



**PASSFR.EU**

A Digital Learning Platform for Generation Z:  
Passport to IFRS®



Co-funded by the  
Erasmus+ Programme  
of the European Union

**A Digital Learning Platform for Generation Z: Passport to IFRS®**

# UMS® 21 Kur Değişimlerinin Etkileri



Funded by the Erasmus+ Program of the European Union. However, European Commission and Turkish National Agency cannot be held responsible for any use which may be made of the information contained therein.

© Copyright 2021, İstanbul University

## ÖRNEK OLAY ÇALIŞMASI: UMS® 21 KUR DEĞİŞİMLERİNİN ETKİLERİ

UMS 21, finansal tablolarda yabancı para işlemlerinin ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve ayrıca finansal tabloların raporlama para birimine nasıl dönüştürüleceğinin ana hatlarını sunmaktadır.

Faaliyetleri ağırlıklı olarak bir ülkede yoğunlaşan bir işletmenin geçerli para birimi, normalde o ülkenin para birimidir. Bunun yanında, bölgesel veya küresel olarak faaliyet gösteren çok sayıda şirket için geçerli para birimi seçimi daha zordur. UMS 21, geçerli para biriminin belirlenmesine yardımcı olacak bir dizi gösterge sunmaktadır.

UMS 21, bir yabancı para birimi işleminin, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki spot döviz kuru dikkate alınarak kaydedilmesini zorunlu kılar.

Bir grup işletmesi söz konusu olduğunda, grubun raporlama para birimi, raporlayan işletme olan ana ortaklığın raporlama para birimidir. UMS 21 finansal tabloların çevrimine yönelik iki yöntem ve her bir yöntemin de hangi koşullar altında kullanılması gerektiğini belirtir. Kullanılacak çevrim yöntemi, yabancı bağlı ortaklığın geçerli para biriminin raporlama para birimi ile aynı olup olmadığına ve yasal defterlerinin geçerli para biriminden tutulup tutulmadığına bağlıdır.

Bu örnek olay, yurt dışındaki bir işletmenin yerel (geçerli) para birimi cinsinden hazırlanmış finansal tablolarının ana ortaklığın raporlama para birimine çevrilme sürecini göstermektedir.

### Örnek Olay Hakkında Bilgi

Türkiye’de faaliyet gösteren Ladin İşletmesinin yerel para birimi de geçerli para birimi de PBX’dir. Ladin İşletmesi 31 Aralık 2020 tarihinde Amerika’da faaliyet göstermekte olan ve raporlama para birimi PBY olan Star İşletmesinin tamamını satın almıştır. Star İşletmesinin satın alma anındaki bilançosu aşağıdaki gibidir:

Star İşletmesinin 31 Aralık 2020 Tarihli Bilançosu (PBY)			
Nakit	28.000	Ticari Borçlar	200.000
Ticari Alacaklar	100.000		
Mal Stoku	120.000		
Peşin Ödenmiş Sigorta	36.000	Dağıtılmamış Kârlar	600.000
Duran Varlıklar (net)	580.000	Sermaye	64.000
<b>Varlıklar Toplamı</b>	<b>864.000</b>	<b>Borçlar ve Özsermaye Toplamı</b>	<b>864.000</b>

### Ek Bilgiler:

- 1- Duran varlıklar aşağıdaki kalemlerden oluşmaktadır:

	Defter Değeri (PBY)	Birikmiş Amortisman (PBY)
<b>Arsa</b>	100.000	-
<b>Binalar</b>	210.000	10.000
<b>Demirbaşlar</b>	336.000	56.000

2- Peşin ödenmiş sigorta 30 Haziran 2022 tarihinde süresi bitecek olan sigorta poliçesine aittir. Star İşletmesinin 2021 ve 2022 yıllarına ait finansal tabloları aşağıda sunulmuştur.

<b>Star İşletmesinin 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin Kâr-Zarar Tabloları</b>		
	<b>2021 (PBY)</b>	<b>2022 (PBY)</b>
Satışlar	1.200.000	1.600.000
<u>Satılan Malın Maliyeti</u>	<u>(760.000)</u>	<u>(860.000)</u>
Dönem Başı Mal Stoku	120.000	160.000
Alışlar	<u>800.000</u>	<u>900.000</u>
Satılabilir Mal Stoku	920.000	1.060.000
Dönem Sonu Mal Stoku	(160.000)	(200.000)
<b>Brüt Kâr</b>	<b>440.000</b>	<b>740.000</b>
<u>Faaliyet Giderleri</u>	<u>(246.000)</u>	<u>(266.000)</u>
Amortisman Gideri	66.000	86.000
Sigorta Gideri	24.000	12.000
Diğer Faaliyet Giderleri	156.000	168.000
<b>Vergi Öncesi Kâr</b>	<b>194.000</b>	<b>474.000</b>
Vergi Gideri	<u>(40.000)</u>	<u>(96.000)</u>
<b>Dönem Net Kârı</b>	<b>154.000</b>	<b>378.000</b>

**Star İşletmesinin 31 Aralık 2021 ve 31 Aralık 2022 Tarihli Bilançoları  
(PBY)**

	<b>31.12.2021</b>	<b>31.12.2022</b>
Nakit	178.000	300.000
Ticari Alacaklar	140.000	210.000
Mal Stoku	160.000	200.000
Peşin Ödenmiş Sigorta	12.000	-
Duran Varlıklar	514.000	668.000
<b>VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b><u>1.004.000</u></b>	<b><u>1.378.000</u></b>
Ticari Borçlar	196.000	232.000
Vergi Borcu	40.000	60.000
Dağıtılmamış Kârlar	168.000	446.000
Yeniden Değerleme Artışları	-	40.000
Sermaye	600.000	600.000
<b>BORÇLAR + ÖZSERMAYE</b>	<b><u>1.004.000</u></b>	<b><u>1.378.000</u></b>

	<b>2021</b>	<b>2022</b>
<b>Dağıtılmamış Kârlar (1 Ocak)</b>	<b>64.000</b>	<b>168.000</b>
Dönem Net Kârı	154.000	378.000
Ödenen Kâr Payı	<u>(50.000)</u>	<u>(100.000)</u>
<b>Dağıtılmamış Kârlar (31 Aralık)</b>	<b><u>168.000</u></b>	<b><u>446.000</u></b>

**Ek Bilgiler:**

- 1- 2022 yılı içerisinde 200.000 PBY'lık yeni bir maddi duran varlık satın alınmıştır. Satın alma anındaki kur 1 PBY = 2,95 PBX'dir. Bu maddi duran varlıklar için yararlı ömür 10 yıl olarak belirlenmiş ve eşit paylı amortisman yönteminin kullanılmasına karar verilmiştir. 2022 yılı için bu maddi duran varlıkla ilgili olarak tam yıl amortisman hesaplandığını (alımın yılın ilk günlerinde yapıldığını) varsayınız.
- 2- 30 Eylül 2022 tarihinde arsa yeniden değerlemeye tabi tutulmuş ve değeri 100.000 PBY'dan, 140.000 PBY'a çıkmıştır.
- 3- 15 Mayıs 2021 tarihinde 50.000 PBY, 20 Mayıs 2022 tarihinde 100.000 PBY kâr payı ödemesi yapılmıştır.
- 4- 2020 ile 2022 yılları arasında ilgili tarihlerdeki döviz kurları aşağıdaki gibidir:

31 Aralık 2020	1 PBY = 2,32 PBX
2021 yılı ortalama döviz kuru	1 PBY = 2,70 PBX
2021 yılı dönem sonu stokları için ortalama kur	1 PBY = 2,94 PBX
15 Mayıs 2021	1 PBY = 2,78 PBX
31 Aralık 2021	1 PBY = 2,91 PBX
2022 yılı ortalama döviz kuru	1 PBY = 3,06 PBX
2022 yılı dönem sonu stokları için ortalama kur	1 PBY = 3,03 PBX
20 Mayıs 2022	1 PBY = 3,01 PBX
30 Eylül 2022	1 PBY = 3,00 PBX
31 Aralık 2022	1 PBY = 3,52 PBX

- 5- Satışlar ve giderlerin yıla eşit dağıldığı kabul edilmektedir.

**Tartışma Soruları**

- Star İşletmesinin yerel (geçerli) para birimi cinsinden hazırlanan finansal tablolarının Ladin İşletmesinin raporlama para birimine çevrilme sürecini gösteriniz.
- Yabancı para çevrim farkları nerede raporlanır? Neden?

## ÖRNEK OLAYIN ÇÖZÜMÜ – UMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

Star İşletmesinin 2021 yılına ilişkin finansal tabloları kapanış kuru yöntemi ile ana ortaklık olan Ladin İşletmesinin raporlama para birimi olan PBX'ye çevrilecektir.

Star İşletmesinin 2021 yılı Kâr-Zarar Tablosu Kalemlerinin Çevrimi			
	PBY	Döviz Kuru	PBX
Satışlar	1.200.000	(*) 2,70	3.240.000
Satılan Malın Maliyeti	<u>(760.000)</u>	2,70	<u>(2.052.000)</u>
<b>Brüt Kâr</b>	<b>440.000</b>		<b>1.188.000</b>
<u>Faaliyet Giderleri</u>			
Amortisman Gideri	(66.000)	2,70	(178.200)
Sigorta Gideri	(24.000)	2,70	(64.800)
Diğer Faaliyet Giderleri	<u>(156.000)</u>	2,70	<u>(421.200)</u>
<b>Vergi Öncesi Kâr</b>	<b>194.000</b>		<b>523.800</b>
Vergi	<u>(40.000)</u>	2,70	<u>(108.000)</u>
<b>Net Kâr</b>	<b>154.000</b>		<b>415.800</b>

Star İşletmesinin 31 Aralık 2021 tarihli bilançosunda raporlanacak olan dağıtılmamış kârlar hesabının bakiyesi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	PBY	Döviz Kuru	PBX
Dağıtılmamış Kârlar (1 Ocak 2021)	64.000	(**) 2,32	148.480
Ödenen Kâr Payı	(50.000)	2,78	(139.000)
2021 Yılı Net Kârı	<u>154.000</u>		<u>415.800</u>
<b>Dağıtılmamış Kârlar (31 Aralık 2021)</b>	<b>168.000</b>		<b>425.280</b>

(\*) Satışlar ve giderlerin (vergi gideri dahil) yıl boyunca eşit dağıldığı varsayımıyla çevrim için ortalama döviz kuru kullanılmıştır. Tek istisna ödenen kâr payıdır. Kâr payı ödemesi yılda bir kere gerçekleştiği için ödemenin yapıldığı tarihteki döviz kuru kullanılmıştır.

(\*\*) 1 Ocak 2021 tarihli dağıtılmamış kârlar hesabının bakiyesi satın alma anından önceki bakiyedir. Bu yüzden, tarihi kur (satın alma tarihindeki döviz kuru) ile çevrilmiştir. Eğer dönem başındaki dağıtılmamış kârlar tutarı satın alma öncesi ve satın alma sonrası dağıtılmamış kârların birleşiminden oluşuyorsa kârların farklı dönemlerde gerçekleşmiş olması nedeniyle, tek bir döviz kuru ile çevrilmesi söz konusu olamaz. Uygulamada geçmiş yılın çevrilmiş finansal tablolarındaki çevrilmiş tutarlar kullanılmaktadır.

<b>Star İşletmesinin 31.12.2021 Tarihli Bilanço Kalemlerinin Çevrimi</b>			
	<b>PBY</b>	<b>Döviz Kuru</b>	<b>PBX</b>
Nakit	178.000	2,91	517.980
Ticari Alacaklar	140.000	2,91	407.400
Peşin Ödenmiş Sigorta	12.000	2,91	34.920
Mal Stoku	160.000	2,91	465.600
Duran Varlıklar	<u>514.000</u>	2,91	<u>1.495.740</u>
<b>VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>1.004.000</b>		<b>2.921.640</b>
Ticari Borçlar	(196.000)	2,91	(570.360)
Vergi Borcu	<u>(40.000)</u>	2,91	<u>(116.400)</u>
<b>NET VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b><u>768.000</u></b>		<b><u>2.234.880</u></b>
Dağıtılmamış Kârlar	168.000		425.280
<b>Yabancı Para Çevrim Farkı</b>			<b>417.600</b>
Sermaye	<u>600.000</u>	2,32	<u>1.392.000</u>
<b>ÖZSERMAYE</b>	<b><u>768.000</u></b>		<b><u>2.234.880</u></b>

Yabancı para çevrimi sonrası ortaya çıkan 417.600 PBX'lik çevrim farkı iki şekilde hesaplanabilir. Varlıklar ve borçların kapanış kuru ile çevrilmesi sonucu, varlıklar=borçlar+özsermaye eşitliğini sağlayan rakam olarak elde edilebilir. Sermaye kalemi tarihi kur ile çevrilir, dağıtılmamış kârlar kalemi ise kâr dağıtım tablosundan elde edilir. Bu durum sonucunda, yabancı para çevrim farkı eşitliği sağlayan tutar olarak karşımıza çıkar.

İkinci olarak, yabancı para çevrim farkı aşağıda yer alan mutabakat yoluyla da hesaplanabilir.

	<b>PBY</b>	<b>Döviz Kuru</b>	<b>PBX</b>
<b>Dönem başı net varlıklar (1 Ocak 2021)</b>	<b>664.000</b>	<b>2,32</b>	<b>1.540.480</b>
<u>Yıl içinde net varlıklarda meydana gelen değişimler:</u>			
Dönem Kârı	154.000	2,70	415.800
Ödenen Kâr Payı	<u>(50.000)</u>	2,78	<u>(139.000)</u>
			(A) 1.817.280
<b>Dönem sonu net varlıklar</b>	<b>768.000</b>	<b>2,91</b>	<b>(B) 2.234.880</b>
<b>Yabancı Para Çevrim Farkı (B-A)</b>			<b>417.600</b>

Yabancı para çevrim farkı, yıl içerisinde PBY'ın PBX karşısında değer kazanması sonucu ortaya çıkmıştır.

Yabancı para çevrim farkı:

- Dönem başı net varlıkların (664.000 PBY) 1 PBY = 2,32 PBX olan bir önceki dönemin kapanış kuru ile çevrilmesinden,
- Net varlıklarda yıl içerisinde meydana gelen değişimlerden; net kârın yıl içi ortalama kur ile, ödenen kâr payının ödemenin yapıldığı tarihindeki kur ile çevrilmesinden dolayı ortaya çıkmıştır.

(a) ve (b)'nin toplamı olan (A) dönem sonu itibarıyla PBX cinsinden net varlıkların düzeltilmemiş değerini göstermektedir. Dönem sonu itibarıyla net varlıkların 768.000 PBY olan değeri kapanış kuru ile çevrilerek 2.234.880 PBX (B) olarak hesaplanmış, PBY'ın PBX karşısında değer kazanmasından dolayı

da net varlıklarda bir artış meydana gelmiştir. Dolayısıyla, (B) ve (A)'nin tutarları arasındaki fark çevrim farkı olarak hesaplanmıştır.

Star İşletmesinin 2022 yılına ilişkin finansal tabloları kapanış kuru yöntemi ile ana ortaklık olan Ladin İşletmesinin raporlama para birimi olan PBX'ye çevrilecektir.

<b>Star İşletmesinin 2022 yılı Kâr-Zarar Tablosu Kalemlerinin Çevrimi</b>			
	<b>PBY</b>	<b>Döviz Kuru</b>	<b>PBX</b>
Satışlar	1.600.000	3,06	4.896.000
Satılan Malın Maliyeti	<u>(860.000)</u>	3,06	<u>(2.631.600)</u>
<b>Brüt Kâr</b>	<b>740.000</b>		<b>2.264.400</b>
<b>Faaliyet Giderleri</b>			
Amortisman Gideri	(86.000)	3,06	(263.160)
Sigorta Gideri	(12.000)	3,06	(36.720)
Diğer Faaliyet Giderleri	<u>(168.000)</u>	3,06	<u>(514.080)</u>
<b>Vergi Öncesi Kâr</b>	<b>474.000</b>		<b>1.450.440</b>
Vergi	<u>(96.000)</u>	3,06	<u>(293.760)</u>
<b>Net Kâr</b>	<b>378.000</b>		<b><u>1.156.680</u></b>

Star İşletmesinin 31 Aralık 2022 tarihli bilançosunda raporlanacak olan dağıtılmamış kârlar hesabının bakiyesi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

	<b>PBY</b>	<b>Döviz Kuru</b>	<b>PBX</b>
Dağıtılmamış Kârlar (1 Ocak 2022)	168.000		425.280
Ödenen Kâr Payı	(100.000)	3,01	(301.000)
2022 Yılı Net Kârı	<u>378.000</u>		<u>1.156.680</u>
<b>Dağıtılmamış Kârlar (31 Aralık 2022)</b>	<b>446.000</b>		<b>1.280.960</b>

<b>Star İşletmesinin 31.12.2022 tarihli Bilanço Kalemlerinin Çevrimi</b>			
	<b>PBY</b>	<b>Döviz Kuru</b>	<b>PBX</b>
Nakit	300.000	3,52	1.056.000
Ticari Alacaklar	210.000	3,52	739.200
Mal Stoku	200.000	3,52	704.000
Duran Varlıklar	<u>668.000</u>	3,52	<u>2.351.360</u>
<b>VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b>1.378.000</b>		<b>4.850.560</b>
Ticari Borçlar	(232.000)	3,52	(816.640)
Vergi Borcu	<u>(60.000)</u>	3,52	<u>(211.200)</u>
<b>NET VARLIKLAR TOPLAMI</b>	<b><u>1.086.000</u></b>		<b><u>3.822.720</u></b>
Dağıtılmamış Kârlar	446.000		1.280.960
DEĞERLEME FARKI	40.000	3,00	120.000
<b>Yabancı Para Çevrim Farkı</b>	-	<b>(1)</b>	<b>1.029.760</b>
Sermaye	<u>600.000</u>	2,32	<u>1.392.000</u>
<b>ÖZSERMAYE</b>	<b><u>1.086.000</u></b>		<b><u>3.822.720</u></b>

Yabancı para çevrimi sonrası ortaya çıkan 1.029.760 PBX'lik çevrim farkı iki şekilde hesaplanabilir. Varlıklar ve borçların kapanış kuru ile çevrilmesi sonucu, varlıklar=borçlar+özsermaye eşitliğini sağlayan rakam olarak elde edilebilir. Sermaye kalemi tarihi kur ile, değerlendirme farkı değerlendirme yapılan günün kuru ile dağıtılmamış kârlar kalemi ise kâr dağıtım tablosundan elde edilir. Bu durum sonucunda, yabancı para çevrim farkı eşitliği sağlayan tutar olarak karşımıza çıkar.

İkinci olarak, yabancı para çevrim farkı aşağıda yer alan mutabakat yoluyla da hesaplanabilir.

**(1) Yabancı Para Çevrim Farkı (YPÇF)**

	<b>PBY</b>	<b>Döviz Kuru</b>	<b>PBX</b>
Net Varlıklar (1 Ocak)	768.000	2,91	2.234.880
Net Kâr	378.000	3,06	1.156.680
Değerleme Farkı	40.000	3,00	120.000
Ödenen Kâr Payı	(100.000)	3,01	<u>(301.000)</u>
			(A) 3.210.560
Net Varlıklar (31 Aralık)	1.086.000	3,52	(B) <u>3.822.720</u>
Yabancı Para Çevrim Farkı (B-A)			612.160
Yabancı Para Çevrim Farkı (1 Ocak)			<u>417.600</u>
<b>Yabancı Para Çevrim Farkı (31 Aralık)</b>			<b><u>1.029.760</u></b>