

YABANCI PARALI YÜKÜMLÜLÜKLERDE KUR FARKLARININ MALİ TABLOLARA AKTARILMASINA İLİŞKİN ÖNERİ

PROPOSAL TO RECOGNITION OF EXCHANGE DIFFERENCES FOR FOREIGN CURRENCY LIABILITIES IN FINANCIAL STATEMENTS

Doğan ARGUN* 
Necati GÜNEŞ** 

Öz

Ekonomik hayatın sürekli değişen koşullarında işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi için mali yapılarını güçlü tutmaları gerekmektedir. Bunun için işletmelerin varlık ve kaynak dengesini sağlıklı temellere dayandırmaları bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Temel mali tablolardan Bilanço ve Gelir Tablosu işletmelerin mali yapısı ve faaliyet sonuçları hakkında bilgi alınabilecek önemli raporlardır. Mali tablolarda yer alan kalemlerin oluşumu yürürlükte olan mevzuat ve uluslararası düzenlemelerden etkilenmektedir.

Çalışmanın konusunu, işletmelerin yabancı paralı yükümlülüklerinden kaynaklı kur farklarının Vergi Usul Kanunu (VUK) ve ilgili Tebliği, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve ilgili Tebliği, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) açısından muhasebeleştirilmesi ve bunun mali tablolara etkisi oluşturmaktadır. Yabancı paralı yükümlülüklerden kaynaklı kur farklarının muhasebeleştirilmesi ile ilgili uygulanan esaslar, özellikle döviz kurlarındaki dalgalanmalar dikkate alındığında işletmelerin mali yapılarının görünümünü önemli ölçüde değiştirebilmektedir. Bu kapsamda, çalışmada öncelikle ülkemiz yasal düzenlemelerine göre yabancı paralı yükümlülüklerle ilgili oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi ele alınmıştır. Daha sonra bu işlemlere ilişkin TMS/BOBİ FRS'de yer alan düzenlemelere değinilmiştir. Son bölümde ise tüm bu düzenlemeler karşılaştırılmış ve vergisel boyutu da dikkate alınarak konuya ilişkin bir öneri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Yabancı Paralı Yükümlülükler, Kur Farkları, Vergi Mevzuatı, Finansal Raporlama Standartları.

JEL Sınıflandırması: F31, K34, M41, M48

* Prof. Dr., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, dargun@marmara.edu.tr , ORCID: 0000-0002-1172-4456

** Arş. Gör., Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi, necati.gunes@marmara.edu.tr , ORCID:0000-0002-2390-4868

Bu makaleyi alıntulamak için: Argun, D. & Güneş, N. (2021). Yabancı paralı yükümlülüklerinde kur farklarının mali tablolara aktarılmasına ilişkin öneri, *Journal of Research in Business*, 6(1), 127-140.

“Çalışmada Etik Kurul izni gerekmemektedir.”

Abstract

In the ever-changing conditions of economic life, enterprises need to keep their financial structure strong in order to sustain their activities. For this reason, it is an imperative that enterprises predicate their balance of assets and resources on healthy basis. The Balance Sheet and Income Statement, which are basic financial statements, are important reports that information about financial structure and operating results of enterprises can be obtained from. The composition of items in the financial statements is affected by legislation in force and international regulations.

The subject of the study is enterprises' recognition of exchange rate differences from foreign currency liabilities according to Tax Procedure Law (VUK) and related Communiques, General Communiques on Accounting System Application (MSUGT), Turkish Commercial Code (TTK) and related Communiqué, Turkish Accounting Standards (TAS) and Financial Reporting Standard for Large and Medium-Sized Enterprises (BOBİ FRS) and its effect on financial statements. The principles applied to the recognition of foreign exchange differences arising from foreign currency liabilities can significantly change the financial structure of the enterprises, especially considering the fluctuations in exchange rates. In this context, firstly, recognition of the exchange rate differences related to foreign currency liabilities are accounted for in accordance with the legal regulations of our country. In the last section, taking into account its taxation extent, all these regulations are compared, and a proposal is presented regarding the issue.

Keywords: Foreign Currency Liabilities, Exchange Rate Differences, Tax Legislation, Financial Reporting Standards.

JEL Classification: F31, K34, M41, M48

Extended Summary

In today's business life, foreign currency transactions take place very intensely, and as a result, foreign currency debts and receivables of enterprises can rise to significant levels. Regulations on how foreign currency liabilities should be recognized and valued can seriously affect the appearance of the financial statements. When such liabilities are valued, recording the exchange differences for the whole debt as loss without taking into account the maturity separation drives the enterprises to the "insolvency" or "capital loss" situations mentioned in the TTK. The fact that enterprises come to this situation results in loss of reputation to the extent that they cannot continue their activities in the sector, and they cannot meet the necessary funding needs from financial institutions.

The temporary regulation of foreign currency liabilities in the relevant communiqué of the TTK regarding the exchange differences corresponding to the following periods has no effect on tax practices. By making amendments to the relevant articles of the VUK, there may be an application in taxation. It is beneficial to make the regulations in accordance with the "consistency" principle. Because the negative financial conjuncture is effective for foreign currency receivables as well as foreign currency liabilities. Especially the domestic liquidity problem which leads to the difficulty of collections and the taxation of the exchange difference profits arising from the uncollected receivables are also matter of question. In other words, the financing of the tax corresponding to the exchange difference profits resulting from the exchange rate increase in foreign currency receivables is other part of the issue.

As required by the concept of “periodicity” in accounting, the profit or loss arising from exchange differences pertaining only the amount of foreign currency liabilities corresponding to the current period should be associated with the basis of tax. It should be based on capitalization or passivation of the part of the upcoming years/periods to be recorded and recognized in the financial statements as profit or loss in the relevant years/periods. Considering the negative results mentioned, which legislative arrangements should be made in in order to transfer the said exchange differences to the financial statements as suggested by us, are listed in the study.

1. Giriş

İşletmeler tarafından düzenlenen temel mali tabloların en önemli amacı, işletme ilgililerine mali yapı ve faaliyet sonuçları hakkında en doğru ve gerçek bilgiyi sağlamak ve sunmaktır. İşletme ilgilileri mali tablolar aracılığıyla sunulan bilgileri analize tabi tutup ve yorumlayarak karar almaktadırlar.

Globalleşen ekonomik hayat dikkate alındığında, işletme tarafından sunulan bilginin tüm ilgililer tarafından aynı şeyi ifade etmesi, karşılaştırılabilir olması büyük önem taşımaktadır. Bu kapsamda muhasebede kayıtlara esas teşkil eden uygulamaların, yürürlükte olan mevzuat ve uluslararası düzenlemelerle uyumlu olması gerekmektedir.

Küreselleşmeye bağlı olarak ithalat ve ihracat işlemlerinin yaygınlaşması, finansman seçeneklerinin ülke kaynaklarıyla sınırlı olmaması gibi nedenlerden dolayı yabancı paralı işlemler çok yoğun olarak gerçekleşmektedir. Bu işlemler sonucunda işletmelerin yabancı para bazında borçları ve alacakları önemli seviyelere çıkabilmektedir. Dolayısıyla yabancı paralı işlemlerin mali tablolara yansıtılma şekli de işletme ile ilgili alınacak kararlara yön vermektedir.

İşletmelerin varlıklarını elde ettiği yerleri gösteren kaynaklar; sahiplerinden sağlanan özkaynaklar ve üçüncü kişilerden sağlanan yabancı kaynaklar olmak üzere iki ana sınıftan oluşmaktadır. İşletmelerin yabancı kaynakları, kendi ortakları veya sahipleri dışında yapmış olduğu borçlanmaları ifade etmektedir (Ataman, 2010, s. 10).

Yabancı kaynak olarak sağlanan borçlanmalar, vadelerine göre değerlendirildiğinde kısa veya uzun vadeli; yapılarına göre değerlendirildiğinde en basit ifadeyle Türk Lirası cinsinden veya yabancı para cinsinden yabancı kaynaklar şeklinde çeşitlenebilmektedir. Yabancı kaynakların bu şekilde çeşitlenmesi, değerlemelerinin de farklı olduğu sonucunu doğurmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde, yürürlükte olan mevzuata göre yabancı paralı yükümlülüklerin ilk muhasebeleştirilmesi ve dönem sonlarında/geçici vergi dönemleri itibariyle değerlendirilmesi nasıl yapıldığı açıklanmıştır. İkinci bölümde, belirtilen işlemlerin TMS ve BOBİ FRS göre nasıl yapılması gerektiği açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, söz konusu işlemlere ilişkin yürürlükteki mevzuat ve standartlarda yer alan hükümler karşılaştırılmıştır. Son bölümde ise çalışma değerlendirilerek konuya ilişkin öneriler sunulmuştur.

2. Yabancı Paralı Yükümlülüklerde Kur Farklarının Yürürlükte Olan Mevzuata Göre Muhasebeleştirilmesi

2.1. 213 Sayılı VUK'a Göre

İşletmelerin yabancı para bazında gerçekleşen işlemlerini, bu kanunun 215/2-a maddesine göre Türk parası cinsinden kayıt altına almaları gerekmektedir. Ancak kanunda, bu tür işlemler ilk gerçekleştiğinde Türk Lirasına çevirirken hangi kurun dikkate alınması gerektiği belirtilmemiştir.

Konuya ilişkin olarak 253 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği B Bölümünde; *“Yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir.”* denilmektedir.

Ayrıca bir başka düzenleme olan Katma Değer Vergisi (KDV) Genel Uygulama Tebliği'nde; *“Bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir. Merkez Bankasınca Resmi Gazetede ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınır.”* denilmektedir.

Yukarıda belirtilen iki düzenlemeden yola çıkarak, yabancı para bazında gerçekleşen işlemler ilk kayda alındığında, işlemin gerçekleştiği tarihte Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz alış kuru ile Türk Lirasına çevrilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

İşletmelere dahil iktisadi kıymetlerin, bir diğer ifade ile yabancı paralı borç ve alacakların, dönem sonlarında ve geçici vergi dönemleri itibariyle nasıl ve hangi değerleme ölçüleri ile değerlemeye tabi tutulacağına ilişkin usul ve esaslar VUK ve ilgili tebliğlerinde belirtilmiştir (Argun, Pamukçu ve Eroğlu, 2020, s. 17).

VUK'un 280. maddesinde; *“Yabancı paralar borsa rayici ile değerlenir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tesbit olunur.”*

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanununun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerleme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerleme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.” denilmektedir.

Buna göre, işletmelerin yabancı para bazında oluşan borçları, kısa veya uzun vadeli ayırımı yapılmadan değerleme gününde belirlenen dönem sonu kurlarına göre değerlemeye tabi tutulmakta, oluşan kambiyo karları ve zararlarının tutarları belirlenerek kayıtlara alınmaktadır (Akdoğan ve Sevilengül, 2001, s. 494).

2.1.1. 163 ve 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerine Göre

Ülkemiz koşulları dikkate alındığında, yapılan düzenlemeler genellikle “kur zararları”na yönelik olmuştur. Nitekim 163 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde; *“1. Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması,*

2. Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.” hükümleri yer almaktadır.

Yukarıda belirtilen düzenlemenin “kur karları”nı dikkate almamasından dolayı 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği yayımlanmıştır. Buna göre; *“Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönetime göre işlem yapılmasına devam edilecektir.”* hükmü yer almaktadır.

Söz konusu tebliğlere göre, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların mutlaka maliyetle ilişkilendirilmesi, sonraki dönemlere (işletme dönemi) ait olanların ise seçimlik hak olarak maliyetle ilişkilendirilmesi ya da doğrudan gider şeklinde kayıtlara alınması gerekmektedir.

Benzer şekilde, sabit kıymetlerin satın alınması aşamasında oluşan yabancı paralı yükümlülüklerle ilgili kuruluş döneminde oluşan kur farklarının (kambiyo karları ya da zararları) tamamının maliyetle ilişkilendirilmesi, işletme döneminde oluşan kur farklarının ise seçimlik hak olarak maliyetle ilişkilendirilmesi ya da doğrudan gider veya gelir kaydedilmesi gerektiği açıkça belirtilmiştir. Dolayısıyla tüm borca ilişkin kur farkının dönem ayrımı yapılmaksızın kayıtlara alınması gerektiği anlaşılmaktadır.

Ayrıca bu aşamada yapılan işlemlerde, bir diğer ifade ile mali tabloların analiz ve yorumlanmasında etkili olan muhasebe politikalarının seçiminde, muhasebenin temel kavramlarından tutarlılık kavramı ile uyumlu olunması hususunun da göz önünde bulundurulması önem arz etmektedir.

2.2. 2 No'lu MSUGT'ye Göre

26.12.1992 tarihinde yayımlanan 1 No'lu MSUGT ile birlikte Tek Düzen Hesap Planı ve Açıklamaları oluşturulmuştur. Ancak kur farklarına ilişkin düzenlemelere 2 No'lu Tebliğ ile açıklamalar getirilmiştir.

Tebliğde ilgili hesaplar ve açıklamalar aşağıda belirtildiği gibidir:

646 KAMBİYO KARLARI

“Tanımı: Kambiyo kârlarının izlendiği hesaptır. (İhracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farkları bu hesaba değil, “601 – YURT DIŞI SATIŞLAR” hesabına aktarılır.)

İşleyişi: Kambiyo işlemlerinden doğan kârlar bu hesaba alacak yazılır.”

656 KAMBİYO ZARARLARI

“Tanımı: Kambiyo zararlarının izlendiği hesaptır. (Borçlanma ile ilgili kur farkları bu hesaba alınmaz, finansman gideri olarak muhasebeleştirilir.)

İşleyişi: Kambiyo işlemlerinden doğan zararlar bu hesaba borç yazılır.”

Yabancı paralı yükümlülüklerle ilgili değerlemede oluşan kur farkları yukarıda belirtilen hesaplarda izlenmektedir. Ancak hesabın tanımları ve işleyişlerine bakıldığında kısa ve uzun vadeli ayırımı yapılmadan yabancı paralı yükümlülüklerin değerlemeye tabi tutulacağı ve kur farklarından kaynaklı kar veya zararların tamamının söz konusu hesaplara intikal ettirileceği anlaşılmaktadır.

Ayrıca işletmelerin yapmış olduğu borçlanmalardan kaynaklı olumsuz anlamdaki kur farklarının kambiyo zararı olarak değil, finansman gideri olarak kayıt altına alınması gerektiği de açıkça belirtilmiştir.

2.3. 6102 Sayılı TTK'ya Göre

Bu kanunda yabancı paraların değerlemesi ile ilgili doğrudan bir hüküm bulunmamaktadır. TTK, işletmelere dahil iktisadi kıymetlerin değerlemesinin TMS/TFRS'de yer alan ilkelere göre yapılması gerektiğini belirtmiştir.

Kanununun 376. maddesinde; *“(1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğu iyileştirici önlemleri sunar.*

(2) Son yıllık bilançoğa göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağırılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) (Değişik: 26/6/2012-6335/16 md.) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğer ki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimini olarak kabul olunur.” denilmektedir.

Dolayısıyla, yabancı paralı yükümlülüklerde kur farklarının nasıl muhasebeleştirildiği, işletmelerin bu kanunda belirtilen “borca batıklık, sermaye kaybı” durumlarını ciddi şekilde etkileyebilmektedir.

2.3.1. 6102 Sayılı TTK'nın 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ

Tebliğin Geçici 1. maddesine göre; “(1) 1/1/2023 tarihine kadar, Kanununun 376'ncı maddesi kapsamında sermaye kaybı veya borca batık olma durumuna ilişkin yapılan hesaplamalarda, henüz ifa edilmemiş yabancı para cinsi yükümlülüklerden doğan kur farkı zararları dikkate alınmayabilir.” denilmektedir.

Bu hükümlerle birlikte 01.01.2023 tarihine kadar, TTK'nın 376. maddesi kapsamında işletmelerin “borca batıklık, sermaye kaybı” hesaplamalarında henüz ödenmemiş, bir başka ifade ile henüz ödeme zamanı gelmemiş yabancı paralı yükümlülüklerle ilişkin kur farkı zararlarının dikkate alınmayabileceği belirtilmiştir. Ancak bu genel bir hüküm olmayıp sadece anılan durumlarda yabancı paralı yükümlülüklerle ilişkin kur farkı zararlarının dikkate alınıp alınmayacağı konusunu düzenlemektedir.

3. Yabancı Paralı Yükümlülüklerde Kur Farklarının Standartlara Göre Muhasebeleştirilmesi

3.1. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına Göre

Çalışmanın amacına uygun olarak TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının yabancı paralı yükümlülüklerle ilişkin olan hükümleri dikkate alınmıştır.

Bu standardın amacı, standardın 1. paragrafında, yabancı paralı işlemlerin finansal tablolara nasıl dahil edilmesi gerektiği olarak ifade edilmiştir. Ayrıca yabancı paralı işlemler finansal tablolara dahil edilirken hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve değişimin finansal tablolara etkisinin nasıl raporlanacağı, standardın düzenlediği temel konular olarak belirtilmiştir.

Standardın iyi anlaşılabilmesi için parasal ve parasal olmayan kalemler ayrımının ortaya konulması gerekir. Parasal kalemler, sabit veya belirlenebilir nakit bir tutarı alma hakkı sağlayan ya da ödeme

zorunluluğu getiren varlıklar ve borçların yanı sıra elde tutulan para birimlerini ifade eder. Bunların dışında kalan kalemler ise parasal olmayan kalemler olarak ifade edilir (Christian ve Lüdenbach, 2013, s. 183). Bu standart türev işlem ve bakiyeler ile finansal riskten korunma muhasebesine uygulanmamaktadır (Van Greuning, Scott ve Terblanche, 2011, s. 247).

İlk Muhasebeleştirme

Standardın 21. paragrafında; *“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.”* denilmektedir.

22. paragrafında ise; *“İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğın, 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.”* denilmektedir.

Bu hükme göre, raporlama dönemi boyunca işletmenin gerçekleşen tüm yabancı paralı işlemlerini, işlemlerin gerçekleştiği tarihin geçerli kuru ile geçerli para birimine çevirerek kayıt altına alması gerekmektedir (Mirza ve Ankarath, 2013, s. 554).

İzleyen raporlama dönemi sonlarında raporlama

Standardın 23. paragrafında; *“Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir: Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir.”* denilmektedir.

Yukarıda belirtilen paragrafa göre, işlemlerin gerçekleştiği tarihte geçerli olan kur baz alınarak muhasebeleştirilen yabancı paralı yükümlülükler, her dönemin sonunda kapanış kurları dikkate alınarak değerlendirme işlemine tabi tutulmalıdır (Ankarath, Mehta, Ghosh ve Yass, 2010, s. 113).

Kur farklarının muhasebeleştirilmesi

Standardın 28. paragrafında; *“Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, 32’nci Paragrafta belirtilenler hariç olmak üzere, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir.”* denilmektedir.

29. paragrafında ise; *“Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir.”* denilmektedir.

Yukarıda belirtilen standart hükümlerine göre, yabancı paralı yükümlülüklerle ilişkin her dönemin sonunda kur farklarından dolayı oluşan kazanç veya kayıplar, dönemin kar veya zarar tablosunda muhasebeleştirilir (Ankarath vd., 2010, s. 113). Bir diğer ifadeyle, vade ve dönem ayırımı yapılmadan kur farklarına ilişkin gerekli işlemlerin yapılması gerektiği anlaşılmaktadır.

3.2. BOBİ FRS Bölüm 20 Yabancı Para Çevrim İşlemleri'ne Göre

Standart setinde bu bölümün düzenlediği konulardan bir tanesi işletmelerin gerçekleştirmiş olduğu yabancı paralı işlemlerin nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine ilişkin ilkelerdir. Çalışmanın konusuna uygun olarak, yabancı paralı yükümlülükleri kapsamına alan ilgili hükümler ele alınmıştır.

Yabancı Para Cinsinden İşlemlere İlişkin Muhasebe İlkeleri

Paragraf 20.7'ye göre; *“Yabancı para cinsinden işlemler, işletmenin ağırlıkla kullanılan para birimi dışındaki bir para birimiyle gerçekleşen işlemlerdir.”*

Paragraf 20.8'e göre; *“Yabancı para cinsinden işlemler ilk kayda alınırken, yabancı para birimindeki tutar işlem tarihindeki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir. Spot kur, hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.”*

Paragraf 20.11'e göre; *“Parasal kalemler, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülükler ile elde tutulan nakittir.”*

Paragraf 20.13'e göre; *“Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki spot kur kullanılarak ağırlıkla kullanılan para birimine çevrilir.”*

Paragraf 20.14'e göre; *“Parasal kalemin ödenmesinden ya da parasal kalemin cari dönem sonunda, ilk kayda alma tarihindeki veya bir önceki raporlama dönemi sonundaki kurdan farklı bir kurdan çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilir. Örneğin ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” veya “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kaleminde; banka mevduatlarına veya alınan banka kredilerine ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları “Kur Farkı Gelirleri” veya “Kur Farkı Giderleri” kaleminde gösterilir.”*

Burada belirtilen ilkeler dikkate alındığında, parasal kalem olarak ifade edilen yabancı paralı yükümlülüklerin işlemin gerçekleştiği tarihteki kura göre geçerli para birimine çevrilerek kayıt altına alınması gerektiği belirtilmektedir. Sonraki aşamada ise her dönemin sonunda dönem sonu kuruna göre değerlendirilerek, farkların kar veya zarar hesaplarına kaydedilmesi yoluyla gelir tablosuna yansıtılması gerekmektedir.

4. Yabancı Paralı Yükümlülüklerde Kur Farkları ile İlgili Düzenlemelerin Karşılaştırılması

Önceki bölümlerde yabancı paralı yükümlülüklerle ilgili oluşan kur farklarının muhasebeleştirme hükümleri ve ilkelerinin neler olduğu, mali tablolara nasıl yansıtılması gerektiği ele alınan düzenlemelere göre detaylı bir şekilde irdelenmiştir. Söz konusu düzenlemelere ilişkin hususlar önemli konu başlıkları halinde karşılaştırmaya tabi tutularak aşağıda yer alan Tablo 1 yardımıyla sunulmuştur.

Tablo 1: Yabancı Paralı Yükümlülüklerde Kur Farkları ile İlgili Düzenlemelerin Karşılaştırılması

Konu Düzenleme	VUK	MSUGT	TTK	TMS 21	BOBİ FRS BÖLÜM 20
<i>Kur Farkı Kavramı</i>	Kur Farkı (163 ve 334 No'lu VUK Genel Tebliği)	Kambiyo Karı/ Zararı	Kur Farkı (6102 Sayılı TTK'nın 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ)	Kur Farkı (p:28)	Kur Farkı (p:20.14)
<i>Yükümlülük Kavramı</i>	Yabancı Para ile Olan Borç (VUK m.280)	-	Yabancı Para Cinsi Yükümlülük (6102 Sayılı TTK'nın 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ)	Yabancı Para Parasal Kalem (p:23)	Yabancı Para Cinsi Parasal Kalem (p:20.13)
<i>İlk Muhasebeleştirme Sırasında Uygulanacak Kur</i>	İşlem Tarihinde Merkez Bankasının Belirlediği Döviz Alış Kuru (253 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve KDV Genel Uygulama Tebliğ)	-	-	İşlem Tarihindeki Geçerli Kur (p:21)	İşlem Tarihindeki Spot Kur (p:20.8)
<i>Dönem Sonlarında veya Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle Değerleme</i>	Değerleme Yapılır (VUK m.280)	-	Değerleme Yapılır (TTK m.78)	Değerleme Yapılır (p:23)	Değerleme Yapılır (p:20.13)
<i>Değerleme Ölçeği</i>	Borsa Rayici (Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Yayınladığı Kura Göre) (VUK m.280)	-	TMS'de Belirtilen Ölçüye Göre (TTK m.79)	Kapanış Kuru (p:23)	Dönem Sonundaki Spot Kur (p:20.13)

Dönem Sonlarında veya Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle Uygulanacak Kur	Hazine ve Maliye Bakanlığı'na Yayınlanan Kur (VUK m.280)	-	-	Kapanış Kuru (p:23)	Dönem Sonundaki Spot Kur (p:20.13)
Değerlemede Oluşan Kur Farkında Vade Ayrımı	Yok (Yabancı Paralı Yükümlülüğe İlişkin Tüm Kur Farkı, Kar veya Zarar Olarak Kaydedilir)	Yok (Yabancı Paralı Yükümlülüğe İlişkin Tüm Kur Farkı, Kar veya Zarar Olarak Kaydedilir)	-	Yok (Yabancı Paralı Yükümlülüğe İlişkin Tüm Kur Farkı, Kar veya Zarar Olarak Kaydedilir)	Yok (Yabancı Paralı Yükümlülüğe İlişkin Tüm Kur Farkı, Kar veya Zarar Olarak Kaydedilir)

Yukarıda yer alan karşılaştırma tablosundan hareketle, yabancı paralı yükümlülüklerde kur farklarına ilişkin düzenlemeler ile ilgili öne çıkan önemli hususlar şunlardır:

- VUK'da yabancı paralı yükümlülüklerin ifa edilmesi veya değerlendirilmesi sırasında kur değişimlerinden kaynaklı farklara ilişkin bir tanımlama bulunmamaktadır. Bu husus kanunun ilgili genel tebliği olan 163 ve 334 nolu tebliğlerde “kur farkı” olarak belirtilmiştir. MSUGT'de ise “kambiyo karı veya kambiyo zararı” olarak belirtilmiştir. TMS 21 ve BOBİ FRS'de ise açıkça “kur farkı” olarak tanımlanmıştır.
- Yabancı paralı yükümlülükler; VUK'da “yabancı para ile olan borç”, TTK'nın ilgili tebliğinde “yabancı para cinsi yükümlülük” olarak belirtilmiştir. TMS 21 ve BOBİ FRS'de ise daha kapsayıcı bir ifade olarak “parasal kalem” şeklinde belirtilmiştir.
- Yabancı paralı bir yükümlülük oluştuğunda işletmelerin bunu hangi kura göre TL'ye çevirmesi gerektiğine dair VUK'da bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak 253 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ve KDV Genel Uygulama Tebliği'ndeki hükümlerinden yola çıkarak, bu tür işlemlerin gerçekleştiği tarihte Merkez Bankası tarafından belirlenen “döviz alış kurlarının” dikkate alınması gerektiği anlaşılmaktadır. TMS 21'e göre işlemin gerçekleştiği tarihteki “geçerli kur”, BOBİ FRS'ye göre işlemin gerçekleştiği tarihteki “spot kur” dikkate alınmalıdır.
- Yabancı paralı yükümlülüklerin, karşılaştırılan düzenlemelere göre dönem sonlarında veya geçici vergi dönemleri itibariyle değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.
- Yabancı paralı yükümlülüklerin VUK'a göre değerlendirilme ölçüğü “borsa rayici”dir. Ancak Türkiye'de yasal bir kambiyo borsası olmadığından, değerlendirme Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından dönem sonlarında yayınlanan kurlara göre yapılmaktadır. TTK ise TMS'de belirtilen ölçülere göre değerlendirilme yapılması gerektiğini düzenlemiştir.
- TMS 21 ve BOBİ FRS'ye göre değerlendirme, dönem sonlarındaki “kapanış kuru” veya “spot kuru” dikkate alınarak yapılmalıdır. Dolayısıyla, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından dönem sonlarında yayınlanan kurlar dikkate alınarak değerlendirilme yapılmalıdır.

- Karşılaştırılan düzenlemelere göre, yabancı paralı yükümlülüklerin tamamı için oluşan kur farklarının, vade veya dönem ayırımı yapılmadan, dönemin karı veya zararı olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

5. Sonuç ve Değerlendirme

Döviz kurlarında normal kabul edilebilecek ölçüdeki dalgalanmaların izlendiği dönemlerde, işletmeler finansal anlamda gerekli pozisyonu alabilmekte, planlama ve bütçeleme yapabilmektedir. Ancak, ülkemizde 2018 yılının ikinci yarısında gözlemlendiği gibi normalin üzerinde, spekülatif dalgalanmaların olduğu dönemlerde, işletmelerin bu şok dalgalanmalara karşı pozisyon alması güçleşmekte, dolayısıyla finansman ve likidite sorunu ortaya çıkmaktadır.

İşletmelerin yabancı para bazında gerçekleşen yükümlüklerinin nasıl muhasebeleştirilmesi ve değerlenmesi gerektiğine ilişkin düzenlemeler, mali tabloların görünümünü ciddi şekilde etkileyebilmektedir. Bu tür borçlar değerlenirken vade ayırımı dikkate alınmadan tüm borca ilişkin kur farkının zarar olarak kaydedilmesi, işletmeleri TTK’da bahsi geçen “*borca batık*” veya “*sermaye kaybı*” durumlarına sürüklemektedir. İşletmelerin bu duruma gelmesi, sektörde faaliyetlerini sürdüremeyecek derecede itibar kaybına uğramasıyla ve finans kuruluşlarından gerekli finansman ihtiyacını karşılayamamasıyla sonuçlanmaktadır.

TTK’nın ilgili tebliğinde geçici olarak yapılan, yabancı paralı yükümlülüklerin sonraki dönemlere denk gelen kur farklarına ilişkin düzenlemenin vergi uygulamalarına etkisi yoktur. VUK’un ilgili maddelerinde değişiklik yapılarak vergilemede de uygulama söz konusu olabilir. Yapılacak düzenlemelerin “*tutarlılık*” esasına uygun olarak yapılmasında yarar vardır. Çünkü finansal konjonktürün olumsuz oluşu, dövizli borçlar kadar dövizli alacaklar için de etkili olmaktadır. Mevcut olumsuz ekonomik koşullar nedeniyle özellikle yurtiçinde yaşanan likidite sorunu, tahsilat zorluğunu beraberinde getirmekte ve ayrıca tahsil edilemeyen alacaklar nedeniyle oluşan kambiyo karının vergilendirilmesi de söz konusu olmaktadır. Bir diğer ifadeyle, dövizli alacaklarda oluşan kur artışı nedeniyle oluşan kambiyo karlarına denk gelen verginin finansmanı da söz konusu olacaktır.

Belirtilen tüm olumsuz sonuçlar ve muhasebede “*dönemsellik kavramının*” bir gereği olarak, yabancı paralı yükümlülüklerin sadece cari döneme denk gelen tutarına ait kur farklarından kaynaklı kar veya zarar vergi matrahı ile ilişkilendirilmelidir. Gelecek yıllara/dönelmlere ait bölümünün ise aktifleştirilerek veya pasifleştirilerek ilgili yıllarda/dönelmlerde kar ya da zarar olarak kayıt altına alınması ve mali tablolara yansıtılması esas alınmalıdır.

Kur farklarından kaynaklı zararlardan, gelecek yıllara ait olan bölümlerinin vergi matrahını etkilememesi bakımından, 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER ve 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER hesaplarında izlenmesi gerekir. Muhasebede “*tutarlılık kavramının*” bir gereği olarak, benzer şekilde kur farklarından kaynaklı karlardan gelecek yıllara ait olan bölümlerinin de 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER ve 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER hesaplarında

izlenmesi gerekir. Gelecek dönemlerde oluşan kar veya zararların öncelikle bu hesaplardan mahsup edilmesi, aşan kısımlarının ise kar veya zarar olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir.

Yapılan karşılaştırmalar ve öneriler doğrultusunda, yürürlükte olan mevzuatta aşağıda belirtilen çerçevede düzenlemelerin yapılmasının doğru olacağı düşüncesindeyiz:

1. Kurlardaki değişimden kaynaklı farklar için “kur farkı”, belirtilen borçlar için “yabancı paralı yükümlülük” ifadeleri kullanılarak kavram birliğinin sağlanması,
2. VUK’da, yabancı paralı yükümlülüklerin ve alacakların ilk muhasebeleştirildiği tarihte hangi kur üzerinden muhasebeleştirileceği, dönem sonlarında/geçici vergi dönemlerindeki değerlemelerinde hangi kurun esas alınması gerektiğinin açıkça düzenlenmesi,
3. MSUGT’de yer alan 646 KAMBİYO KARLARI ve 656 KAMBİYO ZARARLARI hesaplarına ilişkin açıklamaların, “varlıklarda artış ya da yükümlülüklerde azalış ve varlıklarda azalış ya da yükümlülüklerde artışla sonuçlanan kur farklarının izlendiği hesaptır” şeklinde düzenlenmesi,
4. Aynı hesapların açıklamalarına, “borç ya da alacakların değerlemesinde sadece cari döneme denk gelen kur farkı bu hesapta izlenir” ifadesinin eklenmesi,
5. 180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER ve 280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER ile 380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER ve 480 GELECEK YILLARA AİT GELİRLER hesaplarının açıklamalarında kur farklarını da içeren gerekli düzenlemelerin yapılması,
6. VUK madde 280’de tutarlı olacak şekilde, bu kapsama giren hem yükümlülük hem de alacaklar açısından gerekli düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

Gerek yurtiçi ve gerekse yurtdışı dövizli alacak ve borçlanmada oluşan lehte ya da aleyhte kur farklarına ilişkin, özellikle finansal kriz dönemlerindeki spekülasyon kur artışlarından kaynaklı ortaya çıkan likidite sorunu göz önüne alınarak yukarıda belirtilen doğrultuda yasal düzenlemelerde değişiklikler yapılmasında yarar olacağı düşüncesindeyiz.

Yazar Katkısı

İki yazarın da çalışmaya katkısı olmuştur. Necati Güneş çalışma için mevzuatımız ve standartlarda yer alan konuya ilişkin hükümleri inceleyerek karşılaştırma yapmış, Doğan Argun ise söz konusu düzenlemeleri değerlendirerek konuya ilişkin önerileri ortaya koymuştur.

Çıkar Çatışması

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Finansal Destek

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

Kaynakça

- Akdoğan, N. ve Sevilengül, O. (2001). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması* (12. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Argun, D., Pamukçu, F. ve Eroğlu, Z. (2020). *Envanter ve Finansal Tablolar* (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Ataman, Ü. (2010). *Genel Muhasebe* (8. Baskı). İstanbul.
- Christian, D. ve Lüdenbach, N. (2013). *IFRS Essentials* (1. Baskı). United Kingdom: Wiley.
- Mirza, A. A. ve Ankarath, N. (2013). *International Trends in Financial Reporting under IFRS: Including Comparisons with US GAAP, China GAAP and India Accounting Standards* (1. Baskı). USA: Wiley.
- Ankarath, N., Mehta, K. J., Ghosh, D. T. P. ve Yass, A. A. (2010). *Understanding IFRS Fundamentals: International Financial Reporting Standards* (1. Baskı). New Jersey: Wiley.
- Van Greuning, H., Scott, D. ve Terblanche, S. (2011). *International Financial Reporting Standards: A Practical Guide* (6. Baskı). Washington: The World Bank.
- KGK (2020), TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı, [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1_rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2021\(1\).pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1_rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2021(1).pdf), (25.03.2021 tarihinde erişildi.)
- KGK (2020), Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/bobi_frs.PDF (25.03.2021 tarihinde erişildi).
- 2 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 1993.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961.
- 163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1985.
- 253 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1997.
- 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 2004.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 2011.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ, 2018.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2014.

Özgeçmiş

Doğan ARGUN (Prof. Dr.), Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesinde Prof. Dr. olarak görev yapmaktadır. Aynı üniversitede Muhasebe-Finans Doktorasını almıştır. Vergi, vergi denetimi, envanter, dış ticaret gibi konularda araştırmalar yapmaktadır. Çalışmaları Vergi Dünyası Dergisi, Mali Çözüm Dergisi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi gibi dergilerde yayınlanmaktadır.

Necati GÜNEŞ (Arş. Gör.), Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesinde Arş. Gör. olarak görev yapmaktadır. Aynı üniversitede Muhasebe-Finansman alanında doktora öğrencisidir. Araştırma alanları arasında vergi, envanter, finansal raporlama standartları, finansal analiz gibi konular yer almaktadır. Araştırmaları Muhasebe ve Finansman Dergisi, Bankacılık ve Sermaye Piyasası Araştırmaları Dergisi, International Journal of Academic Value Studies gibi dergilerde yayınlanmaktadır.