

FONKSİYONEL PARA VE TÜRKİYE UYGULAMALARI

Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 17 Mayıs 2024
Kabul Tarihi : 8 Temmuz 2024
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1485646

Prof. Dr. Göksel YÜCEL*
Prof. Dr. Burcu ADILOĞLU**
Dr. Öğr. Üyesi Merve ÖZ***

Bibliyografik Bilgiler

Yücel, G., Adiloğlu, B., & Öz, M. (2024). “Fonksiyonel Para ve Türkiye Uygulamaları” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2024, Sayı : 73, Sayfa : 123-134) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1485646>

ÖZ

Çalışmanın amacı “fonksiyonel para birimi” ve “raporlama para birimi” kavramlarını açıklayarak, fonksiyonel para birimi Türk lirası dışında, yabancı bir para birimi olan BIST-100 şirketlerinin fonksiyonel para birimi uygulamalarını incelemektir. Ayrıca Türkiye’deki enflasyon koşulları da dikkate alındığında fonksiyonel parası Türk lirası olan işletmelerin de kullandıkları Türk lirasının hangi değer olduğunu tartışmaya açmak bu çalışmanın bir diğer amacıdır. Bu hususlar TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri ve TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standartları kapsamında açıklanacaktır. Çalışma, fonksiyonel para birimi değişimlerinin nedenlerini ve zamanlamasını araştırarak beraberinde gerekçeleri de sunmaktadır. Bu bağlamda şirketler arasında fonksiyonel para birimi uygulamalarını inceleyerek mevcut literatüre katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Anahtar Sözcükler: Fonksiyonel Para Birimi, Raporlama Para Birimi, TMS 21, TMS 29, Enflasyon Muhasebesi

JEL Kodları: M40, M41

* Türk-Alman Üniversitesi, gokselyucel@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1940-8789

** İstanbul Üniversitesi, adiloglu@istanbul.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9680-1408

*** MEF Üniversitesi, ozmer@mef.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1826-9641

FUNCTIONAL CURRENCY AND ITS APPLICATIONS IN TÜRKİYE**ABSTRACT**

This study aims to explain the concepts of “functional currency” and “reporting currency” and to examine the functional currency practices of BIST-100 companies, which have a functional currency other than Turkish Lira. In addition, considering the inflation conditions in Türkiye, another aim of this study is to discuss the value of the Turkish Lira used by companies whose functional currency is the Turkish Lira. These issues will be explained within the scope of IAS 21, The Effects of Changes in Foreign Currency Rates, and IAS 29, Financial Reporting in Hyperinflationary Economies. The study contributes to the accounting literature by identifying businesses operating in Turkey and listed on the BIST-100 whose functional currency differs from the Turkish Lira. These companies’ functional currencies are categorized by analyzing their financial statements. The research delves into the reasons and timing behind these currency shifts, providing accompanying justifications. The study’s significance lies in scrutinizing functional currency practices among companies, contributing valuable insights to existing literature.

Keywords: Functional Currency, Reporting Currency, IAS 21, IAS 29, Inflation Accounting

JEL Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Çok değişik kaynakta ve mevzuatta muhasebenin temel hareket noktası veya kavramı olarak değer ölçüsünün “para” olduğu ifade edilir. Ticaret hayatının da temeli budur, paranın icat edildiği dönemlerden bu yana... Ancak muhasebe kavramlarının belki de en zayıf halkası budur. Enflasyon ortamında sürekli olarak ölçüm büyüklüğü değişen bir “birim” kullanılamaz hale gelir. Ancak bu incelemenin temel konusu bu değildir. Mesele hangi ülkenin para biriminin kullanılması gerektiğidir.

Yerel mevzuat doğal olarak ölçü birimini ülkenin parası olarak tanımlar. Örneğin, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde tutulan kayıtların çok özel durumlar dışında Türk lirası ile yürütüleceği belirtilmiştir. Oysaki yerel para birimi işletmenin ağırlıklı olarak kullandığı para birimi değilse, bu durumda işletme performansı başta olmak üzere finansal ölçüleri hatalı sonuçlar verebilir ve karar alıcıları yanıltır.

Bu nedenle bir işletmenin muhasebeye dayalı ölçümlerini yaparken, ülkenin yerel para birimi yerine, işletmenin ağırlıklı olarak kullandığı “para” biriminin seçilmesi gerekir. “Fonksiyonel para birimi (functional currency)” olarak isimlendirilen bu ölçü birimi ülkenin yerel parasını değil, işletmenin ait olduğu ekonomik çevrenin kullandığı para birimini ifade eder.

Fonksiyonel para ile karıştırılan bir diğer kavram ise “raporlama para birimi (reporting currency)”dir. İşletmenin raporlama para birimi ile bir işlem yapıyor olması gerekmez. Raporlama para birimi kullanıcıların anlayabileceği bir ölçüden ibarettir.

Bu çalışmanın amacı bu kavramları açıklamak, kamuya açık bilgileri olan Türk işletmelerindeki fonksiyonel para uygulamalarını incelemek ve bir başka ölçme problemi olan enflasyonu ele almaktır.

2. FONKSİYONEL PARA BİRİMİNİN SEÇİMİ

Bu konuya el atmış olan kapsamlı ilk mevzuat 1983 yılında yayınlanan ve halen geçerli olan IAS 21'dir. Kur değişiminin etkileri konulu, resmi dilindeki başlığı ile "The Effects of Changes in Foreign Currency Rates" standardında fonksiyonel para biriminin belirlenmesindeki ölçüler şu şekilde belirlenmiştir. Fonksiyonel para;

- İşletmenin mal ve hizmetlerini çoğunlukla fiyatlandığı para birimi olmalıdır.
- Yasal düzenlemeler veya rekabet unsurları nedeniyle işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin fiyatlarını en çok etkileyen ülke veya bölgenin para birimi olmalıdır.
- Mal ve hizmetlere ilişkin maliyetleri en fazla etkileyen, bu maliyetlerin olduğu ve ödendiği para birimi olmalıdır.

Bu temel göstergeler yeterli karar almaya yardımcı olmuyorsa, ikincil göstergelerin neler olacağı da keza adı geçen standartta yer almaktadır.

Temel finansal göstergeler yeterli olmuyorsa işletmeler fonksiyonel paranın seçiminde aşağıdaki ikincil göstergelere başvurabilir:

- İşletmenin borçlanma veya sermaye artırımı vb. finansman faaliyetlerinde kullandığı para birimi,
- İşletmenin nakdi elde tutmasında tercih ettiği para birimi,
- İşletmenin özerklik derecesi,
- İşletmenin bir ana ortağı var ise ana ortağın payı ve önem derecesi,
- İşletmenin bir ana ortağı var ise işletmenin ana ortağının nakit akışlarından etkilenip etkilenmediği, ne ölçüde etkilendiği,
- İşletmenin bir ana ortağı var ise kolaylıkla nakit akışının ana ortağa aktarılabilir olması,
- İşletmenin borçlarını ana ortağının (var ise) yardımı olmadan ödeme gücünün olup olmaması,
- İşletmenin mal ve hizmetleri için gerekli olan hammadde, işçilik ve diğer üretim faktörlerini var ise ana ortakta sağlayıp sağlamadığı.

Temel göstergeler ve ikincil göstergeler işletmenin fonksiyonel para birimini seçiminde karar almada yeterli gelmiyorsa işletme yönetimi temel göstergelere dayanarak fonksiyonel parasının hangi para birimi olacağına ilişkin karar almalıdır.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI VE METODOLOJİSİ

Türkiye'de özellikle yabancı sermayenin ağırlıkta olduğu şirketlerde fonksiyonel paranın Türk lirası (TL) dışında olduğu gözlemlenmektedir. Bununla birlikte, finansal bilgilere ulaşma problemi nedeniyle

çalışma kapsamı içerisinde Borsa İstanbul'a kote olan, dolayısıyla kamuya açıklanan mali tabloları elde edilen şirketler ele alınmıştır. Araştırma kapsamında bu şirketlerin mali tabloları ve dipnotlarına ulaşılmış ve inceleme yapılmıştır. Fonksiyonel parası TL dışında olan şirketlerin neden başka bir para birimini geçerli para olarak benimsedikleri gerekçeleri ile açıklanacaktır. Bu şirketler sayıları fazla olmamakla birlikte gerek kamuoyundaki etkileri gerekse ekonomideki önemleri açısından çarpıcı örneklerdir. Bu doğrultuda 2023 yılının ikinci üç aylık dönemi itibariyle fonksiyonel para birimi TL dışında başka bir para birimi olan BIST-100 şirketleri şu şekilde tespit edilmiştir:

- Borusan Yatırım ve Pazarlama A.Ş.
- Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.
- Enka İnşaat ve Sanayi A.Ş.
- Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.
- İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.
- Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.
- Pegasus Hava Taşımacılığı A.Ş.
- TAV Havalimanları A.Ş.
- Türk Hava Yolları A.O.

Bu şirketlerden Pegasus ve TAV Havalimanları A.Ş. fonksiyonel para birimini euro olarak belirlemişken; diğer şirketlerin fonksiyonel para birimi Amerikan doları (USD) olarak belirlenmiştir.

Araştırma döneminde BIST'te işlem görüp ancak BIST 100'e dahil olmayan, fonksiyonel para birimi TL dışında olan şirketler ise şunlardır: Arena Bilgisayar, Doco, Döktaş, Hitit Bilgisayar, Hun Yenilenebilir Enerji, Ingram Mikro Bilişim Sistemleri, Kartal Yenilenebilir Enerji, Klimasan, Koza Polyester, Netaş, Parsan, Penta Teknoloji, Sekuro Plastik, Tatlıpınar Enerji Üretim A.Ş.

4. FONKSİYONEL PARA TÜRKİYE UYGULAMALARI

2023 yılının ikinci üç aylık dönemi itibarıyla BIST-100 endeksinde işlem gören ve fonksiyonel para birimi TL dışında olan şirketlerin hangi gerekçelerle TL'den farklı bir fonksiyonel para birimi benimsedikleri ve bu değişikliğin ne zaman yapıldığına ilişkin bilgiler Tablo 1'de özetlenmiştir. Bu bilgilere şirketlerin mali tablolarından ulaşılmıştır.

Tablo 1: Fonksiyonel Para Birimi TL Dışında Olan Şirketler ve Gerekçeleri

Şirket	Fonksiyonel Para Birimi	Değişim Yılı	Raporlama Para Birimi	Gerekçeler
BORUSAN YATIRIM	USD	2005	TL	<ul style="list-style-type: none"> USD'nin şirket operasyonlarında ağırlıklı olarak kullanılması, USD'nin şirket operasyonları üzerinde önemli bir etkiye sahip bulunması, USD'nin şirket için önemlilik arz eden durum ve olayların ekonomik temellerini yansıtması.
BORUSAN MANNES-MANN	USD	2005	TL	<ul style="list-style-type: none"> USD'nin Grup operasyonlarında ağırlıklı olarak kullanılması, USD'nin Grup operasyonları üzerinde önemli bir etkiye sahip bulunması, USD'nin Grup için önemlilik arz eden durum ve olayların ekonomik temelini yansıtması.
ENKA İNŞAAT	USD	2005	TL	<ul style="list-style-type: none"> USD'nin Enka İnşaat operasyonlarında ağırlıklı olarak kullanılması, USD'nin Enka İnşaat operasyonları üzerinde önemli etkiye sahip bulunması, USD'nin Enka İnşaat için önemlilik arz eden durum ve olayların ekonomik temelini yansıtması, Enka İnşaat'ın satın alma ve satış fiyatları ile esas hizmet ve ürün fiyatlarının çoğunlukla USD cinsinden belirlenmesi.
EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK	USD	2013	TL	<ul style="list-style-type: none"> Şirketin faaliyet gelirleri ve faaliyet giderleri içerisinde USD'nin önemli bir ağırlığının bulunması, Finansal varlık ve borçların önemli bir ağırlığının USD kalemlerden oluşması.
İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK	USD	2013	TL	<ul style="list-style-type: none"> Şirketin faaliyet gelirleri ve faaliyet giderleri içerisinde USD'nin önemli bir ağırlığının bulunması, Finansal varlık ve borçların önemli bir ağırlığının USD kalemlerden oluşması.
KORDSA TEKNİK TEKSTİL	USD	2022	TL	<ul style="list-style-type: none"> Faaliyet gelir/giderlerin, finansal varlık/borçların önemli bir ağırlığının USD bazlı kalemlerden oluşması.

PEGASUS	EUR	2013	TL	<ul style="list-style-type: none"> Ana operasyonu olan tarifeli uçuş gelirlerinin önemli bir kısmının Avrupa uçuşlarından oluşması, Şirket finansal borçlarında euronun önemli ağırlığı olması, Şirket yönetiminin, yönetsel karar almasını sağlayan yönetim raporlaması ve bütçesinin euro para biriminden hazırlanması.
TAV HAVALİ-MANLARI	EUR	2007	TL	<ul style="list-style-type: none"> Euro'nun Grup'a dahil olan birçok şirketin operasyonlarında ağırlıklı olarak kullanılması, Euro'nun Grup operasyonları üzerinde önemli bir etkiye sahip bulunması, Euro'nun Grup için önemlilik arz eden durum ve olayların ekonomik temelini yansıtmaması.
TÜRK HAVA YOLLARI	USD	2011	TL	<ul style="list-style-type: none"> Faaliyet gelirleri ve faaliyet giderleri içerisinde USD ve euronun önemli bir ağırlığı bulunması, Finansal varlık ve borçların önemli bir ağırlığını USD ve euro kalemler oluşturması, Bilançoda yer alan en önemli varlık kalemi olan uçaklar ve uçak ilişkili diğer varlıkların uluslararası piyasada USD cinsinden değerlendirilmesi, Ortaklığın son yıllarda yaptığı yatırımlarla filosundaki uçak sayısını ve dış hat uçuş noktası sayısını önemli sayıda arttırmış olması, ...TL'nin rekabet/faaliyet unsurları açısından, içinde bulunulan temel ekonomik çevreyi yansıtmadaki etkisinin azalmış olması, USD'nin mevcut faaliyetlere olan etkisinin daha fazla olması.

5. FİNANSAL TABLOLAR HANGİ PARA BİRİM İLE HAZIRLANMALIDIR?

Finansal tablolar hangi para birimi ile hazırlanmalıdır? Para biriminin seçimi isteğe mi bağlıdır? Yoksa şirket faaliyetlerinde ağırlıklı olarak kullanılan para birimi mi ya da şirketin faaliyet gelirleri ve giderlerinde ağırlıklı etkiye sahip olan para birimi mi kullanılmalıdır? Tüm bu soruların cevabı fonksiyonel para birimidir. Başka bir deyişle fonksiyonel para birimi işletmelerin finansal tablolarının düzenlendiği

para birimidir. Bu noktada raporlama para birimine değinilecek olursa; işletmenin finansal durum ve performansını açıklamak, finansal tablolarını başka bir para birimine tercüme etmek amacıyla kullandığı herhangi bir para birimi raporlama para birimidir. Raporlama para biriminin seçimi işletmeye, bilgi talep edene göre değişmektedir.

TMS 21'in 9. paragrafına göre finansal tabloların hazırlanacağı para birimi olan fonksiyonel para birimi, o işletmenin finansal durumunu ve sonuçlarını en iyi şekilde yansıtacak olan para birimidir. Çünkü fonksiyonel para birimi o işletmenin ana makroekonomik çevresinin para birimi olduğundan işletmenin geçerli para birimi olarak ifade edilmektedir. Fonksiyonel para birimi dışında kalan bütün para birimleri ise yabancı para birimi olarak ifade edilmektedir. Araştırma kapsamında yer alan şirketler için de TL yabancı para birimi niteliği taşımakta, USD ya da euro ise o işletmelerin geçerli para birimi olmaktadır.

Türkiye'de mevzuat, muhasebe kayıtlarının TL ile ve vergi mevzuatına uygun olarak tutulmasını, mali tabloların yerel para ile hazırlanmasını talep etmektedir. Fonksiyonel para birimi TL dışında olan şirketler yerel para ile hazırlanan mali tablolarını fonksiyonel para birimine dönüştürmelidir.

Esasen bugün teknolojinin de gelişmesi ile işletmeler çift kayıt ve hatta aynı anda ikiden fazla ülkenin para birimi ile kayıt tutabilmektedir. Bu da finansal tabloların hazırlanma sürecini oldukça kolaylaştırmaktadır. Ancak sadece TL ile kayıt tutulması durumunda TMS 21, mali tabloların yerel para birimi üzerinden hazırlanmasını daha sonra ise bu tabloların fonksiyonel para birimine dönüştürülmesini öngörmektedir. Böyle bir dönüştürme sürecinde:

- a) Parasal varlık ve borçlar bilanço tarihindeki kur üzerinden fonksiyonel para birimine dönüştürülmelidir.
- b) Parasal olmayan varlık ve borçlar ile gelir ve giderler işlem tarihindeki kur üzerinden fonksiyonel paraya dönüştürülmelidir.
- c) Dönüştürme işleminden kaynaklanan kur farkları "çevrim farkları" adıyla kâr veya zarar unsuru olarak dönem sonucuna yansıtılmalıdır.

Aşağıdaki örnekler konunun anlaşılması açısından uygun örneklerdir.

Örnek 1: AB işletmesi 01.01.2023 tarihinde, Türkiye'de 100 \$ sermaye ile kurulmuş, sermayeyi yıl sonuna kadar muhafaza etmiş ve başka bir işlem yapmamıştır. İşletmenin kurulduğu gün 1\$= 18 TL iken yıl sonunda 1\$= 30 TL olmuştur.

İşletmenin finansman faaliyetlerinde kullandığı para birimi ve eldeki parasal varlık bulundurulma biçimine göre fonksiyonel para birimi dolardır. İşletmenin kayıtlarının yerel para birimi olan TL üzerinden tutulması durumunda dönem başında ve dönem sonunda yapılacak olan kayıtlar şu şekildedir:

VUK'a göre kayıtların tutulması:

	‘-----/-----	
	Kasa (\$)	1.800
1.Oca.23	Kasa (TL)	1.800
	1\$= 18 TL	
	-----/-----	
	Kasa (\$)	1.200
31.Ara.23	Kambiyo Kârı	1.200
	1\$= 30 TL	
	‘-----/-----	

Örneğe göre \$, TL karşısında değer kazandığı için dönem sonunda kambiyo kârı ortaya çıkmıştır.

Örnek 2: CD işletmesi 2023 yılının başında 3.000 \$ sermaye ile kurulmuş, bunun 2.000 \$'ını ve \$ karşılığı olan 18.000 TL'yi yıl sonuna kadar elde tutmuş ve bu işlemler dışında başka bir işlem yapmamıştır.

VUK'a göre raporlama yapılması:

Bilanço (TL)			
1.01.2023			
Kasa (\$)	36.000		
2.000 \$			
Kasa (TL)	18.000	Sermaye	54.000
			3000 \$
	54.000		54.000

1\$= 18 TL

Bilanço (TL)			
31.12.2023			
Kasa (\$)	60.000		
2.000 \$			
Kasa (TL)	18.000	Sermaye	54.000
			3000 \$
		KÂR	24.000
	78.000		78.000

1 \$= 30 TL

Gelir Tablosu (TL) 2023	
Kur Farkı Kârı	24.000
KÂR	24.000

Yerel para birimi ile mali tablolar hazırlandığı takdirde \$'ın TL karşısında değer kazanmasından dolayı dönem sonunda 24.000 TL kâr ortaya çıkmıştır.

TMS 21' göre fonksiyonel para birimi ile raporlama yapılması:

Yukarıdaki örnekte dönem başında net varlığı 3.000 \$ olan işletmenin dönem sonundaki net varlığı 2.600 \$'a düşmüştür. Bunun nedeni ise TL'nin \$ karşısında değer kaybetmesidir. Esasen ortada kâr değil, zarar vardır ve şu şekilde raporlanmalıdır:

Bilanço (\$) 1.01.2023				Bilanço (\$) 31.12.2023			
Kasa (\$)	2.000			Kasa (\$)	2.000		
	2.000\$				2.000 \$		
Kasa (TL)	<u>1.000</u>	Sermaye	<u>3.000</u>	Kasa (TL)	<u>600</u>	Sermaye	3.000
	18.000 TL				18.000 TL	ZARAR	<u>400</u>
	3.000		3.000		2.600		2.600

1\$ = 18 TL 1 \$ = 30 TL

Gelir Tablosu (\$) 2023	
Çevrim Farkı	<u>-400</u>
ZARAR	<u><u>-400</u></u>

Örneklere varsayımlar anlaşılabilir olmak adına basitleştirilmiştir. Ancak görüldüğü üzere fonksiyonel para birimi işletmenin mali durumunu en gerçekçi şekilde yansıtan para birimidir ve finansal tabloların hazırlanması gereken para birimidir.

6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

IAS 21'in Türkçe çevirisi niteliğinde olan TMS 21, çeviri hataları nedeniyle yanlış anlamalara neden olan bir niteliktedir (Örneğin "foreign operations" ifadesinin yurt dışında işletmeye sahip olmak biçiminde çevrilmiş olması gibi). Keza IAS 21'in de "reporting currency" yerine "presentation currency" terimini kullanması, TMS 21'in fonksiyonel para yerine "geçerli para birimi" demesi, "reporting currency" yerine "finansal tablolarda kullanılan para birimi" ifadesini kullanması bu çarpıcı konuda bilgisi olmayanların IAS 21'i (veya TMS 21'i) kur farklarından ibaret bir standart olarak algılamalarına neden olmaktadır. Bir kısmı kamuoyunun büyük ilgisinde olan büyük ölçekli işletmelerimizin para birimlerinin Türk lirası olmadığı, aksine Türk lirasının onlar için "yabancı para" niteliğinde olduğunun bilinmediği, bu konuda yapılacak bir kamuoyu araştırmasının temel hipotezi olabilir. Bu çalışma bilimsel çalışma yapanları bu konuya yönlendirme amacı da taşımaktadır.

Ayrıca Türkiye'de yaşanan yüksek enflasyon ortamında, fonksiyonel parası yerel de olsa, o paranın "Türk lirası" mı, yoksa "mali tabloların ait olduğu dönemin sonundaki Türk lirası mı" ve hatta "mali

tabloların yayınlandığı tarihteki Türk lirası mı olması gerektiği” gündeme getirilmesi gereken bir diğer konudur. Böylelikle çalışma “enflasyon muhasebesi” konusunu da tartışmaya açmak hedefindedir.

7. EK- TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

Türkiye Muhasebe Standardı 21 Kur Değişiminin Etkileri'nin iki temel amacı;

1. Yabancı para birimleri ile gerçekleştirilen muhasebe işlemlerinin nasıl düzenleneceğini, yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve
2. Yabancı para birimleri ile gerçekleştirilen işletmecilik faaliyetlerinin (varsa) hangi döviz kuru ya da kurları ile ölçüleceğinin belirlenmesini ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağını düzenlemektir.

Bu iki temel amaca ek olarak finansal tabloların sadece bilgi sunmak amacıyla yabancı para birimi ile hazırlanması da bu standart kapsamında düzenlenmektedir.

Standartta geçen terimler:

Fonksiyonel para birimi (Geçerli para birimi): İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir. Standartta göre işletmenin temel ekonomik çevresi, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. İşletme fonksiyonel para biriminin tespitinde şu faktörleri dikkate alır:

- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi,
- Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatının en çok etkileyen ülkenin para birimi,
- Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi.

Bunlara ek olarak aşağıdaki faktörler de bir işletmenin fonksiyonel para biriminin belirlenmesine ilişkin destekleyici unsurlar olarak kanıt sağlar:

- Krediler ve özkaynağa dayalı finansman araçları gibi finansman faaliyetlerinden yaratılan fonların para birimi,
- İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.

Raporlama para birimi (Finansal tablolarda kullanılan para birimi): Bilgi talebini karşılamak amacıyla finansal tabloların fonksiyonel para biriminden farklı bir para birimi ile hazırlanması ve sunumunda kullanılan para birimidir.

Yabancı para: İşletmenin fonksiyonel para biriminden farklı para birimidir.

Yabancı para birimi ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi (Yabancı para biriminden fonksiyonel para birimine geçiş): Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında işlem tarihindeki kurlar kullanılarak muhasebeleştirilir. İzleyen raporlama dönemi sonlarında raporlama esnasında yabancı para birimine bağlı parasal varlık ve borçlar bilanço gününde kapanış kuru üzerinden fonksiyonel para birimine çevrilir. Bu çevrimden kaynaklanan kur farkı ya da zararı net kârın belirlenmesinde çevrim

kârı ya da zararı olarak göz önünde bulundurulur ve dönem kârına yansıtılır. Parasal olmayan varlık ve borçlar ise işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilir.

Fonksiyonel para biriminden raporlama para birimine geçiş: İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilir. İşletmenin fonksiyonel para birimi ile raporlama para biriminin birbirinden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi değilse: Bu durumda işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu raporlama para birimine şu işlemler uygulanarak çevrilir:

- Bilançonun her bir aktif ve pasif kalemi finansal tabloların sunulacağı tarihteki kapanış kurundan çevrilir.
- Gelir ve giderler işlemin meydana geldiği gün kur üzerinden çevrilir. Bu çevrimde uygulama kolaylığı olması amacıyla işlemlerin yapıldığı tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kurun, örneğin dönemin ortalama kurunun kullanılması mümkündür.
- İşlemlerde farklı kurlar kullanılması nedeniyle ortaya çıkacak farklar “yabancı para çevrim farkı” olarak özkaynaklar içerisinde ayrı bir kalem olarak izlenir.

Fonksiyonel para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise: İşletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu raporlama para birimine şu işlemler uygulanarak çevrilir:

- Tüm tutarlar (aktif-pasif ve gelir-giderler) finansal tabloların sunulacağı tarihteki kapanış kurundan çevrilir.

Ancak işletmenin yukarıda belirtilen çevirme yöntemini kullanmadan önce finansal tablolarını “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardına göre yeniden düzeltmesi gerekmektedir. Ekonomi yüksek enflasyonlu olma özelliğini yitirdiğinde ve işletme finansal tablolarını TMS 29’a göre düzeltme uygulamasına son verdiğinde; finansal tablolarını düzeltmeyi bıraktığı tarihteki fiyat seviyelerine göre düzeltilmiş tutarları tarihi maliyet olarak kabul ederek raporlama para birimine çevirir.

Fonksiyonel para biriminde değişiklik olması durumunda: Bir işletmenin fonksiyonel para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Bu nedenle bir kere belirlendikten sonra, işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar, koşullar değişmediği sürece fonksiyonel para birimi değişmez. İşletmenin fonksiyonel para biriminde değişiklik olması durumunda ise işletme, bu değişikliğin yapıldığı tarihten itibaren ileriye dönük olmak üzere yeni fonksiyonel para birimi için çevrim işlemlerini uygular. Diğer bir deyişle, değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir.

KAYNAKÇA

- Atılgan Sarıdoğan, A. (2016). İşletmelerde Fonksiyonel Para Biriminin Seçimi ve Mali Performansın Ölçülmesindeki Rolü. *Yayımlanmamış Doktora Tezi*. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Cansen, E. (2023, Ağustos 10). Çift para, çift ekonomi. <https://www.sozcu.com.tr/2023/yazarlar/ege-cansen/cift-para-cift-ekonomi-7768387/> adresinden alındı
- International Accounting Standard 21 (IAS 21)- The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, IASB. (1983).
- International Accounting Standard 29 (IAS 29)- Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, IASB. (1989).
- PhilipCapital. (2023, Haziran 7). BIST 100 İhracat Oranları ve Döviz Pozisyonları. <https://www.phillipcapital.com.tr/Files/OtherReports/32076a0b-a7e2-4103-aa22-8e305ea0f54b.pdf> adresinden alındı
- Türkiye Muhasebe Standardı 21 (TMS 21)- Kur Değişiminin Etkileri, KGK. (2019).
- Yaz, D, A. (2020). Antik Çağdan Geleceğe Para-Paranın Yazılmamış Tarihi. İstanbul: Timaş Yayınları
- Yücel , G., & Adiloğlu, B. (2017). Fonksiyonel Para. *Seçmeler 2017* (s. 13-34). içinde İstanbul : İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 77.
- Yücel, G. (2019, Nisan 10). Kârınızı Hangi Para Birimi İle Ölçüyorsunuz (?). <https://dd.com.tr/yayinlarimiz/haf-tanin-yonetim-fikri/krinizi-hangi-para-birimi-ile-olcuyorsunuz-> adresinden alındı
- Yücel, G. (2023). Parasal Kazanç (Monetary Gain) Anlaşılmadan Enflasyona Göre Düzeltilmiş Finansal Tablolar Anlaşılabilir. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3 (1), 1-10.
- Yücel, G., & Adiloğlu, B. (2019). 2018 Yılında Ortada Kar mı Var, Yoksa Zarar mı?: Türk Hava Yolları Vak'ası. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi* (61), 103-112. doi:10.26650/MED.2019589139