

TMS-12 ÇERÇEVESİNDE FİNANSAL TABLOLARIN YABANCI PARA BİRİMİ CİNSİNDEN İFADE EDİLMESİ-BİR UYGULAMA

Yrd.Doç.Dr. Ahmet Kamil Tunçel
Haliç Üniversitesi
İşletme Fakültesi

ÖZET

1989'da demir perdenin yıkılmasından sonra Doğu Avrupa ülkeleri, ekonomik kalkınmalarını bir an önce sağlamak amacıyla yabancı sermayeye çeşitli teşvikler sağlamaya başlamışlardır. Bu durum, diğer ülkelerin girişimcilerinin olduğu kadar Türk sermayesinin de ilgisini çekmiştir.

Türkiye'deki kriz ortamından kurtulmak isteyen Türk sermayesi, başta Romanya ve Bulgaristan olmak üzere Doğu Avrupa ülkelerinde yatırım yapmışlardır. Bu ülkelerde kurulan şirketlerin finansal tablolarının Türkiye'deki ana şirketlere, Türk Muhasebe Standartları çerçevesinde raporlanması bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Konu TMS-12 kapsamında ele alınacak ve uygulaması bir örnek üzerinde açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Finansal Tablolar, Raporlama, Dönüştürme, TMS-12

IN ACCORDANCE WITH TAS-12, REPORTING OF FINANCIAL STATEMENTS IN TERMS OF FOREIGN CURRENCIES-AN APPLICATION

ABSTRACT

After the crumbling of "The Iron Curtain" in 1989, Eastern European Countries have begun to put in force different kinds of incentives for foreign capital investments so that they could achieve their economic development immediately. This case has attracted Turkish capital as well as other countries' entrepreneurs.

Turkish capital that wanted to avoid the economic crisis, has invested in Eastern European Countries, especially Romania and Bulgaria. Reporting of the financial statements of the companies located in these countries to the "mother companies" located in Turkey in accordance with TMS-12 is the topic of this article.

The topic will be investigated in accordance with TMS-12 and its practice will be performed with a hypothetical sample case.

Key Words : Financial Statements, Reporting, Translation, TMS-12

GİRİŞ

Küreselleşen dünyada işletmelerin yurt dışındaki şirketler ile ortak iş yapmaları, finansal tabloların farklı para birimlerine dönüştürülmesini zorunlu hale getirmiştir. Yerleşik olduğu ülkeden başka bir ülkenin para piyasalarından borçlanmak veya hisse senetlerini o yabancı ülkenin sermaye piyasalarında satmak isteyen bir işletmenin, finansal tablolarını o ülkede geçerli olan yerel para birimi ile ifade etmesi gerekecektir. Öte yandan sermaye yapıları güçlü çok uluslu şirketlerin, faaliyet gösterdikleri ülkelerin mevzuatına uygun olarak düzenledikleri finansal tablolarını ana şirketin yerleşik olduğu ülkenin para birimi cinsinden yeniden düzenleyip raporlamaları çok uluslu şirketin konsolide finansal tablolarının düzenlenmesi açısından bir zorunluluktur.

Özetlenecek olursa, finansal tabloların farklı para birimleri cinsinden düzenlenmesi başka bir deyişle farklı para birimlerine dönüştürülmesi, küresel ekonomide ekonomik faaliyetlerin tüm taraflarını ilgilendiren bir konudur.

Bu çalışmamızda, işletmelerin faaliyet sonuçlarının yabancı para birimi cinsinden raporlanması üzerinde durulacak ve konu bir uygulama üzerinde açıklanacaktır.

1. DÖNÜŞTÜRMEİNİN AMACI

TMS-12, finansal tabloların farklı para birimlerine dönüştürülmesinin amacını şu şekilde açıklamaktadır (TMUDES, 2000, s:191).

"Bir işletmede yabancı paraya dayalı faaliyetler iki şekilde yapılabilir. Bu faaliyetler, yurt içindeki yabancı paraya dayalı işlemler ile yurt dışındaki faaliyetleri içerir. Yabancı paraya dayalı faaliyetleri ilgili işletmenin finansal tablolarında göstermek için hem yabancı paraya dayalı işlemler hem de yabancı işletmelerin finansal tabloları işletmenin raporlama para birimine çevrilir."

TMS-12'ye dayanılarak, finansal tabloların

yabancı paraya dönüştürülmesine duyulan zorunluluğun nedenlerini

- 1) Yurt içinde yapılan yabancı para işlemlerinin kaydedilmesi,
- 2) Yurt dışı şube ve iştiraklerin faaliyetlerinin raporlanması,
- 3) Şirketlerin faaliyet sonuçlarının yurt dışına raporlanması şeklinde özetlemek mümkündür.

2. DÖNÜŞTÜRMEDE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Finansal tabloların yabancı para birimleri cinsinden ifade edilmesi konusunda iki muhasebe sorunu ile karşılaşmaktadır. Bu sorunlardan birincisi, finansal tabloların dönüştürülmesinde hangi kurların kullanılacağı diğeri ise dönüştürme işleminden sonra ortaya çıkan kar veya zararın ne şekilde işleme tabi tutulacağıdır.

2.1. Dönüştürmede Kullanılacak Kurlar

İşletmelerin, bir faaliyet dönemi içinde gerçekleştirdikleri işlemlerin yapılış tarihlerine bağlı olarak üç ayrı kur tanımı ortaya çıkmaktadır.

Cari Kur: Finansal tabloların düzenlendiği tarihte geçerli olan kur.

Tarihi Kur: Varlıkların ve borçların ilk iktisap tarihinde geçerli olan kur.

Ortalama Kur: Uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla işlem tarihindeki kura yaklaşık bir kur.

Yukarıdaki kur tanımlarından sonra dikkate alınması gereken soru, finansal tablolarda yer alan hangi kalemlerin hangi kurlar kullanılarak dönüştürüleceğidir. Muhasebe yazınında, bu konu ile ilgili 4 yöntemin önerildiği ve bunların iki ana grup altında toplandığı görülmektedir (Choi, 1992, s:148). Bu yöntemler;

a) Tek (Cari) Kur Yöntemi (Single Rate Method veya Current Rate Method)

b) Çoklu Kur Yöntemleri (Multiple Rate Methods)

- Cari-Cari Olmayan Yöntem (Current-

Non current Method)

- Parasal-Parasal Olmayan Yöntem (Moneter-Nonmoneter Method)
- Geçişken Yöntem (Temporal Method) olarak adlandırılırlar.

2.1.1. Tek Kur Yöntemi

Bu yöntemde yabancı para cinsinden tüm varlıklar ve borçlar bilanço tarihinde geçerli olan cari kurdan dönüştürülür (Yılmaz, 2000, s:7). Bu kura kapanış kuru da denilmektedir. Sermaye hesabı ise, sermayenin ödendiği tarihte geçerli olan (tarihi) kur üzerinden dönüştürülür. Gelir tablosu kalemlerine gelince bu kalemler, işlemlerin gerçekleştiği anda geçerli olan kur üzerinden dönüştürülürler. Ancak uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla ortalama kur da kullanılabilir (Choi ve Mueller, 1992, s:148).

Çeviri işleminden doğacak kur farkı kazancı veya kaybı, bilançoda özkaynak kalemleri arasında ayrı bir başlık altında raporlanır (Akbulut, 1999, s:28).

Uygulaması oldukça basit olan bu yöntemde bilanço kalemlerinin tek bir kurdan dönüştürülmesi, kalemler arasındaki ilişkilerin korunmasını sağlar (Karacan, 1985, s:9).

Yukarıdaki avantajına rağmen yöntemin bazı sakıncaları vardır (Choi ve Mueller, 1992, s:149). Bunların ilki, ulusal para ile ifade edilen tüm varlıkların döviz kuru riskini (arz ve talebe bağlı olarak piyasadaki kurların değişme göstermesi) taşıdığını varsaymasıdır. İkincisi ise yöntemin, finansal tabloların dönüştürülmesinden önce enflasyona göre düzeltilmesini öngörmemesidir.

Zira ulusal düzeyde yaşanan enflasyon, yurt dışındaki sabit varlıkların değerlerini değiştirmektedir.

Ayrıca, bilançoda tarihi maliyet bedeli ile gösterilen parasal olmayan kalemlerin bilanço tarihinde cari kur üzerinden dönüştürülmesi de dönüştürme işlemi sonrasında ilgili varlığın gerçek değerinden uzaklaşmasına yol açar (Yılmaz, 2000, s:8).

2.1.2. Çoklu Kur Yöntemleri

Bu yöntemler, tarihi ve cari kurların birlikte kullanıldıkları yöntemlerdir.

2.1.2.1. Cari-Cari Olmayan Yöntem

Bu yöntemde yabancı iştirakin bilançosunda yer alan cari varlıklar ile kısa vadeli borçlar, bilanço tarihi itibarıyla geçerli olan cari kur üzerinden ana şirketin para birimine dönüştürülür. Duran varlıklar ile uzun vadeli borçlar ve sermaye, işlemlerin gerçekleştiği tarihi kurlardan dönüştürülür. Amortismanlar dışındaki gelir tablosu kalemleri ise, dönemin tümünü kapsayan ağırlıklı ortalama kurdan ya da işlemlerin gerçekleştiği aylardaki ortalama kurdan dönüştürülür. Amortismanların dönüştürülmesi, ilgili varlıkların iktisap tarihindeki cari kurdan gerçekleştirilir (Choi ve Mueller, 1992, s:150).

Çeviri işleminin sonunda doğacak döviz kaybı ve kazançları gelir tablosunda raporlanır (Akbulut, 1999, s:27).

Yöntem, cari-cari olmayan varlıkların ve borçların yabancı para birimine dönüştürülmesinde hangi kuru kullanılması gerektiğini belirleyen ayırımı açıklamamaktadır. Diğer taraftan, muhasebe dönemlerinde meydana gelebilecek kur dalgalanmaları dönüştürme işlemini, dolayısıyla faaliyet sonuçlarını olumsuz etkileyebilmektedir (Choi ve Mueller, 1992, s:150).

2.1.2.2. Parasal-Parasal Olmayan Yöntem

Bu yöntem bilanço kalemlerinin bir önceki yöntemden farklı bir şekilde sınıflandırılmasını esas alır. Buna göre parasal kalemler yani nakit, alacaklar ile kısa ve uzun vadeli borçlar bilanço tarihi itibarı ile geçerli olan cari kurdan dönüştürülürken parasal olmayan kalemler yani duran varlıklar, stoklar, sermaye ve uzun dönemli yatırımlar işlemlerin gerçekleştirildiği tarihteki kurlardan dönüştürülürler (Pahler ve Mori, 1981, s:562). Gelir tablosu kalemlerinin dönüştürülmesi, bir önceki yönteme uygun olarak yapılır. Bir

farkla ki, satılan malın maliyetinin hesaplanmasında kullanılan stoklar tarihi kurdan, gelir tablosunda yer alan vergi ise ortalama kurdan dönüştürülür (Yılmaz, 2000, s:16).

Bu yöntemde de çeviri işleminin sonunda doğacak döviz kayıp ve kazançları gelir tablosunda raporlanır (Akbulut, 1999, s:27).

Bu yöntemde, varlıkların ve borçların bilanço-daki sınıfını (parasal ya da parasal olmayan) belirleyen özellikleri uygun dönüştürme kurunun belirlenmesinde dikkate alınmaz. Yöntemin bir diğer olumsuz yönü de cari fiyatlardan satışlar ve dönüştürme kurları ile tarihi maliyetlerden hesaplanan satış maliyeti ve kurlarının karşılaştırılmasıdır (Choi ve Mueller, 1992, s:151).

Yönteme getirilen bir diğer eleştiri de finansal tabloların zaman boyutunu dikkate almamasıdır (Yılmaz, 2000, s:17). Zira bilanço kalemlerinden kasa ve bankalar bugünü, duran varlıklar geçmiş, alacak ve borçlar geleceği temsil eder. Yöntem, bu farklılığı dikkate almamaktadır.

2.1.2.3. Geçişken Yöntem

Bu yöntemde nakit, alacaklar ve borçlar bilanço tarihindeki cari kurdan, bilançoda tarihi maliyetleri ile yer alan varlıklar ise tarihi kurdan dönüştürülürler. Öte yandan, piyasa ve maliyet bedelinden hangisi daha düşük ise onunla değerlendirme yöntemi ile cari değerleri ile kayıtlı varlıklar cari kurdan dönüştürülürler (Karacan, 1985, s:11). Gelir tablosu kalemleri ise, işlemlerin gerçekleştiği tarihte geçerli olan kurlardan dönüştürülür. Geçişken yöntem, diğer yöntemlerin sakıncalarını büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır.

2.2. Değiştirme İşleminin Sonra Ortaya Çıkan Kar Veya Zararın Ne Şekilde Raporlanacağı

Düzeltilmeden sonra ortaya çıkan kar veya zararların ne şekilde işleme tabi tutulacağı konusunda muhasebe yazınında dört temel yaklaşım mevcuttur (Karacan, 1985, s:8).

1) Düzeltmeyi

a) o yılın gelirinin belirlenmesinde hemen dikkate almak

b) gelecek yılların gelirlerinin belirlenmesinde dikkate almak amacıyla ertelemek

2) Düzeltmeyi parasal olmayan varlıkların maliyeti olarak işleme tabi tutmak

3) Düzeltmeyi faiz masrafı olarak düşünmek

4) Özkaynaklar içinde raporlamak

Gerek IAS-21 gerekse TMS-12 yurt dışı yatırımları,

a) raporlayan işletmenin (ana şirket) faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olan yabancı ülkelerdeki faaliyetler ve

b) yabancı işletme olarak ikiye ayırmıştır.

Bu ayırım sonucuna göre, yurt dışı yatırım “yabancı ülkedeki faaliyet” olarak niteleniyorsa dönüştürme kar veya zararı, raporlayan işletmenin (ana şirket) gelir tablosunda gösterilir. Eğer yurt dışındaki ortaklık “yabancı işletme” olarak tanımlanıyorsa dönüştürme kar veya zararı, raporlayan işletmenin bilançosunda özkaynaklar arasında gösterilir (TMUDES, 2000, s:194) (AICPA, 1993, s:11358).

3. 12 No’lu TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTI

TMUDES tarafından yayımlanan 12 numaralı standart işletme faaliyetlerini, kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesi açısından ikiye ayırmıştır. Standartın 3’üncü maddesine göre,

“Bu standart aşağıdaki faaliyetlere uygulanır.

a) Yabancı para birimine dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi

b) Konsolidasyon, oranlı konsolidasyon veya özkaynak yöntemi ile işletme finansal tablolarına dahil edilecek yabancı ülkelerdeki faaliyetlerle ilgili finansal tabloların raporlama para birimine dönüştürülmesi”

Raporlama para birimi kavramı ise, Standartın 2’inci maddesinde “finansal tabloların sunulduğunda kullanılan para birimi” olarak belirtilmiştir.

Standardın 6'ncı maddesi yabancı para birimine dayalı işlemleri şu şekilde tanımlamıştır.

“Yabancı para birimine dayalı işlemler, yabancı para birimi bazında yapılan veya ödemesi yabancı para birimi ile yapılacak işlemlerdir. Bu işlemler işletmenin aşağıda belirtilen işlemlerini de kapsar.

a) Fiyatı yabancı para birimi ile saptanan mal ve hizmet alım ve satımları

b) Yabancı para birimi bazında borç alımı veya borç verilmesi

c) Yabancı para birimine dayalı olarak yapılan ve koşulları henüz yerine getirilmemiş bir anlaşmaya taraf olmak

d) Değeri yabancı para birimi ile ifade edilmiş bir varlığın elde edilmesi veya elden çıkarılmasında yabancı kaynaklardaki artış veya azalışlar”

Yabancı paraya dayalı işlemlerin bilanço tarihinden sonra raporlanması, standardın 9'uncu maddesinde açıklanmıştır. Buna göre,

“a) Yabancı paraya dayalı parasal kalemler dönem sonu kapanış kuru ile

b) Tarihi değerleri ile tutulan parasal olmayan, yabancı paraya dayalı kalemler işlem tarihinde geçerli olan kur ile

c) Gerçeğe uygun değeri ile gösterilen parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerinin belirlendiği tarihteki kur ile raporlanır.”

3.1. Yabancı Ülkelerdeki Faaliyetler

Standardın 19'uncu maddesi yabancı ülkelerdeki faaliyetleri, o şirketlerin Türkiye'deki ana şirketleri ile olan finansman ve faaliyet ilişkilerine göre ikiye ayırmıştır. Bunlar,

a) Faaliyetleri finansal tabloları düzenleyen işletmelerin ayrılmaz bir parçası olan yabancı ülkelerdeki faaliyetler (ki bunlar standardın 2'nci maddesinde “faaliyetleri ana işletmenin bulunduğu Türkiye dışında başka bir ülkede yürütülen veya yönetilen bağlı bir şirket, bir ortaklık, bir iş ortaklığı veya bir şube” şeklinde tanımlanmıştır.)

b) Yabancı işletmeler (ki bunlar da 2'nci mad-

dede “faaliyetleri ana şirketin ayrılmaz bir parçası olmayan, yabancı ülkedeki işletme” şeklinde tanımlanmıştır.)

Raporlayan işletmenin ayrılmaz bir parçasını oluşturan yabancı ülkelerdeki faaliyetlere ait finansal tablolar, yapılan işlemler sanki Türkiye'deki ana işletmenin yabancı paraya dayalı işlemleri imiş gibi Türk Lirası'na çevrilir. Maddi duran varlıkların maliyet ve amortismanları ilgili varlığın alım tarihindeki kur ile, eğer varlık rayiç değer ile değerlendirilmiş ise, değerlendirilme tarihindeki kur ile Türk Lirası'na çevrilir. Stokların maliyeti, ilgili maliyetin olduğu tarihteki kurlar kullanılarak Türk Lirası'na çevrilir (TMUDES, 2000, s:197).

Yabancı ülkelerdeki faaliyetlerin ana şirketin işlemleri gibi tanımlanması, raporlayan işletmenin raporlama para birimi ile bu faaliyetlerin yapıldığı ülkenin para birimi arasındaki kur farklarının raporlayan işletmenin nakit akışını hemen etkileyeceği görüşüne dayanmaktadır (TMUDES, 2000, s:196). Çünkü yabancı ülkedeki faaliyetle ilgili temel idari kararlar raporlayan işletme tarafından alınmakta, faaliyetlerin finansmanı da ana işletme tarafından yapılmaktadır. Bir başka ifade ile, yabancı ülkelerde yapılan faaliyetler ana işletmeden bağımsız gerçekleştirilememektedir.

Buna karşılık “yabancı işletme”, büyük oranda kendi yerel para birimi ile nakit ve diğer parasal değerler edinebilir, gider yapabilir, gelir yaratabilir ve hatta borçlanabilir (TMUDES, 2000, s:196). Başka bir ifade ile “yabancı işletme”, raporlamayı yapan ana işletmeden bağımsız şekilde hareket edebilmektedir.

Standardın 26'ncı maddesi yabancı işletmelerin finansal tablolarının Türk Lirası'na dönüştürülmesinde kullanılan yöntemleri şu şekilde açıklamıştır.

“a) Parasal ve parasal olmayan varlıklar ve borçlar dönem sonu kapanış kuru üzerinden çevrilir.

b) Gelir ve gider kalemleri, işlem tarihindeki kurlar esas alınarak Türk Lirası'na çevrilir. Ancak, yabancı ülkelerdeki işletmeler yüksek enflas-

yon dönemlerinde bulunan ülkelerin para birimiyle finansal tablolarını hazırlarlarsa bu durumda gelir ve gider kalemleri dönem sonu kapanış kuru ile Türk Lirası'na çevrilir.

c) A ve b deki Türk Lirası'na dönüştürme işlemleri sırasında ortaya çıkan tüm kur farkları, net yatırım elden çıkartılıncaya kadar kar ve zarara yansıtılmaz, özsermaye içinde yer alır."

4. YURT DIŞINDAKİ TÜRK ŞİRKETLERİNİN TMS-12 KARŞISINDAKİ DURUMU

TMS-12 yurt dışındaki yatırımları, "yabancı ülkedeki faaliyet" ve "yabancı ülkedeki işletme" olmak üzere iki farklı statüde ele almakta; her bir statü için farklı çevirme yöntemleri öngörmektedir. Bu nedenden dolayı, iki konu üzerinde karar verilmesi gerekecektir.

1) Yurt dışında faaliyet gösteren Türk sermayesi, TMS-12'ye göre "yabancı ülkedeki faaliyet" olarak mı yoksa "yabancı ülkedeki işletme" olarak mı tanımlanacaktır.

2) Finansal tablolar hangi para birimine dönüştürülecektir.

4.1 "Yabancı Ülkedeki Faaliyet" ve "Yabancı Ülkedeki İşletme" Ayırımı

Uygulamada yurt dışına yatırım yapan Türk sermayesinin, iki farklı yapılanma içinde olduğu görülmektedir. Bunlardan birincisi, Türkiye'deki ana şirketin yurt dışından belirli süreli "taahhüt işleri" almasıdır. Alınan işin yürütülmesi için gerekli karar mekanizması, Türkiye'deki ana şirket tarafından yönetilmektedir. Dolayısı ile, yurt dışında yapılan bu tür faaliyetlerin "Yabancı Ülkedeki Faaliyet" olarak tanımlanacağı açıktır.

İkinci yapılanma ise, yerel mevzuata uygun bir sermaye şirketi kurulması ve ana şirketten bağımsız bir idari yapı oluşturulmasıdır. Böyle bir idari yapı, yerel para birimi ile nakit ve diğer parasal değerler edinebilme, gelir yaratabilme ve hatta borçlanabilme olanağı sağlamaktadır. Bu açıdan

bakıldığında yurt dışına yatırım yapan Türk sermayesinin, "yabancı ülkedeki işletme" olarak tanımlanması gerekir.

Ancak, yurt dışındaki yatırıma ilişkin temel kararların Türkiye'deki ana şirket tarafından alındığı da bir gerçektir. Örneğin yurt dışındaki şirketin inşaat, ısıtma, aydınlatma gibi teknik ihtiyaçları, ana şirketleri Türkiye'de bulunan ve o ülkede faaliyet gösteren başka şirketler tarafından karşılanmaktadır. Sözleşmeler ise Türkiye'deki ana şirketler tarafından düzenlenmekte, uygulanması ise yurt dışındaki işletmeler tarafından yapılmaktadır. Öte yandan, yurt dışındaki işletmenin finansmanı da Türkiye'deki ana şirketin desteği ile gerçekleştirilmektedir. Örneğin yabancı ülkedeki işletme, yerel bir bankadan kredi almak istediğinde bu işlem, harici garanti olmadan gerçekleştirilememektedir. Söz konusu harici garanti ise genellikle, Türkiye'deki ana şirketin çalıştığı bir Türk bankasından sağlanan teminat mektubu olmaktadır. Konuya bu açıdan yaklaşıldığında, yurt dışındaki kuruluşun "yabancı ülkedeki faaliyet" olarak nitelenmesi gerekecektir.

Görüleceği üzere yurt dışına giden yerli sermaye, temel politikaların belirlenmesi açısından Türkiye'deki ana şirkete bağımlı ancak, bu politikaların nasıl uygulanacağı noktasında ana şirketten bağımsızdır. Bu melez özelliğin, TMS-12'nin uygulanması açısından şu şekilde yorumlanması kanımızca yanlış olmayacaktır.

Temel politikaların Türkiye'deki ana şirket tarafından belirlenmesine rağmen bu politikaların uygulanması ve faaliyet sonuçları nedeniyle ortaya çıkan yasal yükümlülüklerin yerine getirilmesi sorumluluğu tamamen yurt dışındaki kuruluşun tüzel kişiliğine aittir. Bu nedenle yurt dışındaki yatırımın, "yabancı ülkedeki işletme" olarak nitelenmesi gerekir.

4.2 Finansal Tabloların Hangi Para Birimine Çevrileceği

TMS-12, finansal tabloların Türk Lirası'na dö-

nüştürülmesini öngörmektedir. Ancak gerekçesi dipnotlarda açıklanmak kaydı ile, Türk Lirası'ndan farklı bir para birimine dönüştürmesini de kabul etmektedir.

Türk Lirası'nın yurt dışında serbestçe bir başka para birimine çevrilmesi özelliğinin (konvertibilite) olmadığı ve bu nedenle kurların piyasa koşulları tarafından belirlenmediği gerçeğinden hareketle uygulamada finansal tablolar, Türk Lirası yerine belirtilen özelliğe sahip bir para birimine (ki bu genellikle Amerikan Doları olmaktadır) dönüştürülmektedir.

5. UYGULAMA

Örneğimizde, sermayesinin %100'üne Türkiye'deki ana şirketin sahip olduğu, Romanya'da faaliyette bulunan ve bu ülkenin yasalarına göre anonim şirket statüsünde kurulmuş, perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren "hayali" bir işletmenin finansal tablolarını, TMS-12 kapsamında yabancı para birimine dönüştürülmesi ele alınacaktır.

Romanya'da perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren işletmemizin 31.12.2000 itibarı ile yerel para birimi (Romen Lei -ROL) cinsinden düzenlenmiş bilanço ve gelir tabloları aşağıda verilmiştir.

ÖRNEK SA. 31.12.2000 TARİHİNDE SONA EREN DÖNEME AİT GELİR TABLOSU (ROL)

Satışlar	299.986.255.917
Satılan Malın Maliyeti	<u>(252.921.432.583)</u>
Brüt Kar	47.064.823.334
Genel Yönetim Giderleri	(35.662.859.701)
Satış Dağıtım Ve Pazarlama Giderleri	(6.504.577.389)
Amortisman Giderleri	<u>(3.577.910.781)</u>
Net Kâr (Zararı)	1.319.475.463

ÖRNEK SA. 31.12.2000 TARİHLİ BİLANÇOSU (ROL)

CARİ VARLIKLAR	36.599.450.335	KISA VAD. BORÇLAR	43.792.908.890
Kasa	25.000.000	Banka Kredileri	15.680.000.000
Banka	2.521.698.726	Satıcılar	19.325.894.651
Kamu Kesimi Tah.	5.500.000.000	Ödenecek KDV	7.759.837.981
Stoklar	28.552.751.609	Diğer Boçlar	1.027.176.258
SABİT VARLIKLAR	10.862.934.018	UZUN VAD. BORÇLAR	1.000.000.000
Demirbaşlar	6.536.886.453	ÖZKAYNAKLAR	2.669.475.463
Taşıtlar	693.671.000	Sermaye	1.350.000.000
Özel Maliyet Bed.	10.658.996.450	Dönem Kârı/Zararı	1.319.475.463
Birikmiş Amort.	(7.026.619.885)		
AKTİF TOPLAMI	47.462.384.353	PASİF TOPLAMI	47.462.384.353

Finansal Tablolar Hakkında Diğer Bilgiler

1) Stok değerleme yöntemi olarak "İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi" (FIFO) kullanılmıştır. Dönem sonlarında bilançolarda yer alan stok rakamları, Kasım ve Aralık aylarındaki stok girişlerinden oluşmaktadır. 2000 yılına ait dönem başı vedönem sonu stok rakamlarının dağılımı şöyledir.

2) Tüm iktisadi kıymetler, maliyet bedeli üzerinden aktifleştirilmiştir. Sabit kıymetlere yeniden değerlendirme yapılmamaktadır.

3) Amortisman yöntemi olarak Doğrusal Amortisman Yöntemi benimsenmiştir.

4) Sermaye hesabının açılımı aşağıda verilmiştir.

<u>Stoka Giriş Tarihi</u>	<u>Stok Tutarı (ROL)</u>	<u>Sermaye Artırım Tarihi</u>	<u>Tutar (ROL)</u>
Kasım 1999	2.825.641.923.-	12.03.1998	351.167.639.-
Aralık 1999	19.503.538.885.-	06.04.1999	229.369.000.-
Kasım 2000	3.711.414.844.-	05.05.1999	108.420.424.-
Aralık 2000	24.841.336.765.-	01.06.1999	661.042.937.-
			1.350.000.000.-

5) 2000 yılına ait gelir ve gider hesaplarının aylara göre dağılımı şöyledir.

Aylar	Satışlar (ROL)	Mal Alışları (ROL)	Genel Yönetim Giderleri (ROL)	Satış Dağıtım ve Pazarlama Giderleri (ROL)
Ocak 2000	24.265.463.348.-	20.961.872.277.-	5.064.231.306.-	562.516.208.-
Şubat 2000	22.985.795.017.-	19.856.422.786.-	2.372.880.727.-	526.965.515.-
Mart 2000	29.082.035.733.-	25.122.698.456.-	2.383.508.116.-	561.605.641.-
Nisan 2000	24.824.731.832.-	21.444.999.855.-	2.480.980.178.-	590.023.080.-
Mayıs 2000	30.982.719.727.-	26.764.616.212.-	2.514.343.304.-	537.124.214.-
Haziran 2000	20.966.879.080.-	18.112.369.627.-	5.711.769.650.-	525.610.776.-
Temmuz 2000	18.872.032.073.-	16.302.722.938.-	2.544.408.693.-	517.495.453.-
Ağustos 2000	23.002.920.312.-	19.871.216.579.-	2.568.233.979.-	537.677.417.-
Eylül 2000	26.606.917.524.-	22.984.552.111.-	2.522.946.376.-	563.845.390.-
Ekim 2000	26.922.302.567.-	23.256.999.453.-	2.491.324.881.-	499.521.458.-
Kasım 2000	22.718.127.266.-	19.625.196.325.-	2.526.525.381.-	527.279.167.-
Aralık 2000	28.756.331.438.-	24.841.336.765.-	2.481.707.110.-	554.913.070.-
TOPLAM	299.986.255.917.-	259.145.003.384.-	35.662.859.701.-	6.504.577.389.-

6) Sermaye hesabının dönüştürme işleminde kullanılacak Romanya Merkez Bankasının ilan ettiği döviz kurları ise şöyledir:

<u>Sermaye Artırım Tarihi</u>	<u>USD/ ROL</u>
12.03.1998	8.082,00.-
06.04.2000	14.798,00.-
05.05.2000	14.936,00.-
01.06.1999	15.619,00.-

7) Gelir Tablosu kalemlerinin dönüştürme işleminde kullanılacak Romanya Merkez Bankasının ilan ettiği aylık ortalama döviz kurları şöyledi:

<u>Aylar</u>	<u>USD/ ROL</u>
Kasım 1999	16.705,57.-
Aralık 1999	17.446,73.-
Ocak 2000	18.352,55.-
Şubat 2000	18.701,71.-
Mart 2000	19.207,09.-
Nisan 2000	19.758,50.-
Mayıs 2000	20.393,18.-
Haziran 2000	21.030,64.-

Temmuz 2000	21.601,38.-
Ağustos 2000	22.421,61.-
Eylül 2000	23.601,71.-
Ekim 2000	24.537,86.-
Kasım 2000	25.102,77.-
Aralık 2000	25.603,83.-

2000 Yılıının ortalama dolar kuru ise 21.692,74 ROL olarak ilan edilmiştir.

31.12.2000 tarihindeki dolar kuru 25.926,00 ROL olarak gerçekleşmiştir.

5.1 Bilanço Kalemlerinin Dönüştürülmesi

Standardın 26'ncı maddesi bilanço kalemleri ile ilgili olarak, "*parasal ve parasal olmayan varlıklar ve borçlar dönem sonu kapanış kuru üzerinden çevrilir.*" hükmünü getirmiştir.

Bu hükümde, sermaye hesabının ne şekilde dönüştürüleceği konusunda bir açıklık yoktur. Ancak maddenin tümüne bakıldığında, Cari Kur Yöntemine uygun olarak düzenlendiği görülür. Dolayısı ile sermaye hesabının dönüştürülmesi,

Tablo 1: BİLANÇO KALEMLERİNİN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

	31.12.2000 TUTARI (ROL)	\$/ROL KURU	31.12.2000 TUTARI (USD)
Kasa	25.000.000.-	25.926,00	964,28
Banka	2.521.698.726.-	25.926,00	97.265,24
Kamu Kesimi Tahvil.	5.500.000.000.-	25.926,00	212.142,25
Stoklar	28.552.751.609.-	25.926,00	1.101.317,27
Demirbaşlar	6.536.886.453.-	25.926,00	252.136,33
Taşıtlar	693.671.000.-	25.926,00	26.755,80
Özel Maliyet Bed.	10.658.996.450.-	25.926,00	411.131,55
Birikmiş Amort.	(7.026.619.885).-	25.926,00	(271.025,99)
Banka Kredileri	15.680.000.000.-	25.926,00	604.798,27
Satıcılar	19.325.894.651.-	25.926,00	745.425,24
Ödenecek KDV	7.759.837.981.-	25.926,00	299.307,18
Diğer Borçlar	1.027.176.258.-	25.926,00	39.619,54
Uzun Vadeli Borçlar	1.000.000.000.-	25.926,00	38.571,32

sermaye artırımlarının yapıldığı tarihlerde geçerli olan kurlardan yapılır.

Tablo 1’de sermaye hesabı hariç olmak üzere, bilanço kalemlerinin dönem sonu kapanış kuru

üzerinden Amerikan Dolarına çevrilme işlemi verilmiştir.

Tablo 2’de, sermaye hesabının dönüştürülmüş tutarının 108.532,59 USD olduğu görülmektedir.

Tablo 2: SERMAYE HESABINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

SERMAYE ARTIRIM TARİHİ	31.12.2000 TUTARI (ROL)	\$/ROL KURU	31.12.2000 TUTARI (USD)
12.03.1998	351.167.639.-	8.082,00	43.450,59
06.04.1999	229.369.000.-	14.798,00	15.500,00
05.05.1999	108.420.424.-	14.936,00	7.259,00
01.06.1999	661.042.937.-	15.619,00	42.323,00
TOPLAM	1.350.000.000.-		108.532,59

Dönüştürme işlemi sonucunda elde edilen, dönüştürülmüş varlık toplamı ile dönem karı hariç olmak üzere dönüştürülmüş yükümlülükler toplamı

arasındaki fark, aktif toplamı ile pasif toplamını eşitlemesi için gerekli olan tutardır.

Dönüştürülmüş Varlık Toplamı	1.830.686,74 USD
Dönüştürülmüş Yükümlülükler Toplamı (Dönem Kârı Hariç)	1.836.254,14 USD
Dönem Zararı	5.567,40 USD

Gelir tablosu kalemlerinin dönüştürme işleminden sonra ortaya çıkacak kâr rakamı ile yukarıda hesaplanan kâr rakamı arasındaki fark, dönüştürme kayıp veya kazancını verecektir.

5.2 Gelir Tablosu Kalemlerinin Dönüştürülmesi

Standardın 26’ncı maddesi gelir tablosu kalemlerinin, “işlem tarihindeki kurlar esas alınarak” çevrileceğini öngörmektedir. Uygulamada kolaylık sağlamak amacıyla, işlem tarihindeki kura yaklaşık bir kur yani ortalama kur da çevirme işleminde kullanılabilir.

Tablo 3’de Satışlar Hesabının, Tablo 4’de Satılan Malın Maliyeti Hesabının, Tablo 5’te Genel Yönetim Giderleri hesabının ve Tablo 6’da ise Satış Dağıtım ve Pazarlama Giderleri Hesabının dönüştürülme işlemleri verilmiştir.

Tablo 3: SATIŞLAR HESABINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

SATIŞLAR	31.12.2000 TUTARI (ROL)	\$/ROL AYLIK ORT. KURU	31.12.2000 TUTARI (USD)
Ocak 2000	24.265.463.348.-	18.352,55	1.322.184,84
Şubat 2000	22.985.795.017.-	18.701,71	1.229.074,51
Mart 2000	29.082.035.733.-	19.207,09	1.514.130,24
Nisan 2000	24.824.731.832.-	19.758,50	1.256.407,71
Mayıs 2000	30.982.719.727.-	20.393,18	1.519.268,68
Haziran 2000	20.966.879.080.-	21.030,64	996.968,19
Temmuz 2000	18.872.032.073.-	21.601,38	873.649,37
Ağustos 2000	23.002.920.312.-	22.421,61	1.205.526,34
Eylül 2000	26.606.917.524.-	23.601,71	1.127.330,08
Ekim 2000	26.922.302.567.-	24.537,86	1.097.174,02
Kasım 2000	22.718.127.266.-	25.102,77	905.004,80
Aralık 2000	28.756.331.438.-	25.603,83	1.123.126,17
TOPLAM	299.986.255.917.-		13.990.244,95

Tablo 4: SATILAN MALIN MALİYETİ HESABINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

SATILAN MALIN MALİYETİ	31.12.2000 TUTARI (ROL)	\$/ROL AYLIK ORT. KURU	31.12.2000 TUTARI (USD)
Dönem Başı Stoku			
-Kasım 1999	2.825.641.923.-	16.705,57	169.143,70
-Aralık 1999	19.503.538.885.-	17.446,73	1.117.890,80
Ocak 2000 Alışı	20.961.872.277.-	18.352,55	1.142.177,64
Şubat 2000 Alışı	19.856.422.786.-	18.701,71	1.061.743,70
Mart 2000 Alışı	25.122.698.456.-	19.207,09	1.307.990,88
Nisan 2000 Alışı	21.444.999.855.-	19.758,50	1.085.355,66
Mayıs 2000 Alışı	26.764.616.212.-	20.393,18	1.312.429,75
Haziran 2000 Alışı	18.112.369.627.-	21.030,64	861.237,21
Temmuz 2000 Alışı	16.302.722.938.-	21.601,38	754.707,47
Ağustos 2000 Alışı	19.871.216.579.-	22.421,61	886.252,89
Eylül 2000 Alışı	22.984.552.111.-	23.601,71	973.851,14
Ekim 2000 Alışı	23.256.999.453.-	24.537,86	947.800,64
Kasım 2000 Alışı	19.625.196.325.-	25.102,77	781.794,05
Aralık 2000 Alışı	24.841.336.765.-	25.603,83	970.219,56
(-) Dönem Sonu Stoku			
-Kasım 2000	(3.711.414.844).-	25.102,77	(147.848,82)
-Aralık 2000	(24.841.336.765).-	25.603,83	(970.219,56)
TOPLAM	252.921.432.583.-		12.254.526,71

Tablo 5: GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HESABINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	31.12.2000 TUTARI (ROL)	\$/ROL AYLIK ORT. KURU	31.12.2000 TUTARI (USD)
Ocak 2000	5.064.231.306.-	18.352,55	275.941,56
Şubat 2000	2.372.880.727.-	18.701,71	126.880,42
Mart 2000	2.383.508.116.-	19.207,09	124.095,22
Nisan 2000	2.480.980.178.-	19.758,50	125.565,21
Mayıs 2000	2.514.343.304.-	20.393,18	123.293,34
Haziran 2000	5.711.769.650.-	21.030,64	271.592,76
Temmuz 2000	2.544.408.693.-	21.601,38	117.789,17
Ağustos 2000	2.568.233.979.-	22.421,61	114.542,80
Eylül 2000	2.522.946.376.-	23.601,71	106.896,76
Ekim 2000	2.491.324.881.-	24.537,86	101.529,84
Kasım 2000	2.526.525.381.-	25.102,77	100.927,18
Aralık 2000	2.481.707.110.-	25.603,83	96.927,18
TOPLAM	35.662.859.701.-		1.685.701,54

Tablo 6: SATIŞ DAĞITIM VE PAZARLAMA GİDERLERİ HESABINA DÖNÜŞTÜRÜLMESİ

SATIŞ DAĞITIM PAZARLAMA GİDERLERİ	31.12.2000 TUTARI (ROL)	\$/ROL AYLIK ORT. KURU	31.12.2000 TUTARI (USD)
Ocak 2000	562.516.208.-	18.352,55	30.650,57
Şubat 2000	526.965.515.-	18.701,71	28.177,40
Mart 2000	561.605.641.-	19.207,09	29.239,50
Nisan 2000	590.023.080.-	19.758,50	29.861,73
Mayıs 2000	537.124.214.-	20.393,18	26.338,42
Haziran 2000	525.610.776.-	21.030,64	24.992,62
Temmuz 2000	517.495.453.-	21.601,38	23.956,59
Ağustos 2000	537.677.417.-	22.421,61	23.980,32
Eylül 2000	563.845.390.-	23.601,71	23.890,02
Ekim 2000	499.521.458.-	24.537,86	20.357,17
Kasım 2000	527.279.167.-	25.102,77	21.004,82
Aralık 2000	554.913.070.-	25.603,83	21.673,05
TOPLAM	6.504.577.389.-		304.122,22

Dönemin Amortisman Giderleri ise, yıllık ortalama kur üzerinden dönüştürülür. Dolayısı ile Amortisman Giderlerinin USD değeri

(3.577.910.781/21.692,74 = 164.935,86 USD) olarak hesaplanır.

5.3 Dönüştürülmüş Finansal Tabloların Düzenlenmesi

Standardın 26'ncı maddesi, dönüştürme işlemleri sırasında ortaya çıkan tüm kur farklarının, net yatırım elden çıkartılincaya kadar, özsermaye

içinde yer almasını öngörmüştür. Dolayısı ile yapılan hesaplamaların sonucunda, örnekteki işletmemizin dönüştürülmüş finansal tabloları şu şekilde olacaktır.

ÖRNEK SA. 31.12.2000 TARİHLİ BİLANÇOSU (USD)

CARİ VARLIKLAR	1.411.689,04	KISA VAD. BORÇLAR	1.689.150,23
Kasa	964,28	Banka Kredileri	604.798,27
Banka	97.265,24	Satıcılar	745.425,24
Kamu Kesimi Tah.	212.142,25	Ödenecek KDV	299.307,18
Stoklar	1.101.317,27	Diğer Boçlar	39.619,54
SABİT VARLIKLAR	418.997,69	UZUN VAD. BORÇLAR	38.571,32
Demirbaşlar	252.136,33	ÖZKAYNAKLAR	102.965,19
Taşıtlar	26.755,80	Sermaye	108.532,59
Özel Maliyet Bed.	411.131,55	Dönem Kârı/Zararı	(419.041,38)
Birikmiş Amort	(271.025,99)	Dönüştürme Kârı/Zararı	413.473,98
AKTİF TOPLAMI	1.830.686,74	PASİF TOPLAMI	1.830.686,74

ÖRNEK SA. 31.12.2000 TARİHİNDE SONA EREN DÖNEME AİT GELİR TABLOSU (USD)

Satışlar	13.990.244,95
Satılan Malın Maliyeti	<u>(12.254.526,71)</u>
Brüt Kar	1.735.718,24
Genel Yönetim Giderleri	(1.685.701,54)
Satış Dağıtım Ve Pazarlama Giderleri	(304.122,22)
Amortisman Giderleri	<u>(164.935,86)</u>
Dönem Kârı (Zararı)	(419.041,38)

SONUÇ

TMS-12, yurt dışındaki faaliyetin Türkiye’deki ana işletme ile olan ilişkisinin niteliğine bağlı olarak, muhasebe yazınında yer alan cari kur yöntemini ve geçişken yöntemi benimsemiştir. Buna göre yurt dışındaki faaliyet, ana işletme tarafından kararlaştırılıp uygulanıyor ve finanse ediliyorsa, ya da yurt dışındaki faaliyetin başında yer alan yöneticilerin gelir yaratma, gider yapabilme ve borçlanma gibi konularda yetkileri yok veya kısıtlı ise sözkonusu faaliyet, “Yabancı Ülkedeki Faaliyet” olarak tanımlanmakta ve ana işletmenin bir uzantısı başka bir ifade ile, ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmektedir. Bu varsayıma bağlı olarak, ana işletme tarafından gerçekleştirildiği kabul edilen yurt dışı faaliyetin, ana işletmenin nakit akışı üzerinde önemli bir etkisinin olduğu da kabul görmektedir. Bu sonucu verecek yöntem ise, geçişken yöntemdir.

Yurt dışındaki faaliyet, yönetsel ve ekonomik olarak ana işletmeden bağımsız olarak hareket edebiliyorsa “Yabancı İşletme” olarak tanımlanmakta ve ana işletmenin nakit akışları üzerindeki etkisinin ancak kar dağıtımı yapıldığında veya yabancı işletmenin tasfiye edilmesi halinde ortaya çıkacağı kabul edilmektedir. Bu sonucu veren yöntem, cari kur yöntemidir.

Standardın 31’inci maddesi, yüksek enflasyon dönemlerinde yabancı işletmenin finansal tablolarının, faaliyette bulundukları ülkenin enflasyon oranına göre düzeltildikten sonra cari kur yöntemi uygulanarak çeviri işleminin yapılmasını öngörmektedir. Enflasyona göre düzeltme işlemi ise, TMS-2’ye (Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama) uygun olarak yapılacaktır.

KAYNAKÇA

AICPA, 1993, **AICPA Professional Standarts IAS-21**, USA, Commerce Clearing House Inc.

Akbulut, Yılmaz, 1999, “Yüksek Enflasyonun Olduğu Ekonomilerde Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevirisine İlişkin Yaklaşımların Değerlendirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt. 1, Sayı 3, Eylül 1999, s. 25-34.

Choi, F., Mueller, G., 1992, **International Accounting**, USA, Prentice-Hall International Inc.

Karacan, İhsan, 1985, **Yabancı Paralı İşlemler Muhasebesi ve Yabancı Para Üzerinden Düzenlenmiş Mali Tabloların Dönüştürülmesi Hakkında Bir İnceleme**, İstanbul, YKB İktisadi Araştırmalar Müdürlüğü Bankacılık Araştırmaları Dizisi.

Pahler, A.J., Mori, J.E., 1981, **Advanced Accounting: Concepts and Practice**, USA, Harcourt Brace Jovanovich Inc.

TMUDESK, 2000, **Türkiye Muhasebe Standartları 2000**, Ankara, TÜRMOB Yayınları.

Yılmaz, Fatih, 2000, **Mali Tabloların Farklı Para Birimlerine Dönüştürülmesi**, İstanbul, ARC Eğitim Danışmanlık ve Organizasyon Hizmetleri (USD)A.Ş.