

# **UMS-21, TMS-21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDINA GÖRE FİNANSAL TABLOLARIN ÇEVİRİMİ VE KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

## **CONVERSION OF FINANCIAL STATEMENTS AND ACCOUNTING OF EXCHANGE RATE DIFFERENCE BY MEANS OF THE EFFECT OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES**

**Prof. Dr. Selim BEKÇİOĞLU\***  
**Öğr. Gör. Çağrı KÖROĞLU\*\***

### **Özet**

**K**ur değişim etkileri standardı uluslar arası muhasebe standardına uyumlu olarak 31.12.2005 tarihinden başlayan hesap dönemleri itibariyle geçerli olmak üzere resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından 15.07.2007 tarihinde TMS-21’de bazı değişiklikler yapıp, Resmi Gazetede yayınlanmıştır. Yapılan bu değişiklikler sonucunda TMS-21, UMS-21 ile benzer içeriklere sahip olmuştur.

Bu çalışmanın hazırlanmasındaki amaç, Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS-21) ve Türkiye Muhasebe Standardı (TMS-21) ile ilgili genel bilgiler verilip, yabancı paralı finansal tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi konularının incelenmesidir.

\* Adnan Menderes Üniversitesi-Nazilli İİBF-İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

\*\* Muğla Üniversitesi-Datça Kazım Yılmaz MYO-Muhasebe Programı

**Anahtar Kelimeler:** Kur Farkı, Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Finansal Tabloların Çevrimi, Kur Değişim Etkileri Standardı.

#### **Abstract**

In compliance with the international accounting standards, the effects of changes in foreign exchange rates became effective after having been appeared in the Gazette. This standards was taken effect as from accounting period of 31.12.2005. Some changes were made in TMS-21 by the Committee of Turkish Accounting Standards on 15.07.2007, and they were appeared in the Official Gazette. As a result of these changes, TMS-21 has been similar content with IAS-21.

The purpose of this study was to give general information about the International Accounting Standards (IAS-21) and Turkish Accounting Standards (TMS-21), and to investigate the accounting of Exchange rate difference and conversion of financial statements.

**Key Words:** Exchange Rate Difference, Accounting Of Exchange Rate Difference, Conversion Of Financial Statements, The Effect Of Changes In Foreign Exchange Rates.

#### **GİRİŞ**

Günümüzde uluslararası ticarete önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Özellikle dış ticaretteki engellerin kaldırılması ve ülkelerin ekonomik boyutlarının genişlemesi sonucunda işletmeler, gerek şube açarak gerekse de ortaklık yoluyla uluslararası faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu gelişmelere paralel olarak ülkemizde faaliyet gösteren işletmeler ise, ithalat ve/veya ihracat işlemleri gerçekleştirerek çeşitli uluslararası faaliyetlere yönelmektedirler.

Uluslararası faaliyette bulunan işletmelerin dikkat etmesi gereken önemli hususlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, yurt dışı bağlantıları olan işletmeler ile finansal tablolarında yabancı para cinsinden varlıkları olan işletmelerin tümünün, yabancı paraların YTL'ye çevrilmesinden olumlu ya da olumsuz yönde etkilenmesi durumudur (Masun, 2003: 115). İkincisi ise, birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de esnek kur sisteminin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte döviz kurlarındaki düşüş ve yükselişlerin önem kazanmasıdır.

Bu nedenlerden dolayı yurt dışıyla bağlantılı olan işletmelerin, yapmış oldukları işlemlerin sonuçlarının finansal tablolarda tam ve gerçeğe uygun olarak raporlanması, muhasebeleştirilmesi ve yöneticilerin alacakları

kararların doğru ve etkili olması için uluslararası ortak bir dilin oluşturulması gerekmektedir. Bu amaçla, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartlarına uyumlu bir biçimde döviz kurlarının nasıl muhasebeleştirileceği ve yabancı paraya dayalı finansal tabloların nasıl çevrileceğine ilişkin geniş ve kapsamlı “Kur Değişim Etkileri” standardını oluşturmuştur.

## 1. UMS-21, TMS-21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDI İLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR

### 1.1. Standardın Amacı

Bu standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yabancı ülkedeki faaliyetlerin finansal tablolarda nasıl hesaba katılacağı ve kullanılan para birimine nasıl çevrileceğinin belirlenmesidir.

Bu standardın temel konularını ise, hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı oluşturmaktadır (Internationel Accounting Standarts, 2004: 1068).

### 1.2. Standardın Kapsamı

Bu standart, (Türkiye Muhasebe Standartları, 2007: 665):

- “TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” standardının

kapsamında olan türev işlemleri dışındaki yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde,

- İşletmenin finansal tablolarına dâhil edilen yurt dışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde,

- İşletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde kullanılır.

### 1.3. Standartta Geçen Temel Tanımlar

Bu standartta geçen terimlerin anlamları şu şekildedir (Türkiye Muhasebe Standartları, 2007: 666-667):

Kapanış Kuru: Bilanço tarihinde geçerli kurdur.

Kur farkı: Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Döviz Kuru: İki para biriminin değişim oranıdır.

Geçerli Para Birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Parasal kalemler: Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Finansal Tablolarda Kullanılan Para

**Birimi:** Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

**Geçerli (Spot) Kur:** hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

**Yabancı Para:** İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

## 2. YABANCI PARAYA DAYALI İŞLEMLER

Her ülkenin farklı para birimine sahip olması, uluslararası ticarete tek bir para biriminin kullanılmasının imkânsız oluşu ve ulusal paraların birbirine dönüşümü için ayrı bir mekanizmanın oluşturulması gereği döviz piyasaların önemini arttırmıştır (Seyidoğlu, 2003: 78).

Döviz piyasalarının bu derece önemli konuma gelmesi sonucunda UMSK, Ağustos 2005 yılında UMS-21'de sınırlı bir düzenleme yayınlamıştır. Bu düzenlemedeki amaç, yabancı paralı finansal tabloların ulusal para birimine nasıl dönüştürüleceğinin ve bu dönüştürülme sonucunda ortaya çıkan kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir (Wendell, 2006: 2).

### 2.1. Finansal Tabloların Çevrimi

Finansal tablolar, işlemlerin ve benzeri olayların finansal etkilerini, sonuçlarını ve ekonomik karakterlerini gösterdiği için anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, önemlilik, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik özelliklerine sahip

olması gerekmektedir (Gençoğlu, 2007: 22).

Finansal tabloların uluslararası ticarete bu özellikleri taşıyabilmesi için tek para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Bu nedenden dolayı finansal tabloların çevriminin nedenlerinin ve çevrilmesinde kullanılan yöntemlerin iyi bilinmesi gerekmektedir.

#### 2.1.1. Finansal Tabloların Çevriminin Nedenleri

Çevrim işlemi, farklı para birimi üzerinden hazırlanmış finansal tabloların, yerel para birimine dönüştürülmesi sürecidir (Karapınar, 1998: 2). Bu süreç uluslararası ticarete farklı para birimlerinin işlem görmesi ve esnek kur sisteminin uygulanmaya başlamasıyla karmaşık bir hale gelmiştir.

Finansal tabloların çevirisinin nedenlerini şu şekilde özetleyebiliriz (Saban ve Genç, 2006: 35-36):

- Finansal tabloların çevrilmesinin ana nedeni, konsolide finansal tabloların ana işletmeye ait olmasıdır. Burada ana işletmenin bulunduğu yer, konsolide finansal tabloların hazırlanmasında belirleyici bir unsur olmaktadır.
- Para birimlerinin farklı kurlara tabi olması nedeniyle önemli ölçüde kâr veya zarar ortaya çıkar. Aşırı kâr ya da zararı ortadan kaldırmak için finansal tabloların çevrimine ihtiyaç duyulur.

- Yabancı para cinsinden işlemleri kaydetme, yurt dışı şube, iştirak ve bağlı ortaklık faaliyetlerini raporlama ve bağımsız işletmelerin faaliyet sonuçlarını yurt dışına raporlamak için finansal tabloların çevrimine ihtiyaç duyulur.

### 2.1.2. Finansal Tabloların Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler

Finansal tabloların çevrilmesi işleminde kullanılan yöntemler; “Kapanış Kuru yöntemi”, “Cari-Cari Olmayan Yöntem”, “Parasal-Parasal Olmayan Yöntem”, ve “Geleneksel Yöntem” olmak üzere başlıca dört grupta incelenebilir (Saban ve Genç, 2006: 38-42).

**Kapanış Kuru Yöntemi:** Kapanış kuru yöntemini, ülkelerin büyük bir kısmı benimsemiştir. Bu yöntemde, bilanço ve gelir tablosunun çevrilmesinde farklı kurlar kullanılmaktadır.

Bilançoda, özkaynaklar dışındaki aktif ve pasif hesaplar dönem sonu kuru ile, özkaynak kalemleri ise, kendi içerisinde farklı kurlar üzerinden çevrilmektedir. Örneğin, dağıtılmamış kârlar, nominal sermaye ve geçmiş yıllar kârları işlemin gerçekleştiği tarihteki tarihi kurla, dönem kârı ise gelir tablosu kalemlerinin düzeltilmiş sonucu olarak ortalama kur üzerinden çevrilecektir ([www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform/s.41](http://www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform/s.41)).

Gelir tablosu kalemleri ise, bilanço

hesapları ile ilişkili olan hesaplar (amortisman, menkul değerler gibi) ilgili bilanço hesaplarının çevrilmesinde kullanılan kurlarla çevrilir. Bilanço hesaplarıyla ilişkili olan hesaplar dışında kalan gelir ve gider hesapları ise, gerçekleştikleri gündeki kurlarla ya da ortalama kurlarla çevrilir (Göğüş, 2006: 32).

**Cari-Cari Olmayan Yöntem:** Bu yöntemde, yabancı bağlı ortaklık veya müşterek yönetime tabi ortaklığın finansal tablolarının çevrilmesinde cari ve cari olmayan varlıklar ve borçlar ayırımına gidilmektedir.

Bu yönteme göre, bilançonun cari kalemleri (dönen varlıklar ve kısa vadeli borçlar) cari kurla (bilanço tarihindeki kurla), cari olmayan kalemler ise (duran varlıklar ve uzun vadeli borçlar) tarihi kurla çevriye tabi tutulur (Karapınar, 1998: 3).

**Parasal-Parasal Olmayan Yöntem:** Bu yöntemde bilançonun parasal unsurları (kasa, banka, alacaklar vb.) kapanış kuru üzerinden, parasal olmayan unsurlar ise (binalar, makineler, stoklar vb.) tutarların belirlendiği zamana (tarihi kur) ait geçerli kur üzerinden değerlendirilir ([www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform/s.42](http://www.istanbulymmo.org/dosyalar/maliplatform/s.42)).

**Geleneksel Yöntem:** Bu yöntemde, ana şirketin yabancı işletmelerinin yaptığı işlemleri sanki ana şirket yap-

miş gibi yansıtılması istenir. Bu nedenle yabancı işletmelerin bütün işlemlerinin ana şirket tarafından kontrol ve kayıt edildiği varsayılmaktadır.

Bu yöntemin uygulanmasında şu ilkeler esas alınır (Çelik, 2002: 66):

- Parasal kalemler cari kur ile çevrilir.
- Parasal olmayan kalemler, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur kullanılarak çevrilir.
- Sermaye ve sermaye artışları tarihi kurla çevrilir.
- Gelir tablosu kalemleri ise, işlemin gerçekleştiği tarihteki kur ile çevrilir.

21 nolu UMS ve bu standarda uyumlu olarak hazırlanmış TMS-21, finansal tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemini benimsemiştir. Özetle, gelir ve giderler, işlem tarihindeki döviz kurlarından veya ortalama kurdan, bilançonun aktif ve pasif hesapları ise kapanış kurundan çevrilir (www.denetimnet/UserFiles/Documents/UFRS/UFRS 2007).

## **2.2. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi**

Belirli bir varlığa dayalı olarak gerçekleşen kurla ve özellikle bu varlığın yabancı bir faaliyette, işletme yatırımının bir parçası olarak kabul edildiği yerde, kura bağlı olarak farklı bir muhasebeleştirme gerekmektedir. Bu ne-

denden dolayı UMS-21, farklı para birimi üzerinden yapılan işlemlerde hangi kurun esas alınacağı ve bu işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceği konularına açıklık getirmiştir (Anonymous, 2006: 1).

Standartta kur farklarının muhasebeleştirilmesi konusu, parasal kalemler ile parasal olmayan kalemler açısından incelenmiştir. Parasal kalemlerin çevrilmesinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir (TMS-21, m.28). Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kur farkları, öz kaynaklarda muhasebeleştirileceği gibi kâr ya da zarar hesaplarında muhasebeleştirilir (TMS-21, m.30).

### **2.2.1.Yabancı Paraya Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesinde Esas Alınacak Kurun Belirlenmesi**

Standartta göre, yabancı para birimine dayalı işlemlerde, işlemin yapıldığı tarihte, parasal kalem parasal olmayan kalem ayrımına bakılmaksızın, işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur üzerinden muhasebeleştirilir. İşletme açısından karar verilmesi gereken nokta, yabancı para birimine dayalı işlemin raporlama para birimine dönüştürülmesinde kullanılacak geçerli kurun hangi kur olacağıdır (Beyazıtılı, 2003: 17).

Standartta geçerli kur, “hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kuru”

olarak tanımlanmış olmasına rağmen, uygulamada çok farklı kurlarla karşılaşılabılır. Örneğin, T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen döviz alış, döviz satış, efektif alış, efektif satış gibi objektifliği kabul edilen kur kotasyonları olduğu gibi; her bankanın uyguladığı alış ve satış kurları da söz konusudur. Bu konuda standartta somut bir belirleme yapılmamış olmakla birlikte işletme açısından kendi işlemi ile bağlantı kurulabilen gerçekçi kur, geçerli kurdur. Örneğin, bir bankada yapılan işlem banka kuruyla kayda alınabileceği gibi, T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen işlem tarihindeki kur da dikkate alınabilir (Çiftçi ve Şahin, 2008: 40).

Kur değişim etkileri standardı, uygulama kolaylığı nedeniyle işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılmasını mümkün kılmış olup, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kurun kullanılmayacağını belirtmiştir (TMS-21, m.22).

### **2.2.2. Kur Farklarının Zarar ya da Kâra Aktarımı**

Yabancı para cinsinden işlemler sonucunda oluşan ve döneme tekabül eden kur farkları kâr ya da zararda muhase-

beleştirilir. İşlem gerçekleştiği hesap döneminde sonuçlanıyor ise, tüm kur farkları aynı dönemde muhasebeleştirilir. Ancak işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde oluşan kur farkı ilgili olduğu dönemde tahakkuk ettirilir (Gökçen vd., 2006: 193).

Yukarıda belirtilen kâr ya da zarar hesapları, gelir tablosunda yer alan kambiyo kârı ve kambiyo zararı hesaplarıdır. Kambiyo kârı; yabancı paraya dayalı bir işlemin yapılması sonucu ortaya çıkan olumlu kur farkının muhasebeleştirilmesinde, kambiyo zararı ise, yabancı paraya dayalı işlemler sonucunda ortaya çıkan olumsuz kur farklarının muhasebeleştirildiği hesaplardır (Akdoğan ve Sevilengül, 1996: 462-469).

### **3. Finansal Tabloların Çevrilmesine ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulamalar**

#### **3.1. Finansal Tabloların Çevrilmesine Yönelik Uygulama**

Bir Amerikan şirketi, Türkiye'de faaliyet gösteren X A.Ş.'ni satın alarak bu şirketin %100'üne sahip olmuştur. Amerikan şirketi, X A.Ş.'nin finansal tablolarının kendi para birimine göre çevrilmesine (Amerikan dolarına) karar vermiştir.

31.12.2007 tarihli X işletmesinin bilançosu ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir.

AKTİF	X A.Ş.'nin 31.12.2007 Tarihli Bilançosu (YTL)		PASİF
Kasa	190.000	K.V.Y.K.	130.000
Alacaklar	152.500	U.V.Y.K.	125.000
Alacak Snt.	77.500	Sermaye	160.000
Stoklar	227.500	Dönem Kârı	332.500
Taahhütler (Net)	100.000		
<b>TOPLAM</b>	<b>747.500</b>	<b>TOPLAM</b>	<b>747.500</b>

## X A.Ş.'nin 31.12.2007 Tarihli Gelir Tablosu (YTL)

Satışlar.....	1.810.000
Satılan Malın Maliyeti(-).....	(1.270.000)
<b>Brüt satış Kârı.....</b>	<b>540.000</b>
Faaliyet Giderleri(-).....	(175.000)
<b>Faaliyet Kârı.....</b>	<b>365.000</b>
Diğ. Faal. Olağan Gid. Ve Zar(-).....	(32.500)
<b>Dönem Kârı.....</b>	<b>332.500</b>

2007 yılı döviz kurları aşağıdaki gibidir (www.tcmb.gov.tr/döviz kurları/ 2007).

01.01.2007 (Dönem Başı Dolar Kuru)= 1,4154 YTL

31.12.2007 (Dönem Sonu Dolar Kuru)= 1,1649 YTL

Ortalama Kur.....= 1,2947 YTL

**Tablo.1 Bilançonun Çevrimi**

Bil. Kal.	YTL	/	Döv. Kur	=	\$ Çevrimi
Kasa	190.000	/	1,1649	=	163.104
Alacaklar	152.500	/	1,1649	=	130.912
Alacak Snt.	77.500	/	1,1649	=	66.529
Stoklar	227.500	/	1,1649	=	195.295
Taahhütler	100.000	/	1,1649	=	85.844
<b>Aktif Toplam</b>	<b>747.500</b>				<b>641.684</b>
K.V.Y.K.	130.000	/	1,1649	=	111.597
U.V.Y.K.	125.000	/	1,1649	=	107.305
Sermaye	160.000	/	1,4154	=	113.042
Dönem Kârı	332.500	/	1,2947	=	256.816
<b>Pasif Toplam</b>	<b>747.500</b>				<b>588.760</b>
<b>Fark</b>					<b>(52.924)</b>

**Tablo.2 Gelir Tablosunun Çevrimi**

Gelir Tab. Kal.	YTL	/	Döv. Kur	=	\$ Çevrimi
Satışlar	1.810.000	/	1,2947	=	1.398.007
Sat. Mal. Mal.	(1.270.000)	/	1,2947	=	(980.922)
<b>Brüt Sat. Kârı</b>	<b>540.000</b>	/	<b>1,2947</b>	=	<b>417.085</b>
Faal. Gi.d.	(175.000)	/	1,2947	=	(135.166)
<b>Faal. Kârı</b>	<b>365.000</b>	/	<b>1,2947</b>	=	<b>281.918</b>
D. F. O. G. Zar.	(32.500)	/	1,2947	=	(25.102)
<b>Dönem Kârı</b>	<b>332.500</b>	/	<b>1,2947</b>	=	<b>256.816</b>

Yukarıdaki tablolar UMS-21'e uygun olarak çevrilmiştir. Tüm varlıklar ve borçlar, bilanço tarihindeki cari döviz kuruna (kapanış kuru) göre çevrilmiştir. (1\$=1,1649 YTL). Gelir tablosundaki tüm kalemler, ortalama kur üzerinden çevrilmiştir. (1\$=1,2947 YTL). Öz kaynaklar içerisinde yer alan sermaye 2007 yılı başındaki kurdan (1\$=1,4154 YTL), dönem kârı ise ortalama kur üzerinden çevrilmiştir.

Çevrim sırasında ortaya çıkan kur farkları (52.924 \$), varlık ve borçların dönem sonu döviz kurundan, sermaye ve dönem kârının tarihi ve ağırlıklı ortalama döviz kurundan çevrilmesinden ileri gelmektedir.

### 3.2. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesine Yönelik Uygulama

A İşletmesi 18.000\$ tutarında bir malı tamamı senet karşılığında ithal etmiştir. İşlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru 1\$=1,29 YTL olup, bu tutar üzerinden işletmenin borç senetleri hesabına kaydedilmiş durumdadır. Dönem sonunda değerlendirme kuru 1\$=1,41 YTL'dir.

Bu uygulamada yapılması gereken ilk işlem, kur farkının bulunmasıdır. Bunun şu işlem yapılır.

**Senedin Bilanço Günündeki Tutar** : 18.000\$ \* 1,41 YTL = 25.380 YTL  
**Senedin Kayıtlı Değeri** : 18.000\$ \* 1,29 YTL = 23.220 YTL  
**Kur Farkı = 2.160 YTL**

Bulunan kur farkı A işletmesi için olumsuz bir durumdur. İthalat işlemi sonucunda borcu 23.220 YTL olması gerekirken, kurlardaki değişim sonucunda borcu 2.160 YTL artarak 25.380 YTL'ye yükselmiştir.

Ortaya çıkan kur farkının muhasebe kaydı şu şekildedir.

31/12/x		
656 KAMBIYO ZARARLARI HS.	2.160	
321 BORÇ SNT. HS.		2.160

Eğer senedin kayıtlı değeri, dönem sonundaki döviz kurundan büyük olsaydı işletme zarar yerine kâr elde edecekti. Böylece 646 Kambiyo kârları hesabı alacandırılıp, borç senetleri hesabı borçlandırılacaktı.

### Sonuç ve Değerlendirme

Uluslararası ticaretteki gelişmelere paralel olarak işletmeler, yabancı ülkelerdeki işletmelerle dövize dayalı ticari ilişkilerde bulunmaktadır. Döviz kurlarının sürekli değişmesi, finansal tabloların aynı para birimi cinsinden ifade edilmesi gereği ve ticari ilişkiler sonucunda ortaya çıkan kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği konuları önemli sorunlar doğurmaktadır. Bu sorunları önlemek için uluslararası ve ulusal boyutlarda çeşitli muhasebe düzenlemelerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Tüm ülkeler açısından bakıldığında yabancı paraya dayalı işlemler konusunda en kapsamlı düzenleme, Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde yapılmıştır. Çünkü, UMSK, “Kur Değişim Etkileri” standardını yayınlamıştır. Yabancı paraya dayalı işlemlerde ortaya çıkan sorunlara çözümler üretmiştir. Ülkemizde de bu konuyla ilgili en kapsamlı çalışma TMSK tarafından yapılmış olup, UMS-21 standardının aynısı Türkçeye çevrilerek yayımlanmıştır.

Özetle kur değişim etkileri standardı, yabancı paraya dayalı finansal tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi konuları üzerinde yoğunlaşmıştır. Standartta finansal tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemi benimsenmiş olup, yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur esas alınmıştır.

## KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalân ve Orhan Sevilengül (1996). **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Ankara: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Anonymous (2006). **Accounting**, Johannesburg: Accountancy SA.

Beyazıtılı, Ercan (2003). “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Ocak, Sayı:8, 15-22.

Çelik, Orhan (2002). **Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi**, Ankara: Turhan Kitabevi.

Çiftci, Yavuz ve Abdülkadir Şahin (2008). “TMS 21’e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi”, **Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi**, Sayı: 516, 35-46.

Gençoğlu, Ümit Gücenme (2007). **Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamalar**, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Göğüş, Handan Sümer (2006). “Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS) 21’e Eleştirel Bir Yaklaşım”, **Yönetim Dergisi**, Şubat, Sayı:53, 29-39.

Gökçen, Gürbüz, Başak Ataman Akgül ve Cemal Çakıcı (2006). **Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları**, İstanbul: Beta Kitabevi.

IASB (2004). **International Accounting Standards-21**, Londra: IASB Yayınları.

Karapınar, Aydın (1998). “Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisi ve Kullanılan Yöntemler”, **Mevzuat Dergisi**, Ekim, Sayı:10, 1-11.

Masun, Altan (2003). “Döviz Kuru Riskinden Etki Netleştirme Yoluyla Korunma”, **Muhasebe ve Finans Dergisi**, Temmuz, Sayı: 19, 115-120.

Saban, Metin ve Murat Genç (2006). “Finansal Tabloların Farklı Para Birimine Dönüştürülmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Haziran-Temmuz, Sayı:76, 33-48.

Seyidoğlu, Halil (2003). **Uluslararası Finans**, İstanbul: Güzem Can Yayınları No:19.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (2007). **Uluslararası Finansal Raporlama standartlarıyla Uyumlu TMS**, Ankara: TMSK Yayınları-2.

Wendell, J. Paul (2006). “IASB Developments”, **SEC Accounting Report**, Şubat, Sayı: 32, 2-6.

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Raporu (2006), “Finansal Tabloların Yabancı Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler”, <http://www.istanbulyismo.org/dosyalar/maliplatform>, 25.02.2008.

<http://www.denetimnet/userfiles/documents/ufrs/2007>, 01.02.2008.

<http://www.tcmb.gov.tr/dovizkurlari/2007>, 06.03.2008.

<http://www.tmsk.org.tr> TMS-21 “Kur Değişiminin Etkileri 07.03.2008.

