

YABANCI PARA CİNSİNDEN ŞÜPHELİ ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Sedat ÖZEKEZ*

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu(VUK)'nda bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere, alacaklarının çeşitli nedenlerle tahsilinin şüpheli hale gelmesi durumunda kanunda yer alan şartlar dahilinde karşılık ayırarak gider yazma imkanı tanınmıştır. Yabancı para cinsinden alacaklar için de karşılık ayrılmakta olup, aynı zamanda VUK hükümleri gereği değerlendirilecektir. Döviz alış kuru üzerinden yapılacak olan değerlemede kurda meydana gelen değişikliğe göre gelir ve gider hesapları değişmekte ancak tutar aynı olduğu için vergi matrahına etkisi nötr kalmaktadır. Çalışmamızda yabancı para cinsinden alacaklarda şüpheli alacak karşılığı uygulaması, değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine değinilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Yabancı para, şüpheli alacak, karşılık gideri, kambiyo kar/zarar,muhasebe

1.GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesine göre; ticari ve zirai kazancın elde edilmesiyle ilgili olmak şartıyla dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacaktır. Şüpheli hale gelen alacaklar için Türk Lirası veya yabancı para gibi bir ayrıma gidilmemiştir. VUK'un 280'inci maddesine göre yabancı paralar, borsa rayiciyle şayet yabancı paraların işlem gördüğü bir borsa yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur ile değerlendirilir. Yabancı para cinsinden alacakların da diğer alacaklar gibi değerlendirilmeye tabi tutulması gerekmektedir.

2. YABANCI PARA CİNSİNDEN ALACAKLARIN DEĞERLEMESİ

Yabancı paraların nasıl değerlendirileceği VUK'un "Yabancı Paralar" başlıklı 280'inci maddesinde hüküm altına alınmış olup, borsa rayici ile değerlendirileceği belirtilmiştir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

yerine alış bedelinin esas alınacağı, borsa rayicinin olmaması durumunda, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı hüküm altına alınmıştır.

283 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde kurun uygulanması ile ilgili ifade “ Öte yandan, 130 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere değerlendirme günü itibariyle Bakanlığımızca 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.” şeklindedir. Yine 130 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde “Bakanlığımızca bu konuda herhangi bir tespit yapılmadığı sürece, Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası'nca tespit ve ilân olunan döviz alış kurlarının mezkûr ilânlarda belirtilen tarihlerden itibaren değerlemelerde esas alınması” şeklinde açıklama yapılmıştır. Buna göre döviz cinsinden yabancı paralar için değerlemede döviz alış kurunun uygulanması gerekmektedir.

3. YABANCI PARA CİNSİNDEN ALACAKLARDA ŞÜPHELİ ALACAK UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. Şüpheli Alacak Kavramı

Vergi Usul Kanunu'nun 323'üncü maddesi hükmü;

“Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir. Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder. Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr - zarar hesabına intikal ettirilir.” şeklindedir.

Alacağın şüpheli hale gelmesi ve karşılık ayrılabilmesi için;

1-Bilanço esasına göre defter tutmak,

2-Alacağın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili olması,

3-Alacağın dava veya icra safhasında bulunması veya yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmiş olmasına rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacak olması,

4-Alacağın teminatsız olması,

5-Alacağın şüpheli hale geldiği dönemde ayrılması gerekir.

Şüpheli hale gelen alacağın ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmasından maksat şüpheli hale gelen alacak ile ticari veya zirai kazanç arasında bir illiyet bağının olmasıdır. Yani işletmede alacağın kaynağı, ticari veya zirai kazanç unsuru olarak hasılat sağlama amacı ile yapılan bir işlem olmalıdır.(Ünver, 2010, 256)

3.2. Yabancı Para Cinsinden Şüpheli Alacaklarda Değerleme

Alacağın yurtdışından veya yurtiçinden olması önem taşımadığından yurtdışından olan alacaklar içinde bu madde hükümleri geçerli olacaktır. Ancak borçlusu yurtdışında olan alacaklarda şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için alacakla ilgili olarak ticari iş yapılan borçlunun mukimi olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanmış olması ve söz konusu takiplere başlanıldığı hesap döneminde karşılık ayrılması gerekmektedir. Yurtdışından olan alacakların dönem sonunda değerlemesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.(Beyanname Düzenleme Rehberi, 2018) Danıştay 3. Dairesi'nin E: 1996/176, K: 1997/2592 sayı ve 19.6.1997 günlü kararı da bu doğrultudadır.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 24.02.2016 tarih ve 3601 sayılı özeldesinde “*Döviz cinsinden alacakların dönem sonunda değerlendirilmesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, döviz cinsinden alacakların dönem sonunda değerlendirilmesi nedeniyle kambiyo zararı oluşması durumunda şüpheli alacakların, oluşan kambiyo zararı kadar azaltılması ve ayrılan şüpheli alacak karşılıklarının da kambiyo*

zararı kadar azaltılarak konusu kalmayan bu karşılıkların gelir hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Daha önce değinildiği gibi yabancı para cinsinden şüpheli alacakların da hesap dönemi sonu itibariyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerleme sonunda kambiyo karı oluştuğunda bir yandan gelir yazılırken diğer yandan da ilgili tutara karşılık ayırmak suretiyle gider kaydı yapılacaktır. Yani değerlendirme sonucunda kur farkı geliri ile karşılık gideri aynı tutar olduğu için vergi matrahına etkisi nötr olacaktır. Yine aynı şekilde değerlendirme gününde kambiyo zararı olduğu takdirde daha önce ayrılmış bulunan karşılık gideri azaltılacak ve vergi matrahı üzerindeki etkisi bunda da nötr olacaktır.

3.3. Yabancı Para Cinsinden Şüpheli Alacakların Muhasebeleştirilmesi

Yabancı para cinsinden olan alacaklarda şüpheli alacak uygulamasının muhasebe kayıtlarını örnek vermek suretiyle yapalım.

Örnek: Mükellef kurum, Ukrayna’daki bir şirketten olan 40.000 \$ tutarındaki senetsiz ticari alacağını tahsil edemediğinden Ukrayna’daki mahkemede 04.04.2018 tarihinde dava açmış ve aynı tarihte tamamı için karşılık ayırmıştır. (Alacak ortaya çıktığı tarihte 1 \$= 3,5-TL, 04.04.2018 tarihinde 1 \$= 4,00-TL, 31.12.2018 tarihinde 1 \$= 5,28-TL)

-----04.04.2018-----

128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hs.	160.000	
120-Alicılar Hs.		140.000
646- Kambiyo Karları Hs.		20.000
<i>40.000 \$ x (4,00 TL -3,50 TL)</i>		

-----04.04.2018-----

654-Karşılık Giderler Hs.	160.000	
129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)		160.000

-----31.12.2018-----

128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hs.	51.200	
646-Kambiyo Karları Hs.		51.200

40.000 \$ x (5.28 TL- 4,00 TL)

-----31.12.2018-----		
654-Karşılık Giderler Hs.	51.200	
129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)		51.200

Yabancı para cinsinden alacaklar şüpheli hale geldiği tarihte döviz alış kuru üzerinden değerlemeye tabi tutulur. Söz konusu alacak için karşılık ayrılması durumunda ayrılacak karşılık tutarı da değerlendirme gününde kurdaki değişimlere göre artış veya azalış gösterecektir.(Sarigül, 2017: 160)

Karşılık ayrılan yabancı para cinsinden alacak için yapılan dönem sonu değerlemede kurda azalış meydana geldiğinde ise *656-Kambiyo Zararları Hs. borç, 128-Şüpheli Ticari Alacaklar Hs. alacak* kaydı yapılacaktır. Ayrıca *129-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı Hs. borç, 644-Konusu Kalmayan Karşılıklar Hs. alacak* kaydı yapılacaktır.

4. SONUÇ

Yabancı para cinsinden olan alacaklar şüpheli alacak haline geldiğinde karşılık ayırmak suretiyle gider yazılabilir. Döviz cinsinden alacaklar aynı zamanda dönem sonunda kur farkı değerlemesine tabi tutulması gerekmektedir. Döviz cinsinden şüpheli hale gelerek gider yazılan alacak, dönem sonunda kur farkında meydana gelen değişikliğe göre revize edilecektir. Dönem sonunda kur farkında artış meydana geldiğinde bir yandan kambiyo karları oluşurken, söz konusu tutar aynı zamanda karşılık gideri olmaktadır. Olumsuz kur farkı olması durumunda ise bir yandan kambiyo zararı oluşurken daha önce ayrılan karşılık gideri o tutarda azaltılacaktır. Her iki durumda da gelir ve gider hesapları aynı tutarda olduğu için vergi matrahına etkisi nötr olmaktadır.

KAYNAKÇA

Beyanname Düzenleme Rehberi (2018). Ankara : Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı (24.02.2016). 3601 sayılı özelge

Danıştay 3. Dairesi(19.06.1997). *E: 1996/176, K: 1997/2592 sayılı karar*
Maliye Bakanlığı (20.04.1976) *130 Seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (15565 sayılı)

Maliye Bakanlığı (27.07.2012). *283 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*. Ankara : Resmi Gazete (28366 sayılı)

Sarıgül, Suat(2017). *Vergi Müfettişi; Vergisel Yönleriyle Genel Muhasebe*. T.C. Yasalar (10.01.1961). *213 sayılı Vergi Usul Kanunu*. Ankara : Resmi Gazete (10705 sayılı)

Ünver, Musa Kazım(2010). *Şüpheli, Değersiz ve Vazgeçilen Alacaklar; Vergi Sorunları Dergisi 256*