
KUR FARKLARININ MUHASEBE UYGULAMALARI VE TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ

Yunus CERAN* , Metahan ORTAKARPUZ**

Öz

Dünya genelinde artan ticaret hacmi ve sermaye hareketleri ile döviz bazlı işlemlerin yoğunluğu ülkemizde de artmıştır. Dövizle dayalı olarak yapılan ithalat ve ihracat işlemleri ve sermaye hareketlerinin muhasebeleştirilmesinde yerli para birimine çevrim önem arz etmektedir. Dövizli işlemlerin gerçekleşme tarihi ile işlemin kapanma tarihi arasında muhasebeleştirmelerde kullanılan kurların farklılığı finansal raporlamalara etki etmektedir

Mevcut muhasebe vergi uygulamaları ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'nin kur değişiminin etkileriyle ilgili farklılıkları ve uyumlu yönleri bulunmaktadır. Bu kapsamda yayınlanan "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı" ile bağlantılı tarafları bulunan TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı" ve "TMS 2 Stoklar Standardı ile dövizli işlemlere ilişkin mevcut muhasebe uygulamaları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dövizli İşlemler, Kur Farkı, Kur Değişiminin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması, Kur Değişiminin Etkileri Standartları

ACCOUNTING PRACTICES OF EXCHANGE DIFFERENCES AND INVESTIGATING WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKEY ACCOUNTING STANDARDS

Abstract

The density of exchange-based transactions have increased in our country while trade volume and capital flows are increasing in the world. Domestic currency translation is important for import and export transactions denominated in foreign currencies and recognition of capital flows. The difference of exchange rates used to recognition of currency transactions between the realization and closing date affects financial reporting.

Existing accounting tax applications and accounting standards have difference and coherence about the effects of changes in foreign exchange rates. In this context, it is examined "TAS 23 Borrowing Costs Standards" and "TAS 2 Inventories Standards" which are linked to "TAS 21 Effects of Changes in foreign Exchange Rates" and existing accounting implementations related to foreign currency transactions.

Key Words: Foreign Currency Transactions, Exchange Difference, Recognition and Reporting of Changes in Foreign Exchange Rates, and Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standards.

* Doç. Dr. Selçuk Üniversitesi, İİBF İşletme Bölümü

** Öğr. Gör., Selçuk Üniversitesi, Akören A.R.E. MYO

GİRİŞ

Piyasaların bilgi ve teknoloji ile hızla gelişme kaydetmesi, ülkeler ve pazarlar arası mesafeleri kısaltmış, sınırları kaldırmış ve ticareti yaygınlaştırmıştır. GATT-Ticaret ve Gümrük Tarifeleri Genel Anlaşması'nın yerine kurulan ve dünya ticaretinin serbestleşmesi için "Evrensel Yaklaşım" ilkesiyle yönetilen DTÖ-Dünya Ticaret Örgütü faaliyetleriyle daha da yaygınlaşması beklenmektedir. Bu durum ülkeler için dış ticaret faaliyetlerini gün be gün daha mühim hale getirmektedir.

Uluslararası ürün ve hizmet hareketleriyle ilişkili olan dış ticaret kavramı ithalat ve ihracat işlemleri ile bu ithalat ya da ihracat işlemlerinin parasal karşılıkları ifade etmektedir. Dış ticarete bu parasal karşılıklar genellikle ülkelerin ulusal paralarından farklıdır. Ülkeler işlemlere ilişkin kayıtlarını ulusal para cinsinden yaptıkları için yabancı paraların ulusal paraya dönüştürülmesi söz konusu olmaktadır. Bu aşamada Kambiyo, Döviz ve Kur gibi kavramlar ortaya çıkmaktadır.

İthalat ve ihracatın dışında sermaye hareketleri ve yurt dışı yatırımlarını da kapsayan dış ticaret işlemlerinin yanı sıra yurt içinde de dövizle dayalı ticari ilişkiler artmaktadır. Dövizli borç alacak ilişkisi sonucu özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan hareketli ve enflasyonlu piyasalarda kur farkları ortaya çıkmaktadır. Oluşan bu kur farkları finansal tablolara yansımakta, vergi ve raporlamaları da etkilemektedir.

Dış ticaretin gelişmesi ve ülke menfaatleri için, birçok destek ve koruma önlemlerini içeren yasal düzenlemeler geliştirilmiştir. Ülkemizde bu yönde İthalat ve İhracat Rejim Kararları, Gümrük Kanunu ve Kambiyo mevzuatı ve bunlarla birlikte kanun yönetmelik ve tebliğler bulunmaktadır. Muhasebe boyutu açısından dövizli hareketler ile ithali ve ihracı gerçekleşen mal ve hizmetler karşılığı bedellerin ve sermayenin yurda nasıl getirileceğini veya yurtdışına nasıl gönderileceğini düzenleyen Kambiyo Mevzuatı dikkate alınmaktadır. Bunun yanı sıra vergi uygulamalarıyla ilgili düzenlemeler ile Türkiye Muhasebe Standartları, dış ticarete muhasebe uygulamalarını kapsayan ve yönlendiren ana çerçevelerdir.

Dış ticaret uygulamalarıyla ilgili olarak Türkiye Muhasebe Standartlarının çeşitli konulara değindiği görülmektedir. Özellikle dövizli hareketlere ilişkin muhasebe uygulamalarında kur değişiminin etkileri için standart düzenlenmiştir. Mevcut muhasebe ve vergi uygulamaları ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında uyumun söz konusu olduğu kadar uyumsuz olduğu noktalarda bulunmaktadır. Bu çalışma da dövizli işlemler sonucu oluşan kur farkları mevcut muhasebe uygulamaları ile TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri, TMS-23 Borçlanma Maliyetleri, TMS-2 Stoklar standartları kapsamında incelenmektedir.

1. DIŞ TİCARET VE DÖVİZLİ İŞLEMLERDE BAZI TEMEL KAVRAMLAR

Dış ticaret ve dövizli işlemler ile ilgili bazı kavramların açıklamaları aşağıdaki gibidir.

İhracat: Bir malın, yürürlükteki İhracat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılması ya da Müsteşarlıkça kabul edilecek sair çıkış ve işlemler olarak tanımlanabilir.

İhracatçı: İhraç edeceği mala göre ilgili İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğine üye olan, vergi numarasına sahip gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan ortaklıkları ifade eder.

İmalatçı-ihracatçı: İşlem görmüş ürünün tamamını veya bir kısmını üreten ve bu ürünün ihracatını kendisi ve/veya aracı ihracatçı vasıtasıyla gerçekleştiren işletmedir.

İhracat Rejimi: Serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.

Fiili İhracat: İhraç eşyası, buna ilişkin gümrük beyannamesinin tescili sırasında bulunduğu durum ve niteliğini gümrük denetiminden çıktığı sırada da aynen muhafaza etmesi ve bu haliyle Türkiye Gümrük Bölgesini terk etmesi koşuluyla fiilen ihraç edilmiş sayılır. Fiili ihracatın gerçekleşmesi durumunda, ihraç eşyası üzerindeki gümrük denetimi sona erer.

İthalat: Bir ülkedeki alıcıların, başka ülkelerde üretilmiş mal ve hizmetleri satın almalarına denir.

Bedelsiz İthalat: Bedeli için döviz transferi yapılmadan yurt dışında elde edilen ve yurda getirilmesi mecburi olmayan dış kazanç ve tasarruflarla satın alınan bazı şahsi ve ticari mahiyette eşyanın yurda ithalidir. Bu ithalatta ödenmesi gereken bazı vergiler bulunmaktadır. Bu vergiler ithal anında gümrük idarelerince tahsil edilir.

Dış Ticaret Dengesi: Bir ülkenin herhangi bir dönemde (genellikle bir yılda) yaptığı ihracat toplamının ithalat toplamı ile karşılaştırılmasıdır.

Dış Ticaret Fazlası: Bir ülkenin herhangi bir dönemde ihracatının ithalatından fazla olmasıdır. Belirtilen dönemde ülkenin diğer ülkelere sattığı malların toplam değeri, diğer ülkelere aldığı malların toplam değerinden fazla ise o ülkenin dış ticaret fazlası vardır.

Dış Ticaret Hacmi: Bir ülkenin belirli bir dönemde gerçekleştirdiği ihracat ve ithalatın toplamıdır.

Dış Ticaret Açığı: Bir ülkenin ithalatının ihracatından fazla olmasıdır. Ülkenin diğer ülkelere sattığı malların toplam değeri diğer ülkelere satın aldığı malların değerinden az olmasıdır. Bu durumda aradaki açık ya diğer gelirlerden ya da borçla karşılanmaktadır (Kaya vd., 2013:4).

Kambiyo: İki ülke parasının birbiriyle değiştirilmesi işlemidir. Günümüzde kambiyo işlemleri denilince yabancı paralar üzerinden düzenlenen ticari senetler, çek, bono ve poliçe gibi belgeler anlaşılmaktadır. Döviz ve kambiyo işlemleri eş anlamda kullanılmaktadır (Kaya vd., 2013:4).

Döviz: Döviz sözcüğü dilimize Fransızca 'da ki "devis" sözcüğünden geçmiş olup, başka bir ülkenin para birimi olarak tanımlanabilir. Döviz efektif dâhil, yabancı parayla ödemeyi sağlayan her türlü hesap, belge ve araç olarak ifade etmektedir. Bu tarif, dövizin dar anlamda bir tarifidir. Geniş anlamda uluslararası ödemelerde kullanılan ödeme araçlarının tümünü ifade etmektedir. Nakde dönüştürülebilir herhangi bir araç şeklinde olanlara (banka havalesi, ödeme emri, döviz poliçeleri, mevduat sertifikaları, seyahat çekleri vb.) "döviz" adı verilmektedir.

Bu anlamda yabancı para cinsinden düzenlenmiş olan çek, poliçe, bono, tahvil gibi tüm menkul değerler ve ödeme belgeleri “döviz” olarak tanımlanmaktadır. TMS 21 Kur Değişiminin Etkilerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardında ise döviz, yabancı para tanımı çerçevesinde, işletmenin geçerli para biriminden farklı para birimi olarak tanımlanmıştır.

Döviz Alım Belgesi (DAB): İhracat bedellerinin ve ihracatçının bankası tarafından talep edilen banka komisyonlarının alışı yapılırken düzenlenen belgeye denir.

Döviz Satım Belgesi (DSB): Dışarıya ödenen ithalat bedelleri, aracı komisyoncunun komisyonları, yurt içindeki bankanın yurt dışındaki muhabir subelerinin talep ettiği komisyonlar vb. için düzenlenen belgeye denir.

Döviz Tevdiat Hesabı (DTH): Gerek yurt dışında gerek yurt içinde yerleşik gerçek veya tüzel kişilerin serbest tasarruflarında bulunan döviz veya efektiflere banka veya özel finans kurumlarında açtıkları tevdiat hesaplarıdır. Bu hesaplardaki dövizlerin kullanımı serbesttir.

Konvertibl Dövizler: Uluslararası para piyasalarında bütün ülkelerce kabul gören ve bu sebeple bir diğer ülke parasına serbestçe çevrilebilme imkânına sahip dövizlerdir.

Efektif: Nakit şeklinde olan eldeki paraya “efektif” olarak ifade edilirken, banknot şeklindeki bütün yabancı ülke paraları olarak ta tanımlanır.

Türk Parası: Türk kanunlarına göre Türkiye’de tedavülde bulunan veya tedavülden kaldırılmış olsa bile değiştirme süresi dolmamış olan paralardır.

Türk Parası ile Ödemeyi Sağlayan Belgeler: Türk parası ile ödemede bulunmayı sağlayan ticari ve adi senetler, kredi mektubu, kredi kartı, seyahat çekleri, havale, mektup gibi her türlü belge ve vasıtalarıdır.

Kur: Ulusal para değerinin yabancı paralar karşısındaki değeridir. Kur aynı zamanda bir ülkenin yabancı ülkelerden alabileceği mal ve hizmetin ulusal para cinsinden fiyatını gösteren en önemli değişkendir. TMS 21 Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardında ise döviz kuru, “iki para biriminin değişim oranı” olarak tanımlanmıştır.

Aval: Kambiyo senetlerinden oluşan borcun asıl borçlusu tarafından ödenmemesi halinde, ödemeyi garanti altına almak için senet üzerine üçüncü bir tarafın (borçlu ve alacaklı dışında kefil olarak) imza koymasıştır (Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar, TMS 21, Kaya vd., 2013:4).

2. KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

Kur, döviz ya da efektif değerler açısından ayrı ayrı ortaya çıkmaktadır. Döviz veya efektif alışlarında uygulanan kura alış kuru, satışlarında uygulanan kura ise satış kuru denilmektedir. İki ayrı ülke para birimlerinin üçüncü bir ülkenin kambiyo piyasasında birbirleri karşısındaki değerine ise “çapraz kur” denilmektedir (Ünay, 1989:7-9).

Yabancı para üzerinden yapılan işlemler karşılığı yine yabancı para üzerinden düzenlenmiş ödeme araçları (efektif, çek, banka hesabı, senet) muhasebe kayıtlarına geçerli para birimi olan Türk Lirasına çevrilerak alınırlar. Bu ödeme araçlarının Türk parasına çevrilmesinde değişik kurlar uygulanmaktadır. Yukarıda da tanımlandığı gibi kur ulusal paranın yabancı para karşısında o tarihteki değeri olacaktır. Ticarete konu olan yabancı para cinsinden efektifler, çekler, dövizler, senetler serbest piyasa koşullarına göre

sürekli değişiklik göstermektedir. Muhasebe kaydı ve mevcutların değerleme zamanında dikkate alınacak kurun o tarihte geçerli olan ve mevzuatça kabul edilen kur olması gerekmektedir. Bilançoda yer alan varlık ve kaynakların Türk Lirası cinsinden kayıt edilmiş ve dönem sonunda değerlemeye tabi tutulmuş değerler olduğu düşünülürse Türk Lirasına dönüştürmede esas alınan kurun raporlamayı ne denli etkileyeceği daha iyi anlaşılacaktır.

2.1. Kur Farklarını Meydana Getiren İşlemler

Kur farkı bir ülke parasının diğer ülke paraları karşısındaki değerinde meydana gelen değişimi ifade eder (Doğan, 1997: 60). Yabancı paraya dayalı bir işlemde kaynaklanan parasal bir kalemin işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşmaktadır (TMS 21, m:29).

Kur farkları, işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemlerinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu açıdan işletmelerin yabancı para birimine dayalı işlemlerini iki ana grupta sınıflandırılabilir. Bu faaliyetler şu şekildedir (Çelik, 2002: 56).

- Yurtiçi yabancı para birimine dayalı işlemler,
- Yabancı Ülkedeki Faaliyetler.

2.1.1. Yurtiçinde Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Yapılması

İşlemlerin yabancı para cinsinden yapılması gereği aşağıdaki durumlarda ortaya çıkmaktadır (Şensoy, 1994:6):

- 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 ödenmesi.

Yabancı para birimine dayalı işlemler, ticari mal veya hizmet alım-satımından kaynaklanabileceği gibi, sabit kıymet yatırımları karşılığı dövizde dayalı krediler ya da borçlanmalardan da kaynaklanabilmektedir. İşletmeler dövizli borçlarından dolayı, döviz değişimlerinden kaynaklanan olumsuz farklardan korunabilmek için, varlıklarının bir kısmını da dövizli yatırımlara dönüştürmektedirler. Böylece yabancı para birimine dayalı işlemlerin sadece mal veya hizmet ya da sabit kıymet yatırımlarından değil, dövizde dayalı menkul kıymet yatırımlarından da oluştuğu görülmektedir (Şahin, 2007:5).

Finansal tablolar, farklı para birimleri ile ifade edilmiş hesaplarla düzenlenemeyeceğinden, ithalat ve ihracat işlemleri farklı para birimiyle faturalanmış bir işletme, işlemlerini defterlerine kayıt etmeden önceden önce tutarları yerli para birimine çevirmek zorundadır. Dış ticaret işlemlerinin uluslararası bir nitelik taşıması nedeniyle, bu durumda döviz çevirisi zorunlu hale gelmektedir (Gücenme, 1998: 47).

İşlemler, işletmenin yerli para birimi veya geçerli para birimi cinsinden yapıldığında kur farkı doğmayacağından, bu anlamda muhasebeleştirme sorunu yoktur. Hatta işlemler yabancı para birimi cinsinden yapılmış olsa bile

vade söz konusu değilse yine sorun çıkmamaktadır. Yabancı para birimi cinsinden yapılan peşin alışverişlerde yabancı para, işlem tarihinde geçerli olan kurdan geçerli paraya çevrilerek kaydedilir. Birden fazla kur söz konusu ise, bunlardan hangisinin seçileceğinin belirlenmesi yeterlidir. Ancak yabancı para cinsinden yapılan işlemin vadeli olması ve döviz kurunun sabit olmaması halinde kur farkları ortaya çıkmaktadır (Şensoy, 1994:6).

2.1.2. Yurtdışında Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Yapılması

İşletmeler, farklı bir ülkede ve para biriminde faaliyette bulunan yabancı işletmelere bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı biçiminde yatırımlar yapabilir ya da yurt dışında şubeler açabilir. Bağlı ortaklık TMS 28'de "İşletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, (ana ortaklık olarak bilinen) başka bir işletme tarafından kontrol edilen işletmeler" şeklinde tanımlanmıştır (TMS 28, m:2).

İştirak ise, TMS 28'de "yatırımcı işletmenin, adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dahil olmak üzere, iş ortaklığı veya bağlı ortaklık niteliğinde olmayan, ancak üzerinde önemli etki sinin bulunduğu işletmeler" olarak tanımlanmaktadır (TMS 28, m:2).

İş ortaklığı TMS 31'de "iki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tabi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı girişim"; müşterek kontrol ise, "bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılması" olarak tanımlanmaktadır (TMS 31, m:3).

Bağlı ortaklık, iştirak, iş ortaklığı ya da şube olarak yapılan yurt dışı yatırımların tamamı, muhasebe kayıtlarını kurulduğu ülkedeki para birimi ile tutar ve finansal tablolarını da bu para birimi ile hazırlar. Buna bağlı olarak işletmenin yatırım yaptığı yabancı işletmelerin finansal tabloları ana işletmenin raporlama para biriminden farklı para birimi esas alınarak hazırlanır. Bunun yanı sıra; bu işletmelerin, farklı ülkelerde faaliyet gösteren yabancı işletmelerinin finansal tablolarını konsolide ederek, bu finansal tabloların tek bir para birimi ile ifade edilebilir duruma getirilmesi gerekir (Çelik, 2002:62). Yabancı işletmelerin finansal tablolarının raporlama para birimine dönüştürülmesi sonucu ise, dönüştürme kur farkları ortaya çıkabilmektedir (Çiftçi ve Şahin, 2008: 38).

2.2. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması

Bir varlığa dayalı olarak gerçekleşen kurla ve işletmenin yurt dışında yatırım ortaklık gibi faaliyetlerine bağlı olarak gerçekleşen kur için farklı muhasebeleştirme gerekmektedir. Bu nedenden dolayı Uluslararası Muhasebe Standartlarının farklı para birimleri üzerinden yapılan işlemlerde hangi kurun esas alınacağına ve nasıl muhasebeleştirileceğine açıklık getirdiği görülmektedir.

İşletmelerin yapmış oldukları yabancı paralı işlemleri sonucunda kur farkları ortaya çıkabilmektedir. Söz konusu kur farklarının muhasebeleştirilmesi Uluslararası Muhasebe Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları açısından parasal kalem olması ve parasal kalem olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda, parasal kalemlere ilişkin kur farkları dönem içerisinde kâr veya zarar hesaplarında muhasebeleştirilirken, parasal

olmayan kalemlerden kaynaklanan kazanç veya zararlar diğer kapsamlı gelir olarak öz kaynak içerisinde veya kâr veya zarar” hesaplarında muhasebeleştirilir. (TMS 21, m:28-30).

Kur farklarının ülkemizde ki vergi uygulamaları açısından değerlendirildiğinde stok ve duran varlıkların maliyetine dahil edilmesi veya kar zarar hesaplarında gider olarak muhasebeleştirilmesi konusunda seçim özgürlüğünün bulunması söz konusudur.

2.2.1. Kur Farklarıyla İlgili Muhasebe Standartları

2.2.1.1. Kur Farklarıyla İlgili Uluslararası Muhasebe Standardı

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee- IASC), kurulduğu 1973 yılından 2001 yılına kadar, 41 adet uluslararası muhasebe standardı (International Accounting Standard-IAS) yayımlamıştır. Mayıs 2000’de yapılan genel kurulda, IASC’ın Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF) haline dönüştürülmesi ve uluslararası muhasebe standartlarına ilişkin çalışmaları yürütmek üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB)’nun oluşturulmasına karar verilmiştir. Nisan 2001’den itibaren IASB, taslak ve standartları geliştirme, yayımlama ve Standart Yorumlama Komitesi’nin (Standing Interpretation Committee- SIC) yorumlarını onaylama görevini üstlenmiştir.

Bu tarihten itibaren, IASB tarafından bazı IAS’lar değiştirilmiş ve düzenlenmiş, bazılarında değişiklik yapılması veya yerine yeni standartların çıkarılması önerilmiş; ayrıca daha önce standart yayımlanmamış konularda standartların hazırlanması çalışmaları başlatılmıştır (IASB, <http://www.iasb.co.uk>, 2007).

IASB tarafından kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk çalışmalar Kasım 1977’de bir standart taslağının yayınlanmasıyla başlatılmıştır. Bu çalışmalar sonucunda 1983 yılında IAS 21 “Kur Değişiminin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi” 1.1.1985’te yürürlüğe girmek üzere onaylanmıştır. Söz konusu standart, içeriğinde birçok değişiklik yapılarak Kasım 1993’te IAS 21 “Kur Değişiminin Etkileri” başlığıyla 1.1.1995’ten itibaren yürürlüğe girmek üzere yayımlanmıştır. IAS 21 son olarak, IASB tarafından Kasım 2003’te revize edilerek 1.1.2005’ten geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur (IASPLUS, <http://www.iasplus.com:2007>).

2.2.1.2. Kur Farklarıyla İlgili Türkiye Muhasebe Standardı

Ülkemizde muhasebe ve denetim alanındaki karmaşaya son vermek ve uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ulusal standartlar oluşturmak amacıyla, 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur. Standartların hazırlanması amacıyla TMUDESK tarafından komiteler kurulmuş ve yapılan çalışmalar sonucu 19 adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayımlanmıştır. Bu standartlardan biri de, TMS 12: Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi standardıdır (TMUDESK, 2001:219). Ancak bu

standartlar, kanunla desteklenmediği ve dolayısıyla yaptırım gücü olmadığından tavsiye niteliğinde kalmıştır (Gücenme Gençoğlu, 2007:5).

15.12.1999 Tarih ve 4487 Sayılı Kanun'la kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), TMSK tarafından yayınlanmış bulunan "Türkiye Muhasebe Standartlarını" taslak metin olarak kabul ederek, kamuoyunun görüşüne sunmuştur. Ancak, daha sonra dünyadaki genel eğilime uygun olarak, uluslararası muhasebe standartlarının "set olarak" alınması konusunda TMSK tarafından ilke kararı alınmıştır (Akdoğan, 2004: 21). Yapılan çalışmalar sonucunda, "Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı" (TMS 21) 31.12.2005 Tarih ve 26040 Sayılı Resmi Gazete 'de 13 Sıra No.lu Tebliğ ekinde yayınlanarak, 31.12.2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. IAS 21'den aynen tercüme edilerek yayınlanan TMS 21'e yönelik belli başlı ilkeler aşağıda incelenmiştir.

2.2.1.3. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Amacı, Kapsamı ve Kur Farklarının Bu Standart Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Standardın amacı, yabancı para işlemlerinin ve yurt dışındaki işletme faaliyetlerinin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir (Sağlam ve Sağlam, 2007:675). Standardın temel konularını ise, hangi döviz kurunun kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı oluşturmaktadır.

Bu standart;

- "TMS-39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" standardının kapsamında olan türev işlemleri dışındaki yabancı para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde,
- İşletmenin finansal tablolarına dâhil edilen yurt dışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde,
- İşletmenin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde kullanılır (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 31).

Standart yabancı paralı kalemler için finansal riskten korunma muhasebesi ve yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz. Borçlanma maliyetleri ile ilişkili olan kur farkları TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı içinde ele alındığından TMS 21 içinde borçlanma maliyetleri yer almamıştır.

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayının ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (TMS 21, m:21-22).

Bilanço döneminde raporlamada bilanço tarihinde aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir.
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir.
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir (TMS 21, m:23).

İşlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. Oluşan kur farkının muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki uygulamalar izlenir:

- Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, m:28).
- İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir (TMS 21, m:29).
- Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar doğrudan özkaynaklarda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da özkaynaklarda muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, m:30).

2.2.2. Kur Farklarının TMS' ye Göre Muhasebeleştirilmesinin Vergi Uygulaması Karşısındaki Durumu

Ülkemiz muhasebe vergi uygulamaları uzun yıllardır vergi mevzuatına bağlı olarak yönlendirilmiş olduğundan, halen uluslararası standartlara ve dolayısı ile TMS' ye göre bazı uygulama farklılıkları söz konusudur. Buna karşın son yıllarda yürürlüğe giren yasal düzenlemeler ile UMS' ye tam uyumlu hale getirilmeye çalışılan TMS' ye göre muhasebeleştirme ve raporlama zorunluluğu da yaklaşmaktadır. Yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından TMS 21 ile mevcut vergi uygulamaları arasında önemli farklılıklar olmadığı; ancak, ortaya çıkan kur farklarının raporlanması konusunda bazı farklılıkların olduğu söylenebilir. Ülkemiz vergi uygulamalarında stoklarla ilgili oluşan kur farklarının, stokların işletme aktifine dahil edildiği tarihe kadar oluşan kısmının stok maliyetine dahil edilmesi zorunlu bir uygulama iken; bu tarihten sonra oluşan kur farklarının stok maliyetine dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi seçimsel hak olarak bırakılmıştır. TMS uygulamasında ise, stok kaleminin özellikli varlık olması durumunda kur farkının maliyetin bir unsuru olarak, aksi durumda gider unsuru olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir (Şahin, 2007: 67).

Varlıklar hakkında özelliikli ve özelliikli olmayan tanımlamaları, kur farklarının varlık maliyetine dahil edilmesi konusunda etkin rol oynayan TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardında açıkça belirtilmiştir. Standartta finansman giderlerinin bir varlığın maliyeti olarak aktifleştirilebilmesi alternatif yöntem olarak sunulmuş ve “Özelliikli Varlık” (Qualified Asset) kavramı tanımlanmıştır. Özelliikli varlık amaçlandığı şekilde kullanıma hazır hale getirilmesi için uzun zaman gerektiren aktifler olarak tanımlanmıştır (Şahin, 2007: 19).

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesindeki uygulamaları düzenleyen TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardına göre özelliikli varlıklar stoklar, üretim tesisleri, enerji üretim santralleri, yatırım malları ve bu kapsamdaki varlıklardır. Diğer yatırımlar ile sürekli olarak veya kısa bir süre içerisinde büyük miktarlarda tekrarlanarak üretilen stoklar özelliikli varlık olarak kabul edilmez. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olan varlıklar da özelliikli varlık sayılmaz (TMS 23, m:7).

TMS 2 Stoklar Standardı TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardının belirlediği sınırlı koşullara göre stok maliyetine borçlanma maliyetlerinin dahil edilebileceğini belirtmiştir (TMS 2, m:17). TMS 23 madde 6’da belirtildiği üzere Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları Borçlanma maliyetleri arasında sayılabilir (TMS 23, m:6). Özelliikle ithalat işlemlerinde ödeme ve fiili ithalat arasındaki tarih farkından kaynaklanan kur farkları borçlanma maliyeti olarak kabul edileceğinden stok maliyetine de etkisi söz konusudur.

Kur farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin farklılık arz eden diğer bir durum ise, duran varlık yatırımlarında ortaya çıkmaktadır. Duran varlık yatırımları sonucu ortaya çıkan kur farklarının raporlanması, TMS’ de stoklardaki uygulamaya paralel bir şekilde özelliikli varlık olup olmamasına göre şekillenirken; ülkemiz vergi uygulamasına göre, varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde oluşan kur farklarının varlığın maliyetine dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi seçimlik hak olarak bırakılmıştır.

Yabancı paraya dayalı işlemlerden kaynaklanan kur farklarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanması ilkeleri, TMS ve mevcut vergi uygulamaları açısından karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir:

KONU	TMS Uygulamaları	VERGİ Uygulamaları
Yabancı Paralı Mal Satış İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	TMS ile uyumludur
Yabancı Paralı Mal Alım İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	Stoklara alındığı tarihe kadar oluşan kur farkının malın maliyetine dahil edilmesi zorunludur. Daha sonra oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi ya da

		gider olarak kaydedilmesi ihtiyaridir.
Yabancı Paralı Duran Varlık Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Kur Farklarının Raporlanması	Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olması <i>Durumu:</i> Yatırım maliyetine dahil edilir	Varlığın iktisap edildiği yılın sonuna kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Sonraki dönemlerde oluşan kur farklarının ise maliyete ya da sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi ihtiyaridir.
	Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olmaması <i>Durumu:</i> Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	
Yabancı İşletmelerdeki Net Yatırımlara İlişkin Parasal Kalemlerden Kaynaklanan Kur Farklarının Raporlanması	Yatırımlar elden çıkarılıncaya kadar finansal tablolarda gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeden “Birikmiş Kur Farkları” başlığı altında öz kaynaklar kapsamı içinde raporlanır. Yabancı işletmelerdeki net yatırımların satışı yapıldığında, ilgili kur farkları satışın oranına bağlı olarak gelir tablosuna yansıtılır.	Dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümlerince değerlemeye tabi tutularak oluşan farkları dönemin kambiyo karı veya zararı olarak sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.
Yabancı Paralı Alacak ve Borçlarının Değerlemesi Sonucu Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması	Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.	TMS ile uyumludur

Kaynak: Çiftçi ve Şahin, 2008: 44

İhracata ilişkin satış hasılatı ile ödeme arasında oluşan kur farkları brüt satışlarla ilişkilendirilerek, olumlu farklar satış hasılatına ilave edilirken olumsuz farklar satıştan indirimler olarak gösterilir. Bu yaklaşım standartlar ile mevcut muhasebe uygulamalarında uyumludur.

İthalatta ise oluşan kur farklarının standarda göre doğrudan gider olarak gösterilmesi ve malın maliyetine dahil edilmesi söz konusudur. Burada önemli noktanın ithal malın özellikli mal vasfına uygun olup olmadığıdır. TMS 2 özellikli malın istenirse stok maliyetine ilave edilebileceğini belirtmektedir. Özellikli bir varlık ithalinde oluşan kur farkı veya varsa finansman giderleri borçlanma maliyeti olarak kabul edilirken sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmeden yatırım maliyetine dahil edilir. Mevcut vergi

uygulamalarında ise varlığın elde edildiği dönemde kur farkının maliyete intikali zorunlu iken sonraki dönemler için maliyete veya sonuç hesaplarına intikali seçimlik hak olarak bırakılmıştır.

2.2.3. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına Göre Örnek Uygulamalar

İşletme yurtdışına 120.000 Euro bedelle mal mukabili ödeme anlaşmasıyla ihracat yapmıştır. Fiili ihracat tarihindeki kur 1 Euro: 2,35 TL'dir. Mal tesliminden sonra ihracat bedeli banka hesabına yatırılmış ve hesap kapatılmıştır. Tahsilat tarihinde 1 Euro: 2,40 TL'dir. Satış ve tahsilat kaydı şu şekildedir.

/ /	
120 Alıcılar Hs.	282.000.-
-Yurtdışı Alıcılar (120.000 €x2,35=282.000 TL)	
601 Yurt Dışı Satışlar Hs.	282.000.-
/ /	
102 Bankalar Hs.	88.000.-
-Euro Döviz Tevdiat (120.000 €x2,40=288.000 TL)	
120 Alıcılar Hs.	282.000.-
- Yurtdışı Alıcılar (120.000 €x2,35=282.000 TL)	
601 Yurt Dışı Satışlar Hs.	6.000.-
- İhracat Kur Farkı Gelirleri	
/ /	

Yukarda ki örnekte olduğu gibi ihracat işlemlerinde satıştan kaynaklanan kur farkları brüt satışlarla ilişkilendirilerek olumlu kur farkları "601 Yurtdışı Satışlar Hesabı"nda olumsuz kur farkları "612 Diğer İndirimler Hesabı"nda gösterilir. Fakat ihracat dışında yurtiçinde gerçekleşen dövizli satışa ilişkin olumlu kur farklarına 601 Yurtdışı Satışlar Hesabında gösterilemeyeceği için "602 Diğer Gelirler Hesabı"nda yer verilir (MSGUT, No:1). Ayrıca 2 No.lu MSUGT' de kambiyo işlemlerinden kaynaklanan kur farkı artışlarının "Kambiyo Karları Hesabı"nda, kur farkı zararlarının da "Kambiyo Zararları Hesabı"nda izlenmesi gerektiği açıklanmıştır.

İşletme bilanço gününde yabancı paraya dayalı varlıklarını geçerli kurdan değerlemeye tabi tutmaktadır. Bankada yer alan 120.000 Euro'nun dönem sonunda 1€:2,38 TL kurdan güncelleneceğinde yapılacak yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

/ /	
656 Kambiyo Zararları Hs.	2.400.-
(120.000€x(2,40-2,38)=2.400TL)	
102 Bankalar Hs.	2.400.-
-Euro Döviz Tevdiat (288.000 TL-(120.000€x2,38)=2.400)	
/ /	

Bir başka işlemde, işletme yurt dışından 50.000 ABD Doları karşılığında ticari mal ithalatı gerçekleştirmek için sipariş vermiş ve 60 gün vadeli akreditif açtırmıştır. Bu tarihteki kur 1 ABD Doları:1,80 TL'dir. Gümrük işlemlerinin tamamlanmasıyla birlikte fiili ithalat gerçekleştirilmiştir. Fiili ithalat tarihi kur 1 ABD Doları:1,82 TL'dir. Vade sonunda ithalat bedelinin ödenmesi için bankaya talimat verilmiş ve ödeme 1 ABD Doları:1,76 TL kurdan gerçekleştirilmiştir. Buna göre yevmiye kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

/ /	
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.	90.000.
-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları (50.000 \$x1,80=90.000 TL)	
300 Banka Kredileri Hs. -Akreditif	90.000.-
/ /	
153 Ticari Mallar Hs.	90.000.-
159 Verilen Sipariş Avansları Hs. -Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları	90.000.-
/ /	
300 Banka Kredileri Hs. -Akreditif	90.000.-
646 Kambiyo Karları (90.000-(50.000 \$x1,76)=2.000 TL)	2.000.-
102 Bankalar Hs. -Döviz Tevdiat Hs. (50.000 \$x1,78=89.000 TL)	88.000.-
/ /	

Not: Örnekte, sadece kur farklarıyla ilgilenildiğinden ithalata ilişkin banka, gümrük masrafları ve vergiler bulunmasına rağmen dikkate alınmadan kurgulanmıştır.

İthalat edilen varlık TMS 23'e göre özellikli olup olmaması yönünden değerlendirilmiştir. Söz konusu ticari mal özellikli mal olmadığından malın ithalinde oluşan kur farkının doğrudan gider olarak gösterilmesi gerekmektedir. Özellikli mal vasfına uygun bir varlık ithalinde oluşan kur farkı veya varsa finansman giderleri sonuç hesaplarıyla ilişkilendirilmeden yatırım maliyetine dahil edilir.

Verilen sipariş avansları işletmenin daha sonraki tarihte teslim alacağı mallara ilişkin bir alacak niteliği taşımaktadır. TDPH' de verilen sipariş avanslarının alacak hesapları arasında değil de stoklar hesap kalemleri arasında gösterilmesine rağmen sonuçta işletme açısından bir alacak olarak değerlendirilmesi ve değerlemeye tabi tutulması gerekir (Erkan v.d., 2012:100).

Sipariş avansının dönem sonuna denk gelmesi durumunda dövizle dayalı kayıt edilen avans hesabı değerlemeye tabi tutulacaktır. Buna göre dönem sonunda döviz kuru 1 ABD Doları:1,78 TL'dir.

<hr/>	
656 Kambiyo Zararları Hs.	1.000.-
(90.000-(50.000 \$x1,78)=1.000 TL)	
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.	1.000.-
-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları	
<hr/>	

2.2.4. Vergi Uygulamalarına İlişkin Örnekler

Yukarıdaki örnekte işletmenin yapmış olduğu ihracat ve dönem sonu değerlendirme kayıtları mevcut vergi uygulamalarına uyumludur. İşletmenin ithalat örneğinde ise vergi uygulamaları, TMS uygulamalarına göre farklılık göstermektedir. Bu farklılıklara ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

<hr/>	
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.	90.000.-
-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları	
(50.000 \$x1,80=90.000 TL)	
300 Banka Kredileri Hs.	90.000.-
-Akreditif	
<hr/>	
153 Ticari Mallar Hs.	91.000.-
646 Kambiyo Karları	1.000.-
(50.000 \$x1,82)- 90.000=1.000 TL)	
159 Verilen Sipariş Avansları Hs.	90.000.-
-Yurtdışı Verilen Sipariş Avansları	
<hr/>	
300 Banka Kredileri Hs.	90.000.-
-Akreditif	
646 Kambiyo Karları	1.000.-
(90.000-(50.000 \$x1,78)=1.000 TL)	
102 Bankalar Hs.	89.000.-
-Döviz Tevdiat Hs.	
(50.000 \$x1,78=89.000 TL)	
<hr/>	

SONUÇ

Genel olarak dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi açısından mevcut muhasebe uygulamaları ve uluslararası standartlarla tam uyumlu olan Türkiye Muhasebe Standartları arasında önemli farklılıkların bulunmadığı söylenebilir. Ancak kur farklarının finansal raporlarda sunulması açısından bazı farklılıklar bulunmaktadır.

Döviz dayalı işlemlerde oluşan kur farklarında muhasebe uygulamaları ile TMS-21 standardı arasında kur farklarının maliyete dahil edileceği ya da giderleştirileceği hususunda farklılıklar bulunmaktadır. Ülkemiz vergi uygulamalarında ki yaklaşıma göre ihtiyari bırakılan taraflar standartta daha

somut belirlemelerle ifade edilmiştir. Standardın bu yaklaşımı daha güvenilir ve yeknasak mali raporlamalar yapılmasını mümkün kılmaktadır.

Ancak kur farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin standardın, yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından tek başına yeterli olmadığı, diğer standartlarla birlikte uygulama alanı bulması gerektiği bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında yayımlanmış tüm TMS'lerin etkin ve geniş bir uygulama alanı bulması gerekmektedir. Bankaların ve SPK'ya tabi şirketlerin uluslararası muhasebe standartlarına tam uyumlu olarak muhasebe uygulamalarına devam etmeleri ve Türk Ticaret Kanununda yapılan değişiklikler ile diğer işletmeler için de standartların zorunlu hale gelmesi TMS'nin daha geniş bir uygulama alanına kavuşacağı öngörülmektedir. Bununla birlikte vergi uygulamalarının TMS ile uyumu daha fazla önem arz edecek olup aksaklıklar uyumsuzluklara yol açacaktır.

KAYNAKÇA

- BEKÇIOĞLU, S. ve KÖROĞLU Ç., (2008), "UMS 21, TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların Çevrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, Mart-Nisan, (86), 29-40.
- ÇELİK, O., (2002), Kur Değişimin Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, Turhan Yayınevi, Ankara.
- ÇİFTÇİ Y., ŞAHİN, A., (2008), "TMS 21'e Göre Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumunun İncelenmesi", Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, (516), 35-46.
- DOĞAN, Zeki; (1997), "Kur Farklarının Vergi Kanunlarımız Karşısındaki Durumu", Mükellefin Dergisi, (58), 55-65.
- ERKAN, M., ELTAŞ, C. ve CERAN, Y., (2012), "Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri", Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- GÜCENME GENÇOĞLU, Ümit; (2007), Türkiye Muhasebe Standartları ve Uygulamaları, Türkmen Kitabevi, İstanbul.
- GÜCENME, Ümit; (1998), Uluslararası Muhasebede Teknik Sorunlar, Marmara Yayınları, Bursa.
- KAYA, F., ATAMAN, Ü., SÜMER, H., SEVİM, A., BAŞAR, A.B., (2003), "Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2957, Eskişehir.
- SAĞLAM, N., SAĞLAM O., (2007) "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri" Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Ed. SAĞLAM, N., ŞENGEL, S., ÖZTÜRK, B., Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın No:52, 977-1040
- ŞAHİN, Abdülkadir; (2007), Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Uygulamaları Karşısındaki Durumu Ve Bir Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul.
- ŞENSOY, N., (1994), Yabancı Paralı İşlemler Muhasebesi, Marmara Üniversitesi İİBF Muhasebe Finansman A.B.D Yayın No 1994-2, İstanbul.
- Türkiye Muhasebe Standardı, TMS 21, "Kur Değişiminin Etkileri"
- Türkiye Muhasebe Standardı, TMS 23, "Borçlanma Maliyetleri"
- ÜNAY, V. (1989), Bankalarca Dış Ticaretin Finanse Edilme Usulleri, Es Yayınları. Resmi Gazete, 11.08.1989 tarih ve 89/14391, 20249 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karar.
- Resmi Gazete, 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)
- IASB, <http://www.iasb.co.uk>, 2007.
- IASPLUS, <http://www.iasb.co.uk>, 2007