

KOBİ'LER İÇİN ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINDA YABANCI PARA İŞLEMLERİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR*

Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN**

Arş. Gör. Mehmet Emin KARABAYIR***

ÖZET

KOBİ'ler için Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, hisse senetleri borsada işlem görmeyen, görece küçük ölçekli ve dolayısıyla kamuya hesap verme yükümlülüğü bulunmayan şirketlerin finansal raporlama ihtiyaçlarını karşılamak için geliştirilmiş, müstakil bir standarttır. Bu standardın hazırlanmasında, tam set UFRS'deki bazı bölümler daha basit bir şekilde ele alınırken, bazıları da kapsam dışı bırakılmıştır.

Bu çalışmada da tam set UFRS de "TMS 21 – Kur Değişiminin Etkileri" standardının KOBİ'ler için UFRS Standardındaki karşılığı olan 30. Bölüm – Yabancı Para İşlemleri" incelenmiştir. Ayrıca bu bölüm, finansal tablo kullanıcıları için uygulamaya yönelik örneklerle açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: KOBİ'ler İçin Finansal Raporlama Standardı, Yabancı Para İşlemleri, Kur Değişiminin Etkileri

FOREIGN CURRENCY TRANSACTIONS IN INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS FOR SME'S AND CASE STUDIES

ABSTRACT

International Financial Reporting Standard for SME's is an independent standard developed for financial reporting needs of the private companies which do not have the obligation to disclose their financial information to public. In preparation of this standard, while some sections of the full set IFRS are dealt simpler, other sections were completely excluded from the standard.

In this study, we analyzed "Section 30 – Foreign Currency Transactions" of the IFRS for SMEs which is the equivalent of "IAS 21 - The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates" of the full set IFRS. In addition, we tried to explain this section by giving examples and case studies for the users of financial statements.

Keywords: IFRS for SMEs, Foreign Currency Transactions, Effects of Changes in Foreign Exchange Rates

* Bu çalışmanın ilk hali 18-22 Kasım tarihleri arasında Kıbrıs'ta düzenlenen "XIII. Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumu" nda bildiri olarak sunulmuştur.

** Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı
mustafa.dogan@politics.ankara.edu.tr

*** Ankara Üniversitesi, Siyasal Bilgiler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman Bilim Dalı

1. GİRİŞ

Muhasebe alanında yaşanan hızlı değişimler başlangıçta menkul kıymetleri sermaye piyasalarında işlem gören büyük ölçekli şirketler açısından önem taşımaktaydı. Muhasebe uygulamalarının ve şirketlerin finansal tablolarındaki bilgilerin daha güvenilir, daha doğru ve daha şeffaf, aynı zamanda karşılaştırılabilir olması gerektiği anlayışından yola çıkılarak hazırlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları seti bu büyük ölçekli şirketler için hazırlanmış ve dünyanın çeşitli ülkelerinde olduğu gibi Türkiye’de de SPK’ya tabi şirketlerin muhasebe uygulamalarında ve finansal tablolarının hazırlanmasında takip etmeleri gereken kurallar bütünü, yani Türkiye Muhasebe Standartları halini almıştır.

Halka açık şirketlerin muhasebe uygulamaları ve finansal tablo hazırlamaları sürecine etki eden böyle hızlı değişimler yaşanırken, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, “menkul kıymetleri borsada işlem görmeyen” olarak tanımladığı Küçük ve Orta Ölçekli işletmeler için de daha basit ve özet standartlar hazırlanması gerektiğine inanarak, Şubat 2007’de KOBİ’ler için UFRS taslağını yayınlamış ve uzmanların görüşlerine sunmuştur. O tarihten bugüne devam eden süreçte bu taslak değişikliklere uğrayarak 9 Temmuz 2009 tarihinde UMSK tarafından KOBİ’ler için UFRS seti olarak yayınlanmıştır.

Tam set UFRS’lerdeki varlık, borç, gelir ve harcamaların ölçümleri ile muhasebeleştirilmelerine ilişkin ilkeler basitleştirilmiş, KOBİ’leri ilgilendirmeyen bölümler çıkarılmış ve zorunlu tutulan açıklamalar azaltılmıştır. Bunun yanında Tam Set UFRS’lerdeki tercih yapılması gereken yöntemler de karışıklığı önlemek ve anlaşılması-

nı kolaylaştırmak amacıyla tek seçeneğe indirilmiştir. KOBİ’lerin raporlama yükünün daha da azaltılması amacıyla, söz konusu KOBİ Muhasebe Standardının her yıl (veya daha yakın aralıklar) yerine, üç yılda bir gözden geçirilmesi öngörülmüştür.¹ (Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu) Bir karşılaştırma yapılırsa, tam set UFRS yaklaşık 2.800 sayfa iken, KOBİ Muhasebe Standardı 230 sayfadır. Türkiye’de de Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun UMSK’nın yayınladığı bu set üzerindeki çalışmaları devam etmekte olup 2009 yılının sonunda yayınlanması planlanmaktadır.

KOBİ Muhasebe Standardı’nın uygulamasında şimdilik herhangi bir zorunluluk bulunmamakla birlikte UMSK bu standardın zorunlu olup olmamasını her ülkenin kendi düzenlemelerine ve tercihinin bırakmıştır. Türkiye’de de bu standardın uygulanmasına ilişkin düzenlemelerin yeni Türk Ticaret Kanunu’nun yürürlüğe girmesinden sonra belli olacağı beklenmektedir.

2. YABANCI PARA İŞLEMLERİ

2.1. Kapsam

İşletme, yabancı faaliyetlerini iki şekilde gerçekleştirebilir. Yabancı para birimlerinde işlemleri olabilir veya yurtdışı faaliyetleri olabilir. Bunlara ek olarak, işletme finansal tablolarını yabancı para birimi üzerinden sunabilir.

Bu bölümde, yabancı para işlemleri ve yurtdışı faaliyetlerin bir işletmenin finansal tablolarına nasıl dahil edileceği ve finansal tabloların nasıl finansal tablo sunumunda kullanılan bir para birimine getirileceği açıklanmaktadır. Yabancı para birimiyle gösterilen finansal araçların muhasebesi ve yabancı para birimi kalemlerinin finansal riskten korunma muhasebesi, 11. Bölüm: Temel Finansal Araçlar ve 12. Bölüm Diğer Fi-

¹ http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf

nansal Araçlara İlişkin Hususlar kısmında ele alınmaktadır.²

2.2. Geçerli Para Biriminin Belirlenmesi

Standartta geçerli para birimi “İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimi “olarak tanımlanmaktadır. Temel ekonomik çevre ise “İşletmenin normalde nakit yarattığı ve harcadığı çevre” olarak tanımlanmaktadır. Yani bir işletmenin geçerli para biriminin tespitinde:

- i. İşletmenin mal ve hizmetlerinin satış fiyatlarının çoğunlukla olduğu ve gerçekleştiği, bu mal ve hizmetlerin fiyatlarını en çok etkileyen para birimi,
- ii. Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimi,
- iii. İşletmenin mal ve hizmetlere ilişkin hammadde, işçilik ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimi,
- iv. Finansman faaliyetlerinden yaratılan fonların para birimi, ve
- v. İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların yapıldığı para birimi olması belirleyicidir. (paragraflar 30.2-30.4)

Yurtdışındaki işletmenin (raporlayan işletmeye iştirak, bağlı ortaklık, şube ya da iş ortaklığı şeklinde bağlı olan işletme) geçerli para biriminin ve bu para biriminin raporlayan işletmenin ki ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde aşağıdaki ek faktörler de göz önünde bulundurulur:

- a. Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerini raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütüp yürütmediği,
- b. Raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin büyük bölümünü oluşturup oluşturmadığı,
- c. Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının raporlayan işletmenin nakit akışlarını direkt olarak etkileyip etkilemediği ve bu nakit akışlarının istenildiği anda raporlayan işletmeye aktarılmasının mümkün olup olmadığı,
- d. Raporlayan işletmenin fon desteği olmadan, yurtdışındaki işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının bu işletmenin borç yükümlülüklerini karşılayıp karşılamadığı. (paragraf 30.5)

Örnek³:

Bir Türk İşletmesi’nin (A İşletmesi) ABD’de bir bağlı ortaklığı (B İşletmesi) vardır ve bu bağlı ortaklık ABD’de tekstil ürünleri üretmekte ve satmaktadır. Bu durumda yukarıda açıklanan geçerli para biriminin belirlenmesinde birincil faktörler gereği B İşletmesi’nin geçerli para birimi ABD Dolarıdır. Çünkü ABD Doları B İşletmesinin mal ve hizmetlerinin satış fiyatını en çok etkileyen, mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, hammadde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir ve ABD, rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkedir.

Fakat diyelim ki B İşletmesi A İşletmesi tarafın-

² Standardın tam metni <http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf> sitesinden alınmıştır.

³ Bur örnek Mike Bouhause ve diğ. “**International GAAP 2007-Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**”, Global Edition 2, Ernst & Young 2006, London kitabından güncellenerek hazırlanmıştır.(s.708)

dan TL olarak verilen bir şirket içi kredi ile finanse edilmiş ve B İşletmesi tarafından yaratılan nakit akımları düzenli olarak A İşletmesine transfer edilmektedir. B İşletmesinin geçerli para biriminin belirlenmesinde yukarıdaki ek faktörler de dikkate alınmaz, çünkü ek faktörler sadece yukarıdaki temel faktörlerden B İşletmesi'nin geçerli para biriminin kesin olarak belirlenemediği durumlarda dikkate alınmalıdır.

Diğer taraftan, B İşletmesi tekstil ürünlerini kendisi üretmiyor da Türkiye'deki tedarikçilerden alıyor olsa idi (faaliyet giderleri ağırlıklı olarak TL cinsinden olacağı ve yukarıdaki birincil faktörlerden işletmenin geçerli para biriminin ABD Doları olduğu kesin olmayacağı için) bu ek faktörler dikkate alınırdı.

2.3. Yabancı Para İşlemlerinin Geçerli Para Biriminde Raporlanması

2.3.1. İlk Muhasebeleştirme

KOBİ Muhasebe Standardında yabancı para işlemi “Yabancı para üzerinden belirlenmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem” şeklinde tanımlanmıştır. Bu işlemlere işletmenin, fiyatları yabancı para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması; borç ya da alacak tutarlarının yabancı para birimiyle gösterilmesi durumunda kredi alması veya borç vermesi; veya yabancı para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ya da yabancı para birimiyle yükümlülük üstlenmesi veya ifa etmesi işlemleri de dahildir. (paragraf 30.6)

KOBİ Standardı'na göre işletme; yabancı para çevrim işlemini ilk muhasebeleştirme sırasında yabancı para birimindeki tutara, işlem tarihinde geçerli para birimi ile yabancı para birimi arasındaki geçerli kuru uygulayarak, geçerli para biriminden kaydeder. Uygulama kolaylığı nedeniyle işletmeler işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kuru (örneğin haftanın ya da ayın ortalama kurunu), o dönem içinde gerçekleşen bütün yabancı para işlemleri için kullanabilir. Fakat bahsedilen dönemde döviz kuru önemli ölçüde dalgalanma gösteriyor ise, ortalama kur kullanılmaz. (paragraf 30.7-30.8)

Örnek⁴:

TR İşletmesi'nin yurtiçi faaliyetleri yanında yurtdışında da faaliyetleri bulunmaktadır. TR İşletmesi, 1 Kasım 2008 tarihinde ABD'de faaliyet gösteren bir başka işletmeden 20.000 \$ tutarında mal satın almıştır. İşlemin yapıldığı tarih olan 1 Kasım 2008'de döviz kuru 1\$=1,55 TL'dir. TR İşletmesi, satın alma işlemi karşılığında ilgili satıcı işletmeye borçlanmıştır. İşletme satıcı işletme ile yaptığı sözleşmeye göre stok satın alınmasından kaynaklanan borcunu 31 Ocak 2009 tarihinde ödeyecektir.

Yukarıda açıklandığı üzere yabancı paraya dayalı işlemler, parasal ve parasal olmayan kalem ayrımına bakılmaksızın işlemin yapıldığı tarihteki kur ile kaydedilir. Buna göre malın satın alındığı tarih olan 1 Kasım 2008'de aşağıdaki kayıt yapılır:

⁴ Bu örnek Orhan Çelik, “Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi: Türkiye, ABD, İngiltere ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulamaları”, Turhan Kitabevi, 2002 kitabından güncellenerek hazırlanmıştır. (s.167-168)

TİCARİ MALLAR HESABI	31.000	
BORÇLAR HESABI		31.000

TR İşletmesi bu işlemin yanında 1 Aralık 2008 tarihinde bir Alman Bankası'ndan 60.000 € tutarında kredi almıştır. İşletme bu krediyi 1 Aralık 2009 tarihinde ödeyecektir. İşlemin yapıldığı tarih olan 1 Aralık 2008 tarihinde döviz kuru 1€ =2.15 TL dir. İşletmenin € para birimine dayalı olarak yaptığı bu borçlanma işlemi de işlemin yapıldığı tarihteki döviz kurundan TL'ye dönüştürülerek muhasebeleştirilir.

Buna göre 1 Aralık 2008 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır:

KASA HESABI	129.000	
BANKA KREDİLERİ HESABI		129.000

Böylece Alman Bankasından € olarak alınan ve vade sonunda € olarak ödenecek olan borç, TR İşletmesinin kayıtlarına 129.000 TL (60.000 € x 1,55) olarak kaydedilir.

2.3.2. İzleyen Raporlama Dönemi Sonunda Raporlama

Standart; yabancı para birimine dayalı kalemlerin finansal tablolarda raporlanması için parasal kalemler, tarihi maliyet ile ölçülen parasal olmayan kalemler ve gerçeğe uygun değerle ölçü-

len parasal olmayan kalemler olmak üzere üçlü bir ayırım yapmıştır. Buna göre; işletmenin yabancı para birimine dayalı parasal kalemleri dönem sonu kuru ile, tarihi maliyet ile ölçülen parasal olmayan kalemleri işlem tarihindeki kur ile, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen parasal olmayan kalemler ise gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki kur ile çevrilir (paragraf 30.9).

Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildikleri kurdan farklı bir kurdan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları⁵, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

Aynı örnek üzerinden devam edecek olursak, TR İşletmesi'nin \$ olarak satın aldığı mal parasal olmayan kalem olduğu için bilançoda işlemin yapıldığı tarihteki kur ile raporlanırken, bu işlemde kaynaklanan satıcı borcu parasal kalem olduğundan dolayı dönem sonundaki kur ile raporlanır. İşlem tarihindeki kurla finansal tabloların hazırlandığı tarihteki kurun birbirinden farklı olması durumunda kur farkı ortaya çıkar. Bu kur farkı ise standardın yabancı para birimine dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesine ilişkin öngördüğü genel kurala göre gelir tablosunda raporlanır. Benzer şekilde, İşletme'nin Alman Bankasından aldığı kredi de parasal bir kalem olduğu için satıcı borcu ile aynı işlemlere tabi tutularak raporlanır.⁶

TR İşletmesi'nin finansal tablolarını düzenlediği tarih olan 31 Aralık 2008'de döviz kurları 1 \$=1,45 TL ve 1 € =2,25 TL olursa, işlemlerin

⁵ Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, uygun olduğu şekilde raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında veya yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletmenin bağlı ortaklık olması halinde konsolide finansal tablolarda) bu tür kur farkları ilk olarak diğer kapsamlı karda muhasebeleştirilir ve özkaynağın bir unsuru olarak raporlanır. Net yatırımın elden çıkarılması üzerine tekrar kâr veya zararda muhasebeleştirilmezler. (paragraf 30.13)

⁶ Çelik, a.g.e, s.169

yapıldığı tarihlerdeki kurlarla dönem sonundaki kurlar arasında farklılık ortaya çıkacak ve mal alımından doğan satıcı borcu 31.000 TL'den 29.000 TL'ye düşerken, Alman Bankasından alınan kredinin TL karşılığı ise 129.000 TL'den 135.000 TL'ye çıkacaktır.

Yukarıdaki ticari mallar satın alındığında ve € kredisi çekildiğinde, ilk muhasebeleştirmede parasal kalem-parasal olmayan kalem ayırımı olmadığı için hem borç, hem ticari malların değeri, hem de banka kredisinin değeri o günkü kur üzerinden kaydedilmişti. Fakat yabancı para işlemlerinin finansal tablolarda raporlanması ilkelere göre borçla satın alınan ticari malın parasal değeri ile ilgili hiçbir işlem yapılmayacaktır çünkü stoklar tarihi maliyete göre ölçülen parasal olmayan kalemlerdir.

Diğer taraftan banka kredileri ve borç hesaplarının tutarları dönemsonu kuru ile yeniden hesaplanır ve ilk kayıt günündeki kurlarla dönemsonu kurları arasındaki kur farkları bu standart hükümleri gereğince finansal tablolarda dönem kar veya zararına eklenerek raporlanır. Bu durumda dönemsonunda aşağıdaki muhasebe kayıtları yapılacaktır:

BORÇLAR HESABI	2.000	
KAMBİYO KARLARI HESABI		2.000
KAMBİYO ZARARLARI HESABI	6.000	
BANKA KREDİLERİ HESABI		6.000

Örnek⁷:

Bir Türk İşletmesi, 2 Kasım 2008'de Fransa'daki tedarikçisinden 300.000 €'ya kredili olarak makine ve ekipman satın almıştır. O tarihte döviz kuru 1 € = 2,20 TL dir ve İşletme satın alınan varlığı (2,20x300.000) 660.000 TL olarak kaydetmiştir. Türk İşletmesi'nin bilanço tarihinde (31.12.2008'de) borç henüz ödenmemiştir ve kapanış kuru 1 € = 2,30 TL olarak gerçekleşmiştir.

Bu durumda Fransız İşletmeye olan borç (2,30x300.000) 690.000 TL olarak yeniden kaydedilerek bilançoda raporlanır ve 300.000 TL'lik kambiyo zararı da o dönemin zararında raporlanır. Bu borçla satın alınan varlığın maliyeti ise (tarihi maliyet ile ölçülen parasal olmayan kalem olduğu için) 660.000 TL olarak kalır.

Örnek⁸:

Bir Türk İşletmesi 28 Şubat 2008'de 1 € = 2,15 TL iken Almanya'daki bir İşletmeye 87.000 € değerinde malı, bedelini 31 Mart 2008'de almak üzere satmıştır.

28 Şubat 2008'de İşletme 187.050 TL'lik (2,15x87.000) bir satış ve ilgili alacağı kaydeder. 31 Mart 2008'de alacak tahsil edildiği zaman 1 € = 2,05 TL'dir ve Türk İşletmesi alacağına karşılık yalnızca 178.350 TL (2,05X87.000) tahsil eder. Bu durumda 8.700 TL'lik kambiyo zararını da dönem zararı olarak rapolar.

Ayrıca Standartta; parasal olmayan bir kalem-den kaynaklanan kazanç ya da zararın diğer kapsamlı kârda muhasebeleştirilmesi gerektiği durumlarda, bahsedilen kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmının da diğer kapsamlı

⁷ Bouhause ve diğ., a.g.e., s.710

⁸ Bouhause ve diğ., a.g.e., s.710

kârda, bahsedilen kazanç ya da zararın kar ya da zararda muhasebeleştirilmesi durumunda ise kurdan kaynaklanan kısmın da kâr ya da zararda muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (paragraf 30.11).

2.5. Yurtdışındaki İşletmeye Yapılan Net Yatırım

Yabancı işletmelerdeki net yatırım, raporlayan işletmenin yabancı ülkede faaliyet gösteren işletmenin net aktiflerindeki payı⁹, yani bu işletmeye yaptığı sermaye yatırımını ifade eder¹⁰. Standartta öngörülebilir bir gelecekte ödenmesi veya tahsil edilmesi planlanmayan ya da beklenmeyen parasal kalemlerin de aslında yurtdışındaki işletmedeki net yatırımın bir parçası olduğu ifade edilmektedir. Bunlara örnek olarak uzun vadeli alacaklar ya da krediler (şirket içi krediler) verilebilir. Ticari alacak veya borçlar net yatırım kapsamına girmemektedir. (paragraf 30.12)

Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, uygun olduğu şekilde raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında veya yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar veya zararda muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletmenin bağlı ortaklık olması halinde konsolide finansal tablolarda) bu tür kur farkları ilk olarak diğer kapsamlı karda muhasebeleştirilir ve özkayna-

ğın bir unsuru olarak raporlanır. Net yatırımın elden çıkarılması üzerine tekrar kâr veya zararda muhasebeleştirilmezler¹¹. (paragraf 30.13)

Örnek¹²:

TR İşletmesi, Romanya'daki iştiraki olan RM İşletmesine 31 Aralık 2007 tarihinde 1.000.000 TL grup içi kredi kullandırmıştır. Bu kredinin öngörülebilir gelecekte tahsil edilmesi planlanmamakta ve beklenmemektedir. Dolayısıyla TR İşletmesi bu krediyi RM İşletmesindeki net yatırımının bir parçası olarak görmektedir. 31 Aralık 2007 tarihindeki kur 1TL = 1,40 RON'dur.

Kredi 2007 yılının son gününde kullanıldığından dolayı o yıl için muhasebeleştirilecek kur farkı bulunmamaktadır. 31 Aralık 2008'de, kredi hala geri ödenmemiştir ve TR İşletmesinin Roman bağlı ortaklığındaki net yatırımı olarak görülmektedir. O tarihteki kur 1 TL = 1,50 RON'dur. 31 Aralık 2008'de sona eren yıl için ortalama kur ise 1TL = 1,45 RON olarak hesaplanmıştır.

Grup içi kredi TR İşletmesinin geçerli para biriminde olduğu için bu işletmenin bireysel finansal tablolarında herhangi bir kur farkı raporlanmaz. RM bağlı ortaklığının bireysel finansal tablolarında ise ana işletmeye olan bu borç 2008 dönemsonu kurundan 1.500.000 RON olarak çevrilir ve sonuçta 100.000 RON kambiyo zararı ortaya çıkar (1.500.000-1.400.000). Bu kambiyo zararı RM İşletmesinin 2008 dönemi gelir tablosunda raporlanır.

⁹ TMS-21, md.8.

¹⁰ Özgür Çatıkkaş, Ercan Çalış, "Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri", E-Yaklaşım, Mart 2008, Sayı:56.

¹¹ Kur riskine karşı finansal korunma (hedging) muhasebesi bu standart kapsamında yer almamasına rağmen, yurtdışındaki işletmeye yapılan net yatırımı korumak amacıyla yapılan yabancı para birimine dayalı borçlar bu standartta düzenlenmiştir. Buna göre, bu tip borçlardan kaynaklanan kur farkları işletmenin bilançosunda özkaynaklar içinde ayrı bir kalem olarak raporlanır. Bu yatırımların elden çıkarılması durumunda bu kur farkları gelir veya gider kalemi olarak gelir tablosu içinde raporlanır.

¹² Çelik, a.g.e., s.172-173.

TR İşletmesinin konsolide finansal tablolarında bu kambiyo zararı aynı dönem için belirlenen ortalama kur üzerinden çevrilir (100.000/1,45) ve 68.966 TL zarar ortaya çıkar. Bu tutar, RM İşletmesinin gelir tablosunda raporlanan tutarın ortalama kur üzerinden TL'ye çevrilmesi sonucu ortaya çıkan meblağ (100.000/1,45 = 68.966 TL) ile dönemsonu kuru üzerinden TL'ye çevrilmesi sonucu ortaya çıkan meblağın (100.000/1,50 = 66.667 TL) arasındaki fark olan 2.299 TL kambiyo karı ile birlikte özkaynağın bir unsuru olarak raporlanır. Böylece özkaynakta raporlanan toplam zarar 66.667 TL olur.

Bu tutar da, 31 Aralık 2007'de bağlı ortaklıktaki net yatırımda meydana gelen 1.400.000 RON tutarındaki artıştan kaynaklanan kambiyo zararını ((1,40 RON=1TL kurundan 1.400.000 RON =) 1.000.000 TL – 933.333 TL (1,50 RON=1TL kurundan 1.400.000 RON)) temsil eder.

2.6. Geçerli Para Biriminde Değişiklik

Standartta belirtildiği üzere bir işletme geçerli para birimini işletmeyle ilgili işlemleri, olayları ve koşulları dikkate alarak belirler (paragraflar 30.2-30.5). Dolayısıyla işletmenin geçerli para birimi sadece bu işlemler, olaylar ve koşullarda bir değişiklik olduğu takdirde değişebilir. Örneğin; esas olarak mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını etkileyen para birimindeki değişiklik, işletmenin geçerli para biriminde değişikliğe yol açabilir. (paragraf 30.15)

İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda işletme, değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemlerini uygular (paragraf 30.14). Diğer bir deyişle, işletme bütün kalemlerini değişim tarihindeki kuru kullanarak yeni geçerli para birimine dönüştürür. Sonuçta ortaya çıkan tutarlar parasal olmayan kalemler

için tarihi maliyet olarak kabul edilir. Daha önce özkaynaklarda gösterilen yabancı işletmedeki yatırımın çevriminden doğan kur farkları, bu yatırım elden çıkarılınca kadar kar veya zarar-da muhasebeleştirilmez.

Örnek¹³:

A İşletmesinin yönetimi daha önce İşletmenin geçerli para biriminin \$ olmasına karar vermişlerdi. Fakat işletme faaliyetlerini etkileyen şartlardaki değişimler sonucu 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren geçerli para birimi TL olmuştur. Bu tarihte döviz kuru 1 \$=1,20 TL'dir. A İşletmesinin eski geçerli para birimindeki bilançosu şöyledir:

VARLIKLAR	\$
Dönen Varlıklar	
Kasa	5.000
Alacaklar	20.000
Stoklar	10.000
Duran Varlıklar	
Tesis, Makine Ve Cihazlar	200.000
Toplam Varlıklar	235.000
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Borçlar	15.000
Vergi	3.000
Uzun Vadeli Yükümlülükler	
Uzun Vadeli Krediler	120.000
Özkaynaklar	
Sermaye	50.000
Dağıtılmamış Karlar	47.000
Toplam Yükümlülükler	235.000

¹³ Bouhause ve diğ., a.g.e., s.712-713.

1 Ocak 2008'deki bilançoda şu kalemler yer almaktadır:

- Maliyeti 33.000 \$ ve net defter değeri 16.500 \$ olan makine aslında 2003 yılında 20.000 €'ya satın alınmış ve o tarihteki kur olan 1 € = 1,65\$ üzerinden çevrilmişti.
- Maliyeti 6.000 \$ olan stoklar satın alındığında 1TL=1\$ idi ve 6.000 TL'ye satın alınıp bu kur üzerinden çevrilmişti.
- Yukarıdaki 6.000 TL'lik mal alımından doğan ve 1 Ocak 2008 tarihinde 1\$=1,20 TL kurundan çevrimi yapılmış olan 5.000 \$ satıcı borcu.
- Yukarıdaki makineyi satın almak için çekilmiş olan uzun dönemli kredinin 1 Ocak 2008 tarihinde 1 € = 1,50\$ kurundan çevrilmiş 10.000 € 'luk bakiyesine karşılık gelen 15.000 \$'lık kısmı.

A İşletmesi yeni geçerli para birimine uygulacak çevrim prosedürlerini değişikliğin yapıldığı tarihten itibaren uygular. Buna göre, bilançosundaki bütün kalemler 1 Ocak 2008 tarihindeki 1\$=1,20TL kurundan çevrilerek aşağıdaki sonuçlara ulaşılır:

VARLIKLAR	TL
Dönen Varlıklar	
Kasa	6.000
Alacaklar	24.000
Stoklar	12.000
Duran Varlıklar	
Tesis, Makine Ve Cihazlar	240.000
Toplam Varlıklar	<u>282.000</u>
YÜKÜMLÜLÜKLER	
Kısa Vadeli Yükümlülükler	
Borçlar	18.000

Vergi 3.600

Uzun Vadeli Yükümlülükler

Uzun Vadeli Krediler 144.000

Özkaynaklar

Sermaye 60.000

Dağıtılmamış Karlar 56.400

Toplam Yükümlülükler 282.000

- Makinenin ilk alımı düşünüldüğünde (20.000 €), A İşletmesinin yeni para biriminde tarihi maliyet 33.000 \$ iken 1\$=1.20TL kurundan çevrilir ve 39.600 TL olur. 16.500 \$ olan net defter değeri ise aynı kurdan 19.800 TL olarak çevrilir. A İşletmesi geriye dönüp 20.000 € olan maliyeti satın alındığı günün €/TL kurundan tekrar hesaplayarak yeni bir net defter değeri ortaya çıkarmaz.
- Benzer şekilde, 6.000 \$ değeri olan stoklar 1\$=1.20TL kuru üzerinden 7.200 TL olarak bilançoya dahil edilir. Bu durumu A İşletmesinin stokların asıl maliyetinin 1\$=TL üzerinden 6.000 TL olduğunu bilmesine rağmen değişmez.
- Stokların alımından doğan borç, 5.000 \$'ın 1\$=1.20TL kurundan çevrilmiş tutarı olan 6.000 TL olarak dahil edilir. Bu da TL cinsinden olan gerçek borcu ifade etmektedir. Fakat bu durum zaten olması gerektiği gibidir. Çünkü gerçek borç 1 Ocak 2008 tarihli kur ile \$'a çevrilmişti ve yine aynı kur ile TL'ye çevrilmiş oldu. Bu durumun geçerli para birimindeki etkisi ise A İşletmesinin geçerli para birimi \$ iken 1.000 \$ kambiyo geliri elde etmiş olmasıdır. Bu borç için ek bir kur farkı kaydedilmeyecektir. Kur farkı 1 Ocak 2008 tarihinden itibaren \$ üzerinden gösterilen borçlara uygulanacaktır.

- Aynı şekilde, uzun dönemli krediden kalan 10.000 € bakiye, daha önce Dolara çevrilmesiyle ulaşılan 15.000 Doların 1\$=1.20TL kuru üzerinden çevrilmesiyle ortaya çıkan 18.000 TL olarak dahil edilmiştir. Bu rakam da 10.000 € 'nın 1 Ocak 2008 tarihindeki direkt kur olan 1 € =1.80TL üzerinden çevrilmesiyle aynı sonucu vermektedir. Bu durumda, önceki kambiyo gelir ve giderleri bu kredi bakiyesine Euro/Dolar paritesinin hareketlerine göre yansıtılacakken, 1 Ocak 2008'den itibaren Euro/TL paritesindeki hareketlere göre kaydedilecektir.

2.7. Geçerli Para Biriminden Farklı Bir Sunum Para Biriminin Kullanılması

2.7.1. Finansal Tabloların Sunumunda Kullanılan Para Birimine Çevrim

KOBİ Muhasebe Standardı'nda işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabileceği belirtilirken, işletmenin finansal tabloların sunumunda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda gelir ve gider kalemlerini ve finansal durumunu (varlık ve kaynaklarını) sunum para birimine çevireceği belirtilmektedir. Mesela “grup geçerli para birimi” diye bir tanım olmadığı için gruba bağlı bütün bireysel işletmeler dönemsonunda gelir-gider kalemlerini ve finansal durumlarını konsolide finansal tabloların sunum para birimine çevirmek zorundadır (paragraf 30.17).

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, işletme ta-

rafından finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrilir¹⁴:

- Her bir bilançoda sunulan varlık ve borçlar (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) bilanço tarihindeki kapanış kurundan çevrilir,
- Her bir kapsamlı kar tablosunun gelir ve giderleri (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) işlem tarihlerindeki döviz kurlarından çevrilir,
- Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı karda muhasebeleştirilir (paragraf 30.18).

Bu durumda da uygulama kolaylığı olması açısından işletmeler gelir-gider kalemleri için ortalama bir kur kullanabilirler. Fakat döviz kurlarının önemli derecede dalgalanma gösterdiği durumlarda bu yöntemin kullanılması da Standartta uygun görülmemiştir (paragraf 30.19). Ayrıca finansal tabloların sunum para birimine çevrilmesinde özkaynakların nasıl çevrileceğine ilişkin herhangi bir ifade bulunmamaktadır.

Standardın 30.20. paragrafında ise varlıklar/yükümlülükler ve gelir/giderlerin çevriminden kaynaklanan kur farklarının nelerden kaynaklandığı belirtilmektedir. Bunlar:

- Gelir ve giderlerin işlem tarihindeki döviz kurlarından ve varlık ve borçların kapanış kurundan çevrilmesinden ve
- Dönem başı net varlıkların daha önceki kapanış kurundan farklı bir kapanış kurundan çevrilmesinden kaynaklanan kur farklarıdır.

¹⁴ Geçerli para birimi, bir yüksek enflasyon ekonomisinin para birimi olan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, tam set UFRS'den farklı olarak bu bölümde açıklanmamıştır. Bu durum, 31. Bölüm *Hiperenflasyon*'da anlatılmıştır.

Bu kur farklarının kar veya zararda muhasebeleştirilmemesinin nedeni ise döviz kurlarındaki değişimin faaliyetlerden elde edilen nakit akımları üzerinde çok az doğrudan etkisinin olması veya hiç etkisinin olmamasıdır¹⁵.

Ayrıca standartta kur farklarının, konsolide edilen ancak tamamen sahip olunmayan yurtdışındaki bir işletme ile ilgili olması durumunda, çevrimden kaynaklanan ve azınlık paylarına isabet eden kümülatif kur farklarının, konsolide finansal durum tablosundaki azınlık paylarına atfedileceği ve bunların bir parçası olarak muhasebeleştirileceği belirtilmektedir (paragraf 18).

Geçerli para biriminin finansal tabloların sunumunda kullanılan para biriminden farklı olması durumunda yapılacak çevrim işlemleri aşağıdaki tablo yardımıyla gösterilebilir¹⁶:

Geçerli Para Birimi	Sunum para birimi
<i>Varlıklar/Yükümlülükler</i>	
Cari Dönem	Kapanış kuru (cari bilanço tarihinde)
Karşılaştırmalı Dönem	Kapanış kuru (karşılaştırmalı bilanço tarihinde)
<i>Özkaynak Kalemleri</i>	
Cari Dönem	Standartta belirtilmemiş
Karşılaştırmalı Dönem	Standartta belirtilmemiş
<i>Gelir/Gider Kalemleri (Direkt olarak özkaynaklara kaydedilenler dahil)</i>	
Cari Dönem	İşlem tarihindeki kur (veya dönem için ortalama kur)
Karşılaştırmalı Dönem	İşlem tarihindeki kur (veya dönem için ortalama kur)
<i>Kur Farkları</i>	Özkaynakların ayrı bir bileşeni olarak

¹⁵ TMS-21, 41. Paragraf.

¹⁶ Kaynak: Bouhause ve diğ., a.g.e., s.714.

Örnek¹⁷:

Bir Türk İşletmesi yabancı bir işletmenin sermayesinin %100'üne sahiptir. Bu işletme yıllar önce 1TL=2YP iken kurulmuştur. 31 Aralık 2008 döneminde Türk İşletmesi bağlı ortaklığın finansal tablolarını kendi finansal tablolarına konsolide etmektedir. Yıl sonundaki döviz kuru 1TL=4YP'dır (2007 için 1TL=3YP). Döviz kur-

larının aşırı dalgalanma göstermediği ve o yıl için ağırlıklı ortalama kurun 1TL=3,5YP olduğu varsayılmaktadır. Ayrıca Yabancı İşletmenin para biriminin hiperenflasyonsuz bir ekonominin para birimi olduğu da varsayılmaktadır. Bağlı ortaklığın o yıl için geçerli para birimindeki ve Türk Lirası üzerinden oluşan gelir tablosu ve dönembaşı ve dönemsonu bilançoları aşağıdadır:

Gelir Tablosu

	YP	TL
Hasılat 35.000	10.000	
Satışların Maliyeti	(33.190)	(9.483)
Amortisman	(500)	(143)
Faiz Giderleri	(350)	(100)
Vergi Öncesi Kar	960	274
Gelir Vergisi Gideri	(460)	(131)
Dönem Karı	500	143

¹⁷ Bouhause ve diğ., a.g.e., s.716-717.

<i>Bilançolar</i>	2007	2008	2007	2008
	YP	YP	TL	TL
VARLIKLAR				
Dönen Varlıklar				
Kasa	200	600	67	150
Alacaklar	4.800	4.000	1.600	1.000
Stoklar	2.700	3.000	900	750
Duran Varlıklar				
Tesis, Makine Ve Cihazlar	6.000	5.500	2.000	1.375
Toplam Varlıklar	13.700	13.100	4.567	3.275
YÜKÜMLÜLÜKLER				
Kısa Vadeli Yükümlülükler				
Borçlar	4.530	3.840	1.510	960
Vergi	870	460	290	115
Uzun Vadeli Yükümlülükler				
Uzun Vadeli Krediler	3.600	3.600	1.200	900
Özkaynaklar				
Sermaye	1.000	1.000	500	500
Dağıtılmamış Karlar ¹⁸	3.700	4.200	1.500	1.643
Birikmiş Kur Farkları ¹⁹			(433)	(843)
Toplam Yükümlülükler	13.700	13.100	4.567	3.275

¹⁸ 2007 yılı için TL açılış bakiyeleri varsayılmıştır ve yabancı işletme kurulduğundan beri biriken kümülatif toplamaları ifade eder.

¹⁹ 2007 yılı için TL açılış bakiyeleri varsayılmıştır ve yabancı işletme kurulduğundan beri biriken kümülatif toplamaları ifade eder.

Özkaynakların ayrı bir bileşeni olarak raporlanan birikmiş kur farklarındaki 410 TL'lik değişiklik aşağıdakilerden kaynaklanmaktadır:

- 392 TL'lik zarar:

Dönembaşı net aktifler dönembaşı kurundan (3YB=1TL'den) 4.700 YP=1.567 TL

Dönembaşı net aktifler dönemsonu kurundan (4YP=1TL'den) 4.700 YP=1.175 TL

Net aktiflerdeki kambiyo zararı = 392 TL

- 18 TL'lik zarar:

Ortalama kurdan çevrilen 143 € ile dönemsonu kurundan çevrilen 125 €'nun farkı.

2.7.2. Yurtdışındaki İşletmenin Yatırımcının Sunum Para Birimine Çevrilmesi

Yabancı para çevrim işlemlerinin ve kur farklarının olduğu bir başka durum yurtdışındaki işletmenin sunum para biriminin yurtiçinde finansal tabloların sunulduğu para biriminden farklı olması ve yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının sunum para birimine çevrilmesi gerekliliğidir. Bu ihtiyacın en sık görüldüğü durum ise grup şirketleri arasında finansal tabloların sunum para birimlerinin birbirlerinden farklı olmasıdır. Yani ana işletme finansal tablolarını kendi geçerli para biriminde hazırlarken, yurtdışındaki bağlı ortaklığın sunum para biriminin farklı olmasından dolayı konsolide finansal tablo hazırlanmasında yurtdışındaki işletmenin finansal tabloları ana işletmenininkine entegre edilmelidir.²⁰

Yurtdışındaki işletmenin varlıkları, borçları, gelir ve giderleri ile raporlayan işletmenininkilerin birleştirilmesinde, bağlı ortaklığa ilişkin grup içi

bakiyelerin ve işlemlerin çıkarılması gibi normal konsolidasyon işlemleri uygulanır.²¹ Ancak, grup içi parasal bir varlık (ya da borç), kısa veya uzun vadeli olmasına bakılmaksızın, yabancı para dalgalanmalarının sonuçlarını konsolide finansal tablolarda göstermeden, kendisine karşılık gelen grup içi borçlardan (ya da varlıklardan) çıkarılamaz. Çünkü parasal kalem, bir para birimini diğerine çevirme yükümlülüğü taşır ve raporlayan işletmeyi yabancı para dalgalanmalarında kazanç ya da kayba açık hale getirir. Dolayısıyla, konsolide finansal tablolarda raporlayan işletmenin bu tür kur farklarının kâr veya zararda muhasebeleştirilmesine devam edilir veya söz konusu kur farklarının yurtdışındaki işletmeye yapılan net yatırımın bir parçasını oluşturan parasal kalemlerden kaynaklanması durumunda özkaynak olarak sınıflandırılır (paragraf 30.22).

Yurtdışındaki işletmenin edinilmesinde ortaya çıkan şerefiye ve yine bu edinim sırasında varlıkların ve borçların defter değerlerine ilişkin yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, yurtdışındaki işletmenin varlık ve borçları olarak dikkate alınır. Bundan dolayı, yurtdışındaki işletmenin geçerli para birimi cinsinden ifade edilirler ve kapanış kurundan çevrilirler (paragraf 30.23).

2.7.3. Finansal Tablolarda Açıklanması Gereken Bilgiler

KOBİ'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı "Yabancı Para Çevrim İşlemleri" bölümünde kamuya açıklanması gereken bilgiler, Tam Set UFRS'deki IAS-21 "Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi" Standardına göre mümkün olduğunca daha az ayrıntılı ve özet

²⁰ Barry J. Epstein, Abbas Ali Mirza, "IFRS Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards", John Wiley & Sons, Inc., 2005, Hoboken, New Jersey, sayfa 677.

²¹ Bu durum bu standardın 9. Bölümü: *Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar*'da ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

olarak belirlenmiştir. Bu durum, KOBİ tanımına giren işletmelerin hesap vermesi gereken paydaşların sayısının halka açık işletmelerinkinden çok daha sınırlı olmasından kaynaklanmaktadır.

Standarda göre, finansal atabllarını bu standarda göre hazırlamayı tercih eden işletme (söz konusu olan işletmeler grubu ise ana işletme) aşağıdaki bilgileri kamuya açıklamak zorundadır:

- Gerçeğe uygun değeri üzerinden kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen finansal araçlardan kaynaklananlar hariç olmak üzere, kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları tutarı ve
- Dönem içerisinde ortaya çıkan kur farklarının tutarı ve dönem sonunda özkaynakların ayrı bir unsuru olarak sınıflandırılan kur farklarının tutarı.
- Finansal tabloların sunumunda kullanılan para birimi (Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçesiyle birlikte açıklanır.)
- Raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki önemli bir işletmenin geçerli para birimi değiştiğinde, bu durum ve değişimin nedeni. (paragraflar 30.25-30.27)

3. SONUÇ

İşletmelerin büyük çoğunluğunu oluşturan halka açık olmayan işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilmek amacıyla daha basit ve seçenekleri

azaltılmış olarak hazırlanan “KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı” tam set UFRS’yi esas almakla birlikte, UMSK bu standartta ilgili tarafların ihtiyaçlarını ve fayda-maliyet analizini dikkate alarak bazı değişiklikler yapmıştır. Bu değişiklikler genel olarak kavramlarla ilgili tanımlamaların kapsam dışı bırakılması, uygulamadaki yöntemlerle ilgili seçeneklerin azaltılması, kullanılan dilin basitleştirilmesi ve KOBİ’ler için gerekli olmayacağı düşünülen kısımların standarttan çıkarılması olarak kendini göstermektedir.

30. Bölüm-*Yabancı Para Çevrim İşlemleri*’nde, IAS-21 *Kur Değişiminin Etkileri Standardı*’ndaki birçok paragraf (bağlı ortaklıkların elden çıkarılması, kamuya açıklanacak bilgiler, uyuşmayan yıl sonları vb...) kapsam dışında bırakılmıştır. UMSK’nun hazırladığı bu standardın tam set UFRS’lerden farklı olarak üç yılda bir güncellenmesi planlanmaktadır. Bu da bu standardı uygulayacak işletmelerin üzerindeki yükü hafifletecektir. Çünkü halka açık olmayan işletmeler, menkul kıymetleri sermaye piyasalarında işlem gören halka açık işletmelere göre bünyelerinde daha az sayıda uzman barındırmaktadır ve Standardın uygulamasında göreceli olarak daha az yardım alma imkânları olmaktadır.

KOBİ’ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standardı’nın halka açık olmayan işletmeler için avantajları olduğu muhakkaktır. Fakat bu Standardın gerçekten KOBİ’ler üzerinde yaratacağı olumsuz etkiler de olup olmayacağı önümüzdeki süreçte görülecektir.

KAYNAKÇA

Bouhause, M. ve diğ erleri, 2006. **International GAAP 2007-Generally Accepted Accounting Practice Under International Financial Reporting Standards**, Global Edition 2, Ernst & Young, London.

Çatıkkaş, Ö., Çalış, E., 2008. **Kur Değişimi Etkilerinin Türkiye Muhasebe Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi İlkeleri**, E-Yaklaşım, Mart, Sayı:56.

Çelik, O., 2002. **Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi: Türkiye, ABD, İngiltere ve Uluslararası Muhasebe Standartlarının Uygulamaları**, Turhan Kitabevi.

Epstein, B. J., Mirza, A.A., 2005. **IFRS Interpretation and Application of International Accounting and Financial Reporting Standards**, John wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

TMSK, 2009. **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları 2009**, Ankara.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, www.tmsk.org.tr

Uluslararası Muhasebe standartları Kurulu, www.iasb.org

http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/IASB_haber/UMSK-KOB%C4%B0.pdf erişim tarihi 28.10.2009

<http://eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf> erişim tarihi 15.10.2009