

Uluslararası finansal raporlama standartları uygulamalarında karşılaştığımız hassas konulardan biri de yurtdışındaki bağlı ortaklık ve iştirakler ile ilişkilerden kaynaklanan kur farklarının solo ve konsolide mali tablolarda ele alınması biçimi.

IFRS'e uygun raporlama ve muhasebe yapan herkesin bildiği üzere, yurtdışında kurulu ve fonksiyonel para birimi ana şirketten farklı olan bir şirketin konsolidasyonu esnasında dönemsel olarak oluşmuş kur farkları konsolide finansal tablolarda diğer kapsamlı gelir tablosu ve dolayısıyla özkaynaklar altında kümülatif çevrim farkı kalemi altında biriktiriliyor.

Bu biriken çevrim farklarının gelir tablosuna yansımaları için ise söz konusu yurtdışı bağlı ortaklık veya iştirakin kısmen veya tümüyle elden çıkarılması gerekiyor. Konuyla ilgili ilkeleri hepimizin bildiği üzere IAS21 48 ve 49. paragraflar ile BCBC25 de gerekçeleriyle birlikte anlatılıyor.

Peki ya yurtdışındaki bağlı ortaklığımız ana şirket tarafından sürekli fonlanıyor ve bu fonlamaların geri ödeme planı henüz ortada yok ve yakın gelecekte de geri ödenecek gibi görünmüyor ise ne olacak?

Ana şirketin solo finansal tablolarında yabancı para bir alacak var ve bu alaktan oluşan kur kazancı veya kaybı solo finansal tablolarda gelir tablosuna yansıyor. Peki konsolide finansal tablolarda bu kur kazanç kayıpları nerede olacak?

Karşılaştığımız örneklerin çoğunda, bu tür yabancı bağlı ortaklık fonlamaları, ticari alacak gibi görülüp oluşan kur kazanç veya kayıpları konsolide finansal tablolarda da gelir tablosunda bırakılmaya devam ediliyor.

Oysa kur farklarının muhasebe ilkelerini düzenleyen 21 nolu Uluslararası Muhasebe Standardı 15. paragrafında bu konuyu net şekilde vurgulamış durumda. Eğer, fonksiyonel para birimi ana şirketten farklı olan bir yabancı bağlı ortaklığınızı ana şirketten fonluyor iseniz ve bu fonların geri ödenmesine yönelik ortada ne bir plan var ne de öngörülebilir yakın bir gelecekte geri ödeme ihtimali görünmüyor ise, bu fonların da aslında yurtdışındaki şirketinize yaptığınız yatırımın bir unsuru olarak ele alınması gerekiyor.

Bu durumda, bu fonların oluşturacağı kur kazanç ve kayıplarının da konsolide finansal tablolarda kesinlikle gelir tablosunda bırakılmaması bir zorunluluk. Diğer bir deyişe bu kur kazanç kayıpları konsolide finansal tablolarda diğer kapsamlı gelir tablosuna çekilmeli.

Konuyu IAS 21 in 32 nolu paragrafı açık şekilde ifade ediyor. Yurtdışındaki şirketlerini fonlayan ana şirketlerin çoğunluğu bu ilkeyi gözardı ettiklerinden konsolide gelir tablolarını yanlış düzenliyor ve finansal tablo okuyucularını da dönemsel kambiyo gelir gider pozisyonu konusunda yanıltmış oluyorlar.

Sonuç olarak, yurtdışındaki bağlı ortaklık ve iştiraklerine kredi açan, fonlama yapan tüm ana şirketlerin muhasebe ve raporlama sorumlularının bu alacakların muhasebesine dikkat etmesi gerekliliğini vurgulamak istiyoruz.

Bütün bunları söyledikten sonra unutmamız gereken hassas bir noktaya, diğer bir deyişe IAS21 11. paragrafta vurgu yapmakta fayda var. Zira yurtdışındaki bağlı ortaklığınız, IAS21 p11 ve BC6 da açıklandığı üzere, ana şirketinizin bir uzantısı gibi faaliyet göstermekte ve yeterli otonomiye sahip değil ise, bu durumda bu bağlı ortaklığınız IAS 21 in 'yabancı şirket' tanımına girmiyor ve dolayısıyla fonksiyonel para



International Financial Advisory

birimi ana şirketle aynı kaldığından ötürü, ortada konsolidasyonla gelen bir yabancı şirket kur farkı muhasebesi durumu oluşmuyor.