



YABANCI PARALI İŞLEMLERİN MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ¹

*ACCOUNTING OF FOREIGN CURRENCY
TRANSACTIONS IN ACCORDANCE WITH
ACCOUNTING STANDARDS*

Ahmet GÖKGÖZ^(*)

ÖZ

Günümüzde işletmelerin birçok ülkede faaliyet göstermesi ve küreselleşmenin de etkisi ile birlikte yabancı para ile yapılan işlemlerin sayısı artmıştır. İşletmelerin yabancı para ile yaptıkları işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili hususları TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı düzenlemektedir. Yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde; yabancı para ile yapılan işlemin hangi kur üzerinden geçerli para birimine çevrileceği ve oluşan kur farklarının nerede muhasebeleştirileceği konusu önem kazanmaktadır. Standartta, bu konuların yanında yurtdışındaki ortaklığın finansal tablolarının dönem sonunda geçerli para birimine çevrilmesi konusuna da değinilmiştir. Ancak, bu kısım çalışmamızın kapsamı dışındadır. Dolayısıyla, çalışmanın amacı yabancı para ile yapılan işlemlerin geçerli para birimine çevrilmesi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi TMS 21 çerçevesinde ele almaktır.

Anahtar Kelimeler: Yabancı Paralı İşlem, TMS 21, Kur Farkları, Muhasebeleştirme.

ABSTRACT

The number of transactions made in foreign currency has risen as a result of globalisation and firms operating in more than one country. TAS 21 regulates the accounting of transactions made in foreign currencies. At which exchange rate the foreign currency must be converted into the current money and where the exchange rate disparities must be entered in the books are important in this issue. In the standard, along with this issue, the conversion of financial tables of foreign subsidiaries into the current money unit at the end of fiscal period is mentioned. Nevertheless, this issue is out of the scope of our study. Therefore, the study deals with the conversion of foreign currency transactions into current money unit and the accounting of exchange rate disparities.

Keywords: Foreign currency transaction, TAS 21, exchange rate disparity, accounting

^(*)Yrd.Doç.Dr., Yalova Üniversitesi, İİBF Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü

¹ Bu çalışma Kırgızistan'da düzenlenen 11. Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi'nde sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

1- GİRİŞ

Günümüz ekonomilerinde, ülkenin ekonomik gelişmişlik derecesi ve konjonktüre bağlı olarak, yabancı paralı işlemler yerli paralı işlemlere oranla daha fazla olabilmektedir (Örten, Kaval ve Karapınar, 2009:343).

Küreselleşen dünyada işletmeler bir çok ülkede faaliyet göstermekte veya farklı ülkeler ile ticari ilişki içerisinde bulunmaktadır. Bu durum muhasebe uygulamaları açısından bazı işlemlerin özellik arz etmesine neden olmaktadır. Bunların başında da yabancı para ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi gelmektedir.

Yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ile ilgili hükümlere TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı'nda yer verilmiştir. Söz konusu Standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere, ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Daha sonra tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir. En son değişiklik 28/10/2011 tarihinde yayınlanan 217 sıra numaralı tebliğ ile yapılmıştır. Bu çalışmada söz konusu değişiklikten sonraki standart metni dikkate alınmıştır.

TMS 21 standardının amacı, yabancı paralı işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir (TMS 21, md.1). Ayrıca, çeviri işleminde hangi döviz kuru veya kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı standardın diğer amaçları arasındadır (TMS 21, md.2). Yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara dahil edilmesi ve finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi, bu çalışmanın kapsamı dışındadır. Bu çalışmanın kapsamına dahil olan; yabancı para ile yapılan ticari işlemlerin nasıl muhasebe kayıtlarına alınacağı konusudur.

Çalışmanın amacı bağlamında, yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde iki problem söz konusudur;

- 1- Yabancı paralı işlemler, ilk muhasebeleştirmede ve sonraki dönemlerde hangi kur üzerinden geçerli para birimine çevrilecek?
- 2- Yabancı paralı işlemlerin geçerli para birimine çevrilmesi sonucu oluşacak kur farkları nerede muhasebeleştirilecek?

Bu çalışmada; söz konusu iki sorunun cevabı verilmeye çalışılacaktır. Yabancı paralı işlemlerin geçerli para birimine nasıl çevrileceği ve nasıl muhasebeleştirileceği konusuna gelmeden önce, geçerli para biriminin belirlenmesi üzerinde durmak yerinde olacaktır.

2- GEÇERLİ PARA BİRİMİNİN BELİRLENMESİ

Geçerli para birimi; işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir (TMS 21, md.8). Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletmenin, geçerli para biriminin tespitinde dikkate alacağı faktörler şunlardan oluşmaktadır (TMS 21, md.9-10);

1. Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi,
2. Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeler vasıtasıyla mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimi,

3. Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi,
4. Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da öz kaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi,
5. İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.

Yukarıda sayılan göstergelerin karışık ve geçerli para biriminin açık olmadığı hallerde, yönetim; temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır (TMS 21, md.12).

TMS 21 standardına göre, yabancı paralı işlemin geçerli para birimine çevrilmesi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi, muhasebeleştirmeye esas varlık veya kaynak kaleminin parasal veya parasal olmayan hesap kalemi olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda, parasal ve parasal olmayan kalemlerin neler olduğunu açıklamak yerinde olacaktır.

3- PARASAL ve PARASAL OLMAYAN KALEMLER

Parasal kalemler; elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık veya borçları ifade etmektedir (TMS 21, md.8). Parasal bir kalemin temel niteliği; sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı veya ödenmesi yükümlülüğüdür. Diğer taraftan, parasal olmayan bir kalemin niteliği; sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının ya da ödenmesi yükümlülüğünün mevcut olmaması durumunu ifade etmektedir (TMS 21, md.16).

Para değerindeki değişimler karşısında nominal tutarları sabit kalan kalemler parasal kalemlerdir. Örneğin; kasa, banka, alacaklar, tahviller, depozito ve teminatlar parasal kalemlere örnek teşkil eder. Para değerinin değişmesine paralel olarak nominal tutarları da değişen kalemler parasal olmayan kalemlerdir. Örneğin; maddi duran varlıklar, şerefiye, stoklar, peşin ödenmiş giderler ve hisse senetleri parasal olmayan kalemlere örnek olarak verilebilir (Özerhan ve Yanık, 2012:702-703).

4- YABANCI PARALI İŞLEMLERİN GEÇERLİ PARA BİRİMİNE ÇEVİRİLMESİ

Yabancı paralı bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem söz konusu olduğunda doğmaktadır. Yabancı paralı bir işlem aşağıdaki durumları kapsamaktadır (TMS 21, md.20);

- a) İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması,
- b) İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi,
- c) İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.

Bir yabancı paralı işlem, ilk muhasebeleştirme sırasında; işlem tarihindeki kur dikkate alınarak geçerli para birimine çevrilir veya muhasebeleştirilir. İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı açısından, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun (örneğin haftanın veya ayın ortalama kurunun), o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla

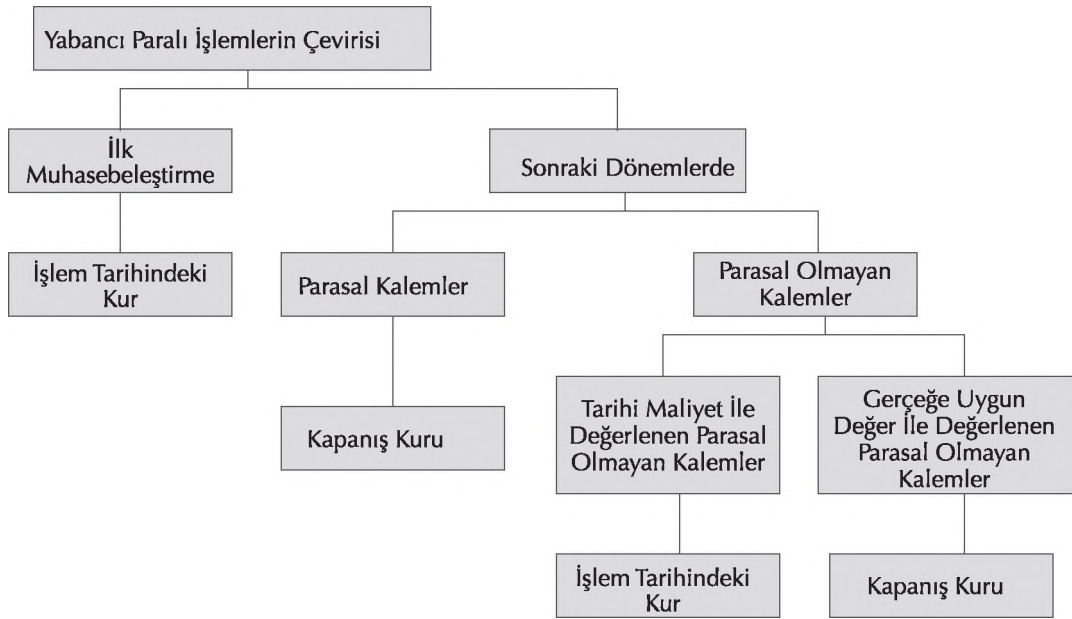
birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (TMS 21, md.21-22).

Yabancı paralı kalemler, her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemlerine tabi tutulur (TMS 21, md.23);

- Yabancı para ile kayıtlanan parasal kalemler, kapanış kurundan çevrilir,
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para ile kayıtlanan parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir,
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler, gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Parasal olmayan kalemlerin ilk muhasebeleştirmeden sonraki dönemlerde değerlemesi ilgili TFRS'lere uygun olarak yapılır. Örneğin; bir maddi duran varlık sınıfı, maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modeline göre değerlendirilebilir. Maliyet modeline göre değerlendirme, tarihi maliyeti esas alan bir değerlendirme biçimidir. Dolayısıyla, bu modele göre değerlendirilen varlıkların, işlemin gerçekleştiği (aktife alındığı) tarihteki kur üzerinden çevrilmesi gerekmektedir. Yeniden değerlendirme modelinde ise, varlıklar gerçeğe uygun değer ile değerlendirilmekte ve dolayısıyla bu varlıkların çevirisinde değerlemenin yapıldığı tarihteki kurun dikkate alınması gerekmektedir (Özerhan ve Yanık, 2012:703).

Şekil 1. Yabancı Paralı İşlemler Hangi Kur Üzerinden Geçerli Para Birimine Çevrilecek?



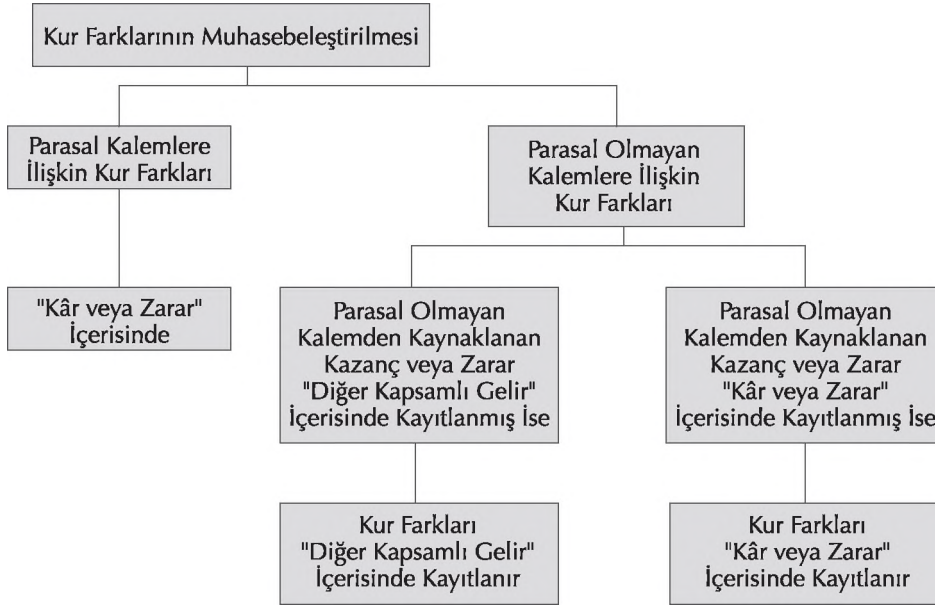
5- KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yabancı paralı parasal kalemlerin işlemin gerçekleştiği tarih ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda meydana gelen bir değişiklik kur farkı oluşturmaktadır. İşlemin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih aynı muhasebe döneminde ise tüm kur farkları aynı dönemin kapsamlı kâr veya zarar tablosuna yansıtılır. Ancak, işlemin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih, birbirinden farklı

dönemlerde ise her dönem sonu oluşan kur farkı ilgili dönemin kapsamlı kâr veya zarar tablosuna yansıtılır. Özetle, parasal kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkları, oluştukları dönemde kâr veya zarar içerisinde kayıtlanır (TMS 21, md.28-29).

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir. Örneğin; TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardına göre, yeniden değerlendirme modeli tercih edildiği takdirde, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme artışları diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir. Eğer, maddi duran varlık yabancı para cinsinden olması durumunda, değer artışının kur farkından kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelir içerisinde muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kâr veya zarar içerisinde sınıflanması durumunda, bu kazancın kurdan kaynaklanan kısmı da kâr ya da zarar içerisinde kayıtlanır (TMS 21, md.30-31).

Şekil 2. Yabancı Paralı İşlemlerde Kur Farkları Nerede Muhasebeleştirilecek?



6- MUHASEBELEŞTİRME ÖRNEKLERİ

Örnek: XYZ İşletmesinin dönem sonu itibarıyla kasasında 1 \$ = 1.60 TL ile kayıtlara alınmış 80.000 \$ nakit parası mevcuttur. Dönem sonu itibarıyla kapanış kuru 1 \$ = 1.65 TL'dir.

Kasadaki nakit parasal bir kalem olduğu için kur artış veya azalışları "kâr veya zarar" içerisinde kayıtlanır.

$$80.000 \$ \times (1.65 - 1.60) = 4.000 \text{ TL Kur Artışı}$$

31.12.2013		
100 KASA HESABI	4.000	
646 KAMBIYO KÂRLARI HESABI		4.000

Örnek: ABC İşletmesi 01.01.2013 tarihinde Almanya'dan 20.000 € maliyetli (% 18 KDV Hariç) bir makine satın almıştır. Makinenin yararlı ömrü 10 yıl ve kalıntı değeri sıfır olarak tahmin edilmiştir. İşletme maddi duran varlıklarını doğrusal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutmaktadır. İşlem tarihindeki (01.01.2013) kur 2,00 TL ve kapanış kuru 2,35 TL'dir.

- a) İşletme maddi duran varlıklarını "maliyet modeli" ile değerlemesi durumunda yapılacak kayıtlar nasıldır?
- b) İşletme maddi duran varlıklarını "yeniden değerlendirme modeli" ile değerlemesi durumunda yapılacak kayıtlar nasıldır? (İşletme 31.12.2013 tarihinde makinesini yeniden değerlemeye tabi tutmuş ve makinenin yeni değerinin 22.000 € olduğunu tespit etmiştir.)

a) Maliyet Modeli Kullanılması Durumunda

01.01.2013		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	40.000	
191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	7.200	
102 BANKALAR HESABI		47.200

31.12.2013		
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	4.000	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS.		4.000

Makineler parasal olmayan bir kalem olduğu için, maliyet modeli ile değerlendirildiği zaman, dönem sonunda makinenin aktife girdiği tarihteki (işlem tarihindeki) kur dikkate alınır. Dolayısıyla, dönem sonunda bir kur farkı oluşmaz.

b) Yeniden Değerleme Modeli Kullanılması Durumunda

Makinenin yeni değeri (22.000 € x 2.20)	48.400
Makinenin maliyet bedeli	40.000
Makinenin değer artışı	8.400
Amortisman hesabında 200 € artış söz konusu;	
200 € x 2.00 = 400 TL değer artışından gelen fark	
2.200 € x (2.20-2.00) = 440 TL kur artışından gelen fark	
Makineler hesabında 2.000 € artış söz konusu;	
2.000 € x 2.00 = 4.000 TL değer artışından gelen fark	
22.000 € x (2.20-2.00) = 4.400 TL kur artışından gelen fark	
Makineler hesabındaki artış	8.400
Amortisman hesabındaki artış	(840)
MDV yeniden değerlendirme artışı	7.560

Makineler parasal olmayan bir kalem olduğu için, yeniden değerlendirme modeli ile değerlendirildiği zaman, dönem sonunda kapanış kuru dikkate alınır. Dolayısıyla, dönem sonunda kur farkı ortaya çıkar.

31.12.2013		
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	8.400	
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR HS.		840
Değer Artışı	400	
Kur Farkı	440	
522 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞI		7.560
Değer Artışı	3.600	
Kur Farkı	3.960	

Örnek: KLM İşletme, 30.05.2013 tarihinde 10.000 \$ ödeyerek bir şirketin hisse senetlerini satın almıştır. İşletme hisse senetlerini satışa hazır finansal varlık olarak sınıflamıştır. Hisse senetlerinin alındığı tarihteki kur 1 \$ = 1.80 TL'dir. 31.12.2013 tarihi itibarıyla döviz kuru 1 \$ = 1.70 TL'dir. Ayrıca, dönem sonunda hisse senetlerinin piyasa değeri 9.800 \$'dır.

Hisse senetleri parasal olmayan varlıktır. Ancak, hisse senetleri satışa hazır finansal varlık olarak sınıflandığı için TMS 39 gereği değer düşüklüğü zarar yazılırken, değer artışı "diğer kapsamlı gelir" içerisinde sınıflanır. Dolayısıyla, TMS 21 çerçevesinde; kur artışından kaynaklanan kazanç "diğer kapsamlı gelir" içerisinde, kur azalışından kaynaklanan kayıp "kâr veya zarar" içerisinde kayıtlıdır.

30.05.2013		
11X SATIŞA HAZIR FİNANSAL VARLIK	18.000	
102 BANKALAR HESABI		18.000
Hisse senedinin kayıtlı değeri	10.000 \$ x 1.80 = 18.000 TL	
Hisse senedinin dönem sonu değeri	9.800 \$ x 1.70 = 16.660 TL	
Hisse senedi değer düşüklüğü	1.340 TL	
31.12.2013		
654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	1.340	
119 MENKUL KIYMET DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI HESABI		1.340

7- SONUÇ

TMS 21 standardı çerçevesinde, yabancı paralı işlemler ilk muhasebeleştirilmesi sırasında işlem tarihindeki kur üzerinden kayıtlara alınması gerekmektedir. Raporlama dönemlerinde ise işleme konu olan varlık veya borcun parasal kalem olup olmamasına göre değişmektedir. Parasal kalemler raporlama döneminde kapanış kuru üzerinden değerlendirilmektedir. Parasal olmayan kalemlerde; tarihi maliyet

ile değ rlenen bir kalem ise işlem tarihindeki kur ile, eğer gerçeğe uygun değ r ile değ rlenen bir kalem ise kapanış kuru ile değ rlenmesi gerekmektedir.

TMS 21 çerçevesinde; değ rleme işlemi sonucu ortaya çıkan kur farkları ise yine kalemin parasal ve parasal olmayan kalem olmasına göre farklılık arz etmektedir. Dönem sonunda parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkları “kâr veya zarar” içerisinde kayıtlanması gerekmektedir. Parasal olmayan kalemlerden kaynaklanan kur farkları ise; söz konusu parasal olmayan kalemin değ r artışları “kâr veya zarar” içerisinde kayıtlanıyorsa kur farkları da “kâr veya zarar” içerisinde kayıtlanır. Eğer söz konusu parasal olmayan kalemin değ r artışları “diğer kapsamlı gelir” içerisinde muhasebeleştiriliyorsa kur farkları da “diğer kapsamlı gelir” içerisinde muhasebeleştirilir.

KAYNAKÇA

- ÖRTEN, R., KAVAL H. ve KARAPINAR A. (2009), Türkiye Muhasebe - Finansal Raporlama Standartları: Uygulama ve Y r mları, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara.
- ÖZERHAN, Y. ve YANIK S. (2012), Açıklamalı ve  rnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları - Türkiye Finansal Raporlama Standartları, TÜRMOB Yayınları, 2. Baskı, Ankara.
- TMS 21 Kur Deęiřiminin Etkileri Standardı
- TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı