TMS 21

KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 21 *Kur Değişiminin Etkileri*" 01/01/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere Kurul Kararı olarak 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yeniden yayımlanmıştır.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden önce yapılan değişikliklere "Önceki Değişiklikler" linkinden ulaşılabilir.
- Bu Standarda ilişkin olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 15/01/2019 tarihinden sonra yapılan değişikliklere Standardın "Yürürlük Tarihi ve Geçiş" bölümünden ve web sitemizde yer alan ilgili yıla ait "Güncellemeler" bölümünden ulaşılabilir.

Türkiye Muhasebe Standardı 21
Kur Değişiminin Etkileri

Amaç

1 Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.

2 Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu Standardın temel konularıdır.

Kapsam

3 Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır:

(a) TFRS 9 *Finansal Araçlar*'ın kapsamına giren türev işlemler ve bakiyeler hariç olmak üzere, yabancı para işlemlerinin ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,

(b) İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve

(c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

4 TFRS 9 birçok yabancı para türevine uygulandığından, söz konusu türev ürünler bu Standardın kapsamı dışındadır. Bununla birlikte; TFRS 9'un kapsamında olmayan yabancı para türevleri (örneğin diğer sözleşmelerde saklı yabancı para türevleri) bu Standardın kapsamındadır. Ayrıca bu Standart, bir işletmenin türev ürünlerine ilişkin tutarları ağırlıkla kullanılan para biriminden sunum para birimine çevirirken de uygulanır.

5 Bu Standart, yurtdışı işletmedeki net yatırım riskinden korunma da dâhil olmak üzere, yabancı para cinsinden kalemlere ilişkin korunma muhasebesine uygulanmaz. Korunma muhasebesi için TFRS 9 uygulanır.

6 Bu Standart, bir işletmenin finansal tablolarının bir yabancı para biriminde sunulmasında uygulanır ve sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygunluğuna yönelik gerekli koşulları belirler. Finansal bilgilerin yabancı paraya çevrimlerinde bu koşulların sağlanmadığı durumlara ilişkin olarak açıklanacak hususlar bu Standartta düzenlenmiştir.

7 Bu Standart, yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının nakit akış tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz (bakınız: TMS 7 *Nakit Akış Tablosu*).

Tanımlar

8 Bu Standartta geçen terimlerin anlamı aşağıdaki gibidir:

Kapanış kuru: **Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.**

Kur farkı: **Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.**

Döviz kuru: **İki para biriminin değişim oranıdır.**

Gerçeğe uygun değer: **Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.**

Yabancı para: **İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.**

Yurtdışındaki işletme: **Raporlayan işletmenin, kendisininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.**

Geçerli para birimi: **İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.**

Grup**: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.**

Parasal kalemler: **Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.**

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım: **Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.**

Finansal tablolarda kullanılan para birimi: **Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.**

Geçerli (spot) kur: **Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.**

Tanımlarla ilgili ayrıntılar

Geçerli para birimi

9 Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alır:

(a) Geçerli para birimi:

(i) Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir) ve

(ii) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.

(b) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).

10 Aşağıdaki faktörler de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar:

(a) Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi.

(b) İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.

11 Yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin ve bu geçerli para biriminin raporlayan işletmeninki ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde, aşağıdaki ek faktörler dikkate alınır: (Bu kapsamda raporlayan işletme, yurtdışındaki işletmeye; bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da müşterek anlaşma olarak sahip olan işletmedir.)

(a) Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin önemli derecede özerk olarak veya raporlayan işletmenin bir uzantısı şeklinde yürütülüp yürütülmediği. Faaliyetlerin raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütülmesine; yurtdışındaki işletmenin sadece raporlayan işletmeden ithal edilen malları satması ve hasılatları ona göndermesi örnek olarak gösterilebilir. Önemli derecede özerklik durumunda ise; yurtdışındaki işletme önemli ölçüde yerel para biriminde nakit ve diğer parasal kalemleri biriktirir, giderlerini karşılar, gelir yaratır ve borçlanır.

(b) Raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin, yurtdışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranını oluşturması.

(c) Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının raporlayan işletmenin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve istenildiği an kendisine aktarılmasının mümkün olup olmadığı.

(d) Raporlayan işletmeden fon desteği gerektirmeden, yurtdışındaki işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmaması.

12 Yukarıdaki göstergelerin karışık ve geçerli para biriminin açık olmadığı durumlarda yönetim; temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır. Bu yaklaşımın bir parçası olarak yönetim, işletmenin geçerli para biriminin tespitinde

destekleyici bilgileri içeren 10'uncu ve 11'inci paragraflardaki göstergeleri dikkate almadan önce, 9'uncu paragraftaki göstergelere öncelik verir.

13 Bir işletmenin geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, bir kere belirlendikten sonra, işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmez.

14 Eğer geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletmenin finansal tabloları TMS 29 *Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama*'ya göre yeniden düzenlenir. Bir işletme, bu Standarda göre belirlenen geçerli para biriminden farklı bir para birimini (ana şirketin geçerli para birimi gibi) geçerli para birimi olarak benimseyerek TMS 29'a göre finansal tablolarını yeniden düzenlemekten kaçınma yoluna gidemez.

Yurtdışındaki işletmeye yapılan net yatırım

15 Bir işletme, yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olabilir. Öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde, işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır ve bu Standardın 32'nci ve 33'üncü paragraflarına göre muhasebeleştirilir. Bu tür parasal kalemler uzun vadeli alacakları ya da kredileri içerebilir. Ticari alacak ya da borçları içermez.

15A 15'inci paragrafta tanımlandığı şekliyle yurtdışındaki bir işletmeden parasal kalem alacağı veya söz konusu işletmeye parasal borcu olan bir işletme, bir grubun bağlı ortaklığı olabilir. Örneğin bir işletmenin A ve B olmak üzere iki bağlı ortaklığı vardır. B bağlı ortaklığı yurtdışındaki bir işletmedir. A bağlı ortaklığı, B bağlı ortaklığına kredi vermektedir. Kredi ödemesi bir plana bağlanmamışsa veya öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi beklenmiyorsa A bağlı ortaklığının, B bağlı ortaklığından olan söz konusu alacağı, işletmenin B bağlı ortaklığındaki net yatırımının bir parçası niteliğinde olacaktır. Bu durum; A bağlı ortaklığının kendisinin de, yurtdışındaki bir işletme olması durumunda da geçerlidir.

Parasal kalemler

16 Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkı ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Parasal kalemlere örnek olarak; nakit olarak ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer faydalar, nakit olarak ödenecek karşılıklar, kira yükümlülükleri ve yükümlülük olarak finansal tablolara alınan temettüler verilebilir. Benzer şekilde, işletmenin değişken sayıdaki kendi özkaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi konusunda yapılan bir sözleşme parasal kalemdir. Parasal olmayan bir kalemin temel niteliği ise, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Parasal olmayan kalemlere örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar, şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, kullanım hakkı varlıkları ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir.

Standardın gerektirdiği yaklaşımın özeti

17 Finansal tabloların hazırlanmasında, her işletme - ister bireysel raporlayan bir işletme olsun, ister yurtdışında işletmeleri olan bir işletme olsun (ana ortaklık gibi), isterse de yurtdışındaki işletme olsun (bağlı ortaklık ya da şube gibi) – geçerli para birimini 9-14 paragraflarına göre belirler. İşletme, yabancı para kalemleri kendi geçerli para birimine çevirir ve böyle bir çevrimin etkilerini 20-37 ve 50'nci paragraflara uygun olarak raporlar.

18 Raporlayan işletmelerin çoğu, birden çok bireysel şirketlerden oluşur. (Örneğin bir grup, bir ana ortaklık ve onun bir ya da daha fazla bağlı ortaklıklarından oluşur.) Bir grubun üyesi olsun ya da olmasın, çeşitli türdeki işletmelerin iştiraklerde ya da müşterek anlaşmalarda yatırımı olabilir. Ayrıca, şubelere sahip olabilirler. Raporlayan işletmeye dahil edilen her bir bireysel işletmenin, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlayan işletmenin finansal tablolarını sunduğu para birimine çevrilmesi gerekir. Bu Standart, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para biriminin herhangi bir para birimi (ya da para birimleri) olmasına izin verir. Geçerli para birimi finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı olan raporlayan işletmeye dahil herhangi bir bireysel işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu 38-50 paragraflarına uygun olarak çevrilir.

19 Bu Standart ayrıca, bireysel raporlama yapan bir işletmenin ya da TMS 27 *Bireysel Finansal Tablolar*'a göre bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para

birimlerinde) sunmasına izin verir. İşletmenin finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olduğu durumlarda, işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu da 38–50 paragraflarına uygun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir.

Yabancı para işlemlerin geçerli para biriminde raporlanması

İlk muhasebeleştirme

20 Yabancı para bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdakileri de kapsar:

(a) İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;

(b) İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi veya

(c) İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.

21 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.

22 İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın 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.

İzleyen raporlama dönemi sonlarında raporlama

23 Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

(a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;

(b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve

(c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değerin ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

24 Bir kalemin defter değeri, ilgili diğer Standartlar ile birlikte belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar TMS 16 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca gerçeğe uygun değer ya da tarihi maliyete göre değerlenebilir. Defter değerinin tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer esasına göre belirlenmesine bakılmaksızın; tutarının bir yabancı para biriminde belirlenmesi durumunda, ilgili tutar bu Standart uyarınca geçerli para birimine çevrilir.

25 Bazı kalemlerin defter değeri iki ya da daha fazla tutar karşılaştırılarak belirlenir. Örneğin, stokların defter değeri TMS 2 *Stoklar*'a göre maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Benzer şekilde, TMS 36 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'ne göre, değer düşüklüğü göstergesi olan bir varlığın defter değeri, muhtemel değer düşüklüğü dikkate alınmadan önceki defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanıdır. Böyle bir aktif, parasal değilse ve bir yabancı para biriminden ölçülüyorsa, defter değeri aşağıdakiler karşılaştırarak belirlenir:

(a) Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı (tarihi maliyet cinsinden ölçülen bir kalem için işlem tarihindeki kur) ve

(b) Değerin belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleşebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru).

Bu karşılaştırmanın; geçerli para biriminde bir değer düşüklüğü ortaya çıkması, yabancı para biriminde ise değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ya da bu durumun tam tersi bir etkisi olabilir.

26 Muhtelif döviz kurları mevcutsa, kullanılan kur; ilgili nakit akışlarının ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olması durumunda işlemden kaynaklanan gelecekteki nakit akışları veya bakiyenin ifa edileceği kurdur. İki para birimi arasındaki takas edilebilirlik geçici olarak ortadan kalkmışsa, kullanılan kur takasın yapılabileceği sonraki ilk kurdur.

21

Kur farklarının muhasebeleştirilmesi

27 3(a) ve 5'inci paragraflarda belirtildiği üzere, yabancı para cinsinden kalemlere ilişkin korunma muhasebesinde TFRS 9 uygulanır. Korunma muhasebesinin uygulanması, bazı kur farklarının, bu Standardın gerektirdiğinden farklı bir şekilde muhasebeleştirilmesini gerektirir. Örneğin, TFRS 9 nakit akış değişkenliğinden korunma işleminde, korunma aracı olarak nitelendirilen parasal kalemlere ilişkin kur farklarının, korunmanın etkinliği ölçüsünde başlangıçta diğer kapsamlı gelirde gösterilmesini gerekmektedir.

28 Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, 32'nci paragrafta belirtilenler hariç olmak üzere, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilir.

29 Yabancı para bir işlemden parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. 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.

30 Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kâr ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kâr ya da zararda muhasebeleştirilir.

31 Diğer Standartlar bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Örneğin TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlenmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, bu Standardın 23(c) paragrafı uyarınca, yeniden değerlenmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir.

32 Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan (bakınız: 15'inci paragraf) parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda 48'inci paragraf uyarınca kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilir.

33 Parasal bir kalem raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesine yaptığı net yatırımın bir parçasını oluşturuyorsa ve raporlayan işletmenin geçerli para birimindeyse, 28'inci paragraf uyarınca yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Benzer şekilde, bu kalem yurtdışındaki işletmesinin geçerli para birimindeyse 28'inci paragraf uyarınca raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Bu kalem raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminden başka bir para birimindeyse, 28'inci paragraf uyarınca, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Bu tür kur farkları yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (yani yurtdışındaki işletmenin konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile dâhil edildiği finansal tabloda) diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir.

34 Bir işletmenin kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde tutması durumunda, finansal tablolarını hazırlarken tüm tutarlar 20-26 paragrafları uyarınca geçerli para birimine çevrilir. Bu uygulama, ilgili kalemlerin başlangıçta geçerli para biriminde kaydedilmiş olmasıyla oluşacak tutarlarla aynı sonucu verir. Örneğin, parasal kalemler geçerli para birimine kapanış kurundan çevrilir, tarihi maliyet esasına göre ölçülen parasal olmayan kalemlerin muhasebeleştirilmesine dayanak olan işlem tarihindeki döviz kurundan çevrilir.

Geçerli para biriminde değişiklik

35 İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda işletme, değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemlerini uygular.

36 13'üncü paragrafta belirtildiği üzere, bir işletmenin geçerli para birimi, işletme için temel oluşturan işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, geçerli para birimi belirlendikten sonra sadece bu işlemler, olaylar ve koşullarda değişiklik olması durumunda değiştirilebilir. Örneğin, mal ve hizmetlerin satış fiyatını en çok etkileyen para birimindeki bir değişiklik işletmenin geçerli para birimini değiştirmeye sebep olabilir.

37 Geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir deyişle, işletme tüm kalemleri yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kurunu kullanarak çevirir. Çevrim sonrası oluşan tutarlar parasal olmayan kalemler için tarihi maliyet olarak dikkate alınır. Yurtdışındaki işletmenin çevriminden doğan ve daha önce 32 ve 39(c) paragrafları uyarınca diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen kur farkları, faaliyetin elden çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaktan kâr veya zarara aktarılarak yeniden sınıflandırılmaz.

Finansal tablolarda geçerli para biriminden farklı bir para biriminin kullanılması

Finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrim

38 İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Örneğin bir grup, farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu ortak bir para biriminden ifade edilir.

39 Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrilir:

(a) Sunulan her finansal durum tablosu aktif ve yabancı kaynakları (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) bu finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir.

(b) Gelir ve giderler, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu her bir tabloda (karşılaştırmalı tutarlar dâhil) işlem tarihinde geçerli olan döviz kurundan çevrilir.

(c) Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir.

40 Uygulama kolaylığı nedeniyle, gelir ve gider kalemleri için işlemlerin yapıldığı tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kurun, örneğin dönemin ortalama kurunun kullanılması mümkündür. Ancak, döviz kurlarının önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.

41 39(c) paragrafında düzenlenen kur farkları aşağıdakilerden kaynaklanır:

(a) Gelir ve giderlerin işlem tarihindeki döviz kurlarından ve aktif ve yabancı kaynakların kapanış kurundan çevrilmesi.

(b) Dönem başı net aktiflerin öncekinden farklı bir kapanış kurundan çevrilmesi.

Bu kur farkları kâr veya zararda muhasebeleştirilmez, çünkü döviz kurlarındaki değişim faaliyetin şimdiki ve gelecekteki nakit akışlarını ya hiç etkilemez ya da çok az etkiler. Kur farklarının kümülatif tutarı yurtdışındaki bir işletme elden çıkarılıncaya kadar özkaynağın ayrı bir bileşeninde sunulur. Kur farkları, konsolide edilen ancak tamamen sahip olunmayan yurtdışındaki bir işletme ile ilgili ise, çevrimden kaynaklanan ve azınlık paylarına isabet eden kümülatif kur farkları, konsolide finansal durum tablosunda kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

42 Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemlere göre çevrilir:

(a) (b) bendinde belirtilen husus hariç olmak üzere tüm tutarlar, en son finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere aktifler, pasifler, özkaynak kalemleri, gelir ve giderler),

(b) Tutarların yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonominin para birimine çevrilmesi durumunda, karşılaştırmalı tutarlar önceki yılın finansal tablolarında cari yıl tutarları olarak sunulan tutarlar olacaktır (fiyat seviyelerinde ya da döviz kurlarındaki müteakip değişimler nedeniyle düzeltme yapılmaz).

43 Yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonominin para birimine çevrilen karşılaştırmalı tutarlar hariç (bakınız: 42(b) paragrafı), işletmenin geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletme 42'nci paragrafta belirtilen çevirme yöntemini kullanmadan önce, finansal tablolarını TMS 29'a göre düzeltir. Ekonomi yüksek enflasyonlu olma özelliğini yitirdiğinde ve işletme

finansal tablolarını TMS 29'a göre düzeltme uygulamasına son verdiğinde; finansal tablolarını düzeltmeyi bıraktığı tarihteki fiyat seviyelerine göre düzeltilmiş tutarları tarihi maliyet olarak kabul ederek finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir.

Yurtdışındaki işletmenin çevrimi

44 38-43 paragraflarına ek olarak, 45-47 paragrafları; yurtdışındaki işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun, raporlayan işletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile dahil olabilmesi için, finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde uygulanır.

45 Yurtdışındaki işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlayan işletmeninkiler ile birleştirilmesinde, grup içi bakiyelerin ve işlemlerin eliminasyonu gibi normal konsolidasyon işlemleri (bakınız: TFRS 10 *Konsolide Finansal Tablolar*) uygulanır. Ancak, grup içi parasal bir aktif (ya da pasif), kısa veya uzun vadeli olmasına bakılmaksızın, yabancı para dalgalanmalarının sonuçlarını konsolide finansal tablolarda göstermeden, ilgili grup içi borçla (ya da aktif kalemle) elimine edilemez. Çünkü parasal kalem, bir para birimini diğerine çevirme yükümlülüğü taşır ve raporlayan işletmeyi yabancı para dalgalanmalarında kazanç ya da kayba açık hale getirir. Dolayısıyla, raporlayan işletmenin konsolide finansal tablolarında bu tür kur farkları kâr veya zararda muhasebeleştirilir veya 32'nci paragrafta belirtilen durumlardan kaynaklanması durumunda yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasına kadar diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilir ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilir.

46 Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmeninkinden farklı bir tarih olması durumunda, yurtdışındaki işletme raporlayan işletmenin finansal tablolarının tarihiyle aynı tarihli ilave tablolar hazırlar. Bu yapılmadığında, TFRS 10 farkın üç ayı geçmemesi ve farklı tarihler arasında gerçekleşen önemli işlem ya da olayların etkilerini yansıtacak şekilde düzeltmeler yapılması koşuluyla, farklı bir raporlama tarihi kullanılmasına izin verir. Böyle bir durumda, yurtdışındaki işletmenin aktifleri ve pasifleri kendi raporlama dönemi sonundaki döviz kurundan çevrilir. Raporlayan işletmenin raporlama dönemi sonuna kadar olan önemli döviz kuru değişimleri için TFRS 10'a uygun olarak düzeltmeler yapılır. Aynı yaklaşım, TMS 28 uyarınca iştirak ve iş ortaklıklarına özkaynak yönteminin uygulanması ile iş ortaklıklarına oransal konsolidasyon uygulanmasında da kullanılır.

47 Yurtdışındaki işletmenin iktisabında ortaya çıkan şerefiye ve yine bu iktisap sırasında aktif ve pasiflerin defter değerlerine yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, yurtdışındaki işletmenin aktif ve pasifleri olarak dikkate alınır. Bundan dolayı, yurtdışındaki işletmenin geçerli para birimi cinsinden ifade edilirler ve 39'uncu ve 42'nci paragraflara göre kapanış kurundan çevrilirler.

Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılması

48 Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasında, diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilmiş ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilmiş söz konusu işletmeye ait birikmiş kur farkları, elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya kayıp muhasebeleştirildiğinde, özkaynaktan kâr veya zarara aktarılarak (yeniden sınıflandırmaya ilişkin bir düzeltme olarak) yeniden sınıflandırılır (bakınız: TMS 1 *Finansal Tabloların Sunuluşu* (2008 yılında yayımlanan)).

48A İşletmenin yurtdışındaki bir işletmedeki payının tamamının elden çıkarılmasına ek olarak, aşağıdaki kısmi elden çıkarmalar elden çıkarma olarak muhasebeleştirilir:

(a) Kısmi elden çıkarmadan sonra işletmenin önceki bağlı ortaklığında kontrol gücü bulunmayan bir payı elinde bulundurmasına bağlı olmaksızın, yurtdışında bir işletmesi olan bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybedilmesini içeren kısmi elden çıkarmalar ve

(b) Müşterek anlaşmadaki payın kısmen elden çıkarılmasından veya yurtdışında bir işletmesi olan iştirakteki payın kısmen elden çıkarılmasından sonra elde kalan payın yurtdışında işletmesi olan bir finansal varlık olması.

48B Yurtdışında bir işletmesi olan bağlı ortaklığın elden çıkarılmasında, kontrol gücü olmayan paylarla ilişkilendirilen yurtdışındaki işletmeye ait birikmiş kur farkları, finansal tablo dışı bırakılır ama kâr veya zararda yeniden sınıflandırmaz.

48C Yurtdışında bir işletmesi olan bir bağlı ortaklığın kısmen elden çıkarılmasında işletme, diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, söz konusu yurtdışı işletmedeki kontrol gücü olmayan paylarla yeniden ilişkilendirebilir. Yurtdışındaki işletmenin diğer herhangi bir elden çıkarımında işletme, sadece diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, kâr veya zararda yeniden sınıflandırır.

48D İşletmenin yurt dışındaki bir işletmedeki payını kısmen elden çıkarması, işletmenin yurt dışındaki işletmedeki sermaye payında, 48A paragrafındaki elden çıkarılma olarak muhasebeleştirilen azalmalar dışındaki herhangi bir azalmadır.

49 Bir işletme, yurtdışındaki işletmesini satış, tasfiye, sermaye payının geri ödenmesi ya da işletmenin bir kısmından ya da tamamından vazgeçme şeklinde elden çıkarabilir. Yurtdışındaki bir işletmenin defter değerinin düşürülmesi, kendi zararı veya yatırımcı tarafından muhasebeleştirilen değer düşüklüğü nedeniyle kısmî bir elden çıkarma meydana getirmez. Dolayısıyla diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen kur farkı kazanç ya da kaybının herhangi bir kısmı, değer düşüklüğünün yansıtılması sırasında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmaz.

Tüm kur farklarının vergi etkileri

50 Yabancı para işlemlerden doğan kazanç ve kayıpları ile işletmenin (yurtdışındaki işletme dahil) faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12 hükümleri uygulanır.

Açıklamalar

51 53 ve 55-57 paragraflarında düzenlenen 'geçerli para birimi' grup söz konusu olduğunda ana şirketin geçerli para birimine uygulanır.

52 İşletme aşağıdaki açıklamaları yapar:

(a) TFRS 9'a göre finansal araçların gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesinden kaynaklanan ve kâr veya zarara yansıtılan kur farkları hariç olmak üzere, kâr veya zarara yansıtılan kur farkları tutarı ve

(b) Diğer kapsamlı gelirde muhasebeleştirilen ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilen net kur farkları ile dönem başındaki ve dönem sonundaki bu tür kur farkları tutarlarının mutabakatı.

53 Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçesiyle birlikte açıklanır.

54 Raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki önemli bir işletmenin geçerli para birimi değiştiğinde, bu durum ve değişimin nedeni açıklanmalıdır.

55 İşletmenin finansal tablolarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde sunması durumunda, finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu kabul edilebilmesi için ilgili her Standardın gerekleriyle ve 39'uncu ve 42'nci paragraflarda açıklanan çevirme yöntemi dahil olmak üzere bu Standartların ilgili tüm yorumlarıyla uyumlu olması gerekir.

56 Bazı durumlarda işletme, finansal tablolarını ve diğer finansal bilgilerini 55'inci paragraftaki gerekleri yerine getirmeden, geçerli para birimi olmayan bir para biriminde sunar. Örneğin, bir işletme sadece finansal tablolarından seçilmiş bazı kalemleri başka bir para birimine çevirir. Ya da, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletme, finansal tablolarını tüm kalemleri kapanış kurundan başka bir para birimine çevirir. Bu tür çevrimler Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun olmayıp, 57'nci paragrafta belirtilen açıklamaların yapılması gerekir.

57 Bir işletme finansal tablolarını ve diğer finansal bilgilerini geçerli para biriminden ya da finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı bir para biriminde gösterirse ve 55'inci paragraftaki gerekler yerine getirilmezse:

(a) Bu bilgileri, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu bilgilerden açık bir şekilde ayırt etmek için ek bilgiler olarak tanımlar;

(b) Ek bilgilerin hazırlandığı para birimini açıklar ve

(c) İşletmenin geçerli para birimini ve ek bilgilerin çevrim yöntemini açıklar.

Yürürlük tarihi ve geçiş

58 Bu Standart 1 Ocak 2005 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulama teşvik edilmektedir. Bu Standardın 1 Ocak 2005 tarihinden önce başlayan bir hesap döneminde uygulanması halinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

58A 2007 yılında yayımlanan *Yurtdışındaki Bir İşletmedeki Net Yatırım* (TMS 21'e İlişkin Değişiklik) 15A paragrafını eklemiş ve 33'üncü paragrafı değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler 1 Ocak 2007 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulama teşvik edilmektedir.

59 İşletme bu Standardın ilk defa uygulandığı finansal raporlama döneminin başından itibaren gerçekleşen tüm iktisaplar için 47'nci paragraf hükümlerini ileriye yönelik olarak uygular. Ayrıca önceki iktisaplara 47'nci paragrafın geriye dönük olarak uygulanması da mümkündür. İleriye yönelik olarak değerlendirilen ancak bu Standardın ilk defa uygulanma tarihinden önce gerçekleşen bir yurtdışındaki işletmenin iktisabında, işletme önceki yılları yeniden düzeltmeyecek ve dolayısıyla, uygun olduğunda, iktisaptan kaynaklanan şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmelerini yurtdışındaki işletmesinin aktif ve pasiflerinden ziyade, işletmenin aktifleri ve pasifleriymiş gibi dikkate alacaktır. Bu nedenle, bu şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ya hâlihazırda işletmenin geçerli para biriminden ifade edilmişlerdir ya da iktisap tarihindeki döviz kuru kullanılarak raporlanan parasal olmayan yabancı para kalemlerdir.

60 Bu Standardın uygulanmasından kaynaklanan diğer tüm değişiklikler TMS 8 *Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar*'a göre muhasebeleştirilir.

60A TMS 1 (2008 yılında güncellenen haliyle), TFRS'lerde kullanılan terminolojiyi değiştirmiştir. Buna ek olarak TMS 1, 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 ve 52'nci paragrafları değiştirmiştir. Bu değişiklikler, 1 Ocak 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. TMS 1'in (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulanması halinde, söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

60B TMS 27 (2008 yılında güncellenen haliyle), 48A-48D paragraflarını eklemiş ve 49'uncu paragrafı değiştirmiştir. Bu değişiklikler, 1 Temmuz 2009 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerde ileriye yönelik olarak uygulanır. TMS 27'nin (2008 yılında güncellenen haliyle) erken uygulaması halinde, söz konusu değişiklikler de erken uygulanır.

60C [Silinmiştir]

60D 2010 yılında yayımlanan *TFRS'lerdeki İyileştirmeler*, 60B paragrafını değiştirmiştir. Bu değişiklik, 1 Temmuz 2010 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir.

60E [Silinmiştir]

60F TFRS 10 ve TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar,* 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44-46 ve 48A paragraflarını değiştirmiştir. TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

60G TFRS 13, 8 inci paragrafta yer alan gerçeğe uygun değer tanımı ile 23'üncü paragrafı değiştirmiştir. TFRS 13 uygulandığında söz konusu değişiklikler uygulanır.

60H 2012 yılında yayımlanan *Diğer Kapsamlı Gelir Kalemlerinin Sunumu* (TMS 1'e İlişkin Değişiklikler), 39'uncu paragrafı değiştirmiştir. TMS 1'de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TMS 21'de yapılan söz konusu değişiklik de uygulanır.

60I [Silinmiştir]

60J TFRS 9 (2017 Sürümü) 3, 4, 5, 27 ve 52'nci paragrafları değiştirmiş ve 60C, 60E ve 60I paragraflarını silmiştir. TFRS 9 uyguladığında söz konusu değişiklikler de uygulanır.

60K TFRS 16 *Kiralamalar*, 16'ncı paragrafı değiştirmiştir. TFRS 16 uygulandığında söz konusu değişiklik de uygulanır.