

# Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Murat Kurtlar<sup>1</sup>

Emrah Yıldız<sup>2</sup>

## Özet

Bu çalışma, yabancı para işlemlerinin ve döviz kurlarında yaşanan değişimlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesini içermektedir. Türkiye’de yürürlükte olan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS standartlarına göre yabancı para işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceği ve değerlendirilmesi sonucunda hangi kalemlerde raporlanacağı hükümleri yer almaktadır. Bu çalışmada ilgili hükümlerden yola çıkılarak şirketlerin faaliyetleri sonucu oluşan işlemler örneklendirilmiştir. Bu örnekler ile yabancı para işlemlerinde kullanılan döviz kuru ve bu kuru değişiminden kaynaklanan etkilerin nasıl muhasebeleştirildiği açıklanmıştır. Finansal tablolarda raporlama esasında kullanılan para birimi dışındaki para birimi ile yapılan işlemler esas alınmaktadır. Finansal tablolara alınan kalemlerin parasal veya parasal olmayan kalem olmasına göre de kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği farklılık göstermektedir. Ayrıca parasal olmayan kalemlerin maliyet bedeli ya da gerçeğe uygun değer yöntemine göre değer tespitinin yapılması, ortaya çıkan kur farklarının da bu ölçümlere göre raporlanmasını gerektirmektedir. Tüm bu hükümler doğrultusunda yapılan bu çalışmada yabancı para işlemleri ve bu işlemlerden ortaya çıkan etkilerin muhasebeleştirilmesine ilişkin esaslar ortaya koyulmuştur.

## 1. Giriş

Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaret hacimlerinin, ihracat ve ithalat kalemlerinin çeşitlenerek artmasından dolayı dış ticaret işlemlerine ilişkin rakamların finansal tablolarda raporlanmasının önemi artmaktadır.

1 Dr. Öğr. Üyesi, Mersin Üniversitesi Erdemli UTİYO, muratkurtlar@mersin.edu.tr, ORCID: 0000-0002-3266-275X

2 Öğr. Gör. Dr., Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO, emrah yıldız@mersin.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4675-6332

Son yıllarda kurlarda meydana gelen büyük dalgalanmalar hem uluslararası ticaret işlemlerindeki etkiyi hem de finansal tablolarda yer alan yabancı para işlemlerinin değerlendirme sonuçlarını daha fazla etkilemektedir. Şirketlerin gerek işletme gerekse yatırım faaliyetlerinde farklı para birimlerinin kullanılması, yabancı paralı işlemlerden meydana gelen kur farklarının çevrimi, farklı para biriminde finansal tabloların hazırlanması işlemlerinde dikkat edilecek hususları da beraberinde getirmektedir.

İşletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinin farklı para birimi ile yapılması işlemlerin karmaşıklığını ve takibini zorlaştırmaktadır. Gerçekleştirilen işlemlerin ilk kaydındaki yabancı para çevrim işlemleri, farklı para birimi ile finansal tabloların düzenlenmesi veya raporlanan yabancı para biriminden işlemlerin kur farklılığı nedeni ile değerlemesinden kaynaklanan olumlu veya olumsuz farkların takibi bu süreci oluşturmaktadır.

Ülkemizde yürürlükte olan Türkiye Muhasebe Standartları / Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartları (KÜMİ FRS) yabancı paralı işlemleri ve bu işlemlerden kaynaklanan kur farklarını ve dönem sonu değerlendirme işlemleri sonucunda ortaya çıkan farklılıkların raporlanması konusunda bu standartlara tabi olan ilgili şirketlerin takip edeceği hükümleri belirtmektedir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri ve KÜMİ FRS Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri ilgili hükümleri belirlemektedir.

TMS/TFRS'de yabancı para, geçerli para birimi olarak ifade edilmekte ve bu para biriminde finansal raporların hazırlanması, dönem sonu değerlendirme işlemlerinde bu para biriminde meydana gelen çevrim farklarının kar / zarar tablosu veya diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanması konuları yer almaktadır. Yabancı para ifadesi BOBİ FRS'de ağırlıklı kullanılan para birimi ile ifade edilirken, KÜMİ FRS'de ise TL dışında kullanılan para birimleri yabancı para olarak adlandırılmaktadır. KÜMİ FRS kapsamı diğer standartlara göre daha dar olup mevcut işlemler dışında avans işlemleri ve maliyet yöntemi kullanılarak yabancı para cinsinden elde edilen ortaklıklarla ilgili işlemler hakkında hükümler yer almaktadır.

TMS 21'e göre varlık veya kaynağın ediniminin ilk muhasebeleştirilmesinde işlem tarihindeki kur, BOBİ FRS'de mal veya hizmetin teslim tarihindeki geçerli kur ve KÜMİ FRS'de ise işlem tarihindeki kur kullanılarak raporlama para birimine yansıtılır. Burada dikkat edilmesi gereken husus geçerli, ağırlıklı kullanılan veya TL para birimi, ilgili standartlara göre esas para birimi olup

bu para birimi dışında yapılan işlemlerden kaynaklanan döviz kurlarının kullanıldığının bilinmesidir.

Döviz kurundaki değişimler ise değerlendirme tarihlerinde ilgili kalemlerin değerinin yeniden hesaplanmasını gerektirmektedir. Değerleme işlemlerinde yabancı para işleminin parasal kalem veya parasal olmayan kalem olmasına göre finansal tablolarda nasıl raporlanacağı farklılık göstermektedir. TMS 21 ve BOBİ FRS Bölüm 20'de parasal olmayan kalemler tarihi maliyet (maliyet değeri) ve gerçeğe uygun değer yöntemi ile raporlandıysa kullanılacak kur, işlem tarihine veya gerçeğe uygun değer ölçüm tarihine göre değişmektedir. Değerleme sonucunda ortaya çıkan kur farkı kârının veya zararının raporlanması, parasal olmayan kalemden elde edilecek kârın veya zararın kâr zarar tablosunda veya diğer kapsamlı gelir tablosunda raporlanacağına göre değişmektedir.

Bu çalışmada, yabancı para işlemlerinin ve kur farklarının çevrimlerinden meydana gelen işlemlerin raporlanmasına yönelik konular açıklanmıştır. Bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde mevcut çalışmalardan farklı olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan taslak hesap planı kullanılmıştır. Yabancı paralı işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesinde, değerlendirme işlemleri sonucunda ortaya çıkan kur farkı kâr/zararlarında kullanılan hesaplar ilgili standartlarda karşılaştırılmalı olarak verilmiştir.

## 2. Literatür Araştırması

KGK tarafından yayımlanan TMS/TFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'de yer alan hükümler çerçevesinde yabancı paralı işlemlerden kaynaklanan kur farkı işlemlerinin muhasebeleştirilmesi amacıyla bu çalışma yapılmıştır. Kur farkı işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili yapılan literatür araştırmalarında genellikle TMS/TFRS kapsamında çalışmalar olduğu görülmektedir. Bu çalışmalardan bazıları aşağıda yer almaktadır.

Ünlü ve Alagöz (2023), kur değişimlerinin işletmelerin finansal tabloları üzerindeki etkilerini incelemiş, kur değişimleri ile finansal tablolar arasında genelde pozitif, istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu tespit etmişlerdir. Ayrıca kur değişimleri; firmaların esas faaliyetlerden diğer gelirler, hasılat, satışların maliyeti ve brüt karı üzerinde önemli etkiye neden olduğu; esas faaliyetlerden diğer giderler ve finansman gelirleri/giderleri üzerinde ise önemli bir etkiye neden olmadığı ifade edilmiştir.

Küçükler ve Demirci (2021) çalışmalarında, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve bankalardaki yabancı para işlemlerini kavramsal çerçevede ele almıştır. Çalışmada döviz alımı ve ithalat kredisi kullanılması

konularında yapılan iki örnek uygulama ile bankalarda yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusu incelenmiştir.

Argun ve Güneş (2021) ise kur farklarının mevzuat ve kanun hükümlerine ve standartlara göre nasıl muhasebeleştirileceğini, muhasebeleştirmedeki farklılıkları ortaya koyarak, farklılıklarla ilgili çeşitli öneriler sunmuşlardır.

Yılmaz ve Teker (2020), vergi kanunlarına göre muhasebeleştirilen ithalat işlemlerinin TMS'ye göre kaydedilmesi halinde oluşacak farkları incelemiştir. İthalat işlemlerinde işletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durum raporlarını etkileyen stoklar ve kur farklarının, vergi kanunları ve standartlara göre muhasebeleştirilmesi sonucu oluşan farklılıklar ve benzerlikler ortaya koyulmuştur.

Sabancı (2019), forfaiting işlemlerinde yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi üzerine araştırma yapmış ve yabancı paralı işlemlerin işlem tarihindeki spot kur üzerinden geçerli para birimine çevrilerek muhasebeleştirildiğini, finansal tabloların çevriminde ise, varlık ve yükümlülüklerin raporlama tarihindeki spot kur üzerinden çevrildiğini ifade etmiştir.

Karacan vd. (2018), Türkiye Muhasebe Standartları içerisinde kur değişim etkileri, Vergi Usul Kanun'u çerçevesinde kur farkları ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler için yabancı para çevrim işlemleri kapsamında benzerlik ve farklılıklar ele almışlardır. Yabancı paraların muhasebeleştirilmesinde dikkat edilecek kurun ne olduğu, işletmelerin yabancı para birimine ilişkin işlemlerin muhasebe ilkeleri ve yabancı para biriminin çevrim işlemleriyle ilgili esaslar incelenerek yapılacak düzeltmeler belirtilmiştir.

Mert vd. (2018), çalışmasında yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesinin finansal tablolara etkisi ele alınmıştır. Araştırma sonucunda yabancı para ve yabancı paraya dayalı işlemlerin işletmelerin finansal tablolarına olumsuz etkilerinin olduğu belirtilmiştir.

Ağsakal ve Baral (2016) çalışmalarında dış ticaret işlemlerinin, dış ticaret kapsamında öncelikli olarak kullanılan Hasılat ve TMS 21: Kur Değişim Etkileri Standardı kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada, dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik kayıtlara da yer verilmiştir.

Ceran ve Ortakarpuz (2013), TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ile bağlantılı tarafları bulunan TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ve TMS 2 Stoklar Standardı ile dövizli işlemlere ilişkin mevcut muhasebe uygulamalarını incelemiştir. Çalışmada, dış ticaret uygulamalarıyla ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının çeşitli konulara değindiğini,

mevcut muhasebe ve vergi uygulamaları ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında uyumun söz konusu olduğu kadar uyumsuz olduğu noktaların da bulunduğu ifade edilmiştir.

### 3. Finansal Raporlama Çerçevesinde Kur Değişiminin Etkileri

İşletmeler, geçerli para birimi dışındaki para ile yapılan işlemler veya geçerli para biriminden farklı bir para birimi kullanan bağlı ortaklık, müşterek girişim veya iştiraklere sahip olmak suretiyle yabancı para ile ilgili işlemlerde bulunabilmektedirler. Bu doğrultuda, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ilgili işlemler ve bu işlemlerden kaynaklı meydana gelen kur farklılıklarının finansal tablolara nasıl dâhil edileceği ve finansal tablolarda kullanılan geçerli para birimine nasıl çevrileceği konusunda düzenlemeleri içermektedir.

BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri, TMS 21'e benzer bir şekilde, işletmelerin yabancı para cinsinden gerçekleştirdikleri işlemlerle ilgili muhasebe ilkelerini ve işletmelerin ağırlıkla kullanılan para birimi ile sundukları finansal tablolarını, farklı bir para birimi cinsinden sunmaları durumunda çevrim işlemlerine ilişkin yapılması gereken esasları içermektedir.

KÜMİ FRS Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri'nde ise işletmelerin yabancı para cinsinden yaptığı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ele alınmakta olup, Türk Lirası (TL) dışındaki bir para birimi ile gerçekleşen işlemler yabancı para işlemleri olarak adlandırılmaktadır.

TMS 21 standardı;

- Yabancı para işlemleri ve bakiyelerinin muhasebeleştirilmesi,
- İşletmenin konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak finansal tablolarına dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama yapılan geçerli para birimine çevrilmesi ve
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan geçerli para birimine çevrilmesinde uygulanmaktadır (TMS 21, prg:3).

BOBİ FRS Bölüm 20 ise ağırlıkla kullandıkları para birimi dışındaki başka bir para birimi ile gerçekleştirilen çevrim işlemlerinin yanında, tam konsolidasyon ya da özkaynak yöntemine göre konsolide edilen bağlı ortaklıkların işletmenin finansal tablolarının sunulduğu para biriminden farklı bir ağırlıkla kullanılan para birimine sahip olması ve müşterek girişimlerin ve

iştiraklerin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının finansal tablolara nasıl dâhil edileceğine ilişkin ilkeleri içermektedir (BOBİ FRS, 2021:20.1).

TMS 21 standardında kullanılan para birimi geçerli para birimi olarak ifade edilmekte olup, işletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. BOBİ FRS’de ise bu kavram ağırlıklı kullanılan para birimi olarak yer alır. Ağırlıklı kullanılan para birimi, işletmelerin nakitlerini oluşturduğu ve harcadığı para birimini ifade etmektedir. Yabancı para işlemleri TMS 21’e göre geçerli para birimi dışındaki, BOBİ FRS’ye göre ağırlıklı kullanılan para birimi dışındaki para birimleri ile yapılan işlemlerden KÜMİ FRS’de ise finansal tabloların sunulduğu TL dışındaki işlemlerden oluşmaktadır.

### **Muhasebeleştirme**

Yabancı para birimi ile yapılan işlemin TMS 21’e göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihte yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilmesi ile ilk muhasebeleştirme gerçekleşir.

Dönem sonlarında ise yabancı paralı kalemlerle ilgili TMS/TFRS’ye göre şu işlemler yapılır (TMS 21, prg:23):

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

BOBİ FRS’ye göre ise, yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki işlem tarihindeki tutar, spot kur ile ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir. Spot kur, teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur (BOBİ FRS, 2021:20.8).

Yabancı para bir işlem ile oluşan parasal kalemler ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda farklılık olması durumunda, kur farkı ortaya çıkmaktadır. Yabancı para işlemi, aynı muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı gerçekleştiği dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, ilgili işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir (TMS 21, prg:29).

Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir (BOBİ FRS,

2021:20.13). Parasal kalemler, ticari alacaklar / borçlar gibi sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakit olarak ifade edilmektedir. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre Kâr veya Zarar Tablosunda Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler/Giderler kaleminde gösterilir.

Dönem sonu yapılan değerlendirme işlemlerinde ortaya çıkan ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” veya “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kaleminde; banka mevduatlarına veya alınan banka kredilerine ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları “Kur Farkı Gelirleri” veya “Kur Farkı Giderleri” kaleminde gösterilir (BOBİ FRS, 2021:20.14).

Parasal olmayan bir kalemlerle ilgili ortaya çıkan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir. Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği takdirde ise bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da yine kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, prg:30).

Stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar gibi yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; yabancı para cinsinden gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki spot kurdan ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilir (BOBİ FRS, 2021:20.15).

KÜMİ FRS’de ise yabancı para ile gerçekleştirilen işlemlerde TCMB döviz kuru ile TL çevrimi gerçekleşmektedir. Dönem sonu ölçümlerinde ise TMS/TFRS ve BOBİ FRS’de olduğu gibi parasal veya parasal olmayan kalemler olmasına göre farklılık bulunmaktadır. Yabancı para cinsinden olan parasal kalemler dönem sonlarında yine dönem sonu TCMB döviz kurundan TL’ye çevrilmekte, BOBİ FRS’de olduğu gibi kalemin türüne göre Esas Faaliyetten Diğer Gelirler/Giderler veya Kur Farkı Gelirleri/Giderleri grubunda raporlanır (KÜMİ FRS, prg:18.10).

Parasal olmayan kalemler ise maliyet bedeli üzerinden ölçülmekte ise işlem tarihindeki kurdan, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülüyor ise de gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki TCMB döviz kurundan TL’ye çevrilerek raporlanır (KÜMİ FRS, prg:18.11).

İşletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde yabancı para işlemleri ve bu işlemlerden kaynaklanan kur farklarının ortaya çıkması durumuna ilişkin TMS/IFRS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’de yer alan esaslar tablodaki gibi özet bir şekilde sunulmuştur.

*Tablo 1. Finansal Raporlama Çerçevesi Açısından Yabancı Para İşlemlerine İlişkin Bilgiler*

	<b>TMS/IFRS</b>	<b>BOBİ FRS</b>	<b>KÜMİ FRS</b>
<b>Yabancı Para Çevrim İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler</b>	TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri
<b>Yabancı Para Tanımı</b>	Geçerli Para Birimi	Ağırlıklı Kullanılan Para Birimi	TL Dışındaki Para Birimi
<b>Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Kapsamı</b>	Yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenler.	İşletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri ve işletmelerin finansal tablolarını ağırlıklı kullandıkları para birimi dışındaki başka bir para birimi cinsinden sunmaları durumunda yapılması gereken çevrim işlemlerine ilişkin esasları düzenlenmektedir.	İşletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkelerini düzenlenmektedir.
<b>Yabancı Para Çevrim İşlemlerinin Kayda Alınması</b>	Yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.	Yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur (geçerli kur) kullanılarak ağırlıklı kullanılan para birimine çevrilmesi ile kaydedilir.	Yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilmesi ile kaydedilir.



<b>Yabancı Para İşlemlerinin Raporlama Dönemi Sonunda Değerlemesi</b>	Parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir. Parasal olmayan kalemler tarihi maliyet bedeli ile ölçülüyor ise işlem tarihindeki kurdan; Gerçeğe Uygun Değer (GUD) ile ölçülüyor ise ölçüm tarihindeki döviz kuru kullanılarak geçerli para birimine çevrilir.	Parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Parasal olmayan kalemler ise, maliyet bedelleri üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülüyorsa GUD belirlendiği tarihteki spot kurdan ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.	BOBİ FRS ile uyumlu (Ancak, spot kur yerine TCMB kuru kullanılır)
<b>Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi</b>	Parasal kalemlerden oluşan kur farkları Kâr / Zarar Tablosunda raporlanmaktadır. Parasal Olmayan Kalemlerden oluşan kur farkları Diğer Kapsamlı Gelir’de raporlanmaktadır.	Yabancı Para işlemlerinden oluşan kur farkları Kâr / Zarar Tablosunda raporlanmaktadır.	BOBİ FRS ile uyumlu

*Kaynak: TMS, BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’den yararlanılarak hazırlanmıştır.*

Şirketlerin mali yatırımları içinde yer alan bağlı ortaklık, müşterek girişim veya iştiraklerine belirli bir tarihte ödemesi beklenmeyen veya planlanmayan borçları veya bu şirketlerden benzer şekilde planlanmayan alacakları olabilir. Bu tür parasal kalem ilgili işletmelerdeki parasal net yatırımın bir parçası olarak kabul edilir. Bu parasal kalemlerden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları konsolide finansal tablolarında özkaynaklar altında Yabancı Para Çevrim Farkları kalemi altında raporlanır. Planlanan bir tarihte ödenecek

veya tahsil edilecek borç alacak ilişkisinde ise ortaya çıkacak kur farkları kâr zarar tablosunda raporlanacaktır (BOBİ FRS, 2021:20:28).

İşletmelerin yabancı ülkelerde faaliyet göstermekte olan bağlı ortaklıklarının veya iş ortaklıklarının finansal durum tablosu kalemlerinin çevrilmesinde, bilanço tarihinde geçerli olan döviz kurları, özkaynak kalemlerinin çevrilmesinde ise işlem tarihindeki döviz kurları esas alınmaktadır. Kâr veya zarar tablosu ise dönemin ortalama döviz kurları esas alınarak çevrilmiştir. Konsolide edilen bağlı ve iş ortaklıkların özkaynak hesaplarına ilişkin değer ile iştirak değerinin, Türk Lirası'na (geçerli para birimi) karşı değişim oranı arasındaki sapmadan kaynaklanan farklar özkaynaklar içerisinde “yabancı para çevrim farkları” olarak raporlanır. Yabancı para cinsinden raporlama yapan bir şirketin satın alınmasından doğan şerefiye ve defter değeri ile ilgili düzeltmeler, satın alan şirketin varlık ya da yükümlülüğü olarak kabul edilir ve bilanço tarihindeki geçerli olan döviz kurundan kaydedilir. Yabancı para cinsinden raporlama yapan bir şirketin elden çıkartılmasında ise yabancı para çevrim farkları kar veya zarar tablosunda elden çıkartma ile ilgili gelir-gider olarak kabul edilir (AEFES, Bağ. Den. Raporu 2021).

#### **4. Finansal Raporlama Çerçevesine Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi**

##### **4.1. Parasal Kalemlerin Muhasebeleştirilmesi**

TMS 21 standardı, yabancı para birimi olarak geçerli kur uygulanmasını öngörür. Yabancı paralı kalemler, her raporlama dönemi sonunda kapanış kurundan çevrilir (TMS 21, prg:23). VUK'ta borsa rayicini esas almakla birlikte yabancı para borsası yok ise Maliye Bakanlığı'nın açıkladığı kuru esas almaktadır.

##### **Örnek 1.**

Kıvanç A.Ş., ticari faaliyetlerinde kullanmak üzere 20.08.2022 tarihinde X Bankası'ndan 10.000\$ satın almıştır. Banka dekontundaki efektif satış kuru 1 dolar= 18,00 TL/\$, 31.12.2022 tarihindeki kapanış kuru ( efektif alış kuru) 18,69 TL/\$

**TMS 21, VUK, BOBİ-FRS ve KÜMİ-FRS****Alış kaydı**

20/08/2022			
100 KASA		180.000	
<i>Yabancı Para Kasası</i>			
	100 KASA		180.000
	<i>TL Kasası</i>		
$10.000 * 18,00 \text{ TL}/\$$			

**TMS 21, BOBİ-FRS ve KÜMİ-FRS****Değerleme kaydı**

31/12/2022			
100 KASA		6.900	
<i>Yabancı Para Kasası</i>			
	664 KUR FARKI KAZANÇLARI*		6.900
$10.000 * (18,69 - 18,00) \text{ TL}/\$$			

\* KGK Taslak Hesap Planından kullanılmıştır.

**VUK****Değerleme kaydı**

31/12/2022			
100 KASA		6.900	
<i>Yabancı Para Kasası</i>			
	646 KAMBİYO KARLARI		6.900
$10.000 * (18,69 - 18,00) \text{ TL}/\$$			

## 4.2. Parasal olmayan kalemlerin muhasebeleştirilmesi

### Örnek 2. Ticari mal ithalatı

Kıvanç A.Ş. yurtdışından 25.08.2022 tarihinde CIF bedeli 50.000\$ olan bir ticari malı akreditif yoluyla ithal etmiştir. Ticari mal gümrük işlemleri resmi tatilden dolayı 4 gün gümrükten çekilememiş olup 4. günün sonunda gümrükten çekilebilmiştir ve aynı gün işletmenin deposuna konulmuştur. Ticari mal için ödenen gümrük vergisi, 10.000 TL, özel tüketim vergisi 3.000 TL ve gümrük komisyoncusuna da 2.000 TL'dir. Alınan ticari malın yarısı 31.12.2022 tarihine kadar satılmış ve diğer yarısı ise raporlama döneminde dönem sonu stok olarak kalmıştır.

25.08.2022 tarihli dolar kuru 18,17 TL/\$, 29.08.2022 tarihli dolar kuru ise 18.18 TL/\$

### TMS/TFRS, BOBİ-FRS, KÜMİ-FRS

Satın alma bedeli (CIF Bedeli) (50.000 x 18,17 TL) 908.500 TL

Gümrük vergisi 10.000 TL

ÖTV 3.000 TL

Komisyon ücreti 2.000 TL

**Toplam maliyet 923.500 TL**

Dönem içinde satılan kısmın maliyeti (923.500 TL/2) 461.750 TL

Ticari mal alımındaki kur farkı gideri 50.000 x (18,18-18,17) 500 TL

29/08/2022			
153 TİCARİ MALLAR		923.500	
153.01 Satın alma bedeli			
153.02 Gümrük Vergisi			
153.03 ÖTV			
153.04 Komisyon Ücreti			
		500	
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI			924.000
Alış kur gideri			
102 BANKALAR			
İthalat kaydı			

**VUK**

Satın alma bedeli (CIF Bedeli) (50.000 x 18,18 TL)	909.000 TL
Gümrük vergisi	10.000 TL
ÖTV	3.000 TL
Komisyon ücreti	2.000 TL
<b>Toplam maliyet</b>	<b>924.000 TL</b>
Dönem içinde satılan kısmın maliyeti (924.000 TL/2)	462.000 TL

29/08/2022		
153 TİCARİ MALLAR		924.000
153.01 Satın alma bedeli		
153.02 Gümrük Vergisi		
153.03 ÖTV		
153.04 Komisyon Ücreti		
153.05 İthalat Kur Farkı Gideri		
	102 BANKALAR	924.000
İthalat kaydı		

TMS 2 standardına ve VUK'a göre hesaplanan toplam maliyet arasındaki fark, kur farklarından kaynaklanmaktadır. 500 TL'lik fark, TMS 2 standardına göre gider kaydedilirken, VUK'a göre ise ticari malın maliyetine dahil edilecektir.

Satış

**TMS/TFRS, BOBİ-FRS, KÜMİ-FRS**

Satılan ticari mal maliyeti	461.750 TL
Kur farkı gideri	500 TL
<b>Toplam</b>	<b>462.250 TL</b>

**VUK'a göre satılan ticari malın maliyeti 462.000 TL**

**Örnek 3. Maddi Duran Varlıklar Alımı**

VUK'a göre, bir duran varlığın ediniminde oluşan vade farkları ilgili duran varlığın maliyetine eklenerek aktifleştirilmekte ve vade farkını da içeren toplam maliyet üzerinden amortisman ayrılmaktadır. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi

konusunda TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardının dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır. TMS 23 standardında duran varlığın ediniminde ortaya çıkan vade farklarının (özellikli varlıklar hariç olmak üzere) ilgili duran varlığın maliyetine eklenmeden ilgili dönemin finansman gideri olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısı ile vade farkı içermeyen maliyet bedeli amortismanına konu edilmektedir (Kıymetli Şen, 2010:221). TMS 16 uyarınca borçlanma giderleri ( faiz giderleri + kur farkı giderleri) özellikli bir varlık olmadığı için doğrudan gider yazılmalı, montaj için katlanılan maliyet ise maliyete eklenmelidir.

Kıvanç A.Ş., 20.07.2022 tarihinde spot döviz kredisi ile 500.000 TL (25.000 dolar) peşin bedelli bir lark makinesi satın almıştır. Alınan kredi 20.12.2022 tarihinde kapatılmıştır. Ödenen toplam faiz gideri 25.000 TL ve kur farkı da 7.500 TL'dir. Alınan lark makinesi özellikli bir varlık değildir. Makinenin kurulumu için 5.000 TL montaj gideri de ödenmiştir. Makinenin ekonomik ömrü 10 yıldır.

#### **TMS/TFRS, BOBI-FRS, KÜMİ-FRS**

Satın alma bedeli	200.000 TL
Montaj gideri	5.000 TL
<b>Toplam maliyet</b>	<b>205.000 TL</b>
Finansman maliyeti	32.500 TL

20/07/2022			
102 BANKALAR		200.000	
300 BANKA KREDİLERİ			200.000
<i>Kredi Kullanımı</i>			

20/07/2022			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		205.000	
<i>Satın alma bedeli 200.000</i>			
<i>Montaj Gideri 5.000</i>			
102 BANKALAR			205.000
<i>Makine alımı</i>			

20/12/2022			
670 KISA VADELİ FİNANSAL BORÇLANMA MALİYETLERİ		32.500	
<i>Kur Farkı Gideri / Faiz Gideri</i>			
300 BANKA KREDİLERİ		200.000	
102 BANKALAR			232.500
<i>Kredi Ödemesi</i>			

**VUK**

Satın alma bedeli	200.000 TL
Montaj gideri	5.000 TL
Finansman maliyeti	32.500 TL
<b>Toplam maliyet</b>	<b>237.500 TL</b>

20/07/2022			
102 BANKALAR		200.000	
300 BANKA KREDİLERİ			200.000
<i>Kredi Kullanımı</i>			

20/07/2022			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		237.500	
<i>Satın alma bedeli 200.000</i>			
<i>Montaj Gideri 5.000</i>			
<i>Finansman Gideri 32.500</i>			
102 BANKALAR			237.500
<i>Makine alımı</i>			

20/12/2022			
300 BANKA KREDİLERİ		232.500	
	102 BANKALAR		232.500
<i>Kredi Ödemesi</i>			

### Değerleme

VUK' a göre maddi duran varlıklar maliyet değeri ile değerlendirildiğinden herhangi bir hesaplama yapılmayacaktır.

TMS 16 standardına göre, maliyet modeli kullanılması durumunda TMS 21 standardına göre parasal olmayan kalemlerin değerlemesinde işlem günündeki kur kullanılacağından kur farkı ortaya çıkmayacaktır. Ancak yeniden değerlendirme modeli kullanılması durumunda ortaya çıkacak kur farkları diğer kapsamlı gelirler içerisinde muhasebeleştirilecektir.

İşlem günündeki kur: 1 dolar 20 TL/\$, kapanış kuru ise 1 dolar 22 TL/\$

Makinenin defter değerindeki kur artışının etkisi  $(25.000 \times (22-20)) = 50.000$  TL

Birikmiş amortismandaki kur artışının etkisi  $(2.500 \times (22-20)) = (5.000)$  TL

Kur değişim farkı 45.000 TL

31/12/2022			
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR		50.000	
	258 BİRİKMiŞ AMORTİSMANLAR(-)		5.000
	551 MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		45.000
<i>Yeniden Değerleme</i>			



## 5. SONUÇ

Uluslararası düzeyde gelişen iş hacimleri ile birlikte şirketler sadece kendi ülkelerinin değil diğer ülkelerin de finansal raporlama standartlarına uyumlu finansal tablolar hazırlama ihtiyacı ile karşılaşmaktadır. Uluslararası Muhasebe Standartları (IAS) uygulayan ülkelerde tabi olan şirketlerin hazırladıkları finansal raporların aynı özelliklere sahip olması uluslararası iş faaliyetlerinin raporlanmasını da kolaylaştırmaktadır. Uluslararası faaliyetler aynı zamanda diğer şirketlerin faaliyet gösterdiği ülkelerin veya mevzuatların tabi olduğu para birimleri ile ilgili işlemlerin yapılmasına yol açmaktadır. Bu durum finansal raporlamada yabancı paralı işlemlerin nasıl gerçekleştirileceği ve hangi finansal kalemlerde muhasebeleştirileceği ile ilgili ortak bir yol izlenmesi gereksinimini doğurmaktadır.

Ülkemizde yürürlükte olan TMS/TFRS'de yer alan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri ve KÜMİ FRS Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri şirketlerin hangi para birimi ile kayıt yapacağı, bu para biriminden farklı bir para birimi ile işlem yapılması durumunda ilk muhasebeleştirilmenin nasıl olacağı ve değerlendirme işlemlerinde hangi kurun kullanılacağı ile ilgili hükümleri düzenlemektedir.

Parasal kalemler (nakit ve benzerleri, ticari alacaklar, ticari borçlar vb.) ve parasal olmayan kalemler (stoklar, maddi duran varlıklar vb.) ile ilgili yabancı paralı işlemlerin ilk kaydında geçerli döviz kuru olarak işlem tarihi kurları kullanılmaktadır. Bu kur, TMS/TFRS'de geçerli kur, BOBİ FRS'de spot kur, KÜMİ FRS'de ve VUK'ta ise TCMB kuru olarak ifade edilmektedir. Yabancı paralı işlemlerin parasal kalemlerin yeniden değerlemesinde (dönem sonu veya çevrim işlemlerinde) kurlar ilk kayıta olduğu gibi kullanılmaktadır. Parasal kalemlerin farklı bir kurdan çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılmaktadır. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilmektedir.

Parasal olmayan kalemlerin çevrim işlemlerinde ise maliyet bedeli ile ölçülenler işlem tarihindeki kurdan, gerçeğe uygun değerle ölçülen kalemler ise gerçeğe uygun değer ölçüm işleminin yapıldığı tarihteki kurdan geçerli para birimine (ağırlıklı kullanılan) çevrilmektedir. Parasal olmayan kalemlere ilişkin oluşan kur farkı kazanç veya kayıpları, ilgili kaleme Kâr veya Zarar Tablosu kalemi kullanılarak kâr veya zarara kaydedilmektedir. Yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları ise Yeniden Değerleme Yedeği'nde raporlanmaktadır.

Sonuç olarak, yabancı paralı işlemlerin ve kur farklarının çevrimi işlemlerinin muhasebeleştirilmesi yürürlükteki standartlar açısından pek farklılık göstermemektedir. Raporlanan kalemler ve kullanılan hesaplar açısından VUK'a göre parasal olmayan kalemlerde farklılıklar görülmektedir. Ayrıca TMS/TFRS ve BOBİ FRS'de kar / zararın raporlandığı gruba göre kur farklarının Esas Faaliyetler veya Diğer Kapsamlı Gelir'de; özkaynaklarda yer alan yabancı paralı işlemler sonucu ortaya çıkan kâr / zararın ise Yabancı Para Çevrim Farkları içerisinde raporlanmaktadır.

## Kaynakça

- Ağsakal, Ahmet ve Gökhan Baral. (2016). “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi”, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 262-277.
- Argun, D., Güneş, N. (2021). Yabancı Paralı Yükümlülüklerde Kur Farklarının Mali Tablolara Aktarılmasına İlişkin Öneri, *Journal of Research in Business*, 6, 1, 127-140.
- Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, BOBİ FRS Bölüm 20, Yabancı Para Çevrim İşlemleri, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0\\_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/EK.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BOB%C4%B0_FRS/BOB%C4%B0%20FRS%202021%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC%20Finansal%20Tablolar%C4%B1/EK.pdf) Erişim Tarihi: 10.08.2023.
- Ceran, Y. ve Ortakarpuz, M. (2013). Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi, *Kabramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3 (2) , 65-80.
- Karacan, Sami, Sibel Çitçioğlu ve Tuğba Kutlu (2018). TMS – BOBİ FRS – VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması, *Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*, 2, 1, 1-10.
- Kıymetli Şen, İ. (2010). Üretim İşletmelerinde Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının (TMS/TFRS) Maliyet Sistemlerine Etkileri ve Bir Uygulama, İstanbul: T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Doktora Tezi)
- Küçükler, Ü. M. ve Demirci, Ş. D. (2021). Bankalarda Yabancı Para İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: Mevcut Uygulama ve Kur Değişiminin Etkileri Standardı Arasındaki Farklar, *Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis*, 31(167).
- Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, Bölüm 18 Yabancı Para Çevrim İşlemleri, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMI\\_FRS\\_Kurum\\_Sitesi\\_Duyuru\\_Metni.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KUMI/KUMI_FRS_Kurum_Sitesi_Duyuru_Metni.pdf) Erişim Tarihi: 25.08.2023
- Mert, H., Özcelik, D., Duyar, G. (2018). Kur Farklarının Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi, *PressAcademia*, v.7, p.316-320.
- Sabuncu, Birsal. (2019). TMS 15 ve TMS 21 Kapsamında Forfaiting Muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 82, 77-96.
- TMS 2 (2023), Stoklar Standardı, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2023/Kirmizi\\_Kitap/TMS\\_/TMS%202.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%202.pdf) Erişim Tarihi: 12.08.2023.
- TMS 21 (2021), Kur Değişiminin Etkileri Standardı, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2023/Kirmizi\\_Kitap/TMS\\_/TMS%2021.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2021.pdf) Erişim Tarihi: 09.08.2023.

- TMS 23 (2023), Borçlanma Maliyetleri Standardı, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2023/Kirmizi\\_Kitap/TMS\\_/TMS%2023.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2023.pdf) Erişim Tarihi: 11.08.2023.
- TMS 16 (2023), Maddi Duran Varlıklar Standardı, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS\\_TFRS\\_Setleri/2023/Kirmizi\\_Kitap/TMS\\_/TMS%2016.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2023/Kirmizi_Kitap/TMS_/TMS%2016.pdf) Erişim Tarihi: 15.08.2023.
- Ünlü, A., Alagöz, A. (2023). Döviz Kuru Değişimlerinin Finansal Tablolar Üzerine Etkileri: Seçilmiş BIST 30 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *İşletme Akademisi Dergisi*, 4 (2): 203-221.
- Yılmaz, E., Teker, S., (2020). Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları VUK ile Karşılaştırılması, *PressAcademia – Global Business Research Congress*, 11, 132-137