

YABANCI PARALARIN DEĞERLEMESİ

• Özlem YÜCE •

Vergi Denetmen Yrd.

-GİRİŞ

Vergi kanunları, değerlemeye Türk Ticaret Kanunu ve Sermaye Piyasa Kanunu'ndaki düzenlemeden farklı olarak, işletmenin ortakları ve diğer üçüncü kişilerin menfaatlerini korumaya yönelik olarak değil, işletmelerin gizli ortağı olan devletin menfaatlerini koruma amacı ile yer vermiştir.

Vergi hukukunda değerlendirme hükümlerinin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun Üçüncü Kitap başlığı altında 258'inci maddesinde, değerlemenin tanımı "Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir." şeklinde yapılmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirme takdir ve tespit olmak üzere iki şekilde yapılır. Tespit mükellefler tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen değerlendirme ölçüleri kullanılarak yapılırken; mutad değerlendirme ölçülerinin kullanılmadığı durumlarda değerlendirme, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine istinaden takdir yoluyla yapılır.

Yazımızın konusunu oluşturan ve işletmelerin iktisadi kıymetleri arasında yer alan yabancı paraların değerlemesi ise Vergi Usul Kanunu'nda 280'inci maddede düzenlenmiştir. Madde metninde;

"Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır.

Yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır."

hükmüne yer verilmiştir.

II. YABANCI PARALARIN DEĞERLEMESİNDE ESAS ALINACAK KURLARIN BELİRLENMESİ:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'nci maddesinde yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirileceği hükmü yer almaktadır. Borsa rayici, değerlemeye konu iktisadi kıymetin değerlendirme günündeki resmi borsalarda oluşmuş fiyatını ifade eder. Resmi borsalarda değerlendirme günü fiyatlarının tespiti ise, gün boyunca oluşacak fiyatların ortalaması alınarak yapılır. Borsa rayicine ilişkin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 263'üncü maddesi hükmü şöyledir:

"Borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerini ifade eder.

Normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine, değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak alınmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Maddenin ikinci fıkrası ile verilen yetkiye istinaden; normal dalgalanmalar haricinde, fiyatlarda belirgin tutarsızlık ve büyük dalgalanmalar

gerçekleşmişse, Maliye Bakanlığı değerlemeden önceki 30 gün içindeki ortalama fiyatı değerlemeye esas alılabilmektedir. Ancak; ülkemizde henüz döviz borsası kurulmamış olup bu değerleme ölçüsü kullanılmamaktadır. Dolayısıyla değerlemeye uygulanacak kur 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinin ikinci fıkrasında açıkça belirtildiği üzere Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 130 no'lu Genel Tebliği'nde belirtildiği gibi borsada rayici olmayan yabancı paralar ile bu paralarla olan senetli veya senetsiz alacak ve borçların değerlemesi yapılırken Maliye Bakanlığı'nın ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır. Ancak Bakanlık tarafından herhangi bir kur tespit ve ilan edilmediği durumda, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca tespit ve ilan edilen döviz alış kurları değerlemelerde esas alınacaktır. Bunun sebebi ise, serbest kur uygulamasına geçildikten sonra değerlemede uygulanacak kurların gerçek ekonomik ilişkilerde uygulanacak kurlara uygun olması ve sık sık kur tespit ve ilan etme zorunluluğunun ortadan kaldırılmak istenmesidir.

Maliye Bakanlığı sadece yıl sonu (31 Aralık) itibariyle esas alınması gereken kurları ilan etmektedir. Ancak; mükellef gruplarına göre dönem sonları farklılık göstermektedir. Hesap dönemleri, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesinde belirtilen ve normal hesap dönemi olarak nitelendirilen takvim yılından farklı olan mükellefler, yabancı paraların değerlemesini yaparken 217 no'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ni dikkate alacaklardır. Buna göre, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci madde hükmünün dikkate alınarak değerlemesi yapılacak ve bu şekilde yapılacak değerlemede T.C. Merkez Bankası'nca Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınacaktır. Dönem sonları 31 Aralık olan mükellefler Maliye Bakanlığı'nın her yılın sonunda değerlemeye esas alınacak döviz kurlarının yayınlandığı genel tebliğlerine göre değerlendirilecektir.

yapacaklarken dönem sonları 31 Aralık'dan başka bir tarih olan mükellefler ile bu tarih dışındaki bir tarihte değerlendirme yapması gereken mükellefler ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca o gün için belirlenen döviz alış kuruna göre değerlendirilecektir.

III. YABANCI PARALARIN DEĞERLEMESİ:

Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi gereği yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Buna göre bir işletmenin dönem sonunda kasa mevcudunda yer alan yabancı para, borsa rayici ile değerlendirilecektir. Borsa rayicinin belirlenmesinde muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayicinin yerine alış bedeli esas alınır. Ancak yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur.

İşletmelerin elindeki ulusal ve yabancı paraların Türk Lirası karşılığı Kasa hesabında izlenir. Kasa hesabı aktif bir hesap olup artışlar hesaba borç kaydıyla, azalışlar ise hesaba alacak kaydıyla takip edilir. Kasa hesabı daima borç kalanı verir veya sıfır olur ve hiçbir şekilde alacak kalanı vermez. Ancak Kasa hesabına hatalı bir şekilde yabancı paraların girişte alış kuru, çıkışta ise satış kuru üzerinden kayıt yapıldığında dönem sonu değerlemesine kadar alacak bakiyesi verebilir. Bunun dışında Kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi vergi uygulaması bakımından re'sen takdir gerektirecek işlemlerden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, hesap dikkatle takip edilerek eksik, yanlış veya fazlaların günü gününe düzeltilmesi gerekmektedir. Dönem sonlarında ise, düzenli bir şekilde kasadaki yabancı paraların değerlendirilmesinin yapılması gerekir.

Yabancı paralarla ilgili değerlemede, yabancı paraların alış değerleri Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca ilan edilen kurlar neticesinde tespit edilen ve hesaplanan değerlerden büyükse, oluşan fark 656-KAMBİYO ZARARLARI hesabına borç, 100-KASA hesabına alacak olarak yazılacaktır. Aksi durumda ise, 646- KAMBİYO KARLARI hesabına alacak, 100-KASA hesabına borç kaydı yapılacaktır. Yabancı paraların değerlendirilmesinin yapılmasını ve dönem sonundaki envanter neticesinde muhasebeleştirilmesini bir örnekle açıklayalım.

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Örnek: (A) A.Ş.'de dönem sonunda yapılan kasa sayımında 10.02.2005 tarihinde emtia satışından kaynaklanan 10.000\$ olduğu ve doların dönem sonunda 1.50-YTL olduğunu (doların 10.02.2005 tarihindeki alış bedelinin 1.40-YTL olduğunu) varsayalım. Bu durumda yapılacak kayıtlar aşağıda yer almaktadır.

- 10.02.2005 tarihli dolar değeri:
10.000x1.40=14.000-YTL

- 31.12.2005 tarihli dolar değeri:
10.000x1.50=15.000-YTL

FARK = 1.000-YTL

.....31.12.2005.....

100 KASA 1.000

100.01- Dolar Kasası 1.000

646 KAMBIYO KARLARI 1.000

Açıklama: Olumlu Fark Kaydı

..... /

Örneğimizde doların dönem sonu kurunun 1.30-YTL olduğu varsayılırsa yapılacak kayıtlar aşağıda yer almaktadır.

- 10.02.2005 tarihli dolar değeri:
10.000x1.40=14.000-YTL

- 31.12.2005 tarihli dolar değeri:
10.000x1.30=13.000-YTL

FARK = (1.000-YTL)

.....31.12.2005.....

656 KAMBIYO ZARARLARI 1.000

100 KASA 1.000

100.01- Dolar Kasası 1.000

Açıklama: Olumsuz Fark Kaydı

..... /

IV. İHRACAT BEDELLERİNİN YURDA GETİRİLMESİ:

İhracat bedellerinin yurda getirilmesi; Türkiye'den ihracat, İhracat Rejimi Kararı ve Yönetmelikleri ile Türk Parası Kıymetini Koruma Kanunu Hakkındaki Kararlar ve bu kararlara ilişkin tebliğler ve talimatlar ile bankacılık teamüllerine göre yürütülür.

İhracat bedelleri, peşin ödeme, akreditifli ödeme, vesaik mukabili ödeme, mal mukabili

ödeme ve kabul kredili ödeme şekillerinden birine göre yurda getirilerek bir bankaya veya özel finans kurumuna satılır.

Ticari amaçlarla ihraç edilen malların bedelinin, Türk Parası Kıymetini Koruma Kanunu Hakkındaki 32 Sayılı Kararda öngörülen özel haller ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu bakanlıkça uygun görülen mücbir sebeplerden kaynaklanan gecikmeler hariç, fiili ihraç tarihinden itibaren en çok 180 gün içinde ihracatçılar tarafından yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına, Türk parası olması halinde tevsiği, döviz ise satılması zorunludur. Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın bağlı bulunduğu bakanlıkça belirlenen mücbir sebep hallerinde verilen ek süreler içinde yurda getirilen ihracat bedeli dövizlerin alış ise carl kurdan yapılır. Ancak söz konusu ihracat dövizlerinin en az %70'inin fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içerisinde yurda getirilerek bankalara veya özel finans kurumlarına satılması halinde bakiyenin %30'una tekabül eden kısmı üzerinde ihracatçı serbestçe tasarruf edebilir.

İhracatta fatura bedeli, fatura tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru ile değerlendirilir. İhracat bedeli yurda getirildiğinde bankaya bozduruluyorsa, fiili satış kuru ile, bozdurulmuyorsa, yine Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın o günkü döviz alış kuru ile değerlendirilir.

IV.1. Yurda Getirilmesi Zorunlu İhracat Bedellerinin Değerlemesi:

Fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içinde ihracat bedelinin tamamının yurda getirilmesi uygulamanın esasını teşkil eder. Fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içinde ihraç bedelinin %70'inin yurda getirilmesi halinde işletmelere, %30'luk kısmını yurt dışında serbestçe kullanabilme hakkı verilerek işletmelerin ihracat yapmaları teşvik etmek suretiyle uygulamaya esneklik getirilmiştir. Fiili ihraç tarihinden itibaren 90 gün içerisinde ihraç bedelinin %70'inin yurda getirilmemesi halinde, fiili ihraç tarihinden itibaren 180 gün içerisinde tamamının yurda getirilmesi gerekir.

Bu açıklamalar ışığında, fiili ihraç tarihin-

den itibaren 90 gün içerisinde yurda getirilecek dövizlerin dönem sonunda 90 günlük süre dolmadığı için alacak olarak bilançoda yer alması durumunda, söz konusu döviz bedelleri döviz cinsinden alacaklar gibi değerlendirir. Dönem sonunda fiili ihrac tarihinden itibaren 90 gün geçmesine rağmen yurda getirilmeyen dövizlerle ilgili olarak serbest tasarruf hakkı kalkmış olacağından, ihracat bedelinin tamamının 180 gün içerisinde yurda getirilme zorunluluğu doğacaktır.

Değerlemeye fiili ihrac tarihinden itibaren 180'inci günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınır.

Örnek: 15.05.2005 tarihinde fiilen ihrac edilen 10.000\$ bedelli malın bedeli 31.12.2005 tarihinde halen getirilmemişse, bu alacağın 31.12.2005 tarihinde çıkarılan envanterde değerlendirileceği döviz kuru, bu tarihten itibaren 180'inci güne rastlayan 12.11.2005 tarihinde ilan edilen Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın döviz alış kurudur.

IV.II. Serbest Tasarruf Hakkı Bulunan İhracat Bedellerinin Değerlemesi:

Kambiyo mevzuatı açısından, yukarıda açıklandığı şekilde, ihracatçı serbest tasarruf hakkı bulunan ihracat bedellerini (dövizleri) yurda getirmeyip, yurt dışındaki faaliyetleri için harcayabilir veya istediği tarihte getirebilir. İhrac tarihinden çok uzun bir süre sonra getirirse bile kur farkının tamamı kendisine ait olur.

İhracatçının serbest tasarruf hakkı olan döviz cinsinden ihracat bedelleri tahsil edilmedikçe alacak olarak kalır. İhracat yapan işletmeye bu serbestinin tanınmış olması, değerlendirme gününde değerlendirme yapıp yapmama serbestisi vermez. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesine göre, yabancı para cinsinden olan alacakların değerlemeye tabi tutulması hükmü, ihracatçı işletmenin aktifinde bulunan serbest tasarruf etme imkanı olan dövizlere de uygulanacaktır.

V. YABANCI PARA CİNSİNDEN ALACAK VE BORÇLARIN DEĞERLEMESİ:

Yabancı para cinsinden senetli veya senetsiz alacaklar ve borçların değerlendirilmesi de 213

sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesine göre yapılmaktadır. Bu madde hükmüne göre yabancı paraların değerlendirilmesine ilişkin düzenlemeler yabancı para cinsinden senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir.

V.I. Yabancı Para Cinsinden Alacakların Değerlemesi:

Yabancı para cinsinden alacakların değerlendirilmesi, dönem sonunda Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kurlar üzerinden, Bakanlık tarafından belirlenmemişse, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nca ilan edilen döviz alış kuru üzerinden yapılacaktır.

Yabancı para cinsinden alacakların değerlemesinin yapılmasını ve dönem sonundaki envanter neticesinde muhasebeleştirilmesini aşağıdaki gibi bir örnek ile açıklayalım.

Örnek: Bir işletmenin 31.12.2005 tarihi itibarıyla 12.000\$ (kayıtlı değeri 12.000-YTL) dövizli alacağı mevcuttur. Bu alacağın 10.000\$'lık (10.000-YTL) kısmı ihracat alacağı olup Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar uyarınca 180 gün içinde yurda getirilmemiştir. İhrac tarihinden itibaren 180 gün 20.10.2005 tarihinde dolmuş olup, bu tarihli Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası kuru 1.40-YTL/\$'dır. Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan dönem sonu kur 1.50-YTL/\$'dır. Bu verilere göre söz konusu alacak dönem sonunda şöyle değerlendirilecektir:

$$10.000 \times 1.40 = 14.000\text{-YTL}$$

$$2000 \times 1.50 = 3.000\text{-YTL}$$

$$\text{Değerlenmiş tutar..... } 17.000\text{-YTL}$$

$$\text{Kayıtlı değer } 12.000\text{-YTL}$$

$$\text{Kur Farkı(Geliri)..... } 5.000\text{-YTL}$$

$$\text{.....31.12.2005.....}$$

$$120 \text{ ALICILAR} \quad 5.000$$

$$120.07 \quad 4.000$$

$$120.02 \quad 1.000$$

$$646 \text{ KAMBIYO KARLARI} \quad 5.000$$

Açıklama: Dönem sonu kur değerlendirilmesi

..... /

Yabancı para cinsinden düzenlenmiş ala-

DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

cak senetleri de dönem sonunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulur. Buna göre yabancı para cinsinden alacak senedi kur değerlemesinde lehte hesaplanacak kur farkları 646- KAMBİYO KARLARI hesabında, aleyhte hesaplanacak kur farkları ise 656- KAMBİYO ZARARLARI hesabında izlenir.

Kur değerlemesi sonunda işletme lehine oluşan kur farkları için 121- ALACAK SENETLERİ hesabına borç, aleyhine oluşacak kur farkları için de alacak kaydı yapılır.

V.II. Yabancı Para Cinsinden Borçların Değerlemesi:

Yabancı para cinsinden borçların değerlemesi, dönem sonunda Maliye Bakanlığı'na belirlenen kurlar üzerinden, Bakanlık tarafından belirlenmemişse, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na ilan edilen döviz alış kuru üzerinden yapılacaktır.

Yabancı para cinsinden borçların değerlemesinin yapılmasını ve dönem sonundaki envanter sonucunda muhasebeleştirilmesini aşağıdaki gibi bir örnekle açıklayalım.

Örnek: Bir işletmenin devamlı mal aldığı satıcıya 30.10.2005 vadeli 20.000\$ borcu bulunmaktadır. Bu borcun kayıtlı değeri 24.000-YTL'dir. İşletme vadesinde borcunun yarısını ödemiş, diğer yarısını ödeyememiştir. Ödenemeyen borç kısmı 20.02.2006 tarihinde 10.500\$ olarak ödenecektir. Borçta meydana gelen artış için alacaklı işletme faiz faturası düzenleyerek işletmeye göndermiş, işletme de KDV'yi peşin olarak ödemiştir. Dolar kurunun 30.10.2005 tarihinde 1,40-YTL, 31.12.2005 tarihinde 1,50-YTL olduğunu kabul edelim. (Kayıtlar 7/A seçeneğine göre yapılmaktadır.)

30.10.2005 tarihli değerlendirme ve işlemler:

Değerlenmiş borç tutarı:
20.000\$ x 1,40 = 28.000-YTL

Borç kur artışı (değerleme farkı):
28.000-24.000 = 4.000-YTL

Yeni borç tutarı : 10.500\$ x 1,40 = 14.700-YTL

Fatura edilen faiz : 500 x 1,40=700-YTL+126-

YTL (KDV)

..... 30.10.2005
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 4.000
320 SATICILAR 4.000

320.02.008 Satıcı M'ye \$ borçları

Açıklama: Değerleme kaydı

..... /
..... 30.10.2005

320 SATICILAR 14.000
320.02.008
100 KASA 14.000

Açıklama: Borç ödemesi

..... 30.10.2005
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 700
191 İNDİRİLECEK KDV 126
320 SATICILAR 700

320.02.008 Satıcı M'ye \$ borçları

100 KASA 126

Açıklama: Faiz karşılığı borç vadesinin uzatılması

..... /
Dönem sonu değerlendirme ve muhasebe kaydı:

Değerlenmiş borç tutarı : 10.500\$ x 1,50=15.750-YTL

Borç kur artışı (değerleme farkı):
15.750 - 14.700= 1.050-YTL

..... 31.12.2005
780 FİNANSMAN GİDERLERİ 1.050
320 SATICILAR 1.050

320.02.008 Satıcı M'ye \$ borçları

Açıklama: Dönem sonu değerlendirme kaydı

..... /

Yabancı para cinsinden düzenlenmiş borç senetleri de dönem sonunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi uyarınca değerlemeye tabi tutulur. Buna göre yabancı para cinsinden alacak senedi kur değerlemesinde lehte hesaplanacak kur farkları 646- KAMBİYO KARLARI hesabında, aleyhte hesaplanacak kur farkları ise 780- FİNANSMAN GİDERLERİ hesabında izlenir.

Kur değerlendirme sonunda işletme lehine oluşan kur farkları için 321- BORÇ SENETLERİ hesa-

bına alacak, aleyhine oluşacak kur farkları için de borç kaydı yapılır.

Yabancı para cinsinden düzenlenmiş borç senetlerinin değerlemesine ilişkin muhasebe kaydını bir örnek üzerinde gösterelim.

Örnek: Bir işletmenin bilançosunda bulunan dövizli borç senetleri için dönem sonunda 5.000-YTL tutarında kur farkı hesapladığını kabul edelim. Bu değerlendirme işleminin muhasebe kaydı (7/A seçeneğinde) şöyle olacaktır:

.....31.12.2005.....		
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	5.000	
321 BORÇ SENETLERİ		5.000
321.02.003 Poliçeden \$ borçları		

Açıklama: Dönem sonu değerlendirme kaydı

..... /

V.III. Yabancı Para Cinsinden Alacak ve Borç Senetlerinin Reeskontu:

Reeskont, işletme aktif ve pasifinde bulunan alacak ve borç senetlerinden değerlendirme günü itibariyle vadeleri henüz gelmemiş olanların değerlendirme günü cari değerine indirgenme işlemidir. Böylece reeskontun yapıldığı döneme ait olmayan hasılat veya maliyet unsurları ilgili oldukları döneme mal edilmiş olur. Bu işlem, değerlendirme gününden sonraki döneme isabet eden vade kısmına ilişkin vade farkı tutarının hesaplanarak, bu tutar kadar gider veya gelir kaydı yapılması suretiyle gerçekleştirilir. Cari dönem reeskont hesapları izleyen dönem kapatılır.

Reeskont işlemlerinde amaç, senede bağlı alacak ve borçların değerlendirme günü itibariyle net değerinin tespiti ve dolayısıyla dönem kar ve zararının hesaplanmasında, tespit edilen net değer dikkate alınmasını sağlamaktır. Başka bir ifadeyle reeskont, dönemsellik ilkesi gereği, alacak ve borç senetleri ile ilgili cari döneme ait olmayan kar veya zarar tutarlarının kanunun öngördüğü şekilde hesaplanarak ilgili olduğu vergilendirme döneminde dikkate alınmasını sağlama işlemidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddelerinde iktisadi işletmelere dahil senetli

alacak ve borçların reeskonta tabi tutulma işlemleri düzenlenmiştir. Bir alacağın veya borcun reeskont işlemine tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir.

- Alacak ve borç senede (Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiş bono ve poliçeye) bağlanmış olmalıdır.

- Senede bağlı alacak ve borç, ticari bir ilişkiden kaynaklanmış, yani dönem kar ve zararının tespitine etki etmiş olmalıdır.

- Reeskonta tabi tutulacak senedin bir vade içermesi ve dönem sonu itibariyle vadesinin dolmamış olması gerekmektedir.

- Alacak ve borç senedinin işletmenin aktif veya pasifine kayıtlı olması gerekmektedir. (Bankaya tahsile veya teminata verilen alacak senetleri da aktife kayıtlı oldukları için reeskonta tabi tutulur.)

Bu şartları taşımayan alacak ve borçlar için hesaplanan reeskont gelir veya giderleri, dönem mali kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci madde hükmünün üçüncü fıkrasına göre, yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların reeskontunun önce yabancı para üzerinden hesaplanarak, daha sonra bu tutar kur değerlemesine tabi tutularak reeskont tutarına ulaşılabileceği ve senette faiz oranının yazılı olmaması halinde Londra Bankalar Arası Faiz Oranı'nın (LIBOR) esas alınacağı düzenlenmiştir.

Madde hükmünün üçüncü fıkrasının 4369 sayılı Kanun ile 29.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere değiştirilmesiyle, senede bağlı alacak ve borçların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca reeskonta tabi tutulabileceği ve senette faiz oranının yazılı olmaması halinde Londra Bankalar Arası Faiz Oranı'nın (LIBOR) esas alınacağı düzenlenmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile yabancı para cinsinden senede bağlı borç ve alacakların değerlendirme gününde belli bir iskonto haddi uygu-

lanmak suretiyle reeskonta tabi tutulmasına imkan tanınmaktadır.

Yabancı para cinsinden düzenlenen senetlerin reeskonta tabi tutulmasının yasallaşması ile uygulamada karşılaşılan aksaklıklar giderilmiştir. Zira bu tartışmalı konu Danıştay kararlarında da kendini göstermiştir. Danıştay Onüçüncü Daire, yabancı para cinsinden alacakların 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi hükmüne göre değerlendirileceği, aynı Kanun'un 281'inci maddesi hükmüne göre reeskont uygulanmasının mümkün olmayacağına dair karar¹ verirken; Dördüncü Daire aksi yönde karar² vermiştir. Yasa değişikliği çalışmaları yapılırken Üçüncü Daire bu alacak ve borç senetlerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi uyarınca borsa rayici ile değerlendirileceğinden, ayrıca reeskonta tabi tutulamayacağı şeklinde karar³ vermiştir.

Yerli para cinsinden düzenlenmiş alacak ve borç senetleri gibi yabancı para cinsinden düzenlenmiş alacak ve borç senetleri için de reeskont işlemi ihtiyaridir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, reeskont işlemi yapmaya karar veren işletmenin hem alacak hem borç senetlerini reeskonta tabi tutması gerekliliğidir.

Vergi Usul Kanunu 238 no'lu Genel Tebliği'nde, senede bağlı alacak ve borçların değerlendirilme gününde kıymetlerine irca edilmesi esnasında iç ve dış iskonto yöntemlerinden hangisinin uygulanacağı ve bu hesaplamanın hangi faiz oranı esas alınmak suretiyle yapılacağı açıklanmıştır. Buna göre, senede bağlı alacak ve borçların değerlendirilme günündeki kıymetlerine irca edilmesi sırasında senet üzerinde faiz oranının belli edilmediği hallerde Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nın resmi iskonto hadlerinin uygulanması yasal bir zorunluluk olup alacak ve borç senetlerinin reeskont işlemlerinde uygulanacak iskonto yönteminin de Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tatbikatına paralellik arz etmesi gerekeceği açıktır. Yabancı para cinsinden düzenlenen alacak ve borç senetleri için ise reeskont oranı olarak; senette faiz oranı belirtilmişse bu oran, senette faiz oranının yazılı olmadığı

durumlarda değerlendirilme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.

Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nda uygulanan dış iskonto yönteminin çok uzun vadeli senetlerin değerlendirilme günü kıymetlerinin hesaplanmasında kullanılması teknik olarak mümkün olmadığından senede bağlı alacak ve borçların değerlendirilme işlemlerinin iç iskonto metoduyla göre yapılması gerekir. Vergi Usul Kanunu 238 no'lu Genel Tebliği'nde düzenlendiği gibi mükelleflerin hesap dönemi sonu itibarıyla senede bağlı alacak ve borçlarının değerlendirilme gününde haiz olacakları kıymetleri $F=A \cdot (1 + (A \cdot 360 / (360 + m \cdot t)))$ formülüne uygun olarak iç iskonto yöntemine göre hesaplanacaktır. Formülde kullanılan terimlerden (A) senedin nominal değerini, (m) faiz oranını ve (t) vadeyi ifade etmektedir.

V.III.1. Yabancı Para Cinsinden Alacak Senetlerinin Reeskontu:

Yabancı para cinsinden alacak ve borç senetlerine ilişkin genel açıklamalar ışığında yabancı para cinsinden alacak senetlerinin reeskontunun hesaplanmasını ve yapılacak muhasebe kayıtlarını bir örnek ile açıklayalım.

Örnek: Bir işletmenin aktifinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla 100 gün vadeli 5.000\$ (7.000-YTL olarak kayıtlı) tutarında alacak senedi (senet faiz oranı %10 olarak belirtilmiştir) olduğunu varsayalım. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto oranı %48'dir. Dönem sonu dolar kurunun 1.52-YTL/\$ olduğunu kabul edelim. Bu durumda reeskont tutarı şöyle hesaplanacaktır.

Dövizli senet değerlemesi:

Senet değeri : $5.000 \times 1.52 = 7.600$ -YTL

Kur farkı geliri: $7.600 - 7.000 = 600$ -YTL

$F = 5.000 - (5.000 \times 360 / (360 + (100 \times 0.1)))$

$F = 136$ \$

$F = 136 \times 1.52 = 206.72$ -YTL

Muhasebe kayıtları ise aşağıdaki gibi olacaktır:

..... 31.12.2005

121 ALACAK SENETLERİ 600

121.07.000- Dövizli senetler

646 KAMBIYO KARLARI 600

Açıklama: Dövizli senet dönem sonu değerlendirme kaydı

..... 31.12.2005

657 REESKONT FAİZ GİDERİ 206.72

657.01- Gider niteliğinde

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU 206.72

Açıklama: Dönem sonu reeskont hesaplaması

.....01.01.2006

122 ALACAK SENETLERİ REESKONTU 206.72

647 REESKONT FAİZ GELİRİ 206.72

647.01- Mali gelir niteliğinde

Açıklama: Önceki yıl ayrılan reeskontların iptali

...../.....

Reeskont işlemiyle yabancı para cinsinden alacak senedi değerlendirme günü itibarıyla gerçek değerine indirgenmiş olacaktır. Hesaplanan alacak senedi reeskont tutarı bilançonun Ticari Alacaklar Grubu içinde (122 veya 222 numaralı hesaplarda) negatif değerler olarak gösterilecek, ilgili alacak da bilançoya mukayyet değeri ile geçirilecektir. Gerek alacak senedi değeri hesabında gerekse reeskont tutarı hesabında döviz üzerinden düzenlenmiş senetlerde kur değerlemesi yapılacaktır.

V.III.II. Yabancı Para Cinsinden Borç Senetlerinin Reeskontu:

Yabancı para cinsinden borç senetlerinin reeskontunun hesaplanmasını ve yapılacak muhasebe kayıtlarını bir örnek ile açıklayalım.

Örnek: Bir işletmenin pasifinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla 150 gün vadeli 10.000\$ (12.000-YTL kayıtlı değerli) tutarında borç senedi (senette faiz oranı %8 olarak belirtilmiştir) bulunduğunu varsayalım. İşletme borcunu reeskonta tabi tutmak istemektedir. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası resmi iskonto oranı %48'dir. Dönem sonu dolar kurunun 1.50-YTL/\$ olduğunu kabul edelim. Bu durumda reeskont tutarı şöyle hesaplanacaktır:

Dövizli senet değerlendirme:

Senet değeri : $10.000 \times 1.50 = 15.000$ -YTLKur farkı gideri: $15.000 - 12.000 = 3.000$ -YTLReeskont hesabı: $F = 10.000 - (10.000 \times 360 / 360 + (150 \times 0.08))$

F= 323\$

F= $323 \times 1.50 = 484.50$ -YTL

Muhasebe kayıtları şöyle olacaktır:

..... 31.12.2005

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 3.000

780.03- Ticari borç kur farkı

321 BORÇ SENETLERİ 3.000

Açıklama: Dövizli senet dönem sonu kur değerlendirme

..... 31.12.2005

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU 484.50

647 REESKONT FAİZ GELİRİ 484.50

647.01- Mali gelir niteliğinde

Açıklama: Dönem sonu reeskont hesaplaması

.....01.01.2006

657 REESKONT FAİZ GELİRİ 484.50

657.01- Mali gelir niteliğinde

322 BORÇ SENETLERİ REESKONTU 484.50

Açıklama: Önceki yıl ayrılan reeskontun iptali

...../.....

Reeskont işlemiyle yabancı para cinsinden borç senedi değerlendirme günü itibarıyla gerçek değerine indirgenmiş olacaktır. Hesaplanan borç senedi reeskont tutarı bilançonun Ticari Borçlar Grubu içinde negatif değerler olarak gösterilecek, ilgili borç da bilançoya mukayyet değeri ile geçirilecektir. Gerek borç senedi değeri hesabında gerekse reeskont tutarı hesabında döviz üzerinden düzenlenmiş senetlerde kur değerlendirme yapılacaktır.

VI. İŞLETMELERİN BİLANÇOLARINDA YER ALAN ve DÖNEM SONUNDA YAPILAN DEĞERLEME İŞLEMLERİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER YABANCI PARA CİNSİNDEN KIYMETLER:

VI.I. Banka Hesabında Yabancı Para Bulunması Durumu:

İşletmeler, bankalarda bulunan yabancı para mevcutlarını dönem sonlarında mutlaka değerlendirme işlemine tabi tutarak oluşan kur fark-

larını ilgili hesaplara aktarmalıdır. Bu değerleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesinde yabancı paraların değerlemesi esnasında dikkate alınacak kurlara göre yapılmaktadır.

Kur farklarının muhasebeleştirilmesinde bütün kur farklarının doğrudan "646 Kambiyo Karları" veya "647 Kambiyo Zararları" hesaplarına aktarılması doğru olmayıp, kur farkının özelliğine göre işlem yapmak gerekir. İhracatla ilgili kur farklarının "601 Yurt Dışı Satışlar" hesabına, kredi faizleri ile ilgili kur farklarının "780 Finansman Giderleri" hesabına, maliyet unsuru niteliğindeki kur farklarının ise "Kambiyo Karları ve Zararları" hesabına aktarılması gerekir.

VI.II.Yabancı Para Cinsinden Verilen Depozito Ve Teminatların Durumu:

İşletmenin yabancı para cinsinden depozito ve teminat vermesi halinde bu kıymetler bağlı değer niteliğinde olduğu için tahsil edildikleri tarihe kadar dönem sonlarında değerleme işlemi yapılmaması başka bir ifade ile kayıtlı değerle değerlendirilmesi gerekir. Döviz olarak verilen depozito ve teminat geri alındığı tarihte değerlemeye tabi tutulmalıdır. Danıştay Üçüncü Dairesinin konu ile ilgili verdiği kararda döviz olarak verilen teminatların bağlı değer niteliğinde olduğu, işletme tarafından bir alacak gibi kabul edilemeyeceği için dönem sonunda değerlemeye tabi tutulamayacağı belirtilmiştir.

VI.III.Yabancı Para Cinsinden Alınan Ve Verilen Avansların Durumu:

Avanslar yerli veya yabancı para cinsinden verilir alınabilir. Vergi hukukunda yabancı para cinsinden alınan ve verilen avansların dönem sonunda değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farklarının gelir veya gider kalemi olarak dikkate alınıp alınmaması konularında birbirinden farklı görüşler vardır. Bu görüş ayrılıklarına Danıştay kararlarında da rastlanmaktadır. Bu konu ile ilgili kanuni düzenlemeler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun değerlendirme hükümlerinden olan 280, 281 ve 285'inci maddelerinde yer almaktadır. Tek Düzen Hesap Planında ise "259 Verilen Avanslar" ve "340 Alınan Sipariş Avansları"

hesaplarında alınan ve verilen avanslar izlenmektedir.

Kurum kazancının tespitinde tahakkuk esaslı geçerlidir ve kanuni düzenlemelerde yabancı para cinsinden alacak ve borçlar tahakkuk ettikleri tarihte geçerli kurla değerlemeye tabi tutularak muhasebe kayıtlarına intikal ettirmektedir. Avanslar, ileride teslim edilecek bir iş veya işlem dolayısıyla peşin alınan veya verilen değerlerdir. Dolayısıyla tahakkuk esasına bağlı olarak bir gelir veya gider gibi görünmemektedir. Avanslar, aralarında bir mal veya hizmet alım-satım kararı söz konusu olan işletmelerin bir sözleşme ile bu konudaki mutabakatlarını ifade eden bir ön ödemedir; kesinleşmiş bir borç veya alacak ilişkisini ifade etmemektedir.

Konu ile ilgili açıklamalar ve kanuni düzenlemeler doğrultusunda avansların yabancı para cinsinden olup olmaması önem arz etmeksizin gerek tahakkuk esaslı bakımından gerekse gerçek bir alacak veya borç niteliğinde olmamaları nedeniyle değerlemeye tabi tutulamayacağı açıktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 280'inci maddesi tahakkuk esasına dayandığından yabancı para cinsinden avanslar hakkında bu madde hükmü uygulanmaz.

Avanslar, değerlendirme ile aynı amaç doğrultusunda yapılan reeskont işlemine de tabi tutulamazlar. Nitekim Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri:9 No:1 sayılı Genel Tebliği'nin 26'ncı maddesinde avans niteliğindeki alacakların reeskonta tabi tutulamayacağı ve mukayyet değeri ile kaydedileceği belirtilmektedir. Ayrıca Maliye Bakanlığı'nın 1993/1 sıra numaralı İç Genelgesi'nde, malın tesliminden önce alınan paraların avans niteliğinde olduğu tahakkuk esaslı ve muhasebede dönemsellik ilkesi gereğince bilançonun pasifinde "Alınan Sipariş Avansları" hesabında izlenmesi gerektiği, alınan avanslar bir borç olmadığı için de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 281'inci maddesine göre reeskonta tabi tutulamayacağı açıklanmıştır.

VII. DEĞERLENDİRME:

Vergi hukuku açısından değerlendirme, işletmelerin vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili-

li iktisadi kıymetlerinin belli bir zamandaki değerinin tespit ve takdir edilmesidir. Değerleme yapılırken iktisadi kıymetlerin her biri tek başına dikkate alınır. Zira her bir iktisadi kıymetin çeşidi ve mahiyeti birbirinden farklıdır. Buna bağlı olarak da farklı değerlendirme ölçülerine tabi tutulurlar.

Yazımızda işletmelerin iktisadi kıymetleri arasında bulunan yabancı paraların değerlendirilmesi üzerinde durduk. Yabancı paraların ve yabancı para cinsinden senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlemesinin, serbest kur rejimi uygulanan ve para değerindeki dalgalanmaların geçmişte de sıkça yaşandığı ülkemizde iktisadi faaliyetlerde bulunan işletmelerin vergi matrahlarının hesaplanması açısından önemi büyüktür.

Daha önce de ifade ettiğimiz gibi devlet, işletmelerden vergi alması sebebiyle gizli bir ortak gibidir. Vergiler ise devletin varlığını sürdürebilmesi için gerekli en önemli kamu gelirleri arasında yer almaktadır. Bu nedenle vergi matrahlarının hesaplanması sırasında iktisadi kıymetlerin gerçek durumu yansıtır olması gerekir. Aksi takdirde bu durumdan hem işletmeler hem de devlet zararlı çıkacaktır.

Değişen ekonomik ve ticari koşullar sonucunda iktisadi kalkınmanın dışa açık bir ekonomi politikası izlenmek suretiyle dış pazarda yer edinecek gerçekleştirilebileceği görülmüştür. Ülke ekonomimiz için bir itici güç olduğu kabul edilen ihracatın yaygınlaşmasıyla yabancı para cinsinden işlemler çoğalmıştır. Böylece işletmelerin vergiye tabi kıymetleri içinde yabancı paraların önemi de gittikçe artmıştır.

Bir ülke ekonomisinin gelişmesinde ekonomi politikasının kanuni düzenlemelerle uyumlu olması ve desteklenmesi tartışılmaz bir gerekliliktir. Bu nedenle vergi kanunlarımızda gerekli düzenlemeler yapmak suretiyle devlet, bir işletme için her zaman karı paylaşılan bir ortak olmayıp

para değerindeki dalgalanmalarda işletmelerin varlığını sürdürebilmesini sağlayan düzenlemeler yaparak yabancı para cinsinden işlem yapılmasını başka bir ifadeyle ihracatı teşvik eden bir ortak olmalıdır.

Biz bu yazımızda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda bir kitap halinde düzenlenmiş olan değerlendirme hükümleri arasında yer alan yabancı paraların değerlendirilmesi konusunu vergi kanunları, muhasebe kayıtları ve ekonomik etkileri çerçevesinde irdelemeye çalıştık.

KAYNAKÇA:

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- Yılmaz, Kazım: Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerleme, 2.b. Ankara: Duduman Yayınevi 2000
- Küçük, Muzaffer: "Değerleme ve Dönem Sonu İşlemleri" Yaklaşım Dergisi (2004)
- Ateşli, D.Erkan: "Kambiyo Mevzuatı" Vergi Sorunları Dergisi (2002)
- Atay, Tezcan: Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Ankara: ASMMO, 2003
- Süleyman Genç ve Emin Tanrıvermiş, Tek Düzen Hesap Planına Göre Genel Muhasebe, İstanbul: Süray (1999)

NOTLAR

1. Danıştay 13.Dairenin 17.03.1993 tarih ve E:1991/1485, K:1993/1240 sayılı kararı.
2. Danıştay 4.Dairenin 22.05.1991 tarih ve E:1990/2791, K:1991/1937 sayılı kararı
3. Danıştay 3.Dairenin 30.12.1998 tarih ve E:1997/999, K:1998/1257 sayılı kararı
4. Danıştay 3.Dairenin 05.04.2001 tarih ve E:2000/2134, K:2001/198 sayılı kararı