

KRİPTO PARALARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ HUSUSUNDA UYGULAMALAR, ALTERNATİF YAKLAŞIMLAR VE ÖNERİLER

Cevdet KIZIL*

Öz

Muhasebenin ilk ne zaman icat edildiği konusunda tartışmalar devam etse de, tarihi antik medeniyetlere kadar uzanmaktadır. Mezopotamya, eski Mısır, Babil ve Çin uygarlıkları çeşitli kaynaklarda muhasebenin ilk çıkış noktası olarak gösterilmektedir. İlk ortaya çıktığı periyotta daha çok bir kaydetme, ölçme ve hesaplama aracı olarak kullanılan muhasebe, zaman içerisinde gelişmiş ve evrimleşmiştir. İtalyan matematikçi Luca Pacioli'nin 15. yüzyılın sonlarında yazdığı *Summa Arithmetica* kitabında yer alan çift taraflı kayıt yöntemi ile muhasebe, modern bir bilim olma yolunda ilk adımını atmıştır. Paranın icadı ise 7. yüzyıl Lidyalılar dönemine kadar uzanır. Muhasebe günümüzde teknoloji ile daha da entegre bir hale gelmişken, para kavramı da değişikliğe uğramaya başlamıştır. Bu çalışmada, öncelikle muhasebenin tanımına ve tarihine yer verilmiştir. Daha sonra paranın tanımı ve gelişim süreci ile blok zinciri ve kripto para kavramları tartışılmıştır. Dünya'da ve Türkiye'de kripto paralarla ilgili yasal mevzuat da ele alınmıştır. Dünya'daki ve Türkiye'de ilgili literatür sentezlenerek tartışılmıştır. Araştırmanın uygulama bölümünde kripto paralarının muhasebeleştirilmesi ilişkin yevmiye kaydı örnekleri sunulmuştur. Çalışmanın sonuçlarına göre kripto varlıklar, Diğer Stoklar, Diğer Mali Duran Varlıklar, Diğer Menkul Kıymetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Diğer Hazır Değerler, Kripto Paralar ve Kripto Varlıklar hesapları altında muhasebeleştirilebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Muhasebe, Blok Zinciri, Kripto Para, Para, Bitcoin

PRACTICES, ALTERNATIVE APPROACHES AND RECOMMENDATIONS FOR THE ACCOUNTING OF CRYPTO CURRENCIES

Abstract

Although there is still debate about when accounting was first invented, its history dates back to ancient civilizations. The civilizations of Mesopotamia, ancient Egypt, Babylon and China are regarded as the first starting point of accounting in various sources. Accounting, which was used mostly as a recording, measuring and

* Doç. Dr., İstanbul Medeniyet Üniversitesi, SBF, İşletme Bölümü, cevdet.kizil@medeniyet.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0196-2386>.

calculating tool in the period it first appeared, has developed and evolved over time. Accounting has taken the first step towards becoming a modern science with the double entry book-keeping method in the book Summa Arithmetica written by the Italian mathematician Luca Pacioli at the end of the 15th century. The invention of money dates back to the Lydian period in the 7th century. Though accounting has become more integrated with technology today, the concept of money has also begun to change. In this study, first of all, the definition and history of accounting are provided. Then, the definition of money and its development process as well as the concepts of blockchain and cryptocurrencies are discussed. Legal legislation related to cryptocurrencies in the World and in Turkey is also discussed. The relevant literature in the World and in Turkey is synthesized and discussed as well. In the implementation section of the study, journal entries regarding the accounting of cryptocurrencies are presented as examples. The findings showed that crypto assets can be accounted for under Other Stocks, Other Financial Fixed Assets, Other Securities, Other Intangible Assets, Other Current Assets, Cryptocurrencies and Crypto Assets.

Keywords: Accounting, Blokchain, Cryptocurrency, Currency, Bitcoin

Giriş

Muhasebe, genel anlamda ekonomik faaliyetlerle ilgili bir disiplindir. Bir başka deyişle, işletmelerin parasal nitelik taşıyan uygulamalarının kaydedildiği, düzenlendiği, özetlendiği ve daha sonra bir sonuca bağlanarak değerlendirildiği sistemdir. Farklı bir şekilde ifade etmek gerekirse, muhasebe para ile ilgili işlem ve olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, raporlayan, analiz eden ve yorumlayan bir bilim dalıdır (Kızıl ve Kızıl, 2007: 1-3, Demir ve Arslan, 2020: 908). Muhasebenin tarihine göz attığımızda ise, muhasebenin ilk nerede ortaya çıktığı ve ne zaman icat edildiği ile ilgili çeşitli görüşlerin bulunduğu görülmektedir. Tarihi antik medeniyetlere kadar uzanan muhasebenin (New York State Society of CPAs, 2003; Robson, 1992: 685; University of South Australia, 2013) Mezopotamya, eski Mısır, Babil ve Çin uygarlıklarında ilk ortaya çıktığı ve icat edildiği farklı kaynaklarda geçmekle birlikte, bu hususla ilgili bir görüş birliği mevcut değildir (New York State Society of CPAs, 2003). Ancak, muhasebe ilk ortaya çıktığı dönemlerde bir kaydetme ve hesaplama aracı olarak kullanılmıştır. Zira, muhasebenin tarihi de yazının, paranın, yönetimin ve finansın tarihi ile paralel bir gelişim seyri izlemiştir (Robson, 1992: 685-687; Oldroyd ve Dobie, 2008: 15). Örnek vermek gerekirse, muhasebe Roma İmparatorluğu zamanında devlet işlerinin yürütülmesi, denetim ve finansal yönetim açısından önemli faydalar sağlamıştır (Oldroyd, 1995: 124). Muhasebenin tarihsel gelişim aşamasında, çift taraflı kayıt yöntemi de önemli bir yere sahiptir. Çift taraflı kayıt yönteminin mucidi olarak bilinen İtalyan matematikçi Luca Pacioli sayesinde muhasebe modern bir bilim haline gelmiştir (Heffer, 2009: 11; Küçüksavaş, 1997; Lauwers ve Willekens, 1994).

Para ise terim olarak değişim aracı şeklinde ifade edilmektedir. Para, herhangi bir mal alımı ve satımı esnasında kullanılan değişim aracıdır. Bir başka ifadeyle, mal ile hizmetleri satın almaya, değer saklamaya ve değer

ölçüsü fonksiyonlarını yerine getirmeye yardımcı olan araca para denir. Paranın üç temel fonksiyonu vardır. Bunlar malların değış tokuşuna aracılık yapmak, değer ölçüsü görevini yerine getirmek ve değer saklama işlevini sağlamak olarak belirtilebilir. Para talebinin, farklı bir şekilde açıklamak gerekirse insanların ellerinde para tutmasının ise üç temel amacı bulunmaktadır. Bunları günlük ihtiyaçları karşılamak, geleceğı güven altına almak ve spekülasyon gerçekleştirmek şeklinde listelemek mümkündür. İnsan gereksinimlerinden dolayı ortaya çıkan para, zamanla değışime uğramıştır (Eğilmez, 2021).

Kavramsal Altyapı ve Tarihsel Gelişim

Paranın tarihsel gelişimine bakıldığında, paranın taş devrinde temel ve zaruri ihtiyaçları karşılaması yeterli görülmüştür. Bu sebeple insanlar arasında görev paylaşımı ve iş bölümü oluşmuştur. Kabileler içerisinde her bireyin emek sarf etmesi, paraya duyulan ihtiyacı ertelemiştir. Henüz para kavramı ortaya çıkmadan önce o dönemlerde yeme, içme, giyinme ve uyuma gibi ihtiyaçların karşılanması için avcı-toplayıcı bir yaşam biçimi sürdürülmüştür (Ponting, 2000).

Yılların geçmesi ve zamanın ilerlemesiyle birlikte ise insan ihtiyaçları ile istekleri artmıştır. Bunun yanı sıra, örneğın bir bölgede verimli olan mahsulün diğeri bir bölgede yetişmemesi gibi iklim farklılıkları da kabileler ve toplumlar arasında etkileşime sebep olmuştur. Böylece, avcı-toplayıcılık geçim yolu zamanla yerini takas (trampa) yöntemine bırakmıştır. Bu yöntemde ürün alma karşılığında ürün verilmektedir (Ricardo, 1997).

Ancak, takas yapılırken iki taraf arasında verilen mal karşılığında alınan malın değersiz ve kısa ömürlü olduğu gibi söylemler yayılmaya ve problemler doğmaya başlamıştır. Dolayısıyla, bahse konu olan sorundan ötürü bir “ara mal” gereksinimi meydana gelmiştir. Ara mal olarak ise değeri madenler, arpa ve hurma gibi nesnelere para mahiyetinde kullanılmış ve daha sonra madeni para serüvenine geçiş yapılmıştır (Akbulut, 2019).

Para serüveni basit el yapımı sikkeler ile başlamıştır. İlk para Lidyalılar tarafından icat edilmiştir. Aynı zamanda ilk para, Lidya kralı Kroisos döneminde elektron adında altın ile gümüş karışımı madenlerden bakla formatında üretilmiş ve basılmıştır (Yükçü ve Atağın, 2014: 28). Paranın serüveni, günümüzde ise kripto para evrenine kadar ulaşmış durumdadır. Zira, kağıt ve madeni paraların farklı para birimlerine dönüştürülmesinde tecrübe edilen maliyetler, komisyonlar, riskler ve belirsizliklerin yanında merkezi bir yapıya da sahip olmalarından ötürü sanal para olarak da bilinen kripto paralar ortaya çıkmıştır. Kripto para evreni en çok bilinen ve popüler olan Bitcoin ile Bitcoin’in dışında kalan diğeri altcoinlerden oluşur. Bitcoin ilk kez 2008 senesinde Satoshi Nakamoto takma adına sahip ve Japon olduğu tahmin edilen kişi veya çalışma grubu tarafından “Bitcoin: A Peer-to Peer Electronic Cash System” başlıklı bir makale ile kendinden söz ettirmiştir (Nakamoto, 2008; Dulupçu, Yiyit, Genç, 2017: 2244). Bitcoin’in, bir ödeme aracı olarak kullanılması ise 2009 yılına rastlamaktadır (Dizkırıcı ve Gökğöz, 2018: 93).

Kripto para, sanal para ağlarından olup merkezi değildir (Demir vd., 2021: 102). Şifre yoluyla faaliyetler sürdürülmektedir (Alpago, 2018: 411). Zira, kripto kelimesi de bu şifreleme yapısından ileri gelmektedir. Üretim, kaydetme ve işleme faaliyetleri merkezi olmayan blok zinciri teknolojisiyle gerçekleşmektedir. (HM Treasury, 2018). Hiç şüphesiz, blok zinciri kavramı kripto para kavramıyla aynı değildir. Kripto paraların temelinde ve çalışma mantığında blok zinciri teknolojisi yatmakla birlikte (Atik, Köse ve Yılmaz, 2021: 155), blok zinciri kavramının ve teknolojisinin uygulama alanı çok daha geniştir. Dolayısıyla, kripto paralar blok zinciri ana kümesinin bir alt kümesidir (Karaköse, 2017; Kızıl, Selvi Hanişoğlu ve Aslan, 2019: 3-4).

Hızla gelişen ve gittikçe daha da fazla popüler olan kripto paralar, günümüzde yatırım yapma amacıyla da kullanılmaktadır. Kripto paraları yasal olarak kabul eden ve değerlendiren ülkelerin bazıları Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Estonya, Güney Kore, Finlandiya, Hollanda, Kanada, Japonya, İsveç, Malta, Ukrayna, İsviçre, Slovenya, Almanya ve İngiltere olarak sıralanabilir. Kripto paraları yasal olarak kabul etmeyen ve değerlendirmeyen ülkelerin bazıları ise Afganistan, Pakistan, Ekvator, Fas, Cezayir, Makedonya, Suudi Arabistan, Katar, Vietnam, Vanuatu, Bolivya, Rusya, Çin, Kırgızistan ve Bangladeş olarak listelenebilir. Türkiye’de ise kripto paralarla ilgili mevzuat çalışmaları başlamıştır ve devam da edeceği tahmin edilmektedir (Yıldız, 2019; Beşler Hukuk, 2021).

Yakın bir zamana kadar Türkiye’de kripto paralarla ilgili bir yasal düzenleme bulunmuyordu. Ancak, 16 Nisan 2021 tarihli Resmi Gazete’de paylaşılan “Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik” ile bu husus değişmiştir. İlgili yönetmeliğin 3. madde 1. fıkrası aracılığıyla “kripto varlık” deyimine mevzuat kapsamında bir tanımlama getirilmiş ve yer verilmiştir. “Ödemelerde Kripto Varlıkların Kullanılmamasına Dair Yönetmelik”, 30 Nisan 2021 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu yönetmeliğin 3. maddesinin 2. ve 3. Fıkraları mercek altına alındığında kripto varlıkların ödemelerde doğrudan doğruya veya dolaylı olacak formatta kullanılmayacağı ve aynı zamanda bahse konu olan kripto varlıkların ödemelerde doğrudan doğruya veya dolaylı olacak formatta kullanılmasına karşılık gelen herhangi bir hizmet sunulamayacağı anlaşılmaktadır. Kripto varlık alım ve satımına ilişkin bir yasak ise getirilmemiştir. Elektronik para şirketlerini ilgilendiren bir yönetmelik olarak göze çarpmakla birlikte, gelecekte kripto paralarla ilgili yeni yönetmeliklerin de bir anlamda habercisi olmuştur. Zira, Türkiye’de kripto paraların muhasebeleştirme ve vergilendirme konuları henüz tam netlik kazanmamıştır (BBC News Türkçe, 2021; Beşler Hukuk, 2021; CNN Türk, 2021; Dönmez, 2021; Dünya Gazetesi, 2021; Euronews, 2021).

Çalışmanın Amacı, Planı ve Literatür Değerlendirmesi

Bu çalışmada, kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusuna yer verilmiştir. İlgili yabancı literatürde kripto paraların muhasebeleştirilmesiyle ilgili çeşitli kaynaklar bulunmakla birlikte, Türkçe literatürde bu konuda

kaynaklar sınırlıdır. Dolayısıyla, çalışmanın bu açıdan kripto paraların muhasebeleştirilmesiyle ilgili Türkçe literatüre katkıda bulunacağı öngörülmektedir. Aynı zamanda, kripto paraların muhasebeleştirilmesi ekonominin tüm paydaşlarını ilgilendiren bir konu olduğundan, ilgili konunun mercek altına alınması ekonominin bütün aktörleri açısından da birçok avantaj sağlayacaktır.

Araştırmanın ilk bölümü Giriş'e ayrılmıştır. Giriş bölümünde muhasebenin tanımına ve tarihine değinilmiştir. Aynı zamanda, Giriş kısmında paranın tanımı ve gelişim süreci ile blok zinciri ve kripto para kavramları ele alınmıştır. Dünya'da ve Türkiye'de kripto paralarla ilgili yasal mevzuata ve araştırma konusunun önemine de Giriş kısmında yer verilmiştir. Giriş bölümünden sonra Literatür Taraması bölümü sunulmuş, araştırma konusuyla ilgili Dünya'daki ve Türkiye'de literatür sentezlenerek tartışılmıştır. Literatür Taraması bölümünü Uygulama bölümü takip etmiş, kripto paralarının muhasebeleştirilmesi ilişkin yevmiye kayıtları (günlük kayıtlar) listelenmiştir. Çalışmanın son bölümü ise Sonuç kısmına ayrılmıştır.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Raiborn ve Sivitanides tarafından yapılan Accounting Issues Related to Bitcoins başlıklı çalışmada kripto paraların sınıflandırılması, madenciligi, birikim ve yatırım için kullanılması, değiş tokuş işlemleri, birleşme ve satın alma işlemlerindeki önemi ve nasıl muhasebeleştirilmesi ile raporlanması gerektiğine değinilmiştir. Çalışmaya göre Bitcoin medyada ve işletme yayınlarda sıkça kendinden söz ettirmektedir. Ancak, kripto paraların gerçekten ne olduğu ve nasıl çalıştığı hala tam olarak çeşitli kesimler tarafından bilinmemektedir (Raiborn ve Sivitanides, 2015: 25).

Arslantaş tarafından gerçekleştirilen Crypto Currencies, Bitcoin and Accounting başlıklı çalışmada, kripto paraların muhasebeleştirilmesine dair bir araştırma yapılmıştır. Kripto paraların muhasebeleştirilmesine dair "Firmalar, ister satışlarına karşılık Bitcoin kabul etsin, ister Bitcoin'i direkt olarak Bitcoin borsasından satın alsın, sonuçta edindiği Bitcoin'i yabancı para olarak değerlendirmeli ve diğer yabancı paralar gibi 100 Kasa ana hesabının altında Bitcoin kasası şeklinde bir yardımcı hesapta (alt hesapta) kayda almalıdır" şeklinde bir fikir sunulmuştur. Aynı zamanda kripto paranın alındığı gündeki değil, dışarıya verildiği (satıldığı) tarihteki fiyatı üzerinden değerlendirme yapılarak karın 646 Kambiyo Karları hesabına, zararın ise 656 Kambiyo Zararları hesabına kaydedilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur (Arslantaş, 2016: 349-350).

Prochazka tarafından yürütülen Accounting for Bitcoin and Other Cryptocurrencies under IFRS: A Comparison and Assessment of Competing Models başlıklı çalışmada, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları temelinde kripto paraların muhasebeleştirilmesi hususunda ilgili modellerin değerlendirilmesi ve kıyaslaması yapılarak öneriler beyan edilmiştir. Çalışmaya göre, blok zinciri teknolojisinin icadı parasal sistemlerin nasıl yapılandırılabilirliği ve işletilebileceği algısını kökten değiştirmiştir. Merkez

bankaları ve devlet yetkilileri çoğunlukla kripto para birimlerinin para olduğunu kabul etmemektedirler. Ancak, kripto para birimleri kullanan ödeme işlemlerinin sayısı artmakta ve kripto para birimleri gün geçtikçe göz ardı edilemez bir servet biriktirme aracına dönüşmektedir. Aynı zamanda makale, literatür incelemesinden elde edilen kanıtlara ve kripto para birimlerinin fiyat oynaklığına ilişkin son zaman serisi verilerine dayanarak, kripto para birimleri yatırım amacıyla alındığında finansal tablo kullanıcıları için en uygun yararlı bilgi kaynağının gerçeğe uygun değer muhasebesi olduğunu belirtmiştir. Bunun yanında çalışma, finansal sistem düzenleyicileri kripto para birimlerini para olarak görmese de kripto para birimlerinin yabancı para birimi olarak ele alınacağı senaryoları tanımlamıştır (Prochazka, 2018: 187-188).

Kaplanhan tarafından yayınlanan Kripto Paranın Türk Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi: Bitcoin Örneği başlıklı çalışmada, kripto paralardan işlemsel şifre tekniğine dayalı sanal para şeklinde bahsedilmiştir. Aynı zamanda, son yıllarda teknolojiye yaşanan gelişmelerin finans alanında da kendini gösterdiği belirtilmiştir. Kripto paraların işlem hacminin gün geçtikçe artmasının kritik bir husus olduğunun altı çizilmiştir. Çalışmada kripto para Türk mevzuatı açısından da ele alınmıştır (Kaplanhan, 2018: 105).

Lee ve diğerleri tarafından paylaşılan Cryptocurrency: A New Investment Opportunity? başlıklı çalışmada, kripto paralar ile diğer varlıklar arasında bir analiz gerçekleştirilmiştir. Bu analizde, yatırımlardaki risk ve kar değerlendirilmiştir. Kripto paranın portföye aktarılmasının sonucunda getiri oranının arttığı ifade edilmiştir. Böylece kripto paraların, bir yatırım aracı olduğu net bir şekilde ifade edilmiştir (Lee ve diğ., 2018: 39-40).

Pirinççi tarafından yapılan Yeni Dünya Düzeninde Sanal Para Bitcoin'in Değerlendirilmesi başlıklı çalışmada, kripto paranın hukuki altyapısının olmamasının çeşitli ülkelerde para olarak değerlendirilmesine engel teşkil ettiği vurgulanmıştır. Aynı zamanda, gelişen teknolojinin ve yaygınlaşan internet kullanımının elektronik ticareti tetiklediği, bunun da kripto paraların icadına zemin hazırladığı belirtilmiştir. Kripto paralar, merkezîyetçi bir yapıya sahip olmayan sanal para olarak ifade edilmiştir. Çalışmada aynı zamanda paranın tarihi, sanal para, kripto para ve Bitcoin gibi çeşitli kavramlara yer verilmiştir (Pirinççi, 2018: 45).

Şahin tarafından yürütülen TMS ve TFRS Işığında Muhasebe, Vergi ve Denetim Açısından Bitcoin ve Diğer Kripto Para Birimleri başlıklı çalışmada, Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik bir araştırma yapılmıştır. Aynı zamanda, kripto paralardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi ve kripto paralarla yapılan işlemlerin denetlenmesi konularının da ne kadar önemli olduğuna dikkat çekilmiştir. Araştırma sonucunda kripto paraların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğine dair çeşitli öneriler sunulmuştur (Şahin, 2018: 898).

Serçemeli tarafından gerçekleştirilen Kripto Para Birimlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi başlıklı çalışmada, kripto paraların muhasebeleştirilmesinin, vergilendirilmesinin ve denetiminin oldukça büyük

önem arz ettiği belirtilmiştir. Bunun yanı sıra, kripto paralar muhasebeleştirilirken kullanılacak tek düzen hesap planı muhasebe kodları sunulmuştur. Kripto paraların 153 Ticari Mallar, 108 Diğer Hazır Değerler veya 118 Diğer Menkul Kıymetler hesapları altında izlenebileceği açıklanmıştır (Serçemeli, 2018: 33).

Yalçın tarafından yayınlanan Kripto Değişim Araçlarının Muhasebeleştirilmesi başlıklı çalışmada, kripto paralar şifreli para ve şifreli değişim aracı olarak ifade edilmiştir. Aynı zamanda, kripto paraların 2017 yılından itibaren ulusal para birimleri karşısında oldukça değerlenmesinin devlet otoritelerinin ve yatırımcıların ilgisini çektiği belirtilmiştir. Buna karşın, devlet otoritelerinin ve yatırımcıların kripto paralara bakış açılarının çok farklı olduğu söylenmiştir. Bunun yanında kripto paraların aslında para, emtia ve menkul kıymet olarak tanımlanabileceği üzerinde durulmuştur. Kripto para madenciliği yapan, kripto paraları değişim aracı olarak kullanan ve alım ile satımını yapan kurumların ise kripto paraları Türkiye'deki Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Uluslararası Muhasebe Standartları'na uygun olarak muhasebeleştirmeleri ve malı tablolarında sunmaları gerektiği aktarılmıştır (Yalçın, 2019: 101).

Yumuşaker tarafından yürütülen Kripto Para ve Tipleri, Bitcoin Olgusu ve Muhasebesi başlıklı çalışmada, kripto paraların yerli para olarak değerlendirilmemesi halinde 108 Diğer Hazır Değerler kodlu hesapta, emtia olarak değerlendirilmesi halinde de 157 Diğer Stoklar kodlu hesapta izlenmesi gerektiğinden söz edilmiştir. Aynı zamanda, araştırmada son yıllarda kripto paraların artan işlem hacminden bahsedilmiştir. Bunun yanında, kripto paraların sunduğu bazı avantajların yanında dezavantajlarının olduğu da belirtilmiştir. Çalışmada kripto paraların çalışma mantığı ve özellikleri açıklanırken, muhasebeleştirilmesi konusu da analiz edilmiştir (Yumuşaker, 2019: 1008).

Şenbayram tarafından yapılan Paranın Geldiği Uç Nokta: Bitcoin başlıklı çalışmada, sanal veya dijital para olarak adlandırılan kripto paralara ait sisteme alışılmamasının birtakım ülkelerde yasaklamalara veya kısıtlamalara yol açtığı vurgulanmıştır. Araştırmada, 2008 yılındaki küresel krizin bireylerin bankalara ve finansal kuruluşlara güveni sarstığı, bunun da merkezi bir yapıda olmayan kripto paraların doğuşuna neden olduğu iletilmiştir. Çalışmada, kripto paraların çeşitli ülkelerde düzenlemelere tabi olduğundan da bahsedilmiştir. Dolayısıyla, araştırma kripto paraların yasal statülerini de ele almıştır (Şenbayram, 2019: 72).

Malherbe tarafından paylaşılan Cryptocurrencies and Blockchain: Opportunities and Limits of a New Monetary Regime başlıklı çalışmada, Bitcoin'in aniden değer kazanması ve maliyetinin yüksek olması nedeniyle nakit para gibi günlük harcamalarda kullanılmadığı belirtilmiştir. Diğer kripto paraların da çeşitli gelişmelere sahne olacağı öngörülmüştür. Aynı zamanda, kripto para dalı hususunda ülke yönetimlerinin müdahalelerinin de önemli sonuçlar doğurabileceği söylenmiştir. Araştırmaya göre, Bitcoin gibi kripto para birimi yenilikleri, para rejiminin olası dönüşümünü ve para sisteminin

nasıl işleyeceği sorularını gündeme getirmektedir. Bitcoin'in altında yatan blok zinciri teknolojisinin güvenilir olduğu söylenmektedir, zira güvenilir bir üçüncü taraftan kaçınmak için tasarlanmıştır. Çalışma, Aglietta ve Orlean'ın paraya ve para sistemine olan güvenin önemini vurgulayan kurumsalcı yaklaşımından yola çıkarak, Bitcoin'in aşağıdakilerle karakterize edildiğini göstermiştir: (1) nesnel bir ödeme kanıtının varlığı yoluyla metodik güven, (2) madencilik sürecindeki yoğunlaşma nedeniyle hiyerarşik güven ve (3) erken etik bağlılık istikrarsız olmasına rağmen, bankaların ve devletin reddi etrafında örgütlenen etik güven. Başka bir deyişle, güven artık bir teknik kurum biçiminde, blok zincirinde somutlaşmaktadır. Bununla birlikte, araştırmaya göre Bitcoin, deflasyonist ve fonksiyonssuz bir para rejiminin yanında yüksek işlem maliyetleri getireceği için günlük para şeklinde kullanılamaz. Çalışma, diğer bir takım kripto para birimleri yeni egemenlik biçimleri sağarlarsa, sabit bir para arzına dayalı bir tasarımdan kaçınırlarsa veya merkez bankaları onları desteklemeye karar verirse, para rejiminde ilginç dönüşümlerin gerçekleşebileceğini vurgulamıştır (Malherbe ve diğ., 2019: 151-152).

Grobys ve Sapkota tarafından kaleme alınan Predicting Cryptocurrency Defaults başlıklı çalışmada, 2014'ün sonundan önce işlem görmeye başlayan ve Aralık 2018'e kadar performansları izlenen 146 İş Kanıtı tabanlı mevcut kripto para birimleri incelenmiştir. Bu kripto para birimlerinin hemen hemen %60'ının sonunda temerrüde düştüğünü görülmüştür. İlgili önemli tutarda para, bu iflasların muazzam bir toplumsal etkiye sahip olacağı anlamına gelmektedir. Araştırma, kripto para birimine özgü verileri kullanarak, bu tür temerrütleri tahmin etmek için doğrusal diskriminant analizine dayalı bir model kullanmıştır. Modelin, yalnızca bir aylık ticaretten sonra kripto para birimi iflaslarının %87'sini açıklama yeteneğine sahip olduğu ve genel portföy performansını artırmak ile güvenilmez kripto para birimlerine yatırım yapmaktan kendini korumayı arzulayan yatırımcılar göze alındığında bir nevi tarama aracı olarak işlevde bulunacağı vurgulanmıştır (Grobys ve Sapkota, 2019: 5076).

Butler tarafından gerçekleştirilen Criminal Use of Cryptocurrencies: A Great New Threat or is Cash still King? başlıklı çalışmada, Temmuz 2018'de, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) Merkez Bankası Başkanı'nın ABD Kongresi'ne kripto para birimlerinin kara para aklama hususunda muhteşem araçlar olduklarını söylediğini belirtmiştir. Birçok medya kurumu attığı manşetlerle bunun benzeri yorumlarda bulunarak kripto para birimlerinin kaçınılması ve tedirgin olunması gereken kritik bir suç aracı olduğunu iddia etmektedir. Bu makale, sonuçların manşetlerle eşleşip eşleşmediğini görmek için özellikle Bitcoin'i analiz eden akademik araştırmaları incelemiştir. Daha sonra da daha geniş hükümet ve düşünce kuruluşu raporlarıyla karşılaştırmalar yapılmıştır. Popüler görüşün aksine, bu çalışma kripto para birimlerinin şu anda çok düşük bir payı temsil eden suç yüzdesinde kullanıldığını ve birçok kişinin ileri sürdüğü gibi büyük bir gelecek tehdidi olmadığını savunmaktadır. Araştırmaya göre nakit para, suçla mücadelenin gerçek düşmanıdır. Zira, nakit

para anonimdir ve suçlular için kripto para birimlerinden çok daha büyük fırsatlar doğurmaktadır. Bununla birlikte, paranın geleceği belirsizdir ve politika yapımcıların, kripto para birimleri hakkındaki bilginin manşetlerden çok daha fazla olduğunu anlamaları gerekmektedir (Butler, 2019: 326).

Kesebir ve Günceler tarafından yayınlanan Kripto Para Birimlerinin Parlak Geleceği başlıklı çalışmada, arkasında banka gibi somut bir düzenin olmamasının kripto paralara olan güveni azalttığı açıklanmıştır. Günümüzde dijital ekonominin herkesin ilgisini çektiği, ancak bunun çeşitli riskler teşkil ettiğinin de altı çizilmiştir. Aynı zamanda, daha yüksek getiri hedefleyen yatırımcılar da kripto paralara yönelmektedir. Bunun yanında, Dünya genelinde kripto para borsalarının açıldığı, ancak kripto paralarla ilgili düzenlemelerin hala devam ettiği belirtilmiştir. Araştırmada, kripto para kavramı açıklandıktan sonra kripto paraların öngörülen geleceğinden de söz edilmiştir (Kesebir ve Günceler, 2019: 605).

Yıldırım tarafından yürütülen Blok Zincir Teknolojisi, Kripto Paralar ve Ülkelerin Kripto Paralara Yaklaşımları başlıklı çalışmada, kripto paraların reel paralar gibi değişim aracı olarak kullanıldığı ve aralarında bir farkın bulunmadığı görüşü savunulmuştur. Araştırmaya göre, büyük tutarlı paraların transferindeki zorluklar ve merkezi otoritelerin elektronik ödeme sistemleri üzerindeki kontrol gücü, ekonomik faaliyetleri sınırlandırabilmektedir. Teknolojik yenilikler para transferini günümüzde kolaylaştırmış olsa da, merkezi otoritelerin para transferi üzerindeki etkileri devam etmektedir. Çalışma, kripto paraların ortaya çıkma nedenini de bu hususa bağlamaktadır. Zira, kripto paralar elektronik ödemeler hususunda aradan aracı kurumları çıkarmaktadır. Araştırmada blok zinciri teknolojisi, kripto para kavramı ve Dünya üzerindeki ülkelerin kripto paralarla ilgili düzenlemeleri ele alınmıştır. Özellikle, blok zinciri teknolojisinin birçok sektörde iş yapış modellerini değiştireceğini belirtilmiştir (Yıldırım, 2019: 265).

Kızıl ve Selvi Hanişoğlu tarafından yayınlanan Blok Zinciri Teknolojisi ve Kripto Paralarla Muhasebe ile Denetim’de Kurallar Değişiyor başlıklı çalışmada çeşitli tespitlere yer verilmiştir. Blok zinciri teknolojisi ve kripto paralardaki gelişmelerle birlikte, muhasebe ve denetimin de yeniden şekillendiği belirtilmiştir. Blok zinciri kavramı ile kripto para kavramlarının ayrımı yapılmıştır. Blok zinciri ve kripto paraların ilk ortaya çıkışına da değinilmiştir. Aynı zamanda, blok zinciri teknolojisinin finans sektörü, bankacılık, e-devlet, dijital kimlik, nesnelerin interneti (internet of things - IOT), sağlık sektörü, eğitim sektörü, perakende endüstrisi, hukuk sistemi, sigortacılık, emlak sektörü, müzik endüstrisi, tedarik zinciri yönetimi, pazarlama, basın-yayın, turizm, telekomünikasyon ve otomotiv sektörü gibi birçok alanda uygulama yeri bulduğundan söz edilmiştir. Bunların yanında, kripto paraların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği de açıklanmıştır. Ek olarak, blok zinciri teknolojisi sayesinde gelecekte muhasebecilik mesleğinde daha az hataların söz konusu olabileceği, denetim faaliyetlerinin daha hızlı tamamlanabileceği ve denetimde kısmi güvence devrinden tam güvence

devrine geçilebileceği hususlarından söz edilmiştir (Kızıl ve Selvi Hanişoğlu, 2019).

Nishibe tarafından paylaşılan Good Money Drives Out Bad: Introduction to the Featured Section on the Evolution of Diverse E-Money: Digital-Community Currencies and Cryptocurrencies başlıklı çalışmada, kripto para birimleri de dikkate alınmak suretiyle modern paranın çeşitliliği ve evrimi ele alınmıştır. Araştırma göre, bu tür yeni para birimlerinin kullanıcıların para seçimi yoluyla nasıl hayatta kaldığı ve bu kararın kriterlerinin ne olduğu son derece kritik bir konudur. Gresham'ın "Kötü para iyiyi kovar" yasası ile Hayek'in paradaki seçim ilkesinin "İyi para kötüyü kovar" ilkesinin anlamları çalışmada karşılaştırılmıştır ve ya Gresham yasasının ya da paradaki seçim ilkesinin tutması için gerekli koşulların bulunduğu gösterilmiştir. Kripto paralar çeşitli şartları ve kriterleri sağladığından parada tercih ilkesi işlemeye başlamıştır. Kripto para birimleri, iyi para arayışına sahip kullanıcıların para terchini test etmiş, ancak para birimi değerinin istikrarı kriterlerini sağlayamamıştır (Nishibe, 2020: 1-2).

Doğan tarafından sunulan Dijital Çağda Paranın Dönüşümü: Kripto Para Birimleri ve Blok Zinciri (Blockchain) Teknolojisi: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma başlıklı çalışmada, kripto paraların toplum tarafından ne kadar bilindiği ve ne kadar kullanıldığı araştırılmıştır. 400 öğrenciyle yapılan analiz sonucunda kripto parayı bilme oranının yüksek olduğu, ancak kullanımının pek yüksek olmadığı gözlemlenmiştir. Aynı zamanda, sanal paraların genel itibarıyla araştırmanın gerçekleştiği dönemde değişim aracı niteliğinde olmadığı yorumu yapılmıştır (Doğan, 2020: 859).

Parlaktuna ve Güngül tarafından yapılan Bitcoin'in Tanımlanma Sorunu başlıklı çalışmada, para ile madeni değerlerin bağdaştığı temel noktanın, her ikisinin de soyut olmayan varlık olduğu belirtilmiştir. Aynı zamanda, kripto paranın yasal tanımının yapılmasının gerekli olduğu vurgulanmıştır. Ek olarak para unsurlarının kripto para içerisinde henüz tam mevcut olmadığına altı çizilmiştir. Bununla birlikte, kripto paraların hızla geliştiği ve yaygınlaştığı, farklı ekonomik stratejiler geliştirilmesine neden olduğu iletilmiştir (Parlaktuna ve Güngül, 2020: 25).

Abad Segura ve diğerleri tarafından yürütülen Blockchain Technology for Secure Accounting: Research Trends Analysis başlıklı çalışmada, başlangıçta kripto para birimi Bitcoin ile ilişkilendirilen blok zinciri teknolojisinin kapsamının, çeşitli disiplinlerdeki çoklu uygulamalar nedeniyle daha büyük olduğu söylenmiştir. Muhasebede kullanımı ise esas olarak riskleri ve dolandırıcılık olasılığını azaltması, insan hatasını ortadan kaldırması, verimliliği artırması ve şeffaflığı ile güvenilirliği yükseltmesi gerçeğinde yatmaktadır. Bundan ötürü, farklı ekonomik sektörler blok zinciri teknolojisini bir kayıt ve yönetim aracı olarak varsaymaktadır. Çalışmanın amacı, güvenli muhasebe yönetimi için blok zincir teknolojisinde mevcut ve gelişmekte olan araştırma hatlarını küresel düzeyde incelemek olarak açıklanmıştır. Bu kapsamda, 2016 ve 2020 yılları arasındaki makale sayısının yayın evrimi analiz edilmiştir. İstatistiksel ve matematiksel teknikler, Scopus

veri tabanından alınan 1130 bilimsel makaleye uygulanmıştır (Abad Segura ve diğ., 2021: 1631).

Secinaro ve diğerleri tarafından kaleme alınan Blockchain in the Accounting, Auditing and Accountability fields: A Bibliometric and Coding Analysis başlıklı çalışmada muhasebe, denetim ve hesap verebilirlik alanlarında yayınlanan blok zinciri makalelerinin bibliyometrik ve kodlama analizini sunmak amaçlanmıştır. Veriler, Scopus veritabanı ve “blockchain” ve “muhasebe” veya “denetim” veya “hesap verebilirlik” anahtar kelimeleri ile bibliyometrik ve nitel kodlama analizi kullanılarak toplanmıştır. 514 ilk kaynaktan 93 hakemli makale, kitap bölümü ve işletme, yönetim ve muhasebe alanlarında konferans bildirileri seçilmiştir. Hakemli olmayan kitaplar analiz dışı tutulmuştur. Sonuçlar, teknolojinin bir dış güç olarak muhasebe, denetim, hesap verebilirlik, işletme, yönetim, bilgisayar bilimi ve mühendislik alanları gibi çeşitli araştırma alanları arasında bir kesişim oluşturabileceğini doğrulamaktadır. Son olarak, araştırma temaları açısından, blok zincirinin muhasebe denetimi üzerinde net bir etkisi olmasına rağmen, hesap verebilirlik alanıyla olan bağlantılar net olarak doğrulanamamıştır (Secinaro ve diğ., 2021).

Literatür değerlendirildiğinde, kripto paraları ekonomi, hukuk ve finans ekseninde ele alan çalışmaların ağırlıklı olduğu görülmektedir. Aynı zamanda, ilgili araştırmaların çoğunluğu yabancı kaynaklıdır. Kripto paraları muhasebe ekseninde değerlendiren çalışmalar Türkiye için sınırlıdır. Bu çalışmaların da bir kısmı konuyu Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards - IAS), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards - IFRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) özelinde işlemiştir. Konuyu Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde yevmiye kaydı (günlük kayıt) uygulamaları ile işleyen çalışmaların sayısı çok değildir. Araştırma, kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunu Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde çeşitli yevmiye kaydı (günlük kayıt) uygulamalarını bütünsel bir bakış açısıyla sunduğundan literatüre katkıda bulunacağı düşünülmektedir.

2. UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde, kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik uygulama örnekleri farklı yevmiye kayıtları (günlük kayıtlar) altında gösterilmiştir. Uygulama kısmında amaç, kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik olabildiğince ayrı yevmiye kaydı (günlük kayıt) örneği sunmak olmuştur. Anlaşılacağı üzere, kripto paraların muhasebeleştirilmesi hususunda farklı görüşler ve yaklaşımlar mevcuttur. Dünya’da ve Türkiye’de kripto paraların muhasebeleştirilmesiyle ilgili evrensel kurallar ve ilkeler henüz tam olarak yerleşmemiştir, çeşitli hesaplar altında muhasebeleştirme söz konusudur.

Örnek 1: KZL İşletmesi, 01.01.2021 tarihinde mevcut parasını değerlendirmek üzere 10 Tether almıştır. Ödeme ise banka hesabı üzerinden havale ile yapılmıştır. KZL İşletmesi 06.06.2021 tarihinde 5 Tether’i Türk Lirası’na (TL) çevirmiştir. 11.11.2021 tarihinde ise KZIL İşletmesi elinde olan 8 Tether’i değerlemeye almıştır.

01.01.2021 tarihi itibarıyla 1 Tether = 53.000 TL

06.06.2021 tarihi itibarıyla 1 Tether = 51.000 TL

11.11.2021 tarihi itibarıyla 1 Tether = 56.000 TL

01.01.2021

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HESABI 108.07 Kripto Paralar Hs. 108.07.01 Tether	530.000	
102 BANKALAR HS.		530.000

06.06.2021

102 BANKALAR HS.	255.000	
656 KAMBİYO ZARARLARI HS.	10.000	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER 108.07 Kripto Paralar Hs. 108.07.01 Tether		265.000

11.11.2021

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HS. 108.07 Kripto Paralar Hs. 108.07.01 Tether	15.000	
646 KAMBİYO KARLARI HS.		15.000

Örnek 2: KZL İşletmesi 12.10.2021 tarihinde kısa vadeli fiyat hareketliliğinden yararlanmak amacıyla banka vasıtası ile 200.000,00 TL’ye 6 Binance Coin satın almıştır. 04.12.2021 tarihinde ise tümünü 300.000,00 TL’ye satmıştır.

12.10.2021

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HS. 118.09 Binance Coin	200.000,00	
102 BANKALAR HS.		200.000,00

04.12.2021

100 KASA HS. 100.01 TL Kasası	300.000,00	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HS. 118.09 Binance Coin		200.000,00
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KAR. HS.		100.000,00

Örnek 3: KZL İşletmesi, daha önce 60.000,00 TL'ye satın aldığı ticari malı 14.11.2021 tarihinde Katma Değer Vergisi (KDV) hariç 80.000,00 TL'ye Yıldırım İşletmesi'ne satmıştır. Yıldırım İşletmesi ise Bitcoin ile ödeme yapmıştır (İşlemlerde KDV unsuru ihmal edilmiştir).

14.11.2021

100 KASA HS. 100.05 Bitcoin Kasası	80.000,00	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		80.000,00

621 SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ HS.	60.000,00	
153 TİCARİ MALLAR HS.		60.000,00

Örnek 4: Bay C, kripto para Tron madenciliği yapmak için monitör, kasa, ekran kartı ve ram gibi teknik ekipmanları 30.000,00 TL'ye nakden satın almıştır. Bir aylık üretim esnasında 20.000,00 TL'lik elektrik giderine katlanmış ve peşin ödeme yapmıştır. 1 Tron elde edilmiştir. Bu Tron'u da 70.000,00 TL'den satmış, tutar banka hesabına ulaşmıştır (İşlemlerde KDV unsuru dikkate alınmamıştır).

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİD. HS.	30.000,00	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS.	20.000,00	

100 KASA HS.		50.000,00
157 DİĞER STOKLAR HS.	50.000,00	
711 DİR. İLK MAD. VE MAL. GİD. YANSITMA HS.		30.000,00
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS.		20.000,00

102 BANKALAR HS.	70.000,00	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR HS.		70.000,00

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ HS.	70.000,00	
157 DİĞER STOKLAR HS.		70.000,00

Örnek 5: X kişisi, 02.03.2021 tarihinde kripto para Stellar alımı amacıyla aracı rolü üstelenerek Stellar alım onayının gerçekleşmesini sağlamıştır ve belirtilen işlem karşılığında 300 TL nakit almıştır.

02.03.2021

100 KASA HS.	300	
649 DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.		300

Örnek 6: A Kripto Para Borsası, C kişisinden kripto para Monero'nun alım satımı maksadıyla komisyon geliri kapsamında 250 TL almıştır. Aynı zamanda, Borsa'dan parayı alıp hesaba transfer işlemi kapsamında da C kişisinden 90 TL komisyon tahsil etmiştir. Dolayısıyla, C kişisinden 250 TL + 90 TL = 340 TL toplam komisyon geliri sağlanmıştır. Tahsilatlar nakden yapılmıştır.

100 KASA HS.	340	
643 KOMİSYON GELİRLERİ HS.		340

Örnek 7: KZL firması, kısa süreli fiyat dalgalanmalarından faydalanmak maksadıyla 25.000 TL değerinde Ethereum almıştır. Fiyat 30.000 TL seviyesine ulaştığında bu Bitcoin'leri satmıştır.

a) Döviz kabul edilmesi durumunda;

100 KASA HS. 100.05. Ethereum Kasası	25.000	
100 KASA HS. 100.01. TL Kasası		25.000

100 KASA HS. 100.01. TL Kasası	30.000	
100 KASA HS. 100.05. Ethereum Kasası		25.000
646 KAMBİYO KARLARI HS.		5.000

b) Altın /değerli maden kabul edilmesi durumunda;

108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HS. 108.05. Ethereum	25.000	
100 KASA HS. 100.01. TL Kasası		25.000

100 KASA HS. 100.01. TL Kasası	30.000	
108 DİĞER HAZIR DEĞERLER HS. 108.05. Ethereum		25.000
646 KAMBİYO KARLARI HS.		5.000

c) Menkul kıymet kabul edilmesi durumunda;

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HS. 118.05. Ethereum	25.000	
100 KASA HS. 100.01. TL Kasası		25.000

100 KASA HS. 100.01. TL Kasası	30.000	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HS. 118.05. Ethereum		25.000
646 MENKUL KIYMET SATIŞ KAR. HS.		5.000

Örnek 8: KZL İşletmesi, 08.12.2021 tarihinde 7.000 TL tutarında hizmet faturası kesmiştir ve alıcı bedeli Litecoin karşılığında ödemiştir (İşlemlerde KDV unsuru dikkate alınmamıştır).

08.12.2021

100 KASA HS. 100.05. Litecoin Kasası	7.000	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HS.		7.000

Örnek 9: KZL İşletmesi, 07.06.2021 tarihinde X Kripto parasının ilk halka arzı (initial Public offering - IPO) sırasında 40.000 TL tutarlı coin'i uzun vadeli maksat güderek satın almıştır.

07.06.2021

248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR HS.	40.000	
100 KASA HS.		40.000

Örnek 10: X İşletmesi, kripto parayı satmak amaçlı üretip elde tutmuştur. Kripto para üretiminde kullanmak için şart olan ekipmanları temin ederek kripto para Cardano üretimine başlamıştır. Üretimi gerçekleştirmek maksadıyla 30.000 TL değerinde ilk madde ve malzeme giderine ve de 4.000 TL değerinde elektrik giderine katlanmıştır. Üretilen kripto para Cardano'nun ise 50.000 TL'ye satıldığı tespit edilmiştir.

710 DİREKT İLK MADDE ve MALZEME GİD. HS. 710.00 Masaüstü Bilgisayar	30.000	
730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HS. 730.00 Elektrik Gideri	4.000	
100 KASA HS.		34.000

154 KRİPTO PARA HS. 154.08 Kripto Para Cardano	34.000	
711 DİREKT İLK MAD. VE MAL. GİD. YANSITMA HS.		30.000
731 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS.		4.000

100 KASA HS.	50.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS.		50.000
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ HS.	34.000	
154 KRİPTO PARA HS.		34.000

Örnek 11: KZL İşletmesi, 13.09.2021 tarihinde satmak için 90.000 TL tutarında Dogecoin’i banka aracılığıyla almıştır. 17.09.2021 tarihinde ise elinde bulunan Dogecoin’leri 96.000 TL’ye banka aracılığıyla satmıştır.

13.09.2021

157 DİĞER STOKLAR HS. 157.09 Dogecoin Emtiaları	90.000	
102 BANKALAR HS.		90.000

17.09.2021

102 BANKALAR HS.	96.000	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR HS. 600.09 Dogecoin Satışları		96.000

17.09.2021

623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ HS. 623.09 Dogecoin Satışlarının Maliyeti	90.000	
157 DİĞER STOKLAR HS. 157.09 Dogecoin Emtiaları		90.000

Örnek 12: A İşletmesi fiyat değişimlerinden kazanç elde etmek için 10.11.2021 tarihinde 6.000 TL değerinde Ripple’ı peşin para vererek almış ve 29.11.2021 tarihinde elinde bulunan Ripple’ı 10.000 TL’ye peşin para olarak satmıştır.

10.11.2021

267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK HS. 267.09 Kripto para Ripple	6.000	
100 KASA HS.		6.000

29.11.2021

100 KASA HS.	10.000	
267 DİĞER MADDİ OLMAYAN DUR. VAR. HS. 267.09 Kripto para Ripple		6.000
649 DİĞER OLĞAN GELİR VE KARLAR		4.000

Örnek 13: KZL İşletmesi, 11.11.2021 tarihinde geçici yatırım için 4.000 TL değerinde varlığa dayalı tokeni banka aracılığıyla almıştır. 15.11.2021 tarihinde ise belirtilen tokeni 4.200 TL'ye banka aracılığıyla satmıştır. Geçici yatırım maksadıyla temin edildiğinden varlığa dayalı token 118 Diğer Menkul Kıymetler hesabı altına kaydedilmiştir.

11.11.2021

118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HS. 118.08 Varlığa Dayalı Token	4.000	
102 BANKALAR HS.		4.000

15.11.2021

102 BANKALAR HS.	4.200	
118 DİĞER MENKUL KIYMETLER HS. 118.08 Varlığa Dayalı Token		4.000
645 MENKUL KIYMET SATIŞ KARI HS.		200

Örnek 14: Bir işletme uzun vadeli yatırım maksadıyla 8.500 TL'lik menkul kıymet tokeni banka aracılığıyla almıştır. Menkul kıymet tokeni ihraç eden işletme bu tokenleri 504 Kripto Varlıklar-Menkul Kıymet Tokeni hesabı altına, menkul kıymet tokeni temin eden bir diğer işletme ise bahse konu olan tokenleri 248 Diğer Mali Duran Varlıklar hesabı altına kaydetmiştir.

a) Menkul kıymet tokeni ihraç eden işletme için kayıt:

102 BANKALAR HS.	8.500	
504 KRİPTO VARLIKLAR- MENKUL KIYMET TOKENİ		8.500

b) Menkul kıymet tokeni alan işletme için kayıt:

248 DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR HS.	8.500	
102 BANKALAR HS.		8.500

Sonuç

İnsanlığın varoluşundan bu yana ihtiyaçlar sürekli artmıştır. Bütün bu ihtiyaçlar ise ekonomi, muhasebe, para ve teknoloji üzerinde etkili olarak bunların evrimleşmelerine zemin hazırlamıştır. Varoluşun ilk dönemlerinde avcılık-toplayıcılık yeterli bir yaşam biçimi olmuştur. Ancak, tüm mahsullerin her coğrafyada yetişmemesi, insanlar arasında ticaretin doğmasına yol açmış ve takas yöntemi de kullanılmaya başlanmıştır. Takas edilen malların denkliği açısından çıkan problemler ise ara mal ihtiyacını oluşturmuştur. Ara mal olarak kullanılan hurma, gümüş, altın ve benzeri pek çok varlık ise sürekli değişim göstermiştir. Paranın Lidyalılar tarafından icadı, tarihsel bir dönüm noktasıdır. Bu tarihten sonra ulusal para birimleri ekonomilere yön vermiş ve ekonomik piyasalarda hüküm sürmüştür. Ancak, paranın farklı para birimlerine dönüştürülmesinde karşı karşıya kalınan maliyetler, komisyonlar, riskler ve belirsizlikler ile paranın merkezi bir yapıya bağımlı olması, sanal para olarak da bilinen kripto paralar ile tanışmamızı sağlamıştır.

Kripto para kavramı ve bağılı bulunduğu teknoloji olan blok zinciri teknolojisi ilk kez 2008 senesinde Satoshi Nakamoto takma adına sahip ve Japon olduğu iddia edilen kişi veya çalışma grubu tarafından “Bitcoin: A Peer-to Peer Electronic Cash System” başlıklı makaleyle kendisinden söz ettirmiştir. Bitcoin’den sonra da birçok ek kripto para geliştirilmiştir. Bitcoin’den sonra geliştirilen bu kripto paralar, altcoin olarak adlandırılmıştır. Merkezi bir otoriteye bağılı olmadıkları ve merkezi bir otorite tarafından yönetilmedikleri için kripto paralar bazı ülkelerde yasa dışı olarak değerlendirilmiştir. Bunun yanında, kripto paraları tamamen yasal olarak kabul eden ülkeler de mevcuttur. Birtakım ülkelerde ise kripto paralar spesifik sınırlamalara tabidir. Dolayısıyla, kripto paralarla ilgili mevzuat henüz Türkiye dahil birçok ülkede tam netlik kazanmamıştır ve kanun ile yönetmeliklerle güncellemeye tabidir.

Bu çalışmada, kripto paraların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği uygulama örnekleri kapsamında çeşitli yevmiye kayıtlarıyla (günlük kayıtlarla) gösterilmiştir. Kripto paraların muhasebeleştirilmesi hususunda belirli evrensel kuralların ve standartların henüz netlik kazanmadığı görülmektedir. Kripto varlıklar, farklı görüş ve yaklaşımlar altında birden fazla hesap altında muhasebeleştirilebilmektedirler. Bunlar Diğer Stoklar, Diğer Mali Duran Varlıklar, Diğer Menkul Kıymetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Diğer Hazır Değerler, Kripto Paralar ve Kripto Varlıklar hesapları olarak listelenebilir. Kripto paraların muhasebeleştirilmesi hususunda yabancı literatür incelendiğinde, çeşitli kaynakların varlığı göze çarpmaktadır. Ancak, Türkiye’de ilgili literatür henüz çok zengin değildir.

Kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusu, aynı zamanda ekonominin geniş bir yelpazeye yayılan birçok paydaşını ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, araştırmanın özellikle Türkiye’de kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusundaki yerli literatüre katkıda bulunacağı düşünülmektedir. Günümüzde, muhasebenin gittikçe teknoloji ile daha iç içe ve entegre olduğu düşünüldüğünde, kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunun öneminin yakın gelecekte daha da artacağı tahmin edilmektedir. Kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusundaki çalışmaların sayısı artırılmalı, evrensel uygulamaların geliştirilmesi teşvik edilmelidir. Bu durum vergilendirme ve değerlendirme hususlarında avantaj sağlayacağı gibi, güven problemini ortadan kaldıracak ve şeffaflığı da temin edecektir. Son olarak, kripto paraların muhasebeleştirilmesi uygulamaları ülkeler ve işletmeler bazında karşılaştırmalar yapma ve standardizasyonun sağlanması açısından da kritik faydalar sunacaktır.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Yazar Katkısı: Cevdet Kızıl %100

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışma için destek alınmamıştır.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir

Çıkar Çatışması Beyanı: Çalışma kapsamında herhangi bir kurum veya kişi ile çıkar çatışması bulunmamaktadır.

Peer Review: Independent double-blind

Author Contributions: Cevdet Kızıl %100

Funding and Acknowledgement: No support was received for the study.

Ethics Approval: This study does not contain any human or animal research that requires ethical approval.

Conflict of Interest: The authors declare that they have no conflicts of interest.

Kaynakça

- Abad-Segura E., Infante-Moro A., González-Zamar M-D., López-Meneses E. Blockchain Technology for Secure Accounting Management: Research Trends Analysis. *Mathematics Journal*. 9(14), 1631. <https://doi.org/10.3390/math9141631>
- Akbulut, U. (2019). *Paranın Hayatımıza Girişi*. Ural Akbulut Websitesi. <http://www.uralakbulut.com.tr/wp-content/uploads/2009/11/PARANINHAYATIMIZAG%C4%B0R%C4%B0C5%9E%C4%B0-EK%C4%B0M-2011.pdf>, (Erişim Tarihi: 22.09.2021).
- Atik, M., Köse, Y. ve Yılmaz, B. (2021). Krito Para, Para Mıdır Döngüsünde Kabul Edilebilirlik Üzerine Ampirik Bir Uygulama. *Bartın Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 12(23), 155-172.

- Alpoga, H. (2018). Bitcoin'den Selfcoin'e Kripto Para. *Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Dergisi*. 3 (2), 411-428.
- Arslantaş, B. (2016). Kripto Para Birimleri, Bitcoin ve Muhasebesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 7(1), 349-366.
- BBC News Türkçe. (2021). *Kripto Para Yönetmeliği Resmi Gazete'de Yayınlandı, Ekonomistler Düzenlemeyi Nasıl Yorumladı?* BBC News Türkçe Websitesi. <https://www.bbc.com/turkce/haberler-turkiye-56768459> (Erişim Tarihi: 30.08.2021).
- Beşler Hukuk (2021). *Kripto Para Yasal Mı?* Beşler Hukuk Websitesi. <https://www.besler.av.tr/kripto-para-yasal-mi/> (Erişim Tarihi: 30.08.2021).
- Butler, S. (2019). Criminal Use of Cryptocurrencies: A Great New Threat or is Cash still King? *Journal of Cyber Policy*. 4(3), 326-345.
- CNN Türk. (2021). *Türkiye'de Artık Yasak! Merkez Bankası Açıkladı, Kripto Para...* CNN Türk Websitesi. <https://www.cnntrk.com/ekonomi/turkiyede-artik-yasak-merkez-bankasi-acikladi-kripto-para> (Erişim Tarihi: 30.08.2021).
- Demir, M. ve Arslan, Ö. (2020). Muhasebe Meslek Mensuplarını Hile Olayına Yönelten Psikolojik ve Ekonomik Faktörler. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8(3), 903-911.
- Demir, M., Arslan, Ö., Ülker, Y. ve Bacak, S. (2021). *Bölüm 5: Kripto Paraların Muhasebeleştirme Esasları ve SMMM'lerin Blok Zinciri Teknolojisine Yönelik Düşünceleri Üzerine Bir Araştırma*. *İktisatta ve İşletmede Seçme Konular Kitap Bölümü*. İKSAD Yayınevi, Ankara.
- Dizkırıncı, A. S. ve Gökgöz, A. (2018). Kripto Para Birimleri ve Türkiye'de Bitcoin Muhasebesi. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 92-105.
- Doğan, Ş. (2020). Dijital Çağda Paranın Dönüşümü: Kripto Para Birimleri ve Blok Zinciri (Blockchain) Teknolojisi: Üniversite Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma. *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 8(3), 859-870.
- Dönmez, E. (2021). *Kripto Paraların Yasaklanması ve Dünyadaki Denemeler*. Blockchain Türkiye Websitesi. <https://bctr.org/kripto->

paraların-yasaklanması-ve-dunyadaki-denemeler-22228/ (Erişim Tarihi: 30.08.2021).

Dulupçu, M. A., Yiyit, M., Genç, A. G. (2017). Dijital Ekonominin Yükselen Yüzü: Bitocin'in Değeri ile Bilinirliği Arasındaki İlişkinin Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 22(15), 2241-2258.

Dünya Gazetesi. (2021). *Bitcoin Fiyatları Yüzde 14'lük Kayıptan Kısmen Toparlandı*. Dünya Gazetesi Websitesi. <https://www.dunya.com/finans/kripto-para/bitcoin-fiyatlari-yuzde-14luk-kayıptan-kismen-toparlandi-haberi-618308> (Erişim Tarihi: 30.08.2021).

Eğilmez, M. (2021). *Ekonomi Sözlüğü - Para*. Mahfi Eğilmez Websitesi. <https://www.mahfiegilmez.com/p/ekonomi-sozlugu.html> (Erişim Tarihi: 18.11.2021).

Euronews. (2021). *Merkez Bankası'nın Kripto Parayla Ödeme Yasağı Ne Anlama Geliyor? Uzmanlar ve Yatırımcılar Ne Diyor?* Euronews Websitesi. <https://tr.euronews.com/2021/04/18/merkez-bankas-n-n-kripto-para-ile-odeme-yasag-ne-anlama-geliyor-yat-r-mc-lar-ne-diyor> (Erişim Tarihi: 30.08.2021).

Grobys, K., Sapkota, N. (2019). Predicting Cryptocurrency Defaults. *Applied Economics*. 52(46), 5060-5076.

Heffer, A. (2009). *On the Curious Historical Coincidence of Algebra and Double-Entry Bookkeeping. Foundations of the Formal Sciences*. Kasım 2009. Ghent University, 11.

HM Treasury. (2018). *Cryptoassets Taskforce: Final Report*. Gov.uk Website. <http://www.gov.uk/government/publications> (Erişim Tarihi: 22.09.2021)

Kaplanhan, F. (2018). Kripto Paranın Türk Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi: Bitcoin Örneği. *Vergi Mevzuatı ve Maliye Teorisi*. Sayı: 353, 105-123.

Karaköse, İ. S. (2017). *Elektronik Ödemelerde Blok Zinciri Sistematiği ve Uygulamaları*. Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, Kayseri.

Kesebir, M., Günceler, B. (2019). Kripto Para Birimlerinin Parlak Geleceği. *İğdir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. Sayı 17, 605-626.

- Kızıl, A., Kızıl C. (2007). *Accounting: Financial, Cost, Managerial*. Bahar Yayınevi, İstanbul.
- Kızıl, C., Selvi Hanişoğlu, G. (2019). *Blok Zinciri Teknolojisi ve Kripto Paralar Muhasebe ile Denetimde Kuralları Değiştiriyor*. Dünya Gazetesi 12 Ekim 2019 Cumartesi Tarihli Köşe Yazısı., 10. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/blok-zinciri-teknolojisi-ve-kripto-paralarla-muhasebe-ile-denetimde-kurallar-degisiyor/455144> (Erişim Tarihi: 29.10.2021).
- Kızıl, C., Selvi Hanişoğlu, G., Aslan, T. (2019). *Kripto Paraların Finansal Piyasalara Etkileri ve Muhasebeleştirilmesi*. Ekin Yayınevi, Bursa.
- Küçükşavaş, N. (1997). *Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulaması: Tek Düzen Hesap Planı Uygulamaları*. Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Lauwers, L., Willekens, M. (1994). *Five Hundred Years of Bookkeeping: A Portrait of Luca Pacioli* (Tijdschrift voor Economie en Management). Katholieke Universiteit Leuven. Vol:XXXIX. Issue: 3, 302. Katholieke Universiteit Leuven Websitesi. https://lirias.kuleuven.be/bitstream/123456789/119065/1/TEM1994-3_289-304p.pdf (Erişim Tarihi: 16.09.2021).
- Lee, D., Chuen K. Guo, L., Wang, Y. (2018). Cryptocurrency: A New Investment Opportunity? *The Journal of Alternative Investments*. Winter 2018. 20 (3), 16-40.
- Malherbe, L., Montalban, M., Bedu N., Granier, C. (2019). Cryptocurrencies and Blockchain: Opportunities and Limits of a New Monetary Regime. *International Journal of Political Economy*. 48(2), 127-152.
- Nakamoto, S. (2008). *Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System*. Bitcoin.org Websitesi. <http://www.bitcoin.org/bitcoin.pdf> (Erişim Tarihi: 10.03.2020).
- New York State Society of CPAs. (2003). *A History of Accountancy*. New York State Society of CPAs Websitesi. Kasım 2003. <http://www.nyscpa.org/trustedprof/archive/1103/tp24.htm> (Erişim Tarihi: 14.09.2021).
- Nishibe, M. (2020). Good Money Drives Out Bad: Introduction to the Featured Section on the Evolution of Diverse E-Money: Digital-Community Currencies and Cryptocurrencies, *The Japanese Political Economy*. 46(1), 1-16.

- Oldroyd, D. (1995). The Role of Accounting in Public Expenditure and Monetary Policy in the First Century AD Roman Empire. *Accounting Historians Journal*. 22 (2). Birmingham, Alabama, Aralık 1995, 124.
- Oldroyd, D., Dobie, A. (2008). *Themes in the History of Bookkeeping. The Routledge Companion to Accounting History*. Londra, İngiltere.
- Parlaktuna, İ., Güngül, M. (2020). Bitcoin'nin Tanımlanma Sorunu. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. Sayı: 86, 25-38.
- Pirinççi, A.E. (2018). Yeni Dünya Düzeninde Sanal Para Bitcoin'in Değerlendirilmesi. *International Journal of Economics Politics Humanities and Social Sciences*. 1(1), 45-52.
- Ponting, C. (2000). *Dünyanın Yeşil Tarihi*. Çev. Ayşe Başçı. Sabancı Üniversitesi Yayınları, İstanbul.
- Prochazka, D. (2018). Accounting for Bitcoin and Other Cryptocurrencies Under IFRS: A Comparison and Assessment of Competing Models. *International Journal of Digital Accounting Research*. Vol. 18, 161-188.
- Raiborn, C., Sivitanides, M. (2015). Accounting Issues Related to Bitcoins. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(2), 25-34.
- Ricardo, D. (1997). *Ekonomi Politîğin ve Vergilendirmenin İlkeleri*. Çev. Tayfun Ertan. Belge Yayınları, İstanbul.
- Robson, K. (1992). Accounting Numbers as Inscription: Action at a Distance and the Development of Accounting. *Accounting, Organizations and Society* 17 (7). 685-708.
- Secinaro, S., Dal Mas, F., Brescia, V., Calandra, D. (2021). Blockchain in the Accounting, Auditing and Accountability Fields: A Bibliometric and Coding Analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2020-4987>
- Serçemeli, M. (2018). Kripto Para Birimlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 33-66.
- Şahin, O. N. (2018). TMS ve TFRS Işığında Muhasebe: Vergi ve Denetim Açısından Bitcoin ve Diğer Kripto Para Birimleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 20(4), 898-923.

- Şenbayram, E. A. (2019). Paranın Geldiği Uç Nokta: Bitcoin. *Harran Üniversitesi İİBF Dergisi*. 3 (4), 72-92.
- University of South Australia. (2013). *The History of Accounting*. University of South Australia Websitesi. 30 Nisan 2013. <http://www.library.unisa.edu.au/about/exhibitions/historyacc.aspx> (Erişim Tarihi: 15.09.2021)
- Yalçın, S. (2019). Kripto Değişim Araçlarının Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (81), 101-120.
- Yıldırım, M. (2019). Blok Zincir Teknolojisi, Kripto Paralar ve Ülkelerin Kripto Paralara Yaklaşımları. *Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi*. 10(20), 265-277.
- Yıldız, O. M. (2019). *Bitcoin Yasıl Mı? Kripto Para - Dijital Para*. Osman Mete Yıldız Websitesi. <https://osmanmeteyildiz.av.tr/BITCOIN-YASAL-MI-KRIPTO-PARA-DIJITAL-PARA-166tt.html> (Erişim Tarihi: 12.08.2021).
- Yumuşaker, M. C. (2019). Kripto Para ve Tipleri, Bitcoin Olgusu ve Muhasebesi. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi (OPUS)*. 12(18), 1008-1029.
- Yükçü, S., Atağan, G. (2014). Anadolu'da İlk Paranın Ayar ve Alaşımı. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. Sayı: 7, 28-48.

Extended Abstract

Accounting is a science that records, classifies, summarizes, reports, analyzes and interprets transactions and events related to money. In the history of accounting, there are various opinions about where accounting first emerged and when it was invented. Although it is mentioned in different sources that accounting, which dates back to ancient civilizations, first appeared and was invented in the civilizations of Mesopotamia, ancient Egypt, Babylon and China, there is no consensus on this issue. However, accounting was used as a recording, evaluation and calculation tool in the early periods. The history of accounting has followed a parallel development course with the history of writing, money, management and finance. To give an example, accounting provided significant benefits in terms of conducting state affairs, auditing and financial management during the Roman Empire. In the historical development stage of accounting, the double entry book-keeping system also has an important place. Accounting became a modern science with the Italian mathematician Luca Pacioli, who is known as the inventor of the double book-keeping system.

The needs have increased continuously since the existence of humanity. All these needs paved the way for them to evolve effectively on economy, accounting, money and technology. In the early periods of existence, hunting-gathering was an adequate way of life. However, the fact that not all crops were grown in all geographies led to the emergence of trade between people and the barter method was used. The problems in terms of the equivalence of the exchanged goods created the need for intermediate goods. Many assets such as dates, silver, and gold, which are used as intermediate goods, have constantly changed. The invention of money by the Lydians was a historical turning point. After this date, national currencies have shaped the economies and prevailed in the economic markets. However, the costs, commissions, risks and uncertainties faced in converting money into different currencies and the dependence of money on a centralized structure enabled us to meet cryptocurrencies, also known as virtual money.

The concept of cryptocurrencies and the technology it is connected to, namely blockchain technology, was first mentioned in 2008 by an alleged Japanese person or working group using the nickname Satoshi Nakamoto with an article titled "Bitcoin: A Peer-to Peer Electronic Cash System". After Bitcoin, many additional cryptocurrencies have been developed. These cryptocurrencies, developed after Bitcoin, are called altcoins. Cryptocurrencies have been considered illegal in some countries, as they are not tied to and administered by a central authority. Besides, there are countries that accept cryptocurrencies completely legal. In some countries, cryptocurrencies are subject to specific restrictions. Therefore, the legislation on cryptocurrencies has not yet been clarified in many countries, including Turkey, and is subject to updating by law and regulations.

The first part of this study is devoted to the Introduction. In the introduction, the definition and history of accounting are mentioned. At the same time, the definition and development process of money and the concepts of blockchain and cryptocurrency are discussed. The legal regulations regarding cryptocurrencies in the World and in Turkey and the importance of the research topic are also included in the Introduction section. After the introduction, the Literature Review section is presented. In this part, the literature on the research topic in the World and in Turkey is synthesized and discussed. The Literature Review section is followed by the Implementation section, and the journal entries (daily entries) related to the accounting of cryptocurrencies are listed. The last part of the study is reserved for the Conclusion part.

In the Implementation section how cryptocurrencies should be accounted is shown with various journal entries. It is seen that certain universal rules and standards regarding the accounting of cryptocurrencies have not been clarified yet. Crypto assets can be accounted for under more than one account and under different views and approaches. These can be listed as Other Inventories, Other Financial Fixed Assets, Other Securities, Other Intangible Assets, Other Current Assets, Cryptocurrencies and Crypto

Assets accounts. The international literature on the accounting of cryptocurrencies shows that the existence of various sources stands out. However, the relevant literature in Turkey is not very rich yet. The issue of accounting for cryptocurrencies is also of interest to a wide range of stakeholders in the economy. Therefore, it is thought that the study will contribute to the literature on the accounting of cryptocurrencies, especially in Turkey. Today, considering that accounting is increasingly intertwined and integrated with technology, it is estimated that the importance of accounting for cryptocurrencies will increase more in the near future. The number of studies on the accounting of cryptocurrencies should be increased and the development of universal implementations should be encouraged. This will not only provide advantages in taxation and valuation, but will also eliminate the problem of trust and ensure transparency. Finally, the accounting practices of cryptocurrencies will also provide critical benefits in terms of making comparisons and standardization on the basis of countries and businesses.