
DEVLET MUHASEBESİ STANDARDI 4
(DMS 4)
DÖVİZLE YAPILAN İŞLEMLER VE
DÖVİZ KURLARINDAKİ DEĞİŞİMİN ETKİLERİ

RG 6 Aralık 2008 / 27076

Amaç

1 - Bu Standardın amacı, kamu idarelerinin yabancı para ile ifade edilen işlemlerinin mali tablolara dâhil edilmesine ve mali tablolarda kullanılan geçerli para birimine çevrilmesine ilişkin esas ve usulleri belirlemektir.

Kapsam

2 - 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununun 2'nci maddesinde tanımlanan genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri;

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

2. Geçerli para birimi üzerinden düzenlenen mali tabloların yabancı para birimine veya yabancı para birimi üzerinden düzenlenen mali tabloların geçerli para birimine çevrilmesinde bu Standardı uygular.

3 - Mali araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi hakkındaki ilgili standartlar kapsamında yer alan türev işlemler dışındaki yabancı para birimlerine ilişkin türev araçları ile türevlere ait tutarların, geçerli para biriminden mali tabloda kullanılan para birimine çevrilmesinde bu Standart uygulanır.

4 - Bu Standart, yabancı para birimi üzerinden yapılan işlemlerden doğan nakit akışlarının nakit akış tablosunda sunulmasında uygulanmaz. Bu işlemler için Nakit Akış Tablolarına ilişkin standart hükümleri uygulanır.

Tanımlar

5 - Bu Standartta geçen kavramlar aşağıdaki anlamları ile kullanılır.

Döviz Kuru:

İki para biriminin birbirine çevrilmesinde uygulanan orandır.

Gerçeğe Uygun Değer:

Piyasa koşullarında muvazaasız bir işlemde bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi veya bir borcun ödenmesi için belirlenen tutardır.

Geçerli Para Birimi:

Kamu idaresinin faaliyet gösterdięi temel ekonomik çevrede kullanılan ulusal para birimidir.

Geçerli (Spot) Kur:

Paranın çevrileceęi andaki döviz kurudur.

Kapanış Kuru:

Raporlama tarihindeki geçerli (spot) kurdur.

Kur Farkı:

Bir yabancı para biriminin farklı döviz kurları kullanılarak raporlama para birimi cinsinden ifade edilmesi sırasında oluşan farklardır.

Mali Tabloda Kullanılan Para Birimi:

Mali tabloların sunulmasında kullanılan para birimidir.

Maliyet Bedeli:

İktisadi bir kıymetin edinilmesi veyahut değerinin artırılması karşılığında yapılan ödemelerle bunlara ilişkin giderlerin toplamıdır.

Net Defter Değeri:

Bir varlığın kayıtlı değerinden birikmiş amortisman veya tükenme payları düşüldükten sonra kalan tutardır.

Parasal Kalemler:

Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir tutardaki para olarak alınacak veya ödenecek olan varlık ve yükümlülüklerdir.

Tarihsel Maliyet Esası:

Varlıkların ve yükümlülüklerin, edinildikleri veya yüklenildikleri tarihte karşılığında ödenen ya da borçlanılan tutarla kaydedilmesi esasıdır.

Yabancı Para:

Raporlama para birimi dışındaki para birimidir.

Yabancı Ülkedeki Bağlı Kuruluş:

Faaliyetleri başka bir ülkede yürütülen veya kontrol edilen kuruluş, ortaklık, iş ortaklığı veya birimlerdir.

Yabancı Ülkedeki Bağlı Kuruluştaki Net Yatırım:

Kamu idaresinin, yabancı ülkedeki bağlı kuruluşunun net varlık/özkaynağındaki payıdır.

Parasal ve Parasal Olmayan Kalemlerin Özelliği

6 - Bir parasal kalemin temel özelliği sabit ya da belirlenebilir tutardaki paranın alınması veya yükümlülük olarak verilebilmesidir (nakit ödenecek olan yükümlülükler, çalışanlara yapılan yardımlar, nakit olarak ödenecek olan karşılıklar vb). Şerefiye, maddi olmayan varlıklar, stoklar gibi parasal olmayan kalemlerin temel özelliği ise sabit ya da belirlenebilir tutardaki paranın alınamaması veya yükümlülük olarak verilememesidir.

Bu Standartın Gerektirdiği Yaklaşımın Özeti

7 - Kamu idareleri, yabancı para birimindeki kalemlerini kendi geçerli para birimine çevirir ve bu çevirme işleminin etkilerini bu standart hükümlerine göre raporlar.

8 - Raporlayan kamu idaresi birkaç kuruluş ya da idareden meydana gelebilir. Raporlayan idare bünyesindeki her bir ayrı kuruluşun faaliyet sonuçlarının ve bilançosunun, raporlayan idarenin mali tablolarında kullandığı para birimine çevrilerek sunulması gerekir. Bu Standart, mali tabloda kullanılan para biriminin herhangi bir para birimi (veya para birimleri) olmasına izin verir.

Yabancı Para Birimindeki İşlemlerin Geçerli Para Biriminde Raporlanması**İlk Muhasebeleştirme:**

9 - Yabancı para birimindeki bir işlem, yabancı para birimi üzerinden ifade edilen veya yabancı para birimi üzerinden hesap yapmayı gerektiren işlemdir ve kamu idarelerinin:

1. Fiyatları yabancı para birimiyle ifade edilen varlık, mal veya hizmetleri satın alması veya satması,
2. Yabancı para birimi üzerinden borç alması veya vermesi,
3. Yabancı para birimiyle ifade edilen varlıkları diğer şekillerde edinmesi veya elden çıkarması ya da borca girmesi veya borcu ödemesi durumunda doğan işlemleri de içerir.

10 - Yabancı para birimiyle yapılan bir işlem ilk defa kaydedilirken, yabancı para tutarına, işlem tarihindeki geçerli kur uygulanır.

11 - İşlem tarihi, yabancı para birimiyle yapılan bir işlemin ilk defa kaydedilmesi gereğinin doğduğu tarihtir.

Müteakip Raporlama Tarihlerinde Raporlama

12 - Her bir raporlama tarihinde yabancı para birimi üzerinden ifade edilen parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak çevrilir. Her bir raporlama tarihinde yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler ise;

1. Tarihsel maliyetine göre ölçülenler, işlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru kullanılarak çevrilir,
2. Gerçeğe uygun değerine göre ölçülenler, gerçeğe uygun değer tespit edildiği tarihteki döviz kuru kullanılarak çevrilir.

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

Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

14 - Parasal kalemlerin ödenmesi veya dönem içinde ya da önceki mali tablolarda ilk kez muhasebeleştirilmeleri esnasında kullanılan kurdan farklı bir kur ile çevrilmesinden doğan kur farkları (yurt dışındaki bağlı kuruluştaki yatırımlar hariç) gerçekleştikleri dönemde fazla veya açık olarak kaydedilirler.

15 - Yabancı para birimi üzerinden gerçekleştirilen parasal kalemlerle ilgili olarak, işlem tarihindeki kur ile ödeme/mahsup tarihindeki kur arasında fark olması durumunda kur farkı ortaya çıkar. İşlem gerçekleştirildiği dönem içerisinde kapanıyorsa (ödeme/mahsup) tüm kur farkları bu dönemde muhasebeleştirilir. Ancak işlem sonraki dönemlerde kapanıyorsa (ödeme/mahsup), her bir dönemde oluşan kur farkları dönemsel ilkesi gereği ilgili olduğu dönemlerde tahakkuk ettirilir.

16 - Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıp doğrudan net varlık/öz kaynaklara kaydediliyorsa, bu kazanç veya kaybın kurdan kaynaklanan kısmı da yine doğrudan net varlık/öz kaynaklara kaydedilmelidir. Buna karşılık parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç veya kayıp fazla ya da açıkta kaydediliyorsa, bu kazanç veya kaybın kurdan kaynaklanan kısmı da fazla ya da açıkta kaydedilmelidir.

17 - Diğer standartlar gereği, bazı kazanç veya kayıpların doğrudan net varlık/öz kaynakta muhasebeleştirilmesi gerekebilir. Örneğin maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden doğan bazı kazanç ve kayıplar

doğrudan net varlık/özkaynakta kaydedilmelidir. Yeniden değerlemesi yapılacak böylesi bir varlığın yabancı para birimiyle ifade edilmesi durumunda yeniden değerlendirilmiş değer, belirlendiği tarihteki kur üzerinden çevrilmeli ve oluşan kur farkı da yine net varlık/özkaynakta izlenmelidir.

18 - Raporlayan idarenin yabancı ülkedeki bağlı kuruluşundaki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları; raporlayan idarenin mali tablolarında ve yabancı ülkedeki bağlı kuruluşunun kendi mali tablolarında fazla ya da açık olarak muhasebeleştirilir. Konsolide mali tablolarda ise butür kur farkları başlangıçta özkaynakların ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda fazla ya da açık olarak muhasebeleştirilir.

19 - Bir parasal kalem raporlayan kuruluşun yabancı ülkedeki bağlı kuruluşunun net yatırımının bir parçasını oluşturuyorsa ve raporlayan kuruluşun geçerli para biriminden ifade ediliyorsa, parasal kalemlerin ödenmesi veya dönem içinde ya da önceki mali tablolarda ilk kez muhasebeleştirilmeleri esnasında kullanılan kurdan farklı bir kur ile çevrilmesi durumunda yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun kendi mali tablolarında bir kur farkı ortaya çıkar. Aynı şekilde eğer bu parasal kalem yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun geçerli para biriminden ifade edilirse raporlayan kuruluşun ayrı olarak düzenlediği mali tablolarında bir kur farkı doğar. Eğer bu parasal kalem raporlayan kuruluşun ya da yurt dışındaki bağlı kuruluşun geçerli para biriminden farklı bir para biriminde ifade ediliyorsa, yine aynı şekilde raporlayan kuruluşun kendi mali tabloları ile yabancı ülkedeki bağlı kuruluşun kendi mali tablolarında bir kur farkı doğar. Bu kur farkları, konsolide mali tabloların net varlık/özkaynaklar kaleminde ayrı bir grupta gösterilmelidir.

20 - Kamu idareleri, defter ve kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para birimini kullanarak tutması gereken hallerde, mali tablolarını hazırlarken tüm tutarları geçerli para birimine çevirmelidir. Parasal kalemler kapanış kuru kullanılarak, tarihi maliyet esasına göre ölçülen parasal olmayan kalemler ise işlem tarihindeki kur üzerinden çevrilmelidir.

Geçerli Para Biriminde Değişiklik

21 - Geçerli para biriminde bir değişiklik olması halinde kamu idareleri, değişikliğin yapıldığı tarihten itibaren ileriye dönük olarak çevrim işlemlerini uygulamalıdır.

22 - Geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak yansıtılmalıdır. Diğer bir ifadeyle tüm kalemler değişikliğin yapıldığı tarihteki döviz kuru kullanılarak yeni geçerli para birimine çevrilmelidir. Parasal olmayan kalemlere ait çevrilen tutarlar, bunların tarihsel maliyeti olarak değerlendirilir.

Mali Tablolarda Geçerli Para Biriminden Başka Bir Para Biriminin Kullanılması

Mali Tablolarda Kullanılan Para Birimine Çevirme

23 - Enflasyonun yüksek olmadığı durumlarda idarelerin faaliyet sonuçları ve bilançosu farklı para birimine aşağıdaki esas ve usullere göre çevrilir:

1. Karşılaştırmalar dâhil bilançodaki aktif ve pasifler, tablonun ait olduğu tarihteki kapanış kuru üzerinden çevrilir,
2. Karşılaştırmalar dâhil faaliyet sonuçları tablosundaki gelir ve giderler işlemlerin gerçekleştirilme tarihlerindeki kur üzerinden çevrilir,
3. Ortaya çıkan kur farklarının tamamı net varlık/özkaynakta ayrı bir kalem olarak kaydedilir,
4. Ayrıca, açılış net varlık/özkaynaklarının önceki kapanış kurundan farklı bir kapanış kuru üzerinden çevrilmesinden doğan kur farkları fazla veya açık bölümünde muhasebeleştirilmez.

24 - Raporlayan kamu idareleri yabancı ülkedeki bağlı kuruluşlarının nakit akışlarını, kendi nakit akış tablolarına eklemek amacıyla çevirirken nakit akış tabloları ile ilgili 2 numaralı Devlet Muhasebesi Standardı hükümlerine göre işlem yapmalıdır.

25 - Kolaylık açısından gelir ve gider kalemlerinin çevrilmesinde işlemlerin gerçekleştikleri tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kur, örneğin dönem içerisindeki ortalama kur kullanılabilir. Ancak kurlarda önemli dalgalanmalar var ise hesap dönemi için ortalama kurun kullanılması uygun değildir.

26 - Ülkede yüksek enflasyon hüküm sürüyorsa kamu idarelerinin mali raporları ilgili standarda göre yeniden sunulur ayrıca karşılaştırmalar da dâhil olmak üzere faaliyet sonuçları ve bilanço kalemleri farklı para birimine en son bilanço tarihindeki kapanış kuru üzerinden çevrilir.

Yabancı Ülkedeki Bağlı Kuruluşların Tablolarının Çevrilmesi

27 - Yabancı ülkedeki bağlı bir kuruluşun faaliyet sonuçları tablosu ve bilançosunun raporlayan kamu idaresi ile birleştirilmesinde (grup içi bakiyelerin ve işlemlerin eliminasyonu gibi) normal konsolidasyon yöntemleri izlenir.

28 - Ancak yabancı ülkedeki bağlı kuruluşa ait parasal varlıklar veya yükümlülükler kısa veya uzun vadeli olmasına bakılmaksızın, kullanılan para birimindeki dalgalanmaların sonuçları konsolide mali tablolarda gösterilmeden, ilgili varlık veya yükümlülükler ile netleştirilemez. Raporlayan kamu idaresinin konsolide mali tablolarında bu şekilde oluşan kur farkı, fazla veya açık bölümünde muhasebeleştirilmeye devam edilir.

29 - Yabancı ülkedeki bağılı kuruluşdaki net yatırımının bir parçasını oluşturan bir parasal kalemden doğan kur farkı ise konsolide mali tablolarda yabancı ülkedeki bağılı kuruluş elden çıkarılınca kadar net varlık/öz kaynakta ayrı bir kalem olarak izlenmeli ve elden çıkarılınca da fazla veya açık bölümüne aktarılmalıdır.

30 - Yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun mali tablolarının tarihinin raporlayan kamu idaresinin mali tablolarının tarihinden farklı olması durumunda bağılı kuruluş, raporlayan kamu idaresinin mali tabloları ile aynı tarihte olan ilave tablolar hazırlamalıdır. Bunun yapılmaması halinde, "Konsolide ve Bireysel Mali Tablolar" ile ilgili standart hükümlerine göre farklı bir raporlama tarihinin kullanılması mümkündür. Ancak bunun yapılabilmesi için; raporlama tarihleri arasındaki farkın üç aydan fazla olmaması ve bu iki tarih arasında gerçekleşen önemli işlem veya olayların etkilerinin uyarlanmış olması gerekir.

31 - Raporlayan kamu idaresi ile yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun raporlama tarihleri birbirinden farklı ise yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun varlık ve yükümlülükleri kendi raporlama tarihindeki kur üzerinden çevrilir.

32 - Yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun ediniminden doğan şerefiye, yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun varlığı olarak değerlendirilerek bağılı kuruluşun geçerli para biriminden ifade edilmeli ve kapanış kuru üzerinden çevrilmelidir.

Yabancı Ülkedeki Bağılı Kuruluşun Elden Çıkarılması

33 - Yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun elden çıkarılması durumunda, net varlıklarda ayrı bir kalem olarak ertelenen kur farklarının birikmiş tutarı, açık veya fazla bölümünde muhasebeleştirilmelidir.

34 - Bir kamu idaresi, yabancı ülkedeki bağılı kuruluşdaki yatırımını satış, tasfiye, ödenmiş sermayenin geri ödenmesi veya söz konusu kuruluşun tamamının veya bir bölümünün bırakılması yoluyla elden çıkarabilir. Kısmi elden çıkarma durumunda ilgili birikmiş kur farkının sadece oransal payı fazla veya açığa dâhil edilir. Yabancı ülkedeki bağılı kuruluşun net defter değerindeki bir azalma, kısmi elden çıkarma değildir. Buna göre net defter değeri düşürüldüğünde, ertelenen döviz kazancı veya kayıpları fazla veya açık kısmında muhasebeleştirilmez.

Kur Farklarının Vergi Etkileri

35 - Yabancı para üzerinden yapılan işlemlerden doğan kazanç ve kayıplar ile kamu idaresinin (yabancı ülkedeki bağılı kuruluş dâhil) faaliyet sonuçlarının ve bilançosunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde ilgili standart hükümleri uygulanır.

Diğer Açıklamalar

36 - Kamu idaresi, fazla veya açık bölümünde muhasebeleştirilen kur farkları ve net varlık/özkaynakta ayrı bir kalem olarak sınıflandırılan kur farklarının dönem başı ve dönem sonu mutabakatını açıklamalıdır.

37 - Mali tablolarda kullanılan para birimi geçerli para biriminden farklı ise bu durum belirtilerek geçerli para biriminin ne olduğu ve mali tablolarda neden farklı bir para biriminin kullanıldığına sebebi açıklanmalıdır.

38 - Mali tabloların sunulmasında kullanılan geçerli para biriminde değişiklik olması halinde, bu değişikliğin nedeni açıklanmalıdır.

39 - Mali tabloların ilgili standardın tüm hükümlerine uygun olması kaydıyla kamu idaresinin mali tablolarını geçerli para biriminden farklı bir para birimi kullanarak sunması durumunda, bu husus belirtilmelidir.

40 - Mali tablolarda yer alan kalemlerden bir kısmının veya diğer mali bilgilerden bir kısmının geçerli para biriminden farklı bir para birimi ile sunulması Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun değildir. Eğer sunulursa aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekir:

1. Bu tablolar Devlet Muhasebesi Standartlarına uygun olan tablolara ek bilgi olarak nitelendirilmelidir,
2. Ek bilginin sunulmasında kullanılan para birimi açıklanmalıdır,
3. Geçerli para birimini ve ek bilgiyi belirlemek amacıyla kullanılan çevirme yöntemi açıklanmalıdır.

Diğer Hususlar ve Yürürlük Tarihi

41 - Bu Standart, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Nisan 2008 tarihinde yayınlanan, Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulunun Döviz Kurlarındaki Değişimin Etkileri isimli 4 numaralı standardından yararlanılarak hazırlanmıştır.

42 - Bu Standart Devlet Muhasebesi Standartları Kurulunun izni ve onayı olmadan çoğaltılamaz, çevirisi yapılamaz, dağıtılamaz ve yayımlanamaz. Kaynak gösterilmeksizin alıntı yapılamaz.

43 - Bu Standart, Maliye Bakanlığı ve ilgili kamu idarelerince uygulanmasına ilişkin düzenleme yapılmak üzere yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.