

YABANCI PARA İLE DÜZENLENMİŞ MALİ TABLOLARIN ULUSAL PARAYA ÇEVİRİSİNDE KULLANILAN YÖNTEMLER VE MALİ TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Yrd. Doç. Dr. Zeki DOĞAN
Yrd. Doç. Dr. Zeynep TÜRK
Yrd. Doç. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Niğde Üniversitesi İ.İ.B.F İşletme Bölümü

ÖZET

Yabancı para üzerinden düzenlenen mali tabloların istenen para birimine çevirisinde kullanılabilecek bir çok yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler farklı varsayımlara dayandığı için, mali tablolar üzerindeki etkileri de farklı olmaktadır. Bu çalışmada da, çeviri işleminde kullanılabilecek bu yöntemler ve mali tablolar üzerindeki etkisini açıklayan uygulamalar hakkında bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

ABSTRACT

Several methods have been used in translation of foreign currency into national currency. As these methods based on the different assumptions, the effect of one method on financial statements is different than the other. This descriptive study aims to provide information as regards to the foreign currency translation methods and their impact on the financial statements.

1. Giriş

Muhasebenin en önemli görevi, işletmede yaşanan finansal olayları, belirli dönemlerde ortaklara, yöneticilere, kredi verenlere vb. ilgili gruplara aktarmaktır. Bilindiği gibi muhasebe, bu görevini raporlar aracılığı ile yerine getirmektedir. Çünkü muhasebe, *“Mali nitelikteki olayları, para birimiyle ifade ederek sınıflayan, kaydeden, raporlayan ve yorumlayan bilimsel bir sanattır”* şeklinde tanımlanmaktadır. İşte, muhasebenin raporlama görevi mali tablo kavramını ortaya çıkarmaktadır. Finansal muhasebenin kayıt ve sınıflama yoluyla ürettiği veri ve bilgilerin, çeşitli karar süreçlerinde kullanılmak üzere, özetlendiği tablolar mali tablolar olarak tanımlanmaktadır. Bilindiği gibi, mali tablolar, bilgi verme araçlarıdır.

Mali tablo kullanıcıları, ihtiyaç duydukları bilgiyi mali tablolardan elde etmektedirler. Mali tablo kullanıcılarının bilgi ihtiyacının karşılanabilmesi için, söz konusu tabloların, kullanıcının kendi para birimi üzerinden düzenlenmiş olması gerekmektedir. Yani, Türkiye’de bulunan kişi ve kuruluşlar ihtiyaç duydukları bilgiyi elde edebilmeleri için Türk Lirası üzerinden düzenlenmiş mali tabloları istemektedirler.

Bu nedenle mali tabloların istenen para birimine çevrilmesi önem arz etmektedir. Çünkü, mali tabloların ulusal paraya çevirisinde kullanılacak bir çok yöntem bulunmakta ve bu yöntemlerin mali tablolar üzerindeki etkisi de farklı olmaktadır. Bu nedenle çeviri işleminde en uygun çeviri yönteminin seçilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada, yabancı para üzerinden düzenlenmiş mali tabloların ulusal paraya çevirisinde kullanılan yöntemler hakkında bilgi verilmeye çalışılmıştır. Ayrıca, çeviri yöntemlerin ve Türkiye Muhasebe Standardı-12'ye göre çeviri işleminin sadece bilanço ve gelir tablosu üzerindeki etkisini gösteren örnek uygulamalara da yer verilmiştir.

2. Yabancı Para İle Düzenlenmiş Mali Tabloların Ulusal Paraya Çevirisinde Yöntemler

Belirli bir para birimi üzerinden düzenlenmiş mali tabloların, başka bir para birimi üzerinden ifade edilmesi, çeviri işlemi olarak tanımlanmaktadır (Alexander, 1990, s.424). Yabancı para ile düzenlenmiş mali tabloların ulusal paraya çevirisinde ise, kullanılacak tek ve karma kurlu yöntemler olarak dört yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemler (Belkaoui, 1993, s.477; Larsen, 1994, s.850; Eiteman v.d., 1992, s.244):

1. Cari kur yöntemi (The current rate method),
2. Cari-cari olmayan yöntem (The current-noncurrent method),
3. Parasal -parasal olmayan yöntem (The monetary-nonmonetary method),
4. Temporal yöntem (The temporal method) olarak ifade edilmektedir.

Yabancı para birimi üzerinden düzenlenmiş mali tabloların ulusal paraya çevirisinde kullanılacağı belirtilen her bir çeviri yöntemi aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.1. Cari Kur Yöntemi

Cari kur yöntemi, literatürde dönem sonu kur yöntemi (closing rate method) ve net yatırım yöntemi (net investment method) olarak da adlandırılmaktadır (Samuels v.d, 1995, s.26; Lewis ve Pedrill, 1991, s.168; Black, 1987, s.276). Bu yöntem, çeviri yöntemleri içinde uygulanması en basit olan yöntemdir.

Cari kur yönteminde, bütün bilanço kalemleri yani, varlıklar ve borçlar cari kur üzerinden, öz kaynaklar ise tarihi kur üzerinden çevrilmektedirler. Gelir tablosu kalemleri ise (satılan malların maliyeti, amortisman, gelir ve giderler gibi) cari kur veya ortalama kur üzerinden çevrilmektedirler. Bu yöntemde, çeviri sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıplar bilançoda öz kaynaklar içinde ayrı bir kalem olarak gösterilmektedir. Çeviri kazanç veya kayıpları net gelirin saptanmasında dikkate alınmamaktadır (Eiteman v.d., 1992, s.245).

Bu yöntemin amacı, daha gerçekçi bir kur kazancı veya kaybını raporlamaktır. Burada yapılan işlem, belirli bir para cinsinden ölçülmüş olan bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin, başka bir para cinsinden yeniden ifade edilmesidir. Diğer yöntemlerde olduğu gibi bilanço kalemlerinde herhangi bir sınıflandırma söz konusu değildir. Bu yüzden, tüm bilanço kalemleri(öz kaynaklar hariç) cari kur üzerinden çevrilmiştir. Örneğin; stoklar hesabının bilançoda tarihi maliyetle veya cari değerleri ile gösterilmesi ve ayrıca bu kalemin parasal veya cari kalem olması veya olmamasının hiçbir önemi yoktur. Bu kalem yalnızca cari kurdan yararlanılarak çevrilmiştir.

2.2. Cari - Cari Olmayan Yöntem

Cari-cari olmayan yöntemde bilanço kalemleri veya hesapları öncelikle cari olan ve cari olmayan kalemler şeklinde sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırma yapıldıktan sonra, cari varlıklar (kasa, stoklar ve kısa vadeli alacaklar gibi) ve borçlar(kısa vadeli borçlar gibi) cari kur üzerinden, cari olmayan varlıklar (duran varlıklar ve uzun vadeli alacaklar gibi) ve borçlar (uzun vadeli borçlar gibi) ise tarihi kur üzerinden çevrilmiştir. Öz kaynaklar ise, tarihi kur üzerinden diğer bir para birimine çevrilmiştir (Larsen, 1994, s.850; Kirsch ve Dermer, 1994, s.4). Bu yöntemde kullanılan tarihi kur, varlıkların elde edildiği veya borçların doğduğu tarihindeki kurdur.

Bu yöntemde, gelir tablosu kalemleri, genellikle dönemin ağırlıklı ortalama kuru üzerinden çevrilmiştir. Ancak, cari olmayan varlık ve borçlarla ilgili olan kalemler, ilgili varlık ve borcun çevirisinde kullanılan kur yani, tarihi kur üzerinden çevrilmiştir. Örneğin; satılan malların maliyeti, stoklarla ilgili olduğu için cari kur üzerinden, amortisman giderleri ise duran varlıklarla ilgili olduğu için, tarihi kur üzerinden istenen para birimine çevrilmiştir.

2.3. Parasal-Parasal Olmayan Yöntem

Parasal-parasal olmayan çeviri yönteminde de, cari-cari olmayan yöntemde olduğu gibi bilanço kalemlerinde bir sınıflandırma yapılmaktadır. Fakat, parasal-parasal olmayan yöntemde bilanço kalemleri cari-cari olmayan kalemler şeklinde değil, parasal-parasal olmayan kalemler veya değerler şeklinde sınıflandırılmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standardı-2’de parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Lira değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynen kalan ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kalemler parasal kalemler, Lira değerindeki değişimlere paralel olarak nominal değerleri değişen fakat satın alma güçleri aynı kalan kalemler ise parasal olmayan kalemlerdir.”

Bu yöntemde, parasal varlıklar (kasa, banka, pazarlanabilir menkul değerler, kısa vadeli ve uzun vadeli alacaklar gibi...) ve parasal borçlar (kısa vadeli ve uzun

vadeli borçlar) cari kur, parasal olmayan varlıklar ve borçlar ise, tarihi kur üzerinden diğer bir para birimine çevrilmektedir (Eiteman v.d.,1992,s.245). Öz kaynaklar ise, bu yöntemde tarihi kur üzerinden istenen para birimine çevrilmektedir.

Bu yöntemde, gelir tablosu kalemleri ise, ortalama kur üzerinden istenen para birimine çevrilmektedir. Bununla birlikte, parasal olmayan varlık ve borçlar ile ilgili kalemler ise, tarihi kur üzerinden çevrilmektedir. Örneğin; amortisman giderleri ve satılan malların maliyetinin çevirisinde tarihi kur kullanılmaktadır (Larsen,1994,s.851; Kirsch ve Demer,1994,s.5). Çeviri sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıplar dönem sonuçlarına yansıtılmaktadır.

Bu yöntemde de cari- cari olmayan yöntemde olduğu gibi bilanço kalemleri arasında sınıflandırma yapılması esas alınmakta, çeviri işleminde hangi kurun kullanılacağı bu esasa göre tespit edilmektedir. Bu iki yönetim arasındaki en önemli fark ise, stoklar ve uzun vadeli borçların çevirisinde ortaya çıkmaktadır. Parasal-parasal olmayan yöntemde, stoklar parasal olmayan bir kalem olduğundan dolayı tarihi kur üzerinden çevrilirken, cari-cari olmayan yöntemde stoklar cari varlık niteliği taşıdığı için cari kur üzerinden çevrilmektedir. Uzun vadeli borçlar parasal-parasal olmayan yöntemde cari kur üzerinden, cari-cari olmayan yöntemde de tarihi kur üzerinden çevrilmektedir.

2.4. Temporal(Geçici) Yöntem

Bu yöntem, ilk kez Leonard Lorensen tarafından önerilmiş bir yöntemdir (Black,1987,s.281). Bu yöntem; geleneksel, zaman temeline dayanan ve geçici yöntem olarak da adlandırılmaktadır (Akdoğan ve Sayarı,1984,s.108; Seyidoğlu,1994,s.168).

Temporal yöntemin özellikleri ise aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır (Black,1987,ss.281-282; Akbulut,1999,s.27-28; Kirsch ve Demer,1994,s.5; Copeland v.d.,1990,s.18):

1. Bu yöntemde, bilançodaki varlıklar tarihi değerleri ile gösteriliyorsa çevirileri de tarihi kurların kullanımı ile yapılmaktadır. Bununla birlikte, varlıklar cari değerleri veya piyasa değerleri ile bilançoda gösteriliyorlar ise, cari kur üzerinden çevirisi yapılmaktadır. Kısaca, cari değerleri ile bilançoda gösterilen tüm varlık ve borçlar, tüm parasal varlık ve borçlar da dahil olmak üzere, cari kur veya dönem sonu kuru üzerinden çevrilmektedir.

2. Öz kaynaklar ise, tarihi kur üzerinden çevrilmektedir.

3. Gelir tablosu kalemleri, ilgili gelir ve gider işlemlerinin yapıldığı tarihte geçerli olan kur üzerinden çevrilmektedir. Ancak, işlem hacminin yüksek olduğu işletmelerde, ortalama kurun kullanılmasına da izin verilmektedir. Tarihi kur üzerinden çevrilen varlık ve borçlarla ilgili gelir ve gider unsurları ise, tarihi kur üzerinden

çevrilmektedir. Örneğin; satılan malların maliyeti ve amortisman giderleri tarihi kurla çevrilmektedir.

4. Çeviri sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıplar doğrudan dönem sonuçlarına yansıtılmakta ve net gelirin saptanmasında dikkate alınmaktadır.

5. Bu yöntem, yüksek enflasyonun var olduğu ülkelerde kullanılabilir (FASB No:8).

Temprol yöntemi diğer yöntemlerden ayıran en önemli özellik, yabancı bağlı işletmenin mali tablolarını istenen para birimine çevirmeden önce, bu tabloları ana işletmenin bulunduğu ülkedeki genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre yeniden düzenleme şartının bulunmasıdır. Mali tablolar yeniden düzenlendikten sonra çeviri işlemi yapılabilmektedir. Ayrıca, bu yöntemde bağlı işletmelere ait bütün işlemlerin ana işletme değerlendirme esaslarına dayalı olarak ana işletme tarafından kontrol ve kayıt edildiği varsayılmaktadır (Yılmaz, 2000, s.20).

3. Uluslararası Çeviri İşleminde Kullanılan Yöntemlere İlişkin Uygulamalar

Yabancı para birimi üzerinden düzenlenmiş mali tabloların başka bir para birimine çevirisinde kullanılan yöntemler, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Çünkü, çeviride kullanılan bu yöntemler ülkenin ekonomik koşullarına göre değişebilmektedir. Bazı ülkelerde cari kur yöntemi yaygın bir şekilde kullanılırken, bazı ülkelerde ise temporal yöntem yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

Aşağıda, bazı ülkelerdeki yabancı paralı mali tabloların çevirisinde kullanılan çeviri yöntemleri ve bu yöntemler ile ilgili yapılan çalışmalar hakkında kısa bir bilgi verilmiştir (Choi ve Müeller, 1992, s.195; Akbulut, 1994, ss.74-90; Akdoğan ve Sayarı, 1984, ss.109-111):

A.B.D: Yabancı paralı mali tabloların çevirisi ile ilgili olarak ABD’de yapılan ilk çalışma, 1939 yılında Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (American Institute of Accountants) tarafından yayınlanan Muhasebe Araştırma Bildirisi (Accounting Research Bulletin) ARB No: 4’tür. Bu bildiri önerilen yöntem, cari varlıklar ve borçlar cari kurdan, cari olmayan varlıklar ve borçlar ise tarihi kur üzerinden çevirisini gerektiren, cari-cari olmayan yöntem olmuştur.

Konu ile ilgili olarak yapılan ikinci düzenleme, 1956 yılında Milli Muhasebeciler Derneği (The National Association of Accountants) tarafından yayınlanan 36 nolu rapordur. Bu rapor, parasal kalemlerin cari kurdan, parasal olmayan kalemlerin tarihi kurdan çevrilmesini öngören parasal-parasal olmayan yöntemdir. Bu yöntem, 1970’lere kadar önemli uygulama alanı bulmuştur. Daha sonra ise, ABD’de Finansal Muhasebe Standartları Komitesi (FASB) 1975 yılında temporal yöntemin uygulanmasını öngören 8 nolu standardını yayınlamıştır.

1981 yılında yayınlanan 52 nolu diğer bir standartla, ABD'deki uygulama cari kur yöntemine geçmiştir. Buna göre, tüm varlık ve borçlar cari kur üzerinden çevrilmekte, yalnızca ödenmiş sermaye kalemi tarihi kur üzerinden çevrilmektedir. Gelir tablosundaki veriler ise ortalama kur üzerinden çevrilmektedir. Bu çeviri işlemi ortaya çıkan kazanç veya kayıplar, gelir tablosuna yansıtılmamakta, doğrudan doğruya öz kaynak grubunda gösterilmektedir.

İngiltere: İngiltere'de yabancı paralı mali tabloların çevirisi ile ilgili olarak yapılan ilk çalışma, 1968 yılında ICAEW (İngiltere ve Galler Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü) tarafından yayınlanan 25 nolu bildiri olmuştur. 1970 yılında bir araştırma raporu da yayınlanmış ve raporda bütün varlık ve borçların cari kur üzerinden çevrilmesi öngörülmüştür.

1975 yılında ise, İngiltere'de muhasebe uygulamalarına yön veren bir kuruluş olan Muhasebe Standartları Komitesi 21 nolu standardını yayınlamıştır. Bu standart, cari kur veya temporal yöntemin uygulanmasını öngörmüştür. 1980 yılında 27 nolu standart yayınlanmış ve bu standarda cari kur yönteminin uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Bununla birlikte, temporal yönteminin belirli koşullar altında kullanılabilmesi de belirtilmiştir.

Almanya: Almanya'da yabancı paralı işlemlerin çevirisi hakkında yasal ve profesyonel bir düzenleme mevcut değildir. Bununla birlikte, Alman Muhasebe Enstitüsü, çeviri işlemi cari kurun kullanımını yani cari kur yöntemini önermektedir. Bazı Alman işletmelerinde uygulanan çeviri yöntemlerinde de farklılıklar görülmüştür.

Örneğin; Shering işletmesi duran varlıkları ve bunlara ait amortisman giderlerini tarihi kur üzerinden, diğer varlık ve borçlarını ise cari kur üzerinden çevirmektedir. Gelir ve gider kalemlerini ise, amortisman giderleri dahil olmamak üzere, ortalama kur üzerinden çevirmekte ve çeviri kazanç veya kayıplarını da gelir tablosuna yansıtılmaktadırlar.

Thysen işletmesi ise, yabancı bağlı işletmelerin konsolide bilançosundaki varlık ve borçlarını cari kur, gelir ve giderlerini ise ortalama kur üzerinden marka çevirmektedir. Bu işletme, çeviri farklarını kazanç veya kayıp olarak nitelendirmeyip, "diğer faaliyet gelirleri (Other operating income)" ya da "diğer faaliyet giderleri (Other operating expense)" olarak ifade etmektedir. Kısaca, Almanya'daki uygulamalarda farklılıklar olmasına rağmen, genel olarak kabul edilen yöntem, cari kur yöntemi olmuştur.

Danimarka: Haziran 1981 yılında yayınlanan Danimarka Muhasebe Hukuku'nda (Danish Accounting Law), ana işletmelerin konsolide mali tablo hazırlamaları gerektiği ifade edilmiş, fakat bağlı işletmelerin mali tabloların çevirisinde hangi yöntemin kullanılacağı belirtilmemiştir. Bununla birlikte, Danimarka'da çok uluslu işletmeler çeviri işlemi genel olarak cari kur yöntemini kullanılmaktadırlar.

Kanada: Amerika ve Kanada arasındaki ticari ilişkilerin yaygın olmasından dolayı, bu iki ülke arasında muhasebe prensipleri ve uygulamalarında belli bir noktada birleşme veya uyum gerçekleştirilmeye çalışılmıştır. Bu uyum da, çeviri işlemi alanında görülmüştür. Bunun üzerine, Kanada Muhasebe Araştırma Komitesi Ocak 1983 yılında yeni çeviri kuralları yayınlamıştır.

1983 yılında yayınlanan bu kurallara göre, işlemleri ana işletmeye bağlı yabancı bağlı işletmelerin mali tablolarının çevirisinde temporal yöntem, işlemleri ana işletmeden bağımsız yabancı bağlı işletmelerin mali tablolarının çevirisinde ise cari kur yöntemi kullanılacaktır. Kısaca, burada işlemler bağımlı mı veya bağımsız mı şeklinde bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Sonuçta da, gerek temporal yöntem gerekse cari kur yöntemi Kanada'da uygulanmıştır.

İsveç: 1978 yılında İsveç'te AAA (Authorized Accountant Association) yabancı paralı mali tabloların çevirisi konusunda bazı önerilerde bulunmuştur. Bu önerilere göre, çeviri işleminde parasal-parasal olmayan yöntemin genel olarak kullanımı kabul edilmektedir. 1979 yılında ise, FASC(Financial Accounting Standards Committee) çeviri işleminde cari kurun kullanılmasını önermiştir. Bu öneriden sonra İsveç'te yapılan bir araştırmaya göre, işletmeler hangi yöntemin kullanılacağı konusunda görüş ayrılığına düşmüşlerdir. Bazı işletmeler parasal-parasal olmayan yöntemin kullanımını savunurken bazıları ise, cari kur yönteminin çeviri işleminde kullanılması gerektiğini savunmuşlardır.

Japonya: Uluslararası Japon yatırımlarının artmasından dolayı Haziran 1979 yılında, İşletme Muhasebesi Danışma Konseyi (Business Accounting Deliberation Council) tarafından çeviri işlemine kullanılacak bir muhasebe standardı yayınlanmıştır. Bu standarda göre, yabancı paralı tablolardaki uzun vadeli parasal varlık ve borçların çevirisinde tarihi kur kullanılacaktır. Genel olarak, temporal yöntemin çeviri işlemine kullanılması önerilmektedir. Ayrıca, çeviri kazanç veya kayıpları, bilançonun alacak veya borç tarafında "*çeviri düzeltme hesabı*" adı altında sunulmaktadır. Belirli bir süre sonra ise, Japon genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini takip eden işletmeler, cari kur yöntemini uygulamışlar ve uygulamalar bu yönde gelişme eğilimi göstermiştir.

Türkiye: Ülkemizde ise, yabancı işletmelere ait mali tabloların Türk Lirasına çevirisinde kullanılacak çeviri yöntemi, ilk olarak 2000 yılında standart haline getirilmiştir. Standart da çeviri işlemine kullanılacak yöntem ismen belirtilmemiştir. Bununla birlikte, yabancı bağlı işletmenin faaliyetleri veya yapmış olduğu işlemler ana işletmenin nakit akımlarını etkilemiyor veya yabancı bağlı işletme ana işletmeden bağımsız bir şekilde faaliyetlerini sürdürüyor ise çeviri işlemine cari kur yönteminin (Türkiye Muhasebe Standardı-12'deki açıklamalardan bu yöntemin olduğu anlaşılmakta) kullanılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, yabancı bağlı işletmenin faaliyetleri veya yapmış olduğu işlemler ana işletmenin nakit akımlarını etkiliyor veya yabancı bağlı işletme ana işletmenin ayrılmaz bir parçası olması durumunda çeviri işlemine farklı bir yöntem benimsenmektedir. Böyle bir durumda çeviri işlemine

hangi yöntemin benimseneceği tam olarak satandart da belirtilmemiştir. Yapılan açıklamalardan temporal yönteminin kullanılabilceği anlaşılmaktadır. Fakat, konu ile ilgili bazı açıklamalar yapılmamıştır. Örneğin, gelir tablosu kalemlerinin çevirisinde hangi kurların kullanılacağı ve çevri kazanç veya kayıpların nereye yansıtılacağı açıkça belirtilmemiştir.

Yapılan bir araştırmada ise, Türkiye’de faaliyette bulunan holdinglerin yabancı bağılı işletmelerine ait mali tablolarını Türk Lirasına çevirisinde, cari kur yöntemini benimsedikleri saptanmıştır(Doğan, 1999, s.86).

Aşağıdaki tabloda, bir çok ülkede hangi çevri yönteminin kullanıldığı açık bir şekilde gösterilmiştir (Choi ve Müeller, 1992, s.195):

Tablo 1 : Kullanılan Çeviri Yöntemleri

ÜLKELER	Cari Kur Yöntemi	Cari-Cari Olmayan Yöntem	Parasal-Parasal Olmayan Yöntem	Temporal Yöntem
Almanya	x			
Amerika	x		x	
Arjantin				x
Avustralya	x			
Avusturya			x	
Bermuda				x
Bolivya				x
Danimarka	x			
Dominik Cumhuriyeti				x
Ekvator				x
El Salvador		x		
Filipinler			x	
Finlandiya			x	
Fransa	x			
Güney Afrika		x		
Hindistan	x			
Hollanda	x			
Honduras			x	
Hong Kong	x			
İngiltere	x		x	
İran		x		
İrlanda	x			
İsveç			x	
İsviçre	x			
Jamaika				x
Japonya	x			
Kanada	x		x	
Kolombiya	x			
Kore			x	
Kostorika			x	
Malezya	x			
Nikaragua			x	
Norveç	x			
Pakistan		x		
Panama			x	
Paraguay	x			
Peru				x
Senegal	x			
Singapur	x			

Tayvan			x	
Venezuela				x
Yeni Zelanda		x		
Yunanistan	x			
Zimbavya	x			

Tablo 1'e baktığımızda çeviri işleminde yaygın bir şekilde kullanılan yöntemin, cari kur veya temporal yöntem olduğu açıkça görülmektedir. En az kullanılan yöntem ise, cari-cari olmayan yöntemdir. Yapılan bir araştırmadan da bu sonuç elde edilmiştir. Araştırmaya katılan 53 ülkenin, %44'ü cari kur yöntemini, %26'sı temporal yöntemi, %18'i parasal-parasal olmayan yöntemi ve %12'si de cari-cari olmayan yöntemi çeviri işleminde kullanmaktadırlar (Choi ve Mueller, 1984, ss.161-162). Cari kur yönteminin yaygın bir şekilde kullanılma nedeni olarak; bu yöntemin uygulamasının kolay ve bilanço hesaplarında herhangi bir sınıflandırma yapmamasını söylememiz mümkündür.

4. Çeviri Yöntemlerinin Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi

Bilindiği gibi literatürde, yabancı paralı mali tabloların çevirisinde kullanılabilecek dört çeviri yöntemi belirtilmiştir. Bu yöntemlerin mali tablolar üzerindeki etkisi farklı olmaktadır. Bu nedenle, bu çalışmada çeviri yöntemlerinin bilanço ve gelir tablosu üzerindeki etkisi ayrı ayrı incelenmeye çalışılmıştır.

4.1. Çeviri Yöntemlerinin Bilanço Üzerindeki Etkisi

Çeviri yöntemlerinin dayandığı varsayımlar birbirlerinden farklı olduğu için, çeviri sonucu ortaya çıkan kazanç veya kayıplar da farklı olmaktadır.

Bilindiği gibi, cari kur yönteminde bağlı işletmenin tamamının kur değişmelerinin etkisinde kaldığı varsayılmakta ve böylece tüm varlık ve borçlar cari kur üzerinden çevrilmektedir. Bu yöntemle göre, bağlı işletmenin net varlıkları(öz kaynakları) toplam borçlardan fazla ise, bir çeviri kaybı söz konusu olmaktadır. Eğer, toplam borçlar net varlıklardan fazla ise, çeviri kazancı ortaya çıkmaktadır(Choi ve Mueller, 1984, s.130). Bununla birlikte, bağlı işletmenin para biriminin değer kazanması veya değer kaybetmesi durumunda da, yöntemin mali tablolar üzerindeki etkisi farklı olabilmektedir.

Temporal yöntemle göre ise, kur değişmelerinin bilanço üzerindeki etkisi, bilanço üzerinde dikkate alınan değerlendirme yöntemlerine uygun olarak ölçülmektedir. Yani, cari (piyasa) değeri üzerinden değerlendirilen parasal olmayan kalemler cari kur üzerinden, tarihi maliyet bedeli üzerinden değerlendirilen parasal olmayan kalemler de tarihi kur üzerinden çeviri işlemine tabi tutulmaktadır.

Temporal yöntemin bilanço üzerindeki etkisi, yabancı bağı işletmenin para biriminin ana işletmenin para birimi karşısında değer kaybetmesi veya kazanmasına göre farklılık gösterebilmektedir. Ayrıca, bağı işletmenin parasal borçlarının parasal varlıklardan fazla olması veya az olmasına göre de farklılık gösterebilmektedir. Çünkü, her iki durumda da çeviri kazanç veya kayıpları farklı olabilmektedir(Akbulut, 1994, s.36).

Cari-cari olmayan yöntemde ise, kur değişmelerinin mali tablolar üzerindeki etkisi, bağı işletmenin net cari varlık veya borçlu pozisyonuna göre değişebilmektedir (Choi ve Mueller, 1984, s.131). Eğer bağı işletmenin net cari varlıkları net cari borçlarından fazla ise, bir çeviri kazancı söz konusudur. Eğer bağı işletmenin cari borçları net cari varlıklarından fazla ise, burada bir çeviri kaybı ortaya çıkacaktır. Çünkü, bu yöntemin dayandığı varsayım, kur değişmelerinin sadece cari varlıklar ve borçlar üzerinde etkili olduğu şeklindedir. Cari olmayan varlık ve borçların ise, bu değişmelerin etkisi altında kalmadığı kabul edilmektedir.

Parasal ve parasal olmayan yöntemde ise, kur değişmelerinin mali tablolar üzerindeki etkisi, net parasal varlık veya borçlu pozisyonuna göre ölçülmektedir. Bu yöntemde, parasal varlık ve borçların kur değişmelerinin etkisi altında kaldığı, parasal olmayan varlık ve borçların ise bu değişmelerden etkilenmediği kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu yöntemde, net parasal varlıkları net parasal borçlarından fazla olan bağı işletmeler için bir çeviri kazancı, net parasal borçları net parasal varlıklarından fazla olan bağı işletmeler için de bir çeviri kaybı söz konusu olmaktadır.

Çeviri yöntemlerinin mali tablolar üzerindeki etkisi ise aşağıdaki örneklerde de görülmektedir.

Örnek : XYZ işletmesi USA'da faaliyette bulunan bir işletmedir. İşletme 01.01.2000 tarihinde kurulmuş ve faaliyetlerine başlamıştır. Ayrıca, işletme faaliyetlerini Türkiye'de faaliyette bulunan ana işletmesinden bağımsız olarak yürütmektedir. İşletmenin Türkiye'de bulunan ortakları, yatırım yapmış buldukları XYZ işletmesinin mali durumu ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi elde etmek için Dolar üzerinden düzenlenmiş mali tabloların Türk Lirasına çevirisini talep etmektedirler.

İşletmenin Dolar üzerinden düzenlenmiş 31.12.2000 yılına ait bilançosu ve çeviri yöntemlerinden yararlanarak Türk Lirasına çevirisi sonucu oluşan veriler aşağıda görüldüğü gibidir. Çeviri işlemi ise, aşağıdaki kurlardan yararlanılmıştır.

2000 yılı dönem başı döviz kuru (1 Dolar) = 420.000 TL

2000 yılı dönem sonu döviz kuru (1 Dolar) = 690.000 TL

2000 yılı ortalama döviz kuru (1 Dolar) = 550.000 TL

Tablo 2 : XYZ İşletmesine Ait Bilançonun Çeviri Yöntemlerine Göre Türk Lirasına Çevrilmesi(1000 TL)

BİLANÇO KALEMLERİ	2000 Yılı Bilançosu (\$)	Cari-Cari Olmayan Yöntem	Parasal-Parasal Olmayan Yöntem	Temporal Yöntem	Cari Kur Yöntemi
TOPLAM VARLIKLAR	250.000	159.000.000	141.450.000	141.450.000	172.500.000
Dönen Varlıklar	200.000	138.000.000	119.100.000	119.100.000	138.000.000
Hazır Değerler	40.000	27.600.000	27.600.000	27.600.000	27.600.000
Ticari Alacaklar	90.000	62.100.000	62.100.000	62.100.000	62.100.000
Stoklar(Maliyet Bedelli)	60.000 10.000	41.400.000 6.900.000	25.200.000 4.200.000	25.200.000 4.200.000	41.400.000 6.900.000
Diğ Dön. Varlıklar					
Duran Varlıklar	50.000	21.000.000	22.350.000	22.350.000	34.500.000
Ticari Alacaklar	5.000	2.100.000	3.450.000	3.450.000	3.450.000
MaddiDuran VarlıklarMaddi Olmayan Duran Varlıklar	40.000 5.000	16.800.000 2.100.000	16.800.000 2.100.000	16.800.000 2.100.000	27.600.000 3.450.000
KAYNAKLAR TOPLAMI(ÇEVİRİ KAZANÇVEYA KAYBI HARİÇ)	250.000	136.000.000	149.240.000	149.240.000	143.320.000
Kısa Vadeli Kaynaklar	120.000	82.800.000	82.800.000	82.800.000	82.800.000
Satıcılar	30.000	20.700.000	20.700.000	20.700.000	20.700.000
Banka Kredileri	40.000	27.600.000	27.600.000	27.600.000	27.600.000
Borç Senetleri	30.000	20.700.000	20.700.000	20.700.000	20.700.000
Gider Tahakkukları	20.000	13.800.000	13.800.000	13.800.000	13.800.000
Uzun Vadeli Kaynaklar	30.000	12.600.000	20.700.000	20.700.000	20.700.000
Satıcılar	10.000	4.200.000	6.900.000	6.900.000	6.900.000
Banka Kredileri	5.000	2.100.000	3.450.000	3.450.000	3.450.000
Borç Senetleri	10.000	4.200.000	6.900.000	6.900.000	6.900.000
Gider Tahakkukları	5.000	2.100.000	3.450.000	3.450.000	3.450.000
Öz Kaynaklar	100.000	40.600.000	45.740.000	45.740.000	39.820.000
Ödenmiş Sermaye	90.000	37.800.000	37.800.000	37.800.000	37.800.000
Dönem Net Karı	10.000	2.800.000	7.940.000	7.940.000	2.020.000
Çeviri Kazanç veya Kaybı	-0-	23.000.000	(7.790.000)	(7.790.000)	29.180.000
TOPLAM KAYNAKLAR		159.000.000	141.450.000	141.450.000	172.500.000

Tablo 2’de yer alan çeviri kazanç veya kayıpları kaleminde yer alan rakamlar aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

Çeviri Kazanç veya Kaybı = Toplam Varlıklar - Kaynaklar(Çeviri kazanç veya kayıp öncesi kaynak toplamı)

Cari-cari olmayan yöntem için :

159.000.000.000 - 136.000.000.000= 23.000.000.000 TL kazanç,

Parasal- parasal olmayan yöntem için :

141.450.000.000 - 149.240.000.000 = (7.790.000.000) TL kayıp,

Temporal yöntem için :

141.450.000.000 - 149.240.000.000 = (7.790.000.000) TL kayıp,

Cari kur yöntemi için :

172.500.000.000 - 143.220.000.000 = 29.180.000.000 TL kazanç, şeklinde hesaplanmıştır.

Tablo 2’de de görüldüğü gibi, yabancı paralı mali tabloların çevirisi sonucu cari-cari olmayan ve cari kur yönteminde çeviri kazancı söz konusu iken, parasal-parasal olmayan ve temporal yöntemde bir çeviri kaybı ortaya çıkmıştır. Cari-cari olmayan yöntemde, cari varlıklar cari borçlardan büyük olduğu için çeviri kazancı, cari kur yönteminde ise, işletmenin toplam borçları net varlıklarından fazla olduğu için bir çeviri kazancı ortaya çıkmıştır. Parasal- parasal olmayan ve temporal yöntemdeki çeviri kaybının nedeni ise, parasal borçların parasal varlıklardan fazla olmasıdır. Genelde bu iki yöntem literatürde tek bir yöntem olarak da kabul edilmektedir. Örnekte, her iki yöntemde de hesaplanan çeviri kazancı aynıdır. Bunun nedeni de, stokların maliyet bedeli ile bilançoda gösterilmesidir. Eğer stoklar cari değerleri ile bilançoda yer alırlar ise, parasal-parasal olmayan yöntemde tarihi kur üzerinden, temporal yöntemde de cari kur üzerinden çevirileri yapılmaktadır.

4.2. Çeviri Yöntemlerinin Gelir Tablosu Üzerindeki Etkisi

Kur değişmelerinin bilanço üzerindeki etkisi çeviri yöntemlerine göre farklılık gösterdiği gibi, gelir tablosu üzerindeki etkisi de çeviri yöntemlerine göre farklılık göstermektedir. Çalışmanın önceki bölümlerinde de belirtildiği gibi, cari kur yönteminde, gelir tablosu kalemleri dönemin ağırlıklı ortalama kuru veya dönem sonu kuru üzerinden çevrilmektedir. Dönem sonu kur veya cari kur üzerinden çeviri

yapmanın avantajı, yabancı paralı gelir tablosunda çeviri öncesi mevcut mali sonuçları ve ilişkileri daha iyi yansıtmasıdır.

Temporal yöntemde ise, gelir tablosu kalemleri işlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru üzerinden çevrilmiştir. Fakat, gelir ve gider işlemlerinin gerçekleştiği tarihi tespit etmek zahmetli ve güç bir iş olduğundan, çeviri işleminde dönemin ağırlıklı ortalama kurunun kullanılmasına da izin verilmektedir. Bu yöntemde, bazı kalemlerin çevirisi önem arz etmektedir. Örneğin; satılan malın maliyeti hesabı stoklarla ilgili bir kalem olduğundan, stokların çevirisinde hangi kur kullanılmış ise, satılan malın maliyeti hesabının da aynı kur üzerinden çevrilmesi gerekmektedir. Ayrıca, duran varlıklar hangi kur üzerinden çevrilmiş ise, bu varlıklarla ilgili amortisman giderlerinin de aynı kur üzerinden çevrilmesi gerekmektedir.

Temporal yönteminde, gelir tablosu kalemlerinde farklı kurların kullanılması ve çeviri kazanç veya kayıplarının gelir tablosuna dahil edilmesinden dolayı, dönem kârındaki dalgalanma cari kur yöntemine nazaran daha fazla olmaktadır. Temporal yönteme göre, çeviri kazanç veya kayıp tutarını etkileyen faktörlerden birisi de gelir tablosunun çeviri işlemidir. Çeviri kazanç veya kayıpları, gelir tablosu kalemlerinin nasıl ölçüldüğüne yani hangi kurlar üzerinden çevrildiğine bağlıdır. Çeviri kazanç ve kayıp işletmenin dönem başı öz kaynaklar ve dönem sonu öz kaynaklar arasındaki fark esas alınarak hesaplanmaktadır. Dönem sonu öz kaynaklarının bir unsuru olan dönem kârı, gelir tablosunun çevirisi sonucu elde edilen bir tutar olduğuna göre, gelir ve gider kalemlerinin çevirisinde kullanılan kurlar, çevrilmiş dönem kârının hesaplanmasında etkili olmakta, dolayısıyla çeviri kazanç veya kayıp tutarını da etkileyen bir faktör olmaktadır (Akbulut, 1994, ss.40-41).

Cari-cari olmayan yöntemde ise, gelir tablosu kalemleri genellikle dönemin ağırlıklı ortalama kuru üzerinden çevrilmiştir. Ancak, cari olmayan varlık ve borçlarla ilgili olan kalemler, ilgili varlık ve borcun çevirisinde kullanılan kur yani tarihi kur üzerinden çevrilmiştir. Parasal-parasal olmayan yöntemde ise, gelir tablosu kalemleri ortalama kur üzerinden çevrilmiştir. Bununla birlikte, parasal olmayan varlık ve borçlarla ilgili kalemler ise tarihi kur üzerinden çevrilmiştir.

USA'da faaliyette bulunan XYZ işletmesine ait 31.12.2000 yılına ait gelir tablosu ve çeviri sonucu oluşan veriler Tablo 3'de görüldüğü gibidir.

XYZ işletmesine ait gelir tablosu kalemlerinin çevirisinde genel olarak ortalama kur kullanılmıştır. Ortalama kur olarak 1 Dolar 550.000 TL, tarihi kur olarak 420.000 TL, cari kur olarak da 690.000 TL kabul edilmiştir.

Gelir tablosundaki satışlar kalemi tüm yöntemlerde ortalama kur üzerinden Türk Lirasına çevrilmiştir. Satışların maliyeti ise, parasal- parasal olmayan ve temporal yöntemde tarihi kur üzerinden, cari-cari olmayan ve cari kur yönteminde cari kur(dönem sonu kur) üzerinden çevrilmiştir. Genel yönetim giderlerini oluşturan

amortisman giderleri cari kur yönteminde ortalama kur, diğ er yöntemlerin hepsinde ise tarihi kurdan yararlanılarak çevirisi yapılmıştır. Duran varlık satışı sonucu oluşan tutar ise, cari kur yönteminde ortalama kur üzerinden, diğ er yöntemlerde ise tarihi kur üzerinden Türk Lirasına çevrilmiştir. Tazminatların dönem sonunda ödendiğ i kabul edilerek bunların çevirisi de, tüm yöntemlerde cari kurdan yararlanılarak yapılmıştır. Dönem karı vergi ve diğ er yasal yükümlülük karşılıkları kaleminin çevirisinde ise tüm yöntemlerde ortalama kurdan yararlanılmıştır. Yapılan bu işlemler sonucunda da, çeviri yöntemlerinin sonuçlarında farklılıklar ortaya çıkmıştır.

Tablo 3: XYZ İşletmesine Ait Gelir Tablosunun Çeviri Yöntemlerine Göre Türk Lirasına Çevrilmesi (1000 TL)

GELİR TABLOSU KALEMLERİ	31.12.2000 Tarihli Gelir Tablosu(Dolar)	Cari-Cari Olmayan Yöntem	Parasal-Parasal Olmayan Yöntem	Temporal Yöntem	Cari Kur Yöntemi
NET SATIŞLAR	50.000	27.500.000	27.500.000	27.500.000	27.500.000
SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	20.000	13.800.000	8.400.000	8.400.000	13.800.000
BRÜT SATIŞ KÂRI	30.000	13.700.000	19.100.000	19.100.000	13.700.000
FAALİYET GİDERLERİ(-)	15.000	7.730.000	7.730.000	7.730.000	8.250.000
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	11.000	6.050.000	6.050.000	6.050.000	6.050.000
Genel Yönetim Giderleri	4.000	1.680.000	1.680.000	1.680.000	2.200.000
(Amortisman Giderleri)					
FAALİYET KÂRI	15.000	5.970.000	11.370.000	11.370.000	5.450.000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	3.000	1.650.000	1.650.000	1.650.000	1.650.000
Faiz Gelirleri	2.000	1.100.000	1.100.000	1.100.000	1.100.000
Komisyon Gelirleri	1.000	550.000	550.000	550.000	550.000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	2.000	1.100.000	1.100.000	1.100.000	1.100.000
Komisyon Giderleri	2.000	1.100.000	1.100.000	1.100.000	1.100.000
FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	1.000	550.000	550.000	550.000	550.000
OLAĞAN KÂR	15.000	5.970.000	11.370.000	11.370.000	5.450.000
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR(Duran Varlık Satışı)	2.000	1.100.000	840.000	840.000	840.000
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-) (Ödenen Tazminatlar)	3.000	2.070.000	2.070.000	2.070.000	2.070.000
DÖNEM KÂRI	14.000	5.000.000	10.140.000	10.140.000	4.220.000
DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YÜK.KAÇ.(-)	4.000	2.200.000	2.200.000	2.200.000	2.200.000
DÖNEM NET KÂRI*	10.000	2.800.000	7.940.000	7.940.000	2.020.000

*Çeviri kazanç veya kayıpları net karın hesaplanmasında dikkate alınmamıştır.

Parasal-parasal olmayan ve temporal yöntemde çeviri kazanç veya kayıplar, dönem net karının hesaplanmasında dikkate alınmaktadır. Bu durumda işletmenin bu yöntemlere göre net karı Tablo 4'deki şekilde hesaplanacaktır.

Tablo 4: Çeviri Kaybının Dönem Net Karının Hesaplanmasında Dikkate Alınması

	Parasal-Parasal Olmayan Yöntem	Temporal Yöntem
Sadece Çeviri İşlemi Sonucu Bulunan Dönem Net Karı veya Zararı	7.940.000.000	7.940.000.000
Çeviri Kaybı(-)	<u>7.790.000.000</u>	<u>7.790.000.000</u>
Çeviri Sonucu İşletmenin Net Karı	150.000.000	150.000.000

Çeviri kayıplarının da dikkate alınarak hesaplanan 150.000.000 TL'lik Net Kar direkt öz kaynaklar grubunda da gösterilebilir. Fakat, bu durumda 7.790.000.000 TL'lik çeviri kaybının dönem karından düşülmesi gerekmektedir. Cari-cari olmayan yöntemde de hesaplanan çevri kazanç veya kayıpların dönem sonuçlarına yansıtılıp yansıtılmayacağı konusunda literatürde farklı görüşler veya tam açıklama olmadığı için, bu yöntemde hesaplanan çeviri kazanç veya kayıpları işletmenin net karının hesaplanmasında dikkate alınmamıştır.

5. Türkiye Muhasebe Standardı -12'ye Göre Çeviri İşlemi ve Mali Tablolar Üzerindeki Etkisi

Türkiye Muhasebe Standardı-12'ye göre çalışmanın önceki bölümündeki verilen XYZ işletmesine ait mali tabloların çevirisinde aşağıdaki yol izlenecektir (TMUDES,1999:198)* :

1-Parasal ve parasal olmayan varlıklar ve borçlar dönem sonu(cari) kapanış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilmektedir.

2-Gelir ve gider kalemleri işlem tarihindeki kur esas alınarak Türk Lirasına çevrilmektedir. Bununla birlikte uygulamalarda kolaylık sağlamak amacıyla yabancı bağlı işletmelere ait gelir veya giderlerin Türk Lirasına çevirisinde genellikle işlem tarihindeki kura yaklaşık bir kur da kullanılabilir. Ayrıca, yabancı ülkelerdeki işletmeler yüksek enflasyon dönemlerinde bulunan ülkelerin para birimiyle mali

Örneğimizdeki işletme faaliyetlerini ana işletmeden bağımsız olarak yürütmekte olduğu için çeviri işlemi bu şekilde yapılmaktadır. Aksi takdirde çeviri işleminde izlenecek yol farklı olacaktır.

tablolarını hazırlıyorlar ise, bu durumda gelir ve gider kalemleri dönem sonu kapanış kuru ile Türk Lirasına çevrilmektedir.

3- Yabancı bağı işletmelere ait mali tabloların Türk Lirasına çeviri sırasında ortaya çıkan çeviri kazanç veya kayıpları(kur farkları) öz kaynaklar içinde gösterilmektedir. Gelir tablosuna veya kar/zarara yansıtılmamaktadır.

Tablo 5: XYZ İşletmesine Ait Bilançosunun Türkiye Muhasebe Standardı-12'ye Göre Çeviri İşlemi Sonuçları

BİLANÇO KALEMLERİ	31.12.2000 Yılı Bilançosu(\$)	Türkiye Muhasebe Standardı- 12'ye Göre Çeviri Sonuçları(TL)
TOPLAM VARLIKLAR	250.000	172.500.000.000
Dönen Varlıklar	200.000	138.000.000.000
Hazır Değerler	40.000	27.600.000.000
Ticari Alacaklar	90.000	62.100.000.000
Stoklar(Maliyet Bedelli)	60.000	41.400.000.000
Diğ Dön. Varlıklar	10.000	6.900.000.000
Duran Varlıklar	50.000	34.500.000.000
Ticari Alacaklar	5.000	3.450.000.000
Maddi Duran Varlıklar	40.000	27.600.000.000
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	5.000	3.450.000.000
KAYNAKLAR TOPLAMI (ÇEVİRİ KAZANÇ VEYA KAYBI HARİÇ)	250.000	146.120.000.000
Kısa Vadeli Kaynaklar	120.000	82.800.000.000
Satıcılar	30.000	20.700.000.000
Banka Kredileri	40.000	27.600.000.000
Borç Senetleri	30.000	20.700.000.000
Gider Tahakkukları	20.000	13.800.000.000
Uzun Vadeli Kaynaklar	30.000	20.700.000.000
Satıcılar	10.000	6.900.000.000
Banka Kredileri	5.000	3.450.000.000
Borç Senetleri	10.000	6.900.000.000
Gider Tahakkukları	5.000	3.450.000.000
Öz Kaynaklar	100.000	42.280.000.000
Ödenmiş Sermaye	90.000	37.800.000.000
Dönem Net Karı	10.000	4.480.000.000
<i>Çeviri Kazanç veya Kaybı</i>		26.380.000.000
TOPLAM KAYNAKLAR		172.500.000.000

Tablo 5 incelendiğinde sonuçların cari kur yöntemi sonuçları ile aynı olduğu görülmektedir. Bununla birlikte standart da öz kaynakların nasıl çevrileceği

belirtilmemiş olmasına rağmen açıklamalardan tarihi kurun kullanılacağı anlaşılmaktadır. Bu nedenle öz kaynakların nasıl çevrileceği standart da açıkça belirtilmesinin faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Türkiye Muhasebe Standardı-12'ye göre gelir tablosunun çevirisi de Tablo 6'daki gibi olacaktır.

Tablo 6'da görüldüğü üzere cari kur yöntemine göre hesaplanan dönem net karı ile Türkiye Muhasebe Standardı-12'ye göre hesaplanan dönem net karı arasında farklılık bulunmaktadır. Bu farklılık da satışların maliyeti kaleminin çevirisinde kullanılan kurlardan meydana gelmektedir. Çünkü, literatürde bazı yazarlar cari kur yönteminde gelir ve giderlerin çevirisinde ortalama veya cari kurun çeviri işleminde kullanılabileceğini belirtirken(Eiteman v.d., 1992, s.245), bazıları da, yine aynı yöntemde gelir ve giderler kalemlerin çevirisinde işlem tarihinin de kullanılabilceğini belirtmektedirler(Yılmaz, 2000, s.7). Örneğimizde ise, cari kur yönteminde satışların maliyeti kaleminin çeviri işleminde cari kurdan(dönem sonu kuru), Türkiye Muhasebe Standardı -12'de ise ortalama kurdan yararlanılmıştır. Ödenen tazminatlar dışında tüm gelir tablosu kalemlerinin çevirisinde, işlem tarihleri bilinmediğinden dolayı ortalama kur kullanılmıştır. Ödenen cezaların dönem sonunda ödendiği kabul edilmiş ve çevirisinde de cari kurdan yararlanılmıştır.

Tablo 6: XYZ İşletmesine Ait Gelir Tablosunun Türkiye Muhasebe Standardı-12'ye Çeviri İşlemi Sonuçları

GELİR TABLOSU KALEMLERİ	31.12.2000 Tarihli Gelir Tablosu (\$)	Türkiye Muhasebe Standardı- 12'ye Göre Çeviri Sonuçları(TL)
NET SATIŞLAR	50.000	27.500.000.000
SATIŞLARIN MALİYETİ(-)	20.000	11.000.000.000
BRÜT SATIŞ KÂRI	30.000	16.500.000.000
FAALİYET GİDERLERİ(-)	15.000	8.250.000.000
Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider.	11.000	6.050.000.000
Genel Yönetim Giderleri (Amortisman Giderleri)	4.000	2.200.000.000
FAALİYET KÂRI	15.000	8.250.000.000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR	3.000	1.650.000.000
Faiz Gelirleri	2.000	1.100.000.000
Komisyon Gelirleri	1.000	550.000.000
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR(-)	2.000	1.100.000.000
Komisyon Giderleri	2.000	1.100.000.000
FİNANSMAN GİDERLERİ(-)	1.000	550.000.000
OLAĞAN KÂR	15.000	8.250.000.000
OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR(Duran Varlık Satışı)	2.000	840.000.000
OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)(Ödenen Tazminatlar)	3.000	2.070.000.000
DÖNEM KÂRI	14.000	7.020.000.000
DÖN. KARI VERGİ VE DİĞ. YÜK.KAR.(-)	4.000	2.200.000.000
DÖNEM NET KÂRI	10.000	4.820.000.000

6. Sonuç

Yabancı para üzerinden düzenlenen mali tabloların istenen para birimine çevirisinde kullanılacak çeviri yöntemlerinin mali tablolar üzerindeki etkisi farklı olmaktadır. Çünkü, bu yöntemler farklı varsayımlara dayanmaktadır. Bazı yöntemlerde bilanço kalemleri sınıflandırılırken diğer bir yöntemde bilanço kalemlerinde herhangi bir sınıflandırma yapılmamaktadır. Doğal olarak yöntemlerin mali tablolar üzerindeki etkisi farklı olmaktadır. Bu nedenle çeviri işleminde en uygun çeviri yönteminin

seçilmesi gerekmektedir. En uygun çeviri yönteminin seçilmesi özellikle holdingler için büyük bir önem arz etmektedir. Çünkü, bir holdinge bağlı yabancı işletmelere ait mali tabloların çevirisinde farklı çeviri yöntemlerinin kullanılması durumunda farklı sonuçlar ortaya çıkacaktır. Çevrilmiş bu tabloların konsolide(birleştirilmesi) edilmesi de anlamsız olacaktır. Düzenlenen bu konsolide mali tablolar, holdingin durumunu doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtmayacaktır. Bunun için yabancı para üzerinden düzenlenmiş mali tabloların çevirisinde tek ve uygun bir çeviri yönteminin belirlenmesi ve kullanılması, daha doğru ve güvenilir sonuçların elde edilmesini sağlayabilecektir.

Bununla birlikte, yabancı para üzerinden düzenlenen mali tabloların çevirisinde kullanılacak kurun tespit edilmesi de bir sorun teşkil etmektedir. Çünkü, bazı işletmeler çeviri işleminde alış kurunu kullanırken diğerleri satış kurunu, Merkez Bankası kurunu veya serbest piyasa kurunu kullanmaktadırlar. Bunun için öncelikle ticari işlemlerin yapıldığı tarih ve bu tarihlere ait kurların doğru bir şekilde tespit edilmesi ve daha sonra da, serbest piyasa kuru veya Merkez Bankası kurundan yararlanılıp yararlanılmayacağına karar verilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, yabancı işletmelere ait mali tabloların çevirisinde farklı kurların kullanılması karşılaştırma yapma imkanlarını da ortadan kaldırmaktadır. Çünkü, piyasa ekonomisinin tam işlemediği piyasalarda resmi kur ile serbest piyasa kuru arasında önemli farklılıklar olabilmektedir. Bu da çeviri sonucu elde edilen kar veya zararın farklı olmasına neden olmaktadır.

Yabancı işletmenin faaliyette bulunduğu ülkenin enflasyonu da mali tabloları etkilemektedir. Her şeyden önce yüksek enflasyonun bulunduğu ülkelerde düzenlenen mali tablolar işletmelerin gerçek durumunu göstermemektedir. Bu tabloların istenen para birimine çevrilmesi durumunda da işletme hakkında yanlış bilgiler elde edilecektir. Bu nedenle, mali tabloların öncelikle enflasyona göre düzeltildikten sonra çevrilmesi veya çeviri işlemi yapıldıktan sonra enflasyona göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde ise çeviri işleminde hangi yöntemlerin(direkt isim olarak belirtilmemesine rağmen) seçileceği, enflasyon ortamında çeviri işleminde nasıl bir yolun izleneceği belirtilmesine rağmen ve çeviri işleminde hangi kurlardan yararlanılacağı yayınlanan Türkiye Muhasebe Standardı-12'de belirtilmemiştir. Bu konuya açıklık getirilmesi gerekmektedir. Çünkü, ülkemizde özellikle 2001 yılının ilk 3 ayında piyasa kuru ile Merkez Bankası kurları arasında önemli farklılıklar olmuştur. Standart da belirtilmesi gereken açıklamaların yanında, bu standardın uygulamaya geçirilmesi için yasal bir zorunluluğun da olmasının faydalı olacağı kanaatindeyiz.

Kaynaklar

AKBULUT, Yıldız (1994), Yabancı Paralı Finansal Tabloların Milli Paraya Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemlerin Konsolide Mali Tablolar Açısından İncelenmesi(Yayınlanmamış Doktora Tezi),Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- AKBULUT**, Yıldız (1999), “Yüksek Enflasyonun Olduğu Ekonomilerde Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisine İlişkin Yaklaşımların Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:3, Eylül.
- AKDOĞAN**, Nalan ve Mehmet Sayarı (1984), “Türk ve Yabancı İşletmelerin Karşılaştıkları Muhasebe Sorunlarına Çözüm Önerileri”, **Türkiye VI. Muhasebe Eğitimi Sempozyumu**, Alanya.
- ALEXANDER**, Dvid (1990), **Financial Reporting(2.Edt.)**, London: Chapman and Hall.
- BALCK**, Geoff (1987), **Accounting Standards**, New York: Longman Group U.K. Limited.
- BELCAOUI**, Ahmed Riahi (1993), **Accounting Theory(3.Edt.)**, Montreal: The Dryden Press.
- CHOI**, Frederick D.S ve Gerhard G. Müller (1992), **International Accounting(2.Edt.)**, New Jersey: Prentice-Hall International Inco.
- CHOI**, Frederick D.S. ve Gerhard G.Mueller (1984), **International Accounting**, New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- COPELAND**, Tom, Tim Koller ve Jack Murrin (1990), “How to Value a Multinational Business”, **Planning Review**, May/June.
- DOĞAN**, Zeki(1999), “Yabancı Para Üzerinden Düzenlenmiş Mali Tabloların Ulusal Paraya Çevirisinde Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Sayı:4, Aralık.
- EITEMAN**, David K., Arthur I.Stanehill, Micheal H. Moffett (1992), **Multinational Business Finance(6.Edt.)**, U.S.A.: Addison-Wesley Publishing
- KIRSCH**, Robert J. ve Dawn Becker Dermen (1994), “Proposed Revisions of International Accounting Standard No:21 and Their Implications for Translation Accounting in Selected English- Speaking Countries”, **The International Journal of Accounting**, May.
- LARSEN**, E.John (1994), **Modern Advanced Accounting(6.edt.)**, McGraw Hill Company.
- LEWIS**, Richard ve David Pendrill (1991), **Advanced Financial Accounting(3.Edt.)**, London: Pitman Publishing.

**SAMUELS, J.M., R.E. Brayshaw ve J.M. Craner (1995), Financial Statement
Analaysis in Europe, London: Chapman and Hall.**

SEYİDOĞLU, Halil (1994), Uluslararası Finans, İstanbul: Güzem Yayınları No:8.

**TMUDESK(Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu), (1999), Türkiye
Muhasebe Standartları-2000, Ankara: TÜRMOB Yayınları.**

**YILMAZ, Fatih(2000), Mali Tabloların Farklı Para Birimlerine Dönüştürülmesi,
İstanbul:ARC Yayınlar 6.**