

**DMS- 4: DÖVİZLE YAPILAN İŞLEMLER VE
DÖVİZ KURLARINDAKİ DEĞİŞİMİN ETKİLERİ
STANDARDINA GÖRE KUR FARKLARININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

***FOREIGN EXCHANGE TRANSACTIONS AND
ACCOUNTING FOR FOREIGN EXCHANGE
DIFFERENCES IN ACCORDANCE WITH DMS-4 THE
EFFECT OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES***

Yrd.Doç.Dr. Nevran KARACA*

Yrd. Doç. Dr. Nermin AKYEL**

Öz

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında ticari işletmelere yönelik yapılan düzenlemelerin yanısıra kamu mali yönetimi alanında da standartlara uyum çalışmaları yürütülmektedir. Bu bağlamda kamu kurumlarının muhasebe işlemlerinin uyumlaştırılmasına yönelik olarak “Devlet Muhasebe Standartları” oluşturulmaktadır. Çalışmada, “Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu” tarafından şimdiye kadar yayımlanmış olan standartlardan “Devlet Muhasebesi Standardı-4: Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Standardı” hükümleri çerçevesinde yapılacak işlemlerin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada sözkonusu işlemlere yönelik uygulama örneklerine yer verilmiştir. Çalışmada yalnızca kur değişim etkilerine yer verilmiş olup standardın kapsamı içerisinde yer alan finansal tablo çevrimi konusuna değinilmemiştir. Çalışma kapsamında yer verilen örneklerle, kur farklarının parasal ve parasal olmayan kalemler üzerinde etkilerinin gösterilmesi hedeflenmiş, böylece kur değişimlerinin finansal tablo kalemlerinde yaratacağı değişikliklere dikkat çekilmek istenmiştir.

* Sakarya Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi

** Sakarya Üniversitesi, Geyve MYO, Öğretim Üyesi

Anahtar Sözcükler: Devlet Muhasebesi Standardı-4, Kur Farkları, Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Abstract

In the harmonization of accounting standards, the regulations commercial enterprises of the public financial management are carried out as well as those in commercial enterprises. In this context, “Government Accounting Standards” are constituted for the harmonization of accounting operations in public institutions. In this article, it is aimed to investigate the transactions that are published by Government Accounting Standards Board named “Government Accounting Standard-4: Transactions in Foreign Exchange and The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard”. Application examples of these transactions are given in this context. The study is only focused on the effects of exchange rates and the foreign operations on financial statement are not mentioned. In the scope of the study, the examples are given to show the effects of exchange rate changes on monetary and non-monetary items, thereby, it is aimed to attract attention to the effects of exchange rate changes on financial statement items.

Keywords: Public Accounting Standard- 4, Exchange Rate Difference, Accounting Of Exchange Rate Difference.

1. Giriş

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun (The International Federation of Accountants- IFAC) bir alt kurumu olan Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (International Public Sector Accounting Standards Board- IPSASB), ülkelerin Devlet Muhasebe ve Raporlama Standartlarının oluşturulmasına yönelik çalışmalar yapmaktadır. Türkiye’de de Uluslararası Muhasebe Standartlarının Türk Kamu Mali Yönetimi’ne uyarlanmasına yönelik olarak 12.06.2006 tarihinde Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu (DMSK) kurulmuş ve bu kurul 23.06.2006 tarihinde çalışmalarına başlamıştır. Kurul, Uluslararası Muhasebe Standartlarının kabulü ve Türkiye’ye uyarlanması çalışmalarının 2007-2012 döneminde tamamlanmasını hedeflemektedir (Sevim ve diğerleri, 2009). Bu güne kadar kurulun yayınladığı 14 adet standart bulunmaktadır. Çalışmanın kapsamını oluşturan

ran “Devlet Muhasebesi Standardı- 4: Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Standardı”, IPSAS’ın 4 no’lu standardının çevirisi niteliğinde olup, Aralık 2008’de Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Devlet muhasebe standartlarının henüz gelişmekte olması nedeniyle standartların uygulanmasına yönelik çalışmalar yeter sayıda değildir. Bu çalışmada, şimdiye kadar yayımlanan standartlardan DMS-4 ele alınmak suretiyle standart hükümlerine açıklık getirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla çalışmada kur değişimlerinin finansal tablo kalemleri üzerinde yarattığı değişimleri gösteren somut örneklerle yer verilmiştir. Standart, kur değişim etkilerini yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve finansal tablo çevrimi olmak üzere iki açıdan ele almakta olup, çalışmada yalnızca kur değişim etkilerine yönelik örnek uygulamalara yer verilmiş, finansal tablo çevrimi konusunda örnek uygulamalara yer verilmemiştir.

2. DMS-4: Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Standardına Genel Bir Bakış

Bu standart, Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu’nun Nisan 2008 tarihinde yayımlandığı “Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri” adlı 4 numaralı muhasebe standardından yararlanılarak hazırlanmıştır. Standardın amacı, kamu idarelerinin yabancı para ile ifade edilen işlemlerinin mali tablolara dahil edilmesine ve mali tablolarda kullanılan geçerli para birimine çevrilmesine ilişkin esas ve usullerin belirlenmesidir (DMS-4, md.1). Standardın kapsamı incelendiğinde; standart aşağıda belirtilen konulardaki esasları düzenlemektedir (DMS-4, md.2).

a) Mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hakkındaki ilgili standart(lar) kapsamında yer alan türev işlemler hariç olmak üzere yabancı para birimi üzerinden yapılan işlem ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesi,

b) Geçerli para birimi üzerinden düzenlenen mali tabloların yabancı para birimine veya yabancı para birimi üzerinden düzenlenen mali tabloların geçerli para birimine çevrilmesi,

c) Mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hakkındaki ilgili standartlar kapsamında yer alan türev işlemler dışındaki yabancı para birimlerine ilişkin türev araçları ile türevlere ait tutarların, geçerli para biriminden mali tabloda kullanılan para birimine çevrilmesi.

Standartın gerektirdiği yaklaşım; kamu idareleri, yabancı para birimindeki kalemlerini kendi geçerli para birimine çevirir ve bu çevirme işleminin etkilerini bu standart hükümlerine göre raporlar. Raporlayan kamu idaresi birkaç kuruluş ya da idareden meydana gelebilir. Raporlayan idare bünyesindeki her bir ayrı kuruluşun faaliyet sonuçlarının ve bilançosunun, raporlayan idarenin mali tablolarında kullandığı para birimine çevrilerek sunulması gerekir. Bu Standart, mali tabloda kullanılan para biriminin herhangi bir para birimi (veya para birimleri) olmasına izin verir.

Standartın öngördüğü ilke, kur değişim etkilerinin işletmelerin finansal tablolarında dönemler itibarıyla tam olarak raporlanmasıdır. Bu şekilde raporlama, finansal tablo kullanıcılarına işletmelerin faaliyet sonuçları hakkında daha fazla bilginin sunulmasını sağlar (Çelik, 2002, 153).

3. Dövizli İşlemlerin Kayda Alınmasında Esas Alınacak Kurun Belirlenmesi

Yabancı para birimiyle yapılan bir işlem ilk defa kaydedilirken, yabancı para tutarına, işlem tarihindeki geçerli kur uygulanır. İşlem tarihi, yabancı para birimiyle yapılan bir işlemin ilk defa kaydedilmesi gereğinin doğduğu tarihtir. *İzleyen Raporlama Tarihlerinde Raporlama yapılırken dikkat edilecek hususlar aşağıda sıralanmıştır (DMS-4, md.12-13).*

- Her bir raporlama tarihinde yabancı para birimi üzerinden ifade edilen parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak çevrilir. Her bir raporlama tarihinde yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler ise; tarihsel maliyetine göre ölçülenler, işlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru kullanılarak; gerçeğe uygun değerine göre ölçülenler, gerçeğe uygun değerinin tespit edildiği tarihteki döviz kuru kullanılarak çevrilir.

- Bir kalemin net defter değeri ilgili diğer standartlara bağlı olarak belirlenir. Örneğin maddi duran varlıklar ilgili standart uyarınca gerçeğe uygun değer veya tarihi maliyet açısından ölçülebilir. Net defter değeri ister tarihi ister gerçeğe uygun değer esas alınarak belirlensin, belirlenen tutar yabancı para biriminden ifade ediliyorsa, bu Standart uyarınca geçerli para birimine çevrilir.

Gerçeğe uygun değeri ile değerlendiriliyorsa muhasebe kayıtları cari kur üzerinden yapılmalıdır. Yapılacak değerleme işlemi sonucu ortaya çıkan

Yeniden Değerleme Farkı, “Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları” olarak değerlendirilir. Bu fark tutarı hesaba eklenir veya hesaptan düşülür (Elitaş ve Elitaş, 2010, 134).

4. Yabancı Paralı İşlemlerin Kapsamı ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Yabancı paralı işlemler, yabancı para birimi üzerinden ifade edilen veya yabancı para birimi üzerinden hesap yapmayı gerektiren işlemler (DMS-4, md.9) olup, bu işlemler aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilmektedir (Çiftçi ve Şahin, 2008, 37):

- a) Fiyatı yabancı para birimi cinsinden belirlenmiş mal ve hizmetlerin alım satımı,
- b) Değeri yabancı para birimi cinsinden belirlenmiş olan fonların borç alınması veya borç verilmesi,
- c) Yabancı para cinsinden düzenlenmiş bir sözleşmeye taraf olmak,
- d) Diğer bazı sebeplerle değeri yabancı para cinsinden belirlenmiş varlıkların edinilmesi, elden çıkarılması; borçlanılması veya borçların ödemesi.

Kur farkı DMS-4’te, “bir yabancı para biriminin farklı döviz kurları kullanılarak raporlama para birimi cinsinden ifade edilmesi sırasında oluşan fark” olarak tanımlanmıştır. Standart kapsamında kur farklarının ne şekilde dikkate alınacağı aşağıdaki Tablo 1’de toplu şekilde verilmiştir.

Tablo 1: DMS-4 Kapsamında Kur Farkının Kaynakları ve Kayıt Esasları

KUR FARKININ KAYNAĞI	DMS-4 KAPSAMINDA KAYIT ESASLARI (DMS-4, Md. 14-20)
1- Parasal Kalemlerin Ödenmesi veya mali tablolarda ilk kez muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkan kur farkı	Gerçekleştikleri dönemde fazla veya açık olarak kaydedilirler.
2- Parasal kalemlerle ilgili olarak, işlem tarihindeki kur ile ödeme/mahsup tarihindeki kur arasında fark olması durumundaki kur farkı	a) İşlem gerçekleştirildiği dönem içerisinde kapanıyorsa (ödeme/mahsup) tüm kur farkları bu dönemde muhasebeleştirilir. b) İşlem sonraki dönemlerde kapanıyorsa (ödeme/mahsup), her bir dönemde oluşan kur farkları dönemsellik ilkesi gereği ilgili olduğu dönemlerde tahakkuk ettirilir.
3- Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıp doğrudan net varlık/özkaynaklara kaydediliyorsa,	Bu kazanç veya kaybın kurdan kaynaklanan kısmı da yine doğrudan net varlık/özkaynaklara kaydedilmelidir.
4- Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıp fazla ya da açıkta kaydediliyorsa,	Bu kazanç veya kaybın kurdan kaynaklanan kısmı da fazla ya da açıkta kaydedilmelidir.
5- Maddi duran varlıkların yabancı para birimiyle ifade edilmesi durumunda; bu varlıkların yeniden değerlendirilmesinden doğan bazı kazanç ve kayıplar	Yeniden değerlendirilmiş değer, belirlendiği tarihteki kur üzerinden çevrilmeli ve oluşan kur farkı da yine net varlık/özkaynakta izlenmelidir.
6- Raporlayan idarenin yabancı ülkedeki bağlı kuruluşundaki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları	a) Raporlayan idarenin mali tablolarında ve yabancı ülkedeki bağlı kuruluşunun kendi mali tablolarında fazla ya da açık olarak muhasebeleştirilir. b) Konsolide mali tablolarda ise bu tür kur farkları başlangıçta özkaynakların ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda fazla ya da açık olarak muhasebeleştirilir.

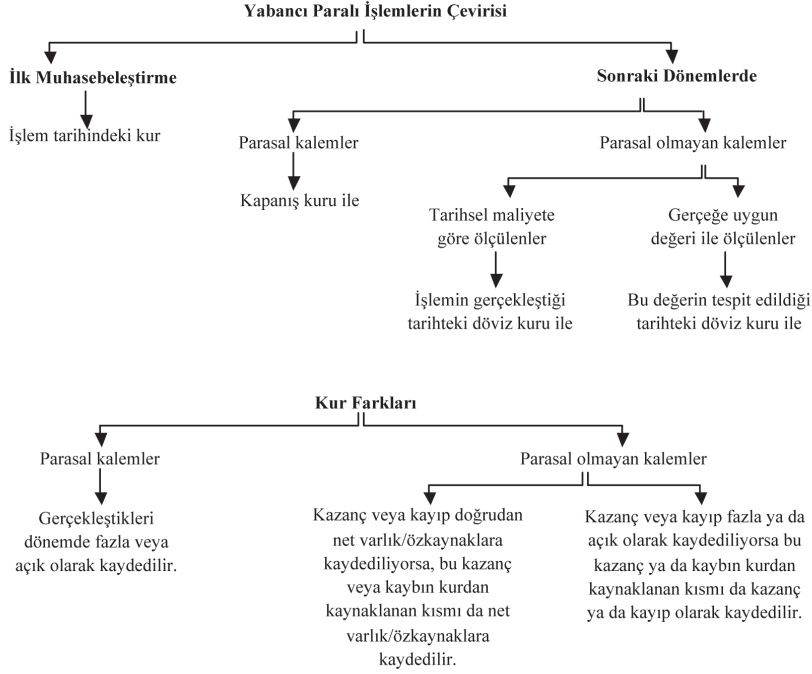
7- a) Bir parasal kalem raporlayan kuruluşun yabancı ülkedeki bağlı kuruluşunun net yatırımının bir parçasını oluşturuyorsa ve raporlayan kuruluşun geçerli para biriminden ifade ediliyorsa, b) Eğer bu parasal kalem yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun geçerli para biriminden ifade edilirse, c) Eğer bu parasal kalem raporlayan kuruluşun ya da yurt dışındaki bağlı kuruluşun geçerli para biriminden farklı bir para biriminde ifade ediliyorsa, raporlayan kuruluşun ve yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun mali tablolarında kur farkının doğmasına sebep olur ve bu kur farkları,	Konsolide mali tabloların net varlık/öz-kaynaklar kaleminde ayrı bir grupta gösterilmelidir.
8- Kamu idareleri, defter ve kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para birimini kullanarak tutması gereken hallerde, mali tablolarını hazırlarken tüm tutarları geçerli para birimine çevrilmesi durumunda,	Parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak, tarihi maliyet esasına göre ölçülen parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilmelidir.

9- Mali Tablolarda Geçerli Para Biriminden Başka Bir Para Biriminin Kullanılması Mali Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevirme	- Enflasyonun düşük olduğu durumlarda kamu idarelerinin faaliyet sonuçları ve bilançosu; a) Karşılaştırmalar dâhil bilançodaki aktif ve pasifler, tablonun ait olduğu tarihteki kapanış kuru üzerinden çevrilir, b) Karşılaştırmalar dâhil faaliyet sonuçları tablosundaki gelir ve giderler işlemlerin gerçekleştirilme tarihlerindeki kur üzerinden çevrilir, c) Ortaya çıkan kur farklarının tamamı net varlık/özkaynakta ayrı bir kalem olarak kaydedilir, d) Açılış net varlık/özkaynaklarının önceki kapanış kurundan farklı bir kapanış kuru üzerinden çevrilmesinden doğan kur farkları fazla veya açık bölümünde muhasebeleştirilmez. - Kolaylık açısından gelir ve gider kalemlerinin çevrilmesinde işlemlerin gerçekleştikleri tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kur, örneğin dönem içerisindeki ortalama kur kullanılabilir. Ancak kurlarda önemli dalgalanmalar var ise hesap dönemi için ortalama kurun kullanılması uygun değildir. - Ülkede yüksek enflasyon hüküm sürüyorsa kamu idarelerinin mali raporları ilgili standarda göre yeniden sunulur ayrıca karşılaştırmalar da dâhil olmak üzere faaliyet sonuçları ve bilanço kalemleri farklı para birimine en son bilanço tarihindeki kapanış kuru üzerinden çevrilir.
--	--

Çalışmanın amacı, standardın yabancı para ile ifade edilen işlemlerden kaynaklanan kur değişim etkilerini ele almak olduğundan bu işlemlere ilişkin kayıt esasları Şekil 1 aracılığıyla ayrıca gösterilmiştir.

Şekil 1: Yabancı Paralı İşlemlerin Çevirisi ve Kur Farkları

Şekil 1: Yabancı Paralı İşlemlerin Çevirisi ve Kur Farkları



Kaynak: Akbulut ve Yanık, 2010, 710'daki şekilden yararlanılarak tarafımızdan hazırlanmıştır.

Yabancı paralı işlemlerde ortaya çıkan kur farkları, standartta parasal kalemler ve parasal olmayan kalemler açısından ayrı ayrı ele alındığından öncelikle bu kavramlara açıklık getirilmesine ihtiyaç vardır. Parasal kalem, elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlar olarak ifade edilmektedir. Bir başka tanıma göre ise parasal kalemler, para değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kalan, ancak satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen varlık unsurlarıdır (Akdoğan, 2004, 5). Başka bir deyişle, fiyatların arttığı bir ortamda satın alma güçleri azalan kalemlerdir. (Hacırüstemoğlu, 1997, 17). Kasa, banka, senetli ve senetsiz alacaklar,

kullanılan veya kullanılan krediler, borçlar parasal kalem olarak nitelendirilirler (Örten ve diğerleri, 2010, 344).

Parasal olmayan kalemler ise parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır (TMS-21, md.16). Mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin peşin ödenmiş kira), şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar örnek olarak verilebilir (TMS- 21, md.16). Parasal olmayan kalemler, fiyat hareketleri doğrultusunda değer kazanıp kaybederler. Bu kalemlerin bilançoda maliyet değerleri ile yer almaları, enflasyon dönemlerinde gerçek değerlerinin altında gösterilmelerine neden olur. Bu durum ise, bu bilgilere dayalı olarak yapılan finansal analizlerin ve alınan yönetim kararlarının yanıltıcı sonuçlara ulaşılmasına yol açar (Karapınar, 2003, 18).

DMS-4'e göre, yabancı para birimine dayalı işlemler, işlemin yapıldığı tarihte, parasal kalem parasal olmayan kalem ayrımına bakılmaksızın, işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur üzerinden muhasebeleştirilir. Kurum açısından karar verilmesi gereken nokta, yabancı para birimine dayalı işlemin raporlama para birimine dönüştürülmesinde kullanılacak geçerli kurun hangi kur olacağıdır (Beyazıtlı, 2003, 17). Geçerli kurun belirlenmesinde hangi kurun esas alınacağına ilişkin olarak DMS-4'te hüküm bulunmamaktadır. Merkezi Yönetim Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğine göre, yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde ve yabancı paraların değerlemesinde TCMB döviz satış kurunun esas alınması gerekmektedir. Buradan hareketle standardın uygulama aşamasında kamu sektörü için yine TCMB döviz satış kurunun muhasebeye esas kur olarak alınacağı kanaatine ulaşılabilir.

Değerlemede esas alınacak kurun belirlenmesi aşamasında muhasebeye konu olan finansal tablo unsurunun niteliği (parasal kalem olup olmadığı) önem kazanacaktır. Parasal olan kalemlerin değerlemesinde dikkate alınacak kur, işlem tarihindeki kur değil, değerlendirme tarihinde geçerli olan kur yani cari kur olacaktır. Parasal olmayan kalemler ise maliyet bedeli ile değerlendiriliyorsa dönemsonunda değerlemeye esas kur, cari kur değil tarihi kur ya da iktisap tarihindeki kur olacaktır. Bunlara ait amortisman ve değer

düşüklüğü karşılıkları da aynı kurla değerlendirilecektir. Dolayısıyla değerlendirme kur farkı da söz konusu olmayacaktır (Örten ve diğerleri, 2010, 346).

Parasal olmayan kalem cari değerle değerlendiriliyorsa değerlemede kullanılacak kur cari kur olacaktır. Değerlemeye konu varlık, her bilanço döneminde yeniden değerlemeye tabi tutuluyor ve cari değer ile kayıtlı değer arasındaki fark, kar yerine özkaynaklarda gösteriliyorsa kur farkları da özkaynaklarda aynı kalem içerisinde gösterilmelidir (Örten ve diğerleri, 2010, 346; Sağlam ve diğerleri, 2010, 614).

5. Örnek Uygulamalar

Bu kısımda DMS-4 hükümleri kapsamında borç değerlemesi, stok değerlemesi, duran varlık değerlemesi ve özellikli varlıkların değerlemesine ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir.

Örnek 1: “X” kamu kurumu, 20.04.2010 tarihinde Almanya’dan karşılığı 2 ay sonra ödenmek üzere 80.000 EURO tutarında bir makam aracı satın almıştır. Alım işleminin gerçekleştirildiği tarihteki EURO kuru 2,00 TL’dir. Bu bilgilere göre işlemin gerçekleştirildiği tarihteki yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

20/04/2010			
254 TAŞITLAR HESABI	160.000		
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		160.000	
20/04/2010			
830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	160.000		
835 GİDER YANSITMA HESABI		160.000	

Borcun ödeneceği tarihte döviz kurunda bir değişme olması durumunda ortaya çıkan kur farkının muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerekir. Şöyle ki; borcun ödeneceği tarih olan 20.06.2010 tarihinde EURO kurunun 1,98 TL olarak gerçekleştiği varsayılırsa yapılacak muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

20/06/2010		
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	1.600	
600 GELİRLER HESABI		1.600
20/06/2010		
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	158.400	
106 DÖVİZ GÖN. EMİRLERİ HS.		158.400
20/06/2010		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI	1.600	
105 DÖVİZ HESABI		1.600
20/06/2010		
805 GELİR YANSITMA HESABI	1.600	
800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI		1.600

Yukarıdaki kayıtlardan görüleceği üzere ödemenin yapılacağı tarihte sözkonusu olan kur üzerinden borç tutarı değerlendirilmiş, kur farkı lehte olduğundan ödenecek borç tutarında azalış meydana gelmiştir. Buna bağlı olarak 320 Bütçe Emanetleri Hesabı borçlu çalıştırılmış, böylece ödenecek borç tutarı 160.000 TL'den 158.400 TL'ye düşmüştür. Kurumun lehine olan kur farkı aynı zamanda 600 Gelirler Hesabı'na kaydedilmiştir. Böylece tahakkuk esas gereğince kur farkının, ödemenin gerçekleştirileceği mali dönemin faaliyet sonuçları tablosunda gösterilmesi sağlanmış olmaktadır. Makam aracının satın alındığı tarihte 830 Bütçe Giderleri Hesabı'na kayıt yapıp bütçe gideri olarak kaydedildiği için, olumlu kur farkı 800 Bütçe Gelirleri Hesabı'na gelir kaydedilmiştir. Böylece taşıt alımı dolayısıyla gerçekleşen bütçe gideri net olarak 158.400 TL olarak gerçekleşmiş olmaktadır.

--/05/2010		
630 GİDERLER HESABI	6.400	
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		6.400

Alımın gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasındaki döviz kurları arasında farklılık olması durumunda; alım tarihi ile ödeme tarihi arasında kurumda mali rapor düzenlenmesi gerekiyorsa, standart hükümle-

rine göre sözkonusu borcun bilançonun düzenlendiği tarihteki döviz kuru ile değerlendirilmesi gerekir. Örnek uygulamada işletmenin 5. Ayda bilanço düzenlediği ve bu tarihteki EURO kurunun 2,08 TL olarak gerçekleştiği varsayılırsa yapılacak yevmiye kaydı şöyle olacaktır.

Yukarıdaki kayıt yapıldığında borç tutarı 160.000 TL'den 166.400 TL'ye (80.000 EURO*2,08 TL) yükselmiş olmaktadır.

Görüldüğü gibi sözkonusu değerlendirme işlemi bütçe hesaplarını etkilememiş, dolayısıyla değerlendirme işlemine yönelik olarak bütçe hesaplarına kayıt yapılmamıştır. Zira devlet muhasebesinde döviz mevcudu ile yabancı para cinsinden işlemlerin değerlendirilmesinde ortaya çıkan kur farkları faaliyet hesapları aracılığıyla muhasebeleştirilmekte olup bütçe hesapları ile ilişkilendirilmemektedir (Dağ, 2009, 61). Bütçe hesapları ile ilişkilendirme, kayıtlı tutar ile işlemin sonuçlanacağı tarihteki tutar arasında fark olması durumunda yapılacaktır.

Borcun ödeneceği tarihteki EURO kurunun 1,96 TL olarak gerçekleştiği varsayılırsa, ödeme tarihinde yapılacak yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

20/06/2010		
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	9.600	
600 GELİRLER HESABI		9.600
20/06/2010		
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI	156.800	
106 DÖVİZ GÖN. EMİR. HS.		156.800
20/06/2010		
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI	3.200	
105 DÖVİZ HESABI		3.200
20/06/2010		
805 GELİR YANSITMA HESABI	3.200	
800 BÜTÇE GELİRLERİ HESABI		3.200

* Yeni TTK 333. Maddesine göre, Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca yayımlanacak tebliğle, faaliyet alanları belirlenip ilan edilecek anonim şirketlerin esas sözleşme değişiklikleri Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın iznine bağlıdır.

İşlemin yapılma tarihi ile ödemenin yapılma tarihi arasında döviz kurundaki toplam değişim, bu işlemten kaynaklanan kur farkını oluşturmaktadır. Buna bağlı olarak kamu kurumunun taşıt alımı dolayısıyla toplam 3.200 TL tutarında olumlu kur farkı ile karşı karşıya kaldığı ifade edilebilir.

Örnek 2: “A” kamu kurumu 17.12.2009 tarihinde yurtdışından ofis malzemesi ithal etmiştir. Satın alınan malzemelerin değeri 50.000 EURO olup, satın alma tarihindeki EURO kuru 2,02 TL’dir. Malzemelerin bedeli yurtdışındaki satıcı firmaya 10.02.2011 tarihinde ödenecektir.

17/12/2009			
150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI	101.000		
320 BÜTÇE EMANETLERİ HESABI		101.000	
17/12/2009			
830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	101.000		
835 GİDER YANSITMA HESABI		101.000	

31.12.2009’da ilk madde ve malzeme stoklarında yapılan kontrollerde sözkonusu malzemelerin henüz kullanılmadığı görülmüştür. Dönemsonundaki piyasa değeri 51.000 EURO olarak tespit edilmiştir. Dönemsonundaki EURO kuru ise 2,11 TL’dir. Bu bilgilere göre malzeme stoklarının dönemsonundaki net gerçekleşebilir değeri 107.610 TL (51.000 EURO*2,11 TL/EURO) olarak hesaplanacaktır.

DMS-12 Stoklar standardında, “stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir” hükmü yer almaktadır (DMS-12, md.10). Bu hükmeye göre sözkonusu malzeme stokları düşük olan değer ile yani maliyet değeri ile değerlendirilecektir. Bu durumda bu stoklar dönemsonu bilançosunda maliyet değeriyle raporlanacaktır.

Net gerçekleştirilebilir değer maliyet değerinden düşük olarak gerçekleşseydi, stoklar bilançoda net gerçekleştirilebilir değeri ile yer almış olacaktı. Örneğin malzeme stoklarının dönemsonundaki piyasa değeri 49.500 EURO olsaydı ve dönemsonu kuru 2,00 TL olsaydı, net gerçekleştirilebilir değer 99.000 TL olacaktı. Bu durumda stoklar düşük olan değer ile (99.000 TL) raporlanmış olacaktır. Bu duruma yönelik olarak yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

31/12/2009		
630 GİDERLER HESABI	2.000	
150 İLK MADDE VE MALZEME HS.		2.000

Örnek 3: “X” kamu kurumu, “A” hizmet binasının inşasına ilişkin olarak 06.04.2010 tarihinde “Y” bankasından 1.000.000 EURO kredi almıştır. Kredinin çekildiği tarihteki kur 1,97 TL’dir. Müteahhit ile yapılan sözleşmeye göre inşaat 2 yıl sürecektir***.

* Kredi alındığında yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

06/04/2010		
102 BANKA HESABI	1.970.000	
300 BANKA KREDİLERİ HESABI		1.970.000

DMS-5 Borçlanma Maliyetleri standardında, “bir özellikli varlığın edinimi için borçlanıldığında, sözkonusu varlıkla ilgili olan doğrudan borçlanma maliyetlerini ilgili varlığın maliyetine dahil edileceği” ifade edilmektedir (md.13). Bu madde hükmüne göre borçlanma maliyetleri özellikli bir varlıkla ilgili olarak kullanılan kredilerden kaynaklanıyor ise doğrudan varlık maliyetinin bir parçası olarak kabul edilir ve varlığın maliyetine dahil edilir yani aktifleştirilir. Özellikli varlıklara örnek olarak; işyerleri, hastaneler, yol, köprü ve elektrik üretim tesisleri gibi varlıklar ile kullanıma veya satışa hazır hale getirilmesi uzun bir süreyi gerektiren stoklar verilebilir (DMS-5, md.5).

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında, sözkonusu örnekte yer alan bina özellikli varlık niteliğinde olduğu için kullanılan krediye ilişkin kur farkının ve faiz giderinin bina maliyetine dahil edilmesi gerekmektedir. 31.12.2010 tarihindeki kurun 2,20 TL olarak gerçekleştiği varsayılırsa, bu tarihte yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (faiz gözardı edilmiştir).

*** Burada yalnızca kredinin alındığı tarihte yapılacak yevmiye kaydına ve 31.12.2010’da yapılacak yevmiye kayıtlarına yer verilmiştir.

31/12/2010	
258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR HESABI	230.000
300 BANKA KREDİLERİ HESABI	230.000

Örnek 4: “Y” kamu kurumu 14.06.2009 tarihinde yurtdışından 60.000 EURO karşılığı iş makinası satın almıştır. İşlem tarihindeki kur 2,00 TL/EURO’dur. 31.12.2009 tarihinde değerlemeye esas alınacak EURO kuru 2,09 olarak gerçekleşmiştir.

DMS-17’ye göre duran varlıkların, ilk muhasebeleştirme sonrası değerlemesinde maliyet bedeli yöntemi ya da yeniden değerlendirme yöntemi (DMS-17, md. 35) olmak üzere iki farklı uygulama söz konusudur.

a) Kurumun duran varlıklarını maliyet bedeli yöntemine göre değerlemesi durumunda,

b)Yeniden değerlendirme yöntemine göre değerlemesi durumunda, yapılması gereken kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

a) Maliyet bedeli yöntemine göre yapılacak kayıtlar

14/06/2009	
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	120.000
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HS.	120.000
14/06/2009	
106 DÖVİZ GÖNDERME EMİRLERİ HESABI	120.000
105 DÖVİZ HESABI	120.000
14/06/2009	
830 BÜTÇE GİDERLERİ HESABI	120.000
835 GİDER YANSITMA HESABI	120.000
31/12/2009	
630 GİDERLER HESABI	12.000
257(-) BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.	12.000

Söz konusu iş makinasına uygulanacak amortisman oranı % 10 olarak belirlenmiştir. Buna göre dönemsonunda ayrılacak amortisman payı 12.000 TL (120.000 TL*%10) olarak hesaplanacaktır ve ayrılan amortisman payına ilişkin kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

Şekil 1’de ifade edildiği gibi parasal olmayan kalemlerin tarihsel maliyeti dikkate alınarak yapılacak muhasebe kaydında işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli olan kur dikkate alınacağından herhangi bir kur farkı ortaya çıkmayacaktır.

b) Yeniden değerlendirme yöntemine göre yapılacak kayıtlar

Kurum, 31.12.2010 tarihinde iş makinesinden elde edeceği nakit akışlarının tahmin edilenden daha yüksek olacağını belirlemiş ve makineyi yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. Yeniden değerlendirme sonucunda makinenin maliyet bedelinde toplam 6.000 EURO (% 10) artış meydana gelmiştir. Bu bilgilere göre yapılacak değerlendirme işlemi ve 31.12.2010 tarihinde yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 2: Yeniden Değerleme Tablosu

	Y.D. Öncesi EURO Değeri		YDO	Değer Artışı (EURO)	Y.D. Son. EURO Değeri	Y.D. Son. TL Değeri	Y.D. Öncesi TL Değeri	Değer Artışı (TL)
Yeniden Değ. Sonrası Aktif Değer	: 60.000 EURO	x	0,10	6.000	66.000	137.940 TL	120.000 TL	17.940 TL
Birikmiş Amortisman Tutarı:	: <u>6.000</u> EURO	x	0,10	<u>600</u>	<u>6.600</u>	<u>13.794</u> TL	<u>12.000</u> TL	<u>1.794</u> TL
Net Defter Değeri	: 54.000 EURO			5.400	59.400	124.146 TL	108.000 TL	16.146 TL

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere dönemsonunda söz konusu makineye ilişkin değer artışı 17.940 TL, birikmiş amortisman tutarındaki artış 1.794 TL olarak hesaplanmıştır. Bu bilgilere bağlı olarak net değer artışı ise 16.146 TL olarak hesaplanmış ve 522 no’lu hesaba alacak olarak kaydedilmiştir.

31/12/2009		
253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	17.940	
257(-) BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR H.		1.794
522 YENİDEN DEĞERLEME FARK HS.		16.146

Yeniden değerlendirme işlemleri, Devlet Muhasebesi Standardı 17: Maddi Duran Varlıklar standardında 37-49 md. arasında düzenlenmiş olup, çalışmanın bu kısmında yeniden değerlendirme işlemine ilişkin detaylı açıklamalara değinilmemiş, yalnızca yeniden değerlendirme kapsamında yapılacak muhasebe kaydına yer verilmiştir.

6. Sonuç ve Değerlendirme

Kamu mali yönetiminde etkinliğin sağlanmasına yönelik olarak 2005 yılında 5018 Sayılı “Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu” yürürlüğe konmuştur. Bu kanun, kamu mali yönetimi alanında gerçekleştirilen önemli bir gelişme olarak değerlendirilmekle beraber, kamu hesaplarının uluslararası düzeyde kabul görmesi açısından uluslararası arenada kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumlaştırılması ihtiyacı doğmuştur. Buna ihtiyaca yönelik olarak DMSK kurulmuş, IPSASB’nin yayımladığı standartların Türkiye Devlet Muhasebe Sistemine uyarlanması yönünde çalışmalara başlanmıştır. Bugüne kadar 14 adet standardın çevirisi yapılmış ve Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

Çalışmada “DMS-4: Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri Standardı” ele alınarak, standart hükümleri çerçevesinde yapılması gereken işlem ve kayıtlara yer verilmiştir. Çalışmada yer verilen örnekler, bütünlüğün sağlanabilmesi açısından yayınlanmış olan diğer devlet muhasebesi standartları ile ilişkilendirilerek oluşturulmuştur.

Standartta yönelik olarak belirtilmesi gereken önemli bir husus, değerlemede esas alınacak kurun belirtilmemiş olmasıdır. Mevcut düzenlemede yabancı paralı işlemlere yönelik değerlendirme işlemlerinde TCMB döviz satış kuru esas alınmakla birlikte, standart kapsamında yapılacak değerlendirme işlemlerinde dikkate alınacak döviz kurlarının açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Değiniilmesi gereken diğer bir husus; devlet muhasebe standartları-

nın oluşturulması aşamasında stoklar, duran varlıklar gibi standartlar ele alınırken işlemlerin kur farkları açısından ne şekilde değerlendirileceğinin gözardı edildiğinin tespit edildiğidir. Bu bağlamda kanımızca yabancı paralı işlemlerin sözkonusu olabileceği kalemler gözönünde bulundurularak ilgili standartlarda yabancı paralı işlemlerden doğan kur farklarının ne şekilde ele alınacağına belirtilmesi gerekmektedir.

Devlet muhasebesi standartları, kamu sektörü mali tablolarının uluslararası standartlara uygun olarak düzenlenmesi yönünde atılmış önemli bir adım olarak değerlendirilmektedir. Ancak son yıllarda devlet muhasebe sisteminde yaşanan köklü değişiklikler göz önünde bulundurulduğunda, nakit esasından tahakkuk esasına geçiş ile muhasebe standartlarının oluşturulması süreci aynı döneme tekabül ettiğinden, işlemlerin anlaşılabilmesi ve sağlıklı şekilde uygulanabilmesi açısından devlet muhasebesi uygulamaları ve devlet muhasebesi standartlarına yönelik çalışmaların artırılarak örnek uygulamalara yer verilmesi ihtiyacı kendini hissettirmektedir.

7. Yararlanılan Kaynaklar

Akbulut, Yıldız Özerhan ve Yanık, Serap Sebahat (2010). IFRS-IAS İle Uyumlu TMS-TFRS. TURMOB Yayınları. No. 377. (2010). Ankara.

Akdoğan, Nalan (2004). Enflasyon Muhasebesi. Gazi Kitabevi. Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı. Ankara.

Beyazıtı, Ercan (2003). “TMS-12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı:8. 2003: 15-22.

Çelik, Orhan (2002). Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi. Turhan Kitabevi. Ankara.

Çiftçi, Yavuz ve Şahin, Abdülkadir (2008). “TMS 21’e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi”. Finans Politik&Ekonomik Yorumlar. Sayı. 516. (2008): 35-46.

Dağ, Ömer (2009). “Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerinde Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi”. Güncel Mevzuat Dergisi. Sayı. 42. (2009): 57-61.

DMSK. Devlet Muhasebesi Standardı 4- Dövizle Yapılan İşlemler ve Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri. Resmi Gazete. Sayı. 27076. Aralık 2008.

DMSK. Devlet Muhasebesi Standardı 5- Borçlanma Maliyetleri. Resmi Gazete. Sayı. 27135. 8 Şubat 2009.

DMSK. Devlet Muhasebesi Standardı 12- Stoklar. Resmi Gazete. Sayı. 27616. 19 Haziran 2010.

DMSK. Devlet Muhasebesi Standardı 17- Maddi Duran Varlıklar. Resmi Gazete. Sayı. 27685. 27 Ağustos 2010.

Elitaş, Cemal ve Elitaş, Bilge Leyli (2010). TMS-TFRS Üzerine Yorumlar ve Örnek Uygulamalar. Gazi Kitabevi.

Hacırüstemoğlu, Rüstem (1997). Enflasyon Muhasebesi Uygulamaları (Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama). Ders Kitapları A.Ş. Tesisleri. İstanbul.

IFAC. IPSAS 4- The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates. 2003.

Karapınar, Aydın ve Gürdal, Kadir (2003). Enflasyon Muhasebesi. Tesmer Yayın No. 54. Ankara.

Mahalli İdareler Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği. Resmi Gazete. Sayı. 26104. 10 Mart 2010.

Merkezi Yönetim Bütçe Ve Muhasebe Yönetmeliği. Resmi Gazete. Sayı. 26392. 30 Aralık 2010.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2010). Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları- Uygulama ve Yorumları. Gazi Kitabevi. Gözden Geçirilmiş 4. Baskı. Ankara.

Sağlam, Necdet, Şengel, Salim ve Öztürk, Bünyamin (Editörler) (2009). TMS- Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması. Maliye ve Hukuk Yayınları. Genişletilmiş ve Güncellenmiş 3. Baskı.

Sevim, Şerafettin, Bozdoğan, Tunga ve Topakkaya, Ali (2009). “Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Perspektifinden Düzenlenen Devlet Muhasebesi Standartları ve Standartların Uygulanmasına İlişkin Bazı Öneriler”. Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı:42. 2009: 43-57.