

PAPER DETAILS

TITLE: YABANCI PARA BİRİMİ İLE DEFTER TUTMA İZİNİ VERİLEN İŞLETMELERDE
BEYANNAME SONRASI ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARININ MUHASEBELESTİRİLMESİ

AUTHORS: mehmet GENÇTÜRK

PAGES: 199-210

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/194845>

Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.2007, C.12, S.1 s.199-210.

**YABANCI PARA BİRİMİ İLE DEFTER TUTMA İZNİ
VERİLEN İŞLETMELERDE BEYANNAME SONRASI
ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARININ
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**BOOKKEEPING OF THE CHANGE IN RATES
APPEARED AFTER DECLARATION IN THE
ESTABLISHMENTS THAT ARE ENTITLED TO KEEP
BOOKS IN FOREIGN CURRENCY**

Yrd.Doç.Dr.Mehmet GENÇTÜRK*

ÖZET

TTK ve VUK'da tutulması zorunlu olan defterlerin Türkçe olarak ve Türk para birimi ile tutulmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Fakat 5228 sayılı kanuna eklenen maddeler sonucunda, Bakanlar Kurulunun izni ile şartları tutan işletmelere ulusal para birimi dışında, yabancı para birimiyle defter tutabilme hakkı getirilmiştir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere de 348 numaralı VUK Genel Tebliği 4. maddesi ile yabancı para birimi ile defter tutabilme hakkı verilmiştir.

Bu çalışmada hangi işletmelerin yabancı para birimi ile defter tutabilecekleri, yabancı para birimi ile defter tutan işletmelerin beyanname sonrası ortaya çıkan olumlu/olumsuz kur farklarını nasıl muhasebeleştirebilecekleri açıklanmıştır.

ABSTRACT

Also, it is expressed that it is, in respect of TTK and VUK, obligatory to do compulsory bookkeeping by Turkish currency and in Turkish. Nevertheless, as a consequence of articles appended to the code 5228 by the authorization of the Cabinet, the enterprises meeting the requirements have a right to do their bookkeeping by foreign currency with the exception of national currency. In addition, the establishments in free zones are entitled to keep the books in foreign currency in accordance with the article 4 of VUK General Directive 348.

In this study, which enterprises are able to keep their accounts with foreign currency and how the enterprises that keep their accounts by foreign currency are able to keep accountancy of negative or positive change in rates appearing as a consequence of accounting treatments related to taxes and the effects of these records are tried to be explained.

Defter tutma, Yabancı Para Birimi İle Defter Tutma, Kur Değişimleri
Bookkeeping, Bookkeeping by foreign currency, Parity change

* Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Ağlasun Meslek Yüksekokulu

1. GİRİŞ

Yurt dışı sermayeli veya yabancı ortağa sahip işletmeler için Türk para birimi ile defter tutulması zorunluluğu bazı zorluklar içermektedir. Özellikle çok uluslu işletmeler için, diğer ülkelerdeki işletmeleri ile Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerinin mali durumlarını karşılaştırmak ve konsolide tablolar oluşturmak uzun işlemler gerektirmektedir. Kanunda yapılan değişiklik sonucunda şartları uyan işletmelere yabancı para birimi ile defter tutma hakkının verilmesi yabancı sermayeli ve çok uluslu işletmeler için olumlu bir gelişme olarak görülmüştür. Yabancı para cinsinden defter tutma hakkı ile ilgili değişiklik 2004 yılında yapılmış olmasına rağmen yabancı para birimi ile defter tutma izni alan ilk firma Oger Telekom 2006 yılı itibarıyla defterlerini yabancı para birimi ile tutmaya başlamıştır.¹

2004 yılında başlayan bu uygulama sadece büyük ölçekli ve çok uluslu işletmeleri kapsamaktaydı. Fakat 2005 yılında yayınlanan 348 numaralı VUK Genel Tebliği ile serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilere de yabancı para birimi ile defter tutma izni verilmiştir. Bu izin ile birlikte sadece büyük ve çok uluslu işletmeler değil, serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerde istedikleri yabancı bir para birimi ile defter tutma imkanını elde etmişlerdir.

Yabancı para birimi ile defter tutma ile ilgili kanun maddeleri 2004 ve 2005 yıllarında yayınlanmış olmasına rağmen, şartları uyan işletmeler tarafından bu iznin kullanılması Oger Telekom örneğinde olduğu gibi henüz yeni uygulamaya başlanan bir durumdur. Bu uygulama neticesinde özellikle vergi ile ilgili işlemlerde vergi kaybının önlenmesi açısından, kur değişimleri nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği önemli olmaktadır. Konu ile ilgili kanun maddelerinde hangi işletmelerin yabancı para birimi ile defter tutabilecekleri, beyannamelerini nasıl verecekleri gibi hususların açıklanmış olmasına rağmen ortaya çıkacak olan kur değişimlerinin nasıl muhasebeleştirileceği hususları açıklanmamış ve literatürde de doğrudan bu konu ile ilgili olarak yapılmış bir çalışmaya ulaşılamamıştır. Bu açıdan yapılan çalışma, ortaya çıkan kur farklarının nasıl muhasebeleştirilebilmesi gerektiği hususunda kullanıcılara bilgi sunabilecektir.

Bu çalışmanın birinci bölümünde defter tutma ile ilgili hususlar açıklanmış ve hangi işletmelerin hangi defterleri nasıl tutmaları gerektiği, ilgili kanun maddelerine göre belirtilmiştir. İkinci bölümde kanun maddesinde yapılan değişiklik sonucunda, hangi işletmelerin yabancı para birimi ile ve nasıl defter tutabilecekleri belirtilmiştir. Üçüncü bölümde ise, yabancı para birimi ile defter tutan işletmelerin vergi ile ilgili olarak beyanname verme, vergi ödeme ve gecikme cezası ile vergiyi ödemeleri durumunda muhasebe kayıtlarının nasıl olması gerektiği örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Sonuç bölümünde ise yabancı para birimi ile defter tutan

¹ 2006, 10106 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2006/03/2006_0314-2htm.

işletmelerin kur değişmelerinden ve yaptıkları yevmiye kayıtlarından nasıl etkilendikleri belirtilmiştir.

2. DEFTER TUTMA İLE İLGİLİ HÜKÜMLER VE YABANCI PARA BİRİMİ İLE DEFTER TUTABİLME HAKKI

Bu bölümde TTK ve VUK'na göre defter tutma hakkında bilgi verilerek, hangi şartları taşıyan işletmelerin diğer işletmelerden farklı olarak yabancı para birimi ile defter tutabilecekleri ilgili kanun ve yönetmeliklerle açıklanmıştır.

2.1. Defter Tutma İle İlgili Hükümleri

Ülkemizde ticari defter tutma ile ilgili hükümler, TTK'nun 66. maddesi ile VUK'nun 215. maddesinde düzenlenmiştir. TTK 66. maddesinde; “Her tacir, işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak münasebetlerini ve her iş yılı içinde elde edilen neticeleri tespit etmek maksadıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektirdiği bütün defterleri ve bilhassa, diğer kanunların hükümleri mahfuz kalmak üzere, aşağıdaki defterleri Türkçe olarak tutmaya mecburdur” şeklinde düzenlenmiştir. Kanun maddesinde belirtildiği gibi her tacir gerekli olan defterleri Türkçe olarak tutmak zorundadır.

Ayrıca, Muhasebenin Temel Kavramlarından olan Parayla Ölçme kavramı gereğince de, muhasebe işlemlerinin ulusal para birimine göre yapılması zorunludur.²

Şirketler, yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ve karar defteri; **Kamu şirketleri**, (Hususi hukuk hükümlerine göre idare edilmek veya ticarî şekilde işletilmek üzere devlet, vilayet, belediyeler gibi amme hükmi şahısları tarafından kurulan ve hükmi şahsiyeti bulunmayan ticari işletmeler ile dernekler tarafından kurulan ticari işletmeler ve bunlara benzeyen ve hükmi şahsiyeti olmayan diğer ticari teşekküller), karar defteri hariç yukarıdaki yazılı defterleri tutmak zorundadırlar. **Birinci Sınıf Şahıslar**, karar defteri hariç olmak üzere yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defterini, **İkinci Sınıf şahıslar**, işletmesinin mahiyet ve önemine göre sadece işletme defteri tutmak zorundadır.³

VUK'nu 172'ye göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması mecburi olarak kabul edilmiştir. Kanuna göre; gerçek ve tüzel kişiler bu kanunun esaslarına göre TTK'da sayılan defterleri tutmaya mecburdurlar:

- Ticaret ve sanat erbabı
- Ticaret şirketleri
- İktisadi kamu müesseseleri

² Acar Durmuş, Tetik Nilüfer, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2006, s14.

³ Pehlivan Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon 2006, s.184.; Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 1999, s 92.

- Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.
- Serbest meslek erbabı
- Çiftçiler gibi.

VUK 173’de ise gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler, Gelir Vergisi Kanununa göre kazançları götürü olarak tespit edilenler ile götürü gider usulüne tabi olan çiftçiler, kurumlar vergisinden muaf olan İktisadi Kamu Müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler hakkında uygulanamayacağı belirtilmiştir.⁴

2.2. Yabancı Para Birimi İle Defter Tutabilme İzni Ve Şartları

TTK’nun defter tutma ile ilgili 66. maddesi değişmeden devam etmektedir. Fakat VUK’daki ilgili madde 31-07-2004 tarihi itibariyle; bu tarihte yürürlüğe giren 5228 sayılı kanunun 7. maddesi ile 213 sayılı VUK’nun 215.maddesi (defter ve kayıtlar hakkındaki hükümler) değişikliğe tabi tutulmuştur. 5228 sayılı kanunla VUK’na eklenen fıkralar sonucunda, şartları **uyan tacirlere defterlerde Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla yabancı bir dilden de kayıt yapma ve yabancı para birimi ile belge düzenleme ve kayıt tutma imkanı sağlanmıştır.**⁵

İlgili kanunun 2b maddesine göre; ilgili dönem defter tasdik tarihi itibariyle ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye’ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az %40’ı, ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına bakanlar kurulunca izin verilebilmektedir.

Yabancı para birimi ile defter tutma hakkını kazanan işletmeler Türk Para birimiyle yaptıkları işlemleri ise işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevirerek muhasebe kayıtlarında izleyebilmektedirler.

Bu işletmeler, iktisadi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahını kayıt yapılan para birimine göre tespit edeceklerdir. **Fakat beyannamenin ise ilgili ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilmesi ve vergi ödeme, mahsup ile iade işlemlerinde de Türk parasına göre işlem yapılması gerekmektedir.**

Bu mükellefler, ilgili kanun maddesi gereğince diğer para birimiyle kayıt tuttukları sürece mükerrer 298. maddenin A fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamamakta ve Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde de üç yıl süre ile anılan maddenin hükmünden de yararlanamamaktadırlar.

⁴ [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kobivermukodev?OpenPage\(10-12-2006\)](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kobivermukodev?OpenPage(10-12-2006))

⁵ Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun No:5228, 31-Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete

2005 yılında yayınlanan 348 numaralı VUK Genel Tebliği⁶ ile sadece yukarıda açıklanan şartları taşıyan işletmelere değil, serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilere de yabancı para birimi ile defter tutma izni verilmiştir. Bu tebliğin 4. maddesine göre; tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler dahil) serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerden isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmelerine Maliye Bakanlığınca izin verilmiştir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerde iktisadi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahını kayıt yapılan para birimine göre tespit edeceklerdir. **Aynı şekilde beyannamelerini ilgili ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevirerek beyan edecekler ve vergi ödeme, mahsup ile iade işlemlerinde de Türk parasına göre işlem yapacaklardır.**

3. YABANCI PARA BİRİMİ İLE DEFTER TUTAN İŞLETMELERDE BEYANNAME SONRASINDA ORTAYA ÇIKAN KUR DEĞİŞMELERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Defterlerini yabancı para birimi ile tutan işletmelerin kurumlar vergisi beyannamesi verme ve ödeme tarihleri arasında; kurumlar vergisinin geç ödenmesi durumunda; KDV beyannamesi verilmesi ve ödeme tarihleri arasında; KDV'nin geç ödenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ve bu kayıtların etkisi aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre kur değişiminin etkileri TMS 21'de düzenlenmiştir. Kur farklarının vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesi ise TMS 12'de düzenlenmiştir.⁷

3.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Tarihi İle Ödeme Tarihi Arasında Ortaya Çıkan Kur Değişmelerinin Muhasebeleştirilmesi

31.07.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5228 sayılı kanunun 7. maddesi 2ba fıkrasına ve 12.05.2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 348 numaralı VUK Genel Tebliğinin 4.maddesine göre; Türk para birimi ile yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuru ile ilgili para birimine çevrilecektir. İktisadi

⁶ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 12-Mayıs 2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete.

⁷ **Türkiye Muhasebe Standartları**, Türkiye Muhasebe Standartları kurumu Yayınları, Yayın no 1, Grup Matbaası, 2006, s.603-617.; Ataman Akgül, Başak, IAS 21, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, (http://www.tmud.org.tr/IAS_21_Kur_Degisiminin_etkileri.ppt#1)

kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilecektir. Aynı fıkra göre **Beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılacaktır.**

Örneğin; Defter kayıtlarını Amerikan Doları cinsinden tutan XYZ yabancı sermayeli Anonim Şirketinin ödemesi gereken kurumlar vergisi 20.000 \$ olarak bulunursa, beyanname verilecek nisan ayının ilk gününe ait Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası alış kuru (1,25 YTL) ile YTL' ye çevrilerek ilgili vergi dairesine beyanname verilecektir. Buna göre XYZ yabancı sermayeli Anonim Şirketinin ödemesi gereken vergi Dolar cinsinden 20.000 \$, YTL olarak ise (20.000*1,25 YTL) 25.000YTL olacak ve işletme Dolar cinsinden yevmiye kaydını aşağıdaki şekilde yapacaktır;

370 DÖNEM KARI VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞ.	20.000 (\$) ⁸	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR - Ödenecek kurumlar vergisi		20.000 (\$)

Yevmiye kayıtlarında ödenmesi gereken vergi borcu 20.000 \$ olarak görünürken beyanname ise 25.000 YTL olarak görülecektir. Burada vergi dairesi için önemli olan 25.000 YTL'nin ödenmesi olacaktır.

a- Ödeme tarihindeki dolar kuru ile beyanname tarihindeki kurun değişmemesi durumu;

Verginin ödeneceği nisan ayında Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası dolar alış kuru 1,25 YTL olursa işletme 25.000YTL karşılığında 20.000 \$ (25.000YTL/1,25=20.000\$) ödeme yapacaktır. Bu durumda ödeme ile ilgili olarak muhasebe kayıtları yapılırken kur değişmediği için fark oluşmayacak ve yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR - Ödenecek kurumlar vergisi	20.000 (\$)	
100 KASA		20.000 (\$)

b- Ödeme tarihindeki dolar kuru ile beyanname tarihindeki kurun değişmesi ve 1,30 YTL olması durumu;

Verginin ödeneceği nisan ayında Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası dolar alış kuru 1,30 YTL olursa işletme 25.000YTL karşılığında 25.000YTL/1,30⁹=19.230\$ ödeme yapacaktır. Bu durumda ödeme ile ilgili

⁸ Peşin ödenen vergi mahsubu dikkate alınmamıştır.

⁹ TMS 12'ye göre yabancı para ile gerçekleştirilen işlemlerin muhasebeleştirilmesinde esas alınacak kur işlemin gerçekleştiği tarihteki kurdur. Feriştah Sönmez, 12 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı-KurDeğişimEtkilerininMuhasebeleştirilmesi,http://www.econturk.org/Turkiyeekonom isi/ Feristah_I.doc, s20.

olarak muhasebe kayıtları yapılırken arada 770\$ fark çıkacaktır. Aradaki fark ise 646 Kambiyo ve Borsa Değer Artış Karları Hesabına kaydedilerek kapatılacaktır. (İşlemin yapıldığı tarih ile ödeme veya tahsilatın yapıldığı tarih arasında döviz kurlarında değişikliklerin olması durumunda ortaya çıkan fark kur farkı olarak kabul edilir).¹⁰

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR - Ödenecek kurumlar vergisi	20.000 (\$)	
100 KASA		19.230 (\$)
646 KAMBIYO ve BORSA DEĞER ARTIŞ KARLARI		770 (\$)

c- Ödeme tarihindeki dolar kuru ile beyanname tarihindeki kurun değişmesi ve 1,20 YTL olması durumu;

Eğer TCMB alış kuru 1,20 YTL olursa bu durumda; İşletme ödemesi gereken 25.000YTL için $25.000YTL/1.20=20.834$ \$ ödeme yapacaktır. Bu durumda ödeme ile ilgili olarak yapılacak yevmiye kaydında kur değişmesinden dolayı ortaya çıkan 834 \$'lık fark 656 Kambiyo ve Borsa Değer Azalış Zararları Hesabına kaydedilerek kapatılacaktır;

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR - Ödenecek kurumlar vergisi	20.000 (\$)	
656 KAMBIYO ve BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	834 (\$)	
100 KASA		20.834 (\$)

Verginin ödeneceği ay içerisinde kur artarsa işletme 20.000\$ yerine 19.230\$ ödemekte, kur azalırsa 20.834\$ ödemektedir. Kurdaki olumlu ve olumsuz gelişmelere bağlı olarak kayıtlarını dolar olarak tutan işletmenin yevmiye kayıtları ve ödemede bulunduğu dolar tutarı değişirken vergi dairesinin alacağı 25.000 YTL, YTL olarak değişmeden ödenmektedir. Kurdaki gelişmelere bağlı olarak ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları ise 646 veya 656 numaralı gelir tablosu hesaplarına kaydedilmektedir.

3.2. Kurumlar Vergisinin Gecikme Faizi İle Birlikte Ödenmesi Durumunda Ortaya Çıkan Kur Değişmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Defterlerini yabancı para birimi ile tutan işletmeler de diğer işletmeler gibi kurumlar vergisi nedeniyle ödenmesi gereken vergi borçlarını

¹⁰ İşlem gerçekleştiği hesap döneminde sonuçlanmış ise, tüm kur farkı o dönemde tahakkuk ettirilir. Bknz:Beyazıtılı Ercan, TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ocak 2003, 18.

zamanında ödeyemezlerse, vergi borçlarını gecikme faizi ile birlikte ödemek zorundadırlar. Gecikme zammı oranı, 21.04.2006 tarihli ve 26146 sayılı resmi gazete kararıyla her ay ayrı ayrı uygulanmak şartıyla %2,5 olarak belirlenmiştir. Vergi borcunu zamanında ödeyemeyen işletmeler her ay için %2,5 oranında gecikme faizi hesaplayarak vergi borçlarını cezalı olarak ödeyeceklerdir.¹¹

Örneğin; yukarıdaki örnekte bahsedilen XYZ işletmesinin ödemesi gereken vergi borcu muhasebe kayıtlarında 20.000\$ ve beyannamede ise $20.000\$ \times 1,25 = 25.000\text{YTL}$ olarak görülmektedir. XYZ işletmesi vergisini bir ay gecikmeli olarak ödeyecek olursa, işletmenin ödemesi gereken gecikme faizi $25.000\text{YTL} \times 0,025 = 625 \text{ YTL}$ ve gecikme faizi ile birlikte YTL olarak ödemesi gereken toplam tutar 25.625 YTL olacaktır.

İşletmenin tahakkuk eden kurumlar vergisi borcunu süresi içerisinde değil de bir ay sonra ödemek istemesi durumunda kurdaki değişmelere bağlı olarak yapması gereken tahakkuk kayıtlarının aşağıdaki şekilde yapılması uygun olacaktır.

a- Dolar kurunun 1,25 olması ve beyanname tarihindeki kurun değişmemesi durumunda; ödenmesi gereken toplam tutar YTL olarak 25.625 YTL, dolar olarak 20.500 \$ yapacaktır. Gecikme faizi YTL olarak 625 YTL, dolar olarak 500 \$ tutmaktadır.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20.000 (\$)	
- Ödenecek kurumlar vergisi		
700 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	500 (\$)	
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER		20.500 (\$)
- Gecikme Faizi hesaplanmış kurumlar vergisi		

Vergi gecikme cezaları KVK 15. madde gereğince kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için nazım hesaplarda izlenecektir. XYZ işletmesinin geç ödeme nedeniyle tahakkuk edecek olan gecikme faizi dolar olarak 625 YTL/1,25= 500 \$ olduğu için yevmiye kaydının aşağıdaki gibi yapılması uygun olacaktır.

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	500 (\$)	
950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KARŞILIĞI		500 (\$)
- Vergi cezası		

¹¹ Kamu Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Karar, Karar Sayısı:10302, 21-Nisan 2006 tarih ve 26146 sayılı Resmi Gazete

Gecikme faizi ile birlikte yenilenerek 368 numaralı hesapta izlenen kurumlar vergisi ve gecikme cezası ödendiği zaman aşağıdaki kayıt yapılacaktır.¹²

368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER - Gecikme Faizi hesaplanmış kurumlar vergisi 100 KASA	20.500 (\$)	20.500 (\$)
--	-------------	-------------

b- Dolar kurunun 1,30 olması ve beyanname tarihindeki kurun artması durumunda;

Kur artması durumunda işletmenin gecikme faizi ile birlikte tahakkuk eden vergi tutarı dolar cinsinden 25.625 YTL /1,30=19.711\$ olacak ve bu tutar beyanname verilen miktarın da (20.000 \$) altında olacaktır. Bu durumda işletme aşağıdaki kaydı yapacaktır;

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR - Ödenecek kurumlar vergisi 368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER - Gecikme faizi hesaplanmış kurumlar vergisi 646 KAMBİYO ve BORSA DEĞER ARTIŞ KARLARI	20.000 (\$)	19.711 (\$) 289 (\$)
--	-------------	-----------------------------

Böyle bir yevmiye kaydı ile vergi dairesi YTL olarak gecikme faizi ile birlikte daha fazla bir tutarı tahsil edebilecektir. İşletme ise dolar olarak kur farkından dolayı vergiyi daha az ödemiş olacak ve avantajlı bir duruma sahip olacaktır. Fakat kur farkının gelir olarak kaydedilmesi sonucunda ortaya çıkan 289 \$ az ödeme telafi edilmiş olacaktır.

c- Dolar kurunun 1,20 olması ve beyanname tarihindeki kurun azalması durumunda;

Kur azalması durumunda işletmenin gecikme faizi ile birlikte ödeyeceği tutar dolar cinsinden 25.625 YTL /1,20=21.354\$ yapacaktır. 21.354 \$'ın içerisinde kur farkı olduğu kadar gecikme faizi de bulunmaktadır. Fakat gecikme cezası sonucunda oluşan bir işlemle ilgili olduğu için **kambiyo ve borsa değer azalış zararlarında izlenmesi işletmenin kur farkından olduğu kadar vergi cezası nedeniyle ortaya çıkan gecikme faizinin de kambiyo zararları ile işletme lehine olması ve vergi cezasının vergiden düşülmesi anlamına gelecektir. Bu durumu ortadan kaldırmak**

¹² Tahakkuk kayıtları kur değişmelerine göre ayrı olarak gösterilmiş, fakat ödeme ile ilgili Yevmiye kaydı sadece tutarlar farklı hesaplar aynı olacağı için sadece a- seçeneğinde yapılmıştır.

için farkın kanunen kabul edilmeyen giderler içerisinde de izlenmesi doğru olacaktır. Bu durumda işletme aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır;

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR - Ödenecek kurumlar vergisi	20.000 (\$)	
656 KAMBIYO ve BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	1.354 (\$)	
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER - Gecikme faizi hesaplanmış kurumlar vergisi		21.354 (\$)

Vergi gecikme cezaları K.V.K. 15.madde gereğince kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için nazım hesaplarda izlenecektir;

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER - Vergi Cezası	1.354 (\$)	
950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KARŞILIĞI - Vergi cezası		1.354 (\$)

Fakat kanunen kabul edilmeyen gideri, verginin geç ödenmesinden dolayı uğranılan gecikme zammı olan kısım için kabul edersek o zaman kur farkının verginin geç ödenmesi nedeniyle hesaplanan gecikme faizi için ayrı hesaplanması ve geri kalan kısmın kanunen kabul edilen gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekecektir.

Bu durumda gecikme faizi 625 YTL için kur ayrı hesaplanarak kanunen kabul edilmeyen giderleri içerisinde izlenecek ve geri kalan kısım ise kambiyo zararları hesabında izlenecektir;

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR - Ödenecek kurumlar vergisi	20.000 (\$)	
656 KAMBIYO ve BORSA DEĞER AZALIŞ ZARARLARI	1.354 (\$)	
368 VADESİ GEÇMİŞ ERTELENMİŞ VEYA TAKSİTLENDİRİLMİŞ VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER - Gecikme faizi hesaplanmış kurumlar vergisi		21.354 (\$)

Vergi gecikme cezaları KVK 15. madde gereğince kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için nazım hesaplarda izlenecektir. Hesaplama sadece 625YTL için (gecikme Cezası) yapılacak ve (625YTL / 1,20) yaklaşık olarak 521\$ olarak bulunacaktır;

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER - Vergi Cezası	521 (\$)	
950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDER KARŞILIĞI - Vergi cezası		521 (\$)

3.3. Katma Değer Vergisi Beyannamesinin Verilmesi İle Ödenmesi Sırasında Ortaya Çıkan Kur Değişmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Katma Değer Vergisi (KDV), üretim tüketim zincirinin her aşamasında, malların ve hizmetlerin satışından alınan ve vergi indirimine imkan tanımak suretiyle değer artışını temel alan, gayri şahsi, çok aşamalı, genel bir satış vergisidir. İşletmeler aldıkları hizmetler ve mallar için KDV öderken, sattıkları mal ve hizmetler karşılığında da KDV alırlar.

Aynı kurumlar vergisinde olduğu gibi KDV ile ilgili beyanname verilirken de yabancı para birimine göre mahsup işlemi yapılacak ve KDV beyannamesi her ayın ilk gününe ait olan TCMB alış kuru ile YTL' ye çevrilerek, YTL olarak verilecektir.

Beyanname ile ödeme zamanı arasında ortaya çıkan kur farkları kurumlar vergisi beyanname işleminde yapıldığı gibi olumlu ve olumsuz olmasına göre gelir tablosu hesaplarından 646 ve 656 numaralı hesaplara kaydedilecektir.

3.4. Katma Değer Vergisinin Gecikme Faizi İle Birlikte Ödenmesi Durumunda Ortaya Çıkan Kur Değişmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Defterlerini yabancı para birimi ile tutan işletmeler KDV nedeniyle ödenmesi gereken vergi borçlarını zamanında ödeyemezlerse, kanunen her ay için %2,5 oranında gecikme faizi hesaplayarak KDV borçlarını cezalı olarak ödeyeceklerdir. Bu durumda ortaya çıkan kur farkları ise kurumlar vergisinin geç ödenmesi durumunda yapılan yevmiye kayıtları gibi olacaktır.

SONUÇ

31.07.2004 tarihi itibarıyla; bu tarihte yürürlüğe giren 5228 sayılı kanunun 7. maddesi ile 12.05.2005 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 348 numaralı VUK Genel Tebliğinin 4.maddesine göre gerekli şartlara sahip olan işletmelere yabancı para birimi ile defter tutma imkanı verilmesi, yabancı ortaklı işletmeler ve Türkiye'de faaliyet gösteren çok uluslu şirketler için olumlu bir gelişme olmuştur. Aynı kanun maddesine göre bu hakkı kazanan işletmelerin, vergi ile ilgili olarak beyanname verme sırasında yabancı para birimi ile hesapladıkları vergi tutarını beyannamenin verileceği ayın ilk gününe ait Merkez Bankası kuru üzerinden YTL'ye çevirerek beyan etmelerinin gerekli olduğu hususu da belirtilmiştir.

Bu nedenle beyanname ile ödeme zamanı arasında ve/veya verginin gecikme faizi ile birlikte ödenmesi durumunda zamana bağlı olarak ortaya çıkan kur değişimlerinin muhasebe kayıtlarında ve hangi hesaplarda izlenmesi gerektiği önem arz etmektedir. Özellikle verginin geç ödenmesi nedeniyle katlanılması gereken ve kanunen kabul edilmeyen gider olan gecikme faizinin kur değişimine bağlı olarak işletmeyi geç ödemediği dolayısıyla avantajlı duruma getirmemesi için yapılacak yevmiye kaydında bu durumun dikkate alınarak nazım hesaplarda kanunen kabul edilmeyen gider olarak izlenmesi gerekecektir. Eğer beyannameye belirtilen ceza içermeyen vergi tutarı için hesaplanan kur değişimleri ile gecikme faizi ile ilgili olan kur değişimleri ayrı olarak ele alınmazsa, kurdaki artış ve azalışa bağlı olarak vergiyi geç ödeyen işletme geç ödemediği dolayısıyla ödüllendirilmiş olacaktır.

KAYNAKLAR

1. Acar Durmuş, Tetik Nilüfer, **Genel Muhasebe**, Detay Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara 2006, s14.
2. Ataman Akgül, Başak, IAS 21, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, (http://www.tnud.org.tr/IAS_21_Kur_Degisiminin_etkileri.ppt#1)
3. Beyazıt Ercan, “TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ocak 2003, s15-21.
4. **Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, Kanun No:5228, 31-Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete
5. **Kamu Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Karar**, Karar Sayısı:10302, 21-Nisan 2006 tarih ve 26146 sayılı Resmi Gazete
6. Kırbaz Sadık, **Vergi Hukuku**, 11. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 1999, s 92.
7. Sönmez, Feriştah 12 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı - Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi, ([http://www.econturk.org/Turkiye_ekonomisi / Feristah_I.doc](http://www.econturk.org/Turkiye_ekonomisi/Feristah_I.doc), s20).
8. Pehlivan Osman, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon 2006, s.184.
9. **Türkiye Muhasebe Standartları**, Türkiye Muhasebe Standartları kurumu Yayınları, Yayın no 1, Grup Matbaası, 2006, s.603-617.
10. **Türk Ticaret Kanunu**
11. **Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği**, 12-Mayıs 2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete.
12. **Vergi Usul Kanunu**
13. <http://rega.basbakanlik.gov.tr/Eskiler/2006/03/20060314-2.htm>,
14. http://www.alomaliye.com/_05/tms_tebliğ_13.htm
15. [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kobivermukodev?OpenPage\(10-12-2006\)](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kobivermukodev?OpenPage(10-12-2006))
16. <http://www.tmsk.org.tr/TMS/tms21.doc>(10-12-2006)