

# TMS-21 “Kur Değişiminin Etkileri Standardı” nın Uygulanması ve Finansal Tablolara Yansımaları

**Doç. Dr. Orhan BOZKURT**

Uludağ Üniversitesi İnegöl İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü  
obozkurt@uludag.edu.tr

**Özet:** Bu çalışma; öncelikle yabancı paralı işlemleri konu alan TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri standardının amaç ve özelliklerini açıklamayı, devamında finansal raporlamalarda özellik gösteren muhasebe kayıtlarını göstermeyi hedeflemiştir. Çalışmada temel olarak 21 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı Kur Değişiminin Etkileri (TMS 21) esas alınmaktadır. Bu çalışmanın analizi aşamasında, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı ile ilgili olarak TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme ile TMS-8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standartlarından muhasebe sistemi ve vergi mevzuatı konularında yararlanılmıştır. Sonuçta; yabancı para birimleri üzerinden işlem yapan işletmelerin finansal tablolarının hazırlanmasında geçerli para birimini kullanması ve yabancı paraya dayalı işlemlerinin uyumlu Türkiye Muhasebe Standardına göre raporlanması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu çalışmayı, muhasebe meslek mensuplarının Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) hakkında yeterli düzeyde bilgi sahibi olmamaları, sınırlamaktadır. Bu bakımdan çalışma, uygulama, konsolide finansal tabloları hazırlama ve analiz etmede muhasebe meslek mensuplarına önemli katkı sağlayacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** TMS–21, Muhasebe Standardı, Mali Tablo, Döviz Kur'u, Finansal Raporlama

## The Implementation of TMS- 21 “The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate” and its Reflection on Financial Statements

**Abstract:** This study aims to explain the objectives and features of TAS 21 (Turkish Accounting Standards) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate and to present the accounting records in the financial reporting. The study is based on TAS 21 (Turkish Accounting Standards) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rate. In the analysis of the study, regarding TAS 21- the Effects of Changes in Foreign Exchange Rate, TAS- 39 Financial Instruments:

*Recognition and Measurement and TAS-8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Fundamental Errors Standards were utilized in accounting systems and tax legislation issues. The result of the study revealed the necessity for businesses that carry out transactions over different currencies to use the functional currency in preparing financial statements and the necessity to report foreign currency transactions according to TAS that is complies with IFRS (International Financing Reporting Standards). This study is limited with the fact that accounting professionals and accounting executives do not have the necessary knowledge on Turkish Accounting Standards (TAS) and Turkey Financial Reporting Standards (TFRS). In this respect, this study will provide significant contributions in implementing, preparing and analyzing financial statements.*

**Key words:** *TAS-21, Accounting Standard, Financial Statement, Foreign Exchange Rate, Financial Reporting*

## Giriş

Günümüzde Uluslararası ticaretteki artış beraberinde bir taraftan çok uluslu şirketlerin kurulmasına neden olurken diğer yandan ulusal şirketlerin yurt dışında ana ortaklık ya da bağlı ortaklık kurmalarına neden olmuştur. Bu durum doğal olarak muhasebe sistemlerini de etkilemiştir. Özellikle muhasebe kayıtlarının geçerli para biriminden tutulması ve raporlanması, farklı para birimleri ile ticaret yapan ya da yurt dışı şubeleri veya ortaklıkları olan firmaların elde ettikleri döviz hasılatlarının da ulusal para birimine çevrilmesini zorunlu hale gelmiştir. Tüm bu işlemlerin yapılabilmesi için geliştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)'ye uyumlu çıkarılan Türk Muhasebe Standartları, bu konuyu TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında düzenlemiştir.

Ticari hayatta birçok işlem yapılmaktadır. Mal alım ve satımlarında geçerli para birimi dışında yabancı para birimleri de kullanılmaktadır. Yabancı para ile yapılan işlemler, ülkenin gelişmişlik derecesine bağlı olarak ulusal parayla yapılan işlemlere göre artış göstermektedir (Örten ve diğ.,2010). Alım satım hacimlerinin artmasıyla beraber günlük işlemler çeşitlenmiş buna bağlı olarak birçok para biriminin kullanımı ortaya çıkmıştır. Bu durum finansal tabloların, özellikle konsolide finansal tabloların, düzenlenmesinde sorun oluşturabilmektedir (Örten ve diğ.,2010). Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (IFRS), küresel muhasebe sisteminde ortak bir dil oluşturamadığı ve süreç içinde fiilen tam anlaşılır olmaması nedeniyle, bu uygulamanın zaman alacağı açıktır (Tsunogaya and Chand, 2012:8).

Literatürde küreselleşen dünyada ortak muhasebe standartlarının oluşturulmasına katkı sağlamak amacıyla Uluslararası muhasebe standartları alanında Meeks ve diğ. (2009), Gücenme, (2007), Gökçen ve diğ., (2006), Örtten ve diğ., (2007), Sensoy (2009) nın yapmış olduğu çalışmalara rastlamak mümkündür.

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı 31.12.2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak ülkemizde kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesi konusunda uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum açısından önemli bir adım atılmıştır (Çiftçi ve Şahin, 2008). Bu tarihten sonraki dönemlerde bu standart, çeşitli güncellemeler yapılarak, uygulanmaya başlanmıştır. Bu standart, hem Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanma hem de ulusal düzeyde standart geliştirme amacıyla sürekli yenilenmektedir. TMS 21 standardı Uluslararası Denetim Standardı (IAS. 21) ile uyum içindedir. Uygulanmaya başlandığı tarihten başlayarak değişik tarihli tebliğlerle güncellenen bu standart en son 28.10.2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 217 sıra no'lu Tebliğler aracılığıyla yürürlüktedir. Yapılan bu değişiklikler TFRS 9, TFRS 10 ve TFRS 11 tarafından 31.12.2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerli olarak uygulanmaktadır. 21 No'lu Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardı 60 adet madde hükmünden oluşmaktadır. İlk bölüm "amaç" olup, burada yabancı para birimi ile yapılan işlemlerde hangi kurun esas alınacağı ve kur değişimlerinin finansal tablolara nasıl yansıtılacağı soruları cevaplanmaktadır (TMUDES, 2001).

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı; TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme, TMS 7 Nakit Akış Tabloları, TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama, TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standartları ile yakın ilişkilidir. Aynı zamanda TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 2 Stoklar, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, TMS 28 İştirakler ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar, vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12 Gelir Vergileri ve TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standartları ile bağlantılı çalışmaktadır.

### **1. Standardın Amacı ve Getirdikleri**

İşletmeler; yabancı paraya dayalı işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı paralı faaliyetlerde bulunabilmektedirler. Bu bakımdan, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde hazırlayabilir. Ancak bu tabloların geçerli para birimine çevrilip raporlanması gerekir. İşte bu standart, yabancı paraya dayalı işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemek üzere

hazırlanmıştır. Bunu yaparken kullanılacak döviz kurunun veya kurlarının değişiminin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı yine bu standardın temel konusunu oluşturmaktadır (TMS 21. mad.1-2). Standardın uygulaması ile ilgili olarak hazırlık için 2010 ve 2011 yılları arasında bazı standartları erken uygulama düzenlemeleri getirmiştir. Tabii günümüzde bunların erken uygulanması gibi bir durum söz konusu olmamaktadır. Yapılan değişiklikler zaten 31.12.2012 sonrasında uygulanmaktadır.

Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır:

(a) "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerinin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;

(b) İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dahil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde; ve

(c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

*"Yabancı ülkelerdeki faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının sunumu ve yabancı para birimi ile hazırlanmış nakit akım tablolarının raporlama para birimine dönüştürülmesi TMS-7 Nakit Akış Tablolarına ilişkin Türkiye Muhasebe Standardının öngördüğü ilkeler çerçevesinde yapılmalıdır (Beyazıtlı, 2003)".*

Temelde yabancı paralı işlemlerden olan üç tür işlem bu standardın dışındadır. Bunlardan ilk olarak, TMS 39 birçok yabancı para türev araçlarına uygulandığından, bu türev araçlar bu standart kapsamı dışındadır. İkinci olarak, bu standart, yurtdışındaki işletmedeki net yatırım da dâhil olmak üzere, yabancı para kalemleri için yapılan finansal riskten korunma muhasebesinde uygulanmaz. Finansal riskten korunma muhasebesinde TMS 39 hükümleri uygulanır. Son olarak, bu standart yabancı para işlemlerinden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz.

### 1.1. Geçerli Para Birimi Kavramı

Geçerli para birimi kavramı, TMS-21 Md.8 de şöyle tanımlanmaktadır. "İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir". Bu çevre, işletmenin genel olarak nakit oluşturduğu ve harcadığı çevredir. TMS- 21 Md.9 ' a göre ise bir işletmede geçerli para birimi; mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir. Rekabet unsurları ve yasal

düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir. Geçerli para birimi; mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).

Geçerli para birimi kullanımı bakımından iki türlü ele alınmaktadır. Birincisi işletme bireysel olarak yabancı paralı işlemlerde bulunabilir. İkincisi yurt dışında faaliyette bulunan işletmeler olabilir. Her iki durumda da geçerli para biriminin tespit edilmesi ve yabancı paralı işlemlerin ve yabancı para biriminden düzenlenen finansal tabloların geçerli para birimine çevrilmesi gerekir (Özerhan ve Yanık, 2012). Yine TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri standardına göre; geçerli para biriminin ne olacağı konusunda doğrudan ülkenin resmi parası ifadesini kullanmalıdır. Bu standart geçerli para birimini; finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da öz kaynağa dayalı finansal araçlar gibi) oluşan fonların para birimi ve işletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi olarak belirlenebileceğini açıklamıştır.

Para birimi belirlenirken işletmenin yurt dışı bağlantılarının olup olmadığına da bakılmalıdır. Yurt içindeki işletme raporlama yapacağı durumda eğer yurt dışı bir işletmeye, şubeye ya da iş ortaklığına sahipse TMS-21.Md. 9'da ki göstergeler öncelikle dikkate alınır (Özerhan ve Yanık, 2010:697). Geçerli para biriminin değiştirilip değiştirilmemesi şartlara göre belirlenir. TMS-21 madde 14'e göre eğer geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletmenin finansal tabloları "TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Standardına göre yeniden düzenlenir. Bir işletme, bu standarda göre belirlenen geçerli para biriminden farklı bir para birimini (ana şirketin geçerli para birimi gibi) geçerli para birimi olarak benimseyerek TMS-29'a göre finansal tablolarını yeniden düzenlemekten kaçınma yoluna gidemez. Bu standarda göre sonuçta geçerli para birimini tespit için; para biriminin tam belirlenemediği durumlarda işletme yönetimi, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır. Bir işletmenin geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, bir kere belirlendikten sonra işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmez (TMS-21 Md.,13).

## **1.2. Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması**

Yabancı paraya dayalı bir işlem aşağıdaki işlemlerden oluşur:

(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.

### 1.3. Yurtdışındaki işletmeye yapılan net yatırım

Bir işletme yurt dışı yatırım amaçlı girişimlerde bulunabilir. Bu girişimlerin ekonomik etkileri muhasebede ele alınır. İşletmelerin öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır ve bu Standardın 32 nci ve 33 üncü paragraflarına göre muhasebeleştirilir. Buna göre; parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Net yatırımın elden çıkarılması durumunda 48 inci paragraf uyarınca kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Bu tür parasal kalemler uzun vadeli alacakları ya da kredileri içerebilir. Ticari alacak ya da borçları içermez. 15 inci paragrafta tanımlandığı şekliyle yurtdışındaki bir işletmeden parasal kalem alacağı veya söz konusu işletmeye parasal borcu olan bir işletme, bir grubun bağlı ortaklığı olabilir. Bu durum; bağlı ortaklığının kendisinin de, yurtdışındaki bir işletme olması durumunda da geçerlidir.

## 2. Döviz ve Kur Kavramı

Bir ülke parası ile bir başka ülke parasının değişiminde ortaya çıkan değerdeki değişimler kur farkıdır (Doğan, 1997:60; Şahin, 2007). TMS-21 Kur Değişiminin Etkilerine ilişkin standartta döviz ise; işletmelerin geçerli kullandıkları para biriminden farklı olarak kullandıkları para birimi olarak tanımlanmıştır (TMS 21-mad.8). Bir başka ifade ile döviz, ulusal düzeyde kullanılan ve raporlamada kullanılan ulusal para biriminin dışındaki tüm para birimleridir. Döviz; geçerli para biriminin dışında kalan başka bir ülkenin para birimidir (Gücenme, 1998:45). Döviz kuru, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardında, iki para biriminin değişim oranı olarak tanımlanmaktadır (TMS 21, m.8). Diğer yanda; bir yabancı ülke para biriminin, ulusal para birimi cinsinden değeri "kur" olarak tanımlanmaktadır (Özulucan, 2002). Kur farklarının muhasebeleştirilmesinde TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre kayıtlı kur ile işlem günü kur'u arasındaki fark muhasebeleştirilir. Vergi Usul Kanununu 238. maddesine göre ise; emtia satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider olarak yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

### 3. Yabancı Paralı İşlemlerin Muhasebesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC), bünyesinde Uluslararası Muhasebe Standartlarına ilişkin çalışmaları yürütmek üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board-IASB)'nun kurulmasına karar vermiştir. Bu kurul 2001 yılından itibaren Standart Geliştirme, Yayımlama ve Standart Yorumlama Komitesi'nin (Standing Interpretation Committee-SIC) yorumlarını onaylama görevini üstlenmiştir. Bu komite 2005 ten sonra geçerli olmak üzere IAS 21 "Kur Değişiminin Etkileri" standardını geliştirmiştir. TMS-21 bu gün bu standartla tam uyum içindedir. Kur değişiminin etkileri standardına göre; işletme, yabancı para kalemleri kendi geçerli para birimine çevirir ve raporlar. Geçerli para birimi belirlendikten sonra, ekonomik olayların işletmelerin gidişatını etkilemediği sürece geçerli para birimi değişmemektedir (TMS-21/ md.13).

#### 3.1. İlk Muhasebeleştirme

Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS-21. 8) e göre uygulanacak kur muhasebeye konu işlemin yapıldığı tarihteki kur veya spot kurdur. Ancak uygulamada çok farklı spot kurlarla karşılaşılabilir. İşletme açısından en gerçekçi kur en uygun kurdur (Örten ve diğ.,2010). TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı md.20' de, yabancı paralı bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olduğunu belirterek şu işlemleri kapsar:

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

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. Diğer yandan, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı md.22' ye göre "işlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir". Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde

dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.

### Örnek Uygulama 1.a:

ABC firması KYZ İtalya firmasına 100.000 Dolar tutarında ihracat gerçekleştirmiştir. Bu tarihte \$1=1,90 TL'dir. İhracat bedeli daha sonra ödenecektir.

İlk muhasebeleştirmede ihracatın muhasebe kaydı işlemi üç temel ihracat şekline göre farklılık gösterir.

1. İhracatçı işletmenin ilk muhasebe kayıtları
2. İmalatçı ve ihracatçı işletmenin kaydı
3. İhraç kayıtlı satış yapan işletmenin muhasebe kaydı

TMS-21 Standardı yabancı paraya dayalı işlemlerin ilk yapıldığı ve fiili olarak gerçekleştiği tarihi esas alır. Yabancı paraya dayalı ihracat işlemi o tarihteki merkez bankası döviz kur'u üzerinden muhasebeleştirilir. İlk iki maddeye istinaden firma bu ihracat bedelini satış günündeki kurla değerleyerek müşteri cari hesabına ve gelir hesaplarına ulusal para birimi cinsinden 190.000 TL olarak kaydedecektir.

XX.XX.XXXX			
<b>120</b>	<b>Alıcılar Hesabı</b>	190,000.00	
120 02	<i>Yurtdışı Alıcıları-KYZ Firması</i>		
<b>601</b>	<b>Yurtdışı Satışlar Hesabı</b>		190,000.00
601 01	<i>İtalya</i>		
<i>İtalya KYZ Firmasına Yapılan İhracat 100,000 \$ * 1,90 TL = 190,000 TL</i>			

Her iki şekilde de ihracat yapan işletme üstteki muhasebe kaydını yapar. Hesaplarında KDV hesaplamaz ve göstermez. Üstteki örnekten hareketle mali döneminin sonunda döviz kurunun 1,95 TL olması durumunda, 1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ortaya çıkan fark kur farkı geliri olarak 5,000.00 TL gelir tablosunda raporlanacaktır.

XX.XX.XXXX			
<b>102</b>	<b>Bankalar Hesabı</b>	5000.00	
102 02	<i>Yurtdışı Bankalar</i>		
<b>646</b>	<b>Kambiyo Karları Hesabı</b>		5000.00
646 01	<i>İtalya</i>		



İhraç kaydı ile satış yapan işletmenin muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır. Bu tür işletmeler malları üretir ve yurt dışı ihracatı yapan başka bir işletmeye şartlı olarak teslim eder. Buradaki teslim işlemi Türkiye’de gerçekleşmiştir. İşlem yurt içi niteliktedir. Ancak şartlı satım ve teslim söz konusudur. Yasal mevzuat gereği bu tür teslimlerde yurt içi üretici işletme hesaplarında KDV hesaplayıp bu vergiyi göstermesi gerekir. Ancak ortaya çıkan KDV tahsilata konu olmayacaktır. Yapılan teslim o günkü Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden kayıtlara alınacaktır.

### Örnek Uygulama 1.b:

ABA Ltd.Şti. yurt içi üretici olarak ihraç kaydı ile EXPO ihracatçı işletmesine 10.000 \$ tutarında mal teslim etmiştir. Faturayı bu işletme adına düzenlemiştir. Bu tarihte Merkez Bankası döviz kuru \$1=2,10 TL’ dir. KDV oranının %18 olarak kabul edildiğinde aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

XX.XX.XXXX			
<b>120.</b>	<b>Alıcılar Hesabı</b>	1,000.00	
120 01	<i>Yurtiçi Alıcılar-EXPO</i>		
120 0102	<i>Yurtiçi İhracatçı Alıcılar Hesabı</i>		
<b>192.</b>	<b>Diğer Katma Değer Vergisi (KDV) Hesabı</b>		
192 02 01	Tecil edilebilir KDV Hesabı	3,780.00	
<b>600</b>	<b>Yurtiçi Satışlar Hesabı</b>		21,000.00
600 09 02	<i>İhraç Kaydıyla satışlar Expo</i>		
<b>391</b>	<b>Hesaplanan KDV Hesabı</b>		3,780.00
391 02 01	İhracat Kayıtlı KDV Hesabı		

Her iki örnekte de mal bedelinin tahsilatı sırasında geçerli para birimi üzerinden kayıt yapılmıştır. Bu noktada müşteri hesabı borçlandırılmıştır. Tahsilat sırasında ortaya çıkacak kur farkları 646 Kambiyo Karları veya 656 Kambiyo Zararları Hesaplarında izlenecektir.

### 3.2. İzleyen Bilanço Tarihlerinde Raporlama

Yabancı paralı işlem yapan işletmeler TMS 21 Kur değişiminin etkileri standardına göre her bilanço tarihinde aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

- (a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir. Elde tutulan

para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Örnek olarak; nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüleri gösterilebilir.

(b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak

(c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir. Bir kalemin defter değeri, ilgili diğer Standartlar ile birlikte belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar "TMS 16, Maddi Duran Varlıklar" Standardı uyarınca gerçeğe uygun değer ya da tarihi maliyete göre değerlendirilebilir. Defter değerinin tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer esasına göre belirlenmesine bakılmaksızın; tutarının bir yabancı para biriminde belirlenmesi durumunda, ilgili tutar bu Standart uyarınca geçerli para birimine çevrilir. Bazı kalemlerin defter değeri iki ya da daha fazla tutar karşılaştırılarak belirlenir. Örneğin, stokların defter değeri "TMS 2 Stoklar" Standardına göre maliyet ya da net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıdır. Benzer şekilde, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre, değer düşüklüğü göstergesi olan bir varlığın defter değeri, muhtemel değer düşüklüğü dikkate alınmadan önceki defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanıdır. Böyle bir aktif, parasal değilse ve bir yabancı para biriminden ölçülüyorsa, defter değeri aşağıdakiler karşılaştırılarak belirlenir:

- (a) Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı (tarihi maliyet cinsinden ölçülen bir kalem için işlem tarihindeki kur) ve
- (b) Değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleştirilebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru).

Bu karşılaştırmanın; geçerli para biriminde bir değer düşüklüğü ortaya çıkması, yabancı para biriminde ise değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ya da bu durumun tam tersi bir etkisi olabilir. Muhtelif döviz kurları mevcutsa, kullanılan kur; ilgili nakit akışlarının ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olması durumunda işlemden kaynaklanan gelecekteki nakit akışları veya bakiyenin ifa edileceği kurdur. İki para birimi arasındaki takas edilebilirlik geçici olarak ortadan kalkmışsa, kullanılan kur takasın yapılabileceği sonraki ilk kurdur.

### 3.3. Finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrim

Aktif ve yabancı kaynaklar (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) bilanço tarihindeki kapanış kurundan çevrilir, gelir ve giderler (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir ve ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin (öz kaynakların) ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir (Elitaş, 2011).

#### Örnek Uygulama:

İşletme bir önceki yıldan \$1=1,80 den kayıtlı kur 10.000 Dolar alacağını \$1=1,85 ten bankaya tahsil etmiş olsun. Kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

xx.xx.xxxx			
<b>102.</b>	<b>Bankalar Hesabı</b>	18.500.00	
102 02	<i>Yurtdışı Bankalar Hesabı</i>		
	<b>120. Alıcılar Hesabı</b>		18.000.00
646	<i>Kambiyo Karları Hesabı</i>		500.00

### 3.4. Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılması

TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri standardına göre; kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş birikmiş kur farkları, elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya kaybın hesaplanmasında dikkate alınır. Yapılan düzenlemeye göre; işletmenin yurt dışındaki payının tamamı veya bir kısmı elden çıkarılabilir. Bu durumda;

- Kısmi elden çıkarmadan sonra işletmenin önceki bağlı ortaklığında kontrol gücü bulunmayan bir payı elinde bulundurmasına bağlı olmaksızın, yurtdışında bir işletmesi olan bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybedilmesini içeren kısmi elden çıkarmalar ve
- Müşterek anlaşmadaki payın kısmen elden çıkarılmasından veya yurtdışında bir işletmesi olan iştirakteki payın kısmen elden çıkarılmasından sonra elde kalan payın yurtdışında işletmesi olan bir finansal varlık olması.

Eğer yurtdışında bir işletmesi olan bağlı ortaklığın elden çıkarılmasında, kontrol gücü olmayan paylarla ilişkilendirilen yurtdışındaki işletmeye ait birikmiş kur farkları olursa, finansal durum tablosu dışında bırakılır ama kar veya zararda

yeniden sınıflandırmaz. TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri standardına göre; kısmen elden çıkarılmada işletme, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, söz konusu yurtdışı işletmedeki kontrol gücü olmayan paylarla yeniden ilişkilendirebilir. Yurtdışındaki işletmenin diğer herhangi bir elden çıkarımında işletme, sadece diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, kar veya zararda yeniden sınıflandırır.

#### **4. Yabancı Para Birimi Türünden Düzenlenmiş Mali Tabloların Geçerli Para Biriminde Raporlanması**

Küresel sermaye hareketliliğinin giderek daha da arttığı günümüz piyasalarında işletmelerin bir başka ülkede yatırım yapması ya da bir ortaklık kurması oldukça kolaylaşmıştır. Buna bağlı olarak muhasebe sistemlerinin de standart hale getirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu bakımdan farklı ülke paraları ile düzenlenen mali tabloların raporlayan ülke parasına çevrilmesi zorunluluğu doğmuştur. TMS-21 standardı yurtdışındaki işletmeyi; raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, iş ortaklığı ya da şubesi olarak tarif etmiştir. Bir şirket yabancı ülkedeki bir işletmenin ortağı veya sahibi olabilmektedir. Böyle durumlarda bir ekonomik bütün olarak ele alan konsolide finansal tabloların hazırlanması gerekir (Çiftçi, 2001:93). Başka ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin mali tabloların konsolide edilerek (Çelik, 2002) geçerli para biriminde raporlanması gerekir. Bu durum ana ortaklığın finansal raporlarının düzenlenmesini, geçerli para birimlerinin farklı olması nedeniyle, etkilemektedir. Yabancı paralar ile tutulan kayıtların yerli para ile raporlanması konusunda TMS-21 Kur değişiminin etkileri standardı piyasada enflasyonun olup olmaması durumlarını dikkate alarak 38-42 md. arasında düzenlemeler getirmektedir. Buna göre; işletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. TMS -21 'e göre; finansal tabloların hazırlanmasında, her işletme - ister bireysel raporlayan bir işletme olsun, ister yurtdışında işletmeleri olan bir işletme olsun (ana ortaklık gibi), isterse de yurtdışındaki işletme olsun (bağlı ortaklık ya da şube gibi) – geçerli para birimini şu şekilde raporlar (Md.39). Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrilir:

(a) Sunulan her bilançonun aktif ve yabancı kaynakları (karşılaştırmalı olanlar dâhil olmak üzere) bilanço tarihindeki kapanış kurundan çevrilir;

(b) Her gelir tablosunun gelir ve giderleri (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir; ve

(c) Ortaya çıkan tüm kur farkları, öz kaynakların ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir.

Döviz kurlarının önemli ölçüde dalgalanması durumunda, dönem için ortalama kur kullanılmaz Uygulama kolaylığı nedeniyle, gelir ve gider kalemleri için işlemlerin yapıldığı tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kurun, örneğin dönemin ortalama kurunun kullanılması mümkündür. TMS 21- Kur değişiminin etkileri standardı bilanço ve gelir tablosu düzenlemelerine ilişkin ilkelere yer verdiğini belirten Örtün vd.(2007) öz sermaye değişim ve nakit akım tablosu içinde aynı uygulamaların gerekeceğini belirtmektedirler.

Ana Ortak ve Bağlı Ortağın 2012 Konsolide Bilanço Kalemleri

<b>AKTİF</b>	<b>Bağlı Ortak (US Dolar)</b>	<b>Kur</b>	<b>Bağlı Ortak TL Karşılığı</b>	<b>Ana Ortak (TL)</b>	<b>Konsolide Bilanço</b>
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>260.000</b>	<b>1,95</b>	<b>507.000</b>	<b>520.000</b>	<b>1.027.000</b>
Hazır Değerler	80.000	1,95	156.000	160.000	<b>316.000</b>
Menkul Kıymetler	20.000	1,95	39.000	40.000	<b>79.000</b>
Ticari Alacaklar	10.000	1,95	19.500	20.000	<b>39.500</b>
Stoklar	150.000	1,95	292.500	300.000	<b>592.500</b>
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>40.000</b>	<b>1,95</b>	<b>78.000</b>	<b>80.000</b>	<b>158.000</b>
Ticari Alacaklar	15.000	1,95	29.250	30.000	<b>59.250</b>
Maddi Duran Varlıklar	25.000	1,95	48.750	50.000	<b>98.750</b>
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>300.000</b>	<b>1,95</b>	<b>585.000</b>	<b>600.000</b>	<b>1.185.000</b>
<b>PASİF</b>	<b>Bağlı Ortak (US Dolar)</b>	<b>Kur</b>	<b>TL Karşılığı</b>	<b>Ana Ortak (TL)</b>	<b>Konsolide Bilanço</b>
<b>KISA V.YAB. KAYN.</b>	<b>140.000</b>	<b>1,95</b>	<b>273.000</b>	<b>280.000</b>	<b>553.000</b>
Mali Borçlar	120.000	1,95	234.000	240.000	<b>474.000</b>
Ticari Borçlar	20.000	1,95	39.000	40.000	<b>79.000</b>
<b>UZUN V.YAB. KAYN</b>	<b>50.000</b>	<b>1,95</b>	<b>97.500</b>	<b>100.000</b>	<b>197.500</b>
Mali Borçlar	50.000	1,95	97.500	100.000	<b>197.500</b>
<b>ÖZKAYNAKLAR</b>	<b>100.000</b>	<b>1,95</b>	<b>195.000</b>	<b>200.000</b>	<b>395.000</b>
Ödenmiş Sermaye	100.000	1,95	195.000	200.000	<b>395.000</b>
<b>DÖNEM KARI</b>	<b>10.000</b>	<b>1,95</b>	<b>19.500</b>	<b>20.000</b>	<b>39.500</b>
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>300.000</b>	<b>1,95</b>	<b>585.000</b>	<b>600.000</b>	<b>1.185.000</b>

Her iki tablo yabancı paralı işlemlerin geçerli para biriminden nasıl raporlanacağına ilişkin hazırlanmıştır. Hem Bilanço hem de gelir-gider tablosu değerleri o günün efektif Merkez Bankası döviz alış kuru ile çarpılmıştır. Tablolarda bir işletmenin ana merkezi ve yurt dışı bağlı ortağına ait bilanço kalemlerine yer verilmiştir. Ana ortaklığın kalemleri geçerli para birimi olan Türk Lirası cinsinden kayıtlara alınmış iken, bağlı ortaklığın kayıtları ise US doları cinsinden alınmıştır. Konsolide bilanço ve gelir tablosunda bu kayıtlar yerli, geçerli para biriminden rapor edilmiştir. Buna göre; işletme ilgili dönemde toplam 94.720 TL net kar elde ederken, aktif toplamı da 1.185.000 TL olarak gerçekleşmiştir.

GELİR-GİDER KALEMLERİ	Bağlı Ortaklık			Ana Ortak (TL)	Konso lide Gelir Tablosu
	USD	Kur	TL Karşılığı		
Brüt satışlar	200.00 0	1,95	390.0 00	400.00 0	<b>790.00 0</b>
Net satışlar	180.00 0	1,95	351.0 00	380.00 0	<b>731.00 0</b>
Satışların maliyeti (-)	150.00 0	1,95	292.5 00	350.00 0	<b>642.50 0</b>
Brüt satış karı /Zar.	30.000	1,95	58.50 0	30.000	<b>88.500</b>
Faaliyet giderleri	2.000	1,95	3.900	5.000	<b>8.900</b>
Diğer faaliyetlerden olağan Gel./Kar.	3.000	1,95	5.850	7.000	<b>12.850</b>
Finansman giderleri (-)	2.000	1,95	3.900	1.000	<b>4.900</b>
Olağandışı gelir ve karlar	4.500	1,95	8.775	1.200	<b>9.975</b>
Olağandışı gider ve zararlar (-)	1.300	1,95	2.535	300	<b>2.835</b>
Dönem net karı veya zararı	32.200	1,95	62.79 0	31.930	<b>94.720</b>

## Sonuç

Ülkeler arası sermaye hareketlerinin ve dış ticaretin artması, beraberinde muhasebe sisteminde standardizasyonu gerektirmiştir. Farklı ülkelerin muhasebe meslek mensupları, işletmelerin kayıtların tutulmasında ve bu kayıtların raporlanmasında sıklıkla bilgi noksanlığı yaşayabilmektedirler. Bu çalışma bir yandan TMS 21 muhasebe standardının teorik düzeyde analizini yapmayı hedeflerken diğer yandan uygulamacıların kur değişimlerinden kaynaklanan muhasebe kayıtların daha iyi rapora dönüştürebilmelerine katkı sağlamayı hedeflemiştir.

Ülkemizde, döviz dayalı işlemlerin yapılabilmesi için geliştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS)'ye uyumlu çıkarılan Türk Muhasebe Standartları, konuyu TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında düzenlemiştir. TMSK tarafından yayımlanan bu standart değişiklik yapılmadan uygulanmaya Türkiye de uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanma hem de Ulusal düzeyde standart geliştirme amacıyla sürekli yenilenmektedir.

Bu standardın uygulamasında bazı tanımlanmamış noktaları mevcuttur. Bunlardan ilki; muhasebe kayıtlarının geçerli para biriminden tutulması ve raporlanması aşamasında döviz kur' unda meydana gelecek dalgalanmaların nasıl kayıtlara alınacağı ile ilgilidir. Bu bakımdan işletmelerin gelişigüzel uygulamalarına sebebiyet verilmemesi açısından kur dalgalanmaları dönemlerinde hangi kur'un kullanılacağına tanımı yapılması büyük önem taşımaktadır (Çiftçi ve Şahin, 2008). Diğer yanda farklı para birimleri ile ticaret yapan ya da yurt dışı şubeleri veya ortaklıkları olan firmaların elde ettikleri döviz hasılatlarını süreye bağlı olmadan Türkiye'ye getirebilmeleri de muhasebe kayıtlarında zaman zaman çelişkilerin yaşanmasına neden olabilmektedir. Şöyle ki; vadeli alacağın aynı dönemde tahsil edilmesi durumunda ortaya çıkacak olumlu kur farkının dönem yurt dışı satışlar hesabının alacağında takip edilmesi, tahsilatın farklı mali yılda olması durumunda bu farkın kambiyo karı olarak değerlendirilerek bu hesabın alacağında takibi öngörülmektedir. Bu durum finansal raporlamada ve gelir-satış hasılatı ayırımının yapılmasında karışıklığa sebep olmaktadır. Dolayısıyla bu gibi vadeli dövizle ilgili alacakların doğrudan kambiyo karları hesabında takip edilmesi daha doğru olacaktır.

Yine TMS-21 Kur Değişiminin etkileri standardına göre geçerli para birimi, doğrudan o ülkenin resmi parasıdır. Burada geçerli para birimi ifadesi, ana şirketin bulunduğu ülkedeki geçerli para birimidir şeklinde algılanmalıdır. Ve raporlamanın buna göre yapılması gerekmektedir. Bu standarda göre para biriminin tam belirlenemediği durumlarda işletme yönetimi, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde

kendi takdirini kullanır. Aslında bu ilke tam olarak açık değildir. Çünkü Ülkelerarasında çok farklı ekonomik durumlar söz konusudur. Belki bu ilke ekonomik açıdan gelişmiş olan, kur değişiminin etkileri çok önemli düzeyde kar veya zarar oluşturmamaya veya enflasyon farkı çok olmayan durumlarda uygulanabilir. Ancak, bu durum dönemsel fiyat farkı çok değişken ve kademeleri arasında ciddi farklar bulunan ülkeler için olumsuz sonuçlar doğurur. Bu bakımdan kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında takdir hakkı kullanmak yerinde değildir. Bu bakımdan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilmesi daha yerinde olacaktır. Durumun daha net ortaya konması bakımından Uluslararası Muhasebe Standardı Kur değişimi etkileri standardının da ön gördüğü kayıt, kur muhasebeye konu işlemin yapıldığı tarihteki kur veya spot kurdur. Ancak uygulamada çok farklı spot kurlarla karşılaşılabilir, işletme açısından en gerçekçi kur en uygun kurdur (Örten ve diğ.,2010). Döviz kurlarının önemli ölçüde dalgalanması durumunda, dönem için ortalama kur kullanılmaz.

Sonuç olarak TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardına göre; mali tabloların hazırlanmasında ve sunumunda aktif ve yabancı kaynakları bilanço tarihindeki kapanış kurundan, her gelir tablosunun gelir ve giderleri işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilmesi gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

Beyazıtılı, Ercan (2003), "Tms-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi", *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Ocak.

Çiftçi, Yavuz ve Abdülkadir Şahin (2008), "TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, Cilt: 45 Sayı:516.

Elitaş, Cemal (2011), UFRS (TMS-TFRS) Uygulamaları, *Hipotez Yayınları*, Ankara.

Gökçen, Gürbüz; Basak Akgül Ataman ve Cemal Çakıcı (2011) "Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları", *Türkmen Kitabevi*, ISBN: 9786054259472.

Gücenme Gençoğlu, Ümit (2007), "Türkiye Muhasebe Standartları Ve Uygulamaları", *Türkmen Kitabevi*, İstanbul.

Gücenme, Ümit (1998), "Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar", *Marmara Yayınları*, Bursa.



Meeks, G. Paul Swann(2009),“Accounting Standards And The Economics Of Standards”, *Accounting And Business Research*, 39,(3), 191-210

Çelik, Orhan (2002),“Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi”, *Turhan Yayınevi*, Ankara, s.56.

Örten, Remzi; Hasan Kaval ve Aydın Karapınar (2010), TMS-TFRS Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları, *Gazi Kitabevi*.

Özerhan, Yıldız ve Serap Yanık (2012), *IFRS/IAS ile UYUMLU TMS/TFRS Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Türmob Yayınları, 337, 2.Baskı.

Özulucan, Abitter (2002),“Yabancı Paralı Ticari İşlemlerde Kur Farklarının KDV Kanununa Göre İncelenmesi ve Dönem İçi, Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:15, Temmuz, s.97.

Sensoy, Necdet (1994) ,Yabancı Paralı İşlemler Muhasebesi, *Marmara Üniv. İİBF Muhasebe Finansman A.B.D Yayın No*, 1994-2, İstanbul.

Şahin, Abdülkadir (2007),“Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu ve Bir Uygulama”, *Mükellefin Dergisi*, Sayı:58, Ekim, İstanbul.

Tmudesk (2001), Türkiye Muhasebe Standartları, *TÜRMOB Yayınları*;166, Ankara, 2001.

Tsunogaya, Noriyuki and Parmod Chand (2012),“ The Complex Equilibrium Paths towards International Financial Reporting Standards (IFRS) and the Anglo-American Model: The Case of Japan”, *The Japanese Accounting Review*, 2, 117-137.

Çiftçi, Yavuz (2001),“Türk Muhasebe Hukukunda İştiraklerdeki Yatırımların Değerlemesiyle İlgili Düzenlemelerin Uluslararası Düzenlemelerle Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Sayı:3, Ocak s.93.

Dogan, Zeki (2006),“Kur Farklarının Vergi Kanunlarımız Karşısındaki Durumu”, *Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Yayınları, İstanbul.

www.serberkerymm.com TMS/TFRS Türkiye Muhasebe Standartları Türkiye Finansal Raporlama Standartları Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş DFK International

