır. Yatırım indirimi uygulamaları

kapsamında kur farkları ile ilgili olarak aşağıdaki maddeler kapsamında genel bir özet yapmak mümkündür;

- Yatırım indirimi kapsamında olan bir yatırımın konusu dâhilinde kabul edilen iktisadi kıymetlerin finanse edilmesi noktasında kullanılan yabancı paraya dayalı kredilerin kur farkları, konu iktisadi kıymetin aktife alındığı dönemin sonuna kadar maliyete eklenmek ve dolayısıyla yatırım indirim istisnasına konu edilmek zorundadır (Sağmanlı, 2002: 231).
- Yatırım indirimi kapsamındaki bir iktisadi kıymetin aktifleştirilmesinden sonra, ya da diğeri bir ifade ile iktisadi kıymete amortisman hesaplanmaya başlamasından sonra, bu iktisadi kıymete ilişkin oluşan kur farklarının yatırım indirimine konu edilmesi mümkün değildir.

Türk Vergi Mevzuatında kur farkları konusunda son olarak vergi hesabında dikkate alınmayacak kur farklarını değerlendirmekte fayda vardır. Kazancın tespitinde istisna olarak tutulacak ve dolayısıyla kurum kazancının tespitinde yer almayacak olan kur farklarına ilişkin düzenlemeler Ek-3'de detaylandırılmıştır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI

3.1. Standardın Amacı Ve Kapsamı

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının amacı yabancı para birimine dayalı olan işlemlerin ve şirketin yurt dışında faaliyet gösteren birimlerinin şirketin konsolide finansal tablolarına hangi yöntemler ve hangi koşullar ile dahil edileceğini ve raporlama para birimine çevrileceğini düzenlemektir (Resmi Gazete, 2005).

Standart kapsamında tanımlanmış bu amaçtan yola çıkarak denilebilir ki; TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı'nın en temel amacı, yabancı paraya dayalı olan veya yabancı ülke sınırları içerisinde gerçekleştirilen faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan işlemlerin ne şekilde muhasebeleştirileceğinin açıklanması ve şirket finansal tablolarının raporlama para birimine hangi yöntemler ile çevrileceğinin belirlenmesidir (Mirza ve Holt, 2011: 195).

Temelde standardın amacı kur farkı, yabancı para işlemleri ve yurt dışı faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarının yurt içindeki yabancı paraya dayalı işlemleri ve yurt dışı faaliyetleri kapsamaktadır. Standart yabancı para ile yapılan işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır (Gürel, 2015: 80).

Yabancı para cinsinden işlemler, yabancı para cinsinden gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para cinsinden gerçekleştirilmesi gereken işlemleri kapsamaktadır.

İşletmeler yabancı para cinsinden günlük mal alım satımı, borç alıp vermeyi ya da kredi ödemesini yapabilir. Ayrıca işletme varlıklarını yabancı para cinsi ile satabilir veya duran varlık satın alabilir. Bu işlemlerin ilk kez kayda alınması ile dönem sonlarında (bilanço döneminde) zaman değerlendirme yapılması farklı kurallara tabi durumdadır (Gürel, 2015: 81).

Standardın kapsamını Standardın metninde yer alan aşağıdaki şekli ile özetlemek mümkündür (Resmi Gazete, 2005);

- TMS 21 standardı, yabancı para ile ilgili olan işlemlerin ve yabancı para bazlı muhasebe bakiyelerinin muhasebeleştirilmesi sürecinde kullanılır.
- Şirketin konsolide finansal tablolarında uygulanacak tam konsolidasyon ya da öz kaynak konsolidasyonu yöntemleri kapsamında yurt dışındaki grup şirketlerinin faaliyet sonuçlarının konsolide finansal tablolara dahil edilmesi sürecinde kullanılır
- Şirketlerin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan finansal sonuçlarının raporlama para birimine çevrilmesi sürecinde kullanılır.

3.2. Standardın Tarihçesi

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardının temeli, küreselleşmeye dayanmaktadır demek yanlış bir yaklaşım olmayacaktır. Bilindiği gibi küreselleşme ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeler ile birlikte ülkeler arası sınırlar neredeyse ortadan kalmıştır ve piyasalar arası bilgi, likit aktarımı oldukça kolaylaşmıştır. Likit aktarımın kolaylaşması ve şirketlerin küresel ölçekte iş yapmaya başlaması ile birlikte, ulusal para birimi hariç farklı para birimlerinde işlemler şirket finansallarına yansımaya başlamıştır. Pek tabii sadece ulusal sınırlar dışında yapılan işlemler değil, ulusal sınırlar içerisinde yapılan işlemlerde de yabancı para birimli işlemler (döviz bozdurma, döviz alma, döviz

ile borçlanma gibi) hacim kazanmıştır. Dövizle dayalı işlemlerin artması ile birlikte ulusal para birimi kapsamında düzenlenen finansal tablolara dövizle dayalı işlemlerin nasıl ve ne şekilde yansıtılacağı diğeri bir ifade ile dövizli işlemlerin şirket finansalları üzerindeki etkisinin küresel ölçekte standartlaştırılması gerekliliği doğmuştur.

Dövizle dayalı işlemlerin ve ulusal para birimi işlemlerinin arasında doğan döviz kurundaki değişimlerden kaynaklı farkların şirket finansallarına yansıtılması noktasında ortak dile olan ihtiyaç IAS 21 “Kur Değişiminin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi” standardının yürürlüğe girmesi ile çözülmeye çalışılmıştır. 1985 yılında yürürlüğe giren IAS 21 standardına ilişkin olarak yapısal değişiklikler yapılmış ve 1993 yılında IAS 21: Kur Değişiminin Etkileri Standardı ismi ile 1995 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Konu standarda ilişkin son olarak 2003 yılında yeni bir düzenleme yapılmıştır ve bu düzenlemeleri içeren standart 2005 yılından itibaren geçerli olacak şekilde yürürlüğe girmiştir. Uluslararası platformda gerçekleştirilen bu standartlaşmayı Türkiye TMS 21: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi standardı ile yakalamayı hedeflemiştir. Ancak bu standart, ülke kanunları kapsamında bir dayanağı sahip olmadığı ve dolayısıyla zorunluluk teşkil etmediği için tavsiyeden öteye gidememiştir. Türkiye, 2005 yılından sonraki hesap döneminde yürürlüğe girmek üzere hazırlanan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Resmi Gazetede yayınlanması ile birlikte uluslararası standarda eş değer bir standardı yürürlüğe koymuştur. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, uluslararası platformda yaşanan gelişmeler ile paralel olarak gerekli görüldüğü noktalarda tebliğler aracılığı ile güncellenmektedir.

3.3. Standartta Yer Alan Önemli Kavramlar

TMS 21 Standardının eksiksiz ve doğru anlaşılabilmesi için temel kavramların çok iyi bir şekilde anlaşılması gerekmektedir. Bu kapsamda, “Standart” dâhilinde olan

önemli kavramlar; para birimi ile ilgili kavramlar, kur ile ilgili kavramlar, diğer önemli kavramlar başlıkları altında açıklanacaktır.

3.3.1. Para birimi ile ilgili kavramlar

“Standart” kapsamında para birimi ile ilgili olan kavramları; yabancı para birimi, geçerli para birimi ve raporlama para birimi olarak sıralamak mümkündür. Yabancı para birimi “Standart” kapsamında *“İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Bu noktada, yabancı para biriminin tam anlamı ile anlaşılması için “yerel para birimi nedir?” sorusunun cevaplanması yararlı olacaktır.

Yerel para birimi olarak adlandırılan para, bir ülke ya da bir ekonomi sınırları içerisinde, emisyon yetkisine sahip para otoritesi tarafından çıkartılan yasal değişim belgesidir (IMF, 2003: 43). Yerel para birimi tanımlamasında bir ekonomi sınırları içerisinde kavramının da detaylandırılmasında fayda vardır. Ekonomi sınırlarından kasıt, bir ekonominin içerisinde bulunduğu kur bölgesidir ve bu ekonomi sınırlarında emisyon yetkisine sahip olan bir para otoritesinin varlığı söz konusudur. Ekonomi bölgesine örnek olarak Avrupa Birliği’ni ve Avrupa Birliği yerel parası olarak da Euro’yu örnek vermek mümkündür.

Yerel paraya ilişkin olarak yapılan tanımlamalardan yola çıktığımız takdirde, yabancı para birimini yerel paradan hariç tüm para birimleri olarak tanımlamak doğru bir yaklaşım olacaktır.

”Standart” kapsamında para birimi ile ilgili olan bir diğer kavram fonksiyonel para birimi kavramıdır. Geçerli para birimi kavramını açıklamadan önce, geçerli para birimi ve yerel para birimi kavramlarının birbirlerinden farklı kavramlar olduğunun altını çizmekte fayda vardır.

Geçerli (fonksiyonel) para birimi, “Standart” kapsamında, aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (Resmi Gazete, 2005);

- Mal ve hizmet satışlarının fiyatları üzerinde en etkili olan para birimi geçerli para birimi olarak kabul edilmektedir
- Mal ve hizmetlerin satışları üzerinde etkisi yüksek olan ve yasal düzenlemeler kapsamında da kabul edilmiş ülke para birimi geçerli para birimidir

Mal ve hizmetlerin üretim süreçlerinde oluşan maliyetler üzerinde en etkili olan para birimi geçerli para birimidir. Tanımlama kapsamında görüldüğü gibi, geçerli para birimi yerel para biriminden farklı bir para birimi olabilmektedir. Geçerli para birimi haricinde gerçekleştirilen tüm diğer para birimli işlemler, yabancı paraya dayalı işlem olarak kabul edilmektedir.

“Standart” kapsamında değinilmesi gereken para birimi ile ilgili bir diğer kavram raporlama para birimi kavramıdır. Raporlama para birimi temel olarak, işletmenin finansal raporlarına esas olan para birimi olarak tanımlanabilir. Raporlama para birimi, finansal tabloların sunumunda kullanılan, diğer bir ifade ile finansal tabloların hazırlanmasına esas olan para birimidir ve geçerli para birimi ile aynı olmak zorunda değildir (Frederick, et. al., 2002: 210). Çünkü, şirketler - ister solo finansal tablo hazırlasın, ister konsolide finansal tablo hazırlasın - finansal tablolarını tercih ettikleri herhangi bir para biriminde sunuma hazırlamakta özgürdürler.

3.3.2. Kur ile ilgili kavramlar

Standart kapsamında değinilmesi gereken kur tipleri ile ilgili tanımlar; döviz kuru, kapanış kuru, geçerli (spot) kur kavramlarıdır ve bu kavramların standartiçindeki tanımları şu şekildedir (Resmi Gazete, 2005):

- *“Döviz Kuru: iki para biriminin değişim oranıdır.*
- *Kapanış Kuru: raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.*
- *Geçerli (spot) kur: teslim halinde geçerli olan döviz kuruna verilen isimdir*

“Standart” kapsamında tanımlanan bu üç kur haricinde ortalama kur kavramının da kullanıldığı görülmektedir. “Standart” bazı özellikli durumlarda, değerlendirme işlemlerine ilişkin uygulama kolaylığı sağlamak amacı ile aylık ortalama kur ya da haftalık ortalama kur kullanımının önünü açmaktadır. “Standart” kapsamında kur ile ilgili olarak değinilen önemli bir kavram; kur farkı kavramıdır. Temel olarak kur farkı, yabancı paraya dayalı bir işlemi işlem anındaki fonksiyonel para birimi karşılığı ile konu işlemin dönem sonu kuru ile sahip olduğu fonksiyonel para biriminin arasında oluşan olumlu ya da olumsuz farktır. “Standart” kapsamında ise kur farkı; belirli bir para biriminde belirli olan bir tutarın, farklı bir para birimine belirlenmiş kurdan çevrilmesi sonucunda ortaya çıkan fark şeklinde tanımlanmaktadır (TMS 21, Madde: 8 Tanımlar).

3.3.3. Diğer önemli kavramlar

“Standart” kapsamında değinilmesi gereken diğer önemli kavramlar;

- Gerçeğe uygun değer
- Parasal kalem

- Yurtdışındaki İşletme
- Grup
- Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırım şeklindedir.

Gerçeğe uygun değer en temel anlamda, karşılıklı bir pazarlık ortamının var olması şartı ile iki taraf arasında isteğe bağlılık şartı ile varlığın taraflar arası yer değiştirmesi noktasında veya bir ödemenin yapılması noktasında ortaya çıkan ve tarafların kabul ettiği tutar olarak tanımlanabilir. “Standart” kapsamında gerçeğe uygun değer şirkete ait bir varlığın satış süreci sonunda elde edilmesi muhtemel ya da şirkete ilişkin bir borcun devredilmesinde ödenmesi muhtemel fiyat olarak tanımlanmaktadır. (Resmi Gazete, 2005);

Bu tanımdan yola çıkarak, gerçeğe uygun değer temelinde, karşılıklı gerçekleştirilen işlemlerin şirket finansallarına doğru tutar ile yansması noktasında önemli olduğunu söylemek mümkündür. Diğer bir ifade ile gerçeğe uygun değer alım-satım süreçlerindeki gerçek fiyatın finansal tablolara yansması anlamındadır.

“Standart” kapsamında önem arz eden kavramlardan bir diğeri parasal kalem kavramıdır. Parasal kalem; bir işletmenin, nakit olarak alacağı (nakit tutar sabit olabileceği gibi, belirlenebilir bir tutarda olabilir) ya da nakit olarak ödeyecek olduğu varlık / borçlardır. “ (TMS 201, Madde: 8 Tanımlar). Parasal kalemlerin en temel özelliklerinden bir tanesi, belirlenmiş bir tutara sahip olacak hakkı ya da ödeme yükümlülüğü taşıyor olmasıdır. Standart kapsamında parasal kalemlere ve parasal kalemlerin tersi niteliğini taşıyan parasal olmayan kalemlere ilişkin aşağıdaki örneklemeler yapılmıştır (TMS 21, Madde: 11);

- Nakit olarak ödenmesi gereken emekliliğe ilişkin tazminatlar, nakit olarak ödenmesi gereken ayrılan karşılıklar, ortaklara ödenmesi için ilgili hesaba alınmış temettüleri parasal kalem olarak kabul edilmektedir.
- Tutar farkı gözetmeksizin, varlık alımları ya da öz kaynak kalemlerine ilişkin alımlar parasal kalem olarak kabul edilmektedir.
- Şirketin mal ya da hizmet alımına ilişkin ödemiş olduğu tutarlar, maddi olmayan duran varlıklar kalemine ilişkin işlemler, stoklar kaleminde artışa neden olan işlemler parasal olmayan işlemler olarak kabul edilmektedir.

“Standart” kapsamındaki önemli tanımlamalarda son olarak üç tanıma değinilecektir. Bunlar yurtdışındaki işletme kavramı, grup kavramı ve yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım kavramıdır. Bu üç kavram TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı kapsamında aşağıdaki gibi tanımlanmıştır (Resmi Gazete, 2005):

- Yerel sınırlar dışında, raporlama para biriminden farklı olarak faaliyette bulunan ülke sınırları içerisinde yer alan grup şirketi yurt dışındaki işletme olarak kabul edilir.
- Ana şirkete bağlı, ortaklıkların, iştiraklerin tamamı grup olarak tanımlanır
- Bir şirketin yurt dışındaki işletmesi olarak tanımlanan şirketine var olan net aktifler içerisinde ana şirketin sahi olduğu pay, yurt dışındaki işletmede var olan net yatırım olarak adlandırılır.

3.4. Yabancı Paraya Dayalı İşlemleri Muhasebeleştirilmesi Ve Yeniden Değerleme İşlemi

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında yer alan önemli kavramları detaylandırdıktan sonra, standart kapsamında çerçevesi çizilen muhasebe işlemlerinin örnekler ile detaylandırılmasında fayda vardır. Bu kapsamda öncelikle yabancı paraya dayalı işlemlerin, TMS 21 Standardı kapsamında ilk kez muhasebeleştirilmesine değinilecektir.

3.4.1. Standart kapsamında ilk muhasebeleştirme

“Standart” kapsamında yabancı paraya dayalı bir işlemin standart kapsamında ilk defa muhasebeleştirilmesine ilişkin olan hüküm aşağıdaki gibi özetlenebilir (Resmi Gazete, 2005);

- Yabancı paralı bir işlem muhasebe kayıtlarına ilk defa alındığında geçerli para biriminden kayıt altına alınır.
- Geçerli para biriminin hesaplanması, yabancı para birimindeki işlemin mevcut tutarına işleme ilişkin tarihte açıklanan geçerli kurun uygulanması sureti ile bulunur.

“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”

Bu tanımlamadan yola çıkarak; yabancı paralı bir işlemin ilk defa kayda alınması esnasında uygulamada;

- Yabancı paraya dayalı işlemler işlem ya da teslim tarihinde geçerli olan TCMB döviz alış ya da döviz satış kurları kapsamında kayda alınabilir,
- Banka kanalı ile gerçekleştirilen yabancı paraya dayalı bir işlem, banka tarafından uygulanan kur esas alınarak kayda alınabilir,
- Döviz bürolarında yapılan işlemler, (döviz alış, döviz satış, arbitraj gibi) döviz bürolarında esas alınan kur kapsamında kayda alınabilir (Örten ve diğerleri, 2013: 331).

Uygulamada yapılan işlemlerin ilk muhasebeleşmesine ilişkin örnekler ile konuyu pekiştirmekte yarar vardır.

Örnek 1: Bir holding şirketi, 01.Ekim. 2016 tarihinde %61'ine sahip olduğu bir bağlı ortaklığının nakit ihtiyacını karşılamak için USD 1.000.000.- tutarında nakit borç aktarımı gerçekleştirmiştir. İşlem banka kanalı ile yapılmıştır.

Standart kapsamında bu işleme ilişkin ilk muhasebeleşmede 1 USD = 3,000 TL kuru kullanılmıştır.

USD 1.000.000.- x 3,000 = 3.000.000.- TL olacaktır. Bu durumda ilk muhasebeleşme aşağıdaki gibidir;

Tarih: 01.Ekim. 2016

133. BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR	3.000.000.- TL
102. BANKALAR	3.000.000.- TL

Örnek 2: ABC İşletmesi, piyasaya olan ticari nitelikteki borçlarını ödemek için bankada mevcut USD 250.000.-'ını Türk Lirasına dönecektir. Şirket döviz satış işlemine ilişkin olarak banka ile görüşmüş ve banka işleme ilişkin döviz kurunu 1 USD = 3,000 TL olarak belirlemiştir. Şirket işlemi 05.10.2016 tarihinde belirlemiştir.

Şirket bu işleme ilişkin ilk muhasebeleşirmeyi yaparken, banka tarafından verilen kuru esas alacaktır. Bu işlemde TCMB tarafından açıklanan döviz kurları kullanılmayacaktır, çünkü şirket kayıtlarında USD 250.000.-'ın Türk Lirası değeri ile banka kayıtlarındaki USD 250.000.-'ın Türk Lirası değeri eşit olmalıdır. Diğer bir ifade ile burada parasal bir kalem için, iki tarafın üzerinde mutabık kaldığı gerçeğe uygun değer kullanılacaktır. İşleme ilişkin muhasebeleşme aşağıdaki gibidir;

Tarih: 05.Ekim. 2016

102. BANKALAR	750.000.- TL
102.01. Ticari Mevduat Hesabı (X Bankası)	
102. BANKALAR	750.000.- TL
102.02. Döviz Tevdiat Hesabı(X Bankası)	

3.4.2. Dönem sonunda oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi

Standart kapsamında dönem sonu işlemleri kapsamında yabancı para birimine dayalı işlemlerin değerlendirme esasları ve değerlendirme sonucunda ortaya çıkan kur farklarının finansal tablolara yansıtılması da ele alınmıştır. Standart kapsamında değerlendirme işlemleri sonucunda oluşan kur farklarının hangi finansal tabloya hangi hesap kalemi üzerinden yansıtılması gerektiğine ilişkin hükümler mevcuttur. Bu hükümler, bilanço tarihi itibarıyla yapılan değerlendirme işlemlerinin parasal kalem olması ya da parasal olmayan kalem olması noktasında farklılık göstermektedir. Dolayısıyla, değerlendirme işlemleri esnasında öncelikle parasal kalem – parasal olmayan kalem ayrımının doğru yapılması gerekmektedir.

3.4.2.1. Parasal kalemlerin dönem sonu değerlemesi ve oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi

Parasal kalemlerin değerlemesine ilişkin olarak standartta; “*Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir*“ (TMS 21, Madde 21 (a)) ibaresi yer almaktadır. Parasal kalemlerin değerlemesi kapsamında oluşan kur farkları; - yurtdışındaki bir işletmedeki net yatırımın parçasını teşkil eden (oluşan kura ilişkin farklar hariç tutularak) kar/zarar hesaplarında muhasebeleştirilir. Dolayısıyla parasal kalemlere ilişkin değerlendirme işlemleri ve oluşacak kur farklarına ilişkin olarak aşağıdaki çıkarımları yapmak mümkündür;

- Bilanço aktifinde yer alan; kasa, banka, senetli alacaklar, senetsiz alacaklar ile bilanço pasifinde yer alan; krediler, borçlar (ticari borçlar), finansal nitelikli diğer borçlar parasal kalem niteliğini taşımaktadırlar. Bu kalemlerde oluşan kur farkları Standart kapsamında kar/zarar hesabında muhasebeleştirilir.
 - Banka ve kasada yer alan nakdin değerlendirilmesi sonucunda oluşan kur farkları lehte ise kur karları, lehte değil ise kur zararları hesabında muhasebeleştirilir
 - Kredilere ilişkin değerlendirme sonucunda oluşan kurdan kaynaklı farklar kur kârı hesabında muhasebeleştirilir ancak, aleyhte çıkan kur farkları 780: Finansman Giderleri hesabında muhasebeleştirilerek, Finansman Giderleri hesap kalemi altında takip edilir.
- Bilanço aktifinde yer alan verilen avans kalemlerinin değerlemesinde avansın niteliği önem arz etmektedir. Şayet bir avans eğer, mal mukabili olarak ödenmek zorunluluğu taşıyor ise, değerlemeye tabi bir varlık olarak kabul edilmez ve ilk muhasebeleştirilmesinde kullanılan döviz kuru karşılığı fonksiyonel para birimi olacak şekilde bilançoda takip edilir. Ve fakat verilen sipariş avansları hesabı, cari hesap gibi çalışıyor ise (yani bir süreklilik arz ediyor ise) parasal kalem

statüsünü kazanır ve o zaman tıpkı bankalar, kasa gibi değerlendirilir. Oluşan kur farkları, lehte ise 646: Kambiyo Karları hesabında, aleyhte ise 656: Kur Zararları hesabında muhasebeleştirilir.

Örnek: X Anonim Şirketi, ABC Bankasından 01.10.2016 tarihinde USD 5.000.000.- Ana Para tutarında bir Döviz Kredisi kullanmıştır. Bu krediye ilişkin olarak ilk muhasebeleşme ve dönem sonu (bilanço tarihindeki)değerleme işlemleri aşağıdaki gibi olmuştur.

(i) Kredinin ilk defa muhasebeleştirilmesi

Merkez Bankası Döviz Alış Kuru 1 USD = 3,000 TL'dir.

ABC Bankası Makas Kuru 1 USD = 3,2000 TL

İlk muhasebeleştirme işlemi sırasında hangi kurun tercih edilmesi önemli bir noktadır. Çünkü bu noktada, dönem sonu değerlemesi kapsamında oluşacak kur farklarının hacmi etkilenmektedir. Türk Parasının Kıymetini Koruma Kanunu kapsamında, Türkiye'de mukim bir bankadan kullanılan banka kredileri, işlem tarihinde banka tarafından belirlenen bir makas kuru ile (al / sat kuru olarak da tabir edilmektedir) Türk Lirası'na çevrilmekte ve çevrilen Türk Lirası karşılığı yine aynı kurdan dövize çevrilmektedir. Dolayısıyla, ilk muhasebeleştirme esnasında, banka ile mutabık kalınan makas kuru üzerinde kredi kayda alınacaktır. Diğer bir ifade ile kredi gerçeğe uygun değer üzerinden kayıt altına alınacaktır.

Tarih: 01.Ekim. 2016

102. BANKALAR	16.000.000.- TL
300. BANKA KREDİLERİ	16.000.000 TL
300.02 Döviz Krediler	
(Ana Para: USD 5.000.000)	

Bilanço tarihinde TCMB tarafından açıklanan döviz alış kuru, değerlemeye esas kur olarak kabul edilmiştir.

Krediye ilişkin işlem aşağıdaki gibi gerçekleştirilecektir.

1 USD = 3,45 TL (31.12.2016 tarihli tahminin kur)

USD 5.000.000.- Ana Paranın 31.12.2016 tarihinde değeri;

USD 5.000.000.- x 3,45 = 17.250.000.- TL olarak oluşacaktır.

Kredinin işlem tarihindeki Türk Lirası karşılığı ile bilanço tarihindeki değerlenmiş Türk Lirası karşılığı arasında 1.250.000.- TL aleyhte kur farkı oluşmuştur. Bu kur farkının muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Tarih: 31.Aralık. 2016

780. FİNANSMAN GİDERLERİ	1.250.000.- TL
300. BANKA KREDİLERİ	1.250.000.- TL
300.02 Döviz Krediler	
(Ana Para: USD 5.000.000)	

Bu kredi kapsamında aleyhte oluşan kur farkı gelir tablosuna direkt olarak yansımamaktadır. Dönem kapatma işlemleri sürecinde, 7'li grup hesaplarının kapatılmasına müteakip 660 – Kısa Vadeli Finansman Giderleri hesabında gelir tablosuna yansıtacaktır.

3.4.2.2. Parasal olmayan kalemlerin dönem sonu değerlemesi ve oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi

Parasal olmayan kalemlerin değerlemesi ve oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi noktasında önemli olan noktalar aşağıdaki gibidir;

- Parasal olmayan kalem olarak kabul edilen hesap kalemleri; maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, finansal duran varlıklar ve 5'li grupta yer alan öz sermaye hesaplarıdır. (Hisse senedi ve tahviller hariç)
- Maddi duran varlıkların değerlemesi sürecinde maliyet bedeli ölçüsü değerlendirme kapsamında tercih ediliyor ise, bilanço tarihindeki dönem sonu kur kapsamında maddi duran varlıklar ve ilgili amortismanları değerlendirilecektir. Dolayısıyla, hem amortisman hem de maddi duran varlık değerlendirildiği için nette bir kur farkı oluşmayacaktır. Bu nedenle uygulamada, maddi duran varlıklara ilişkin maliyet bedeli ölçüsünü kabul etmiş şirketlerin maddi duran varlıklarını ve bu varlıklara ilişkin amortismanları değerlemeye tabi tutmadığı bilinmektedir. Ancak, eğer şirket, maddi duran varlıkları için “yeniden değerlendirme” ölçüsünü belirlemiş ise, bu noktada, bilanço tarihinde oluşan yeniden değerlendirme artışlar, yeniden değerlendirme artışı hesabında finansal tablolara yansıtılacaktır ve bu noktada TMS 36: Varlıklar Değer Artışı standardı kapsamında işlem yapılacaktır.

Parasal olmayan hesap kaleminin değerlemesine ilişkin olarak Özerhan ve Yanık (2015) tarafından açıklanmış olarak anlatılan aşağıdaki örneğin incelenmesi yararlı olacaktır.

Örnek: Türkiye’de faaliyette bulunan A İşletmesinin geçerli para birimi TL’dir. İşletme 1 Mart 2008 tarihinde yurt dışındaki bir işletmeden bedeli bir yıl sonra ödenmek üzere makine satın almıştır. Makinenin maliyet bedeli 10.000 \$’dır. İşletme maddi duran varlıklarını maliyet modeline göre değerlemektedir (Özerhan ve Yanık, 2015: 728-729).

a) makinenin satın alınması işleminin muhasebe kayıtları

Tarih: 01.Mart. 2008

253. TESİS MAKİNE CİHAZLAR	13.000.-TL
336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 10.000\$ x 1,3 = 13.000.-TL	13.000.- TL

b) dönem sonunda yapılacak değerleme işlemine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

Tarih: 31.Aralık. 2008

780. FİNANSMAN GİDERLERİ <i>Kur Farkları</i>	2.000.-TL
336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 10.000\$ x (1,5- 1,3) = 2.000.-TL	2.000.- TL

c) işletmenin 2009 yılı şubat ayında borcunu ödemesi durumunda (borç ödeme tarihindeki kur; 1 \$ = 1,8 TL) aşağıdaki muhasebe kayıtları oluşacaktır.

Tarih: 28.Şubat. 2009

336. DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	15.000.- TL
780. Finansman Giderleri <i>Kur Farkları</i>	3.000.- TL
102.BANKALAR 10.000\$ x (1,8- 1,5) = 3.000.-TL 10.000\$ x (1,8) = 18.000.-TL	18.000.- TL

Yukarıdaki örnekte, bilanço tarihinde ve ödeme tarihinde oluşan toplam 5.000.- TL değerindeki kur farkının 780- Finansman Giderleri hesabında muhasebeleştirildiği görülmektedir. Kur farkının finansman işlemi ile direkt olarak ilgili olmasından dolayı, finansman giderleri altında kur farkları hesabında takip edilmesi gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2015:729).

Maddi duran varlıklara ilişkin oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak yine Özerhan ve Yanık 2015: 732-734 tarafından uygulanan bir örneğin incelenmesinde fayda vardır. Konu örnek aşağıdaki gibidir (Özerhan ve Yanık, 2013: 732-734);

Örnek: İşletme 1 Ocak 2008 tarihinde yurt dışından bir makine satın alıyor. Makinenin maliyet bedeli 20.000.- \$'dır. Makine %20 oranında amortismanına tabi tutulacaktır.

İşlem tarihindeki kur : 1\$ = 1,2 TL

Kapanış kuru : 1 \$ = 1,5 TL

İşletme makineler sınıfını değerlemede yeniden değerlendirme modelini kullanmaktadır. 31.12.2008 tarihinde makine yeniden değerlemeye tabi tutulmuştur. Bu değerlendirme sonucunda makinenin maliyet bedelinin 25.000 \$.- olduğu tespit edilmiştir.

- a) Yeniden değerlendirme modeline göre değerlemeye ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir;

253.TESİS MAKİNE CİHAZLAR	13.500.- TL
257. BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.700.- TL
<i>Değer artışı 1.200</i>	
<i>Kur farkı 1.500</i>	
522. MDV YENİDEN DEĞ.ARTIŞI	10.800.- TL
<i>Değer artışı 6.000</i>	
<i>Kur farkı 4.800</i>	

Yukarıda yer hesap kayıtlarına ilişkin hesaplamalar aşağıdaki gibidir;

- Dönem sonu kapanış kuru olan 1,5 TL ile hesaplanarak makine bedelinin 25.000.- \$ x 1,5 TL = 37.500.-TL olduğu hesaplanmaktadır.
- Makinenin bedelinin Türk Lirası karşılığı olan 37.500.- TL – 24.000.- TL = 13.500.-TL'nin makineler hesabına ilave edilmesi gerekmektedir.

Tarihi maliyet yöntemi esas alınarak hesaplanan birikmiş amortisman tutarının da yeniden değerlendirilen değer üzerinden düzeltilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda birikmiş amortisman hesabı $37.500 \times \%20 = 7.500$.- TL olarak oluşacaktır. 7.500.- TL ile 4.800.- TL arasındaki fark olan 2.700.- TL'nin;

- \$ x 1,2 = 1.200 TL değer artışından kaynaklı farkı
- \$ x 1,5 = 1.500 TL ise kur işleminden kaynaklı farkı ifade etmektedir
- Dolayısıyla makineler hesabında ortaya çıkan genel artışın;
 - 5.000 \$ x 1,2 = 6.000 TL'si değer artışından kaynaklı fark
 - 5.000 \$ x 1,5 = 7.500 TL ise kur işleminden kaynaklı fark olarak ortaya çıkmaktadır.

3.4.3. Standart kapsamında finansal tabloların çevrilmesi

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı daha öncede belirtilmiş olduğu gibi yalnızca kur farklarının hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi ile ilgili olan bir standart değildir. “Standart”, yerli para cinsinden ya da geçerli para cinsinden düzenlenmiş finansal tabloların yabancı para cinsine çevrilmesini de kapsamaktadır.

Finansal tabloların çevrilmesi kapsamında uygulanan dört temel yöntem olduğu bilinmektedir. Bu yöntemlerden ilki cari ve cari olmayan yöntem olarak adlandırılmaktadır. Konu yöntem kapsamında, cari kalem olarak kabul edilen kalemler,

bilançonun oluşturulduğu tarihte geçerli olan kur ile cari kalem olarak kabul edilmeyen diğer kalemler ise, kalemi oluşturan işlemin gerçekleştiği tarihteki kur ile yabancı paraya çevrilmiştir.

Finansal tabloların çevrilmesi sürecinde kullanılan bir diğer yöntem, parasal ve parasal olmayan yöntem olarak adlandırılmaktadır. Konu yöntemin temelinde finansal tabloları oluşturan kalemlerin parasal olup olmadıklarının tespiti yatmaktadır. Bu yöntemde göre, parasal kalem olarak nitelendirilen kalemler, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur esas alınarak yabancı paraya çevrilmiştir. Diğer kalemler ise finansal tabloların ait olduğu yıla ilişkin ortalama kur kullanılmak suretiyle yabancı paraya çevrilmiştir.

Finansal tabloların yabancı paraya çevrilmesi sürecinde geçerli olan bir diğer yöntem, geçici yöntem ya da geleneksel yöntem olarak adlandırılan yöntemdir. Bu yöntemde, bilanço kalemleri içerisinde maliyet bedeli ile kayda alınmış olan kalemler, işlem tarihindeki kur ile piyasa değeri ya da net gerçekleşebilir değer ile kayda alınmış olan kalemler bilanço tarihinde esas olan cari kur kullanılmak sureti ile yabancı paraya çevrilmiştir (Dabbaoğlu, 2007).

Finansal tabloların yabancı paraya çevrilmesi sürecinde diğer bir yöntem dönem sonu kur yöntemi olarak adlandırılan çevrim yöntemidir. Bu yöntem kapsamında öz kaynaklar hesap grubu haricindeki diğer hesap gruplarına ait bilanço hesapları dönem sonunda geçerli olan kur ile yabancı paraya çevrilmiştir. Öz kaynaklar hesap gurubu içerisinde yer alan bilanço hesapları ise dönem karı hesabı dışında kalanlar işlem tarihindeki kur ile dönem karı hesap kalemi ile bilançonun ait olduğu yılda ortaya çıkan ortalama kur ile yabancı paraya çevrilmiştir (İYMMO, 2012).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI KAPSAMINDA KUR FARKLARININ RAPORLANMASINA İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA

TMS 21 standardı kapsamında kur değişimlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik olarak yürütülen uygulama çalışmasında, Ankara’da mukim bir inşaat şirketinin finansal verileri kullanılmıştır. Gizlilik politikası nedeni ile isminin açıklanmasını istemeyen inşaat şirketinin muhasebe departmanından elde edilen finansal veriler kapsamında TMS 21 standardının şirket finansal verileri kapsamında uygulaması yapılmıştır. Analize konu olan veriler, şirketin muhasebe bölümünden temin edilen muavin raporlar ve mizan raporları kapsamındadır ve 2015 yılı hesap dönemine aittir.

TMS 21 standardının bilanço uygulamaları kapsamında, bilançoda yer alan hesap gruplarına ilişkin kur farkı işlemleri incelenmiştir. Uygulamaya konu şirket olan X A.Ş.’nin bilançosunda yer alan ve dövizli işlem içeren ilk hesap kalemi kasa hesabıdır.

X A.Ş.’nin Türk lirası kasa hesabı haricinde, Amerikan Doları kasası ve Euro Kasası bulunmaktadır. Kasalarda gerçekleşen işlemlere ilişkin özet bilgiler aşağıdaki gibidir:

Tablo 3. 100.02.01 – USD Kasa / 2015 Yılı Hesap Özeti

İşlem	Döviz Borç (USD)	Döviz Alacak (USD)
İş Avansı İadeleri	1. 640.-	-
Verilen İş Avansları	-	3.999.-
Talimatlı Nakit Ödemeler	85.000.-	-
Döviz Bozdurma	-	65.000.-
Kasa Nakit Çekim	10.000.-	-
Toplam	96.640.-	68.999.-

X A.Ş.'nin genel muhasebe politikası kapsamında USD kasa hesabına ilişkin değerleme işlemleri incelendiğinde, şirketin, Mart-2015, Nisan-2015, Mayıs-2015, Haziran-2015 ve Aralık 2015 dönemlerinde kur değerlemesi yaptığı görülmüştür.

Tablo 4. 100.02.01 – USD Kasa / Kur Değerlemesi Tutarları

Dönem	Kur Farkı (TL)	Kar / Zarar Durumu
Mart-2015	4.921,50	Kur Karı
Nisan-2015	4.660,80	Kur Karı
Mayıs-2015	343,06	Kur Zararı
Haziran-2015	1.584,87	Kur Karı
Aralık-2015	7.156,19	Kur Karı

Bilindiği gibi, kur değerlemesi esasen, Türk mevzuatına göre üçer aylık geçici vergi dönemlerinde mutlak surette yapılmalıdır. Bu noktada, her ne kadar nihai sonuç – yılsonunda kur kar / zarar hesabında yer alan kasa hesabı değerlendirme farkı – doğru dahi olsa, dönemsellik ilkesi gereği, Eylül-2015 döneminde kur değerlendirme yapılmamış olması doğru bir yaklaşım olmamıştır. Ve ayrıca, şirketin genel muhasebe politikası, kasa hesaplarının aylık olarak değerlendirilmesi ise de; Haziran ayından sonra aylık değerlendirme işlemi yapılmaması şirketin muhasebe politikasında tutarsızlık yaratmıştır.

X A.Ş.'nin kur farkı hesapları;

✓ 646.01-kur karları

✓ 656.01-kur zararları

Şeklinde. Bu hesaplara ilişkin 2015 yılı muavinleri incelendiğinde, USD kasa hesabında oluşan kur karlarının 646.01-kur karları hesabına alacak kaydedildiği ve 100.02.01 USD kasa hesabında oluşan kur zararının, 343,06 TL, 656.01-kur zararları hesabına borç kaydedildiği görülmüştür.

X A.Ş.'nin kasa hesaplarına ilişkin uygulamaları TMS 21 kapsamında doğru kabul edilebilir. Çünkü bilindiği gibi TMS 21 parasal kalemlerde ki kasa da bir parasal kalem olarak kabul edilmektedir, oluşan kur farkları kar / zarar hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.

Tablo 5. 100.02.02 – Eur Kasa / 2015 Yılı Hesap Özeti

İşlem	Döviz Borç (USD)	Döviz Alacak (USD)
Açılış Fişi	1.608,25	-
Kasa Nakit Çekim	20.000,00	-
Toplam	21.608,25	-

100.02.02-Euro kasa hesabının yıl içerisinde sadece bir kere işlem gördüğü görülmektedir. 26.02.2015 tarihinde konu kasaya € 20.000.- nakit çekimi yapılmıştır. Yapılan bu işlem ile açılış bakiyesinin toplamı olan € 21.608,25 tıpkı USD kasa işlemlerinde olduğu gibi, Mart-2015, Nisan-2015, Mayıs-2015, Haziran-2015 ve Aralık 2015 dönemlerinde kur değerlemesine tabi tutulmuştur. Bu noktada, X A.Ş.'nin dönemsellik ilkesinden uzaklaşmış olduğu ve geçici vergi dönemlerinde yapılması beklenen kur değerlendirme işlemini, Eylül 2016 dönemi için yapmamış olduğu bir kere daha görülmektedir. Ve fakat, nihai sonuç, yani Euro kasa için gerçekleşen kur farkı değerlerinin yıl sonunda kur kar / zarar hesaplarındaki kümülatif tutarları değişmemektedir. Bu noktada, parasal bir kalem olarak kabul edilen kasa hesabının değerlemeye ilişkin kur farklarının, X A.Ş. tarafından kur kar / zarar hesaplarına; yani 646.01-kur karları ve 656.01-kur zararları hesapları, muhasebeleştirildiği görülmektedir.

X A.Ş.'nin 2015 yılı hesap döneminde değerlemeye konu bir diğer hesabı; 101.20.02.13 kodlu vadeli Euro çekler hesabıdır. Bu hesaba ilişkin işlemler aşağıdaki gibidir;

- X A.Ş. 18.11.2016 tarihinde 22.01.2016 vadeli € 100.000.- tutarlı bir çek almıştır.
- X A.Ş. 18.11.2016 tarihinde 29.01.2016 vadeli € 100.000.- tutarlı bir çek almıştır.

Bu iki işleme ilişkin olarak hesapta sadece Aralık 2015’de yılsonu kur değerlemesi yapıldığı görülmektedir. Yapılan bu uygulama doğrudur ve değerlendirme kapsamında hesaplanan kur farkı rakamına ilişkin işlem aşağıdaki gibidir;

Tablo 6. 101.20.02.13 Euro Çekler Hesabı Değerleme Tablosu

Tarih	Döviz Tutar	TL Karşılığı	İşlem Kuru	İşlem	Yıl Sonu Kur	Değerlenmiş TL Karşılığı	Oluşan Kur Farkı
18.11.2016	100.000,00	306.130,00	3,0613	Vadeli Çek Alış	3,1776	317.760,00	11.630,00
18.11.2016	100.000,00	306.130,00	3,0613	Vadeli Çek Alış	3,1776	317.760,00	11.630,00
	200.000,00	612.260,00				635.520,00	23.260,00

Yukarıda görüldüğü gibi, Euro çekler hesabına ilişkin oluşan lehte kur farkı 23.260.- TL’dir ve bu tutarın, 646.01 hesapta muhasebeleştirildiği görülmektedir. Yapılan bu uygulama, parasal bir kalem olarak kabul edilen çekler hesabı için doğru bir uygulamadır. Bu noktada, X A.Ş.’nin bu hesaba ilişkin olarak yapmış olduğu diğer bir işleme ilişkin bilgi vermekte yarar vardır. Bilindiği gibi, vadeli çekler, yıl sonu itibariyle, ya da diğer bir ifade ile bilanço günü itibariyle alacak senedi hükmü taşımaktadır. Dolayısıyla, 101 hesapta muhasebeleştirilen vadeli çeklerin, bilanço günü itibariyle alacak senetleri hesabına virman yapılması gerekmektedir. Bu gerekliliğin X A.Ş. tarafından yerine getirildiği görülmektedir. X A.Ş., vadeli çeklerinin Euro tutarlarını

ve değerlenmiş Türk lirası karşılıklarını 31.12.2015 tarihi itibariyle 121 hesaba virmanlamıştır.

Bilançoda yer alan ve parasal kalem niteliği taşıyan bir diğer hesap kalemi 102-Bankalar hesap kalemidir. Bu hesap kaleminde yer alan dövizli işlemlere ilişkin kur farklarının gelir tablosunda yer alan 646 ve 656 hesaplara intikal etmesi gerekmektedir.

X A.ř.'nin farklı banka şubelerinde farklı döviz birimlerinde vadeli ve vadesiz hesapları bulunmaktadır. X A.ř.'nin USD cinsinden vadesiz banka hesap kodları ve açıklamaları aşağıdaki gibidir;

- 102.03.01.11: Akbank Nene Hatun şubesi
- 102.03.01.09: Teb Başkent Kurumsal şubesi
- 102.03.01.06: Yapı ve Kredi Bankası Balgat şubesi
- 102.03.01.05: Halk Bankası Anadolu Ticari şube
- 102.03.01.01: Akbank Yenişehir şube

Akbank Nene Hatun şubesi nezdindeki USD hesabına ilişkin işlemler ve bu işlemlere ilişkin olarak herhangi bir kur değerlemesi işlemi yapılmadığı görülmektedir. Hesaba ilişkin işlemler aşağıdaki gibidir;

- 11.05.2015 tarihinde hesap açılışı \$ 5.041.253,85
- 11.05.2015 tarihinde hesap virmanı \$ 5.041.253,85
- 14.07.2015 tarihinde hesap açılışı \$ 10.015.258,22
- 14.07.2015 tarihinde hesap virmanı \$ 10.015.258,22

Yukarıda yer alan işlemler kapsamında, Akbank Nene Hatun şubesi nezdindeki USD hesabında kur farkı yaratacak bir işlemin gerçekleşmediği ve bu nedenle kur değerlemesine ilişkin hesaplama yapılmadığı görülmektedir.

Teb başkent kurumsal şubesi nezdinde yer alan USD hesabının 2015 yılındaki ilk işlem tarihi 11.05. 2015'dir. Bu hesap yıl içerisinde farklı tarihlerde işlem görmüştür. X A.Ş.'nin bu hesaba ilişkin altıncı ayda ve yılsonunda değerlendirme yaptığı görülmektedir. Yapılan değerlendirme kapsamında oluşan kur farkları aleyhte çıktığı için 656-kur zararları hesabının borcunda muhasebeleştirilmiştir. Bu noktada, X A.Ş.'nin tıpkı kasa hesabında olduğu gibi dokuzuncu ayda kur değerlemesi yapmadığı görülmektedir. Her ne kadar nihai sonucu değiştirmiyor olsa da dönemsellik ilkesi gereği ve III. Geçici verginin doğru dönem karını / zararını temsil etmesi amacı ile dokuzuncu ayda da kur değerlendirme yapılması uygun olacaktır. Bu kapsamda, X A.Ş.'nin TEB başkent kurumsal şubesi nezdindeki hesabına ilişkin haziran, eylül ve yılsonu değerlemeleri bu uygulama kapsamında hesaplanmıştır;

Tablo 7. 102.03.01.09-Teb Başkent Kurumsal USD Hesap / Değerleme

Dönem	Dönem Sonu Bakiye USD	Dönem Sonu Bakiye TL Karşılığı	Dönem Sonu USD Kur	Değerlenmiş TL Karşılığı	Kur Farkı
Haz.15	161,23	1.111,92	2,68630	433,11	678,81
Eyl.15	6.185,05	18.101,17	3,04330	18.822,96	721,79
Ara.15	-	1.133,72	3,06130	-	1.133,72
					1.090,74

Yukarıda yer alan tabloda, konu hesap için oluşan kümülatif kur farkının 10.090,75 TL olduğu görülmektedir. Haziran ayında lehte 678,81 TL kur karı, Eylül ayında 721,79 TL aleyhte kur zararı ve Aralık ayında 1.133.72 TL lehte kur karı çıktığı

görülmektedir. Bu noktada, X A.Ş.'nin 646 ve 656 hesapları incelendiğinde, sadece Haziran 2015 ayında oluşan lehte 678,81 TL'lik kur karının ilgili hesaba alacak kaydedildiği görülmektedir. Şirket, Eylül döneminde değerlendirme yapmadığı ve konu hesabı haziran döneminden sonra sadece yılsonunda değerlediği için lehte oluşan kur farkı olan 411,93 TL yılsonunda 646 hesapta muhasebeleştirilmiştir.

Yürütülen uygulama kapsamında hesaplanan kur farkları ile X A.Ş.'nin 2015 yılsonu finansallarına yansıyan kur farkı rakamlarının karşılaştırılmalı tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 8. 102.03.01.09-TEB Başkent Kurumsal USD Hesap / Değerleme Karşılaştırma

Dönem	Uygulama Kur Farkı	X A.Ş. Kur Farkı
Haz.15	678,81	678,81
Eyl.15	- 721,79	0,00
Ara.15	1.133,72	411,93
Toplam	1.090,74	1.090,74

Yukarıdaki tablo incelendiğinde, eylül döneminde değerlendirme işlemi yapılmamasından dolayı 721,79 TL daha az kur zararı hesaplandığı görülmektedir. Diğer bir ifade ile eylül dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesinde dönem zararı 721,79 TL daha az ya da dönem karı 721,79 TL daha çok hesaplanmıştır.

X A.Ş.'nin 102.03.01.06: Yapı ve Kredi Bankası Balgat Şubesi nezdindeki USD hesabının 2015 yılındaki ilk işlem tarihi 30.04.2015'dir. Şirketin, bu hesabı, mayıs döneminde, haziran döneminde ve temmuz döneminde değerlemeye tabi tuttuğu görülmektedir. Temmuz döneminde değerlendirme yapılmasındaki temel neden, 30.07.2015 tarihli işlem sonrasında hesabın sıfır bakiye vermesidir. Temmuzdaki işlemten sonra hesabın bir daha işlem görmemesi nedeni ile yapılan bu uygulama doğru olarak kabul

edilebilmektedir. Ve fakat mayıs ara döneminde banka hesabının ters bakiye vermemiş olmasına rağmen değerlenmesi, diğer bankaların tamamında aylık değerlendirme işlemi uygulanmaması noktasında tutarsız bir uygulama olarak görülmektedir.

X A.Ş.'nin 102.03.01.06: Yapı ve Kredi Bankası Balgat Şubesi nezdindeki USD hesabında 2015 yılı için gerçekleşen kur farkı rakamları aşağıdaki gibidir;

Mayıs – 2015 kur farkı	: 277.060,61 TL kur zararı
Haziran – 2015 kur farkı	: 674.949,49 TL kur karı
Temmuz – 2015 kur farkı	: 0,25 TL kur karı

X A.Ş.'nin 102.03.01.05 kodlu Halk Bankası Anadolu Ticari Şube nezdindeki USD hesabına ilişkin 2015 yılında ilke işlem 03.03.2015 tarihinde gerçekleşmiştir. Bu tarihten itibaren hesap 11.05.2015 tarihine kadar aktif olarak çalışmıştır. 11.05.2015 tarihinde gerçekleşen işlem ile hesaba ilişkin bakiye sıfırlanmış ve hesap yılsonuna kadar bir kere daha işlem görmemiştir. Bu hesaba ilişkin olarak yürütülen değerlendirme çalışmaları incelendiğinde, hesabın Mart 2015 döneminde değerlendirildiği ve sonrasında bu hesapta oluşan tüm işlemlerin aynı tarihli olması neden ile tekrar değerlendirmediği görülmektedir. Mart 2015 döneminde oluşan kur farkına ilişkin hesaplama tablosu aşağıdaki gibidir;

Tablo 9. 102.03.01.05-Halk Bankası Anadolu Ticari Şube USD Hesap Değerleme

Dönem	Dönem Sonu Bakiye Usd	Dönem Sonu Bakiye TL Karşılığı	Dönem Sonu USD Kur	Değerlenmiş TL Karşılığı	Kur Farkı
Mar.15	0,00	40.800,00	2,6102	0,00	40.800,00

X A.Ş.'nin 102.03.01.01 hesap kodlu Akbank Yenişehir Şubesi nezdindeki USD hesabı 2015 yılı içerisinde en çok işlem gören USD banka hesabıdır. Bu hesaba ilişkin ilk işlem 01.01.2015 tarihli açılış fişi ile gelen bir önceki yıldan devir olan hesap kalanıdır. Hesaba ilişkin değerlendirme işlemleri incelendiğinde, gerek diğer banka hesapları ile yapılan değerlendirme işlemleri ile gerekse genel kabul görmüş uygulama ile önemli farklılıklar tespit edilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir;

- Hesaba ilişkin bazı aylarda (örneğin; Ocak 2015, Şubat 2015) aylık bazda değerlendirme işlemi yapılmıştır. Ve fakat hesabın geneli incelendiğinde her ay gerçekleştirilen bir değerlendirme işlemi görülmemektedir.
- Daha öncede belirtilmiş olduğu gibi, geçici vergi dönemlerinde dövizli işlemlere ilişkin değerlendirme işlemi yapılması gerekmektedir. Ve fakat X A.Ş.'nin Mart 2015 döneminde hesap kalanı olmasına rağmen değerlendirme işlemi yapılmadığı görülmektedir.

X A.Ş.'nin 2015 yılı içerisinde en fazla işlem gören konu hesabına ilişkin ay sonlarında ters bakiye oluşması durumu olmadığı tespit edilmiştir ve dolayısıyla, geçici vergi dönemlerinde (mart-haziran-eylül-aralık) kur farkı hesaplaması yapılarak, geçici vergiye esas gelir tablosuna gitmesi gereken kur farkı rakamları tespit edilmiştir. Konu hesaplamalar aşağıdaki gibidir:

Tablo 10. 102.03.01.01-Akbank Y.Şehir Şube USD Hesap / Değerleme

Dönem	Dönem Sonu Bakiye USD	Dönem Sonu Bakiye TL Karşılığı	Dönem Sonu USD Kur	Değerlenmiş TL Karşılığı	Kur Farkı
Mar.15	2.818,48	7.356,80	2,61020	7.356,80	0,00
Haz.15	5.049,44	13.564,31	2,68630	13.564,31	0,00
Eyl.15					-

	2.299.299,45	6.998.458,02	3,04330	6.997.458,02	1.000,00
Ara.15	109.009,66	316.956,49	3,06130	333.711,27	-
					16.754,78
					-
					15.754,78

X A.Ş.'nin bilançoda yer alan bankalar hesap kaleminde Euro para birimi ile işlem gören hesaplarının USD para birimli hesapları kadar büyük montanlı olmadığı görülmektedir. Bu noktada, şirketin yabancı para pozisyonunun USD para birimi cinsinden olduğunu aktif kalemler kapsamında söylemek mümkündür.

Euro para birimli bankalara ilişkin olarak yapılan değerlemeler kapsamında öncelikle 102.03.02.05 hesap kodlu Halkbank Anadolu Bulvarı nezdindeki hesap incelenmiştir. Bu hesapta, 2015 yılı içerisinde toplam üç kalem işlem gerçekleştiği ve bu işlemlerini tamamının 19.03.2015 tarihinde gerçekleştiği görülmüştür. Aynı tarihte gerçekleşen dövizli işlemlerden dolayı kar / zarara herhangi bir kur farkı rakamı yansımamıştır.

Euro para biriminden işlem gören bir diğer hesap 102.03.02.09 kodlu TEB Başkent Kurumsal şube nezdindeki hesaptır. Bu hesaba ilişkin olarak ilk işlem 26.05.2015 tarihinde gerçekleşmiştir ve hesap yıl içerisinde çeşitli tarihlerde işlem görmüştür. Hesaba ilişkin geçici vergi dönemlerinden sadece Haziran-2015 tarihinde ve yılsonunda değerlendirme yapılmıştır. Eylül-2015 döneminde değerlendirme yapılmamış olmasının nedeni Haziran ve Eylül ayları arasında hesapta işlem olmamasıdır. Bu kapsamda hesap açılış tarihinden itibaren geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan değerlendirme işlemlerine ilişkin tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 11. 102.03.02.09 – Teb Başkent Kurumsal Şube / Değerleme

Dönem	Dönem Sonu Bakiye	Dönem Sonu Bakiye TL	Dönem Sonu Kur	Değerlenmiş TL Karşılığı	Kur Farkı
-------	-------------------	----------------------	----------------	--------------------------	-----------

	USD	Karşılığı			
Haz.15	2.740,00	10.647,53	2,9822	8.171,23	2.476,30
Ara.15	-	158,37	3,1776	-	158,37
					2.634,67

Euro para birimi bazında işlem gören bir diğer hesap, 102.03.02.14 hesap koduna sahip Odeabank nezdindeki Euro hesabıdır. Bu hesabın ilk işlem tarihi 19.08.2015'dir ve hesap bu tarih haricinde işlem görmemiştir. Uygulamada hesaba ilişkin yılsonu değerlemesi yapılmış ve kur farkı rakamı 723,60 TL olarak bulunmuştur. Ancak, yapılması gereken, Eylül-2015 dönem sonu itibariyle hesabın değerlendirilmesi ve oluşacak olan 723,60 TL tutarındaki kur farkının üçüncü geçici vergi dönemi itibariyle kar/zarar hesaplarına intikal etmesidir. Bu durum muhasebenin dönemsellik ilkesi gereği önemlidir.

X A.Ş.'nin bankalar nezdindeki vadeli mevduatları incelendiğinde 102.05.01.05 hesap kodlu Halk Bankası Vadeli hesabının olduğu görülmüştür. Bu hesap bir önceki yıldan devir ile işlem görmüştür. Yıl içerisinde farklı tarihlerde işlem gören hesaba ilişkin kur farkı hesaplamalarının Ocak döneminde, mart döneminde, nisan döneminde ve mayıs döneminde hesaplandığı görülmektedir. Ay bazında yapılmamasına rağmen geçici vergi dönemleri itibariyle toplam nihai rakam açısından ele alındığında hesaplanan kur farklarının doğru dönemde kar/zarara yansıtıldığı sonucuna varılmıştır.

102.05.01.05 hesap kodlu Halk Bankası Vadeli USD hesabında ortaya çıkan kur farkları aşağıdaki gibidir:

Tablo 12. 102.05.01.05 – Halk Bankası Vadeli USD

Dönem	Oluşan Kur Farkı
-------	------------------

Ocak-15	3.780.130,55 TL / Lehte / 646 Hesap
Mart-15	2.613.668,66 TL / Lehte / 646 Hesap
Nisan-15	1.363.536,68 TL / Lehte / 646 Hesap
Mayıs-15	543.036,40 TL / Lehte / 646 Hesap

102.05.01.15 hesap kodlu Turkland Bakanlıklar Şubesi Vadeli USD hesabının ilk işlem tarihinin 04.12.2016 olduğu görülmektedir. Bu hesaba ilişkin aralık ayı boyunca gerçekleşen işlemler, yılsonu itibariyle geçerli olan TCMB Döviz alış kuru ile değerlendirilerek toplam 134.216,22 TL tutarında lehte kur farkı hesaplanmıştır. 102.05.01.15 kodlu hesabın kur açısından kar/zarara etkisi 134.216,22 TL olarak gerçekleşmiştir.

Vadeli hesaplar kapsamında Akbank nezdinde yer alan ve muhasebe sisteminde 102.05.02.01 hesap kodu ile kayıt altında tutulan hesap açılış fişi ile 2015 yılında ilk işlemi görmüştür. Yıl içerisinde farklı tarihlerde mevduat bağlanması ve bu mevduata ilişkin geri dönüşler kapsamında işlem gören hesaba ilişkin olarak muavin defter incelendiğinde, sadece yılsonunda kur farkı hesaplaması yapıldığı görülmektedir. Dönemsellik ilkesi gereği ve ara dönem finansal raporlama yapılması noktasında, dönemler itibariyle hesap kalanlarının değerlemeye tabi tutulması daha doğru bir yaklaşımdır. Aksi takdirde, kar / zarar hesaplarının tam anlamı ile gerçeği yansıttığının savunulması mümkün olmayacaktır.

Bilançonun pasif kalemleri incelendiğinde X A.Ş.'nin farklı hesap kalemlerinde dövizli işlemlere sahip olduğu görülmüştür. Bilançonun pasif kaleminde yer alan dövizli işlemlerin gerçekleştiği hesaplar;

- 320 – Satıcılar hesabı
- 301 – Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı
- 401 – Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı

Şeklindedir. Bu hesaplara ilişkin 2015 yılında gerçekleşen işlemler ve bu işlemlere ilişkin olarak X A.Ş. tarafından hesaplanan kur farklarına ilişkin değerlendirmeler aşağıdaki gibidir.

X A.Ş.'nin muhasebe departmanından elde edilen muavinler kapsamında Satıcılar ana hesap grubun altında sadece iki hesapta dövizli işlem olduğu görülmüştür. Bu hesaplar;

- 320.32.284 Kodlu – TMS End. Soğutma ve İşlem Tekn.San.Ltd.Şti
- 320. 35.120 Kodlu – Mercedes-Benz Finansman Türk A.Ş.

Hesaplarıdır. Her iki hesabında da Euro para birimi bazında işlem gördüğü görülmüştür.

320.32.284 kodlu TMS Ltd. Şti'ye ait hesapta gerçekleşen işlemler aşağıdaki gibidir;

- 16.09.2016 tarihinde X A.Ş. tarafından 14.000.- Euro tutarında ödeme yapılması,
- 25.11.2016 tarihinde TMS Ltd. Şti'den 33.040.- Euro fatura temin edilmesi
- 30.11.2016 tarihinde X A.Ş. tarafından 17.840.- Euro ödeme yapılması

Bu üç kalem işlem sonunda hesap kalanı, 1.420.- Euro olarak gerçekleşmiştir ve bu değer 2016 yılına taşınmıştır. Bu hesaba ilişkin olarak X A.Ş.'nin sadece yılsonunda kur değerlemesi yaptığı görülmektedir. Bu noktada altını çizmek gereken bir diğer önemli nokta vardır. Bilindiği gibi bilanço pasifinde yer alan hesaplara ilişkin ilk kayıtların alacak kaydı olması ve bu hesapların yılsonunda alacak kalanı vermesi

gerekmektedir. Ve fakat X A.Ş.'nin 16.09.2016 tarihinde yaptığı ödemedeki kaynaklı olarak konu hesabın 30.09.2015 tarihinde yani üçüncü geçici vergi dönemine, ara dönem finansal raporlama tarihine isabet eden tarihte, borç kalanı verdiği görülmektedir. Her ne kadar ana hesap kalemi 320-Satıcılar kapsamında ele alındığında hesap kalanı alacak bakiyesi olsa da alt hesaplar bazında da genel muhasebe kurallarına dikkat edilmesinin gerekli olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle, önerilen;

- 30.09.2015 tarihinde 320.32.284 hesap kodunda borç kalanı veren 14.000.-Euro'luk işleminin bilanço aktif hesaplarından olan 159-Verilen Sipariş Avansları hesabına aktarılması,
- 30.09.2015 tarihi itibarıyla 159-Verilen Sipariş Avansları hesabının değerlemeye tabi tutulması
- 26.11.2015 tarihinde TMS Ltd. Şti.'den gelen faturaya müteakip 159-Verilen Sipariş Avansları hesabında yer alan 14.000.- Euro'nun değerlendirilmiş Türk Lirası karşılığına isabet edecek şekilde 320.34.284 hesaba aktarılması

İşlemlerinin yapılmasıdır. Bu işlemler yapıldığında ortaya çıkacak olan kur farkı rakamları ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

	Döviz Bakiye	TL Karşılığı
159. VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 34.284. TMS Ltd. Şti.	14.000.- Euro	48.169,80 TL
320. SATICILAR 34.284. TMS Ltd. Şti.	14.000.- Euro	48.169,80 TL

30.09.2015 tarihindeki değerlendirme işlemi;

$$14.000.- \text{ Euro} \times 3,0430 = 47.896,80 \text{ TL}$$

47.896,80 TL – 48.169,80 TL = 273 TL (Kur Farkı)

Hesaplanan kur farkına ilişkin muhasebe kaydı da aşağıdaki gibi olacaktır;

Tarih: 30.09.2015

320. SATICILAR <i>Kur Farkları</i>	273 TL
646-KAMBIYO KARLARI	273 TL

Daha sonra, 26.11.2015 tarihinde TMS Ltd.Şti'den fatura gelmesine müteakip avans hesabında tutulan ödeme değerlendirilmiş TL karşılığı ile 320.32.284 hesaba intikal edecektir. Bu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

Tarih: 26.11.2015

320. SATICILAR 34.284. TMS Ltd. Şti.	47.896,80 TL
159.VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI 34.284. TMS Ltd. Şti.	47.896,80 TL

Bu işlemlerden sonra, gerçekleşen 17.840.-Eur tutarındaki ödemeden sonra hesaba ilişkin kebir hesabı TL para birimi cinsinden aşağıdaki gibi olacaktır.

47.896,80	101.109,01
55.193,39	
103.090,19	101.109,01
	1.981,18

Hesabın döviz kalanı olan 1.200 Euro'nun TL karşılığı olan 1.981,18 TL kapsamında hesap değerlemeye tabi tutulduğunda;

31.12.2015 tarihindeki değerlendirme işlemi;

1.200.- Euro x 3,0613 = 3.673,56 TL

1.981,18 TL – 3.813,12 = - 1.831,94 TL (Kur Farkı)

Şeklindedir. Dolayısıyla, 320.34.284 hesap için yılsonunda oluşan kur zararı 1.831,94 TL'dir. X A.Ş.'nin hesaplamasına bakıldığında bu hesaba ilişkin bulunan kur farkının 3.813,12 TL olduğu görülmektedir. X A.Ş. tarafından hesaba ilişkin virman işleminin yapılarak ters bakiyenin ilgili tarihte düzeltilmemesi nedeni ile tarafımdan hesaplanan kur farkı ile X A.Ş. tarafından hesaplanan kur farkında farklılaşma oluşmuştur.

X A.Ş.'nin bilançosunda yer alan diğer bir satıcılar alt hesabı; 320.35.120 hesap kodlu Mercedes-Benz Finansman Türk'e ait hesaptır. Bu hesabında Euro para birimi ile işlem görmektedir. Bu hesaba ilişkin muavin defter kayıtları incelendiğinde, hesaba ilişkin farklı tarihlerde işlem olmasına rağmen, hesabın hiç değerlendirilmemiş olmasıdır ve hesabın 01.11.2015 tarihinde 300 hesaba virmanlandığı görülmektedir. Hesap incelendiğinde, hesaba ilişkin gerçekleşen işlemlerin kredi masrafı, kredi faiz masrafı gibi açıklamalar ile gerçekleştiği görüldüğü için, X A.Ş.'nin kredi içerikli bu hesaba ilişkin yaptığı düzeltmenin yerinde olduğu sonucuna varılmıştır.

X A.Ş.'nin pasifinde takip ettiği kredilerin muavini incelendiğinde, var olan kredilerin tamamının Türk Lirasına endeksli olduğu görülmüştür. Dolayısıyla kredi yükü nedeni ile oluşan kur kar ya da zararının şirket finansalları üzerinde ayrıca bir etkisi bulunmamaktadır.

X A.Ş.’nin finansal tablolarında yer alan ve kur kar / zarar hesapları üzerinde etki sahibi olması beklenen bir diğer dövizli hesabı 301 – Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar Hesabı’dır. Bu hesaba ilişkin muavin defter kayıtları incelendiğinde hesabın dört temel alt hesap bazında takip edildiği görülmüştür. Bu alt hesaplar aşağıdaki gibidir;

- 301.01.01-Yapı Kredi Leasing: Alt hesapta 77245 numaralı ödeme planına bağlı finansal kiralama işlemleri takip edilmektedir.
- 301.01.02-Yapı Kredi Leasing: Alt hesapta 78385A numaralı ödeme planına bağlı finansal kiralama işlemleri takip edilmektedir.
- 301.01.03- Yapı Kredi Leasing : Alt hesapta 78385 numaralı ödeme planına bağlı finansal kiralama işlemleri takip edilmektedir.
- 301.01.04- Yapı Kredi Leasing : Alt hesapta 78385B numaralı ödeme planına bağlı finansal kiralama işlemleri takip edilmektedir.

Yapı kredi leasingden finansal kiralama yolu ile elde edilen ve ödeme planına bağlanan malzemelere ilişkin olarak işlem gören konu hesaplara ilişkin yılsonunda değerlendirme işlemi uygulanmıştır. 301 hesapta takip edilen finansal kiralama sözleşmelerinin geri ödemeleri 2015 yılı içerisinde yapıldığı için, hesap kalanı yılsonu itibariyle “0” Euro olarak oluşmuş ve değerlemeye esas orijinal döviz bakiyesi “0” olarak kabul edilmiştir.

Hesaba ilişkin değerlendirme işlemleri kapsamında X A.Ş.’nin finansal tablolarına yansıyan kar/zarar rakamlarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

Tablo 13. Finansal Kiralama İşlemleri / Değerleme

Hesap Kodu	TL Bakiye	Euro Bakiye	Kur	Kur Farkı
301.01.01	42.517,6	0,00	3,1776	-42.517,76
301.01.02	4.842,73	0,00	3,1776	-4.842,73

301.01.03	9.035,03	0,00	3,1776	-9.035,03
301.01.04	-3.282,28	0,00	3,1776	-3.282,28
Toplam				-53.113,24

X A.Ş.'nin finansal kiralama işlemine konu diğer ödeme planları uzun dönemli olduğu için 2015 yılında 401 hesapta takip edilmiştir. 401 hesapta takip edilen finansal kiralama işlemlerine ilişkin şirket tarafından yapılan yılsonu değerlendirmesi sonucu bazı alt hesaplara ilişkin bakiyelerin 301 hesaba virmanlanmasının gerekliliğine karar verilmiştir. Çünkü konu ödeme planları 2015 bilanço tarihi itibarıyla 1 yıl ve daha az bir süreyi kapsamaktadır. Bu virman işleminden önce şirketin 401 hesapta takip etmekte olduğu finansal kiralama işlemlerine ilişkin ödeme planı yükümlülükleri değerlemeye tabi tutulmuştur ve 301 hesaba virmanlanması gereken bakiyeler yılsonu itibarıyla değerlendirilmiş TL karşılıkları ile 301 hesaba virmanlanmıştır ve diğer hesaplarda değerlendirilmiş TL karşılıkları ile dönem sonu işlemlere tabi tutulmuştur.

X A.Ş.'nin 401 hesapta takip ettiği finansal kiralama borçlarına ilişkin olarak yapılan yılsonu değerlendirme işlemi ve bu işlemler kapsamında oluşan kur farklarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir.

Tablo 14. Uzun Vadeli Finansal Kiralama İşlemleri / Değerleme

Hesap Kodu	TL Bakiye	Euro Bakiye	Kur	Kur Farkı
401.01.01.01	668.828,22	233.946,00	3,1776	74.558,59
401.01.01.02	56.453,26	19.746,50	3,1776	6.293,22
401.01.02.01	383.041,67	124.013,88	3,1776	11.024,84
401.01.02.02	383.041,67	124.013,88	3,1776	11.024,84
401.01.02.03	160.375,96	51.923,45	3,1776	4.615,99
401.01.03.01	378.838,00	124.135,92	3,1776	15.616,30
401.01.03.02	378.838,00	124.135,92	3,1776	15.616,30
401.01.03.03	190.185,00	62.318,96	3,1776	7.839,73
401.01.04.01	407.449,19	124.093,68	3,1776	-13.29,11
401.01.04.02	407.449,19	124.093,68	3,1776	-13.29,11
401.01.04.03	306.411,02	93.321,26	3,1776	-9.873,38
Toplam				123.587,31

Bilançoda yer alan aktif ve pasif hesap kalemlerinin değerlemesine ilişkin olarak yapılan çalışmalar sonucunda, X A.Ş.’nin kur farkına ilişkin kar ve zarar hesaplarına yıl içerisinde giden rakamlar bulunmuştur. Şirketin kur farkı hesaplarında, uygulamada sık rastlanan bir durum olarak, dönemsel değerlendirme işlemlerinin haricinde oluşan kur farklarının olduğu da görülmektedir. Hesapların dönemsel değerlendirme işlemlerinden hariç olarak X A.Ş.’nin kur farkı hesaplarında aşağıdaki işlemlere ilişkin kur farklarının yer aldığı tespit edilmiştir;

- Türkiye’de mukim satıcılardan yapılan dövizli satışların ödenmesi esnasında ortaya çıkan kur farkına ilişkin düzenlenen satış faturalarının kayıtları
- Bankalarda gerçekleştirilen arbitraj işlemlerinde, işlem tarihinde oluşan kur farklarının işlem tarihi itibarıyla kayıt edilmesi,

Bu noktaya kadar dövizli hesaplara ilişkin hesaplanan kur farkları ve işlem tarihinde kur kar ya da zararı hesabına aktarılan kur farklarının toplandığı 646.01 ve 656.01 hesap kodlu kur farkları hesaplarının nihai bakiyelerini görmek için X A.Ş.’nin 2015 yılı ayrıntılı gelir tablosunu incelemek yararlı olacaktır.

Tablo 15. X A.Ş. Ayrıntılı Gelir Tablosu

A- BRÜT SATIŞLAR	18.985.230,50
1, Yurtiçi Satışlar	18.346.675,27
2, Yurtdışı Satışlar	0
3, Diğer Gelirler	1.638.555,23
B- SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	2.438.793,21
1, Satıştan İadeler (-)	124.096,22
2, Satış İskontoları (-)	2.289.496,99

3, Diğer İndirimler (-)	25.200,00
C- NET SATIŞLAR	183.546.437,29
D- SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	163.255.619,32
1, Satılan Mamuller Maliyeti (-)	0
2, Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	58.276.333,14
3, Satılan Hizmet Maliyeti (-)	104.979.286,18
4, Diğer Satışların Maliyeti (-)	0
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	20.290.817,97
E- FAALİYET GİDERLERİ (-)	9.858.577,94
1, Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0
2, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)	896.731,56
3, Genel Yönetim Giderleri (-)	8.961.846,38
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	10.432.240,03
F- DİĞER FAALİY, OLAĞAN GELİR VE KARLAR	24.278.635,45
1, İştiraklerden Temettü Gelirleri	0
2, Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri	0
3, Faiz Gelirleri	1.998.336,55
4, Komisyon Gelirleri	0
5, Konusu Kalmayan Karşılıklar	0
6, Menkul Kıymet Satış Karları	145.526,14
7, Kambiyo Karları	17.878.172,44
8, Reeskont Faiz Gelirleri	0
9, Enflasyon Düzeltmesi Karları	0
10, Faaliyetlerle İlgili Diğer Gelir ve Karlar	4.256.600,32
G- DİĞER FAALİYET, OLAĞAN GİDER VE ZARARLARI (-)	2.049.171,78
1, Komisyon Giderleri	0
2, Karşılık Giderleri	0

3, Menkul Kıymet Satış Zararları	0
4, Kambiyo Zararları	2.049.171,78
5, Reeskont Faiz Giderleri	0
6, Enflasyon Düzeltmesi Zararları	0
7, Diğer Olağan Gider ve Zararlar	0
H- FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	167.619,99
1, Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	167.619,99
2, Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	0
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	32.494.083,71
I- OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	11.704.733,04
1, Önceki Dönem Gelir ve Karları	0
2, Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	11.704.733,04
J- OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	560.195,68
1, Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	0
2, Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)	48.403,69
3, Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)	511.791,99
DÖNEM KAR'I VEYA ZARARI	43.638.621,07
K- DÖNEM KAR'I VERGİ VE DİĞER YASAL YÜK, KARŞILIK, (-)	8.860.126,71
DÖNEM NET KAR'I	34.778.494,36

Yukarıda yer alan 01.01.2015 – 31.12.2015 arası dönemi kapsayan 2015 yılı gelir tablosunda yer alan kambiyo karları ve kambiyo zararları hesaplarında, X A.Ş.'nin bilanço kalemlerine ilişkin yaptığı değerlemelerin sonuçları görülmektedir. Bu kapsamda finansal raporlama standartları kapsamında X A.Ş.'nin bağlı ortaklıklarının da konsolide edildiği gelir tablosunun incelenmesinde yarar vardır. Beklenen, solo gelir tablosunda yer alan kur farkı rakamlarından daha yüksek bir rakamın oluşmasıdır. Bu beklentinin nedeni tam konsolidasyon yöntemi ile X A.Ş.'nin konsolide finansal tablolarına dahil olan bağlı ortaklıkların (kontrol gücüne sahip olunan) taşıdıkları kur

farkı rakamlarıdır. Öz sermaye yöntemi ile konsolide olan grup şirketlerine ilişkin finansal sonuçlar direkt olarak ilgili hesap kalemlerine yansımadağı ve bu şirketlere ilişkin faaliyet sonuçları tek bir kalem olarak gelir tablosu özelinde yer aldığı için, finansal raporlama standartları kapsamında yapılan raporlamada, kur farkları üzerinde etkilerinin olmayacağı düşünülmektedir. Finansal raporlama standartları kapsamında çıkartılan kar veya zarar tablosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 16. X A.Ş Kar veya Zarar Tablosu

Kar veya Zarar	
Hasılat	357.524.483
Satışların Maliyeti (-)	-271.081.574
Ticari Faaliyetlerinden Brüt Kar(Zarar)	86.442.909
Brüt Kar (Zarar)	86.442.909
Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri (-)	-7.398.168
Genel Yönetim Giderleri (-)	-11.177.595
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	0
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	14.862.862
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	-841.319
Esas Faaliyet Karı/Zararı	81.888.688
Öz Kaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar	-654.382
Finansman Gideri Öncesi Faaliyet Karı/Zararı	81.234.306
Finansman Gelirleri	20.424.689
Finansman Giderleri	-4.571.210
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri/Geliri	97.087.785
Dönem Vergi Gideri/Geliri	-18.852.809
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	-8.894.615
Dönem Karı / Zararı	-9.958.193

Dönem Kar-Zarar Dağılımı	78.234.976
Kontrol Gücü Olmayan Paylar	585.276
Ana Ortaklık Payları	77.649.700
Hisse Başına Kazanç	431
Seyreltilmiş Hisse Başına Kazanç	431
Diğer Kapsamlı Gelirler	
Tanımlanmış Fayda Planları Yeniden Ölçüm Kazançları / Kayıpları	-2.230.439
Kar/Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer İşlemler	446.088
Ertelenmiş Vergi Gideri/Geliri	446.088
Diğer Kapsamlı Gelir	-1.784.351
Toplam Kapsamlı Gelir	76.450.625

X A.Ş.'nin kar veya zarar tablosu incelendiğinde, kapsamlı gelir tablosunda yer alan kur farkı gelirleri ve kur farkı giderlerinin bu raporda yer almadığı görülmektedir. Bu durumun nedeni, finansal raporlama standartları kapsamında yapılan raporlamalarda uyulması gereken ilkelerin mevzuattaki raporlama ilkelerinden farklı olmasıdır. Finansal raporlama standartlarına uygun raporlama yapılırken, kur farklarının raporlanması noktasında aşağıdaki ilkelerin geçerli olduğu bilinmektedir;

- Sonuç hesapları ile ilişkilendirilen kur farkları eğer lehte ise yani kur karı oluşmuş ise, finansman gelirleri hesabında sınıflandırılmaktadır,
- Kısa vadeli ve Uzun vadeli Yabancı kaynak hesap gruplarında oluşan kur farkları aleyhte ise, finansman giderleri hesabında sınıflandırılmaktadır,
- Grup şirketlerini birbirlerinden olan alacaklarına ve birbirlerine olan borçlarına ilişkin dövizli işlem var ise ve bu dövizli işlemlerden kur farkı

doğuyor ise, her iki şirkette aynı grup için işlemde oluşan kur farkları karşılıklı olarak netleştirildikten sonra finansal raporlamaya dâhil edilir.

Bu ilkeler kapsamında, X A.Ş.'nin hesaplanan tüm kur karlarının ve tüm kur zararlarının finansman gelirleri ve finansman giderleri hesabında muhasebeleştirildiği sonucuna varılmıştır. Çünkü X A.Ş.'nin muhasebe departmanından elde edilen bilgiler kapsamında grup şirketler ile herhangi bir dövizli borç ya da dövizli alacak işleminin gerçekleşmediği görülmüştür. Dolayısıyla, kar veya zarar tablosunun oluşturulması durumunda grup şirketlerin karşılıklı işlemleri kapsamında silinecek bir kur farkı rakamı bulunmamaktadır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

TMS 21 standardı kapsamında, Ankara'da faaliyet gösteren bir şirketin muhasebe bölümlerinden temin edilen verilere dayanarak yapılan uygulamada varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ilişkin öneriler aşağıdaki gibidir;

- Bilindiği gibi, uygulamada, gerçekleşen dövizli bir işleme ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkları kar ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirilmek sureti ile dönemin finansal sonuçlarına yansıtılmaktadır. Diğer bir ifade ile kur farklarının ilgili dönemde finansal tablolara aktarıldığı bilinmektedir. TMS 21 standardının 29uncu maddesi kapsamında da bir dövizli işleme ilişkin kur farkları; dövizli işlemin bakiyesi sıfırlanıncaya kadar, yani kapatılma tarihine kadar, ilgili olduğu dönemde tahakkuk ettirilmelidir. Dolayısıyla, şirketlerin sahip oldukları dövizli varlıkları ya da borçları ilgili dönemlere tahakkuk ettirmesi gerekmektedir. X A.Ş.'nin finansal raporlama esasının yılsonu finansal raporlama olduğu görülmektedir. Finansal raporlama standartlarına göre tahakkuk ettirilen kur farklarının 31.12.2015 tarihine kadar yapılması ve bu tarihte finansal tablolara aktarılması şarttır. X A.Ş.'nin bu şartı yerine getirdiği görülmektedir. Ve fakat burada dikkati çekmek gereken bir nokta vardır. Her ne kadar Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yılsonu finansal raporlama yapıyor olsa dahi, Vergi Usul Kanunu hükümlerine de tabi olan bir şirket olduğu için, VUK hükümleri kapsamında beyan edilmesi gereken geçici vergi dönemlerinde beyan edilen gelir tablosunda, finansal sonucun dönem itibari ile doğru gözükmesi ve vergi kaybına / ziyanına neden olmamak için, hesapların üçer aylık geçici vergi dönemlerinde mutlaka değerlendirilmesi

gerekmektedir. Bu kapsamda, X A.Ş.'nin dövizli hesaplarına ilişkin bu tip bir rutin ve genel uygulaması olmadığı görülmektedir. Bazı dövizli hesaplar aylık olarak değerlemeye tabi tutulurken, bazı dövizli hesapların sadece yılsonunda değerlendirildiği, bazılarının ise seçilen geçici vergi dönemlerinde değerlemeye tabi tutulduğu görülmektedir. Her ne kadar yılsonu nihai kur kar / zarar rakamı değişmiyor olsa da muhasebe politikalarının standart uygulanması ilkesi ve dönemsellik gereği ve pek tabi beyan edilen finansal sonuçların dönemler itibariyle gerçeği yansıtması için, X A.Ş.'nin her geçici vergi döneminde değerlendirme yapması önerilmektedir. Bu sayede, şirkete ilişkin finansal sonuçlar da dönemler itibariyle doğru olacaktır.

- X A.Ş.'nin bilanço ve gelir tablosunda yer alan dövizli işlemlerinin TMS 21 standardı ile uyumuna ilişkin varılan sonuçlar ise aşağıdaki gibidir;
 - X A.Ş.'nin muhasebe bölümlerinden elde edilen veriler kapsamında, şirketin dövize endeksli satışı olmadığı görülmektedir. Bu nedenle, şirketin satış hesaplarının TMS ile uyumu değerlendirilememiştir. Ancak, genel uygulama açısından TMS ile uyumlu olarak kabul edilebilecek X A.Ş.'nin dövizli satışları gerçekleştiği takdirde, bu işlemlere ilişkin kur farklarını sonuç hesaplarında muhasebeleştirileceği ön görülmektedir.
 - TMS 21 standardı kapsamında bilançoda yer alan varlıkların ve borçların (yabancı paraya dayalı duran varlıklar, yatırım indirimleri hariç olmak üzere) sonuç hesaplarında muhasebeleştirilmesi ön görülmektedir. Bu kapsamda, X A.Ş.'nin dövize endeksli hesap kalemlerinin değerlendirme sonuçlarının direkt olarak sonuç hesapları ile ilişkilendirildiğini söylemek ve bu

noktada, şirket uygulamalarının TMS 21 ile uyumlu olduğu sonucuna varmak mümkündür.

- TMS 21 standardı kapsamında, dövizle dayalı işlemlerin herhangi bir ayrıma bakılmaksızın (parasal kalem olması ya da parasal olmayan kalem statüsü taşıması) işlem tarihinde geçerli olan kur üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, X A.Ş.'nin kayıtları incelendiğinde, tüm dövizli işlemlerin işlem tarihinde geçerli olan kur üzerinde kayıtlara alındığı görülmektedir.
- TMS 21 standardı kapsamında, bilanço tarihleri itibariyle, dövizle endeksli işlemlerin değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme noktasında değerlemeye esas kur parasal olan ve parasal olmayan kalemler noktasında farklılaşmaktadır. Dövizle dayalı alacaklar ve dövizle dayalı borçlar gibi parasal nitelik taşıyan bilanço kalemlerinin bilanço tarihinde geçerli olan kur üzerinden değerlendirilmesi gerekmektedir. X A.Ş.'nin değerlendirme işlemleri kapsamında kullandıkları kurun bilanço tarihindeki kur olduğu görülmüştür. Bu noktada da şirketin değerlendirme uygulamalarının TMS 21 ile uyumlu olduğu söylenebilir.
- TMS 21 kapsamında, kur farkları gelir tablosunda raporlanmaktadır. Bu raporlamada var olan tek istisna, -yine standart kapsamında belirtilmiş olduğu gibi-yabancı şirketlere yapılan net yatırımlara ilişkin olan parasal kalemlerin kur farklarından kaynaklıdır. Bu kur farklarının muhasebeleştirilmesi diğer kur farklarından farklılık teşkil etmektedir. Ve fakat X A.Ş.'nin muhasebe bölümlerinden alınan muavin defterler ve bu defterlere ilişkin bilgiler kapsamında konu şirketin yabancı bir

şirkete net yatırımı olmadığı görölmüştür. Dolayısıyla, X A.ř.'nin bu istisnadan faydalanmadan oluşan tüm kur farkı rakamlarını gelir tablosunda raporlaması yaklaşımı doğru bir yaklaşımdır.



KAYNAKLAR

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, <http://gib.gov.tr> Erişim Tarihi: 30.11.2016.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <http://gib.gov.tr> Erişim Tarihi: 30.11.2016.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, <http://gib.gov.tr> Erişim Tarihi: 30.11.2016.

Akgül, Ataman, B., ve Akay, H. (2006). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye’de Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Başpınar, A. (2004) “Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi* (146): 42-57.

Bilen, A.; Çenberlitaş, İ. (2015) ““KOBİ’ler için UFRS’ler Kapsamında Muhasebe Kayıtlarının Düzenlenmesi”, *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi* 6(12): 321-333.

Dabbaoğlu, K. (2007) “Mali Tabloların Yabancı Para Cinsinden Yeniden Düzenlenmesi” *Vergi Dünyası Dergisi*, Nisan, 306.

Deloitte, ww.iasplus.com/en/standards/iasErişim Tarihi: 30.11.2016.

Ekergil, V.; Çağırın, F. (2016) “Türkiye Muhasebe Standartlarının Faktoring Muhasebe İşlemlerine Etkileri ve Uygulamada İskontolu Faktoring”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(30): 1-24.

El-Gazzar, S. Finn, M. P. Rudy, J. (1999) “An Empirical Investigation of Multinational Firms' Compliance with International Accounting Standards”, *The International Journal of Accounting*, 34(2):239-248.

Epstein, B.J.;Jermakowics, E.K. *Interpretationand Application of International Accounting and Financial ReportingStandards 2008*, Canada. John Wiley&Sons.

Erdem, T. (2006). “Yatırım İndirimi İstisnasında Yararlanma Hakkının Kullanımına Yönelik 6009 Sayılı Kanunla Getirilen Oransal Sınırlama Hükümünün Anayasa Mahkemesi Tarafından İptali”, <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/04/Tahir-Erdem-Yat%C4%B1r%C4%B1m-%C4%B0ndirimi-%C4%B0stisnas%C4%B1ndan-Yararlanma-Hakk%C4%B1.pdf> Erişim Tarihi: 25.11.2016.

Erdoğan, M.; Dinç, E. (2009) Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 43: 159-169.

Frederick, D.S., Frost, C.A. ve Meck, G.K. (2002). *International Accounting*, New Jersey: PearsonEducationIncPress.

Gürel, A. B. (2015) *Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında TMS 18 Hasılat Standardı ve TMS 21 Kur Değişimlerinin Etkisi Standardının İncelenmesi: Etimaden İşletmeleri Genel Müdürlüğü Emet Bor İşletmesi Uygulaması*, Türk Hava Kurumu Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Hikmet, N. (2001). “Uluslar Arası Muhasebe Standartları ve Karşı Görüşler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, 10.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, “Uluslar Arası Meslek Örgütlerini Tanıyalım”,<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/MevzuatSerisi/>, Erişim Tarihi: 25.11.2016.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, *TMS 21: Kur Değişiminin Etkileri*, <http://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6538/TMS/TFRS-2017-Seti>, (Erişim. 02.12.2016)

Kocamaz, H. (2012). “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci” *KSÜ İİBF Dergisi*, 2 (2): 105-120.

Kocamaz, Hilal (2012)“Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünyada ve Türkiye’de Oluşum ve Gelişim Süreci”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve idari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (2): 105-120.

Mirza, A., ve Holt, G.J. (2011). *IFRS Practical Implementation Guide and Workbook*, Canada: John Wiley&Sons.

Murphy, Ann B. (1999) “Firm Characteristics of Swiss Companies that Utilize International Accounting Standards”, *The International Journal of Accounting*, 34(1): 121-131.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2012).*Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özerhan, Y. Ve Yanık, S. (2015) *TMS-TFRS: Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı-IFRS / IAS ile Uyumlu*, Ankara: TÜRMOB Yayınları.

Özkan, M.; Terzi, S. (2010) “Avrupa Birliği’nde Finansal Raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya Örnekleri”, *Mali Çözüm Dergisi*, 100: 21-44.

Sağmanlı, M. (2002). *Modern Maliyet Muhasebesi Yöntemi, Teori ve Uygulama*, İstanbul: Yaylım Matbaası.

Sanlı, N. (2002).“Global Muhasebe Standartları”, *Mali Çözüm Dergisi*, 12, 60, Temmuz-Eylül, s.27-32.

T.C. Resmi Gazete, www.resmigazete.gov.tr Erişim Tarihi: 05.12.2016.

T.C. Resmi Gazete (2005). TMS 32 Kur Değişiminin Etkileri. <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2011Seti/TMS21.pdf> Erişim Tarihi: 05.12.2016.

Türkot, M. (2005). “Finansal Muhasebede Uluslararası Standartlar”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan, 148, s.40-46.

Yazıcı, M. (2003). “Muhasebe Standartlarının Tanımı”, *MUFA Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 18, s.33-37.

EKLER

EK-1

“Yabancı bir işletmede net yatırımla ilgili hususlar hariç, parasal kalemlerin ifası veya bir işletmenin parasal kalemlerinin ilk defa kayıtlara alındığı veya önceki dönemlerde kayıtlara alınmışsa en son mali tablolardaki çevrime esas alınan kur ile mevcut kurun farklı olması sonucu oluşan yabancı para çevrim farkları gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Bu çerçevede, dönem içinde gerçekleşen bir parasal işlemin dönem içinde ifa edilmesi ve işlem tarihindeki kur ile ifa tarihindeki kurun farklı olması durumunda, arada oluşan fark doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Ancak işlemin bir sonraki hesap döneminde ifa edilmesi durumunda, kur dönüştürme farkları ilgili dönemle ilişkilendirilir. Kurdaki değişiklikler sonucunda, bir işlemle ilgili olarak bir dönemde kar, diğer dönemde zarar elde edilebilir.

Parasal olmayan bir kalemlerle ilgili kazanç ve kayıpların, söz konusu kalemin değerlemesine ilişkin hükümler uyarınca doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirildiği durumlarda, bu kazanç ve kaybın kur çevrim farklarından doğan kısmı da doğrudan öz sermaye ile ilişkilendirilir. Parasal olmayan bir kalemlerle ilgili kazanç ve kayıpların söz konusu kalemin değerlemesine ilişkin hükümler uyarınca doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirildiği durumlarda ise bu kazanç ve kaybın kur çevrim farklarından doğan kısmı doğrudan gelir tablosu ile ilişkilendirilir.” (SPK, 2003: 188)

EK-2

(VUK, Maddeler; 262, 263, 264, 265, 266, mükerrer 266, 267);

“Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.

Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade eder.

Tasarruf değeri, bir iktisadi kıymetin değerlendirme gününde sahibi için arz ettiği gerçek değerdir.

Mukayyet değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında gösterilen hesap değeridir.

İtibari değer, her nevi senetlerle esham ve tahvillerin üzerinde yazılı olan değerlerdir.

Rayiç bedel, bir iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki normal alım satım değeridir.

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.”

Ek-3

1. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi 5 Seri Numaralı Genel Tebliğ 5.12.1.2. uyarınca;

“Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.”
(http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5.html)

2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi 5 Seri Numaralı Genel Tebliğ 5.12.3.3. maddesi uyarınca;

“Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.”
(http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/5.html)

3. Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtım ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun uyarınca;

Kanunda tanımlanan şirketlerin, sermaye olarak yabancı para koyması durumunda, bu yabancı paraların sarf edildikleri ya da yabancı paraların Türk Lirası'na çevriminin gerçekleştirildiği tarihe kadar oluşan kur farkları (lehte

oluşan kur farkları) pasifte özel bir karşılık hesabında kayıt altına alınırlar ve dönem kurum kazancının tespitinde yer almazlar (Resmi Gazete, 1996).



ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı: Hatice Dilara Polat

Doğum Yeri ve Tarihi: Sivas / 14.01.1989

Öğrenim Durumu:

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Turgut Özal Üniversitesi	2015
Yüksek Lisans	İşletme	Atılım Üniversitesi	2017

İş Deneyimi:

Çalıştığı Yer	Görev	Yıl
Pasifik Çiftay Adi Otaklığı	Mali İşler Personeli	2016

Yabancı Diller: İngilizce

E-posta: dilarapolat@gmail.com

Telefon: +90 (554) 829 18 88

Tarih: 31.05.2017



Turnitin Orijinallik Raporu
Tez Dilara Polat tarafından

ÖDEV 2 (SBE TEZ 1) den

- 23-May-2017 17:28 EEST' de işleme konu
- NUMARA: 817850799
- Kelime Sayısı: 15208

Benzerlik Endeksi

%10

Kaynağa göre Benzerlik

Internet Sources:

%8

Yayımlar:

%5

Öğrenci Ödevleri:

%7



