

YABANCI PARA BİRİMİYLE KAYIT SİSTEMİNİN VERGİ
MATRAHI VE MALİ TABLOLARA ETKİLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

ERCAN BAY

Dumlupınar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İktisat Bölümü, 2002
Işık Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe ve Denetim Programı, Yüksek Lisans
Tezi, 2016

Bu Tez, Işık Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne

Yüksek Lisans (MA) derecesi için sunulmuştur.

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2016

IŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YABANCI PARA BİRİMİYLE KAYIT SİSTEMİNİN VERGİ MATRAHI VE MALİ
TABLOLARA ETKİLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yüksek Lisans Tezi
ERCAN BAY

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. S. Saygın EYÜPGİLLER IŞık Üniversitesi
(Tez Danışmanı)

Prof. Dr. Dilek TEKER IŞık Üniversitesi

Doç. Dr. H. Emre AKBAŐ Yıldız Teknik Üniversitesi

Onay Tarihi: 01/06/2016

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iv
ABSTRACT	v
KISALTMALAR	vi
GİRİŞ VE AMAÇ	1
1.GENEL AÇIKLAMALAR.....	4
2.DOĞRUDAN YABANCI SERMAYE GENEL BİLGİLER.....	9
2.1. Doğrudan Yabancı Sermaye (DYS) Genel Tanımlar.....	9
2.2. Ülke Ekonomilerine Doğrudan Yabancı Sermayenin Etkileri.....	10
2.3. Doğrudan Yabancı Sermaye Hareketlerini Etkileyen Faktörler	10
2.4. Vergi Politikalarının Doğrudan Yabancı Sermaye Üzerindeki Etkileri.....	10
2.5. Ülkemizdeki Yabancı Yatırımcılara İlişkin Veriler	11
3.YABANCI PARA BİRİMİ İLE DEFTER TUTULMASI HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	12
3.1. Defter Tutma İle İlgili Genel Hükümler	12
3.2. Yabancı Para Birimiyle Defter Tutabilmenin Hükümleri	13
3.3. Yabancı Para Birimiyle Defter Tutması Hakkında Yapılan Kanuni Düzenlemeler	14
3.3.1. 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerden Önceki Hükümler	14
3.3.2. 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler	16
3.3.3. Yabancı Para Cinsine Göre Kayıt ve Enflasyon Düzeltmesi	18
3.3.4. Düzenlemenin Gerekçeleri.....	19
3.4. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Tutulmasının Gerekçeleri ve Amaçları.....	20
4.YABANCI PARA BİRİMİ İLE DEFTER TUTULMASININ VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	21
4.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi.....	21
4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi	24
4.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi	27
4.4. Damga Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi	29
5.YABANCI PARA BİRİMİYLE KAYIT SİSTEMİ OLUMLU VE OLUMSUZ ETKİLERİ.....	30
5.1. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Sisteminin Olumlu Etkileri.....	30
5.2. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Sisteminin Olumsuz Etkileri.....	31
5.3. Vergi Sistemimizde Anayasal Temeller	32
5.4. Vergi Rekabeti Kavramı	33

6.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 21 - KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ	35
6.1. Standardın Amacı.....	35
6.2. Standardın Tanımları	36
6.3. Düzenlemelerin Sınıflanması	37
6.4. Günlük İşlemlerde Muhasebeleştirme ve Dönem Sonu Değerleme	37
6.4.1. İlk Kayda Alınma Sırasında Değerleme	37
6.4.2. İzleyen Bilanço Tarihlerindeki Değerleme	38
6.4.3. Parasal Kalemlerin Değerlemesi	38
6.4.4. Parasal Olmayan Kalemlerin Değerlemesi	39
6.5. Türk Lirası Biriminden Hazırlanmış Mali Tabloların Yabancı Para Birimine Dönüştürülmesi	40
6.6. Finansal Tabloların Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler	41
6.6.1. Cari - Cari Olmayan Yöntem	41
6.6.2. Parasal - Parasal Olmayan Yöntem.....	41
6.6.3. Geleneksel (Geçici) Yöntem.....	42
6.6.4. Dönem Sonu Kuru Yöntemi	42
6.7. Kur Çevrimlerinden Kaynaklan Döviz Kuru Riskleri	42
6.8. Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Örnek Uygulama	43
7. YABANCI PARA BİRİMİYLE DEFTER VE KAYIT TUTULMASI SONUCU ORTAYA ÇIKAN UYGULAMA FARKLILIKLARI	47
7.1. Katma Değer Vergisi Gelir ve Kurumlar Vergisi Örnek Uygulamaları:	47
7.1.1.Döviz Kurunun Artması ve Dövizli Borcun Artması Durumunda Meydana Gelen Kur Farklarının Vergi Matrahı ve KDV Karşısındaki Durumu:	47
7.1.2.Döviz Kurunun Düşmesi ve Dövizli Borcun Azalması Durumunda Meydana Gelen Kur Farklarının Vergi Matrahı ve KDV Karşısındaki Durumu:	49
7.2. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Tutulması KDV Örnek Uygulama:.....	50
7.3. Türk Para Birimiyle Kayıt Tutulması KVK Örnek Uygulama:	56
7.4. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Tutulması Gelir ve Kurumlar Vergisi Örnek Uygulama Fark Kayıtları:	75
8.YABANCI PARA BİRİMİYLE DEFTER VE KAYIT TUTULMASI SONUCUNDA BEYANNAME SONRASI ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	89
8.1. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilme Tarihi İle Ödeme Tarihi Arasında Ortaya Çıkan Kur Değişmelerinin Muhasebeleştirilmesi	89
8.1.1.Ödeme Tarihindeki Dolar Kuru İle Beyanname Tarihindeki Kurun Değişmemesi Durumu;	90

8.1.2.Ödeme Tarihindeki Dolar Kuru İle Beyanname Tarihindeki Kurun Değişmesi ve 1,30 TL Olması Durumu;	90
8.1.3.Ödeme Tarihindeki Dolar Kuru İle Beyanname Tarihindeki Kurun Değişmesi ve 1,20 TL Olması Durumu;	91
8.2. Kurumlar Vergisinin Gecikme Faizi İle Birlikte Ödenmesi Durumunda Ortaya Çıkan Kur Değişmelerin Muhasebeleştirilmesi	91
8.2.1.Dolar Kurunun 1.25 Olması ve Beyanname Tarihindeki Kurun Değişmemesi Durumunda;	92
8.2.2.Dolar Kurunun 1.30 Olması ve Beyanname Tarihindeki Kurun Artması Durumunda;	92
8.2.3.Dolar Kurunun 1.20 Olması ve Beyanname Tarihindeki Kurun Azalması Durumunda;	93
SONUÇ	95
KAYNAKÇA	99

ÖZ

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ticari defterler ile ilgili genel çerçeve çizilmiş olmakla birlikte, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na da atıflarda bulunularak ticari defterlerin muhteviyatı ve kayıtların nasıl tutulacağı konuları açıklığa kavuşturulmuştur. Her iki kanunda da ticari defterlerin nasıl tutulması gerektiğine ilişkin benzerlikler bulunmasına karşın çeşitli farklılıklarında olduğu göze çarpmaktadır. Mükellefler tarafından tutulması zorunlu olan defterler ve gerekli diğer kayıtların Türkçe' den başka bir dil ile tutulamayacağı ve yine defter ve kayıtların Türk para birimi ile tutulmasının zorunlu olduğu ifade edilmiştir. Ancak 5228 sayılı kanun ile vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler sonucunda, Bakanlar Kurulunun izni ile belirli koşullara sahip olan yabancı sermayeli işletmelere ulusal para birimi dışında, yabancı para birimiyle defter tutabilme hakkı getirilmiştir. Yapılan bu düzenlemeler ile ülkemizde faaliyet gösteren ve yatırım yapmayı planlayan yabancı sermayeli şirketlerin önündeki engellerden birinin daha kaldırılması amaçlanmıştır. Ayrıca, bu uygulama dışında 348 numaralı VUK Genel Tebliği 4. Maddesi ile serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere de yabancı para birimi ile defter tutabilmelerine izni verilmiştir. Bu çalışmamızda işletmelerin yabancı para birimi ile defter tutabilmeleri için hangi şartları taşımaları gerektiği ve yabancı para birimiyle muhasebe kayıtlarının tutulması sonucunda ortaya çıkan kambiyo karları ve zararlarının vergi matrahına, mali tablolara ve beyannamelere olan etkileri incelenmeye çalışılmıştır. Ülkemizde faaliyet gösteren veya yatırım yapmayı planlayan yabancı sermayeli şirketleri teşvik etmek amacıyla verilen bu imtiyaz, döviz kurlarındaki artış sonucunda oluşacak kur farkı gelirlerinin vergi matrahı dışında bırakılacak olması yabancı yatırımcı için olumlu bir gelişme olup, bu haktan yararlanamayan ve yabancı yatırımcı ile rekabet halinde olan diğer işletmeler için haksızlığa ve vergi adaletsizliğine yol açmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Türk Ticaret Kanunu, Vergi Adaletsizliği, Vergi Usul Kanunu, Yabancı Para Birimiyle Defter Kaydı,

ABSTRACT

The general framework of commercial books regulations is defined in Turkish Commercial Code No. 6102 and the nature of commercial books and the recording method of registries are described by referring to Tax Procedure Law. Although both of laws have similarities in recording method of the commercial books, the various differences between these laws draw attention. It is stated that books and records which are compulsory to be kept by taxpayers shall be kept in no other language but Turkish and should be kept in Turkish currency as well. However, as a result of regulations made in tax laws through Law No. 5228 and by approval of the council of ministers, foreign capital enterprises which met certain conditions have been granted a right to keep the books in foreign currency. With these regulations it is aimed that one of the encumbrances before foreign capital enterprises operating and planning to invest in our country is removed. Furthermore, apart from this practice through article 4 of Communiqué No. 348 of Tax Practice Law, enterprises operating in free trade zones also are granted to keep the books in foreign currency. In this study, which conditions should be met by foreign capital enterprises to keep the books in foreign currency and the effects of foreign exchange gain and loss on basis of tax, financial statements and declaration resulting from keeping accounting records in foreign currency have been examined. The concession given to companies with the aim of incentivizing foreign capital enterprises investing and operating in our country in relation to exclusion of foreign exchange gains due to increase in exchange from tax basis is a positive development for foreign investors, however, this situation creates inequity and tax injustice for enterprises not benefiting from it and competing with foreign investors.

Key Words: Turkish Commercial Code, Tax Injustice, Tax Procedure Law, Book Records in Foreign Currency,

KISALTMALAR

DVK	: Damga Vergisi Kanunu
DYS	: Doğrudan Yabancı Sermaye
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IAS/UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IFRS/UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MBDAK	: Merkez Bankası Döviz Alış Kuru
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ VE AMAÇ

805 sayılı ve 10.04.1926 tarihli “İktisadi Müesseselerde Mecburi Türkçe kullanılması Hakkında Kanun’un 1’ inci Maddesine göre “Türk tabiiyetindeki her türlü şirket ve müesseseler, Türkiye dahilindeki her türlü işlem, sözleşme ve yazışmalarını, hesap ve defterlerini Türkçe tutmaya zorunludur”.. Yine Kanunun 2. Maddesinde yabancı şirket ve müesseseler için bu mecburiyet Türk kurumları ile ve Türkiye uyuğundan olan fertler ile yazışma, muamele ve temaslarına ve resmi daireler ve görevliler Devletten birine ibraz mecburiyetinde buldukları evrak ve defterlerine özgüdür. 3. Maddede ikinci maddede belirtilen şirket ve müesseseler işlemlerinde Türkçeden başka bir lisanı dahi ilaveten kullanabilirlerse de asıl olan Türkçe olup mesul imzaların Türkçe metin altında sunulması mecburidir. Bu yasağa rağmen imza diğer lisanla yazılmış kısım veya nüshanın altına mevzu olsa dahi Türkçesi geçerlidir. 22.04.1926 tarih ve 353 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 805 sayılı Kanun’un bu hükmüne uymamak, özel yaptırıma da bağlanmıştır. Kanunun 7. Maddesinde bu hükme uymayanlar için ağır para cezası ve ticaretten sürekli men cezası öngörüldükten başka, 4. Madde de “bu hükme aykırı hareket edilmesi halinde yabancı lisanda düzenlenmiş belgelerin ilgili şirket ve müessese lehine dikkate alınamayacağı”nı da hükme bağlanmıştır.

Ülkemizde muhasebe kayıtları ve ticari defterler ile ilgili düzenlemelerin yapıldığı iki kanun bulunmaktadır. Türk Ticaret ve Vergi Usul Kanunlarında ticari defterin nasıl tutulması ve hangi kurallara uyulması gerektiği maddeler halinde düzenlenmiştir. Ticari defterler ve diğer belgelerin düzenlendiği her iki kanun arasında benzer düzenlemeler bulunmakla beraber farklı uygulamalarda söz konusu olmaktadır. Her iki kanunu da karşılaştırdığımızda Türk Ticaret Kanununun da amaç tacirin ticari faaliyetlerini kontrol iken, Vergi Usul Kanununun da ise mükelleflerin vergilendirme karşısındaki durumlarını saptamak ön plana çıkmaktadır.

VUK, kayıt düzenine ilişkin 215’inci maddesinde, ilgili kanuna göre düzenlenecek defter ve kayıtların Türk dili ile düzenlenmesinin zorunlu olacağını açıklamış; 227’inci maddesinde "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsihi mecburidir" hükmü yer almıştır. Söz konusu kayıtların, aynı Kanunun 229’uncu ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile belgelenmesi gerektiği belirtilmiştir.

İlgili hükümler uyarınca, yurt dışında mukim gerçek veya tüzel kurumlara yaptırılan, iş veya hizmetlere karşılık ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında yerleşik gerçek veya tüzel kurumlardan aldıkları belgeleri kayıtlarına alabilmeleri için, bu belgeleri yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe' ye çevirmeleri ve tasdik ettirmeleri zorunluydu. Belirtilen belgelerin Türkçe' ye tercüme edilme ve tasdik işlemleri yurt dışı temsilciliklerimizde iş yoğunluğuna sebep olmakta ve işletmeler açısından da mali zorluklar içermekteydi.

VUK' a göre tutulacak resmi defterler ve gerekli diğer kayıtların Türkçe olması gerektiği belirtilmiş olup, defter ve belgelerin Türk para birimi üzerinden tutulması yönünde herhangi bir hükme yer verilmemiştir. 5228 sayılı Kanun'un 7.maddesi ile 31.07.2004 tarihinden itibaren gerçekleşmek üzere Vergi Usul Kanunu'nun 215.maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiştir.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 253 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğiyle, işletmeler tarafından tutulması zorunlu olan belgeler ve defterlere ilişkin olarak uygulamada ortaya çıkan zorlukların giderilmesi ve uygulama paralelliği sağlanması açısından bazı hususlara açıklık getirmiş; bu kapsamda, yurt dışında faaliyette bulunan işletmelere yaptırılan iş ve hizmetler sonucunda düzenlenen belgelerle ilgili muameleler konusunda da düzenlemelerde bulunmuştur. Maliye Bakanlığı, yurt dışında yerleşik gerçek veya tüzel kurumlara yaptırılan iş veya hizmetler sonucunda düzenlenen belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe' ye çevrilmesi ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır. Yalnızca denetimler sırasında müfettişlerin istemesi halinde, mükelleflerin bu belgeleri tercüme ettirmek zorunlulukları bulunmaktadır. Yine Tebliğ hükümlerine göre, yurt dışındaki gerçek veya tüzel kuruluşlardan belge alan işletmeler, bu belgeleri kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı tutarları, belgelerin düzenlendiği gündeki TCMB tarafından açıklanan döviz alım kuru üzerinden Türk para birimine dönüştürerek defterlerinde göstermeleri gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 215.maddesinin değiştirilmeden önceki halinde, mükellefler tarafından tutulacak resmi defterler ve gerekli diğer kayıtların Türkçe tutulması zorunluluğu bulunmaktadır. Ayrıca, resmi defterlerin Türkçe dışında başka bir dilde tutulması ve yabancı para birimi ile kayıt altına alınması pek mümkün değildi. Resmi defter ve gerekli diğer kayıtların Türkçe ile düzenlenmesi zorunluluğuna rağmen, belgelerin yabancı para cinsine göre hazırlanması gerektiğine yönelik Vergi Usul Kanununda herhangi bir madde yer almamaktaydı. 5228 Sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununda yapılan yeni düzenlemeler sonucunda resmi defterler ve gerekli diğer kayıtların Türk diliyle tutulmasının yanı sıra yabancı dilde de tutulabileceği, Türkçe' den başka bir dilde tutulacak resmi defterlerin, vergi matrahı değişmemek şartıyla yabancı dilde tutulabileceği hususlarına açıklık getirilmiştir. Yapılan kanun değişiklikleri sonucunda resmi defterler ve gerekli diğer kayıtların Türkçe olarak düzenlenmesi şartı ile yabancı ülkelerin dillerinde de kayıt yapılabileceği belirlenmiş, ayrıca yabancı para birimi ile resmi defter ve gerekli kayıt ve belge düzenlenmesi imkânı sağlanmıştır.

İşletmelerin kayıt ve belgelerinde Türk Lirası kullanılması esas olmakla birlikte yeni düzenlemeye göre yabancı para birimi ile defter ve belgeler düzenleyebileceklerdir. Bunun sonucunda özellikle vergilendirme ile ilgili işlemlerde vergi kaybının önlenmesi açısından, kur hareketlerinde meydana gelen değişimler sonucunda ortaya çıkan kur farklarındaki değişimlerin ne şekilde muhasebeleştirileceği önem arz etmektedir. İlgili kanun maddelerinde işletmelerin yabancı para birimi ile defter tutabilmeleri için hangi şartları taşımaları gerektiği, beyannamelerini nasıl düzenleyecekleri açıklanmakla birlikte kur hareketlerinin nasıl muhasebe kayıtlarına yansıtılması gerektiği hususları açıklanmamıştır.

Çalışmamızda yabancı para birimi ile kayıt ve belge düzenlenmesi sonucunda ortaya çıkan kur farklarının nasıl muhasebeleştirilebilmesi gerektiğini açıklamaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın birinci bölümünde defter tutma ile ilgili genel hususlar açıklanmış olup işletmelerin hangi defterleri nasıl düzenlemeleri gerektiği, TTK ve VUK maddelerine göre açıklanmıştır. İkinci bölümde Doğrudan Yabancı Sermaye hakkında genel bilgiler verilmiş olup, yabancı sermayenin ülke ekonomileri üzerindeki etkilerinden kısaca bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde ise Vergi Usul Kanunda yapılan değişiklik sonucunda, hangi işletmelerin yabancı para birimi ile defter ve kayıtlarını tutabilecekleri belirtilmiştir. Dördüncü bölümde yabancı para birimi ile defter ve kayıtların tutulmasının vergi kanunları yönünden değerlendirilmesi yapılmıştır. Beşinci bölümde ise yabancı para birimiyle defter tutulmasının ülke ekonomisine ne gibi faydalar sağlayabileceği bu faydalarının yanında ne gibi olumsuzluklara yol açabileceği incelenmiştir. Altıncı bölümde 21 No' lu TMS kur farkı değişim etkileri incelenmiştir. Yedinci bölümde yabancı para birimiyle defter ve kayıt tutulması sonucu ortaya çıkan uygulama farklılıkları örnek kayıt ve beyannameler ile açıklanmıştır. Sekizinci ve son bölümde ise, yabancı para birimi ile defter tutan işletmelerin vergi ile ilgili olarak beyanname verme, vergi ödeme ve gecikme cezası ile vergiyi ödememeleri durumunda muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Sonuç bölümünde ise yabancı para birimi ile defter tutan işletmelerin kurlarda meydana gelen değişimler sonucunda oluşan kur farklarının değerlendirmesi yapılmış olup, bu izne sahip olan işletmeler ile bu izne sahip olmayan rekabet halinde oldukları işletmeler arasında yaşanabilecek olumsuzluklar ve uygulama farklılıkları belirtilmeye çalışılmıştır.

1.GENEL AÇIKLAMALAR

Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliğinde konu ile ilgili düzenlemenin amacı “Bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” biçiminde tanımlanmıştır. Ayrıca yapılan düzenlemenin;

Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,

Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,

Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı anlamı vermesine,

Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına,

İşletmelerle ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına,

Yönelik olduğu belirtilmektedir.¹

Tebliğde, görüleceği üzere, yapılan düzenleme ile tüm Türkiye’de muhasebe uygulamalarında tekdüzenin sağlanması ve tüm kesimler için işletme dilinin aynı olması amaçlanmaktadır.²

Muhasebenin temel fonksiyonları (kaydetme, sınıflandırma, rapor etme ve yorumlama şeklinde ifade edilmektedir.³ Birincisi ve en önemlilerinden olan kaydetme fonksiyonu mali işlemlerin belgelere dayanarak tekdüzen muhasebe sistemine uygun olarak kaydedilmesidir. Güven düzeyi yüksek olan belge ve kayıtlar, hem işletmelerin bildirimde bulunacakları vergi matrahlarını doğru şekilde tespit etmelerini mümkün kılmakta hem de vergi otoritesinin, işletmeler tarafından beyan edilen vergi matrahının doğru olarak incelenebilmesine imkân sağlamaktadır. İşletmelerin doğru ve güvenilir belge ve kayıt sistemine sahip olmaları ve vergi matrahının doğru olarak tespit edilmesine yardımcı olmasının yanı sıra diğer etkilerini de dikkate almaları gerekmektedir. Bu durum işletmelerin ortakları ve üçüncü kişilerle olan ticari ilişkiler için de önemli olup özellikle, yabancı sermayeli kuruluşlar için daha çok önem arz etmektedir. Ortakların, işletmenin geleceği ile ilgili olarak alacakları kararların doğru olabilmesi için iyi bir belge ve kayıt sisteminin oluşturulması gerektirmektedir.

¹ 1 Sayılı Muhasebe Uygulama Sistemi Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazete Mükerrer.

² Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2003), Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMM Yayınları 7, İstanbul 2004, s. 4.

³ Sevilengül, Orhan, Genel Muhasebe, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1998, s. 666.

Muhasebe organizasyonlarının işletmelerde şu fonksiyonları yerine getirdikleri söylenebilir.

İşletmenin varlıklarında, borçlarında ve sermayesinde meydana gelen değişimleri tespit etmek.

Bir dönem içerisinde elde edilen gelirler ile yapılan giderleri karşılaştırmak suretiyle faaliyet sonucunu tespit etmek.

Kıt üretim faktörlerinin en iyi şekilde kullanımını sağlamak amacı ile gerekli bilgileri diğer bölümlere zamanında sunmak.

Yasal mükellefiyetleri yerine getirmek.

Yasal anlaşmazlıkları ispat vasıtası olma

Vergi matrahının tespiti için gerekli bilgileri sağlama.

İşletme yöneticilerine alacakları kararlarda yol göstermek.

İlgililere işletme hakkında gerekli bilgileri sağlamak.

İşletme çalışanlarının işletme amaç, plan ve programları doğrultusunda çalışmalarını temin etmek.⁴

Vergilendirmede vergiyi doğuran olayların maddi sonuçlarının gerçeğe uygun olarak defter kayıtlarına geçirilmesi olayın meydana geldiği zamanda belgeye bağlanması ile mümkündür. Bu nedenle güvenilir ve doğru bir vergilendirme yapabilmenin temeli maddi olayın doğru belgelendirilmesine dayanır. Vergiyi doğuran olayın özünün bir özel hukuk ilişkisine dayanması nedeniyle vergiyi doğurana olayı tespit için düzenlenen belgeler, ilişkinin tarafları açısından özel hukuk itibarıyla kullanılabilir delil niteliği de taşırlar.⁵

6102 Sayılı TTK 64. maddesine göre, her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmektedir.

Vergi Usul Kanununun 171. maddesinde, mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit edilmesini, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerinin tespit edilmesini, vergi ile ilgili muamelelerin belli edilmesini, vergi

⁴ Şimşek, Şerif, Yönetim ve Organizasyon, Yenilenmiş 6.Baskı. Günay Ofset, Konya 2001, s. 392.

⁵ Şenyüz, Doğan, Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, s. 107.

karşısındaki durumlarının hesap üzerinden kontrol edilmesi ve incelenmesini, hesap ve kayıtların yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarının kontrol edilmesi ve incelenmesini, sağlayacak şekilde defter düzenlemeleri mecburidir.

6102 Sayılı Yeni TTK' da ticari defterler ve icap eden başka kayıtlar Türk diliyle düzenlemek zorundadır. Defterlerin Türkçe dilinden başka dil ile düzenlenemeyeceğine dair bu hüküm emredici niteliktedir. Yeni TTK'nın 75' inci maddesinde dönem sonu mali tablolar Türkçe ve Türk Para birimiyle hazırlanır. Bu mevzudaki diğer kanunlarda yer alan istisnalar saklıdır.

Kayıtlarda Türk harflerinin kullanılması kuralı, 03.11.1938 tarihinde yürürlüğe giren 1353 sayılı Türk Harfleri Kanunu'nun 2. Maddesinde yer almıştır. Buna göre, kanunun yayınlandığı tarihten sonra tüm işletme, toplum ve özel kurumlarda Türk harfleriyle düzenlenmiş yazıların işlemlerde kullanılması zorunlu tutulmuştur. Mükellefler, Türkçe kayıtlar bulunmak şartıyla defterlerinde başka dilden kayıt yapılabilir. 1 Haziran 1929 tarihinde yürürlüğe giren 1288 sayılı Beynelmilel Erkamın Kabulü Hakkındaki kanuna göre, gerçek ve tüzel kişilerin yazışmalarında ve hesap kayıtlarında uluslararası rakamlar (0.1.2.3.4.5.6.7.8.9) kullanılması zorunluluğu getirilmiştir.⁶

Bakanlar Kurulunun 16.08.1985 tarih ve 85/9801 sayılı kararına göre, serbest bölgelerde ticari faaliyetler ile ilgili yapılan ödemeler Bakanlar Kurulu Kararı izin verdiği ölçüde dövizle yapılmaktaydı. Serbest bölgeler Türk gümrük hattı dışında sayılmakla birlikte, ülke sınırlarımız içindeki serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerde dâhil olmak üzere resmi defterlerini ve gerekli diğer kayıtlarını da Türk dili ile tutmak zorunluluğu bulunmaktaydı. Yapılan kanun değişikliğinden sonra Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6.maddesinde değiştirilerek Maliye Bakanlığı'na serbest bölgelerde tutulacak resmi defterler ve gerekli diğer kayıtlarla ilgili olarak VUK ile bağlı kalmaksızın düzenleme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı ilgili kanunun kendisine vermiş olduğu yetkiyi kullanarak 348 Sayılı VUK Genel Tebliği ile serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere de resmi defter ve gerekli diğer kayıtların da yabancı para birimiyle düzenlemesi hakkını tanımıştır.

VUK 215' inci maddesinde yapılan son düzenlemelere göre, aşağıda belirtilen esaslar yasa hükmü niteliğini taşımaktadır.

Resmi defterler ve gerekli diğer kayıtlar ile belgelerin yabancı para birimi üzerinden düzenlenmesine olanak sağlanmıştır.

Yabancı para cinsine göre hazırlanan belgelerde, yabancı para biriminin döviz karşılığı tutarının Türk Lirası karşılığının da gösterilmesi gerekmektedir.

⁶ Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş 5.Baskı, Ankara 2013, s. 85.

Yurt dışında yerleşik işletmelerin, döviz tutarı üzerinden düzenleyecekleri belgelerde, yabancı para biriminin Türk Lirası karşılığının gösterilmesi şartı aranmamaktadır.

Ülkemizde faaliyet gösteren yabancı sermayeli ve yabancı ortağa sahip Türk firmaları için resmi defter ve gerekli diğer kayıtların Türk para birimi ile düzenlenmesi işlemlerinde bir takım zorluklar söz konusu olmaktadır. Özellikle işletmelerin mali ve konsolide tablolarının hazırlanmaları için uzun prosedürler gerektirmekteydi. 5228 Sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler sonucunda belli şartları taşıyan işletmelere Türk para birimi ile kayıt tutabilme dışında yabancı para birimi ile defter tutma hakkı verilmiştir. Verilen bu izin yabancı sermayenin önündeki engellerden bir tanesinin daha kalkması açısından pozitif bir gelişme olarak görülmüştür. Türk para birimi dışında yabancı para birimine göre defter tutma hakkı ile ilgili kanun değişikliği 31.07.2004 tarihinde başlamasına rağmen bu izni alan ilk firma OJER Telekomünikasyon A.Ş. olmuştur. 01.01.2006 tarihinden itibaren resmi defter ve diğer kayıtlarını Türk Lirası dışında yabancı para birimi ile tutmaya başlamıştır. Takip eden yıllarda ise, 01.01.2014 tarihinden itibaren Akkuyu Ngs Elektrik Üretim A.Ş. firması, 01.01.2015 tarihinden itibaren Socar Turkey Yatırım A.Ş. firması ve son olarak da 01.01.2016 tarihinden itibaren Avrasya Tüneli İşletme İnşaat ve Yatırım A.Ş. firmaları kanunun kendilerine sağlamış olduğu haklardan faydalanan firmalar olmuştur.

5228 Sayılı Kanun ile yapılan bu düzenlemeler sonucunda Ojer Telekomünikasyon A.Ş. firmasının başvurusu sonucunda Bakanlar Kurulu bu yetkisini Maliye Bakanlığı'nın teklifi ile kullanılmış ve 2006/10106 sayılı Kararname ile "Ojer Telekomünikasyon A.Ş.'nin, Türk para birimi veya başka bir yabancı para birimi veya başka bir yabancı para birimiyle yaptığı işlemlerde; işlemin gerçekleştiği günün TCMB döviz alış kuruyula ilgili para birimine çevrilmesi, iktisadi işletmeye dahil kıymetler ile vergi matrahlarının kayıt yapılan para birimine göre tespit edilmesi, beyannamelerin (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyula) Türk parasına çevrilerek verilmesi ve hesap dönemi bitmeden kullanılan para biriminin değiştirilmemesi şartıyla defter kayıtlarını 01.01.2006 tarihinden itibaren Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutabilmesi" ne izin verilmiştir.⁷ Yabancı para birimi ile resmi defter ve gerekli diğer kayıtlarının yabancı para birimiyle tutulmasını iznini ikinci olarak Akkuyu Ngs Elektrik Üretim A.Ş. firması almış⁸ olup, 01.01.2014 tarihinden itibaren uygulamaya başlamıştır. Üçüncü olarak yabancı para birimi ile resmi defter ve gerekli diğer kayıtların yabancı para birimiyle tutulması iznini Socar Turkey Yatırım A.Ş. firması almış⁹ olup, 01.01.2015 tarihinden itibaren bu hakkını kullanmaya başlamıştır. Dördüncü olarak yabancı para birimi ile resmi defter ve gerekli diğer kayıtların yabancı para birimiyle tutulması iznini Avrasya Tüneli İşletme ve İnşaat ve Yatırım A.Ş. firması almış¹⁰ olup, 01.01.2016 tarihinden itibaren resmi defter ve diğer kayıtlarını yabancı para birimiyle tutmaya başlamıştır.

⁷ 14.03.2006 Tarihli ve 26108 Sayılı Resmi Gazete

⁸ 07.12.2013 Tarihli ve 28844 Sayılı Resmi Gazete

⁹ 31.12.2014 Tarihli ve 29222 (4.Mükerrer) Sayılı Resmi Gazete

¹⁰ 01.01.2016 Tarihli ve 29580 Sayılı Resmi Gazete

Ojer Telekomünikasyon A.Ş., Socar Turkey Yatırım A.Ş. ve Avrasya Tüneli İşletme ve İnşaat ve Yatırım A.Ş. firmaları resmi defter ve kayıtlarını Türk Lirası dışında Amerikan Doları¹¹ ile düzenlerlerken, Akkuyu NGS Elektrik Üretim A.Ş. firması resmi defter ve kayıtlarını Türk Lirası dışında Rus Rublesi¹² ile tutulması iznini almışlardır.

¹¹ <http://www.haberturk.com/ekonomi/is-yasam/haber/1175256-avrasya-tuneli-defterini-dolar-uzerinden-tutacak>. 05.01.2016

¹² <http://www.akkunpp.com/ruslar-akkuyu-ruble-ile-izleyecek>. 10.12.2015

2.DOĞRUDAN YABANCI SERMAYE GENEL BİLGİLER

Bu bölümde OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun da yer alan tanımlamalara yer verilerek Doğrudan Yabancı Sermaye hakkında genel bilgiler verilmiştir.

2.1. Doğrudan Yabancı Sermaye (DYS) Genel Tanımlar

OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) doğrudan yabancı sermayeyi, doğrudan yatırımcı tarafından başka bir ülkede yerleşik olan bir teşebbüste kalıcı bir bağ oluşturmak amacıyla yapılan bir uluslararası yatırım olarak tanımlamaktadır.¹³

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun 2' inci maddesinde de doğrudan yabancı yatırım tanımı hüküm altına alınmıştır. Kanun'a göre doğrudan yabancı yatırım:

Yabancı yatırımcı tarafından,

i) Yurt dışından getirilen;

Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından alım satımı yapılan konvertibl para şeklinde nakit sermaye,

Şirket menkul kıymetleri (Devlet tahvilleri hariç),

Makine ve teçhizat,

Sınaî ve fikrî mülkiyet hakları,

ii)Yurt içinden sağlanan;

Yeniden yatırımda kullanılan kar, hasılat, para alacağı veya mali değeri olan yatırım ile ilgili diğer haklar,

Doğal kaynakların aranması ve çıkarılmasına ilişkin haklar, gibi iktisadî kıymetler aracılığıyla;

Yeni şirket kurmayı veya şube açmayı,

Menkul kıymet borsaları dışında hisse edinimi veya menkul kıymet borsalarından en az % 10 hisse oranı ya da aynı oranda oy hakkı sağlayan edinimler yoluyla mevcut bir şirkete ortak olmak şeklinde tanımlanmıştır.

¹³ OECD, 2015. Glossary of Foreign Direct Investment Terms and Definitions, OECD Publishing.

2.2. Ülke Ekonomilerine Doğrudan Yabancı Sermayenin Etkileri

Ülkelerin yabancı sermayeye gereksinim duymasına neden olan birçok faktör vardır. Bunları sermaye açığını kapatmak, üretim artışını sağlamak, işsizlik problemini çözmek, üretim girdi maliyetlerini azaltmak ve döviz rezervlerini çoğaltmak şeklinde sayabiliriz. Ancak günümüzde, yabancı sermaye yatırımlarından beklentiler daha çok artmıştır. Belirttiğimiz etkenlere ek olarak; yurt içinde güvenilir bir rekabet ortamı oluşturmak, yeni teknolojiler kazanılmasını sağlamak, gelişmiş ve sermaye ihraç eden ülkelerin politik ve ekonomik desteğini sağlamak, dış piyasalara açılmak, doğayı korumak, insan kaynaklarının gelişmesini sağlamak, ekonomik büyümenin yanı sıra ülkenin sosyal ve kültürel olarak kalkınması gibi nedenler de bulunmaktadır.

Ancak, bu beklentilere karşın DYS yatırımlarının dışa bağımlılığı, yabancı denetimi ve teknolojik ve yönetsel bağımlılığı artırması, yerli yatırımı dışlaması, sosyal ve kültürel ilişkileri zayıflatması gibi birçok olumsuz yönü de bulunmaktadır.¹⁴

2.3. Doğrudan Yabancı Sermaye Hareketlerini Etkileyen Faktörler

Doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını belirli ülkelere çeken veya belirli ülkelere akışını önleyen piyasa hacmi, işgücü maliyeti, açıklık, döviz kuru, ticaret engelleri, ticaret açığı, büyüme ve vergiler gibi faktörler ön plana çıkmaktadır. Bu ekonomik faktörlerin yanı sıra, politik ve yatırım ortamını ilgilendiren (hukuki altyapı gibi) başka faktörlerde bulunmaktadır.¹⁵

2.4. Vergi Politikalarının Doğrudan Yabancı Sermaye Üzerindeki Etkileri

Ülkeler doğrudan yabancı sermayeyi çekmek için çeşitli vergi politikaları izlemektedirler. Aynı şekilde ülkemizde de birçok farklı vergi teşvik türleri ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Ülkemiz de teşvik sistemi içinde kullanılan vergisel teşvikleri aşağıdaki gibi sayabiliriz.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Teşvikleri,
Katma Değer Vergisi (KDV) Teşvikleri,
Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Teşvikleri,

¹⁴ Mengüloğlu, Harun Yalçın, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Girişinde Vergi Politikalarının Rolü: Vergi Sorunları, Sayı 326, Kasım 2015

¹⁵ Gövdere, Bekir, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Günümüzdeki Geçerliliği, Dış Ticaret Dergisi, Ankara 2003, s. 28.

Gümrük Vergisi ve İhracat Teşvikleri,
Serbest Bölgeler ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri,
Yatırım İndirimi İstisnası,
Vergi, Resim ve Harç İstisnası,
Hızlandırılmış Amortisman,

2.5. Ülkemizdeki Yabancı Yatırımcılara İlişkin Veriler

Dünyanın pek çok ülkesinde olduğu gibi ülkemizde' de yabancı sermayeli işletmeler yoğun bir şekilde faaliyet göstermektedirler. Son yıllarda artan yabancı yatırımlar bunun en büyük göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

T.C. Ekonomi Bakanlığı tarafından Aralık 2015 tarihinde yayınlanan Uluslararası Doğrudan Yatırım Verileri Bülteninde 2015 Ekim ayın içerisinde yabancı yatırımlardaki gelişmeler hakkında kamuoyu bilgilendirilmiştir. 2015 Yılı Ekim dönemi sonu itibariyle 39.806 adet yabancı sermayeli şirket ve şube kurulmuş olup, 6.445 adet yerli sermayeli şirkete de uluslararası sermaye iştiraki gerçekleşmiştir. Toplam da 46.251 adet yabancı sermayeli şirket Türkiye de faaliyette bulunmaktadır.

Şirket Sayısı

Yıl	Yeni	İştirak	Şube	Toplam
1954 - 2009	17.070	4.161	559	21.790
2010	2.648	519	81	3.248
2011	3.611	628	94	4.333
2012	3.608	574	82	4.264
2013	3.483	210	87	3.780
2014	4.423	195	72	4.690
2015/Ekim	3.935	158	53	4.146
Genel Toplam	38.778	6.445	1.028	46.251

Geçici Veriler, Kaynak : Ekonomi Bakanlığı

46.251 adet yabancı sermayeli şirketin, başta toptan ve perakende ticaret olmak üzere, gayrimenkul kiralama ve iş faaliyetleri ve imalat sanayi sektörlerinde faaliyette buldukları görülmektedir. İmalat sanayiinde faaliyette bulunan yabancı sermayeli şirketlerde kimyasal madde ve ürünleri imalatı birinci sırada yer alırken, bunu tekstil ürünleri imalatı, gıda ürünleri, içecek ve tütün imalatı ile makine ve teçhizat imalatı izlemektedir.¹⁶

¹⁶ <http://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/uuid/dDocName:EK-217634>
15.11.2015

3.YABANCI PARA BİRİMİ İLE DEFTER TUTULMASI HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Bu bölümde TTK ve VUK' na göre hangi defterlerin tutulması hakkında genel bilgiler verilerek, işletmelerin hangi şartları taşıması durumunda diğer işletmelerden farklı olarak Türk Lirası dışında yabancı para birimi ile defter tutabilecekleri ile ilgili kanun maddeleri ile açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1. Defter Tutma İle İlgili Genel Hükümler

Ülkemizde ticari defterin tutması ile ilgili hükümler, Türk Ticaret Kanunu'nun 66. Maddesinde ve Vergi Usul Kanunu'nun 215. Maddesinde ayrı ayrı 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 üzere 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.¹⁷

Şirketler, yevmiye, kebir, envanter ve karar defterleri; Kamu işletmeleri, karar defteri hariç yukarıdaki yazılı defterleri tutmak zorundadırlar. Birinci sınıf şahıslar, karar defteri hariç olmak üzere yevmiye, kebir ve envanter defterlerini, İkinci sınıf işletmeler, işletmesinin nitelik ve önemine göre yalnızca işletme defteri tutmak zorundadır.¹⁸

Türkiye'de TTK hükümlerine göre kurulan tamamı ve/veya bir kısmı yabancı sermayeli şirketler ile yerli şirketlerin faaliyetleri neticelerini ihtiva etmek üzere tutacakları defterler ve düzenlemek zorunda oldukları belgeler hususunda herhangi bir farklılık bulunmamaktadır. Bu noktada yabancı sermayeli şirketler ile yerli sermayeli firmalar arasında tam bir eşitlik söz konusudur.¹⁹

VUK' un 215.Maddesinin b bendine göre Bakanlar Kurulunca defterlerini yabancı para cinsinden tutma izni verilen mükellefler için elektronik defter uygulamasına yabancı para kullanımına ilişkin alanlar eklenmiştir. Yabancı para

¹⁷ Acar, Durmuş, Tetik Nilüfer, Genel Muhasebe, Detay Yayıncılık, 5.Baskı, Ankara 2006, s. 14.

¹⁸ Pehlivan, Osman, Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon 2006, s. 184.

¹⁹ Başak, Levent, "Türkiye'de Faaliyet Gösteren Yabancı Kurumların Serbest Bölgelerde ve Bölge Dışındaki Şubelerinde Tutacakları Defterler ve Defterlerin Tasdik İşlemleri (I)", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2007

cinsinden defter tutma izni bulunmayan mükellefler konuya ilişkin elektronik defterlerinde bu alanları kullanamayacaklardır.²⁰

VUK'un 172'ye göre tutulacak defter ve kayıtların Türk dili düzenlenmesi zorunlu olarak kabul edilmiştir. Kanuna göre; gerçek ve tüzel kişiler (Ticaret ve sanat erbabı, Ticaret Şirketleri, İktisadi kamu müesseseleri, Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, Serbest meslek erbabı ve çiftçiler) gibi, bu kanunun esaslarına göre TTK' da sayılan defterleri tutmaya zorunludurlar.

VUK 173'de ise gelir vergisinden muaf olan esnaf ve çiftçiler, GVK' ya göre gelirlerini götürü olarak tespit edilenler ve götürü gider usulüne tabii olan çiftçiler, kurumlar vergisinden muaf olan İktisadi Kamu Müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler hakkında uygulanamayacağı belirtilmiştir.²¹

3.2.Yabancı Para Birimiyle Defter Tutabilmenin Hükümleri

İşletmelerin, kayıt ve belgelerini Türk para birimi ile tutmaları gerekmektedir.(VUK. Md.215). Bu husus mülkiyet ilkesinin doğal sonucudur. Ayrıca bu husus, THP' de de net bir şekilde belirtilmiştir. Ancak 5228 Sayılı Kanunla VUK' da yapılan değişikliklerle bu kuralın istisnaları getirilmiştir.²²

TTK' nın defter tutma ile ilgili 66. maddesi değişmeden devam etmektedir. Fakat VUK' daki ilgili madde 31.07.2004 tarih itibariyle; bu tarihte yürürlüğe giren 5228 sayılı kanunun 7' inci maddesiyle VUK 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 şartıyla yabancı bir lisan da kayıt yapma ve yabancı para birimiyle belge düzenleme ve kayıt olanağı sağlamıştır.²³

İlgili kanunun 2b maddesine göre; ilgili dönem defter tasdik tarihi itibariyle ödenmiş sermayesi en az 100 milyon Amerikan 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 hakkı kazanan işletmeler Türk Para birimiyle yaptıkları işlemleri ise işlemin gerçekleştiği günkü Türkiye Cumhuriyet

²⁰ <http://www.edefer.gov.tr/anasayfa.html> 25/12/2015

²¹ [http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kobivermukodev?OpenPage\(10-12-2006\)](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kobivermukodev?OpenPage(10-12-2006)) 15.10.2015

²² Yücel, A. Tugay, Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2010, s. 87.

²³ Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, Kanun No:5228, 31-Temmuz 2004 tarih ve 25539 sayılı Resmi Gazete

Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine dönüştürerek muhasebe kayıtlarında izleyebilmektedirler.

Bu işletmeler, ekonomik kıymetlerin değerleri ile vergi matrahını kayıt yapılan para birimi cinsine göre saptayacaklardır. Fakat beyannamenin ise ilgili ayın ilk gününün TCMB kuruyla Türk Lirasına 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 düzenledikleri sürece mükerrer 298' nci maddenin a fıkrasına göre enflasyon düzeltmesi yapamamakta ve Türk Lirasıyla kayıt düzenlemeye başlamaları durumunda ise üç yıl boyunca ilgili maddenin hükmünden de yararlanamamaktadırlar.

2005 yılında yayınlanan 348 numaralı VUK Genel Tebliği²⁴ ile sadece yukarıda açıklanan şartları taşıyan işletmelere değil, serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilere de yabancı para birimi ile defter tutma izni verilmiştir. Bu tebliğin 4. maddesine göre; tam mükellefiyete tabi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler dahil) serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgelerde faaliyetleri bulunan gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerden isteyenlerin, defter ve kayıtlarını Türk para birimi dışında (TCMB, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir para birimi ile de yapılabilmelerine 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 dönüştürerek beyan edecekler ve vergi ödeme, mahsup ile ifade işlemlerinde de Türk parasına göre işlem yapacaklardır.

3.3.Yabancı Para Birimiyle Defter Tutması Hakkında Yapılan Kanuni Düzenlemeler

3.3.1. 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemelerden Önceki Hükümler

Gelir ve Kurumlar vergileri ile gider vergileri gibi mükellefiyetlerde, vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü işlemlerin, belgelere dayanması zorunluluğu vardır. Vergiyi meydana getiren olayların takibini doğru

²⁴ 12 Mayıs 2005 tarih ve 25813 sayılı Resmi Gazete

bir şekilde yapmak ise söz konusu belgelere dayalı 'kayıtlar' sayesinde mümkün olabilmektedir.²⁵

VUK 171. maddesi bu kanun uyarınca defter düzenlenmesinin amacı hüküm altına alınmıştır. Bu düzenlemeye göre, işletmelerin düzenleyecekleri defterlerin ve defterlere temel teşkil eden kayıtların vergi uygulaması ve vergi incelemesine kolay imkan sağlayacak şekilde düzenlenmesi hüküm içermektedir.

TTK' nın 66. Maddesinde, her tacir, ticari işletmesinin ekonomik ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her iş yılı içinde elde edilen sonuçları tespit etmek amacıyla, işletmesinin mahiyet ve öneminin gerektiği bütün defterleri ve özellikle diğer kanunların hükümleri saklı kalmak üzere Türk dili ile düzenlemeye zorunludur.

Kanun koyucu, defter düzenlemenin amacını hükme bağladıktan sonra, VUK' un 5228 sayılı kanun ile değiştirilmeden önceki 215 ve 219. maddelerinde, kayıt düzenine ait maddelere yer verilmiştir. Bu maddelerden biri de 215. maddede yer alan defter kayıtlarının Türk dili ile düzenlenmesi mecburiyetidir.

Ancak, vergi kanunlarımızda düzenlenmesi zorunlu olan defterlerin ve bu defterlere yapılacak kayıtların Türkçe düzenlenmesinin gerektiğine dair hüküm yer almasına rağmen söz konusu kayıtlara dayanak teşkil edecek belgelerde bedellerin yabancı para türünden düzenlenip düzenlenmeyeceğine ilişkin herhangi bir hüküm içermemektedir.

Aslında bu soruyu ekonomide son yıllarda oluşan temel soruna karşı düşünmek bile gerçekten üzücü. Türk Lirasının T.C.nin para birimi olmasına rağmen yasalarda dahi ABD Dolarından bahsedilmesi, doların kimi işlemlerde baz alınması ayrı bir düşündürücü nokta kuşkusuz. 10.4.1926 tarihli 805 sayılı İktisadi Münasebetlerde Türkçe Kullanılması Hakkında Kanun ile "her türlü şirket ve müesseseler Türkiye sınırları içindeki her türlü işlem, sözleşme, muhasebe hesap ve defterlerini Türkçe tutmaya zorunludurlar." hükmü getirilmiştir. Bu hüküm resmi devaire ibraz durumundaki defter ve belgeleri için Türkiye de faaliyette bulunan yabancı şirketler için de söz konusudur. 1 Teşrinisani ve 1353 sayılı ve Kasım 1928 tarihli Türk Harflerinin Kabulü ve Tatbiki Hakkında Kanun ile de 01.11.1929 tarihinden itibaren Türkçe basılacak kitapların Türk harfleriyle basılması yasalaşmıştır. 20.02.1930 tarihinde 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun çıkartılmıştır. Yasaya ilişkin tebliğlerle kişilerin döviz bulundurma serbestisi getirilmiş olmakla beraber, yasa kaldırılmamış olup halen yürürlüktedir. Esasen bir devletin ulusal sınırları içinde bayrak ve milli parasının kullanılması onun vazgeçilmez iki simgesidir. Kaldı ki ticari hayatın her gün muhatap olduğu Türk Ticaret ve Vergi Usul Yasaları da bu anlayışa paralel hükümler getirmiş bulunmaktadır: VUK 215. maddesindeki "Bu kanuna göre düzenlenecek defter ve kayıtların Türk dili ile tutulması mecburidir." hükmü sadece kayıtların Türkçe olması şeklinde değil, parasal ölçünün de Türk

²⁵ <http://www.vergidegundem.com./files/makale3Ekim2004.doc.>, Aydın, Gürbüz, Defter ve Kayıtların Türkçe Dışında Bir Dilde Yapılması ve Belgeleri Türk Lirası Dışında Başka Bir Para Birimi Üzerinden Düzenlenmesi Konusunda 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler, 30.11.2015

lirası olmasını gerektirir. Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen mükellefler, yabancı ülkedeki merkezleri ile olan ilişkileri yönünden yabancı dilde ayrıca kayıt tutmak durumunda olsalar bile, kanuni defterlerini, Türkçe olarak tutmak zorundadırlar. Diğer taraftan Tekdüzen Hesap Planına göre, parayla ölçülebilen ekonomik olay ve işlemlerin muhasebeye ortak bir ölçü olarak para birimi ile yansıtılması gerektir. Muhasebe ile ilgili işlemler ulusal para birimine göre düzenlenir. Türk Ticaret Kanununun 66. maddesi de defterlerin Türkçe olarak tutulmasını öngörmüştür. Buna uymamanın müeyyidesi, defterlerin ispat kuvvetini kaybetmiş olmalarıdır.²⁶

Söz konusu olan defterler doğallıkla yasal defterlerdir. Bu defterlerin dışında özel olarak "çift defter tutma" durumu oluşmaksızın, istenilen sayı ve şekilde özel amaçlı defter tutulabileceği gibi, işlemlerin dolar ya da bir başka para birimiyle tutulmasında da bir sakınca olamaz. Nitekim bazı büyük işletmelerin ve yabancı kurumların bu şekilde defter tutup bilanço ve gelir tablosu düzenledikleri bilinmektedir.²⁷

3.3.2. 5228 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler

5228 sayılı kanunun 7' nci maddesi ile VUK' un 215' nci maddesi başlığı ile birlikte düzenlenmiştir. Kanun maddesinin başlığı, "Türkçe tutma ve Türk parası kullanma zorunluluğu" olarak yeniden düzenlenirken, maddenin 1 inci fıkrasında;

"Bu Kanuna göre düzenlenecek defter ve kayıtların Türk dili ile düzenlenmesi mecburidir. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak şartıyla defterlerde başka dilden kayıtlar da düzenlenebilir. İlgili kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilerek diğer defterlere de yapılabilir." hükmüne yer verilmiştir.

Yapılan düzenleme ile, VUK' un hükümleri uyarınca düzenlenecek defter ve kayıtların, Türkçe kayıtlara da yer verilmek şartıyla başka dilden de yapılabilmesi ve söz konusu kayıtların vergi matrahını etkilemeyecek şekilde tasdik ettirilecek yevmiye, kebir ve envanter defterleri gibi diğer defterlere de yapılabilmesi hüküm altına alınmıştır. İlgili düzenleme ile vergi sistemimizde ilk defa işletmelere yabancı para birimi ile belge ve kayıt düzenleme imkanı tanınmıştır. Görüleceği üzere, defterlere Türk dili dışında diğer bir dilde kayıt yapılmasına, ancak, Türkçe kayıtların da düzenlenmesi şartıyla onay verilmektedir.

VUK 215. maddesinin 2.nci fıkrası ile, yapılan düzenlemeler sonucunda,

²⁶ Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1998, s. 478.

²⁷ Bellek, Münir, "Dolar Bazında Defter Tutulabilir mi?" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 98, Şubat 2001

i. Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılmalıdır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek koşuluyla, yabancı para birimine göre de kayıt düzenlenebilir. Bununla birlikte yurt dışındaki kuruluşlar namına düzenlenen belgelerde Türk Lirası karşılığı gösterilme mecburiyeti aranmamaktadır.

ii. İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi en az 100 milyon Amerikan Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye' de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını, Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar kurulunca izin verilebilir. Bu şartların ihlal edildiği hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlar.

iii. Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün TC MB döviz alış kuruyula ilgili para birimine çevrilir. İktisadi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyula Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

iv. Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttukları sürece mükerrer 298. maddenin (a) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükümlerinden yararlanamazlar.” şeklini almıştır.

İlgili kanun maddesinin 2/a fıkrasıyla yapılan değişikliklerle kayıt ve belgelerde Türk Lirası karşılığı da belirtilmek suretiyle, yabancı para birimiyle de belge düzenlenmesine olanağı sağlanmaktadır. Yine, aynı fıkroda yer alan istisna hükmü ile yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen ve ihraç edilen mal ve hizmetlere ilişkin olan ihracat belgeleri için üzerinde Türk Lirası cinsinden karşılığının bulunmasına gerek olmadan diğer para birimi ile hazırlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Madde hükmüne göre, ödenmiş sermayeye ilişkin şartın defter tasdik tarihi itibarı ile aranması gerekecektir. VUK' un 221. Maddesine göre, yeni bir mükellefiyete giren mükelleflerin mükellefiyete girme tarihinden önce, başlangıçtan itibaren işlerini sürdürmekte olanların ise defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda ilgili defterleri tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Bu açıklamalar ışığında, öteden beri işe devam etmekte olup 2006 döneminde yabancı para birimi ile kayıt düzenlemek isteyen bir mükellef söz konusu olduğunda, ilgili işletmenin ödenmiş sermayesinin 2005 yılı Aralık ayı itibarıyla en az 100 milyon Amerikan Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması ve sermayesinin en az % 40'ının ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi

Türkiye'de bulunmayan kişilere ait bulunması gerekecektir. Bu şartları sağlayan mükelleflerin kayıtlarını Türk Lirası dışında başka bir para birimi ile düzenlemelerine onay verme yetkisi ise Bakanlar Kuruluna aittir. Diğer taraftan, yabancı para ile kayıt tutma konusunda, gerek merkezi Türkiye'de olan şirketlerin gerekse yurt dışında kurulu bulunan şirketlerin Türkiye'deki şubelerinin Bakanlar Kurulundan izin almaları gerekir.²⁸

İlgili kanun maddesinin 2/b fıkrasında yer alan düzenleme ile defter ve kayıtların Türk Lirası dışında başka bir para birimi ile düzenlenmesine de, Bakanlar Kurulu Kararıyla olanak tanınmaktadır. Fakat ilgili düzenlemeden yararlanabilmek için işletmelerin bir takım koşulları beraber sağlamış olması gerekmektedir. Kanunun madde gerekçesinde de açıklandığı gibi, düzenlemeyle uluslararası yabancı sermayenin ülkemize gelişinin önündeki bir engelin daha aşılması hedeflenmektedir.

İşletmelerin Kanunda belirtilen istisnadan yararlanabilmeleri için ilgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla aşağıda belirtilen şartları birlikte taşımaları gerekmektedir.

- İlgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi en az 100 milyon Amerikan Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası olması,
- Sermayesinin en az % 40'ı ikametgahı, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olması,

İlgili kanun maddesinin 2/ba fıkrasında yukarıda yer belirtilen şartları sağlayan ve yabancı para birimi ile kayıt ve defterlerini düzenlemek isteyen işletmelerin ekonomik kıymetlerin değerlerini ve ilgili dönem vergi matrahlarını tespit ederlerken uyması gereken şartlar hakkında açıklama yapılmaktadır. Bu kapsamda söz konusu işletmeler;

- Türk para birimiyle yaptığı işlemleri, belgenin tanzim edildiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine dönüştürmeli,
- Ekonomik kıymetlerinin değerleri ve vergi matrahını kayıt yaptıkları yabancı para birimine göre tespit etmeliler, ödenmesi gereken vergiyi beyannamenin verileceği ayın ilk günündeki kurdan Türk Lirasına çevirerek hesaplamalı,
- Vergi, mahsup ve iadeleri de Türk parasına göre yapmalıdırlar.

3.3.3. Yabancı Para Cinsine Göre Kayıt ve Enflasyon Düzeltmesi

²⁸ Karadeniz, Salim; 'Yabancı Dilde Kayıt Tutma ve Belge Düzenleme', Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 7, Temmuz 2005

Vergi Usul Kanununun 215. maddesinin 2/bb fıkrasında ise, yabancı para birimi cinsinden kayıtlarını düzenleyen işletmelerin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca enflasyon düzeltilmesi yapamayacakları hüküm altına alınmıştır.

Enflasyon düzeltilmesine ilişkin hükümlerin yer aldığı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298. maddesinde, sadece parasal olmayan kıymetlerin enflasyon muhasebesine tabi tutulacağı belirtilmiştir. İlgili maddede, parasal kıymetlerin Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri ifade ettiği açıklanmış ve bu durumda yabancı paraların, parasal kıymet olarak dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Türk Lirasından başka bir para birimine göre kayıt düzenleme istisnasından faydalanan işletmelerin bu istisnadan vazgeçmeleri halinde yani kayıtlarını yeniden Türk para birimine göre düzenlemeye başlamaları durumunda üç yıl boyunca enflasyon muhasebesi uygulamayacakları hüküm altına alınmıştır.

3.3.4. Düzenlemenin Gerekçeleri

Ülkemizde vergilendirme alanında yeniden bir yapılanma süreci yaşanmaktadır. İlgili süreç genel strateji çerçevesinde icra edilmektedir. Strateji üç aşamadan oluşmaktadır. İlki kısa vade de ekonominin önünü tıkayan vergi uygulamalarının ortadan kaldırılmasıdır. Stratejisinin ikinci aşaması da ekonomide güven ortamını sağlayacak vergi düzenlemelerin uygulanmasıdır. Stratejisinin son aşaması da ise vergi sistemindeki yapısal düzenlemelerin tamamlanması amaçlanmaktadır.

İlgili Madde ile VUK 215. maddesi başlığı ile birlikte değiştirilmektedir. Madde yeni haliyle iki fıkradan oluşmaktadır. Defter ve kayıtların Türk dili ile düzenlenmesi mecburi olduğu, ancak Türkçe kayıtlar bulunmak şartıyla başka dilden kayıt da olabileceği ve bu kayıtların vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabileceği öngörülmektedir.

Kayıt ve belgelerde Türk para biriminin kullanılmasının mecburi olduğu; yurtdışındaki müşteriler namına düzenlenen ihracat belgeleri haricinde, yabancı para ile düzenlenen belgelerde aynı gündeki Türk parası karşılığının da yer alacağı hüküm altına alınmaktadır. Böylece, yabancı para ile düzenlenen belgelerde uygulamanın nasıl olacağına açıklık kazandırılmaktadır.

İlgili maddede belirtilen koşulları sağlayan işletmelerin kayıtlarını Türk Lirası dışında başka bir para birimi ile düzenlemelerine olanak sağlanmakta ve uygulama esasları gösterilmektedir. Yapılan düzenlemelerle, uluslararası sermayenin ülkemize gelişinin önündeki bir engelin daha kaldırılması amaçlanmaktadır.

VUK 215. maddesi değiştirilerek kanunda belirtilen şartları yerine getiren işletmelere kayıtlarını Türk Lirası dışında başka bir para birimiyle düzenlemeleri

Bakanlar Kurulunca onay verilebileceği hükmü getirilmiştir. Bu işletmelerin ayrıca enflasyon düzeltmesi yapmalarına gerek bulunmamaktadır.

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanununun 01.01.2004 itibariyle yürürlüğe giren enflasyon düzeltmesi hükümleri işletmelere muhasebe kayıtlarını enflasyonun olumsuz etkilerinden kurtulma olanağı sağlamıştır. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, enflasyon rakamlarının belli bir orana yükselmesi durumunda uygulanabilmektedir. Enflasyonun düşük olduğu periyotlarda enflasyon düzeltmesi uygulanmaya gerek bulunmamaktadır. Yapılan bu düzenlemeyle belli işletmelere yabancı para cinsinden kayıt tutma imkanı sağlamak suretiyle adeta sürekli olarak enflasyon düzeltmesi imkanı tanınmaktadır. Kanun maddesi bu haliyle eşitlik ilkesi açısından Anayasaya aykırı olması yanında ekonomide haksız rekabete de yol açacaktır. Bunun yanında madde danışıklı hisse devirleri yoluyla vergi matrahının kolaylıkla azaltılabilmesine olanak verecek şekilde düzenlenmiştir.²⁹

3.4. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Tutulmasının Gereçekleri ve Amaçları

Ülkemizde olduğu gibi yabancı para birimiyle kayıt sistemi uygulaması dünyada pek çok ülke tarafından uygulanmaktadır. Bu ülke ekonomilerini incelediğimizde ekonomik olarak gelişmiş olan ülkelerle birlikte gelişmekte olan ve geri kalmış ülkelerde listede yer almaktadır. Ülkemizin yanı sıra Avustralya, Kanada, Çek Cumhuriyeti, İrlanda, Güney Kore, Lüksemburg, Güney Afrika, İsviçre ve Tanzanya gibi ülkeler fonksiyonel para birimi cinsinden kayıt tutulmasına izin veren ülkelerdir.³⁰ Fonksiyonel para birimi ile kayıt düzenlenmesi iznini veren ülkelerinde bu izni verme gerekçeleri de bizim ülkemizde olduğu gibi yabancı sermayeyi ülke ekonomilerine çekmek istemeleridir. Diğer bir neden olarak da fonksiyonel para birimi cinsinden kayıt tutulması ve raporlamanın gün geçtikçe önemini artmasıdır.

Muhasebe teorisi açısından konuyu değerlendirdiğimizde ise, uluslararası muhasebe standartlarına göre yapılan raporlamalarda işletmenin faaliyetlerinin ağırlığı hangi fonksiyonel para birimi cinsinden ise o para birimi cinsinden kar veya zararının tespiti öngörülmektedir. Ancak yerel mevzuatlarda ise vergi otoriteleri bu muhasebeleştirme tercihini matrah tespiti yönünden (bazı şartlara bağlayarak) kabul etmektedirler.

²⁹ <https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss645m.htm> 20.11.2015

³⁰ <http://www.pwc.cvom/taxsummaries> Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2015/16. 20.02.2016

4.YABANCI PARA BİRİMİ İLE DEFTER TUTULMASININ VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde Yabancı para birimi ile defter tutma hakkı kazanan işletmelerin muhasebe kayıt ve işlemlerinde bu hakka sahip olmayan, diğer işletmelere göre ortaya çıkabilecek uygulama farklılıkları VUK, KVK, KDV ve Damga Vergisi Kanunu yönünden değerlendirilmeye çalışılmıştır.

4.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu; 215 inci maddesinde “1. Bu kanuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması zorunludur. Ancak Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de kayıt yapılabilir.

2. i- Kayıt ve belgelerde Türk para birimi kullanılır. Belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir. Şu kadar ki yurt dışındaki müşteriler adına düzenlenen belgelerde Türk parası karşılığı gösterilme şartı aranmaz.

ii- İlgili 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 ikametgâhı, kanuni ve iş merkezi Türkiye’ de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını, Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar kurulunca izin verilebilir.

iii- Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilir. İktisadi kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilir, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılır.

iv- Bu mükellefler, diğer para birimleriyle kayıt tuttıkları sürece mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrası uyarınca enflasyon düzeltmesi yapamazlar. Türk para birimiyle kayıt yapmaya başlamaları halinde ise üç yıl süreyle anılan madde hükümlerinden yararlanamazlar.”

258. maddesinde, “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.”,

280. maddesinde, “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas

alınır. Yabancı paranın borsa rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Ancak ülkemizde yabancı para borsası sözkonusu olmadığından TCMB tarafından ilan edilen kurlar esas alınarak dönem sonlarında Maliye Bakanlığı tarafından yabancı para kurları ilan edilmektedir.

Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya 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 (LİBOR) esas alınır. Hükümlerine yer verilmiştir.

Kanunun yukarıda yer verilen 215 inci maddesinde geçen “işlemin gerçekleştiği gün” ifadesinin, malın satıldığı veya hizmetin ifa edildiği veya faturanın mal teslimi ve hizmet ifasından önce düzenlenmesi halinde faturanın düzenlendiği tarih olarak kabul edilmesi icap etmektedir.

Diğer taraftan, Bakanlar Kurulu kararı ile, Türk para birimi veya başka bir yabancı bir para birimiyle yapılacak işlemlerde; işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası döviz alış kuruyula ilgili para birimine çevrilmesi, iktisadi işletmeye dahil kıymetler ile vergi matrahlarının kayıt yapılan para birimine göre tespit edilmesi, beyannamelerin (verilmesi gereken ayın ilk günün kuruyula) Türk parasına çevrilerek verilmesi ve hesap dönemi bitmeden kullanılan para biriminin değiştirilmemesi koşullarıyla defter kayıtlarının dönem başından itibaren Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutulabilmesi; Maliye Bakanlığı'nın bilgilendirmesi üzerine, Vergi Usul Kanununun 215 inci maddesine göre, Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılır.

Öte yandan, 455 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; “... 2014/4/1976 tarihli ve 15565 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 130 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 27/12/1998 tarihli ve 23566 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanan 217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere değerlendirme günü itibariyle Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurların esas alınması gerekmektedir. Bu şekilde yapılacak değerlemelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun uygulanacağı tabidir.” Denilerek, borsada rayici olmayan paraların, Vergi Usul Kanunu gereğince ilgili yıl için yapılacak değerlemelerine esas olmak üzere tespit olunan kurlar açıklanmış bulunmaktadır.

Anılan Kanunun 148, 149 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığa verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 396 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi

aşan mal ve hizmet alımlarını “Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)” ile mal ve hizmet satışlarını ise “Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)” ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiştir.

Yukarıda yer verilen kanun hükümleri ve açıklamalar çerçevesinde;

- Dönem başı itibariyle bilançoda yer alan Türk Lirası bakiyelerin Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen yılsonu değerlendirme kurlarının kullanılması suretiyle kayıt tutulan para birimine çevrilmesi,
- Mükellef adına düzenlenen Türk Lirası cinsinden faturaların, işlemin gerçekleştiği günün döviz alış kuruyla tutulan para birimine çevrilmesi,
- Türk Lirası dışındaki para birimleriyle yapılan işlemlerin işlemin gerçekleştiği günkü TCMB ilan edilen çapraz kurlar kullanılmak suretiyle, çapraz kurların bulunmaması halinde ise T.C. Merkez Bankasıca ilan edilen kurlar ile hesaplanan Türk Lirası karşılığının kayıt tutulan para birimine çevrilmesi,
- Ba-Bs formlarında, Türk Lirası cinsinden işlemlerde söz konusu Türk Lirası tutarın, döviz cinsinden işlemlerde ise işlemin yapıldığı günün döviz alış kuru ile bulunan Türk Lirası karşılığının bildirilmesi,
- Mükellefin aktifine kayıtlı iktisadi kıymetlerin Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi, bu şekilde yapılacak değerlendirmelerde efektif cinsinden yabancı paralar için efektif alış kurunun (bulunmaması halinde döviz alış kurunun), döviz cinsinden yabancı paralar içinse döviz alış kurunun kullanılması, kayıt tutulan para birimi dışındaki alacak ve borçların Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilen kurlar, Maliye Bakanlığınca kur ilan edilmediği durumlarda T.C. Merkez Bankasıca ilan edilen kurların (döviz alış kuru, çapraz kur) kullanılması suretiyle değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türk Lirası veya kayıt tutulan para birimi cinsinden yapılan mal alış verişi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin, mal teslimi veya hizmet ifasından sonra ödenmesi nedeniyle VUK uyarınca yapılan değerlendirmeler sonucu oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak, Türk Lirası ve kayıt tutulan para birimi dışında diğer para birimleri ile yapılan mal alış verişi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin mal teslimi veya hizmet ifasından sonra ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları için fatura düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun; 6 ncı maddesinde, “(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkrası hükmü de dikkate alınır.”,

9 uncu maddesinde, “(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”,

32 nci maddesinde, “(1) Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden % 30 oranında alınır.

(2) Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunundan belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.

(3) Bakanlar kurulu, ikinci fıkrada yazılı geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

(4) Kanununun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.” hükümleri yer almıştır.

Diğer taraftan, aynı Kanununun 15 inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddelerinin birinci fıkralarında; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemelerden avans olarak ödenenler dahil olmak

üzere nakden ve hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergilerine mahsuben tevkifatı yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu itibarla,

- Yıl içinde kayıt tutulan para birimine göre tespit edilen kurumlar vergisi matrahının kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayın ilk gününü T.C. Merkez Bankası döviz alış kuruyla Türk para birimine çevrilerek beyan edilmesi;
- Kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan mali tablolardaki tutarların kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayın ilk gününün döviz alış kuruyla Türk parasına çevrilmesi,
- Kayıt yapılan para birimine göre tespit edilen geçici vergi matrahının, geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken ayın ilk gününün döviz alış kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilmesi ve ödenmesi; ayrıca bu şekilde beyan edilip ödenen geçici vergilerin sonraki dönemlerde tekrar değerlemeye tabi tutulmayarak söz konusu Türk lirası tutarları ile sonraki geçici vergi döneminde tahakkuk edecek geçici vergiden ve kurumlar vergisinden mahsup edilmesi,
- Dönem faaliyetlerinin zararlı sonuçlanması durumunda kayıt tutulan para birimine göre tespit edilen zarar tutarının, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayın ilk gününün döviz alış kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilmesi ve beyannamede Türk Lirası üzerinden gösterilen bu zarar tutarının sonraki dönemlerde tekrar değerlemeye tabi tutulmayarak izleyen yıl kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannamelerinde beyan edilen kurum kazancından mahsup edilmesi,
- Vergi sorumluluğu kapsamında kayıt tutulan para birimi ile hesaplanan vergi kesintisinin işlemin gerçekleştiği gündeki döviz alış kuru ile Türk parasına çevrilerek beyan edilmesi ve ödenmesi, Türk para birimi cinsinden hesaplanan vergi kesintilerinin ise bu tutar ile beyan edilmesi ve işlemin gerçekleştiği günün döviz alış kuruyla kayıt tutulan para birimine çevrilerek defter kayıtlarına alınması,
- Mevduat faizi üzerinden ödenenler dahil olmak üzere yıl içinde yabancı para birimi cinsinden kesinti yoluyla ödenen vergilerin kesintinin gerçekleştiği gündeki döviz alış kuru dikkate alınarak hesaplanan Türk Lirası karşılığı tutarın geçici vergiden ve kurumlar vergisinden mahsup edilmesi, yıl içinde Türk para birimi cinsinden kesinti yoluyla ödenen vergilerin, işlemin gerçekleştiği günün döviz alış kuruyla kayıt tutulan para birimine çevrilerek defter kayıtlarına alınması ve işlem tarihindeki bu Türk Lirası tutarların ilgili geçici vergiden ve kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. maddesinde; yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, ilgili hesap üçer aylık dönemlerine ilişkin olarak ödenen geçici vergi mahsup edilecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin mutlak suretle ödenmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla, tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak, tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilecektir. Terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken (gelir vergisi mükellefleri için 1 Mart) tarihe kadar gecikme zammı uygulanacaktır. Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde; mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına (üçüncü kişilerin vergi borçları ve kendisinin ileride doğacak vergi borçlarına dahil) mahsup edilecektir. Bu mahsuba rağmen arta kalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısım nakden iade edilecektir.

262 Seri No.lu GVK GT' de KDV iade alacağının geçici vergiye mahsubu düzenlenmiştir. Buna göre, KDV iade alacağının geçici vergi borçlarına mahsup edilmesi ve mahsup yoluyla ödenmiş bu geçici verginin de yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsubundan sonra kalan tutarın nakden iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının katma değer vergisi alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, nakden iade şartları ile iade usul ve esaslarının belirlendiği KDV Genel Tebliği çerçevesinde yerine getirilecektir.³¹

Öte yandan, kayıtlarını Türk Lirası haricinde diğer bir para birimiyle düzenleyen işletmenin kayıtlarını tuttuğu para birimi üzerinden vadeli mal satışı veya hizmet ifasında bulunması halinde kur farkı oluşmayacağından kurum kazancıyla ilişkilendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

³¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2014, Gelir Vergisi Kanunu 1, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2014, s. 579.

4.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun;

- 10 uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılmasıyla; (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesiyle meydana geleceği,
- 24 üncü maddesinin (c) bendinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler toplamının KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.

Kur farklarına ilişkin olarak ise Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (III/A- 5.3) bölümünde; bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği; buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle Katma Değer Vergisi hesaplanacağı; bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden Katma Değer Vergisi hesaplanması gerektiği ifade edilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Mükellef adına Türk Lirası cinsinden düzenlenen faturaların, işlemin gerçekleştiği günün TCMB döviz alım kuruyla kayıt tutulan para birimine çevrilerek defter kayıtlarına alınması, mükellef adına kayıt tutulan para birimi cinsinden düzenlenen faturaların aynen, mükellef adına kayıt tutulan para birimi dışında döviz cinsinden düzenlenen faturaların ise ilgili para birimi ile kayıt tutulan para birimi için belirlenen çapraz kur kullanılarak defter kayıtlarına alınması; kayıtlar da yabancı para cinsinden yer alan bu tutarın ise KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruluyla Türk parasına çevrilerek "İndirilecek KDV" olarak beyan edilmesi,
- Mükellef tarafından kayıt tutulan para birimi cinsinden düzenlenen faturaların, bu para birimi ile yasal defterlerinizde yer alacağından KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruluyla Türk Lirasına dönüştürerek "Hesaplanan KDV" olarak beyan edilmesi,
- KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruluyla Türk parasına çevrilerek beyan edilen "İndirilecek KDV" ve Önceki Dönemden

Devreden İndirilecek KDV” toplamı ile “Hesaplanan KDV” tutarlarının karşılaştırılması neticesinde “Hesaplanan KDV” tutarının fazla olması halinde bu tutarın Türk parası cinsinden ödenmesi,

- KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruyla Türk parasına çevrilerek beyan edilen “İndirilecek KDV” ve “Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV” toplamı ile “Hesaplanan KDV” tutarlarının karşılaştırılması neticesinde “Sonraki Döneme Devreden KDV” çıkması halinde, bu tutarın KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuru ile tekrar kayıt tutulan para birimine çevrilerek defter kayıtlarına alınması, bir diğer ifadeyle “Sonraki Döneme Devreden KDV” tutarı her ayın ilk gününün kuruyla değerlendirileceğinden, defter kayıtlarında yer alan “Sonraki Döneme Devreden KDV” tutarının esas alınarak beyannameye yansıtılması,

- Mükellefin KDV tevkifatına tabi olan mal ve hizmet alımlarında, mükellef tarafından tevkif edilen Türk parası cinsinden KDV’nin, kayıt tutulan para birimine çevirmeksizin, 2 No.lu KDV beyannamesi ile Türk parası cinsinden beyan edilmesi ve ödenmesi, bu işlem bedeline ilişkin mükellef adına Türk parası cinsinden düzenlenen faturada gösterilen KDV’nin (tevkifat bedeli dahil) işlemin yapıldığı günün döviz alış kuruyla kayıt tutulan para birimine çevrilerek “İndirilecek KDV” hesaplarına aktarılması,

- Mükellefçe döviz cinsinden (kayıt tutulan para birimi dışında) tevkif edilen KDV’nin ise, işlemin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru ile Türk parasına çevrilerek 2 No.lu KDV beyannamesi ile Türk parası cinsinden beyan edilmesi ve ödenmesi bu işlem bedeline ilişkin mükellef adına döviz cinsinden düzenlenen faturada gösterilen KDV’nin (tevkifat bedeli dahil) işlemin yapıldığı günün döviz alış kuruyla kayıt tutulan para birimine çevrilerek “İndirilecek KDV” hesaplarına aktarılması,

- Mükellef tarafından yapılan işlemler üzerinden hesapladığı KDV tutarının tevkifata tabi olması halinde, hesaplanan KDV’nin tevkif edilmeyen kısmının defter kayıtlarına alınması, kayıt tutulan para cinsinden defterlerinizde yer alan bu tutarın ise KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına çevrilerek “Hesaplanan KDV” olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Türk Lirası veya kayıt tutulan para birimi cinsinden yapılan mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin, mal teslimi veya hizmet ifasından sonra ödenmesi nedeniyle VUK uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları için veya kayıt tutulan para birimi dışında diğer para birimleri ile yapılan mal teslimi veya hizmet ifasına ilişkin bedelin mal teslimi veya hizmet ifasından sonra ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları için fatura düzenlenmesi ve Katma Değer Vergisi hesaplanması gerektiği tabidir.

4.4. Damga Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtlarını imza edenler olduğu; 12 nci maddesinde, damga vergisine tabi kağıtları yazılı yabancı paraların Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre damga vergisi alacağı; 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisinin, ertesi ayın yirminci (371 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca yirmi üçüncü) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildireceği ve yirmi altıncı günü akşamına kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

16 ve 43 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek zorunda olan kurum ve kuruluşlar sayılmış, bu kapsamda anonim şirketlerin de zorunlu olarak sürekli mükellefiyet tesis ettirmesi gerektiği hususu belirlenmiştir.

20 No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek zorunda olanların makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yapılması şeklindeki ödemelerini kaydetmek için “ Damga Vergisi Defteri” adı altında özel bir defter tutacağı açıklanmıştır.

Buna göre mükellefin, sürekli damga vergisi mükellefiyeti tesis ettirmesi ve makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yapılması şeklindeki ödemelerini kaydetmek için damga vergisi defteri tutması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 35 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki TCMB tespit ve ilan olunan döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisinin hesaplanacağı belirtilmektedir.

Buna göre, yabancı para birimi ile düzenlenen sözleşmelere ilişkin damga vergisinin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan döviz satış kuru esas alınarak Türk Lirasına çevrilmesi suretiyle bulunacak tutar üzerinden beyan edilerek ödenmesi gerekmekte olup, Türk Lirası cinsinden belirlenen damga vergisinin ise kağıdın düzenlendiği tarihteki döviz alış kurundan kayıt tutulan para birimine çevrilmesi ve mükellefin defter kayıtlarına intikal ettirilmesi, kağıdın düzenlendiği tarihteki Türk Lirası tutarının beyan edilmesi icap etmektedir.

5.YABANCI PARA BİRİMİYLE KAYIT SİSTEMİ OLUMLU VE OLUMSUZ ETKİLERİ

Bu bölümde Türk Lirası dışında yabancı para birimiyle defter ve resmi kayıt tutulmasının ne gibi etkiler doğurabileceği ve uygulama sonucunda ortaya çıkabilecek olumlu ve olumsuz yansımalar karşılaştırılarak aradaki farklar açıklanmaya çalışılmıştır.

5.1. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Sisteminin Olumlu Etkileri

5228 sayılı kanun ile vergi kanunların yapılan değişiklikler sonucunda, 31.07.2004 tarihi itibarıyla Bakanlar Kurulundan izin alan belirli koşullu şartlara sahip olan yabancı sermayeli işletmelerin ulusal para birimi dışında, yabancı para birimiyle defter tutabilme hakkını kullanabilecekleri önceki bölümlerde detaylı olarak incelenmiştir. Vergi kanunlarımızda yeni yapılan düzenlemeler ile birlikte Türk Lirası dışında yabancı para birim ile defter tutabilme hakkı, yabancı sermayenin ülkemize girişini hızlandırılması amaçlanmış olup, yabancı yatırımcıyı teşvik edici bir uygulama olması amaçlanmaktadır. Kanunda belirtilen gerekli şartları taşımak kaydıyla işletmeler muhasebe kayıt ve işlemlerini Türk Lirası dışında kendi belirleyecekleri döviz cinsi üzerinden tutma hakkına sahip olmuşlardır. Yabancı yatırımcıya sağlanan bu ayrıcalıkla birlikte işletmelerin kayıtlarını oluştururken çift muhasebe kayıt sistemi uygulamalarına gerek kalmayacak olup, enflasyon muhasebesi uygulamasının dışında kalacak olmaları bu izni alan işletmelere diğer işletmeler karşısında önemli bir kazanım sağlayacaktır. Ayrıca kayıtlarını yabancı para birimi ile tutma hakkını kazanan işletmeler iktisadi kıymetlerini ve vergi matrahlarını da yabancı para cinsi üzerinden belirleyebilme hakkını da kazanmışlardır.

Kur değişmelerinin muhasebe üzerindeki etkilerinde bahsedecek olursak, döviz üzerinden aktif ve pasif kalemlerin, yerel para cinsinden değerlerinin, bir muhasebe döneminden diğerine geçen zamanda, döviz kurlarındaki herhangi bir fiziki işlem olmaksızın değişmesini ifade etmektedir.³²

Döviz kurlarında meydana gelen değişmelerin, mali tablolar üzerindeki etkisine muhasebe etkisi adı verilmektedir. İşletmenin defter değeri ölçülmek istendiğinde, varlık ve borç hesaplarının, ana işletmenin para birimine çevrilmesi gerekmektedir. Çeviri işlemi yapılırken, hesapların hangi kur üzerinden çevrilmesi gerektiğine karar verilmesi gerekir. Çünkü çeviri yöntemleri arasındaki farklılıklardan dolayı, her yöntemin mali tablolar üzerindeki etkisi birbirinden farklı olmaktadır. Muhasebe etkisi, özellikle ana ülkesinin dışında kendine bağlı

³² Erdoğan, Niyazi, Uluslararası İşletmelerde Mali Risk Yönetimi ve Çağdaş Finansman Teknikleri, Mü-Ka Matbaacılık, Ankara 1993, s. 303.

işletmelere sahip bulunan çok uluslu işletmelerin karşılaştıkları ve yönetilmesi önemli olan bir etkidir.³³

Bununla birlikte muhasebe etkisi, bağlı işletme veya işletmelere ait mali tabloların farklı kurlara göre çevrilmesi nedeniyle, ana işletme açısından ortaya çıkan kazanç veya kayıpları ifade etmektedir. Bu kazanç veya kayıplar genel olarak işletme kârlılığını ve dolayısıyla hisse senetlerinin borsa değerini etkilediği için, pay sahipleri açısından da büyük bir önem taşımaktadır.³⁴

Kısaca, Türk Lirası dışında yabancı para ile kayıt tutma izni alan işletmeler de kur farkı sorunu, yabancı para değerlemesi gibi sıkıntılar doğmayacak ve kur farkı kazancından ötürü matrah farkı ve Katma Değer Vergisi oluşmayacaktır.

5.2. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Sisteminin Olumsuz Etkileri

Kur, iki milli para arasındaki değişim oranıdır. Diğer bir ifade ile yabancı paranın milli para cinsinden fiyatıdır.³⁵

Vergi matrahının tespit edilmesi aşamasına doğrudan etkisi olan değerlendirme işlemleri vergi mevzuatının en önemli konularından birisini oluşturmaktadır. Ülkemizde 2001 ekonomik krizinden sonra dalgalı kur rejimine geçilmiştir ancak uygulama olarak müdahaleli dalgalı kur rejimi uygulanmaya başlamıştır. Dalgalı kur rejimi; Yerli paranın yabancı paralarla ilişkisinin piyasalarda belirlendiği kur rejiminin adıdır. Bu rejimde yerli paranın yabancı paralarla olan ilişkisi gün içinde sürekli olarak yeniden belirlenir. Dalgalı kur rejiminin farklı uygulanma biçimleri vardır. Tam dalgalı kur rejimi, dalgalı kur rejiminde Merkez Bankası ya da başka bir kurum paranın dış değerine müdahale etmiyorsa bu rejime tam dalgalı kur rejimi denir.³⁶

Yatırım yapılan ülkenin sabit kur politikası izlemesi veya esnek kur politikası izlemekle birlikte döviz kurunun baskı altında tutulmasına yönelik uygulamalar içinde bulunulması, yatırım kararı sürecinde karar almayı teşvik eden önemli bir faktördür. Yatırımcı döviz olarak götürdüğü sermayeyi ülkenin milli parasına dönüştürerek yatırım yapmakta, yatırımdan çıktıktan sonra da anapara ve faizini dövize çevirerek ülkeden ayrılmaktadır. Yatırımcı, yatırımın başlangıcında yerel paranın her bir birimi için ödediği döviz karşılığının yatırımın sonucunda dövizin her bir birimi için ödeyeceği yerel para ile aynı olmasını isteyebilecek veya dövizin her bir birimine daha az yerel para ödemeyi arzulayacaktır. Eğer

³³ Doğan, Zeki, "Kur Değişmelerinin İşletmeler Üzerindeki Olumsuz Etkileri ve Bu Etkilerin Yönetimine İlişkin Bir Alan Çalışması", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 6, Adana 2000, s. 6.

³⁴ Seyidoğlu, Halil, Uluslararası Finans, Güzem Yayınları, İstanbul 1994, s. 165.

³⁵ Karluk, Rıdvan, Uluslararası Ekonomi, Teori ve Politika, Seçkin Yayınları, 7.Baskı, Ankara 2007, s. 89.

³⁶ <http://www.mahfiegilmez.com/2012/10/kur-rejimleri-ve-turkiye-uygulamas.html> 01.12.2015

ülkede sabit döviz kuru politikası uygulanıyorsa yatırımcının bu amacına ulaşması daha kolaydır.³⁷

Ülkemizde uygulanan dalgalı kur rejiminin dolayı satış işlemlerinin yapıldığı tarih ile tahsilat işlemlerinin yapıldığı tarihler arasında döviz kurları sürekli değişkenlik göstermektedir. Bu nedenlerden dolayı satış işlemi ile tahsilat işlemi döviz tutarı olarak aynı olmalarına rağmen döviz kurunun değişmesinden dolayı Türk Lirası tutarları farklılık göstermektedir. Döviz kurlarından kaynaklanan satış ve tahsilat tutarları arasındaki kur farkları karşımıza kur farkı geliri ve Katma Değer Vergisi sorunun çıkarmaktadır. Türk Lirası dışında yabancı para birimiyle defter ve kayıt tutma hakkını kazanan işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetleri iç pazara döviz cinsi üzerinden uzun vadelerle vermeleri durumunda, kur farkları Katma Değer Vergisine tabi olmayacağından, kendilerine sağlanan bu avantaj kazanan şirketler lehine haksız rekabet söz konusu olmaktadır. Bu durumda defter ve kayıtlarını Türk Lirası dışında yabancı para birimi üzerinden tutabilen işletmeler ile defter ve kayıtlarının Türk Lirası üzerinden tutan işletmeler arasında önemli bir eşitsizlik ve adaletsizlik oluşacaktır. Meydana gelen bu adaletsizliğin ortadan kaldırılabilmesi için, defter ve kayıtlarını Türk Lirası üzerinden tutan işletmelerin de kur farkı gelirlerinin gelir ve kurumlar vergileri ve Katma Değer Vergisi matrahlarının dışına tutabilmesi veya Kanunda belirtilen bu izne hak kazanabilmek için belirlenmiş şartları daha da genişletilerek belli kriterleri tutturana her işletmeye yabancı para birimi üzerinden kayıt tutma imkanını sağlanması yerinde bir uygulama olacaktır.

Ayrıca 5228 Sayılı Kanununda Vergi Usul Kanunu ile ilgili yapılan düzenlemeler de Ayrışik oylarda da belirtildiği gibi; Vergi Usul Kanunu'nun 01.01.2004 yılında yürürlüğe giren "enflasyon düzeltmesi" hükümleri işletmelere muhasebe kayıtlarını enflasyon etkilerinden arındırarak düzenleme olanağı getirmiştir.

5.3. Vergi Sistemimizde Anayasal Temeller

1982 Anayasası'nda yer alan bir kısım hükümler doğrudan vergilendirme ilkeleri ile ilgilidir. Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır hükmünde yer alan verginin adaletli olma" ilkesi, gerçekte eşitlik ve ekonomik güce göre vergilendirme ilkelerinin birleşimini oluşturmaktadır. Gelir, servet ve kişisel durumları aynı olanların, "statülerine ve konumlarına bakılmaksızın, eşit durumda vergi" ödemeleri "yatay adalet", "ekonomik durumu farklı olanların da yine farklı vergi ödemeleri "dikey adalet" olarak ifade edilmektedir.³⁸

³⁷ <http://www.inonu.edu.tr/./Ders%202->, Uğur, Ahmet, Uluslararası Sermaye Hareketleri, 10.12.2015

³⁸ Çomaklı, Şafak Ertan, Gödekli, Mehmet, Vergilendirmede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, Aralık 2000, s. 10-11.

Bu tanımdan anlaşılacağı üzere, devletin herkese hükümlülük hakkına dayanarak yüklediği iktisadi bir yükümlülük olan verginin alınmasındaki temel amaç, devlet harcamalarını karşılamaktır. Verginin amacı mali amaçla sınırlı değildir, vergi bu amaç dışında; gelirin yeniden dağılımı, ekonomik istikrarın sağlanması, tasarruf ve yatırımlara yönelik politikaların uygulanması yoluyla iktisadi büyümenin gerçekleşmesi gibi amaçlar için de kullanılabilir.³⁹

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 73. maddesi “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir” hükmü ile 167. maddesinin ikinci fıkrasındaki “Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir” hükmü, hangi durum ve hallerde vergi ile ilgili yetkiler verilebileceğinin ilkelerini ifade etmektedir. Bu ilkeler çerçevesinde Bakanlar Kurulunun yetki sınırları belirlenmektedir.⁴⁰

5.4. Vergi Rekabeti Kavramı

“Vergi rekabeti”, bir ülkenin ulusal ekonomisini ve refahını arttırmak ve/veya uluslararası yabancı sermayeyi çekebilmek için vergi sisteminde yaptığı bir takım düzenlemeler ile ulusal veya uluslararası alanda vergi yükünü düşürme çabasıdır.⁴¹

Vergi rekabetinin temelleri; vergilendirme yetkisine sahip olan çeşitli idari birimlerin (yerel yönetimler, eyaletler, devletler) vergi politikalarının diğer idari birimler üzerinde meydana getirdiği etkilere dayanmaktadır.⁴²

Bu sayede idari birimler; mevcut kıt kaynaklardan daha fazla yararlanabilmek amacıyla ulusal-uluslararası ekonomik bütünleşmelere veya uluslararası sermaye hareketliliğine bağlı olarak bir kısım kişi ve kuruluşları kendi piyasalarına çekmeye yönelik düşük efektif vergi oranları ve diğer vergisel

³⁹ Fırat, Meral, Türk Vergi Sisteminin Etkinlik ve Adalet Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, Nisan 2013, s. 295.

⁴⁰ Can, İsmail, “Türk Vergi Sisteminin Anayasal Temeller ve Yeni Anayasa İçin Öneriler, Vergi Sorunları”, Ocak 2013, s. 292.

⁴¹ Pinto C., “Tax Competition And EU Law”, Kluwer Law International, Page 1, USA, 2003 Armağan, Ramazan ve İçmen, Murat, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye’ye Yansması”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:17, Sayı 2, Isparta 2012, s. 146.

⁴² Aktan, Coşkun Can – Vural, İstiklal Yaşar, “Vergi Rekabeti”, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 1. Ocak- Haziran 2004, Kayseri 2004, s. 22.

teşvikler uygulayarak rakiplerin vergi matrahlarını aşındırabilmektedirler.⁴³

Vergi rekabetinin ortaya çıkması ve çok sayıda ülke tarafından uygulanması küreselleşme ile yakından ilgilidir. Küreselleşmenin ekonomik alanda devletleri etkilemesi özellikle vergileme alanında daha açıkça görülmektedir. Küreselleşme sürecinin sermayenin hareketliliğini arttırması bu üretim faktörünün vergi sistemleri arasındaki farklılıklardan yararlanma eğilimini arttırmıştır. Bu durum ülkeler arasında vergilemenin bir rekabet unsuru olmasına neden olmuştur. Vergi rekabetinin sonuçlarının olumlu ya da olumsuz olması ülkelerin gelişmişlik seviyesine göre farklılaşmaktadır. Vergi rekabeti sunduğu avantajlardan dolayı sermayeyi kendi lehine çevirebilen ülkeler açısından olumlu etki yaratırken, avantajlı olmayarak sermaye ihracı yaşayan ülkeler açısından olumsuz etkiler yaratacaktır.⁴⁴

⁴³ Engin, İsmail, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci Ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu”, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türmob Yayınları – 185 Fethiye 2002

⁴⁴ Korkmaz, Mustafa, “Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye’nin Durumu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 322, Temmuz 2015

6.TÜRKİYE MUHASEBE STANDARDI 21 - KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ

21 Numaralı Standart, işletmelerde yabancı paraya dayalı hareketler ile bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde hangi kurun temel alınacağına ve kur değişim tesirlerinin mali tablolara nasıl yansıtılacağını açıklamaktadır.

6.1. Standardın Amacı

Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.⁴⁵

Hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin mali tablolara etkilerinin nasıl raporlanacağı 21 No'lu standardın ana konularıdır.

Günümüz ekonomilerinde yabancı para ile yapılan işlemler ülkenin ekonomik gelişmişlik derecesi ile konjoktüre bağlı olarak yerli paralı işlemlere oranla oldukça fazla olabilmektedir. Genelleştirme doğru olursa, özellikle işlemlerin muhasebeleştirilmesi açısından aşağıdaki durumlar söz konusu olabilir.⁴⁶

- Günlük işlemler (alım-satım işlemleri, ticari borçlanmalar/ alacaklanmalar) her hangi bir yabancı para üzerinden yapılabilir.
- Türk Lira birimi üzerinden düzenlenmiş finansal tabloların yabancı para birimi üzerinden yeniden düzenlenmesi gerekebilmektedir. Özellikle yurtdışından kredi kullanacak veya yurt dışı kredi kurumları ile ticari ilişki kurmak isteyen işletmeleri buna ihtiyaç duymaktadırlar,
- Yurt dışına ticari bir şirket kurmak amacıyla veya benzer nedenlerle geçici olarak para gönderilmiş, ödünç verilmiş olabilir,
- Yurt dışında şube veya temsilcilik açmış olabilirler,

⁴⁵ Türkiye Muhasebe Standartları TMS 21

⁴⁶ Örtten, Remzi, Kaval, Hasan, Karapınar, Aydın (2015), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitapevi 9. Genişletilmiş Baskı, Ankara 2015, s. 329-356.

- Yurt dışında bir şirket yerli şirketimizin bağlı ortaklığı durumunda olabilir. Bu durumda gerek münferit finansal tablolarda gerekse konsolide finansal tablolarda bağlı ortaklığın gösterimi muhasebe sorunları yaratabilir.

- Yurt dışında bir şirket yerli şirketin iştiraki veya iş ortağı olabilir. Bu durumda sırasıyla öz sermaye ve oransal konsolidasyon yöntemlerine göre bu şirketlerin ana şirketlerin ana şirketin konsolide finansal tablolarına alınması gerekir.

Bütün bu durumdaki ana muhasebe sorunu, yerel para ile yabancı para arasındaki değişim oranı olan döviz kurunun değişimden kaynaklanır. Bu muhasebe sorunlarının çözümü şirketin bağlı olduğu veya uygulamak zorunda olduğu muhasebe mevzuatına bağlı olmakla birlikte, bu mevzuatın genel aldığı düzenleme “21 No’lu Türkiye Muhasebe Standardı: Yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesi” standardıdır.

6.2. Standardın Tanımları

Bu Standartta yer alan tanımlar aşağıda yer almaktadır:

Kapanış kuru: Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.

Kur farkı: Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Yabancı para: İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

Yurtdışındaki işletme: Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.

Parasal kalemler: Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım: Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

Finansal tablolarda kullanılan para birimi: Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

6.3. Düzenlemelerin Sınıflanması

Yabancı paralı işlemleri başka bir para cinsine çevirmede kullanılacak yöntemlere göre sınıflandırılabilmektedir.

i- Yerli para birimi ile işlem yapan bir işletmenin (yerli işletme) yabancı bir para birimi üzerinden işlem yapması ve bunun bir sonucu olarak da aktiflerinde veya pasiflerinde değerlendirme konusu varlık ve borç kalemlerinin olması.

ii- Yerli para birimi üzerinden düzenlenmiş finansal tabloların tamamının başka bir para birimine çevrilmesi.

iii- Yurt dışında tüzel kişiliği olan yavru şirketi veya bağlı ortaklığı bulunan şirketlerin, konsolide finansal tablo düzenlerken yurt dışındaki şirketin TL üzerinden düzenlenmiş mali tabloları bu durumlara göre standart ayrı düzenlemeler getirmiştir.

6.4. Günlük İşlemlerde Muhasebeleştirme ve Dönem Sonu Değerleme

Günlük işlemlerdeki kastımız yabancı para birimi üzerinden mal ve hizmet satın alması, satılması, borç verilmesi veya alınması, kredi kullanılması, kullandırılması, işletme varlıklarının satılması veya işletmeye duran varlık satın alınması gibi işlemlerin muhasebesidir. Yine herhangi bir şirketin yurt dışında şube veya temsilcilik açması durumunda da aşağıdaki kurallar uygulanır. Bunlar konsolide finansal tablolar amacıyla kullanılmazlar, sadece bireysel finansal tablolar için kullanılırlar. Bu gibi işlemleri yapılması nedeniyle ilk kez kayda alınma ile sene sonlarında yani bilanço çıkarılacağı zaman değerlendirme yapılması farklı kurallara bağlıdır.

6.4.1. İlk Kayda Alınma Sırasında Değerleme

Uygulanacak Kur işlem tarihinde geçerli kur veya spot kurdur. (TMS 21.8) Spor kur hemen teslim tarihindeki kur olarak tanımlanmış ise de uygulamada çok farklı kurlarla karşılaşılır. Örneğin yıl içinde herhangi bir günde TC Merkez Bankasının Döviz Alış, Döviz Satış, Efektif Alış, Efektif Satış gibi ilan edilen ve objektifliği kabul edilen kur kotasyonları olabildiği gibi, her bankanın uyguladığı

veya döviz bürolarının uyguladığı alış ve satış olmak üzere ilan edilen farklı kurlar olabilir. Bu konuda standart somut bir belirleme yapılmış olmamakla birlikte şirket açısından kendi işlemi ile bağlantı kurulabilen en gerçekçi kur en uygun kurdur. Örneğin bankalar günlük kurları kendileri belirlemektedirler ve bunu uygularlar. Bankaya yatan veya çekilen paralar ilgili bankanın uyguladığı kurlar dana kayda alınabildiği gibi (bankanın dekontunda kullanılan kurlar olabileceği gibi), T.C. Merkez Bankası kurları da olabilir. Eğer döviz bürolarından alım veya satım yapılıyor ise bu kurlar uygulanabilecektir.

Standart da şayet gereğinden fazla dalgalanma gözlemlenmiyorsa, uygulama basitliği sağlamak maksadıyla yaklaşık kurların uygulanabileceği belirtilmektedir.

6.4.2. İzleyen Bilanço Tarihlerindeki Değerleme

İlk defa kayıtlara alınmadan sonraki bilanço tarihlerinde değerlendirme, değerlemeye konu varlığın veya yükümlülüğün niteliğine bağlıdır. Ortaya çıkan kur farklarının gelir tablosundaki yeri, eğer gelir tablosunda gösterilmeyecek ise bilançonun hangi kaleminde gösterileceği önem taşımaktadır. Bu işlemler değerlemeye konu olan varlıkların parasal mı, yoksa parasal olmayan bir kalem mi olduğuna bağlıdır.

6.4.3. Parasal Kalemlerin Değerlemesi

Kasa, Banka, Senetli/Senetsiz Alacaklar, Kullanılan/Kullandırılan Krediler, Borçlar parasal kalem olarak nitelenirler. Bunlarda kullanılacak kur değerlendirme günündeki kur yani cari kur veya spot kurudur. Yukarıda belirttiği gibi bir ülkede aynı tarihte çok farklı kurlar kullanılıyor olabilir. Bunların hangisinin kullanılacağı konusunda standart şu belirlemeyi yapmaktadır. “çeşitli döviz kurları mevcutsa, kullanılan kur; ilgili nakit akışlarının ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olması durumunda işlemde kaynaklanan nakit akışları veya gerçekleşmiş olması durumunda işlemde kaynaklanan nakit akışları veya bakiyenin itfa edileceği kurdur.” (TMS 21 ve 26). Aktife gelen kalemler yani varlıklar alış kuru, yükümlülükler satış kuru uygulanacaktır. Çünkü eğer işletme bilanço gününde dövizini bozduarak yerli para cinsine dönüştürecek ise, dönüştürebileceği kur bankanın alış kuru olacaktır. Eğer şirket borcunu ödeyecekse banka önce şirkete döviz satacak ve bu döviz yurt dışına gönderecektir. Yani şirkete karşı kullanacağı döviz satış kuru olacaktır. Genelde alacaklarda ve borçlarda döviz, kasa mevcutlarında efektif kurları kullanılacaktır.

Farklı kurum ve bankalar değerlendirme gününde farklı kurlar uyguladığından, nesneliği sağlamak için şirketler TCMB'nin açıkladığı kurları, aktiflerini değerlemede alış, pasiflerini değerlemede satış kurunu esas alarak kullanırlar ve mali tablolarını da buna göre hazırlarlar.

Vergi Usul Kanununa göre yabancı para ile olan alacak ve borçlar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa, Maliye Bakanlığı'nın açıklayacağı kurlarla değerlendirilir. Nitekim Maliye Bakanlığı her yılın Ocak ayında bu kurları ilan eder. Ancak döviz ve efektif ayrımı yapmasına rağmen, alış ve satış kuru farklılaştırması yapmaz. Bu kurlarda son yıllarda TC Merkez Bankası'nın döviz alış kurları ile aynı olmaktadır. Bu durumda özellikle pasiflerin değerlemede VUK'na göre değerlendirilmiş değerler (vergi değerleri) ile, muhasebe standartlarına göre belirlenmiş değerler (muhasebe değeri) arasındaki fark doğmaktadır. Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz satış kurları, alış kurlarından yüksek olduğu için doğal olarak pasifler vergi değerlerine göre daha yüksek tutarlarda olacaktır. Bu şekilde doğan farklar esasında giderlere daha fazla yansıtılmış olacağından vergi yasalarımıza göre indirilebilir olmayacaktır. Bu nedenle eğer işletme özellikle pasifte döviz satış kurları uygulamış ise, Maliye Bakanlığının belirlediği kur ile değerlemede uygulanan TC Merkez Bankası kuru arasındaki farktan kaynaklanan kur farkı Kurumlar Vergisi Matrahı hesaplanırken, ticari kara eklenecektir. İzleyen yıl ise bu tutar matrahtan indirilecektir.

Parasal Kalemlerin değerlendirilmesinden doğan lehte ve aleyhte kur farklarının muhasebeleştirilmesinde bilanço kalemlerinin niteliği önem kazanmaktadır.

6.4.4. Parasal Olmayan Kalemlerin Değerlemesi

Maddi, maddi olmayan duran varlıklar, finansal duran varlıklar, finansal duran varlıklar bu kapsama girmektedir. Öz sermaye hesapları da bu kapsamdadır. Herhangi bir işletmenin yurtdışında bir gayrimenkul sahibi olabilir. Bu gayrimenkul kullanım amaçlı olabileceği gibi (irtibat bürosu, temsilcilik gibi), kiraya verilen bir gayrimenkul ve satış amacıyla alınmış bir gayrimenkul olabilir (Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller). Veya konsolidasyon kapsamına girmeyen bir hisse senedi yatırımı şeklinde de olabilir. Yine gelecekte kurulacak bir işletmenin ön hazırlıkları kapsamında doğan bir varlık olabilir. Bu şekildeki yatırımlar Satışa Hazır Finansal Varlık olan TMS 39' a uygun olarak sınıflandırılması gereken varlıklardır ve parasal olmayan kalemlerdir.

Varlıkları değerlendirilmesinden meydana gelen kur farklarının tabi tutulacağı işlem, varlıkların nasıl değerlendirildiğine göre farklılık göstermektedir. Kullanım amaçlı gayrimenkuller olsun, yatırım amaçlı gayrimenkuller olsun veya finansal araçlar olsun, vergi yasalarımızda ve ülkemizde teamül olageldiği gibi sadece maliyet bedeli ile değerlendirilmezler. İşletmeler bunların değerlendirilmesinde “yeniden

değerleme” veya “cari değerle” değerlemeyi de benimseyebilirler. Bu şekilde bir değerlendirme söz konusu ise değerlendirme artışları kar yazılmaz. Bilançoda öz kaynakların içinde “Yeniden Değerleme Artışı” gibi bir hesapta raporlanırlar. Ayrıca bunlar “TMS 36: Varlıklarda Değer Azalışı” standardına uygun şekilde değer düşüklüğü testine de tabidirler. Dolayısıyla bunları dönem sonlarında hangi kurla değerlendirileceği ve değerlemeden doğan farkların nasıl kayda alınacağı, parasal varlığın değerlendirme ölçüsüne bağlı olarak değişir.

Eğer değerlemeye konu maddi varlık işletme tarafından maliyet bedeli ile değerlemeye konu ediliyorlar ise, dönem sonunda değerlemede kullanılan kur cari kur değil, tarihi kur veya bunları iktisap tarihindeki kur (işlem tarihindeki kur) olacaktır. Bunların amortismanları ve değer azalma karşılıkları da aynı şekilde o kurla olacaktır. Dolayısıyla değerlendirme kur farkı da olmayacaktır.

Eğer değerlemeye konu maddi varlık cari değerle değerlendiriliyor ise, değerlendirilmede kullanılacak kur cari kur olacaktır. Değerlemeye konu varlık her bilanço döneminde yeniden değerlendiriliyorsa ve cari değeri ile kayıtlı değeri arasındaki fark kar yerine, öz kaynaklarda gösteriliyor ise kur farkları da öz kaynaklarda aynı kalem içinde gösterilecektir. Eğer zarar yazmak gerekiyor ise, kur farklarından doğan lehte veya aleyhte farklarda kar zararda gösterileceklerdir.

6.5. Türk Lirası Biriminden Hazırlanmış Mali Tabloların Yabancı Para Birimine Dönüştürülmesi

Ülkemizde işletmelerin kendi finansal tablolarını Türk para biriminden yani doğal çevrelerinde kullandıkları para biriminden düzenlenmeleri normaldir. Ancak işletmelerimizin Türk Lirası üzerinden hazırladıkları mali tabloları yabancı para birimine çevirerek raporlamaları şeklinde bir ihtiyaçla sıklıkla karşılaşmaktadırlar. Birçok işletmemizden, özellikle yabancı kredi kurumlarından kredi kullanacaklarında, onlarla kredili mal ve hizmet alımlarında mali tabloları istenmektedir. Yabancı kuruluşlarla iş ortaklığına girme sözü konusu ise yerli şirketlerimizin finansal tabloları yabancılar tarafından istenmektedir. Böylece TL üzerinden düzenlenmiş finansal tabloların YPB’ne dönüştürülmesi gerekliliği doğmaktadır. Hatta bu kurumlar bu finansal tabloları Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun şekilde hazırlanmış ve bağımsız denetimden geçmiş bir şekilde istemektedirler. Doğal olarak bu işletmelerimiz geçmiş döneme ilişkin hesaplarını bağımsız denetimden geçirtirken, aynı zamanda finansal tablolarını YPB üzerinden de düzenleme gereğini hissetmektedirler.

Bu durumda yerli para cinsinden hazırlanan mali tabloların yabancı para birimine dönüştürülmesinde uygulanacak yöntem 21 numaralı Türkiye Muhasebe Standardın uyarınca işlem yapılmaktadır.

6.6. Finansal Tabloların Çevrilmesinde Kullanılan Yöntemler

Yabancı finansal tabloların çevirimi, yabancı para birimi üzerinden hazırlanmış tabloların yerel para birimi ile ifade edilmesi olarak tanımlanabilir.⁴⁷

Finansal tablo çevriminde, hangi hesapların cari kurla yani bilanço tarihindeki kurla, hangi hesapların tarihi kurla yani işlem tarihinde geçerli olan kurla çevrileceği konusunda tartışmalar da mevcuttur. Cari kurun ve tarihi kurun tespiti resmi kurların mı, serbest piyasa kurlarının mı, kullanılacağı da tartışmalara yol açmaktadır. Diğer bir tartışmalı konu da, bazı kalemlerin tarihi kurlarla bazılarının ise cari kurlarla çevrilmesi sonucu ortaya çıkan farkların nasıl raporlanacağına ilişkindir. Çevirimde, kullanılacak yöntemlerin belirlenmesi ve dönemden döneme tutarlı bir şekilde uygulanması önem taşımaktadır.

Yabancı paralı mali tabloların dönüştürülmesinde uygulanan yöntemler aşağıdaki gibidir.

- Cari - cari olmayan yöntem
- Parasal - parasal olmayan yöntem
- Geleneksel yöntem
- Dönem sonu kuru yöntemi

Bu yöntemlerden ilk ikisinin kullanımı uygulamada terk edilmiş olup, günümüzde geleneksel ve dönem sonu kuru yöntemleri uygulanmaktadır.

6.6.1. Cari - Cari Olmayan Yöntem

Cari - cari olmayan yöntem, bilançonun kalemleri ayrımına dayanmaktadır. Bu yöntem de, bilançodaki cari kalemler cari kurla (bilanço tarihindeki kur), cari olmayan kalemler ise tarihi kurla (işlem tarihindeki kur) çeviriye tabi tutulur.

6.6.2. Parasal - Parasal Olmayan Yöntem

Cari - cari olmayan yöntem yapılan eleştirilerden sonra, bilanço kalemlerinin vadelerine göre değil, niteliklerine göre ayrılması gündeme gelmiştir. Bilanço kalemleri, döviz kuru değişikliklerinden etkilenip etkilenmemesine göre

⁴⁷ Karapınar, Aydın, "Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevrilmesi ve Kullanılan Yöntemler, Mevzuat Dergisi", Sayı 10, Ekim 1998.

iki gruba ayrılmıştır. Paranın değerinde meydana gelen değişikliklere paralel olarak, satın alma güçleri değişen kalemlere (örneğin, alacak ve borçlar), parasal kalemler, satın alma güçleri değişmeyen kalemlere (örneğin, maddi duran varlıklar), parasal olmayan kalemler adı verilmektedir.

6.6.3. Geleneksel (Geçici) Yöntem

Geleneksel yöntemde, yabancı şirketin işlemleri, ana şirket tarafından yapılmış gibi kabul edilir. Bunun yansıması olarak ta, bilançoda maliyet bedelleriyle yer olan kalemler tarihi kurla, yenileme maliyeti, net gerçekleşebilir değeri veya piyasa değeriyle yer alan kalemler ise cari kurla çeviriye tabi tutulur.

Yöntem, çevirimde kullanılacak kuru, yabancı işletmenin her bir kalemi için kullandığı değerlendirme ölçüsüne göre belirlenmektedir. Böylece, bağlı ortaklığın varlıkları ve borçlarını değerlemede kullandığı muhasebe ilkeleri korunmuş olmaktadır. İşletmenin performansını değerlendirme de kullanılan oranlar değişmemektedir. Geleneksel yöntem, parasal- parasal olmayan yöntemle büyük ölçüde aynı sonuçları verir.

6.6.4. Dönem Sonu Kuru Yöntemi

Dönem sonu kuru yönteminde, öz kaynak dışında tüm bilanço kalemleri dönem sonu kuru kullanılarak çeviriye tabi tutulur. Uygulaması, tarihi kurların takibini gereksiz kıldığı için oldukça kolay bir yöntemdir. Günümüzde, dönem sonu kuru yöntemi en çok kullanılan yöntemdir. Ülkelerin büyük bir kısmı, finansal tabloların çevirisinde dönem sonu kuru yöntemini benimsemiş durumdadırlar.

6.7. Kur Çevrimlerinden Kaynaklan Döviz Kuru Riskleri

İşletmeler farklı döviz kuru riskleri ile karşı karşıya kalmaktadırlar. İşlem riskinin hedge edilmesi konusunda şirketler arasında genel bir konsensüs bulunmasına karşılık, çevrim riskinin hedge edilmesi konusunda farklı görüşler mevcuttur. Çevrim riskinin hedge edilmesi veya edilmemesi gerektiği konusunda farklı görüşlere sahip olan kişiler ve kurumların, bu makalede de değineceğimiz, öne sürdükleri bir takım argümanları bulunmaktadır. Bahsedeceğimiz bu somut argümanların yanında, söz konusu riskin hedge edilip edilmemesi konusunda karar verilirken, riskin hedge edilmesi ile oluşacak maliyet ve olası sonuçlar ile hedge edilmesinden dolayı elde edilecek kazanç ve faydanın doğru şekilde karşılaştırılması gerekmektedir. Çevrim riski, bilançodaki farklı para birimine ait

aktif ve pasiflerin konsolidasyon sırasında ana şirketin raporlama para birimine çevrilmesi ile oluşan risktir. Dolayısıyla nakit akışı yaratmayan muhasebe kaynaklı kayıp ve kazancı ifade etmektedir.⁴⁸

6.8. Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Üzerine Örnek Uygulama

Kur değişim etkilerinin muhasebeleştirilmesi hakkındaki 12 No’lu Türkiye Muhasebe Standardında gerekse SPK Konsolide Mali Tablolara ve iştiraklerin Muhasebeleştirilmesine ilişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Tebliğ’in 14. maddesinde, yabancı ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin mali tablolarının Türk Lirasına çevrilmesinde cari kur oranı ve parasal-parasal olmayan kalemler yönteminin kullanılması öngörülmüştür. Her iki Standart da cari kur oranı ve parasal-parasal olmayan kalemler yönteminin kullanılmasını gerektiren durumlar aynıdır. Buna göre, eğer yabancı ülkede faaliyette bulunan kuruluş ana işletmeden bağımsız ise, cari kur oranı yöntemi, yabancı kuruluşun ana kuruluşun şubesi niteliğinde olduğu durumlarda ise parasal-parasal olmayan kalemler yöntemi kullanılacaktır.

Merkezi İstanbul’da bulunan “Y” firmasının Almanya’da 100 %’ü kendisine ait olan bir yan kuruluşu bulunmaktadır. Muhasebe kayıtları “euro” cinsinden tutulan Almanya’daki firmanın 31 Aralık 20X2 tarihi itibarıyla finansal tabloları aşağıda gösterilmektedir. Almanya’daki firmanın finansal tablolarının ana firmanın finansal tablolarıyla konsolide edilebilmesi için “euro” dan Türk Lirasına çevrilmesi gerekmektedir. Almanya’da bulunan kuruluş ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olmakla birlikte ana kuruluşun yurtdışındaki faaliyetlerini takip etmekle görevli olduğundan, şube statüsünde olduğu gerekçesiyle, finansal tabloların dönüştürülmesinde gerek 12 No lu Türkiye Muhasebe Standardı gerekse Sermaye Piyasası Kurulu Muhasebe Standardı’nın 14. maddesi uyarınca parasal-parasal olmayan kalemler yöntemi kullanılacaktır.

Alman Firması	
31 Aralık 20X2 Tarihli Bilançosu	
	Euro
Kasa	50.000 Euro
Alacaklar, net	120.000 Euro
Stoklar	200.000 Euro
Makina, Cihaz ve Ekipmanlar	100.000 Euro
Birikmiş Amortismanlar (-)	20.000 Euro
Aktif Toplamı	450.000 Euro

⁴⁸ <http://finansrisk.com/2012/02/28/doviz-kuru-riski-cevrim/PostedbyGunesSari-Şubat 28, 2012 20.01.2016>

Kısa Vadeli Ticari	
Borçlar	100.000 Euro
Ödenecek Vergiler	25.000 Euro
Sermaye	250.000 Euro
Dönem Karı (Zararı)	75.000 Euro
Pasif Toplamı	450.000 Euro

Döviz Kurları	
31 Aralık 20X2 tarihinde cari döviz kuru:	1Euro 1,5 TRY
31 Aralık 20X1 tarihinde cari döviz kuru:	1,2 TRY
20X2 yılında ortalama döviz kuru:	1,3 TRY
Sermayenin ödendiği tarihteki döviz kuru:	1,1 TRY
Makina, Cihaz ve Ekipmanların satın alındığı tarihteki döviz kuru:	1,1 TRY
31 Aralık 20X2 tarihi itibariyle elde olan stokların satın alındığı tarihteki döviz kuru:	1,4 TRY
31 Aralık 20X1 tarihi itibariyle elde olan stokların satın alındığı tarihteki döviz kuru:	1,175 TRY

Alman Firması

31 Aralık 20X2 Tarihli Gelir Tablosu

	Euro	Döviz Kuru	TRY
Satışlar	1.200.000 Euro O	1,3 TRY	1.560.000 TRY
Satışların Maliyeti:			
DB Stoku	50.000 Euro T	1,175 TRY	58.750 TRY
(+) Dİ Alışlar	1.100.000 Euro O	1,3 TRY	1.430.000 TRY
(-) DS Stok	200.000 Euro T	1,4 TRY	280.000 TRY
	950.000 Euro		1.208.750 TRY
Brüt Satış Karı (Zar.)	250.000 Euro		351.250 TRY
Faaliyet Giderleri			
Pazarlama Giderleri	80.000 Euro O	1,3 TRY	104.000 TRY
Genel Yönetim Gid.	55.000 Euro O	1,3 TRY	71.500 TRY
Amortisman Gid.	20.000 Euro T	1,1 TRY	22.000 TRY
Toplam Faaliyet Gid.	155.000 Euro		197.500 TRY

Faaliyet Karı (Zararı)	95.000 Euro		153.750 TRY
Gelir Vergisi	20.000 Euro O	1,3 TRY	26.000 TRY
Net Gelir	75.000 Euro		127.750 TRY

Bu yöntemde, gelir tablosu hesaplarından dönem başı, dönem sonu stokları ile amortisman gideri dışındaki bütün kalemler 20X2 yılı ortalama döviz kurları kullanılmak suretiyle TL' sine çevrilmiştir. Amortisman giderinin çevrilmesinde ise, amortisman konusu sabit kıymetin aktife alındığı tarihteki döviz kuru kullanılmıştır.

Gelir tablosunun dönüştürülmesinden sonraki aşamada bilanço hesapları dönüştürülecektir.

Alman Firması

31 Aralık 20X2 Tarihli itibariyle Raporlama Para Birimine Dönüştürülmüş Bilanço

	Euro	Döviz Kuru	TRY
Kasa	50.000 Euro C	1,5 TRY	75.000 TRY
Alacaklar, net	120.000 Euro C	1,5 TRY	180.000 TRY
Stoklar	200.000 Euro T	1,4 TRY	280.000 TRY
Makina, Cihaz ve Ekipmanlar	100.000 Euro T	1,1 TRY	110.000 TRY
Birikmiş Amortis.	- 20.000 Euro T	1,1 TRY	- 22.000 TRY
Aktif Toplamı	450.000 Euro		623.000 TRY
Kısa Vadeli Ticari Borçlar	100.000 Euro C	1,5 TRY	150.000 TRY
Ödenecek Vergiler	25.000 Euro C	1,5 TRY	37.500 TRY
Sermaye	250.000 Euro T	1,1 TRY	275.000 TRY
Dönem Karı (Zararı)	75.000 Euro		127.750 TRY
Birikmiş Çevrim Düzeltme Hes.			32.750 TRY
Pasif Toplamı	450.000 Euro		623.000 TRY

Raporlama para birimi olan Türk Lirasına çevrilmiş bilançoda görüldüğü gibi, stoklar, sabit varlıklar, birikmiş amortismanlar ve sermaye hesabı tarihsel, bunların dışında kalan kalemler ise hesap dönemi sonundaki döviz kurları kullanılarak dönüştürülmüştür.

Bilanço kalemleri arasında yer alan birikmiş çevrim düzeltme hesabı ise dönüştürüm işleminden kaynaklanan kar veya zararın kaydedildiği bir hesaptır. Bu hesaba kaydedilecek tutar, aktif ve pasif toplamını birbirine eşitleyecek “plug” işlevi görmektedir.

Bu örnekte, finansal tabloların TL’ sine dönüştürülmesinden dolayı Almanya’daki şube 32.750 TL tutarında ek bir kredi sağlamıştır. Dönüştürüm işlemi sonucu ortaya çıkan bu tutar, ertelenmiş bir kazanç olarak da düşünülebilir. Bu tutarın ortaya çıkması döviz kurlarının değişmesinden kaynaklanmıştır.⁴⁹

⁴⁹ Akışık Orhan, “Finansal Tabloların Raporlama Para Birimine Dönüştürülmesinde Uygulanan Yöntemler”, İSMMMİH, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 67, İstanbul 2004

7. YABANCI PARA BİRİMİYLE DEFTER VE KAYIT TUTULMASI SONUCU ORTAYA ÇIKAN UYGULAMA FARKLILIKLARI

Türkiye’ de mal ve hizmet fiyatları yüksek oranlarda döviz cinsinden belirlenmekte ve bu istinaden piyasalarda çok sayıda dövizli fatura düzenlendiğini görmekteyiz. Geçmiş dönemlerde ekonomimizde görülen çift haneli enflasyon rakamları mal ve hizmet fiyatlarının dövizli olarak belirlenmesine ve dövizli faturalar düzenlenmesine yol açmaktaydı. Enflasyon rakamlarının tek haneli rakamlara düşmesi dövizli faturanın düzenlenmesini sona erdirememiştir. Yüksek enflasyon dışında yabancı sermayeli şirketlerin işlemleri döviz cinsinden olmasını arzulamaları ve ithal malları pazarlanması gibi bir takım diğer nedenlerden dolayı dövizli faturaların düzenlenmesi piyasalarda tercih edilmeye devam etmektedir.

Kambiyo mevzuatı, Borçlar Kanunu ve Vergi Usul Kanunlarında yapılan yasal düzenlemeler ile dövizli tutar ile fatura ve benzeri belge düzenlenmesi yasalarımızda kabul edilmiştir.

Ancak Vergi mevzuatımızda 31 Temmuz 2004 tarihi itibariyle uygulamaya giren 5228 sayılı kanunun 7. maddesi ile 12.05.2005 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 348 numaralı VUK Genel Tebliğinin 4.maddesine göre gerekli belirlenen şartlara sahip olan işletmelere yabancı para birimi ile defter tutma hakkı ve tutacakları kayıtlarda Türkçe bulunması şartıyla defterlere başka bir dilde kayıt yapılması imkanı verilmiştir. Bu izni alan işletmeler için döviz kurları da meydana gelecek artış ve azalışlarda oluşacak kur farkları vergi matrahı ve KDV dışında kalacaktır.

Aşağıdaki örneklerimizde döviz cinsinden fatura düzenlenmesi ve dövizli faturaların belli bir vade sonunda ödemesi sonucunda döviz kurlarında meydana gelen artış ve azalışların dövizli borç ve alacaklarda meydana getirdiği kur farklarının vergi matrahı ve KDV karşısındaki durumları açıklanmaya çalışılmıştır.

7.1. Katma Değer Vergisi Gelir ve Kurumlar Vergisi Örnek Uygulamaları:

7.1.1.Döviz Kurunun Artması ve Dövizli Borcun Artması Durumunda Meydana Gelen Kur Farklarının Vergi Matrahı ve KDV Karşısındaki Durumu:

01.09.2014 Tarihinde 45 gün vadeli olarak 10.000,00 USD + 1.800,00 USD KDV bedelli Ticari mal satın alınmıştır. (1 USD = 2,00 TL)

153 TİCARİ MALLAR	20.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600,00	
320 SATICILAR		23.600,00
Açıklama : Satın Alınan Ticari Mallar		

30.09.2014 Tarihli Geçici Vergi Döneminde açıklanan kur aşağıdaki gibidir.

(1 USD = 2,10 TL)

11.800,00 USD X 2,10 = 24.780,00 TL

Hesaplanan Kur Farkı Zararı: 24.780,00 TL – 23.600,00 TL) = 1.180,00 TL

656 KAMBİYO ZARARLARI	1.180,00	
320 SATICILAR		1.180,00
Açıklama : Geçici Vergi Kur Fark Hesaplama		

15.10.2014 Tarihinde 11.800,00 USD' lik vadeli borcun tamamı ödenmiştir.

(1 USD = 2,20 TL)

11.800,00 USD X 2,20 = 25.960,00 TL

25.960,00 TL – 23.600,00 TL = 2.360,00 TL Toplam kur zararı meydana gelmiştir. Bu durumda satıcı firmanın 2.360,00 TL tutarı üzerinden iç yüzde yöntemiyle KDV hesaplaması yaparak kur farkı faturası düzenlemesi gerekmektedir. Ancak düzenlenen faturanın 2.360,00 TL – 1.180,00 TL = 1.180,00 TL' lik kısımdan daha önce iç yüzde ile hesapladığımız KDV tutarı düşüldükten sonra kalan kısmı gider olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Yukarıdaki hesaplarımıza göre satıcı firmanın düzenleyeceği kur farkı faturasının matrahı; 2.000,00 TL olacak, KDV tutarı da 360,00 TL olarak hesaplanacaktır. (2.360,00 / 1,18 = 2.000,00 iç yüzde yöntemiyle KDV matrahı hesaplanıp KDV tutarı 360,00 TL' dir.)

656 KAMBİYO ZARARLARI	2.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	360,00	
656 KAMBİYO ZARARLARI		1.180,00
320 SATICILAR		1.180,00

Açıklama : Cari Ödeme Kur Farkı Hesaplama		
---	--	--

320 SATICILAR	25.960,00	
102 BANKALAR		25.960,00
Açıklama : Cari Borcun Tamamının Ödenmesi		

7.1.2.Döviz Kurunun Düşmesi ve Dövizli Borcun Azalması Durumunda Meydana Gelen Kur Farklarının Vergi Matrahı ve KDV Karşısındaki Durumu:

01.09.2014 Tarihinde 45 gün vadeli olarak 10.000,00 USD + 1.800,00 USD KDV bedelli Ticari mal satın alınmıştır. (1 USD = 2,00 TL)

153 TİCARİ MALLAR	20.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	3.600,00	
320 SATICILAR		23.600,00
Açıklama : Satın Alınan Ticari Mallar		

30.09.2014 Tarihli Geçici Vergi Döneminde açıklanan kur aşağıdaki gibidir.

(1 USD = 1,90 TL)

11.800,00 USD X 1,90 = 22.420,00 TL

Hesaplanan Kur Farkı Zararı: 22.420,00 TL – 23.600,00 TL) = - 1.180,00 TL

320 SATICILAR	1.180,00	
646 KAMBİYO KARLARI		1.180,00
Açıklama : Geçici Vergi Kur Fark Hesaplama		

15.10.2014 Tarihinde 11.800,00 USD' lik vadeli borcun tamamı ödenmiştir.

(1 USD = 1,80 TL)

11.800,00 USD X 1,80 = 21.240,00 TL

21.240,00 TL – 23.600,00 TL = - 2.360,00 TL Toplam kur karı meydana gelmiştir. Bu durumda Alıcı firmanın - 2.360,00 TL tutarı üzerinden iç yüzde yöntemiyle KDV hesaplaması yaparak kur farkı faturası düzenlemesi gerekmektedir. Ancak düzenlenen faturanın 2.360,00 TL – 1.180,00 TL = 1.180,00 TL' lik kısımdan daha önce iç yüzde ile hesapladığımız KDV tutarı düşüldükten sonra kalan kısmı gider olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Yukarıdaki hesaplarımıza göre alıcı firmanın düzenleyeceği kur farkı faturasının matrahı; 2.000,00 TL olacak, KDV tutarı da 360,00 TL olarak hesaplanacaktır. (2.360,00 / 1,18 = 2.000,00 iç yüzde yöntemiyle KDV matrahı hesaplanıp KDV tutarı 360,00 TL' dir.)

320 SATICILAR	1.180,00	
646 KAMBİYO KARLARI	1.180,00	
		2.000,00
646 KAMBİYO KARLARI		
391 HESAPLANAN KDV		360,00
Açıklama :		
Cari Ödeme Kur Farkı Hesaplama		

320 SATICILAR	21.240,00	
		21.240,00
102 BANKALAR		
Açıklama :		
Cari Borcun Tamamının Ödenmesi		

7.2. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Tutulması KDV Örnek Uygulama:

Katma değer vergisi bir işlem vergisidir. Bir işlem (muamele) yoksa vergiden bahsetmek mümkün değildir.⁵⁰

Mükellef adında Türk Lirası cinsinden düzenlenen faturaların, işlemin gerçekleştiği günün TCMB döviz alış kuruyla kayıt tutulan para birimine çevrilerek defter kayıtlarına alınması, mükellef adına kayıt tutulan para birimi cinsinden düzenlenen faturaların aynen, mükellef adına kayıt tutulan para birimi dışında döviz cinsinden düzenlenen faturaların ise ilgili para birimi ile kayıt tutulan para birimi için belirlenen çapraz kur kullanılarak defter kayıtlarına alınması; kayıtlarınız da yabancı para cinsinden yer alan bu tutarın ise KDV

⁵⁰ Elikara, Adem, Genel Muhasebe, Yaylım Yayıncılık 1.Baskı, İstanbul 2002, s. 284.

beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruluyla Türk parasına çevrilerek 191 İndirilecek KDV olarak beyan edilmesi,

Mükellef tarafından kayıt tutulan para birimi cinsinden düzenlenen faturaların, bu para birimi ile yasal defterlerinizde yer alacağından KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruluyla Türk parasına çevrilerek 391 Hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi,

KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruluyla Türk parasına çevrilerek beyan edilen 191 İndirilecek KDV ve 190 Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV toplamı ile 391 Hesaplanan KDV tutarlarının karşılaştırılması neticesinde 391 Hesaplanan KDV tutarının fazla olması halinde bu tutarın Türk parası cinsinden ödenmesi,

KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruluyla Türk parasına çevrilerek beyan edilen 191 İndirilecek KDV ve 190 Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV toplamı ile 391 Hesaplanan KDV tutarlarının karşılaştırılması neticesinde 190 Sonraki Döneme Devreden KDV çıkması halinde, bu tutarın KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuru ile tekrar kayıt tutulan para birimine çevrilerek defter kayıtlarına alınması, bir diğer ifadeyle 190 Sonraki Döneme Devreden KDV tutarı her ayın ilk gününün kuruluyla değerlendirileceğinden, defter kayıtlarında yer alan 190 Sonraki Döneme Devreden KDV tutarının esas alınarak beyannameye yansıtılması, gerekmektedir.

XL Yatırım A.Ş. firmasının Aralık ayına ait Katma Değer Vergisi bilgileri aşağıdaki gibidir.

Kasım Ayı Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi: 500.000,00 TL

30.11.2014 Tarihli Merkez Bankası Döviz Alış Kuru: 2,2102⁵¹

15.12.2014 Tarihinde 15.000.000,00 TL + KDV Kredili mal satın alınmıştır.
MBDA Kuru: 2,2782

153 TİCARİ MALLAR	15.000.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	2.700.000,00	
320 SATICILAR		17.700.000,00
Açıklama :		
Satın Alınan Ticari Mallar		

⁵¹<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/tcmb+tr/tcmb+tr/main+menu/istatistikler/doviz+kurlari/gosterge+niteligindeki+merkez+bankasi+kurlarii> 05.12.2015

15.12.2014 Tarihinde 16.000.000,00 TL + KDV Kredili mal satışı yapılmıştır.
MBDA Kuru: 2,2782

120 ALICILAR	18.800.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR		16.000.000,00
391 HESAPLANAN KDV		2.880.000,00
Açıklama : Kredili Olarak Yapılan Satış İşlemi		

31.12.2014 Tarihinde Aralık Ayı KDV Tahakkuk kaydı yapılmıştır.

391 HESAPLANAN KDV	2.880.000,00	
190 DEVREDEN KDV	320.000,00	
190 DEVREDEN KDV		500.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV		2.700.000,00
Açıklama : Aralık Ayı KDV Tahakkuku		

	TL Tutarı	MBDA	USD Tutarı
2014 Kasım Ayı Son.Dön.Dev.KDV	500.000,00	2,2102	226.223,87
2014 Aralık Ayı İndirilecek KDV	2.700.000,00	2,3269	1.160.342,09
2014 Aralık Ayı Hesaplanan KDV	-2.880.000,00	2,3269	-1.237.698,23
2015 Aralık Ayı Son.Dön.Dev.KDV	320.000,00		148.867,73

	USD Tutarı	MBDA	TL Tutarı
2014 Aralık Ayı Son.Dön.Dev.KDV	148.867,73	2,3269	346.400,33
TOPLAM	148.867,73	2,3269	346.400,33

31.12.2014 Tarihinde Yabancı para bir ile kayıt tutulması ve kur değişikliğinden dolayı Devreden KDV' de meydana gelen farka ait tahakkuk kaydı yapılmıştır.

190 DEVREDEN KDV	26.400,33	
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ⁵²		26.403,33
Açıklama : Yabancı Para Birimi Kur Değiş. KDV Tahakkuku		

⁵² Gökğöz, Ahmet, Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2013, s. 23.

Örnek çalışmamızda görüleceği üzere; Türk Lirası ile kayıt ve defterlerini tutan işletmelerin Aralık ayına ait yapmış olduğu işlemlere göre KDV tahakkuku yapması durumunda Aralık ayı Devreden KDV tutarının 320.000,00 TL olduğu görülmektedir.

Ancak kayıtlarını Türk Lirası dışında yabancı para birimi ile tutan işletmelerin Aralık ayına ait KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuruyula Türk parasına çevrilerek beyan edilen “İndirilecek KDV” ve “Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV” toplamı ile “Hesaplanan KDV” tutarlarının karşılaştırılması neticesinde “Sonraki Döneme Devreden KDV” çıkması halinde, bu tutarın KDV beyannamesinin verildiği ayın ilk gününün döviz alış kuru ile tekrar kayıt tutulan para birimine çevrilerek defter kayıtlarına alınması, bir diğer ifadeyle “Sonraki Döneme Devreden KDV” tutarı her ayın ilk gününün kuruyula değerlendirileneğinden, defter kayıtlarında yer alan “Sonraki Döneme Devreden KDV” tutarının esas alınarak beyannameye yansıtılması, gerekmektedir.

Yapılan açıklamalar neticesinde Kasım ayına ait devreden KDV tutarı 500.000,00 TL olup MBDA Kuru: 2,2102 olarak dikkate aldığımızda devreden KDV'nin USD karşılığı 226.223,87 olmaktadır. Aralık ayı içindeki İndirilecek KDV tutarı 2.700.000,00 TL olup MBDA Kuru: 2,2369 olarak dikkate aldığımızda İndirilecek KDV'nin USD karşılığı 1.160.342,09 olmaktadır. Aralık ayı içindeki Hesaplanan KDV tutarı 2.880.000,00 TL olup MBDA Kuru: 2,3269 olarak dikkate aldığımızda Hesaplanan KDV'nin USD karşılığı 1.237.698,23 olmaktadır. Devreden KDV tutarının Türk Lirası karşılığı 320.000,00 TL, USD karşılığının ise 148.867,73 olduğu görülmektedir. 2014 Yılı Aralık ayına ait Katma Değer Vergisi Beyannamesini 2015 Ocak ayında beyan edeceğimiz için 01.01.2015 tarihinde MBDA Kuru: 2,3269 olacaktır. $148.867,73 \text{ USD} * 31.12.2014 \text{ MBDA Kuru: } 2,3269 = 346.400,33 \text{ TL}$ devreden yeni KDV tutarımız olacaktır. Devreden KDV tutarının 346.400,33 TL'ye getirebilmemiz için Kasım ayında devreden KDV tutarı olan 500.000,00 TL'yi 526.400,33 TL olarak değiştirerek Aralık ayına ait beyannameyi düzenlenecektir. Döviz kurlarında meydana gelen değişiklikler sonucunda oluşan 26.400,33 TL'lik tutarı KDV Beyannamesinde yer alan İNDİRİM NEDENLERİ Kısmına eklenmesi gerekmektedir.

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	DÖNEM TİPİ Aylık	Yıl Ay	2014 ARALIK
Onay Zamanı : 25.01.2015 - 18:00:00			

Vergi Kimlik Numarası	1111111111
E-Posta Adresi	info@xlyatirimcompany.com.tr
Ticaret Sicil No	111111
Soyadı (Unvanı)	XL YATIRIM A.Ş.
Adı (Unvanın Devamı)	

MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ**TEVKİFAT UYGULANMAYAN İŞLEMLER**

Matrah	KDV Oranı	Vergi
16.000.000,00	18	2.880.000,00
Matrah Toplamı		
		16.000.000,00
Hesaplanan Katma Değer Vergisi		
		2.880.000,00
İlave Edilecek Katma Değer Vergisi		
		0,00
Toplam Katma Değer Vergisi		
		2.880.000,00

İNDİRİMLER

İndirim Türü	Vergi
Önceki Dönemden Devreden İndirilecek KDV	526.400,33
Bu Döneme Ait İndirilecek KDV	2.700.000,00
İndirimler Toplamı	3.326.400,33

BU DÖNEME AİT İNDİRİLECEK KDV TUTARININ ORANLARA GÖRE DAĞILIMI

KDV Oranı	Alınan Mal ve Hizmet Ait Bedel	KDV Tutarı
18	15.000.000,00	2.700.000,00
Toplam		

İNDİRİM NEDENLERİ

Değişiklik Nedeni	Açıklama	Miktar
DÖVİZ	VUK 215 MAD.GÖRE KAYITLARIN DÖVİZLİ TUTULMASI	26.400,33
Tecil Edilebilir KDV		0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek Tecil Edilemeyen KDV		0,00
Yurtiçi ve Yurtdışı KDV Ödenmeksizin Temin Edilen Mallar İçin Ödenmeyen KDV		0,00
İhracatın Gerçekleştiği Dönemde İade Edilecek KDV		0,00
Yüklenilen KDV		0,00
İndirimli Orana Tabi Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde İade Edilecek Yüklenilen Vergi Farkı		0,00
İstisna Kapsamına Giren İşlemlere Ait Toplam Teslim ve Hizmet Tutarı		
		0,00
İade Edilebilir KDV		
		0,00

Tecil Edilecek Katma Değer Vergisi	0,00
Ödenmesi Gereken Katma Değer Vergisi	0,00
İade Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi	0,00
Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi	346.400,33

DİĞER BİLGİLER	
Özel Matrah Şekline Tabi İşlemlerde Matraha Dahil Olmayan Bedel	0,00
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (aylık)	16.000.000,00
Teslim ve Hizmetlerin Karşılığını Teşkil Eden Bedel (kümülatif)	16.000.000,00
Kredi Kartı İle Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin KDV Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel	0,00

Beyannamenin Hangi Sıfatla Verildiği	BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN
Mükellef	
Vergi Kimlik Numarası 1111111111	Vergi Kimlik Numarası
Soyadı, Adı (Unvanı) XL YATIRIM A.Ş.	Soyadı, Adı (Unvanı)
Ticaret Sicil No 111111	Ticaret Sicil No
E-Posta Adresi	E-Posta Adresi
info@xyatirimcompany.com.tr	
İrtibat Tel No 212 200 00 00	İrtibat Tel No 212

EKLER

7.3. Türk Para Birimiyle Kayıt Tutulması KVK Örnek Uygulama:

XL Yatırım A.Ş. % 40 Yabancı Sermayeli olarak 01.12.2014 tarihinde İstanbul Ticaret Odasında tescil olarak ticari faaliyetine başlamıştır. Bakanlar Kurulundan gerekli izinler alınarak kayıtların Türkçe dışında başka bir dilde tutulması ve Türk para birim dışında yabancı para birimi ile kayıtlarını tutmaya hak kazanmıştır.

XL Yatırım A.Ş. 100.000.000 USD sermaye ile kurulmuştur.
MBDA Kuru: 2,2102

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	221.020.000,00	
500.01 XL COMPANY 40.000.000\$		
500.02 XL A.Ş. 60.000.000\$		
500 SERMAYE		221.020.000,00
Açıklama :		
Şirket Ortakların Sermaye Taahhütleri		

02.12.2014 Tarihinde ödenmemiş sermaye tutarının 1/4' lük kısmı işletmenin X Bankası USD hesabına yatırılmıştır.
MBDA Kuru: 2,2201

102 BANKALAR \$	55.502.500,00	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		55.255.000,00
500.01 XL Company 10.000.000\$		
500.01 XL A.Ş. 15.000.000\$		
646 KAMBIYO KARLARI		247.500,00
Açıklama :		
Sermaye Taahhütlerinin %25'lik Kısmını Ödemesi		

02.12.2014 Tarihinde X Bankası USD hesabında bulunan 10.000.0000 USD' Y Bankası TL hesabına havale edilmiştir.
MBDA Kuru: 2,2201

102 BANKALAR	22.201.000,00	
102 BANKALAR \$		22.201.000,00
Açıklama :		
X Bankası USD Hesabından TL Hesabına Havale		

02.12.2014 Tarihinde aylık brüt kirası 15.000,00 TL olan işyeri kiralanmıştır. İşyerine ait 12 Aylık kira bedeli peşin olarak X Bankası TL hesabından ödenmiştir.
MBDA Kuru: 2,2201

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.30 Kira Giderleri 15.000	15.000,00	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER 360 ÖD. VERGİ VE FONLAR 360.10 Gelir Kira Stopaj 36.000	165.000,00	36.000,00
102 BANKALAR TL		144.000,00
Açıklama : 12 Aylık İşyeri Kira Bedeli		

02.12.2014 Tarihinde kiralanan işyeri için 12 aylık sigorta poliçesi düzenlenmiştir. Sigorta poliçesinin toplam bedeli 6.000,00 TL olup ödeme X Bankası TL hesabından ödenmiştir. MBDA Kuru: 2,2201

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 770.40 Sigorta Giderleri 500	500,00	
180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER 102 BANKALAR	5.500,00	6.000,00
Açıklama : 12 Aylık İşyeri Sigorta Bedeli		

05.12.2014 Tarihinde kredili olarak 1.000.000,00 TL + KDV Ticari Mal satın alınmıştır. MBDA Kuru: 2,2363

153 TİCARİ MALLAR	1.000.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 320 SATICILAR	180.000,00	1.180.000,00
Açıklama : Satın Alınan Ticari Mallar		

06.12.2014 Tarihinde 20.000,00 TL + KDV bilgisayar ve ekipmanları satın alınmıştır. Ödemesi X Bankası TL hesabından yapılmıştır. MBDA Kuru: 2,2358

255 DEMİRBAŞLAR	20.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV 102 BANKALAR	3.600,00	23.600,00
Açıklama : İşyerine Alınan Bilgisayar ve Ekipmanları		

09.12.2014 Tarihinde kredili olarak 900.000,00 USD + KDV Ticari Mal satın alınmıştır. MBDA Kuru: 2,2727

153 TİCARİ MALLAR	2.045.430,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	368.177,40	
320 SATICILAR \$		2.413.607,40
Açıklama :		
Satın Alınan Ticari Mallar		

10.12.2014 Tarihinde 05.12.2014 tarihli kredili olarak satın aldığımız Ticari Mallara ait ödemenin tamamı X Bankası TL hesabından ödenmiştir.
MBDA Kuru: 2,2591

320 SATICILAR	1.180.000,00	
102 BANKALAR		1.180.000,00
Açıklama :		
Satıcılara Olan Kredili Borcun Ödenmesi		

10.12.2014 Tarihinde kredili olarak 1.250.000,00 TL + KDV Satış Yapılmıştır.
MBDA Kuru: 2,2591

120 ALICILAR	1.475.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1.250.000,00
391 HESAPLANAN KDV		225.000,00
Açıklama :		
Kredili Olarak Yapılan Satış İşlemi		

10.12.2014 Tarihinde kredili olarak 1.000.000,00 USD + KDV Satış Yapılmıştır.
MBDA Kuru: 2,2591

120 ALICILAR \$	2.665.738,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		2.259.100,00
391 HESAPLANAN KDV		406.638,00
Açıklama :		
Kredili Olarak Yapılan Satış İşlemi		

11.12.2014 Tarihinde X Bankası TL hesabından TL kasa hesabına 10.000,00 TL Çekilmiştir. MBDA Kuru: 2,2605

100 KASA	10.000,00	
102 BANKALAR		10.000,00
Açıklama :		
X Bankası TL Hesaptan TL Kasaya Çekilen		

11.12.2014 Tarihinde X Bankası USD hesaptan USD kasa hesabına 10.000,00 USD Çekilmiştir. MBDA Kuru: 2,2605

100 KASA \$	22.605,00	
102 BANKALAR \$		22.605,00
Açıklama :		
X Bankası USD Hesaptan USD Kasaya Çekilen		

15.12.2014 Tarihinde kredili alacağımız olan 1.475.000 TL X Bankası TL hesabına yatırılmıştır. MBDA Kuru: 2,2782

102 BANKALAR	1.475.000,00	
120 ALICILAR		1.475.000,00
Açıklama :		
X Bankası TL Hesabından Cari Hesabın Ödemesi		

16.12.2014 Tarihinde ödenmemiş sermaye tutarının 3/4' lük Kısmı işletmenin X Bankası USD hesabına yatırılmıştır. MBDA Kuru: 2,3184

102 BANKALAR \$	173.880.000,00	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		165.765.000,00
500.01 XL Company 30.000.000\$		
500.01 XL A.Ş. 45.000.000\$		
646 KAMBIYO KARLARI		8.115.000,00
Açıklama :		
Sermaye Taahhütlerinin 3/4'lik Kısmını Ödemesi		

16.12.2014 Tarihinde X Bankası vadesiz USD hesaptaki 25.000.000,00 USD X Bankası vadeli hesabına alınmıştır. Faiz oranı: % 2 Gün sayısı: 10
MBDA Kuru: 2,3184

102 BANKALAR VADELİ \$	57.960.000,00	
102 BANKALAR VADESİZ \$		57.960.000,00
Açıklama :		
X Bankası vadesiz hesaptan vadeli hesaba virman		

19.12.2014 Tarihinde 3.500,00 TL + KDV Kırtasiye Harcaması yapılp faturası nakit olarak ödenmiştir. MBDA Kuru: 2,3230

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	3.500,00	
770.60 Kırtasiye Giderleri 3.500		
191 İNDİRİLECEK KDV	630,00	
100 KASA		4.130,00
Açıklama :		
İşyeri Kırtasiye Giderleri		

20.12.2014 Tarihinde muhasebe hizmetleri için imzalanan sözleşmenin damga vergisi tahakkuk ettirilmiştir. MBDA Kuru: 2,3221

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	711,00	
770.70 Damga Vergisi 711		
360 ÖD.VERGİ VE FONLAR		711,00
Açıklama :		
Müşavirlik Sözleşmesi damga vergisi tahakkuku		

20.12.2014 Tarihinde aralık ayına ait muhasebe hizmet bedeli olarak brüt 6.250,00 TL serbest meslek makbuzu düzenlenmiş olup ödemesi X Bankası TL hesabından ödenmiştir. MBDA Kuru: 2,3221

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.250,00	
770.80 Muhasebe Hizmetleri Giderleri 6.250		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.125,00	
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR		1.250,00
102 BANKALAR		6.125,00
Açıklama :		
Aralık Ayı Mali Müşavirlik Hizmet Bedeli		

24.12.2014 Tarihinde alıcılar cari hesabındaki 1.180.000 USD' lik kredili alacağın KDV hariç kısmı X Bankası USD hesabından ödenmiştir. MBDA Kuru: 2,3165

102 BANKALAR \$	2.259.100,00	
656 KAMBİYO ZARARLARI (-)	57.400,00	
120 ALICILAR \$		2.316.500,00
Açıklama :		
Alıcılar Hesabına X Bankası USD Hesap Ödeme		

24.12.2014 Tarihinde satıcılar cari hesabındaki 1.062.000 USD' lik kredili borcun KDV Hariç Kısmı X Bankası USD hesabından ödenmiştir. MBDA Kuru: 2,3165

320 SATICILAR \$	2.045.430,00	
656 KAMBİYO ZARARLARI (-)	39.420,00	
102 BANKALAR \$		2.084.850,00
Açıklama :		
Cari Borcun X Bankası USD Hesaptan Ödenmesi		

25.12.2014 Tarihinde USD vadeli hesapta bulunan 25.000.000,00 USD için faiz tahakkuk etmiştir. Faiz oranı: %2 Gün sayısı: 10 Faiz tahakkuku üzerinden %15 gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.
MBDA Kuru: 2,3209

102 BANKALAR USD VADELİ	27.024,18	
193 PEŞİN ÖD.VERGİLER VE FONLAR	4.768,97	
642 FAİZ GELİRLERİ		31.793,15
Açıklama :		
X Bankası USD Mevduat Hesabı Faiz Tahakkuku		

31.12.2014 Tarihinde X Bankası hesabından 1.000,00 TL masraf kesintisi yapılmıştır. MBDA Kuru: 2,3189

780 FİNANSMAN GİDERLERİ	1.000,00	
780.10 Banka Komisyon Giderleri 1.000		
102 BANKALAR		1.000,00
Açıklama :		
X Bankası Masraf Kesintisi		

31.12.2014 Tarihinde 2.500 TL + KDV elektrik faturası nakit olarak ödenmiştir. MBDA Kuru: 2,3189

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.500,00	
770.61 Elektrik Giderleri 2.500		
191 İNDİRİLECEK KDV	450,00	
100 KASA		2.950,00
Açıklama :		
İşyeri Elektrik Giderleri		

31.12.2014 Tarihinde kiralık işyeri için değer artırıcı masraf yapılmıştır. Toplam masraf bedeli 10.000,00 TL + KDV olup ödemesi henüz yapılmamıştır. MBDA Kuru: 2,3189

264 ÖZEL MALİYET	10.000,00	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800,00	
320 SATICILAR		11.800,00
Açıklama :		
Kiralık İşyeri İçin Yapılan Harcamalar		

31.12.2014 Tarihinde Şirket Çalışanına ödenen ücret ve kesintileri aşağıdaki gibidir. Çalışılan iş gün sayısı 30 gündür. MBDA Kuru: 2,3189

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.125,00	
770.10 İşçi Ücret Gideri 5.000,00		
770.11 SGK İşveren Payı 1.025,00		
770.12 İşv.İşs.Primi Payı 100,00		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	90,11	

136.10 Asgari Geçim İndirimi 90,11		
360 ÖD. VERGİ VE FONLAR		675,45
360.10 Gelir Vergisi 637,50		
360.20 Damga Vergisi 37,95		
361 ÖD. SOS.GÜV.KES.		1.875,00
361.10 Öd. SGK Primi 1.725,00		
361.20 Öd. İşs.Primi 150,00		
335 PERSONELE BORÇLAR		3.664,66
335.10 Net Öd. Ücret 3.574,55		
335.20 A.G.İ. 90,11		
Açıklama :		
Aralık Ayı Bordro Tahakkuku		

31.12.2014 Tarihinde çalışan personele ait maaş ödemesi X Bankası TL hesabından yapılmıştır. MBDA Kuru: 2,3189

335 PERSONELE BORÇLAR	3.664,66	
102 BANKALAR		3.664,66
Açıklama :		
Aralık Ayı Personel Ücret Ödemesi		

İşletme demirbaşlar ve özel maliyetler için normal amortisman usulünü seçerek % 20 amortisman uygulamaya karar verilmiştir. MBDA Kuru: 2,3189

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	6.000,00	
770.90 Demirbaşlar Amort.Tük. 4.000 TL		
770.91 Özel Maly. Amort.Tük. 2.000,00 TL		
257 B.AMORTİSMALAR (-)		4.000,00
268 B.AMORTİSMALAR (-)		2.000,00
Açıklama :		
Özel Maliyet ve Demirbaşlar Amortismanlar		

31.12.2014 Tarihinde KDV Tahakkuku yapılmıştır. MBDA Kuru: 2,3189

391 HESAPLANAN KDV	631.638,00	
191 İNDİRİLECEK KDV		555.782,40
360 ÖD.VERGİ VE FONLAR		75.855,60
Açıklama :		
Aralık Ayı KDV Tahakkuku		

31.12.2014 Tarihli dövizli hesaplar kur değeri farkları
MBDA Kuru: 2,3189 _ MBEDA Kuru: 2,3173

100 KASA \$	568,00	
102 BANKALAR \$	1.564.056,00	
102 BANKALAR VADELİ HESAP \$	12.476,72	
120 ALICILAR \$	68.164,00	
656 KAMBİYO ZARARLARI	7.484,40	
646 KAMBİYO KARLARI		568,00
646 KAMBİYO KARLARI		1.564.056,00
646 KAMBİYO KARLARI		12.476,72
646 KAMBİYO KARLARI		68.164,00
320 SATICILAR \$		7.484,40
Açıklama : Aralık Ayı Kur Farkları		

Peşin Ödenen Vergi ve Fonlardaki tutar 371 Hesaba Virmanlanmıştır.
MBDA Kuru: 2,3189

371 DÖN.KAR.PEŞ.ÖD.VERG.VE DİĞ.YÜK.	4.768,97	
193 PEŞ. ÖDEN.VERGİ FON.		4.768,97
Açıklama : 193 Nolu Hesabın 371 Hesaba Virman İşlemi		

31.12.2014 Tarihinde yapılan fiili sayımda dönem sonu mal mevcudu olmadığı
tespit edilmiştir. MBDA Kuru: 2,3189

621 SATILAN TİCARİ MAL MALİYETİ	3.045.430,00	
153 TİCARİ MALLAR		3.045.430,00
Açıklama : Yılsonu Satılan Ticari Mal Maliyeti		

7' li Gider Yansıtılmalarının 6'lı Gelir Tablosu Hesaplarına Virmanı
MBDA Kuru: 2,3189

632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	40.586,00	
660 KISA VADELİ BORÇLANMA GİD.	1.000,00	
771 GEN. YÖN. GİD.YANSIT.		40.586,00
781 FİN. GİD. YANSITMA		1.000,00
Açıklama : 7' li Gider Yanst.6'lı Gelir Hesaplarına Virman		

7' li Gider Yansıtılmalarının Yansıtma Hesaplarına Virmanı MBDA Kuru: 2,3189

771 GEN. YÖN. GİD.YANSITMA	40.586,00	
781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA	1.000,00	
770 GENEL YÖNETİM GİD.		40.586,00
780 FİNANSMAN GİD.		1.000,00
Açıklama : 7' li Gider Yanst. 6'lı Gelir Hesaplarına Virman		

Gider Hesaplarının 690 Sonuç Hesabı ile Kapatılması MBDA Kuru: 2,3189

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	3.191.320,40	
621 SAT. TİCARİ MAL MALY.		3.045.430,00
632 GENEL YÖNETİM GİD.		40.586,00
656 KAMBİYO ZARARLARI		104.304,40
660 FİNANSMAN GİDERLERİ		1.000,00
Açıklama : Gider Hesaplarının 690 Hesap İle Kapatılması		

Gelir Hesaplarının 690 Sonuç Hesabı ile Kapatılması MBDA Kuru: 2,3189

600 YURTIÇİ SATIŞLAR	3.509.100,00	
642 FAİZ GELİRLERİ	31.793,15	
646 KAMBİYO KARLARI	10.007.764,72	
690 DÖNEM KARI /ZARARI		13.548.657,87
Açıklama : Gelir Hesaplarının 690 Hesap İle Kapatılması		

691 DÖN.KARŞ.VER.DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.	2.071.467,49	
370 DÖN.KAR.VER.DİĞ.YAS.		2.071.467,49
Açıklama : Yıl Sonu Kapanış Kayıtları		

690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI	10.357.337,47	
691 DÖN.KAR.VER.DİĞ.YAS.		2.071.467,49
692 DÖNEM NET KARI / ZAR.		8.285.869,98
Açıklama : Yıl Sonu Kapanış Kayıtları		

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	8.285.869,98	
590 DÖNEM NET KARI		8.285.869,98
Açıklama : Yıl Sonu Kapanış Kayıtları		

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.000,00	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.000,00	
320 SATICILAR	387.461,80	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	114.492,05	
361 ÖD.SOSYAL GÜVENLİK KES.	1.875,00	
370 DÖN. KARI VERGİ DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.	2.071.467,49	
500 SERMAYE	221.020.000,00	
590 DÖNEM NET KARI	8.285.869,98	
100 KASA		26.093,00
102 BANKALAR		231.238.312,24
120 ALICILAR		417.402,00
136 DİĞER ÇEŞ. ALACAKLAR		90,11
180 GELECEK AY. AİT GİD.		170.500,00
255 DEMİRBAŞLAR		20.000,00
264 ÖZEL MALİYETLER		10.000,00
371 DÖN.KAR.PEŞ.ÖD.VERG.		4.768,97
Açıklama :		
Yıl Sonu Kapanış Kayıtları		

100 Kasa		100 Kasa \$		100 Kasa \$/TL	
10.000,00	4.130,00	10.000,00\$	0,00\$	22.605,00	0,00
	2.950,00			568,00	
10.000,00	7.080,00	10.000,00\$	0,00	23.173,00	0,00
102 Bankalar		102 Bankalar \$		102 Bankalar \$/TL	
22.201.000,00	144.000,00	25.000.000,00\$	10.000.000,00\$	55.502.500,00	22.201.000,00
1.475.000,00	6.000,00	75.000.000,00\$	10.000,00\$	173.880.000,00	22.605,00
	23.600,00	1.000.000,00\$	25.000.000,00\$	2.259.100,00	57.960.000,00
	1.180.000,00		900.000,00\$	1.564.056,00	2.084.850,00
	10.000,00				
	6.125,00				
	1.000,00				
	3.664,66				
23.676.000,00	1.374.389,66	101.000.000,00\$	35.910.000,00\$	233.205.656,00	82.268.455,00
102 Bankalar Vadeli \$		102 Bankalar Vadeli \$/TL			
25.000.000,00\$	0,00\$	57.960.000,00	0,00		
11.643,84\$		27.204,18			
		12.476,72			
25.011.643,84\$	0,00\$	57.999.680,90	0,00		
120 Alıcılar		120 Alıcılar \$		120 Alıcılar \$/TL	
1.475.000,00	1.475.000,00	1.180.000,00\$	1.000.000,00\$	2.665.738,00	2.316.500,00
				68.164,00	
1.475.000,00	1.475.000,00	1.180.000,00\$	1.000.000,00\$	2.733.902,00	2.316.500,00
136 Diğer Çeşitli Alacaklar		153 Ticari Mallar		180 Gel. Aylara Ait Gid.	
90,11	0,00	1.000.000,00	3.045.430,00	165.000,00	0,00
		2.045.430,00		5.500,00	
90,11	0,00	3.045.430,00\$	3.045.430,00\$	170.500,00	0,00

191 İndirilecek KDV		193 Peşin Öd. Vergi ve Fonlar		255 Demirbaşlar	
180.000,00	555.782,40	4.768,97	4.768,97	20.000,00	0,00
3.600,00					
368.177,40					
630,00					
1.125,00					
450,00					
1.800,00					
555.782,40	555.782,40	4.768,97	4.768,97	20.000,00	0,00
257 B. Amortismanlar		264 Özel Maliyetler		268 B. Amortismanlar	
0,00	4.000,00	10.000,00	0,00	0,00	2.000,00
0,00	0,00	10.000,00	0,00	0,00	2.000,00
320 Satıcılar		320 Satıcılar \$		320 Satıcılar \$/TL	
1.180.000,00	1.180.000,00	900.000,00	1.062.000,00	2.045.430,00	2.413.607,40
	11.800,00				7.484,40
1.180.000,00	1.191.800,00	900.000,00	1.062.000,00	2.045.430,00	2.421.091,80
335 Personel Borçlar		360 Ödenecek Vergi ve Fon.		361 Öd. Sos. Güv. Kes.	
3.664,46	3.664,46	0,00	36.000,00	0,00	1.875,00
			711,00		
			1.250,00		
			675,45		
			75.855,60		
3.664,46	3.664,46	0,00	114.492,05	0,00	1.875,00
370 Dön.Kar.Ver.Diğ.Yas.Yük.		371 Dön.Kar.Peş.Öd.Diğ.Yük.		391 Hesaplanan KDV	
0,00	2.071.467,49	4.768,97	0,00	631.638,00	225.000,00
					406.638,00
0,00	2.071.467,49	4.768,97	0,00	631.638,00	631.638,00
500 Sermaye		501 Ödenmemiş Sermaye		590 Dönem Net Karı	
0,00	221.020.000,00	221.020.000,00	55.255.000,00	0,00	8.285.869,98
			165.765.000,00		
0,00	221.020.000,00	221.020.000,00	221.020.000,00	0,00	8.285.869,98

600 Yurtiçi Satışlar		621 Satılan Tic. Mal Maliyeti		632 Genel Yönetim Giderleri	
3.509.100,00	1.250.000,00	3.045.430,00	3.045.430,00	40.586,00	40.586,00
	2.259.100,00				
3.509.100,00	3.509.100,00	3.045.430,00	3.045.430,00	40.586,00	40.586,00

642 Faiz Gelirleri		646 Kambiyo Karları		656 Kambiyo Zararları	
31.793,15	31.793,15	10.007.764,72	247.500,00	57.400,00	0,00
			8.115.000,00	39.420,00	
			568,00	7.484,40	
			1.564.056,00		
			12.476,72		
			68.164,00		
31.793,15	31.793,15	10.007.764,72	10.007.764,72	104.304,40	104.304,40

660 Kısa Vad.Borçlanma Gid.		690 Dönem Karı veya Zararı		691 Dön.Karı Verg.Diğ.Yas.Yük.	
1.000,00	1.000,00	3.191.320,40	13.548.657,87	2.071.467,49	2.071.467,49
		10.357.337,47			
1.000,00	1.000,00	13.548.657,87	13.548.657,87	2.071.467,49	2.071.467,49

692 Dönem Net Kar/Zararı		770 Gen. Yön. Gid.		771 Gen. Yön. Gid. Yanst.	
8.285.869,98	8.285.869,98	15.000,00	40.586,00	40.586,00	40.586,00
		500,00			
		3.500,00			
		711,00			
		6.250,00			
		2.500,00			
		6.125,00			
		6.000,00			
8.285.869,98	8.285.869,98	40.586,00	40.586,00	40.586,00	40.586,00

780 Finansman Giderleri		781 Fin.Gid.Yansıtma	
1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00
1.000,00	1.000,00	1.000,00	1.000,00

GELİR TABLOSU

A-BRÜT SATIŞLAR	3.509.100,00
1-Yurtiçi Satışlar	3.509.100,00
2-Yurtdışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
1-Satıştan İadeler (-)	
2-Satış İskontoları (-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	3.509.100,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-3.045.430,00
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-3.045.430,00
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	463.670,00
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-40.586,00
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
2-Pazarl. Satış ve Dağıt. Giderleri (-)	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-40.586,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	423.084,00
F-DİĞ. FAAL.OLAĞ.GEL.VE KAR	10.039.557,87
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gel.	
3-Faiz Gelirleri	31.793,15
4-Yurtdışı Danışmanlık İşbirliği Hizmet Geliri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	10.007.764,72
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
10-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞ. FAAL.OLAĞ.GİD.VE ZAR.(-)	-104.304,40
1-Komisyon Giderleri	
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Karları	
4-Kambiyo Zararları	-104.304,40
5-Reeskont Faiz Giderleri	
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları(-)	
10-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-1.000,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	-1.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	10.357.337,47
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.	0,00
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
J-OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR(-)	0,00
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zarar(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zarar(-)	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zarar(-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	10.357.337,47
K-DÖN.KAR.VER.VE DİĞ.YASAL YÜK.KARŞILIĞI(-)	2.071.467,49
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	8.285.869,88

BİLANÇO**AKTİF (VARLIKLAR)**

I-DÖNEN VARLIKLAR	231.852.397,35
A-Hazır Değerler	231.264.405,24
1-Kasa	26.093,00
3-Bankalar	231.238.312,24
B-Menkul Kıymetler	0,00
1-Hisse Senetleri	
C-Ticari Alacaklar	417.402,00
1-Alıcılar	417.402,00
D-Diğer Alacaklar	90,11
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	90,11
E-Stoklar	0,00
1-İlk Madde ve Malzeme	
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	0,00
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	
G-Gelecek Ayl.Ait Gid. ve Gel. Tah.	170.500,00
1-Gelecek Aylara Ait Giderler	170.500,00
H-Diğer Dönen Varlıklar	0,00
1-Devreden KDV	
II-DURAN VARLIKLAR	24.000,00
A-Ticari Alacaklar	0,00
1-Alıcılar	
B-Diğer Alacaklar	0,00
1-Ortaklardan Alacaklar	
C-Mali Duran Varlıklar	0,00
1-Bağlı Menkul Kıymetler	
D-Maddi Duran Varlıklar	16.000,00
6-Demirbaşlar	20.000,00
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	-4.000,00
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.000,00
5-Özel Maliyetler	10.000,00
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	-2.000,00
-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00
1-Arama Giderleri	
G-Gelecek Yıl. Ait Gid.ve Gel.Tah.	0,00
1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	
H-Diğer Duran Varlıklar	0,00
1-Gelecek Yıllarda İndirilecek K.D.V.	
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	231.876.397,35

PASİF(KAYNAKLAR)	
I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	2.570.527,37
A-Mali Borçlar	0,00
1-Banka Kredileri	
B-Ticari Borçlar	387.461,80
1-Satıcılar	387.461,80
C-Diğer Borçlar	0,00
1-Ortaklara Borçlar	
D-Alınan Avanslar	0,00
1-Alınan Sipariş Avansları	
E-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	0,00
1-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri	
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümler	116.367,05
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	114.492,05
2-Öden.Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.875,00
G-Borç ve Gider Karşılıkları	2.066.698,52
1-Dön.Karı Vergi.ve Diğ. Yasal Yüküm.Karşıl.	2.071.467,49
2-Dön. Karı.Peşin Öden.Vergi.ve Diğ.Yükü.(-)	-4.768,97
H-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuk.	0,00
1-Gelecek Aylara Ait Gelirler	
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
1-Hesaplanan K.D.V.	
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
A-Mali Borçlar	0,00
1-Banka Kredileri	
B-Ticari Borçlar	0,00
1-Satıcılar	
C-Diğer Borçlar	0,00
1-Ortaklara Borçlar	
D-Alınan Avanslar	0,00
1-Alınan Sipariş Avansları	
E-Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
1-Kıdem Tazminatı Karşılıkları	
F-Gelecek Yıl.Ait Gelir.ve Gider Tahakkuk.	0,00
1-Gelecek Yıllara Ait Gelirler	
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
1-Gelec.Yıl.Ertelen.veya Terkin Edilen K.D.V.	
III-ÖZ KAYNAKLAR	231.286.562,04
A-Ödenmiş Sermaye	221.020.000,00
1-Sermaye	221.020.000,00
B-Sermaye Yedekleri	0,00
1-Hisse Senedi İhraç Primleri	
C-Kar Yedekleri	0,00
1-Yasal Yedekler	
D-Geçmiş Yıllar Karları	0,00
1-Geçmiş Yıllar Karları	
E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
1-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	
F-Dönem Net Karı (Zararı)	8.285.869,98
1-Dönem Net Karı	8.285.869,98
2-Dönem Net Zararı(-)	
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	231.876.397,35

VD VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	DÖNEM TİPİ Geçici Vergi Dönemi (Normal Dönem)	Yılı Dönem	2014 4. Dönem
Onay Zamanı : 14.02.2015 - 18:00:00			

Vergi Kimlik Numarası	1111111111		
E-Posta Adresi	info@xyatirimcompany.com.tr	İrtibat Tel No	
Ticaret Sicil No			
Soyadı (Unvanı)	111111		
Adı (Unvanın Devamı)	XL YATIRIM A.Ş.		

	ZARAR	KAR
Ticari Bilanço Karı veya Zararı	0,00	10.357.337,47
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		0,00
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler	0,00	10.357.337,47
Kar ve İlaveler Toplamı		
Zarar ve İndirimler Toplamı	0,00	
Zarar	0,00	10.357.337,47
Kar		
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları	0,00	10.357.337,47
İndirime Esas Tutar		
Toplam		0,00
Dönem Zararı		0,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları		0,00
Saf Geçici Vergi Matrahı		10.357.337,47
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah		0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı		0,000000
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah		0,00
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı		0
Genel Orana Tabi Geçici Vergi Matrahı		10.357.337,47
VERGİ BİLDİRİMİ		
Geçici Vergi Matrahı		10.357.337,47
Hesaplanan Geçici Vergi		2.071.467,49
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi		
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi		0,00
Mahsup Edilecek Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi Tutarı		0,00
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı		4.768,97
Mahsup Edilecek Geçici Vergi ve Tevkifat Tutarı Toplamı		2.066.698,52
Ödenecek Geçici Vergi		0,00
Sonraki Döneme Devreden Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi Tutarı		0,00
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı		0,00
Sonraki Döneme Devreden Hesaplanan Geçici Vergi		0,00
Damga Vergisi		46,80
Kazançın Tespit Yöntemi		Bilanço

VD	DÖNEM TIPI	Yıl	2014
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	Yıllık		
Onay Zamanı :	24.04.2015 - 10:51:52		

Vergi Kimlik Numarası	1111111111		
E-Posta Adresi	info@xl-yatirimcompany.com.tr	İrtibat Tel No	
Ticaret Sicil No	111111		
Soyadı (Unvanı)	XL YATIRIM A.Ş.		
Adı (Unvanın Devamı)			

Ticari Bilanço Karı	10.357.337,47
Ticari Bilanço Zararı	0,00

Kar ve İlaveler Toplamı	10.357.337,47
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	0,00
ZARAR	0,00
KAR	10.357.337,47
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İndirime Esas Tutar	10.357.337,47
Dönem Safi Kurum Kazancı	
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	0,000000
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	0,00
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	0
Genel Orana Tabi Matrah	10.357.337,47
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları	0,00
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	0,00

VERGİ BİLDİRİMİ

Kurumlar Vergisi Matrahı	10.357.337,47
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	2.071.467,49

MAHSUP EDİLECEK VERGİLER

Türü	Tutarı
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	4.768,97
Ödenen Geçici Vergi	2.071.467,69
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	4.768,97
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyecek Gelecek Yıla Devreden Kısım	0,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	2.066.698,52
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00
İadesi Gereken Geçici Vergi	
Damga Vergisi	112,40
Kazancın Tespit Yöntemi	Bilanço
Bilanço Tipi	Tek Düzen Hesap Planı(Aracı Kur. ve Halka Açık Şirk. Dahil)

Beyannamenin Hangi Sıfatla Verildiği	Beyannameyi Düzenleyen Mükellef / SM / SMMM
Mükellef	
Vergi Kimlik Numarası	1111111111
Soyadı, Adı (Unvanı)	XL YATIRIM A.Ş.
Ticaret Sicil No	111111
E-Posta Adresi	
İrtibat Tel No	

Beyannameyi Gönderen SM / SMMM / YMM	YMM Bilgileri
Vergi Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası
Soyadı, Adı (Unvanı)	Soyadı, Adı (Unvanı)
Oda Sicil No	Oda Sicil No
E-Posta Adresi	E-Posta Adresi
İrtibat Tel No	212

7.4. Yabancı Para Birimiyle Kayıt Tutulması Gelir ve Kurumlar Vergisi Örnek Uygulama Fark Kayıtları:

XL Yatırım A.Ş. % 40 Yabancı Sermayeli olarak 01.12.2014 tarihinde İstanbul Ticaret Odasında tescil olarak ticari faaliyetine başlamıştır. Bakanlar Kurulundan gerekli izinler alınarak kayıtların Türkçe dışında başka bir dilde tutulması ve Türk para birim dışında yabancı para birimi ile kayıtlarını tutmaya hak kazanmıştır.

XL Yatırım A.Ş. 100.000.000 USD sermaye ile kurulmuştur.
MBDA Kuru: 2,2102

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)	221.020.000,00	
500.01 XL COMPANY 40.000.000\$		
500.02 XL A.Ş. 60.000.000\$		
500 SERMAYE		221.020.000,00
Açıklama :		
Şirket Ortakların Sermaye Taahhütleri		

02.12.2014 Tarihinde ödenmemiş sermaye tutarının 1/4' lük kısmı işletmenin X Bankası Dolar hesabına yatırılmıştır. MBDA Kuru: 2,2201

102 BANKALAR \$	55.502.500,00	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		55.255.000,00
500.01 XL Company 10.000.000\$		
500.01 XL A.Ş. 15.000.000\$		
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ		247.500,00
Açıklama :		
Sermaye Taahhütlerinin %25'lik Kısmını Ödemesi		

16.12.2014 Tarihinde ödenmemiş sermaye tutarının 3/4' lük Kısmı işletmenin X Bankası USD hesabına yatırılmıştır. MBDA Kuru: 2,3184

102 BANKALAR \$	173.880.000,00	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE		165.765.000,00
500.01 XL Company 30.000.000\$		
500.01 XL A.Ş. 45.000.000\$		
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ		8.115.000,00
Açıklama :		
Sermaye Taahhütlerinin 3/4'lik Kısmını Ödemesi		

24.12.2014 Tarihinde alıcılar cari hesabındaki 1.180.000 USD' lik kredili alacağın KDV hariç kısmı X Bankası USD hesabından ödenmiştir.
MBDA Kuru: 2,3165

102 BANKALAR \$	2.259.100,00	
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ	57.400,00	
120 ALICILAR \$		2.316.500,00
Açıklama :		
Alıcılar Hesabına X Bankası USD Hesap Ödeme		

24.12.2014 Tarihinde satıcılar cari hesabındaki 1.062.000 USD' lik kredili borcun KDV Hariç Kısmı X Bankası USD hesabından ödenmiştir. MBDA Kuru: 2,3165

320 SATICILAR \$	2.045.430,00	
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ	39.420,00	
102 BANKALAR \$		2.084.850,00
Açıklama :		
Cari Borcun X Bankası USD Hesaptan Ödenmesi		

31.12.2014 Tarihli dövizli hesaplar kur değerlendirme farkları
MBDA Kuru: 2,3189 _ MBEDA Kuru: 2,3173

100 KASA \$	568,00	
102 BANKALAR \$	1.564.056,00	
102 BANKALAR VADELİ HESAP \$	12.476,72	
120 ALICILAR \$	68.164,00	
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ	7.484,40	
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ		568,00
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ		1.564.056,00
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ		12.476,72
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ		68.164,00
320 SATICILAR \$		7.484,40
Açıklama :		
Aralık Ayı Kur Farkları		

257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	4.000,00	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	2.000,00	
320 SATICILAR	387.461,80	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	114.492,05	
361 ÖD. SOSYAL GÜVENLİK KES.	1.875,00	
370 DÖN. KARI VERGİ DİĞ. YAS. YÜK. KARŞ.	90.775,43	
500 SERMAYE	221.020.000,00	
56X KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ	9.903.460,32	
590 DÖNEM NET KARI	363.101,72	
100 KASA		26.093,00
102 BANKALAR		231.238.312,24

120 ALICILAR	417.402,00
136 DİĞER ÇEŞ. ALACAKLAR	90,11
180 GELECEK AY. AİT GİD.	170.500,00
255 DEMİRBAŞLAR	20.000,00
264 ÖZEL MALİYETLER	10.000,00
371 DÖN.KARI PEŞ.ÖD.VERG.	4.768,97
Açıklama :	
Yıl Sonu Kapanış Kayıtları	

100 Kasa \$	
10.000,00\$	0,00\$
10.000,00\$	0,00

100 Kasa \$/TL	
22.605,00	0,00
568,00	
23.173,00	0,00

102 Bankalar \$	
25.000.000,00\$	10.000.000,00\$
75.000.000,00\$	10.000,00\$
1.000.000,00\$	25.000.000,00\$
	900.000,00\$
101.000.000,00\$	35.910.000,00\$

102 Bankalar \$/TL	
55.502.500,00	22.201.000,00
173.880.000,00	22.605,00
2.259.100,00	57.960.000,00
1.564.056,00	2.084.850,00
233.205.656,00	82.268.455,00

102 Bankalar Vadeli \$	
25.000.000,00\$	0,00\$
11.643,84\$	
25.011.643,84\$	0,00\$

102 Bankalar Vadeli \$/TL	
57.960.000,00	0,00
27.204,18	
12.476,72	
57.999.680,90	0,00

120 Alıcılar \$	
1.180.000,00\$	1.000.000,00\$
1.180.000,00\$	1.000.000,00\$

120 Alıcılar \$/TL	
2.665.738,00	2.316.500,00
68.164,00	
2.733.902,00	2.316.500,00

320 Satıcılar \$	
900.000,00	1.062.000,00
900.000,00	1.062.000,00

320 Satıcılar \$/TL	
2.045.430,00	2.413.607,40
	7.484,40
2.045.430,00	2.421.091,80

56X Kur Değişim Etkileri	
57.400,00	247.500,00
39.420,00	8.115.000,00
7.484,40	568,00
	1.564.056,00
	12.476,72
	68.164,00
104.304,40	10.007.764,72

GELİR TABLOSU

A-BRÜT SATIŞLAR	3.509.100,00
1-Yurtiçi Satışlar	3.509.100,00
2-Yurtdışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
1-Satıştan İadeler (-)	
2-Satış İskontoları (-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	3.509.100,00
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-3.045.430,00
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-3.045.430,00
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	463.670,00
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-40.586,00
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri. (-)	
2-Pazarl. Satış ve Dağıt. Giderleri (-)	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-40.586,00
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	423.084,00
F-DİĞ. FAAL.OLAĞ.GEL.VE KAR	31.793,15
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gel.	
3-Faiz Gelirleri	31.793,15
4-Yurtdışı Danışmanlık İşbirliği Hizmet Geliri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
10-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞ. FAAL.OLAĞ.GİD.VE ZAR.(-)	0,00
1-Komisyon Giderleri	
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Karları	
4-Kambiyo Zararları	
5-Reeskont Faiz Giderleri	
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları(-)	
10-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-1.000,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderler (-)	-1.000,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderler (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	453.877,15
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.	0,00
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
J-OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR(-)	0,00
1-Çalışmayan Kısım Giderler ve Zarar(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zarar(-)	
3-Diğer Olağandışı Gid.ve Zarar(-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	453.877,15
K-DÖN.KAR.VER.VE DİĞ.YASAL	
YÜK.KARŞILIĞI(-)	90.775,43
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	363.101,72

BİLANÇO**AKTİF (VARLIKLAR)**

I-DÖNEN VARLIKLAR	231.852.397,35
A-Hazır Değerler	231.264.405,24
1-Kasa	26.093,00
3-Bankalar	231.238.312,24
B-Menkul Kıymetler	0,00
C-Ticari Alacaklar	417.402,00
1-Alıcılar	417.402,00
D-Diğer Alacaklar	90,11
5-Diğer Çeşitli Alacaklar	90,11
E-Stoklar	0,00
F- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	0,00
G-Gelecek Ayl.Ait Gid. ve Gel. Tah.	170.500,00
1-Gelecek Aylara Ait Giderler	170.500,00
H-Diğer Dönen Varlıklar	0,00
II-DURAN VARLIKLAR	24.000,00
A-Ticari Alacaklar	0,00
B-Diğer Alacaklar	0,00
C-Mali Duran Varlıklar	0,00
D-Maddi Duran Varlıklar	16.000,00
6-Demirbaşlar	20.000,00
8-Birikmiş Amortismanlar (-)	-4.000,00
E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	8.000,00
5-Özel Maliyetler	10.000,00
7-Birikmiş Amortismanlar (-)	-2.000,00
F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00
G-Gelecek Yıl. Ait Gid.ve Gel.Tah.	0,00
H-Diğer Duran Varlıklar	0,00
AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	231.876.397,35

PASİF(KAYNAKLAR)

I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	589.835,31
A-Mali Borçlar	0,00
B-Ticari Borçlar	387.461,80
1-Satıcılar	387.461,80
C-Diğer Borçlar	0,00
D-Alınan Avanslar	0,00
E-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri	0,00
F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümler	116.367,05
1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	114.492,05
2-Öden.Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.875,00
G-Borç ve Gider Karşılıkları	86.006,46
1-Dön.Karı Vergi.ve Diğ. Yasal Yüküm.Karşıl.	90.775,43
2-Dön. Karı.Peşin Öden.Vergi.ve Diğ.Yükü.(-)	-4.768,97
H-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkuk.	0,00
I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	0,00
A-Mali Borçlar	0,00
B-Ticari Borçlar	0,00
C-Diğer Borçlar	0,00
D-Alınan Avanslar	0,00
E-Borç ve Gider Karşılıkları	0,00
F-Gelecek Yıl.Ait Gelir.ve Gider Tahakkuk.	0,00
G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	0,00
III-ÖZ KAYNAKLAR	231.286.562,04
A-Ödenmiş Sermaye	221.020.000,00
1-Sermaye	221.020.000,00
B-Sermaye Yedekleri	0,00
C-Kar Yedekleri	9.903.460,32
6-Döviz PB Geçişten Dolayı Oluşan Kur Farkı Hesapları	9.903.460,32
D-Geçmiş Yıllar Karları	0,00
E-Geçmiş Yıllar Zararları (-)	0,00
F-Dönem Net Karı (Zararı)	363.101,72
1-Dönem Net Karı	363.101,72
PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	231.876.397,35

VD VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	DÖNEM TİPİ Geçici Vergi Dönemi (Normal Dönem)	Yılı Dönem	2014 4. Dönem
Onay Zamanı :			

Vergi Kimlik Numarası	1111111111		
E-Posta Adresi	info@xyatirimcompany.com.tr	İrtibat Tel No	212
Ticaret Sicil No	111111		
Soyadı (Unvanı)	XL YATIRIM A.Ş.		
Adı (Unvanın Devamı)			

	ZARAR	KAR
Ticari Bilanço Karı veya Zararı	0,00	453.877,15
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		0,00
Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler	0,00	453.877,15
Kar ve İlaveler Toplamı		
Zarar ve İndirimler Toplamı	0,00	
Zarar	0,00	
Kar		453.877,15
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları	0,00	453.877,15
İndirime Esas Tutar		
Toplam		0,00
Dönem Zararı		0,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları		0,00
Safı Geçici Vergi Matrahı		453.877,15
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah		0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı		0,000000
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah		0,00
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirilmiş Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı		0
Genel Orana Tabi Geçici Vergi Matrahı		453.877,15

VERGİ BİLDİRİMİ

Geçici Vergi Matrahı	453.877,15
Hesaplanan Geçici Vergi	90.775,43
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi	90.775,43
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	0,00
Mahsup Edilecek Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi Tutarı	0,00
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	4.768,97
Mahsup Edilecek Geçici Vergi ve Tevkifat Tutarı Toplamı	
Ödenecek Geçici Vergi	86.006,46
Sonraki Döneme Devreden Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi Tutarı	0,00
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı	0,00
Sonraki Döneme Devreden Hesaplanan Geçici Vergi	0,00
Damga Vergisi	40,80
Kazancın Tespit Yöntemi	Bilanço

GELİR TABLOSU

A-BRÜT SATIŞLAR	3.658.458,82
1-Yurtiçi Satışlar	3.658.458,82
2-Yurtdışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
1-Satıştan İadeler (-)	
2-Satış İskontoları (-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	3.658.458,82
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-3.175.053,50
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-3.175.053,50
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	483.405,32
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-42.313,47
1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)	
2-Pazarl. Satış ve Dağıt. Giderleri (-)	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-42.313,47
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	441.091,84
F-DİĞ. FAAL.OLAĞ.GEL.VE KAR	33.146,37
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gel.	
3-Faiz Gelirleri	33.146,37
4-Yurtdışı Danışmanlık İşbirliği Hizmet Geliri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
10-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞ. FAAL.OLAĞ.GİD.VE ZAR.(-)	0,00
1-Komisyon Giderleri	
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Karları	
4-Kambiyo Zararları	
5-Reeskont Faiz Giderleri	
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları(-)	
10-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-1.042,56
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri. (-)	-1.042,56
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	473.195,65
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.	0,00
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
J-OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR(-)	0,00
1-Çalışmayan Kısım Gid. ve Zarar(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zarar(-)	
3-Diğer Olağandışı Gid.ve Zarar(-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	473.195,65
K-DÖN.KAR.VER.VE DİĞ.YASAL	
YÜK.KARŞILIĞI(-)	94.639,13
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	378.556,52

VD	DÖNEM TİPİ	Yılı	2014
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	Geçici Vergi Dönemi (Normal Dönem)	Dönem	4. Dönem
Onay Zamanı :			

Vergi Kimlik Numarası	1111111111		
E-Posta Adresi	info@xyatirimcompany.com.tr		
Ticaret Sicil No		İrtibat Tel No	212
Soyadı (Unvanı)	XL YATIRIM A.Ş.		
Adı (Unvanın Devamı)			

	ZARAR	KAR
Ticari Bilanço Karı veya Zararı	0,00	473.195,65
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler		0,00
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler	0,00	
Kar ve İlaveler Toplamı		473.195,65
Zarar ve İndirimler Toplamı	0,00	
Zarar	0,00	
Kar		473.195,65
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları	0,00	
İndirime Esas Tutar		473.195,65
Toplam		0,00
Dönem Zararı		0,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları		0,00
Safi Geçici Vergi Matrahı		473.195,65
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah		0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı		0,000000
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah		0,00
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı		0
Genel Orana Tabi Geçici Vergi Matrahı		473.195,65

VERGİ BİLDİRİMİ

Geçici Vergi Matrahı	473.195,65
Hesaplanan Geçici Vergi	94.639,13
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi	94.639,19
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	0,00
Mahsup Edilecek Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi Tutarı	0,00
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	0,00
Mahsup Edilecek Geçici Vergi ve Tevkifat Tutarı Toplamı	4.768,97
Ödenecek Geçici Vergi	89.870,16
Sonraki Döneme Devreden Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergi Tutarı	0,00
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı	0,00
Sonraki Döneme Devreden Hesaplanan Geçici Vergi	0,00
Damga Vergisi	48,80
Kazancın Tespit Yöntemi	Bilanço

GELİR TABLOSU

A-BRÜT SATIŞLAR	3.954.755,25
1-Yurtiçi Satışlar	3.954.755,25
2-Yurtdışı Satışlar	
3-Diğer Gelirler	
B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	0,00
1-Satıştan İadeler (-)	
2-Satış İskontoları (-)	
3-Diğer İndirimler (-)	
C-NET SATIŞLAR	3.954.755,25
D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	-3.432.199,22
1-Satılan Mamuller Maliyeti (-)	
2-Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)	-3.432.199,22
3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	
4-Diğer Satışların Maliyeti (-)	
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	522.556,03
E-FAALİYET GİDERLERİ (-)	-45.740,42
1-Araştırma ve Geliştirme Giderler (-)	
2-Pazarl. Satış ve Dağıt. Giderler (-)	
3-Genel Yönetim Giderleri (-)	-45.740,42
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	476.815,61
F-DİĞ. FAAL. OLAĞ. GELİR VE KAR	35.830,88
1-İştiraklerden Temettü Gelirleri	
2-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gel.	
3-Faiz Gelirleri	35.830,88
4-Yurtdışı Danışmanlık İşbirliği Hizmet Geliri	
5-Konusu Kalmayan Karşılıklar	
6-Menkul Kıymet Satış Karları	
7-Kambiyo Karları	
8-Reeskont Faiz Gelirleri	
9-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
10-Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	
G-DİĞ. FAAL. OLAĞ. GİD.VE ZAR.(-)	0,00
1-Komisyon Giderleri	
2-Karşılık Giderleri (-)	
3-Menkul Kıymet Satış Karları	
4-Kambiyo Zararları	
5-Reeskont Faiz Giderleri	
6-Enflasyon Düzeltmesi Zararları(-)	
10-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)	
H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	-1.127,00
1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderler (-)	-1.127,00
2-Uzun Vadeli Borçlanma Giderler (-)	
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	511.519,49
I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KAR.	0,00
1-Önceki Dönem Gelir ve Karları	
2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	
J-OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR(-)	0,00
1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zarar(-)	
2-Önceki Dönem Gider ve Zarar(-)	
3-Diğer Olağandışı Gider ve Zarar(-)	
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	511.519,49
K-DÖN.KAR.VER.VE DİĞ.YASAL	
YÜK.KARŞILIĞI(-)	102.303,90
DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	409.215,59

VD	DÖNEM TİPİ	Yıl	2014
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	Yıllık		
Onay Zamanı :	24.04.2015 - 10:51:52		

Vergi Kimlik Numarası	1111111111		
E-Posta Adresi	info@xyatirimcompany.com.tr		
Ticaret Sicil No	111111	İrtibat Tel No	
Soyadı (Unvanı)			
Adı (Unvanın Devamı)	XL YATIRIM A.Ş.		

Ticari Bilanço Karı	511.519,49
Ticari Bilanço Zararı	0,00

Kar ve İlaveler Toplamı	511.519,49
Cari Yıla Ait Zarar, İstisna ve İndirimler Toplamı	0,00
ZARAR	0,00
KAR	511.519,49
Diğer Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İstisnadan Kaynaklanan Geçmiş Yıl Zararları	0,00
Mahsup Edilecek Toplam Geçmiş Yıl Zararları	0,00
İndirime Esas Tutar	511.519,49
Dönem Safi Kurum Kazancı	
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	0,000000
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine Tabi Matrah	0,00
KVK'nın Geçici 4 Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı	0
Genel Orana Tabi Matrah	511.519,49
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları	0,00
Gelecek Yıla Devreden Cari Yıl Zararları	0,00
Safi Kurum Kazancının Türkiye Dışında Elde Edilen Kısmı	0,00

VERGİ BİLDİRİMİ

Kurumlar Vergisi Matrahı	511.519,49
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	102.303,90

MAHSUP EDİLECEK VERGİLER

Türü	Tutarı
Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	4.768,97
Ödenen Geçici Vergi	102.303,90
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	4.768,97
Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Cari Yılda Mahsup Edilemeyecek Gelecek Yıla Devreden Kısım	0,00
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi	97.534,93
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi ve/veya Geçici Vergi	
İadesi Gereken Kurumlar Vergisi	0,00
İadesi Gereken Geçici Vergi	
Damga Vergisi	112,40
Kazançın Tespit Yöntemi	Bilanço
Bilanço Tipi	Tek Düzen Hesap Planı(Aracı Kur. ve Halka Açık Şirk. Dahil)

Beyannamenin Hangi Sıfatla Verildiği	Beyannameyi Düzenleyen Mükellef / SM / SMMM
Mükellef	Vergi Kimlik Numarası
Vergi Kimlik Numarası 1111111111	Vergi Kimlik Numarası
Soyadı, Adı (Unvanı) XL YATIRIM A.Ş.	Soyadı, Adı (Unvanı)
Ticaret Sicil No 111111	Tic. Sic. No/Oda Sic. No
E-Posta Adresi	E-Posta Adresi
İrtibat Tel No 212	İrtibat Tel No 212

Beyannameyi Gönderen SM / SMMM / YMM	YMM Bilgileri
Vergi Kimlik Numarası	Vergi Kimlik Numarası
Soyadı, Adı (Unvanı)	Soyadı, Adı (Unvanı)
Oda Sicil No	Oda Sicil No
E-Posta Adresi	E-Posta Adresi
İrtibat Tel No 212	İrtibat Tel No 212

Örneklerimizde de görüleceği gibi, Türk Lirası ile defter ve kayıtlarını tutan işletmenin 31.12.2014 tarihi itibarıyla Dönem Karı 10.357.337,47 TL olmaktadır. Ancak defter ve kayıtlarını Türk Lirası dışında yabancı para birimiyle tutan işletmelerde ise 31.12.2014 tarihi itibarıyla Dönem Karı 453.877,15 TL olmaktadır. İki uygulama sonucu oluşan 9.903.460,32 TL farkın nedeni ise Kambiyo Karları ve Zararları hesaplarından kaynaklanmaktadır. Türk Lirası ile defter ve kayıtlarını tutan işletmeler dövizli hesaplarda meydana gelen kur farklarını 646 Kambiyo Karları 10.007.764,72 TL ve 656 Kambiyo Zararları 104.304,40 TL olarak takip edilmektedir. Defter ve kayıtlarını Türk Lirası dışında yabancı para birimi ile tutan işletmeler ise dövizli hesaplarda meydana gelen kur farklarını ise Öz kaynaklar hesaplarının altında 56X Kur Değişim Etkileri hesabında takip ettikleri için 9.903.460,32 TL'lik kur farkı gelirini vergi matrahının dışında bırakmaktadırlar.

Ayrıca Türk Lirası dışında defter ve kayıtlarını yabancı para birimi ile düzenleyen işletmeler 31.12.2014 tarihindeki Dönem Karı olan 453.877,15 TL'yi 31.12.2014 Tarihinde 2,3189 olan MBDA kurundan Amerikan Dolarına çevirdiğinde ise Dönem Karının döviz karşılığı 195.729,51 USD olacaktır. 2014 Yılına ait son Geçici Vergi Beyannamesini 2015 Yılı şubat ayında beyan edeceğimiz için beyannamenin verileceği 2015 Şubat ayında Dönem Karının döviz karşılığı olan 195.729,51 USD' nin 2,4176 olan MBDA Kuru ile Türk Lirasına çevirdiğimizde İşletmenin Ticari Bilanço Karı 473.195,65 TL olacaktır. Yine aynı şekilde 2014 Yılına ait Kurumlar Vergisi Beyannamesini de 2015 Yılı Nisan ayında düzenleyeceğimiz için 195.729,51 USD' nin 2,6134 olan MBDA Kuru ile Türk Lirasına çevirdiğimizde Kurumlar Vergisi Beyannamesindeki Ticari Bilanço Karı 511.519,49 TL olacaktır.

Döviz Kurunda meydana gelen artış ve azalışlar sonucunda Dönem Karı veya Zararı beyannamelerin verileceği aylar itibarıyla sürekli olarak değişiklik gösterecektir. 4.768,97 TL olan Kesinti yoluyla ödenen vergilerin iadesi Türk Lirası için iade edileceği için herhangi bir değişime uğramayacaktır.

8.YABANCI PARA BİRİMİYLE DEFTER VE KAYIT TUTULMASI SONUCUNDA BEYANNAME SONRASI ORTAYA ÇIKAN KUR FARKLARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Defter ve kayıtlarını Türk Lirası dışında yabancı para birimiyle düzenleyen işletmelerin vermiş oldukları beyannamelerin beyan verme tarihi ile ödeme tarihleri arasında ortaya çıkan kur farkları ve beyan ettikleri vergilerin zamanında ödenmemesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmaya çalışılmıştır.

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

31 Temmuz 2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5228 sayılı kanunun 7.maddesi 2 ba 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 Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru ile ilgili para birimine çevrilecektir. Ekonomik kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilecektir. Aynı fıkraya göre beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk Lirasına çevrilerek beyan edilir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılacaktır.⁵³

Örneğin; Defter kayıtlarının 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 Cumhuriyet Merkez Bankası alış kuru (1,25 TL) ile TL' ye çevrilerek ilgili vergi dairesine vergi beyanname verilecektir. Buna göre XYZ yabancı sermayeli Anonim Şirketinin ödemesi gereken vergi Dolar cinsinden 20.000 \$, TL olarak ise (20.000*1,25 TL) 25.000 TL olacak ve işletme Dolar cinsinden yevmiye kaydını aşağıdaki şekilde yapacaktır.

370 DÖNEM KARI VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞILIĞI	20.000(\$) ⁵⁴ .	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.		20.000(\$).
Açıklama: Ödenecek Kurumlar Vergisi		

⁵³ Gençtürk, Mehmet, "Yabancı para birimi ile defter tutma izni verilen işletmelerde beyanname sonrası ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, C.12, Sayı 1, Isparta 2007, s. 199-210.

⁵⁴ Peşin ödenen vergi mahsubu dikkate alınmamıştır.

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

8.1.1.Ödeme Tarihindeki Dolar Kuru İle Beyanname Tarihindeki Kurun Değişmemesi Durumu;

Verginin ödeneceği nisan ayında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası dolar alış kuru 1,25 TL olursa işletme 25.000 TL karşılığında 20.000\$ (25.000 TL/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	20.000(\$).	
102 BANKA		20.000(\$).
Açıklama: Kurumlar Vergisinin Ödenmesi		

8.1.2.Ödeme Tarihindeki Dolar Kuru İle Beyanname Tarihindeki Kurun Değişmesi ve 1,30 TL Olması Durumu;

Verginin ödeneceği nisan ayında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası dolar alış kuru 1,30 TL olursa işletme 25.000 TL karşılığında 20.000\$ (25.000 TL/1,30=19.230\$) ödeme yapacaktır. Bu durumda ödeme ile ilgili olarak muhasebe kayıtları yapılırken arada 770\$ fark çıkacaktır. Aradaki fark ise 646 Kambiyo 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).⁵⁵

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20.000(\$).	
102 BANKA		19.230(\$).
646 KAMBİYO KARLARI		770(\$).
Açıklama: Kurumlar Vergisinin Ödenmesi		

⁵⁵ İşlem gerçekleştiği hesap döneminde sonuçlanmış ise, tüm kur farkı o dönemde tahakkuk ettirilir. Bkz: Beyazıt Ercan, "TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Denetime Bakış. Ocak 2003, s. 18.

8.1.3.Ödeme Tarihindeki Dolar Kuru İle Beyanname Tarihindeki Kurun Değişmesi ve 1,20 TL Olması Durumu;

Verginin ödeneceği nisan ayında Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası dolar alış kuru 1,20 TL olursa işletme 25.000 TL karşılığında 20.000\$ (25.000 TL/1,20=20.834\$) ödeme yapacaktır. Bu durumda ödeme ile ilgili olarak muhasebe kayıtları yapılırken arada 834\$ fark çıkacaktır. Aradaki fark ise 656 Kambiyo Zararları Hesabına kaydedilerek kapatılacaktır.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20.000(\$).	
656 KAMBIYO ZARARLARI	834(\$).	
102 BANKA		20.834(\$).
Açıklama:		
Kurumlar Vergisinin Ödenmesi		

Verginin ödeneceği ay içerisinde kur artarsa işletme 20.000\$ yerine 19.230\$ ödemekte, kur azalır ise 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 TL olarak değişmeden ödenmektedir. Kurlardaki değişmelere bağlı olarak ortaya çıkan kur olumlu veya olumsuz kur farkları ise 646 veya 656 numaralı gelir tablosu hesaplarına kaydedilmektedir.

8.2. Kurumlar Vergisinin Gecikme Faizi İle Birlikte Ödenmesi Durumunda Ortaya Çıkan Kur Değişmelerin Muhasebeleştirilmesi

Defterlerini yabancı para birimi ile tutan işletmeler de diğer işletmeler gibi kurumlar vergisi nedeniyle ödenmesi gereken vergi borçlarını zamanında ödeyemezlerse, vergi borçlarını gecikme faizi ile birlikte ödemek zorundadırlar. Gecikme zammı oranı, 21 Nisan 2006 tarih ve 26146 sayılı resmi gazete kararıyla her ay ayrı ayrı uygulanmak şartıyla %2,5 olarak belirlenmiştir. Vergi borcunu zamanında ödemeyen işletmeler her ay için %2,5 oranında gecikme faizi hesaplayarak vergi borçlarını cezalı olarak ödeyeceklerdir.⁵⁶

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

⁵⁶ Kamu Alacakları İçin Uygulanan Gecikme Zammı Oranının Yeniden Belirlenmesine İlişkin Karar, Karar Sayısı: 10302, 21-Nisan 2006 tarih ve 26146 sayılı Resmi Gazete

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.

8.2.1.Dolar Kurunun 1.25 Olması ve Beyanname Tarihindeki Kurun Değişmemesi Durumunda;

Ödemesi gereken toplam tutar TL olarak 25.625 TL, olarak 20.500\$ yapacaktır. Gecikme faizi TL olarak 625 TL, dolar olarak 500\$ tutmaktadır.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20.000(\$).	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	500(\$).	
368 VADESİ GEÇM. ERT. VER. YÜK.		20.500(\$).
Açıklama: 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 TL /1,25= 500\$ olduğu için yevmiye kaydının aşağıdaki gibi yapılması uygun olacaktır.

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	500(\$).	
950 KANUNEN KABUL EDİL.GİD.		500(\$).
Açıklama: Gecikme Faizi Hesaplanmış Kurumlar Vergisi		

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

368 VADESİ GEÇM. ERT. VERG. YÜK.	2.500(\$).	
102 BANKA		2.500(\$).
Açıklama: Gecikme Faizi Hesaplanmış Kurumlar Vergisi		

8.2.2.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 TL / 1,30= 19.711\$ olacak ve bu tutar

beyannamede verilen miktarın da (20.000 \$) altında olacaktır. Bu durumda işletme aşağıdaki kaydı yapacaktır;

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20.000(\$).	
368 VADESİ GEÇM. ERT. VER. YÜK.		19.711(\$).
646 KAMBİYO KARLARI		289(\$).
Açıklama: Gecikme Faizi Hesaplanmış Kurumlar Vergisi		

Böyle bir yevmiye kaydı ile vergi dairesi TL olarak gecikme faizi ile birlikte daha fazla bir tutar 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.

8.2.3.Dolar Kurunun 1.20 Olması ve Beyanname Tarihindeki Kurun Azalması Durumunda;

Kur azalması durumunda işletmenin gecikme faizi ile birlikte ödeyeceği tutar dolar cinsinden $25.625 \text{ TL} / 1,20 = 21.354\$$ yapacaktır. 21.354 \$'ın içerisinde kur farkı olduğu kadar gecikme faizi de bulunmaktadır. Fakat gecikme cezası sonucunda oluşan bir işlemle ilgili olduğu için kambiyo 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 için farkın kanunen kabul edilmeyen giderler içerisinde de izlenmesi doğru olacaktır. Bu durumda işletme aşağıdaki yevmiye kaydını yapacaktır.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20.000(\$).	
656 KAMBİYO ZARARLARI	1.354(\$).	
368 VADESİ GEÇM. ERT. VER. YÜK.		21.354(\$).
Açıklama: Gecikme Faizi Hesaplanmış Kurumlar Vergisi		

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

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	1.354(\$).	
950 KANUNEN KABUL EDİL.GİD.		1.354(\$).
Açıklama: Vergi Cezası KKEG		

Fakat kanunen kabul edilmeyen gideri, verginin geç ödenmesinden dolayı uğranılan gecikme zammı olan kısmı 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 TL için kur ayrı hesaplanarak kanunen kabul edilmeyen giderler içerisinde izlenecek ve geri kalan kısmı ise kambiyo zararları hesabında izlenecektir.

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	20.000(\$).	
656 KAMBİYO ZARARLARI	1.354(\$).	
368 VADESİ GEÇM. ERT. VER. YÜK.		21.354(\$).
Açıklama: Gecikme Faizi Hesaplanmış Kurumlar Vergisi		

Vergi gecikme cezaları, K.V.K. 15. Madde gereğince kanunen kabul edilmeyen gider olduğu için nazım hesaplarda izlenecektir. Hesaplama sadece 625 TL için (gecikme cezası) yapılacak ve (625 TL / 1,20) yaklaşık olarak 521\$ olarak bulunacaktır.

950 KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER	521(\$).	
950 KANUNEN KABUL EDİL. GİD.		521(\$).
Açıklama: Vergi Cezası KKEG		

Diğer yandan, dönem sonunda kazancını yabancı para üzerinden belirleyecek işletmelerin, vergilerini beyanname verilmesi gereken ayın ilk günündeki kur üzerinden Türk Lirası olarak hesaplayıp ödemeleri de, serbest kur sisteminde ve Türk Lirasının değerlendirildiği durumlarda Hazine aleyhine sonuç söz konusu olacaktır. Dönem sonu kazanç belirleme tarihi 31 Aralık, kurumlar vergisi beyanname döneminin ilk günü 1 Nisan tarihidir. Kurda yaşanan düşüşler veya Türk Lirasının değerlendirilmesi halinde, 4 ay önce saptanmış kazanç dört ay sonraki kurla vergilenecektir, yani, vergi azalacaktır.⁵⁷

⁵⁷ Doğrusöz, A. Bumin, "Yabancı Para Cinsinden Defter Tutma Ayrıcalığı ve Ayrımcılığı", Mevzuat Bankası Dergisi, İstanbul 2006

SONUÇ

Sonuç olarak dünyada yaşanmakta olan küreselleşme süreci ile birlikte ülkemizde ve dünyada ekonomik ve ticari faaliyetler adeta birbiri ile iç içe girmiş olup, işletmelerin hızlı şekilde dış piyasalara doğru genişlemelerine yol açmıştır. Özellikle bizim gibi gelişmekte olan ülkelerin yatırım ve sermaye ihtiyaçları da dikkate alındığında yabancı yatırımcıyı ülkeye çekebilmek için yerel mevzuatın uyumlaştırılması ve bir takım vergisel teşvikler sağlanması gerekmiştir. Uluslararası piyasalar ile yapılan ticari ve ekonomik faaliyetler sonucunda ülkeler arasında her alanda karşılıklı etkileşim kaçınılmaz olmaktadır. Bu çalışmamızda, küreselleşme ile birlikte Türk Lirası dışında yabancı ülke para birimleri ve Türk dili dışında yabancı ülkelere ait kavramlar hayatımıza girmeye başlamış ve gün geçtikçe etki alanını artırmaya devam ettirmesinin gereği olarak ortaya çıkan bir konu ele alınmıştır. Ülkelerarası bu etkileşimler sonucu işletmelerimizin kayıt ve belgelerinde Türkçe dışında yabancı ülkelere ait diller ve Türk Lirası dışında yabancı para birimleri ile ilgili bir takım düzenlemeler yapılması zorunlu hale gelmiştir.

Yaklaşık otuz yıldır ülkemizde yaşanan enflasyon, başta Maliye Teşkilatı, mükellefler, mali müşavirler ve muhasebeciler olmak üzere milyonlarca kişiyi çok meşgul etmiş, Türk Lirası ile ifade edilen birçok işlemde ve mevzuatta kargaşa yaratmış, pek çok haksız kazanıma veya mağduriyete sebebiyet vermiştir. Enflasyondan kaynaklanan haksız vergiler ve vergi sayısının çokluğu ve oranlarının yüksekliği, vergisini doğru ödeyen mükellefleri perişan etmiş, vergi kaçaklarını ve kayıt dışılığı yaygınlaştırmıştır. Kur farklarının ve kur farklarına bağlı sorunların temelinde de enflasyon vardır. İnaniyoruz ki, yıllar öncesinden beri isteyen mükelleflere, özellikle uluslararası ve belirli ölçekte faaliyet gösteren işletmelere, döviz cinsinden defter tutma, vergilerini döviz cinsinden hesaplama ve bu vergilerin TL karşılığını ödeme izni verilseydi, bugün ekonomimiz çok daha güçlü, ülkemize gelen yabancı sermaye çok daha fazla olurdu.⁵⁸

Döviz kurları üzerinde meydana gelen değişimler gerek yerli gerekse yabancı piyasalarda faaliyet gösteren işletmeler üzerinde birçok etkiye sahip olup, oluşan bu etki genellikle yatırımcı için olumsuz olmaktadır. Çalışmamızda döviz kurlarında meydana gelen değişimlerin muhasebe ve vergisel etkileri üzerinde durmaya çalışmıştır. Döviz kurlarında meydana gelen değişimler, uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeleri gerçek finansal durumlarını tespit edebilmek ve buna paralel olarak bir takım tedbirler almak zorunda bırakmaktadır. Finansal olarak işletmeler döviz kurundaki değişimlerin olumsuz etkilerinden korunmak ve kur riskini en aza indirmek için “hedging” işlemleri yapmaktadırlar. Finansal tedbirler dışında ülkemizde yatırım yapan ve ticari faaliyetler de bulunan yabancı ortaklı işletmeler ve Türkiye’ de faaliyet gösteren çok uluslu yabancı sermayeli şirketler döviz kurlarındaki değişimlerin meydana getireceği olumsuz etkilerden korunmak için resmi defter ve kayıtlarını Türk Lirası dışında kendi ülkelerine ait para birimleri ile tutma yoluna başvurmaktadır.

⁵⁸ Maç, Mehmet, “Kur Farkları KDV’ye Tabi Tutulmamalı, Tutulsa Bile Hesaplanış Şekli Yasaya Uygun Olmalıdır”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 276, Ağustos 2004

Vergi mevzuatımızın yeniden düzenlenme sürecinin önemli basamaklarından olan 5228 sayılı kanununa göre gerekli şartlara sahip olan işletmelere yabancı para birimi ile defter tutma hakkı ve tutacakları kayıtlarda Türkçe bulunması şartıyla defterlere başka bir dilde kayıt yapılması imkanı verilmesi, yabancı ortaklı işletmeler ve Türkiye’ de faaliyet gösteren çok uluslu şirketler için olumlu bir gelişme olmuştur. Yapılan bu düzenlemeler ile birlikte yabancı sermayenin önündeki engellerden birinin daha kaldırılması konusunda önemli adımlar atılmış olup yabancı sermayeli şirketlerin uluslararası raporlamalarının yasal kayıtlarla uyumlu hale getirilmesi hususunda faydalı bir düzenleme olmuştur. Bu iznin yerli veya yabancı ayrımı yapılmadan her isteyen yatırımcıya verilmemesi ve kanunda istenen şartların belli kriterler taşıması kanun düzenleyicinin bu izni verirken belli çekinceler taşıdığına göstermektedir.

Vergi mevzuatımızda yapılan bu düzenlemeler sonucunda gerekli şartları sağlamak kaydıyla yabancı ortaklı işletmeler ve çok uluslu yabancı sermayeli işletmeler için olumlu kazanımlar sağlamıştır. Ancak, bu sağlanan kazanımlar yerli piyasalarda birbirleri ile rekabet halinde olan işletmeler arasında eşitsizlik ve adaletsizlik meydana getirmiştir. Kayıt ve belgelerini Türk Lirası dışında yabancı para birimiyle düzenleyen işletmeler yabancı paraların değerlemesi işleminden muaf oldukları için kur farkı gibi problemleri olmayacak olup, değerlendirme sonucunda oluşabilecek kur farkı gelirlerini vergi matrahının dışında bırakacaklardır. Yine bu izne sahip olan işletmeler ürettikleri malları peşin olarak satmayıp, vadeli ve dövizli olarak iç piyasaya sattıklarında değerlendirme sonucunda oluşacak kur farkları Katma Değer Vergisine tabii olmayacağı için, bu izne sahip olmayan firmalar aleyhine haksız rekabete yol açacaktır. İşletmeler arasındaki bu adaletsizliğin giderilmesi için, bu izne sahip olmayan işletmelerinde kur farkı gelirlerini Gelir/Kurumlar ve Katma Değer Vergisi matrahlarının dışına bırakılması veya bu izne sahip olmayan işletmeler ile bu izne sahip olan işletmeler arasındaki yapılacak işlemler sonucunda oluşabilecek kur farklarının her iki taraf tarafından da vergi matrahı dışında bırakılması yerinde bir uygulama olacaktır. Ayrıca bu izni alan belirli işletmelere yabancı para birimiyle kayıt düzenleme olanağı getirilmek suretiyle adeta sürekli olarak bir “enfasyon düzeltmesi” olanağı sağlayacak olması da piyasalarda haksız rekabete yol açacak diğer bir uygulama farklılığı olacaktır. Mevcut düzenlemeye göre Bakanlar Kurulundan bu izni alan yabancı ortaklı işletmeler ve Türkiye’ de faaliyet gösteren çok uluslu işletmeler bu izni alamayan işletmelere karşı korunmuş olup piyasalardaki rekabet sistemi bozulmuş olacaktır.

Bakanlar Kurulu’nun Vergi Usul Kanunu’nun kendisine verdiği yetkiyi kullanarak kanundaki had ve nispeti sektörler itibariyle ayrı ayrı yarısına kadar indirerek uygulamanın kapsamı genişletmesi daha fazla sayıda işletmenin Türk Lirası dışında yabancı para üzerinden kayıt düzenleme hakkının sağlayacaktır.

Öte yandan, 01.01.2017 tarihinde yürürlüğe girmesi düşünülen ve görüşlere açılan Vergi Usul Kanunu tasarısında yabancı para birimiyle ilgili kayıt tutulmasının yer aldığı 215. Maddede de herhangi bir değişiklik yapılmamış olup, sadece 215 olan kanun madde numarası 172. madde olarak değişmiş bulunmaktadır. Mevcut uygulamadaki 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlükte

olan “Türk Lirası dışında defter ve kayıtların yabancı para birimiyle tutulması uygulamasına” ilk yıllarda yabancı yatırımcı tarafından pek rağbet edilmediği görülmekle birlikte özellikle son yıllarda ülkemiz için stratejik öneme sahip yatırımlar yapan çok uluslu yabancı sermayelerin şirketlerin ilgisi görülmektedir. Kanunda belirtilen haddelerin ve ortaklık oranlarının düşürülmesi durumunda sistemin yaygınlaşacağı kanaatindeyiz.

Çalışmamızda ayrıca, yabancı para birimine göre hazırlanan finansal tabloların raporlama para birimine çevrilmesinde kullanılan yöntemler incelenmiş olup, 12 No’ lu ve 21 No’lu Türkiye Muhasebe Standartlarına göre ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerin uyguladıkları muhasebe standartları ile Uluslararası Muhasebe Standartları birbiriyle uyum içindedir.

Küreselleşme ile birlikte sermaye hareketliliğinin artması ülkeler arasında vergi rekabetinin artmasına yol açmıştır. Vergi rekabetini başarı ile yürütebilen ülkeler yabancı sermayeyi kendilerine çekerek ekonomileri için olumlu etkiler yaratabilmişlerdir. Yabancı para birimi ile kayıt sistemi uygulaması pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke tarafından başarıyla uygulanmış olup, Tanzania gibi az gelişmiş bir ülkenin de uygulamayı hayata geçirmiş olması yabancı para birimiyle kayıt sisteminin önemini gözler önüne sermektedir. Yabancı yatırımcıyı ülkeye çekmek için yapılan vergi indirimleri ve istisnalarının ülke ekonomisinde meydana getirebileceği olası zararlı etkilerde dikkate alınarak yerli yatırımcıyı da koruyacak gerekli tedbirlerin alınması yerinde bir uygulama olacak olup, vergi sisteminin adil bir şekilde işlemesine imkan sağlayacaktır.

Avrupa Birliği’nin, mal, hizmet, sermaye ve emeğin serbest dolaşımını hedeflemesi, tek bir pazar haline gelmek istemesinden kaynaklanmaktadır. Bunların gerçekleşebilmesi için de üye devletlerin yasalarında (mevzuatlarında) uyum sağlanması gereklidir. Bu durum “vergilendirme” konusunu da kapsamaktadır. Bu nedenle de Avrupa Topluluğu Temel Kuruluş Yasasının 99. maddesi, pazarın gelişimini sağlayacağından, üye ülkelerin dolaylı vergiler mevzuatı (özellikle KDV ve ÖTV) açısından uyumunu önermektedir.⁵⁹

Dünyadaki bütün ülkelerin tek bir para birimine geçmesi mümkün olmadığına göre döviz kurlarındaki değişmelerin mali tablolar üzerindeki olumsuz etkilerinden kurtulmak pek mümkün olmayacaktır. Avrupa Birliği ülkelerinin üyelerinin neredeyse tamamı ortak para birim olan Euro geçtikleri görülmekle birlikte tüm dünyada tek para birimine geçmenin pek mümkün olmadığını görmekteyiz. Bu nedenle birçok gelişmiş ülkede yabancı para cinsinden defter tutma ve vergi matrahı belirleme konusunda esnek düzenlemeler getirilmiştir.

Konumuzu oluşturan mevzuat olumlu bir düzenleme oluşturmakla birlikte, ülkemizde kur farkındaki değişmelerin meydana getirdiği olumsuz etkileri azaltmak için gerekli muhasebe ve denetim standartları ve vergi uygulamalarının daha da genişleterek düzenlenmesi yerinde bir uygulama olacaktır. Vergi indirimleri veya istisnaları gibi uygulamalar yabancı sermayeyi ülkeye çekmekle

⁵⁹ Avrupa Topluluğu Temel Kuruluş Yasasının 6. Direktifi, 17.05.1977

beraber, ÷lkelerin gelişmişlik düzeyi, ekonomik istikrarı, güven ortamı, adalet sistemi ve siyasi istikrar gibi birçok etkinin yanı sıra uluslararası yaygın sistemlerin yerel mevzuata yansıtılması da uluslararası direkt yatırımcıların ÷lkemizi tercih etmelerinde önemli etken olacaktır.

KAYNAKÇA

Acar, Durmuş, Tetik Nilüfer, Genel Muhasebe, Detay Yayıncılık, 5.Baskı, Ankara 2006, s. 14.

Akdoğan, Nalan ve Sevilengül, Orhan (2003), Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, İSMMM Yayınları 7, İstanbul 2004, s. 4.

Akışık Orhan, Finansal Tabloların Raporlama Para Birimine Dönüştürülmesinde Uygulanan Yöntemler, İsmmmo, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 67, İstanbul 2004

Avrupa Topluluğu Temel Kuruluş Yasasının 6. Direktifi, 17.05.1977

Başak, Levent, Türkiye’de Faaliyet Gösteren Yabancı Kurumların Serbest Bölgelerde ve Bölge Dışındaki Şubelerinde Tutacakları Defterler ve Defterlerin Tasdik İşlemleri (I), Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2007

Bellek, Münir, Dolar Bazında Defter Tutulabilir mi? Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 98, Şubat 2001

Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2014, Gelir Vergisi Kanunu 1, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2014, s. 579.

Beyazıt Ercan, TMS 12 Kur Değişim Etkilerinin Muhasebeleştirilmesi Standardına Göre Yabancı Para Birimine Dayalı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış. Ocak 2003, s. 18.

Can, İsmail, Türk Vergi Sisteminin Anayasal Temeller ve Yeni Anayasa İçin Öneriler, Vergi Sorunları, Ocak 2013, s. 292.

Aktan, Coşkun Can – Vural, İstiklal Yaşar, “Vergi Rekabeti”, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı 1. Ocak- Haziran 2004, Kayseri 2004, s. 22.

Doğan, Zeki, Kur Değişmelerinin İşletmeler Üzerindeki Olumsuz Etkileri ve Bu Etkilerin Yönetimine İlişkin Bir Alan Çalışması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 6, Adana 2000, s. 6.

Doğrusöz, A. Bumin, Yabancı Para Cinsinden Defter Tutma Ayrıcalığı ve Ayrımcılığı, Mevzuat Bankası Dergisi, İstanbul 2006

Elikara, Adem, Genel Muhasebe, Yayılım Yayıncılık 1.Baskı, İstanbul 2002, s. 284.

Erdoğan, Niyazi, Uluslararası İşletmelerde Mali Risk Yönetimi ve Çağdaş Finansman Teknikleri, Mü-Ka Matbaacılık, Ankara 1993, s. 303.

Fırat, Meral, Türk Vergi Sisteminin Etkinlik ve Adalet Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Sorunları, Nisan 2013, s. 295.

Gençtürk, Mehmet, “Yabancı para birimi ile defter tutma izni verilen işletmelerde beyanname sonrası ortaya çıkan kur farklarının muhasebeleştirilmesi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, C.12, Sayı 1, Isparta 2007, s. 199-210.

Gökgöz, Ahmet, Diğer Kapsamlı Gelirler ve Muhasebeleştirilmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ocak 2013, s. 23.

Gövdere, Bekir, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Günümüzdeki Geçerliliği, Dış Ticaret Dergisi, Ankara 2003, s. 28.

Engin, İsmail, “Vergi Rekabeti: Avrupa Birliğine Geçiş Süreci Ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu”, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, Türmob Yayınları – 185 Fethiye 2002

Karadeniz, Salim; ‘Yabancı Dilde Kayıt Tutma ve Belge Düzenleme’, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 7, Temmuz 2005

Karapınar, Aydın, Yabancı Paralı Finansal Tabloların Çevrilmesi ve Kullanılan Yöntemler, Mevzuat Dergisi, Sayı 10, Ekim 1998

Karlık, Rıdvan, Uluslararası Ekonomi, Teori ve Politika, Seçkin Yayınları, 7.Baskı, Ankara 2007, s. 89.

Korkmaz, Mustafa, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye’nin Durumu, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 322, Temmuz 2015

Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş 5.Baskı, Ankara 2013, s. 85.

Maç, Mehmet, Kur Farkları KDV’ye Tabi Tutulmamalı, Tutulsa Bile Hesaplanış Şekli Yasaya Uygun Olmalıdır, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 276, Ağustos 2004

Mengüloğul, Harun Yalçın, Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımlarının Girişinde Vergi Politikalarının Rolü: Vergi Sorunları, Sayı 326, Kasım 2015

OECD, 2015. Glossary of Foreign Direct Investment Terms and Definitions, OECD Publishing

Örten, Remzi, Kaval, Hasan, Karapınar, Aydın (2015), Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları, Uygulama ve Yorumları, Gazi Kitabevi 9. Genişletilmiş Baskı, Ankara 2015, s. 329-356.

Özbalcı, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara 1998, s. 478.

Pehlivan, Osman, Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon 2006, s. 184.

Pinto C., "Tax Competition And EU Law", Kluwer Law International, Page 1, USA, 2003

Armağan, Ramazan ve İçmen, Murat, "Uluslararası Vergi Rekabeti ve Türkiye'ye Yansıması", Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:17, Sayı 2, Isparta 2012, s. 146.

Seyidoğlu, Halil, Uluslararası Finans, Güzem Yayınları, İstanbul 1994, s. 165.

Sevilengül, Orhan, Genel Muhasebe, 7.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 1998, s. 666.

Çomaklı, Şafak Ertan, Gödekli, Mehmet, Vergilendirmede Anayasal Prensipler, Savaş Yayınevi, Aralık 2000, s. 10-11.

Şenyüz, Doğan, Vergi Hukuku, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, s. 107.

Şimşek, Şerif, Yönetim ve Organizasyon, Yenilenmiş 6.Baskı. Günay Ofset, Konya 2001, s. 392.

Yücel, A. Tugay, Genel Muhasebe Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulamaları, Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2010, s. 87.

KGK, Türkiye Muhasebe Standartları

<http://www.akkunpp.com/ruslar-akkuyu-ruble-ile-izleyecek>. 10/12/2015

<http://www.edefter.gov.tr/anasayfa.html> 25/12/2015

<http://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/uuid/dDocName:EK-217634> 15/11/2015

<http://finansrisk.com/2012/02/28/doviz-kuru-riski-cevrin/PostedbyGunesSari> 20/01/2016

[http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kobivermukodev?OpenPage\(10-12-2006\)](http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/kobivermukodev?OpenPage(10-12-2006)) 15/10/2015

<http://www.haberturk.com/ekonomi/is-yasam/haber/1175256-avrasya-tuneli-defterini-dolar-uzerinden-tutacak> 05.01.2016

<http://www.inonu.edu.tr/./Ders%202->, Uğur, Ahmet, Uluslararası Sermaye Hareketleri, 10/12/2015

<http://www.mahfiogilmez.com/2012/10/kur-rejimleri-ve-turkiye-uygulamas.html> 01/12/2015

<http://www.pwc.cvom/taxsummaries> Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2015/16, 20/02/2016

<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss645m.htm> 20/11/2015
<http://www.tcmb.gov.tr/wps/wcm/connect/tcmb+tr/tcmb+tr/main+menu/istatistikler/doviz+kurlari/gosterge+niteligindeki+merkez+bankasi+kurlarii> 05/12/2015

<http://www.vergidegundem.com./files/makale3Ekim2004.doc>. Aydın, Gürbüz,
Defter ve Kayıtların Türkçe Dışında Bir Dilde Yapılması ve Belgeleri Türk Lirası
Dışında Başka Bir Para Birimi Üzerinden Düzenlenmesi Konusunda 5228 Sayılı
Kanunla Yapılan Düzenlemeler, 30/11/2015