

KASA HESABI ENVANTER ve DEĞERLEME İŞLEMLERİ İLE YABANCI PARALARIN DEĞERLEMESİ

Aslı SARIGÖL ^(*)

- GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 258. maddesinde ifade edildiği üzere '*Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti*'. Yazımızın konusunu teşkil eden kasa ve yabancı paraların değerlendirilmesi işlemleri ise bu hesapların iktisadi işletmeler açısından yoğunlukla kullanılması sebebiyle ayrı bir önem arz etmektedir. Uygulamada ve vergi mevzuatı açısından ulusal para ile yabancı paraların envanter ve değerlendirme ölçütleri birbirinden farklı olduğu için yazımızda öncelikle kasa hesabının envanter ve değerlendirilmesine ilişkin vergi mevzuatı kapsamında dikkat edilmesi gereken hususlara yer verildikten sonra konumuz yabancı paraların değerlendirilmesi açısından ele alınacaktır.

II- KASA HESABI ENVANTER VE DEĞERLEME İŞLEMLERİ:

Kasa hesabı iktisadi işletmelerin anlık YTL mevcutlarını gösteren ana bir hesaptır ve bu hesaba yapılan her bir giriş borç kaydı ve her bir çıkışta alacak kaydı ile takip edildiğinden borç kalanı ile ala-

cak kalanı arasındaki fark kasa mevcudunu verir. Esasen karşılıksız ödeme yapılması mümkün olmadığına göre hesap daima borç kalanı verir. Kasa hesabı ancak kasada para bulunmadığı hallerde borç kalanı vermez. Dolayısıyla herhangi bir andaki borç kalanı o anda kasada bulunan parayı da ifade eder 'Hesabın alacak bakiyesi vermesi durumunda ise ya bir hesap hatası vardır ya da vergi mevzuatı açısından re'sen takdiri gerektirecek bir işlemle karşı karşıya kalınmış demektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 284. maddesine göre kasa mevcutları itibari değeriyle değerlendirilir; dolayısıyla dönem sonu envanteri işlemleri arasında Türk parasının değerlendirilmesi söz konusu değildir². Bu nedenle iktisadi işletmeler daha sağlıklı muhasebe kayıtlarına sahip olmak ve olası sorunlarla karşılaşmak için genellikle kasa hesabına ait envanter işlemlerini gün bitimi itibariyle yaparlar.

Yapılan envanter işlemi neticesinde kasanın kaydi mevcudu ile fiili mevcudu arasında fark bulunması halinde farkın kayda geçirilmesi ve söz konusu farkın sebeplerinin araştırılarak varılan sonuca göre düzeltme kayıtlarının yapılması gereklidir. Farkın kaynağı bulunana kadar, Türk parasının fiili sayımının neticesi kaydi sayımdan fazla ise bu fazlalık tek düzen hesap planı çerçevesinde '397-Sayım Tesellüm

^(*) Vergi Denetmeni

¹ ÖZTÜRK, Bünyamin ; '*Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri*', 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, sy.27

² ÖZGÜL, Nadire, '*Kasa Hesabı Envanter ve Değerleme İşlemleri*', *Vergi Raporu*, Aralık 2006 ,sy.11

Fazlaları' hesabının alacak kısmında aksi halde ise ortaya çıkan kasa noksanı '197-Sayım Tesellüm Noksanları' hesabının borç bölümünde takip edilir. Düzeltme kayıtlarının bu derece önem arz etmesinin nedeni, yazımızın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, bu kayıtların iktisadi işletmelerin vergi matrahlarının doğru biçimde tespit edilmesi açısından taşıdığı ehemmiyetten kaynaklanmaktadır çünkü sayım sonucu kasa fazlası çıkması halinde, bu fark vergi uygulaması açısından matraha ilave edilmekle birlikte, kasa sayım noksanlığının çıkması halinde, bu farklılık mali karın tespiti açısından gider kabul edilmeyebilir.

Kasa Sayımı Noksanlığı

Yapılan envanter işlemi neticesinde tespit edilen fiili mevcudun kayıtlar üzerindeki kasa hesabına ait borç bakiyesinden daha az olması halinde ortaya çıkan fark kadar sayım noksanlığı söz konusudur. Tespit edilen bu eksikliğin sebebi anlaşılana kadar fark, '197-Sayım Tesellüm Noksanları' hesabına borç kaydedilirken kasa hesabı da bu tutar kadar alacaklandırılır. Bu farkın nedeni noksanın gider yazılıp yazılmayacağı açısından önem taşımaktadır dolayısıyla noksanın ne şekilde işleme tabi tutulacağını nedenlerine göre değerlendirmek gerekir.³ Bu neden genellikle eksik tahsilat, yapılan bir ödemenin kayda geçirilmesinin ihmal edilmesi, fazla ödeme, kasa sorumlusunun zimmetine para geçirmesi, hırsızlık gibi olaylardan kaynaklanabilmektedir.⁴ Ancak yapılan tüm araştırmalara rağmen noksanlığın sebebinin tespit edilememesi de olasıdır.

Her halükarda yapılan sayım neticesinde bir noksan tespit edilmişse ve aynı gün içerisinde eksikliğin nedeni anlaşılammışsa ilk olarak bulunan fark kadar kasa hesabı alacaklandırılır ve 197-Sayım Tesellüm Noksanları hesabı borçlandırılır. Eksikliğin kaynağının tespit edilemediği hallerde bu noksanın

diğer olağandışı gider olarak muhasebeleştirilmesi gerekir ancak vergi mevzuatı açısından GVK 88. maddesinde de belirtildiği gibi sermayede meydana gelen eksilmeler zarar sayılmayacağı için iktisadi işletmelerin mali karları tespit edilirken bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider olarak kabul edilmelidir.⁵ Noksanın nedeninin tespit edildiği hallerde 197-Sayım Tesellüm Noksanları hesabı ilgili karşı hesap borçlandırılarak kapatılır. Diğer yandan bazı otoriteler özellikle büyük mağaza vb. işletmelerde kasanın günlük işlem hacminin çok yoğun olması sebebiyle önemsiz miktardaki kasa noksanlarının sonuç hesaplarına intikal ettirilerek giderleştirilmesinde sakınca görmemektedir.⁶ Bu verilerden hareketle konuyu bir örnekle netleştirelim;

Örnek :

Yapılan kasa sayımı neticesinde kasada 300,00-YTL bulunmasına rağmen işletmenin muhasebe kayıtlarında kasa hesabının borç kalanının 425,00-YTL olduğu tespit edilmiştir. Farkın sebebi ilk araştırmalar neticesinde anlaşılammıştır. Bu durumda işletme tarafından yapılması gereken ilk kayıt,

	/	
197-Sayım Tesellüm Noksanları	125,00	
100-Kasa		
125,00		
	/	

Daha sonra yapılan araştırmada noksanın, işletmenin idare merkezinin maliki olan Bayan A' ya yapılan kira ödemesinin kayıtlara intikal ettirilmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bu durumda

³ YILMAZ Kazım, 'VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme', Plaka Matbaacılık, 2. Baskı, sy 219

⁴ ÖZTÜRK, Bünyamin ; 'Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri', 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, sy. 30-31

⁵ ÖZGÜL, Nadire , 'Kasa Hesabı Envanter ve Değerleme İşlemleri', Vergi Raporu, Aralık 2006, sf 12

⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZTÜRK, Bünyamin ; 'Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri', 4. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, sy 27. YILMAZ Kazım, 'VUK, GVK, KVK ve KDVK Açısından Değerleme' Plaka Matbaacılık, 2. Baskı, sy 220

işletme tarafından yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır,

770-Genel Yönetim Giderleri 125,00

197-Sayım Tesellüm Noksanları 125,00

Kasa sayım noksanlığının kaynağı ödeme ve tahsil yetkisi olan personelin kusurundan kaynaklanıyorsa bu durumda sayım ve tesellüm noksanları hesabı 135-Personelden Alacaklar Hesabı'nın borçlandırılmasıyla kapatılır. Diğer taraftan hırsızlık olaylarında da gelir idaresinin genel yaklaşımı işletmede meydana gelen zararın ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği yönündedir⁷. Kasa sayım noksanının nedeninin tespit edilemediği hallerde ise yukarıda yapılan açıklamalar ışığında işletmenin dönem içerisinde 197-Sayım Tesellüm Noksanları hesabında tuttuğu farkı dönem sonu itibarıyla olağan dışı bir gider olarak kabul etmesi ancak vergisel açıdan kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirmesi gerekir. Bu durumda işletme tarafından yapılabilecek muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

_____ -31.12._____

689—Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar
125,00

-K.K.E.G

197-Sayım Tesellüm Noksanları 125,00

_____ / _____

Kasa Sayım Fazlası :

Yapılan envanter işlemi neticesinde tespit edilen fiili mevcudun kayıtlar üzerindeki kasa hesabına ait

borç bakiyesinden daha fazla olması halinde ortaya çıkan fark kadar sayım tesellüm fazlalığı söz konusudur. Bu fazlalık yapılan bir para tahsilatının kayıtlara aktarılmaması, belge tutarından daha eksik ödeme yapılması veya daha fazla tahsilat yapılması gibi nedenlerden kaynaklanabilir.⁸ Bu tip durumlarda öncelikle fazlalığın sebebi araştırılır. Fazlalığın nedeni yukarıda belirtilen sebeplerden kaynaklanabileceği gibi neden tespit edilemeyebilir. Dikkat edilmesi gereken husus, kasa sayım noksanlarından farklı olarak fazlalığın kaynağının bulunamadığı takdirde bunun vergi matrahının tespitinde işletme adına olağandışı bir gelir olarak dikkate alınması gerektiğidir. Fazlalığın sebebi farkın tespit edildiği gün itibarıyla bulunamazsa öncelikle işletme içi muhasebede yapılması gereken ilk kayıt '397-Sayım Tesellüm Fazlaları' hesabının alacaklandırılması ve kasa hesabının borçlandırılmasıdır.

Örnek;

Yapılan kasa sayımı neticesinde kasada 600,00-YTL bulunmasına rağmen işletmede yapılan kasa envanterine göre kayıtlarda 350,00-YTL olduğu tespit edilmiştir. Farkın sebebi ilk araştırmalar neticesinde anlaşılamamıştır. Bu durumda işletme tarafından yapılması gereken ilk kayıt,

_____ / _____

100-Kasa 250,00

397-Sayım Tesellüm Fazlaları 250,00

_____ / _____

Daha sonra yapılan araştırmada noksanın, işletmenin müşteri C' den yaptığı senet tahsilatını kayıtlarına intikal ettirmemesinden kaynaklandığı anlaşılmıştır.

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÖZTÜRK,Bünyamin ; 'Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri' , 4.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,sy 34. YILMAZ Kazım,'VUK,GVK,KVK ve KDVK Açısından Değerleme' Plaka Matbaacılık,2.Baskı,sy 219

⁸ ÖZTÜRK,Bünyamin ; 'Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri' , 4.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, sy 29

Bu durumda işletme tarafından yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır,

	/	
397-Sayım Tesellüm Fazlaları	250,00	
121-Alacak Senetleri		
250,00		
	/	

Dönem sonunda kasa fazlalığının tespit edilemediği durumlarda işletmelerce yapılması gereken kayıtsa aşağıdaki gibi olmalıdır,

	31.12.	
397-Sayım Tesellüm Fazlaları	250,00	
679-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	250,00	
	/	

Kasa hesabının dönemsonu mevcudu açısından değerlendirilmesinde özellikli durumlardan birisi de, kasa mevcudunun işletmenin iktisadi kapasitesiyle orantılı olup olmadığıdır.⁹ Nitekim dönemsonu itibariyle işletmenin kasasında ihtiyacın çok üzerinde bir hesap bakiyesi görülmesi özellikle inceleme elemanları tarafından dikkate alınan ve incelemenin içeriğine göre eleştiri konusu yapılabilen bir durumdur. Çünkü ticari teamüllere göre kasada fazla meblağlarda nakit tutmanın alternatif maliyeti işletme açısından yüksektir ve bu nedenle bu farkın işletmenin ortakları tarafından kullanılmış olması işletmede örtülü kazanç dağıtımı yapıldığına dair bir emare teşkil edebilir. Zira 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13/1.maddesinde Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı konusu açıklanmıştır; ' Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere

uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.' İlgili kanun metninden de anlaşılacağı üzere kasa hesabında görülen bakiye fazlalığı yasal çerçevede bir açıklaması olmadığı takdirde tarhiyat konusu yapılabılır.

III-YABANCI PARALARIN DEĞERLEMESİ:

Döviz olarak adlandırılan yabancı ülke paraları işletme bünyesinde 100-Kasa hesabının 'Yabancı Para Kasası' alt hesabında takip edilir. Yabancı paraların değerlendirme esasları ise Vergi Usul Kanunu'nun 'Yabancı Paralar' başlığını taşıyan 280. maddesinde belirlenmiştir. İlgili kanun hükmüne göre,

"(485 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) 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 Bakanlığınca tespit olunur. (4369 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra) Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari-dir. 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. "

Madde 'Yabancı Paralar' başlığını taşımasına rağmen yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesi hususuna da yer vermiştir. Madde metninden anlaşılacağı üzere yabancı

⁹ ÖZGÜL, Nadire 'Kasa Hesabı Envanter ve Değerleme İşlemleri', Vergi Raporu, Aralık 2006, sy 13

paralar esasen borsa rayici ile değerlendirir ancak borsa rayicinin oluşmasında muvazaa olduğu anlaşılırsa değerlendirilmede alış bedeli esas alınırken borsa rayici yoksa, değerlemeye esas kuru belirleme yetkisi Maliye Bakanlığı'ndadır. Ülkemizde yabancı para arz ve talebinin genel olarak serbest bırakılmış olmasına rağmen henüz bir yabancı para borsası kurulmadığı için iktisadi işletmelerin yabancı paralarını dönem sonunda borsa rayici ile değerlemeleri mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 130 Seri no' lu Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere borsa rayici olmayan yabancı paraların değerlemesinde Maliye Bakanlığı'nın belirlediği kurlar dikkate alınacaktır ancak bakanlıkça herhangi bir kur tespiti yapılmadığı hallerde Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından tespit edilen döviz alış kurları esas alınacaktır.¹⁰ Nitekim Bakanlık tarafından her yıl sonu itibari ile yabancı paraların değerlemesinde esas alınacak kurlar ilan edilmektedir. Diğer yandan Gelir Vergisi Kanunu' nun 217 Seri No' lu Genel Tebliği'ne göre geçici vergi dönemlerine ilişkin değerlemede ise Maliye Bakanlığı'nca kur açıklanmadığı için değerlendirme günü itibari ile Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından 'Resmi Gazetede ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir'.¹¹ Ayrıca, hesap dönemleri normal hesap dönemi olarak adlandırığımız takvim yılından farklı olan mükellefler de kendi hesap dönemlerinin sonu itibari ile kasalarında bulundurdıkları yabancı paralarını değerlerken Gelir Vergisi Kanunu' nun 217 Seri No' lu Genel Tebliği çerçevesinde hareket edecek ve değerlendirme günleri itibari ile Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından o gün için belirlenen döviz alış kuru esas alacaklardır.

Ulusal para kasasında olduğu gibi yabancı para kasasının envanteri işlemleri de aynı mantıkla yürütülür. Tıpkı YTL kasasında olduğu gibi yabancı para kasası da borç kalanı verir veya sıfır olur; alacak bakiyesi verildiği takdirde bu re'sen takdiri gerektirecek bir işlemten kaynaklanabilir bu nedenle kasaya

yabancı para giriş ve çıkışı yapılırken takiplerin alış kuru üzerinden yapılması gerektiği unutulmamalıdır. Yabancı paralar muhasebe kayıtlarına alış değerleri ile girdiğinden, hem bu paraların Türk lirasına çevrilmesi, diğer bir ifade ile, satılması sırasında; hem de dönem sonunda elde kalan yabancı paraların Bakanlıkça açıklanan kurlara göre değerlendirilmesi sırasında bir gelir veya zarar söz konusu olmaktadır.¹² Dönem içinde yabancı paraların alınması ve satılması dolayısıyla doğan bu kâr veya zarar genel muhasebe prensipleri çerçevesinde "Kambiyo Karları" veya "Kambiyo Zararları" olarak muhasebeleştirilir. Dönem sonunda bu hesaplar 'Dönem Kar ve Zararı' hesabına devredilir. Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak;

Örnek;

İşletme satmış olduğu emtia karşılığı 1_ = 1,80-YTL' dan aldığı 5.000 Euro' nun 3.000 _' luk kısmını nakit ihtiyacı nedeniyle 1_ = 1.70-YTL karşılığında bozdurmuş ve YTL kasasına koymuştur. Bu durumda işletme tarafından yapılması gereken yevmiye kaydı aşağıdaki gibi olacaktır;

100-Kasa	5.100,00
-YTL Kasası	
659-Kambiyo Zararları	300,00
100-Kasa	5.400
- Döviz Kasası	

Dönem sonu itibari ile işletme yabancı para kasasında mevcut olan 2.000 _ miktarındaki dövizini 31.12 itibari ile Maliye Bakanlığı tarafından açıklanan 1_ = 1.88-YTL tutarındaki kur üzerinden değerlemeye tabi tutmuştur. İşletme bünyesinde yapılan değerlendirme işlemi aşağıdaki gibi muhasebeleştirilmiştir;

-31.12.-

¹⁰ YÜCE, Özlem, 'Yabancı Paraların Değerlemesi', *Vergi Raporu*, Ocak 2006, sy 121

¹¹ ÖZTÜRK, Bünyamin ; 'Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri', 4.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, sy 38

¹² 'Yabancı Paralar', www.muhasabe.com.

100-Kasa	3.760,00
-YTL Kasası	
100-Kasa	3.600,00
- Döviz Kasası	
646-Kambiyo Karları	160,00

IV-DEĞERLENDİRME :

Yazımızda temel olarak, gerek ulusal para gerekse yabancı paraların envanter işlemlerinde bir fark söz konusu değilken değerlendirme sistemlerinin ise birbirinden farklı olduğunu dolayısıyla mükellefler ve vergi inceleme elemanları açısından kasa hesabının nitelikli yapısı nedeniyle dikkat edilmesi gereken hususları vergi mevzuatı çerçevesinde belirttik. Teknolojik gelişmeye paralel olarak sanal likidite işlemlerinin giderek daha çok tercih edilmeye başlandığı günümüzde iktisadi işletmeler ticari faaliyetlerini yürütürken yinede nakit mevcudu bulundurma buna bağlı olarak muhasebe işlemleri açısından kasa hesabını yoğun olarak kullanma gereksinimini sürdürmektedirler. Dolayısıyla yazımızın konusunu oluşturan kasa hesabının envanter ve değerlerne iş-

lemleri ile yabancı paraların değerlemesi mevzuatı vergi mükellefleri için önem arz etmektedir. Bu nedenle ulusal paranın değerlendirilmesinde muhasebe kayıtlarının titizlikle takip edilmesi gerekirken yabancı paraların değerlendirilmesi açısından mükelleflerce, henüz yabancı para borsası kurulmadığı için, mevzuat çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen usul ve esaslara uyulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA :

- ÖZTÜRK, Bünyamin ; Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri , 4.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara
- YILMAZ Kazım,VUK,GVK,KVK ve KDVK Açısından Değerleme, 2.Baskı, Plaka Matbaacılık, Ankara
- ÖZGÜL, Nadire, 'Kasa Hesabı Envanter ve Değerleme İşlemleri', Vergi Raporu, Aralık 2006
- YÜCE, Özlem, 'Yabancı Paraların Değerlemesi', Vergi Raporu, Ocak 2006
- 'Yabancı Paralar', www.muhasebe.com