

7352 Sayılı Kanun Kapsamında Yabancı Para Mevduatların Türk Lirasına Çevrim Uygulamaları ve TFRS Finansal Tablolarına Etkileri

Olca AKÇİN¹

Özet

Türkiye’de 2021 yılının son çeyreğinde döviz kurlarında önemli düzeyde dalgalanmalar gerçekleşmiş olup Türk Lirası’nda (TL) diğer yabancı para birimlerine göre yüksek değer kayıpları yaşanmıştır. TL’de yaşanan değer kaybının ülke ekonomisine olumsuz etkilerinin azaltılması ve kişilerin TL üzerinden varlıklarını değerlendirmesinin teşviki amacıyla ülke yönetimi bazı tedbirleri yürürlüğe koymuştur. Bu kapsamda 29 Ocak 2022 tarih ve 31734 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (7352 sayılı Kanun) ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na (KVK) geçici 14’üncü madde eklenmiştir. İlgili madde uyarınca kurumların finansal durum tablolarında yer alan yabancı para ve altın cinsinden mevduatlarını TL’ye çevirmeleri halinde elde edecekleri kazançlara ilişkin bir takım vergi istisnaları getirilmiştir. Bu çalışmada ilgili düzenlemenin Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na (TFRS) göre finansal tablo hazırlayan işletmelerin finansal tablolarına etkileri incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: TFRS, Finansal Raporlama, Döviz, Vergi İstisnası

Conversion Practices for Foreign Currency Deposits into Turkish Lira Under Law No 7352 and Their Effects on TFRS Financial Statements

Abstract

During the last quarter of 2021, there were significant fluctuations in exchange rates in Turkey, and the Turkish Lira (TL) experienced high depreciation compared to other foreign currencies. In order to reduce the negative effects of the depreciation in TL on the country's economy and to encourage individuals to evaluate their assets in TL, the country administration has put some measures into effect. In this context, with the Law numbered 7352 Amending the Tax Procedure Law and the Corporate Tax Law (Law numbered 7352), published in the Official Gazette dated 29 January 2022 and numbered 31734, temporary article 14 was added to the Corporate Tax Law No. 5520. In accordance with the relevant article, certain tax exemptions have been introduced for the gains obtained in case the institutions convert their foreign currency and gold deposits in their balance sheets into Turkish Lira. In this study, the effects of the relevant regulation on the financial statements of companies preparing financial statements in accordance with Turkish Financial Reporting Standards were examined.

Keywords: TFRS, Financial Reporting, Foreign Exchange, Tax Exemption

1. GİRİŞ

Türkiye’de 2021 yılının son çeyreğinde döviz kurlarında önemli düzeyde dalgalanmalar gerçekleşmiş olup TL’de diğer yabancı para birimlerine göre yüksek değer kayıpları yaşanmıştır. 2020 yılı sonunda 7,3405 olan ABD Doları alış kuru Eylül 2021 itibarıyla 8,8433 TL olarak gerçekleşmişken 2021 yılı sonunda bu tutar 12,9775 TL’ye yükselmiştir. TL’de yaşanan değer kaybının ülke ekonomisine olumsuz etkilerinin azaltılması ve kişilerin TL üzerinden varlıklarını değerlendirmesinin teşviki amacıyla ülke yönetimi bazı tedbirleri yürürlüğe koymuştur. Bu kapsamda 29 Ocak 2022 tarih ve 31734 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7352 sayılı Kanun ile 5520 sayılı KVK’ya geçici 14’üncü madde eklenmiştir (7352 sayılı Kanun, 2022, md. 2). İlgili madde uyarınca kurumların

İnceleme Makalesi / Review Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 17.1.2023 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 30.1.2023

¹ Dr., İstanbul/Türkiye, olca.akcin@gmail.com, ORCID ID: 0000-0001-9075-8285http://orcid.org/0000-0001-9883-1985

Atıf (Citation): Akçin, O. (2023). 7352 sayılı kanun kapsamında yabancı para mevduatların Türk Lirasına çevrim uygulamaları ve TFRS finansal tablolarına etkileri. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 3(1), 88-106.

finansal durum tablolarında yer alan yabancı para cinsinden mevduatlarını TL'ye çevirmeleri halinde oluşacak kazançlarına ilişkin vergi istisnaları getirilmiştir. 7352 sayılı Kanun'a göre 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosu aktifinde bulunan;

- "Yabancı paraların TL'ye çevrilmesi ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla TL cinsinden mevduat ve katılma ("KKM") hesaplarında değerlendirilmesi halinde yabancı paraların 2021 yılı sonu değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı kazançlarından 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemine ait olan kısmı ile birlikte 2021 yılı 4'üncü geçici vergi dönemine ilişkin beyanname verilme süresi içerisinde TL'ye çevrilen hesaplardan kaynaklı kur farkı kazançları ve ilgili hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara ("Tek seferlik çevrim istisnası, TÇİ") (7352 sayılı Kanun, 2022, md. 2)",

- "Yabancı paraların 2022 yılı bitimine kadar TL'ye çevrilmesi ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında değerlendirilmesi halinde oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle TL'ye çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara ("Sürekli çevrim istisnası, SÇİ") (7352 sayılı Kanun, 2022, md. 2)",

- "Altın hesapları ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin 2022 yılı bitimine kadar TL'ye çevrilmesi ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında değerlendirilmesi halinde TL'ye çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır ("Altın çevrim istisnası, AÇİ") (7352 sayılı Kanun, 2022, md. 2)".

7352 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin esaslar 11 Şubat 2022 tarih ve 31747 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 19 seri numaralı Hazine ve Maliye Bakanlığı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ("19 numaralı Tebliğ") ile kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Bu çalışmanın amacı, ilgili düzenlemelerin TFRS'ye göre finansal tablo hazırlayan işletmelerin finansal tablo hazırlama sürecine olan etkilerinin incelenmesidir.

2. UYGULAMALARIN KAPSAMI, ZAMANLAMASI VE UYGULAMALAR İLE İLGİLİ UYULACAK GENEL ESASLAR

Bu bölümde 7352 sayılı Kanun uygulamalarının kapsamı, uygulamaların hangi dönemlerde gerçekleştirilebileceği ve uygulamaların genel esaslarına ilişkin detaylar sunulmuştur.

2.1. Uygulamaların Kapsamı

Uygulamalardan kurumlar vergisi mükellefleri ile kazançlarını finansal durum tablosu esasına göre tespit eden gelir vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir. Mükelleflerin uygulamalardan yararlanabilmeleri için yabancı paralarını ve altın hesaplarını Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) mevzuatı ve 7352 sayılı Kanun uyarınca mevduat ve katılma hesaplarına çevirmeleri gerekmektedir. Aksi durumda uygulamalardan yararlanılamamaktadır. Ayrıca mükelleflerin ilgili uygulamalardan yararlanabilmeleri için çevrime tabi tutulacak yabancı paralar ve altın hesaplarının 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablolarında bulunması zorunludur. Sadece işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesapları için böyle bir zorunluluk mevcut değildir. Bu tip hesaplardan 1 Ocak 2022 ve sonrası bir tarihte açılanların 2022 yılı sonuna kadar TL'ye çevrilmesi ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında değerlendirilmesi halinde vergi istisnası söz konusu olabilmektedir.

19 numaralı Tebliğ'e göre özel hesap dönemlerine tabi olan kurumlar vergisi mükellefleri tabi oldukları özel hesap dönemlerinden bağımsız olarak 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablolarında yer alan yabancı paraları ve altın hesapları ile 1 Ocak 2022 tarihi itibarıyla açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesapları da uygulamalardan yararlanabilmektedir.

2.2. Uygulamalara İlişkin Esaslar

Tek seferlik çevrim istisnası, sürekli çevrim istisnası ve altın çevrim istisnası uygulamalarına ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir.

2.2.1. Tek Seferlik Çevrim İstisnası

19 numaralı Tebliğ'e göre, mükelleflerin 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosu aktifinde bulunan yabancı paralarını 2021 yılı 4'üncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi olan 17 Şubat 2022'ye kadar TL'ye çevirmeleri ve vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıdaki gelirlere kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır:

- "2021 yıl sonu değerlemesi neticesinde oluşan kur farkı gelirlerinin 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemine ait olan kısmı,
- Yabancı paraların TL'ye çevrildiği tarihte oluşan kur farkı gelirleri,
- Açılan KKM hesapları için geçici vergi ve kurumlar vergisine ilişkin yapılan değerlemelerden kaynaklanan gelirler,
- KKM hesaplarının vade sonlarında elde edilen, faiz, kâr payı ve diğer gelirler".

19 numaralı Tebliğ'e göre 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemine ait olan kur farkı gelirlerine ilişkin istisnanın uygulamasında çevrime tabi tutulan yabancı paraların birden fazla sayıda döviz tevdiat hesabında değerlendirilmiş olması halinde bu hesaplar gruplanarak dikkate alınacaktır. Örneğin kurumun 3 adet ABD Doları cinsinden, 2 adet Avro cinsinden hesabı bulunuyorsa bunlar 1 adet ABD Doları ve 1 adet Avro hesabı şeklinde konsolide edilerek dikkate alınacaktır. Ayrıca dönem içerisinde gerçekleşen döviz çıkışlarında tutarların ilgili hesaba giriş sırasının (FIFO) esas alınması gerekmektedir. Bu haliyle 31 Aralık 2021 tarihinde finansal durum tablosunda yer alan yabancı para tutarlar ilgili hesaplara en son giren tutarlar olarak kabul edilmektedir. Aynı yabancı para cinsinden döviz tevdiat hesapları istisna hesaplamasında gruplanacağı için bu hesaplar arasındaki virmanlar giriş çıkış işlemi olarak dikkate alınmayacaktır.

Öncelikli olarak her bir yabancı para cinsinden istisna kapsamına giren kur farkı kazancı hesaplanacak ve sonrasında bunlar konsolide edilerek istisnaya konu edilebilir toplam kur farkı kazancı belirlenecektir (BDO Yayıncılık A.Ş., 2022: 8). KKM hesaplarına dönüştürülen yabancı paraların 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosu değerleri 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosunda KKM hesaplarına dönüştürülebilir ABD Doları, Avro ve İngiliz Sterlini cinsinden yabancı paraların toplam TL değerlerine bölünerek TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülebilecek yabancı paraların toplam içerisindeki payı hesaplanacaktır. Hesaplanan bu oranın istisnaya konu edilebilir toplam kur farkı kazancı ile çarpılması neticesinde de istisnaya tabi olacak toplam kur farkı kazancı belirlenmiş olacaktır. Uygulamaya ilişkin örnekler² aşağıdaki gibidir:

Örnek 1: Alfa işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosunda yer alan bankalar hesabında 5 Haziran 2021 tarihinde edindiği 1.500.000 ABD Doları bulunmaktadır. Alfa işletmesi yabancı parasını 20 Ocak 2022 tarihinde KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında %16 faiz ile 6 ay vadeli TL mevduat hesabına dönüştürmüştür. Alfa işletmesinin ilgili yabancı parasının 2021 yılı 4'üncü geçici vergi değerlemesinden kaynaklı kur farkı kazancı aşağıdaki gibi hesaplanır:

Tablo 1. Alfa İşletmesinin Kurumlar Vergisinden İstisna Edilecek Kur Farkı Geliri Hesaplaması

Dönem	Orijinal Bakiye (a)	Döviz Alış Kuru (b)	TL Karşılık (a x b)
31 Aralık 2021	1.500.000	12,9775	19.466.250
Eksi: 30 Eylül 2021	(1.500.000)	8,8433	(13.264.950)
		Kur Farkı Geliri	6.201.300

Alfa işletmesinin 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemine ait 6.201.300 TL tutarlı kur farkı kazancı ilgili hesabın 2021 yılı 4'üncü geçici vergi dönemine ilişkin beyanname verilme süresi içerisinde TL'ye dönüştürülmüş olmasından ötürü kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

² Örneklerin hazırlanmasında 19 numaralı Tebliğ'den yararlanılmıştır.

Örnek 2: Beta işletmesi 17 Ocak 2022 tarihinde aktifinde bulunan 1.250.000 ABD Doları banka bakiyesini KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında %14 faiz ile 6 ay vadeli TL mevduat hesabına dönüştürmüştür. Beta işletmesinin 2021 yılına ilişkin döviz tevdiat hareketleri aşağıdaki olup 24 Aralık 2021 ile 17 Ocak 2022 tarihleri arasında başka bir hareket gerçekleşmemiştir:

Tablo 2. Beta İşletmesi ABD Doları Mevduat Hareketleri

Alış Tarihi	ABD Doları Alış (Satış) Tutarı	İşlem Kuru	TL Karşılığı	Bakiye TL	Bakiye ABD Doları
30.09.2021	1.000.000	8,8433	8.843.300	8.843.300	1.000.000
15.10.2021	1.500.000	9,1446	13.716.900	22.560.200	2.500.000
23.11.2021	750.000	11,1712	8.378.400	30.938.600	3.250.000
24.12.2021	(2.000.000)	11,7278	(23.455.600)	7.483.000	1.250.000

Beta işletmesi 23 Kasım 2021 tarihi itibarıyla 3.250.000 ABD Doları olan dövizlerinin 2.000.000 ABD Dolarlık kısmını 24 Aralık 2021 tarihinde 11,7278 TL kuru üzerinden satmıştır. Beta işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihinde aktifinde yer alan 1.250.000 ABD Dolarlık dövizlerine ilişkin dönem sonu kur farkı geliri $1.250.00 \times 12,9775 - 7.483.000 = 8.738.875$ TL olacaktır. Beta işletmesinin ilgili döviz tevdiat bakiyesini KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında TL'ye dönüştürmüş olmasından ötürü 1 Ekim 2021 – 31 Aralık 2021 tarihleri arasında isabet eden kur farkı gelirlerine ilişkin istisnadan yararlanacaktır. Uygulama dahilinde dönem sonunda kurumlar vergisi istisnasına tabi olacak kur farkı geliri hesaplamasında 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemindeki 2.000.000 ABD Doları tutarlı satışın 1.000.000 ABD Doları tutarındaki parçasının 30 Eylül 2021 tarihli alıştan, 1.000.000 ABD Doları tutarındaki parçasının da 15 Ekim 2021 tarihli alıştan yapıldığı kabul edilecektir. Buna göre $500.000 \text{ ABD Doları} \times (12,9775 - 9,1446 = 3,8329) = 1.916.450$ TL ve $750.000 \text{ ABD Doları} \times (12,9775 - 11,1712 = 1,8063) = 1.354.725$ TL olmak üzere toplam 3.271.175 TL kur farkı gelirin kurumlara vergisi istisnası uygulanacaktır.

Örnek 3: Gama işletmesi 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosunda yer alan 900.000 ABD Doları ve 1.550.000 AVRO tutarlı banka bakiyelerini KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında 10 Şubat 2022 tarihinde TL mevduat hesabına dönüştürmüştür. Gama işletmesinin ABD Doları hesabının hareketleri aşağıdaki şekildedir:

Tablo 3. Gama İşletmesi ABD Doları Mevduat Hareketleri

Alış Tarihi	ABD Doları Alış (Satış) Tutarı	İşlem Kuru	TL Karşılığı	Bakiye TL	Bakiye ABD Doları
30.09.2021	1.750.000	8,8433	15.475.775	15.475.775	1.750.000
14.10.2021	(100.000)	9,0222	(902.220)	14.573.555	1.650.000
19.11.2021	(1.250.000)	10,6963	(13.370.375)	1.203.180	400.000
15.12.2021	500.000	14,1745	7.087.250	8.290.430	900.000

Gama işletmesi 30 Eylül 2021 tarihi itibarıyla 1.750.000 ABD Doları olan dövizlerinin 100.000 ABD Dolarlık kısmını 14 Ekim 2021 tarihinde 9,0222 TL kuru ve 1.250.000 ABD Dolarlık kısmını 19 Kasım 2021 tarihinde 10,6963 TL kuru üzerinden satmıştır. Gama işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihinde aktifinde yer alan 900.000 ABD Dolarlık dövizlerine ilişkin dönem sonu kur farkı geliri $900.00 \times 12,9775 - 8.290.430 = 3.389.320$ TL olacaktır. Gama işletmesinin ilgili döviz tevdiat bakiyesini KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında TL'ye dönüştürmüş olmasından ötürü 1 Ekim 2021 – 31 Aralık 2021 tarihleri arasında isabet eden kur farkı gelirlerine ilişkin istisnadan yararlanacaktır. Uygulama dahilinde dönem sonunda kurumlar vergisi istisnasına tabi olacak kur farkı geliri hesaplamasında 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemindeki 1.350.000 ABD Doları tutarlı satışın 30 Eylül 2021 tarihli 1.750.000 ABD Doları alıştan yapıldığı kabul edilecektir. Buna göre $400.000 \text{ ABD Doları} \times (12,9775 - 8,8433 = 4,1342) = 1.653.680$ TL ve $500.000 \text{ ABD Doları} \times (12,9775 - 14,1745 = (1,1970)) = (598.500)$ TL olmak üzere net 1.055.180 TL kur farkı gelirin kurumlara vergisi istisnası uygulanacaktır. Gama işletmesinin Avro hesabının hareketleri aşağıdaki şekildedir:

Tablo 4. Gama İşletmesi Avro Mevduat Hareketleri

Alış Tarihi	Avro Alış (Satış) Tutarı	İşlem Kuru	TL Karşılığı	Bakiye TL	Bakiye Avro
30.09.2021	2.250.000	10,3135	23.205.375	23.205.375	2.250.000
21.10.2021	(1.200.000)	10,8308	(12.996.960)	10.208.415	1.050.000
17.12.2021	1.000.000	17,1957	17.195.700	27.404.115	2.050.000
23.12.2021	(500.000)	14,0483	(7.024.150)	20.379.965	1.550.000

Gama işletmesi 30 Eylül 2021 tarihi itibarıyla 2.250.000 Avro olan dövizlerinin 1.200.000 Avroluk kısmını 21 Ekim 2021 tarihinde 10,8308 TL kuru ve 500.000 Avroluk kısmını 23 Aralık 2021 tarihinde 14,0483 TL kuru üzerinden satmıştır. Gama işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihinde aktifinde yer alan 1.550.000 Avroluk dövizlerine ilişkin dönem sonu kur farkı geliri $1.550.000 \times 14,6823 - 20.379.965 = 2.377.600$ TL olacaktır. Gama işletmesi ilgili döviz hesabı bakiyesini KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında TL'ye dönüştürmüş olmasından ötürü 1 Ekim – 31 Aralık 2021 tarihleri arasında isabet eden kur farkı gelirlerine ilişkin istisnadan yararlanacaktır. Uygulama dahilinde dönem sonunda kurumlar vergisi istisnasına tabi olacak kur farkı geliri hesaplamasında 30 Eylül 2021 – 31 Aralık 2021 dönemindeki 1.700.000 Avro tutarlı satışın 30 Eylül 2021 tarihli 2.250.000 Avro alıştan yapıldığı kabul edilecektir. Buna göre $500.000 \text{ Avro} \times (14,6823 - 10,3135) = 2.402.840$ TL ve $1.000.000 \text{ Avro} \times (14,6823 - 17,1957) = (2.513.400)$ TL olmak üzere net (110.560) TL kur farkı gideri kurumlar vergisi istisnası hesaplamasına dahil edilecektir. Böylelikle Gama işletmesinin 900.000 ABD Doları ve 1.550.000 Avro döviz tevdiat hesaplarının tamamının KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında TL'ye dönüştürmüş olmasından ötürü 1 Ekim 2021 – 31 Aralık 2021 tarihleri arasında isabet eden kur farkı gelirlerine ilişkin istisna tutarı $1.055.180 + (110.560) = 944.620$ TL olacaktır.

Eğer Gama işletmesi 900.000 ABD Doları bakiyenin 500.000 ABD dolarlık kısmı ile 1.550.000 Avro bakiyenin 1.000.000 Avroluk kısmını TL'ye dönüştürmüş olsaydı kurumlar vergisinden istisna edilecek kur farkı hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır:

$$\begin{aligned} \text{Dönüşüm oranı} &= \text{Dönüştürülen Yabancı Para Tutarı (TL)} / \text{Toplam Yabancı Para Bakiyesi (TL)}^{(*)} \\ &= [(6.488.750 \text{ TL} + 14.682.300 \text{ TL}) / (1.679.750 \text{ TL} + 22.757.565 \text{ TL})] \\ &= 21.171.050 \text{ TL} / 34.437.315 \text{ TL} = 0,61 \end{aligned}$$

() (500.000 ABD Doları + 1.000.000 Avro) / (900.000 Dolar + 1.550.000 Avro) 31 Aralık 2021 TL karşılıkları*

İstisna uygulanacak tutar = $944.620 \text{ TL} \times 0,61 = 580.725 \text{ TL}$ olacaktır. Geri kalan 363.895 TL'lik kısım ise vergilendirilecektir.

Alfa, Beta ve Gama işletmelerinin 31 Aralık 2021 tarihinde aktiflerinde bulunan yabancı para banka bakiyelerini KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında 2021 yılı 4'üncü geçici vergi dönemine ilişkin beyanname verilme süresi içerisinde TL'ye çevirmelerinden ötürü yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemine ait olan kısmına uygulanacak istisnaların hesaplanması yukarıdaki örneklerde açıklanmıştır. Uygulama kapsamında Alfa, Beta ve Gama işletmelerinin TL'ye çevirdikleri yabancı paraların çevrim tarihinde oluşan kur farkları da istisnaya tabidir. Aşağıdaki tabloda ilgili istisnaların nasıl hesaplanacağı gösterilmektedir:

Tablo 5. Çevrim Tarihinde Oluşan Kur Farkı İstisnaları

İşletme	Yabancı Para Cinsi	Yabancı Para Tutarı (a)	31.12.2021 Kur (b)	Dönüşüm Tarihi	Dönüşüm Kuru (c)	Kur Farkı ((c-b)*a)
Alfa İşl.		1.500.000	12,9775	20.01.2022	13,5792	902.550
Beta İşl.	ABD Doları	1.250.000	12,9775	17.01.2022	13,5986	776.375
Gama İşl.		900.000	12,9775	10.02.2022	13,6404	596.610
Gama İşl.	Avro	1.550.000	14,6823	10.02.2022	15,5814	1.393.605

19 numaralı Tebliğ'in "40.3.1.2. Türk Lirasına Dönüşüm Tarihinde Oluşan Kur Farklarına İlişkin İstisna" başlıklı bölümünde yer alan örnekte 14 Ocak 2022 tarihinde TL mevduata dönüşüm gerçekleştirilmiş ve bu döneme ilişkin

kur değişimi hesaplanırken 31 Aralık 2021 tarihinde geçerli ABD Doları alış kuru olan 12,9775 ile 14 Ocak 2022 tarihinde geçerli olan (Bir başka deyişle 13 Ocak 2022 saat 15:30'da ilan edilen kur) 13,5400 arasındaki fark esas alınmıştır. Ancak gerçekleşen kur değişimi tebliğdeki örnek için 12,9775 ile dönüşüm kuru arasındaki fark kadardır. Bu bağlamda yayınlanan 19 numaralı Tebliğ'de sehven bir hata yapılmış olduğu düşünülmektedir. Tablo 5'te yapılan hesaplamalarda yabancı paraların dönüşüm tarihi saat 11:00'da açıklanan kurlar kullanılmıştır (Yabancı paraların dönüşüm tarihinde saat 11:00'da açıklanan kurlar ile TL'ye dönüştürüldüğü varsayılmıştır).

2.2.2. Sürekli Çevrim İstisnası

Mükelleflerin 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosu aktifinde bulunan yabancı paralarını 2021 yılı 4'üncü geçici vergi dönemine ilişkin beyanname verilme süresi içerisinde TL'ye çevirmeleri ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında değerlendirilmesi halinde KKM hesaplarının vade bitiş tarihlerinden önce nihayetlenen geçici vergi dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz ve kâr payı gelirlerine kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

Örnek 1'deki Alfa işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihinde aktifinde bulunan 1.500.000 ABD Doları tutarlı yabancı parasını 20 Ocak 2022 tarihinde dönüştürdüğü 6 ay vadeli ve %16 faizli KKM hesabının 2022 yılı 1'inci geçici vergi dönemi sonu değerlemesinden kaynaklanan faiz tahakkuku aşağıdaki gibidir:

Tablo 6. Alfa İşletmesi 1'inci Geçici Vergi Faiz Tahakkuk Hesaplaması

Yabancı Para Tutarı (a)	Dönüşüm Kur (b)	Dönüşüm TL Karşılık (c = a x b)	Faiz Oranı % (d)	Vade Başlangıç (e)	Geçici Vergi Dönem Sonu (f)	Faiz Tahakkuku ((f - e) * d * c / 36500)
1.500.000	13,5792	20.368.800	16	20.01.2022	31.03.2022	625.015

Alfa işletmesi 1'inci geçici vergi dönemi sonu itibarıyla hesaplanan 625.015 TL faiz tahakkuku nedeniyle KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamındaki istisnadan yararlanabilecektir. Alfa işletmesi benzer şekilde vadeden önce olan 2'nci geçici vergilendirme dönemi sonu itibarıyla hesaplanacak faiz nedeniyle de aynı istisnadan yararlanabilecektir.

Alfa işletmesi 6 ay vadeli ve %16 faizli TL mevduat hesabından vade sonunda 1.616.111 TL faiz geliri elde etmektedir. Vade tarihi olan 20 Temmuz 2022'de gerçekleşecek ABD Doları kuruna göre oluşacak durum aşağıdaki gibidir:

Tablo 7. Alfa İşletmesi Vade Sonu Ek Ödeme Senaryoları

Vade Sonu TL Anapara + Faiz (a)	Yabancı Para Tutarı (b)	Vade Sonu Kur (c)	Vade Sonu Çevrim (d = b x c)	Ek Ödeme (d > a ise (d - a), d < a ise 0)
21.984.911	1.500.000	15,5000	23.250.000	1.265.089
21.984.911	1.500.000	14,0000	21.000.000	-

TCMB'nin 21 Aralık 2021 tarih ve mükerrer 31696 Resmî Gazete'de yayımlanan Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ'inin 3'üncü maddesinde "Vade sonu, bir başka deyişle kapanış, kurunun TL mevduat veya katılma hesabının vadesinde saat 11:00'da TCMB tarafından ilan edilen döviz alış kuru" olduğu ifade edilmiştir. Vade sonu kurunun dönüşüm kurundan büyük olması halinde yukarıdaki hesaplamada örneklendirildiği şekliyle bankanın Alfa işletmesine faize ilave olarak kur farkı ödemesi yapması gerekmektedir. Bu durumda Alfa işletmesinin elde edeceği kur farkı geliri de istisna kapsamında olacaktır. Vade sonu kurunun dönüşüm kurundan küçük gerçekleşmesi halinde ise herhangi bir ek ödeme yapılmaz.

2.2.3. Altın Çevrim İstisnası

Mükelleflerin 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosu aktifinde bulunan altın hesapları ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin 2022 yılı bitimine kadar TL'ye çevrilmesi ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında

değerlendirilmesi halinde TL'ye çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

Örnek 4: Delta işletmesi 31 Aralık 2021 tarihinde aktifinde bulunan 200 gramlık altın hesabını KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında 5 Şubat 2022 tarihinde %15 faiz ile 6 ay vadeli TL mevduat hesabına dönüştürmüştür. Delta işletmesinin 2021 yılına ilişkin altın hesabı hareketleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 8. Delta İşletmesi Altın Hesap Hareketleri

Aliş Tarihi	Altın Alish (Satış) Gramajı	Gram Altın Fiyatı	TL Karşılığı
21.08.2021	200	665,15	133.030

31 Aralık 2021 tarihinde gram altın fiyatınının 700 TL olması durumunda Delta işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihinde aktifinde yer alan 200 gram altına ilişkin dönem sonu değer artış kazancı $200 \times 700 - 133.030 = 6.970$ TL olacaktır. Delta işletmesi 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablosunda yer alan altın hesabını KVK'ya eklenen geçici 14'üncü madde kapsamında 2021 yılı 4'üncü geçici vergi dönemine ilişkin beyanname verilme süresi içerisinde TL'ye çevirmesinden ötürü altın hesabının dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan bu kazancı istisna kapsamında olacaktır. Ayrıca hesabın vade bitiş tarihinden önce nihayetlenen geçici vergi dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden gelirlerine de kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

3. TFRS 9 FİNANSAL ARAÇLAR STANDARDI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRME

Bu bölümde finansal araçların TFRS'ye göre değerlendirilmesinde yol gösterici ana standart olan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı ("TFRS 9") ve diğer standartlara ilişkin bilgiler sunulacaktır.

3.1. Standarda Genel Bakış

Finansal araçlara ilişkin olarak yayınlanmış olan standartlar ve konuları aşağıdaki tabloda açıklandığı şekliyledir:

Tablo 9. Finansal Araçlara İlişkin Yayınlanmış Standartlar

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum	TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar	TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme	TFRS 9 Finansal Araçlar
Finansal araçlarla ilgili bilgilerin sunumu konusunda hükümleri kapsamaktadır	Finansal araçlara ilişkin finansal tablo kullanıcılarına yapılması gereken açıklamaları kapsamaktadır	Finansal araçların finansal tablolara alınması ve finansal tablolardan çıkarılması konularında hükümleri kapsamaktadır	Finansal araçların sınıflandırılması, ölçümü, finansal tablo dışı bırakılması ve riskten korunma muhasebesinin uygulanışını kapsamaktadır

Finansal araçlara ilişkin ölçme, sınıflandırma ve değer düşüklüğü konularındaki eksikliklerinin giderilmesi amacıyla 2018 yılından itibaren uygulanması için TFRS 9 standardı TMS 39'un yerini almak üzere yayınlanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde 7352 sayılı Kanun ile 5520 sayılı KVK'ya eklenen 14'üncü madde neticesinde yapılacak uygulamaların TFRS 9 uyarınca nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği incelenecektir.

3.2. Standart Uyarınca Finansal Varlıklar

Finansal araçlar TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardında "Bir işletmenin finansal varlığı ile diğer bir işletmenin finansal borcunda ya da özkaynağa dayalı finansal aracında artışa neden olan herhangi bir sözleşme" olarak tanımlanmaktadır (KGG, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, 2022, md. 11). Aynı standartta finansal varlıklar aşağıdaki varlıklardan herhangi biri olarak tanımlanmaktadır:

- "Nakit,
- Başka bir işletmenin özkaynağına dayalı finansal araç,
- Başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık almak için veya
- Potansiyel olarak işletmenin lehine olan koşullarda finansal varlık veya borçların başka bir işletme ile takas edilmesi için düzenlenen sözleşmeden doğan hak veya

- İşletmenin özkaynağına dayalı finansal aracıyla ödenecek ya da ödenebilecek olan ve İşletmenin değişken sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını almak zorunda olduğu ya da olabileceği bir türev olmayan sözleşme veya İşletmenin belirli sayıda özkaynağına dayalı finansal aracını, belirli bir nakdini ya da başka bir finansal varlığını takas etmesi dışındaki şekillerde ödenecek ya da ödenebilecek bir türev sözleşme”.

TFRS 9 uyarınca finansal varlıklar itfa edilmiş maliyeti üzerinden, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak veya gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen olarak sınıflandırılmaktadır (KGG, TFRS 9 Finansal Araçlar, 2022, md. 4.1.1). Finansal varlıkların sınıflandırılmasında finansal varlıkların yönetimi için raporlayan işletmenin kullandığı iş modeli ve finansal varlığın sözleşmeye bağlı nakit akışlarının özellikleri dikkate alınır. Standarda göre;

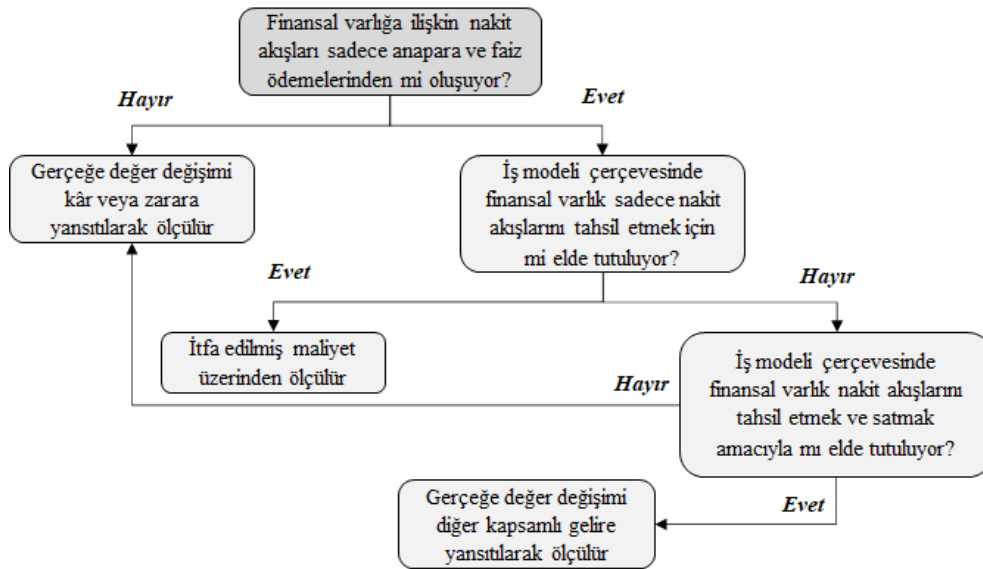
- “Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması ve finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması halinde ilgili finansal varlık **itfa edilmiş maliyetinden** ölçülür (KGG, TFRS 9 Finansal Araçlar, 2022, md. 4.1.2)”,

- “Finansal varlığın, sözleşmeye bağlı nakit akışlarının tahsil edilmesini ve finansal varlığın satılmasını amaçlayan bir iş modeli kapsamında elde tutulması ve finansal varlığa ilişkin sözleşme şartlarının, belirli tarihlerde sadece anapara ve anapara bakiyesinden kaynaklanan faiz ödemelerini içeren nakit akışlarına yol açması halinde ilgili finansal varlık **gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak** ölçülür (KGG, TFRS 9 Finansal Araçlar, 2022, md. 4.1.2A)”,

- “Bir finansal varlık itfa edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülüyorsa **gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak** ölçülür (KGG, TFRS 9 Finansal Araçlar, 2022, md. 4.1.4)”.

Finansal varlıkların hangi sınıfta değerlendirileceğinin belirlenmesinde kullanılacak bir karar ağacı aşağıda verilmiştir:

Şekil 1. Finansal Varlıkların Sınıflandırılması



3.3. 7352 Sayılı Kanun Uygulamasının TFRS 9 Açısından Değerlendirilmesi

En az üç ay vadeli olmaları ve vade sonunda alınacak nakit tutarının döviz kurlarında meydana gelecek değişikliklere bağlı olması nedeniyle, KKM hesaplarının TFRS finansal tablolarında nakit ve nakit benzeri olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. KGG'nın 1 Mart 2022 tarihinde yapmış olduğu “Döviz/Altın Dönüşümlü Kur/Fiyat Korunmalı TL Mevduat Hesaplarının Muhasebeleştirilmesi Hakkında Duyuru (“KGG Duyurusu”)”da KKM hesaplarının sözleşmeye dayalı nakit elde etme hakkı vermelerinden ötürü TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

standardı uyarınca finansal varlık tanımını karşıladığı” belirtilmiştir (KGK, KGK Duyurusu, 2022: 1). Dolayısıyla KKM hesaplarının muhasebeleştirilmesinde TFRS 9’un esas alınması gerekmektedir.

KKM hesaplarının anapara ile birlikte faiz/kâr payı ihtiva eden nakit akışlarına sahip finansal varlıklar olmasının yanı sıra, ilgili nakit akışlarının döviz kurundaki veya altın fiyatlarındaki dalgalanmalara göre değişecek olmasından ötürü türev ürün niteliği taşımaktadırlar. KGK Duyurusu’nda da “KKM hesaplarının önceki bölümde aktarılmış olan finansal varlıklara ilişkin ölçüm sınıflarından hangisine tabi olacağının belirlenmesi sırasında TFRS 9’da açıklanan türev ürün unsuru ihtiva eden karma sözleşmelere ilişkin hükümlerin dikkate alınması gerektiği” belirtilmiştir (KGK, KGK Duyurusu, 2022: 3). TFRS 9 uyarınca “Karma sözleşmeler, içerisinde türev olmayan bir esas ürün ile beraber saklı türev ürün bileşeni bulunan finansal araçlardır. Saklı türev ürünler ise bir finansal aracın nakit akışlarının tamamını veya bir kısmını bir faiz oranı, finansal araç fiyatı, emtia fiyatı, döviz kuru, endeks ya da benzeri bir değişkene bağlı olarak değiştiren bileşenlerdir. Karma sözleşmedeki esas ürünün finansal varlık olması halinde sözleşmedeki saklı türev ürünler karma sözleşmeden ayrıştırılmadan bir bütün olarak finansal varlıklar için önceki bölümde aktarılan üç ölçüm sınıfından birine göre muhasebeleştirilmektedir”.

KKM hesaplarının gelecekteki nakit akışlarının döviz kurundaki veya altın fiyatlarındaki dalgalanmalara göre değişecek olmasından ötürü söz konusu nakit akışların sadece anapara ve faiz içermeyeceği söylenebilir. Bu nedenle KKM hesapları TFRS 9 uyarınca itfa edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelir yansıtılarak ölçülemeyecektir. Önceki bölümde de aktarıldığı üzere TFRS 9 uyarınca bir finansal varlık itfa edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülmektedir. Bu nedenle KKM hesapları TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülecektir. Dolayısıyla, KKM hesapları finansal durum tablosunda Finansal Yatırımlar sınıfında raporlanacak olup raporlama dönemlerindeki gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarar tablosunda yatırım faaliyetlerden gelirler (giderler) kaleminde muhasebeleştirilecektir.

4. TFRS ÖRNEK UYGULAMA

Bu bölümde 7352 sayılı Kanun uygulamasından yararlanan işletmelerin yasal defterleri ve TFRS finansal tablolarını hazırlayışına ilişkin uygulamalar sunulmuştur.

4.1. 31 Aralık 2021 Tarihli TFRS Finansal Tablolar

TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar standardının 1’inci maddesi raporlayan işletmenin, raporlama döneminden sonra gerçekleşen olaylara ilişkin olarak finansal tablolarda düzeltme yapılması veya dipnotlarda açıklama yapılması gibi hususları belirlemektir (KGK, TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 2022, md. 1). Raporlama döneminden sonraki olaylar, finansal durum tablosu tarihi ile finansal tabloların yayını için raporlayan işletme yönetimince onaylandığı tarih arasındaki dönemde gerçekleşen olaylardır. Bunlar raporlama döneminden sonra finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektiren olaylar ve finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Raporlama döneminden sonra gerçekleşen olayın finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektirecek bir olay olduğu tespit edilirse finansal tablolarda ilgili düzeltmeler yapılır. Eğer raporlama döneminden sonra gerçekleşen olayın finansal tablolarda düzeltme yapılmasını gerektirecek bir olay olmadığı tespit edilirse finansal tablolara ilişkin dipnotlarda standardın belirlediği kapsamda açıklamalar yapılır.

TMS 10’a göre “Finansal durum tablosu tarihinde geçerli vergi oranlarında dönem veya ertelenmiş vergi aktif ve pasiflerinde önemli bir değişikliğe neden olacak şekilde finansal durum tablosu tarihinden sonra değişiklik yapılması raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen bir olaydır (KGK, TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar, 2022, md. 22/h)”. Bu nedenle KKM hesaplarından kaynaklanan kurumlar vergisi istisnası işletmelerin 31 Aralık 2021 tarihli TFRS finansal tablolarına yansıtılmayacak, işletmeler istisna uygulaması ile ilgili olarak finansal tablolara ilişkin dipnotlarda açıklama yapacaktır. Örnek dipnot açıklaması aşağıdaki gibidir:

NOT A – Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar

“29 Ocak 2022 tarih ve 31734 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na geçici 14’üncü madde eklenmiştir. İlgili madde uyarınca 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablolarında yer alan yabancı paralarını ve altın hesaplarını Türk Lirasına (“TL”) çeviren ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla TL cinsinden mevduat ve katılma hesaplarında değerlendiren mükelleflere, yabancı paraların 2021 yıl sonu değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı kazançlarından 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemine ait olan kısmı ile birlikte vade sonunda elde edecekleri faiz ve kâr payları ile diğer kazançları için düzenlemede belirtilen esaslar kapsamında 2021 yılı hesap dönemine ilişkin olarak kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. Şirket’in bu kanun değişikliği ile yararlanacağı kurumlar vergisi istisnasının tahmini finansal tablo etkisi belirlenmemiştir (veya) Şirket bu kanun değişikliği ile yararlanılacak kurumlar vergisi istisna tutarını TL olarak tahmin etmektedir.”

4.2. 31 Mart 2022 Tarihli TFRS Finansal Tablolar

Önceki bölümde belirtildiği üzere KKM hesaplarına ilişkin olarak yararlanılan kurumlar vergisi istisnasına yönelik 31 Aralık 2021 tarihli TFRS finansal tablolarda herhangi bir düzeltme yapılmayacak olup istisna tutarı 2022 yılı TFRS finansal tablolarında raporlanacaktır.

Örnek 1’deki Alfa işletmesinin 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemine ilişkin 6.201.300 TL tutarlı kur farkı kazancı ilgili hesabın 2021 yılının 4’üncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi olan 17 Şubat 2022’ye kadar TL’ye dönüştürülmüş olmasından ötürü kurumlar vergisinden istisna edilecektir. İstisnanın vergi giderine etkisi $6.201.300 \times \%25 = 1.550.325$ TL’dir. Kurumlar vergisi istisnası öncesinde Alfa işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihli TFRS finansal tabloları için 20.000.000 TL kurumlar vergisi karşılığı hesaplandığı varsayılınsın. Yapılacak TFRS düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo	Hesap	Borç	Alacak
Kâr veya Zarar Tablosu	Dönem vergi giderleri	20.000.000	
Finansal Durum Tablosu	Dönem kârı vergi karşılığı		20.000.000

TFRS Düzeltme: 2021 yılı vergi karşılığı

TFRS finansal tabloların yayınlanmasından sonra KKM’ye ilişkin kurumlar vergisi istisnası nedeniyle yasal finansal tablolarda aşağıdaki kayıt atılmış olacaktır:

Finansal Tablo	Hesap	Borç	Alacak
Kâr veya Zarar Tablosu	Dönem vergi giderleri	18.449.675	
Finansal Durum Tablosu	Dönem kârı vergi karşılığı		18.449.675

2021 yılı yasal vergi karşılığı

Dolayısıyla 1 Ocak 2022 açılış yasal finansal durum tablosu ile TFRS finansal durum tablosu arasında geçmiş yıllar kârları (zararları) hesabında istisna tutarı kadar fark olacaktır. Bu farkın düzeltilmesi için 2022 yılı TFRS finansal tablolarında aşağıdaki düzeltme kaydı yapılması gerekmektedir:

Finansal Tablo	Hesap	Borç	Alacak
Finansal Durum Tablosu	Geçmiş yıllar kârları (zararları)	1.550.325	
Kâr veya Zarar Tablosu	Dönem vergi giderleri		1.550.325

TFRS Düzeltme (1): 2021 KKM İstisna Düzeltmesi

Yukarıdaki düzeltme kaydından anlaşılacağı üzere Alfa işletmesinin KKM hesabına ilişkin 1.550.325 TL’lik kurumlar vergisi istisnası tutarı 2022 yılı finansal tablolarına yansıtılmıştır.

Önceki bölümde belirtildiği üzere KKM hesapları TFRS finansal tablolarda gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülecektir. TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü standardının 9’uncu maddesi gerçeğe uygun değeri, “Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlamaktadır (KGK, TFRS 13 Gerçeğe Uygun

Değer Ölçümü, 2022, md. 9)”. TFRS 13’te gerçeğe uygun değer ölçümü için kullanılan girdiler üç seviyeden oluşan bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi ile ele alınmıştır. Bunlar;

- “**Seviye 1 girdileri:** Özdeş varlıkların veya borçların aktif piyasalardaki kotasyon fiyatları,
- **Seviye 2 girdileri:** Varlığa veya borca ilişkin doğrudan veya dolaylı şekilde gözlemlenebilir olan, Seviye 1 içerisindeki kotasyon fiyatları dışındaki girdiler,
- **Seviye 3 girdileri:** Varlığa veya borca ilişkin gözlemlenebilir olmayan girdilerdir (KGK, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü, 2022, md. 72-90)”.

KKM hesaplarının TFRS finansal tablolarda raporlanacak olan gerçeğe uygun değerlerinin ölçümünün Seviye 2 girdileri ile yapılacağı düşünülmektedir. Örnek 1’deki Alfa işletmesinin 31 Mart 2022 tarihli TFRS finansal tablolarının hazırlanması sürecinin aktarılması suretiyle konu aşağıdaki gibi detaylandırılmıştır:

Alfa işletmesinin 31 Aralık 2021 tarihli yasal kayıtlara göre finansal tabloları ile TFRS finansal tabloları ve 31 Mart 2022 tarihli yasal kayıtlara göre finansal tabloları aşağıdaki gibidir³:

Tablo 10. Alfa İşletmesi 31.12.2021 ve 31.03.2022 Tarihli Finansal Tabloları

ALFA İŞLETMESİ FİNANSAL DURUM TABLOSU (TL)	31.12.2021		31.03.2022
	Yasal	TFRS	Yasal
Dönen Varlıklar	108.500.000	108.500.000	103.750.000
Duran Varlıklar	296.750.000	296.750.000	325.250.000
TOPLAM VARLIKLAR	405.250.000	405.250.000	429.000.000
Yükümlülükler	243.699.675	245.250.000	251.449.675
Dönem Kârı Vergi Yükümlülüğü	18.449.675	20.000.000	18.449.675
Diğer Yükümlülükler	225.250.000	225.250.000	233.000.000
Özkaynaklar	161.550.325	160.000.000	177.550.325
Sermaye ve Birikmiş Kârlar	100.000.000	100.000.000	161.550.325
Net Dönem Kârı veya Zararı	61.550.325	60.000.000	16.000.000
TOPLAM KAYNAKLAR	405.250.000	405.250.000	429.000.000

ALFA İŞLETMESİ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU (TL)	01.01. - 31.12.2021		01.01.-31.03.2022
	Yasal	TFRS	Yasal
Satışlar	587.000.000	587.000.000	146.750.000
Satışların Maliyeti (-)	(447.000.000)	(447.000.000)	(111.750.000)
BRÜT KÂR	140.000.000	140.000.000	35.000.000
Genel Yönetim Giderleri (-)	(32.500.000)	(32.500.000)	(8.125.000)
Finansman Gelirleri/(Giderleri),net	(27.500.000)	(27.500.000)	(6.875.000)
VERGİ ÖNCESİ KÂR	80.000.000	80.000.000	20.000.000
Vergi Geliri/(Gideri),net	(18.449.675)	(20.000.000)	(4.000.000)
DÖNEM KÂRI	61.550.325	60.000.000	16.000.000

Önceki bölümde Alfa işletmesinin 1’inci geçici vergilendirme dönemi sonu olan 31 Mart 2022 tarihi itibarıyla 625.015 TL faiz tahakkuku hesapladığı belirtilmişti. Bu faiz tahakkuku yukarıdaki 31 Mart 2022 tarihli yasal finansal tablolara aşağıdaki kayıt ile dahil edilmiştir:

Finansal Tablo	Hesap	Borç	Alacak
Finansal Durum Tablosu	Gelir tahakkukları – Dönen varlıklar	625.015	
Kâr veya Zarar Tablosu	Faiz gelirleri		625.015
KKM faiz tahakkuku			

³ Konunun sadeliği için KKM ile ilgili olanlar dışında herhangi bir TFRS düzeltme veya sınıflandırması bulunmadığı varsayılmıştır.

KKM hesaplarının vade sonundaki kurun dönüşüm kurundan büyük olması halinde bankanın Alfa işletmesine faize ilave olarak kur farkı ödemesi yapacağı önceki bölümde belirtilmiştir. Böyle bir durumda Alfa işletmesi ilave kur farkı ödemesini kâr veya zarar tablosunda muhasebeleştirecektir. Bu uygulama geçici vergi dönemlerinde de geçerlidir. Bir başka deyişle 31 Mart 2022 tarihi itibarıyla da gerçekleşen kur ile dönüşüm kurunun karşılaştırması ve gerekmesi halinde gelir tahakkuku yapılması gerekmektedir. Bu noktada yine vade sonu kurundaki uygulama takip edilmeli ve 31 Mart 2022 tarihi saat 11:00’da TCMB tarafından ilan edilen döviz alış kuru dikkate alınmalıdır. 31 Mart 2022 tarihi saat 11:00’da TCMB tarafından ilan edilen ABD Doları alış kurunun 14,6506 TL olduğu varsayılırsa:

Tablo 11. Alfa İşletmesi Kur Değişimi Kaynaklı Ek Ödeme Hesaplaması

Yabancı Para Tutarı (a)	31.03.2022 Kur (b)	31.03.2022 TL Karşılık (c = a*b)	Defter Değeri (d)	Faiz Tahakkuku (e)	Ek Ödeme Tahakkuku (c - d - e)
1.500.000	14,6506	21.975.900	20.368.800	625.015	982.085

Alfa işletmesinin yukarıdaki hesaplama uyarınca 982.085 TL tutarlı kur değişiminden kaynaklı Ek ödeme tahakkukunu finansal tablolarında muhasebeleştirmesi gerekmektedir. Alfa işletmesi ilgili tahakkuku 31 Mart 2022 tarihli yasal finansal tablolara aşağıdaki kayıt ile dahil etmiştir:

Finansal Tablo	Hesap	Borç	Alacak
Finansal Durum Tablosu	Gelir tahakkukları – Dönen varlıklar	982.085	
Kâr veya Zarar Tablosu	Kur farkı gelirleri		982.085

KKM Ek ödeme tahakkuku

Yasal kayıtlara göre KKM hesabı nakit ve nakit benzerleri içerisinde raporlanmış durumdadır. TFRS finansal tablolarda finansal yatırımlara ilişkin sınıflandırma yapılması gerekmektedir. İlgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo	Hesap	Borç	Alacak
Finansal Durum Tablosu	Finansal yatırımlar	20.368.800	
Finansal Durum Tablosu	Nakit ve nakit benzerleri		20.368.800

TFRS Düzeltme (2): Finansal Yatırım Sınıflandırması

Bu noktada Alfa işletmesinin 1.500.000 ABD dolarının TL’ye dönüştürülmesi ile açılan KKM hesabının 31 Mart 2022 tarihli gerçeğe uygun değerinin hesaplanması gerekmektedir.

Alfa işletmesinin 20 Ocak 2022 tarihinde açılan KKM hesabının vade tarihi 20 Temmuz 2022’dir. Gerçeğe uygun değer ölçümü için en önemli kriter vade kurunun belirlenmesidir. Ancak Alfa işletmesinin elindeki mevcut veriler ile bunun yapılamayacağı açıktır. KKM hesaplarının getiri yapısı nedeniyle Alım Opsiyonları (“Call Option”)’na benzediği düşünülmektedir.

Opsiyon sözleşmeleri opsiyon alıcısı ile opsiyon satıcısı arasında yapılan türev anlaşmalardır. Opsiyon sözleşmeleri opsiyon alıcısına, sözleşmede belirlenmiş bedel üzerinden opsiyona konu olan varlığı anlaşmada belirlenmiş süre içerisinde alma veya satma hakkı vermektedir. Opsiyon alıcısı bu hakkı edinmek için opsiyon satıcısına prim ödemesi yapmaktadır. Bu prime opsiyon fiyatı adı verilir. Paralel şekilde, opsiyon satıcısının da opsiyon alıcısının talebi durumunda sözleşmede belirlenmiş bedel üzerinden opsiyona konu olan varlığı anlaşmada belirlenmiş süre içerisinde satma veya alma yükümlülüğü bulunmaktadır. Opsiyon sözleşmeleri Alım (Call Option) ve Satım (Put Option) olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Karatepe, 2000: 73).

Tablo 12. Opsiyon Türleri

Alım (Call) Opsiyonu	Satım (Put) Opsiyonu
Opsiyonu alan tarafa belirli bir vade sürecinde, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte varlığı alma hakkı verir, ancak almayı zorunlu tutmaz, satan tarafı ise alıcının talebi halinde satmaya yükümlü kılar.	Opsiyonu alan tarafa belirli bir vade sürecinde, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte varlığı satma hakkı verir, ancak satmaya zorunlu tutmaz, satan tarafı ise alıcının talebi halinde almakla yükümlü kılar.
$Piyasa Fiyatı > Kullanım Fiyatı + Prim$ ise Kârda $Piyasa Fiyatı = Kullanım Fiyatı + Prim$ ise Başabaş $Piyasa Fiyatı < Kullanım Fiyatı + Prim$ ise Zararda	$Piyasa Fiyatı + Prim > Kullanım Fiyatı$ ise Kârda $Piyasa Fiyatı + Prim = Kullanım Fiyatı$ ise Başabaş $Piyasa Fiyatı + Prim < Kullanım Fiyatı$ ise Zararda

Kaynak: Karatepe, 2000: 73

Piyasada Amerikan ve Avrupa tipi olmak üzere başlıca iki opsiyon türü işlem görmektedir. Amerikan tipi opsiyonlar opsiyonu alan tarafa opsiyondan kaynaklı haklarını opsiyonun alım tarihi ile vade tarihi arasındaki herhangi bir anda kullanma şansını sağlamaktadır. Avrupa tipi opsiyonlar ise opsiyonu alan tarafa opsiyondan kaynaklı haklarını sadece vade tarihinde kullanma şansı vermektedir. İşletmelere önemli vergi avantajları sağlamasından ötürü KKM hesaplarının vade öncesinde kapatılması açılış amaçlarına ters düşmektedir. Bu bağlamda KKM hesaplarının vadeye kadar elde tutulmaları durumunda Avrupa tipi call opsiyonu ile beraber TL mevduat birleşimi şeklinde bileşik bir yapısının olduğu söylenebilir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer ölçümünün bu iki bileşen için ayrı ayrı yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Bu bilgilerden anlaşılacağı üzere Alfa işletmesinin KKM hesabının gerçeğe uygun değer ölçümü ile yasal finansal tablolar için yapılan hesaplamalar farklılık göstermektedir. Dolayısıyla 31 Mart 2022 tarihli TFRS finansal tablolarda düzeltme yapılması gerekmektedir. Alfa işletmesinin ilgili hesaplamalar için dış uzman yardımı aldığı ve call opsiyon ile TL mevduatın 31 Mart 2022 tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değerinin 22.000.000 TL olarak ölçüldüğü varsayılırsa düzeltme kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

Finansal Tablo	Hesap	Borç	Alacak
Finansal Durum Tablosu	Finansal yatırımlar	1.607.100	
Finansal Durum Tablosu	Gelir tahakkukları – Dönen varlıklar		1.607.100
Kâr veya Zarar Tablosu	Kur farkı gelirleri	982.085	
Kâr veya Zarar Tablosu	Faiz gelirleri	625.015	
Finansal Durum Tablosu	Finansal yatırımlar	24.100	
Kâr veya Zarar Tablosu	Yatırım faaliyetlerinden gelirler		1.631.200

TFRS Düzeltme (3): Finansal Yatırım Gerçeğe Uygun Değer Düzeltmesi

Yasal finansal durum tablosunda faiz tahakkuku ve dönem sonu kurundan kaynaklı ek ödeme tahakkuku gelir tahakkukları altında yer almaktadır. TFRS finansal tablolarda bu tutarlar KKM'nin gerçeğe uygun değerine dahil olmalarından ötürü finansal yatırımlara sınıflandırılmaktadır. Paralel şekilde dönem sonu kurundan kaynaklı ek ödeme tahakkuku yasal finansal tablolarda kur farkı gelirleri altında raporlanırken TFRS finansal tablolarda yatırım faaliyetlerinden gelirlere alınması gerekmektedir. Bu sınıflandırmalara ek olarak $1.631.200 - 982.085 - 625.015 = 24.100$ TL tutarlı gerçeğe uygun değer düzeltmesi yapılmıştır. Yukarıdaki kayıtların etkisiyle Alfa işletmesinin 31 Mart 2022 tarihli TFRS finansal tabloları aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 13. Alfa İşletmesi 31.03.2022 Tarihli TFRS Finansal Tabloları

ALFA İŞLETMESİ FİNANSAL DURUM TABLOSU 31.03.2022 (TL)	Yasal Kayıtlar	Düzeltilmeler			TFRS
		(1)	(2)	(3)	
Finansal Yatırımlar	-		20.368.800	1.631.200	22.000.000
Diğer Dönen Varlıklar (Nakitler dahil)	103.750.000		(20.368.800)	(1.607.100)	81.774.100
Duran Varlıklar	325.250.000				325.250.000
TOPLAM VARLIKLAR	429.000.000	-		24.100	429.024.100
Yükümlülükler	251.449.675	-		-	251.449.675
Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü	18.449.675				18.449.675
Diğer Yükümlülükler	233.000.000				233.000.000
Özkaynaklar	177.550.325	-		24.100	177.574.425
Sermaye ve Birikmiş Kârlar	161.550.325	(1.550.325)			160.000.000
Net Dönem Kârı veya Zararı	16.000.000	1.550.325		24.100	17.574.425
TOPLAM KAYNAKLAR	429.000.000	-		24.100	429.024.100
ALFA İŞLETMESİ KÂR VEYA ZARAR TABLOSU 01.01 - 31.03.2022 (TL)	Yasal Kayıtlar	Düzeltilmeler			TFRS
		(1)	(2)	(3)	
Satışlar	146.750.000				146.750.000
Satışların Maliyeti (-)	(111.750.000)				(111.750.000)
BRÜT KÂR	35.000.000	-		-	35.000.000
Genel Yönetim Giderleri (-)	(8.125.000)				(8.125.000)
Finansman Gelirleri/(Giderleri),net	(6.875.000)			(1.607.100)	(8.482.100)
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler/(Giderler),net	-			1.631.200	1.631.200
VERGİ ÖNCESİ KÂR	20.000.000	-		24.100	20.024.100
Vergi Geliri/(Gideri),net	(4.000.000)	1.550.325			(2.449.675)
DÖNEM KÂRI	16.000.000	1.550.325		24.100	17.574.425

Not: KKM hesaplarına ilişkin gelirlerin kurumlar vergisi istisnasına tabi olmasından ötürü herhangi bir ertelenmiş vergi hesaplaması yapılmamıştır.

5. SONUÇ

Türkiye’de 2021 yılının son çeyreğinde döviz kurlarında önemli düzeyde dalgalanmalar gerçekleşmiş olup TL’de diğer yabancı para birimlerine göre yüksek değer kayıpları yaşanmıştır. TL’de yaşanan değer kaybının ülke ekonomisine olumsuz etkilerinin azaltılması ve kişilerin TL üzerinden varlıklarını değerlendirmesinin teşviki amacıyla 29 Ocak 2022 tarih ve 31734 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7352 sayılı Kanun ile 5520 sayılı KVK’ya geçici 14’üncü madde eklenmiştir. İlgili madde uyarınca kurumların finansal durum tablolarında yer alan yabancı para cinsinden mevduatlarını TL’ye çevirmeleri halinde elde edilen kazançlara ilişkin bir takım vergi istisnaları getirilmiştir. 7352 sayılı Kanun uygulamasına ilişkin esaslar 11 Şubat 2022 tarih ve 31747 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 19 numaralı Tebliğ ile kamuoyunun bilgisine sunulmuştur. Bu çalışmada ilgili düzenlemeden faydalanmak isteyen mükelleflerin çevrim işlemlerini gerek yasal defterlerine hangi şekilde intikal ettirmeleri gerektiği ve gerekse de TFRS’ye uygun finansal tablolar hazırlanırken hangi işlemlerin yapılması gerektiği aktarılmaya çalışılmıştır. Dolayısıyla bu çalışmanın reel sektör uygulayıcıları tarafından referans olarak alınabileceği düşünülmektedir.

Bu çalışmada yabancı para cinsinden mevduatların TL’ye çevrimleri neticesinde hak kazanılacak kurumlar vergisi istisnaları üçe ayrılarak incelenmiştir:

- **TÇİ:** 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablolarında yer alan yabancı paraların TL’ye çevrilmesi ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında değerlendirilmesi halinde yabancı paraların 2021 yıl sonu değerlemesi neticesinde ortaya çıkan kur farkı kazançlarından 1 Ekim - 31 Aralık 2021 dönemine ait olan kısmı ile birlikte 2021 yılı 4’üncü geçici vergi dönemine ilişkin beyanname verilme süresi içerisinde TL’ye çevrilen hesaplardan kaynaklı kur farkı kazançları ve ilgili hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnasıdır,

- **SÇİ:** 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablolarında yer alan yabancı paraların 2022 yılı bitimine kadar TL’ye çevrilmesi ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında değerlendirilmesi halinde oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle TL’ye çevrildiği tarih arasına ait olan kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnasıdır,

- **AÇİ:** 31 Aralık 2021 tarihli finansal durum tablolarında yer alan altın hesapları ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin 2022 yılı bitimine kadar TL’ye çevrilmesi ve çevrim neticesinde oluşan TL cinsinden paranın vadesi üç aydan az olmamak koşuluyla KKM hesaplarında değerlendirilmesi halinde TL’ye çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnasıdır.

TÇİ, SÇİ ve AÇİ uygulamalarının yasal mevzuata göre hazırlanan finansal tablolara etkileri Bölüm 2.2’de detaylandırılmıştır. 19 numaralı Tebliğ’in “40.3.1.2. Türk Lirasına Dönüşüm Tarihinde Oluşan Kur Farklarına İlişkin İstisna” başlıklı bölümünde yer alan örnekte 14 Ocak 2022 tarihinde TL mevduata dönüşüm gerçekleştirilmiş ve bu döneme ilişkin kur değişimi hesaplanırken 31 Aralık 2021 tarihinde geçerli ABD Doları alış kuru olan 12,9775 ile 14 Ocak 2022 tarihinde geçerli olan (Bir başka deyişle 13 Ocak 2022 saat 15:30’da ilan edilen kur) 13,5400 arasındaki fark esas alınmıştır. Ancak gerçekleşen kur değişimi tebliğdeki örnek için 12,9775 ile dönüşüm kuru arasındaki fark kadar olması gerekmektedir. Bu bağlamda yayınlanan 19 numaralı Tebliğ’de sehven bir hata yapılmış olduğu düşünülmektedir.

KKM hesaplarının en az üç ay vadeli olmaları ve vade sonunda alınacak nakit tutarının döviz kurlarında meydana gelecek değişikliklere bağlı olması nedeniyle TFRS finansal tablolarda nakit ve nakit benzeri olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. KGK’nın 1 Mart 2022 tarihinde yapmış olduğu duyuruda KKM hesaplarının anapara ve faiz veya kâr payı içeren nakit akışlarına sahip finansal varlıklar olmasının yanı sıra, ilgili nakit akışlarının döviz kurundaki veya altın fiyatlarındaki dalgalanmalara göre değişecek olmasından dolayı türev ürün

niteliği taşımalarından ötürü finansal varlık ölçüm sınıflarından hangisine tabi olacağıın belirlenmesi sırasında TFRS 9’da yer alan türev ürün unsuru barındıran karma sözleşmelere ilişkin hükümlerin dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. KKM hesaplarının gelecekteki nakit akışlarının döviz kurundaki veya altın fiyatlarındaki dalgalanmalara göre değişecek olmasından ötürü TFRS 9 uyarınca itfa edilmiş maliyetinden veya gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelir yansıtılarak ölçülemeyecektir. Bu nedenle KKM hesapları TFRS 9 uyarınca gerçeğe uygun değer değişimi kâr veya zarara yansıtılarak ölçülecektir. Bir başka deyişle, KKM hesapları finansal durum tablosunda Finansal Yatırımlar sınıfında raporlanacak olup raporlama dönemlerindeki gerçeğe uygun değer değişimleri kâr veya zarar tablosunda yatırım faaliyetlerden gelirler (giderler) kaleminde muhasebeleştirilecektir. Bu noktada KKM hesaplarının raporlama tarihindeki gerçeğe uygun değer ölçümlerinin nasıl yapılması gerektiği sorusu öne çıkmaktadır.

Bilindiği üzere KKM hesap açılışlarında çevrime tabi tutulacak yabancı para cinsinden mevduat hesabın açıldığı zamandaki dönüşüm kuru ile TL’ye çevrilmekte ve vade sonunda gerçekleşen döviz kuru ile dönüşüm kuru karşılaştırılarak mükellefin elde edeceği getiri hesaplanmaktadır. Vadede gerçekleşen kur dönüşüm kurundan yüksek ise ve elde edilecek faiz geliri ile birlikte yabancı paranın vadedeki TL karşılığı ile elde edilen anapara ve faiz toplamı arasındaki fark pozitifse bu fark kamu otoritesince kompanse edilecektir. Farkın negatif olması durumunda mükellef anaparası ile birlikte sadece faiz geliri elde edecektir. Vadede gerçekleşen kurun dönüşüm kuruna eşit veya dönüşüm kurundan düşük gerçekleşmesi halinde de mükellef anaparası ile birlikte sadece faiz geliri elde edecektir. Raporlama tarihinin vade tarihinden önceki bir dönem olduğu hallerde vade tarihi kuru belirlenmiş olmadığından bir tahmin yapılması gerekmektedir. KKM hesapları işletmelere önemli vergi avantajları sağlamaktadır. Bu nedenle KKM hesaplarının vade öncesinde kapatılması açılış amaçlarına ters düşeceğinden işletmelerinin KKM hesaplarını vadelerine kadar kapatma olasılığının düşük olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda KKM hesaplarının Avrupa tipi call opsiyonu ile beraber TL mevduat birleşimi şeklinde bileşik bir yapısının olduğu söylenebilir. Dolayısıyla gerçeğe uygun değer ölçümünün bu iki bileşen için ayrı ayrı yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bu çalışmada opsiyonların gerçeğe uygun değerlerinin ölçüm yöntemleri üzerinde durulmamıştır. Zira bu konu ayrı bir çalışmada incelenmesi gereken derinliğe sahiptir. Türkiye’de işletmelerin büyük bölümünde finans veya hazine departmanlarının kısıtlı ve işletmelerin bu tip türev sözleşmelere ilişkin olarak yetkinliklerinin düşük düzeyde olduğu göz önünde bulundurulduğunda gerçeğe uygun değer ölçümleri ile ilgili olarak alternatif çözümlerin gündeme alınması gerekebilecektir. Gerçeğe uygun değer ölçümü ile ilgili olarak KKM hesabının açıldığı banka veya farklı işletme dışı danışmanlardan destek alınması bu çözümler arasında sayılabilir.

KKM hesaplarına ilişkin bir başka husus finansal tablolara ilişkin dipnotlarda açıklanan yabancı para pozisyon tablolarına dahil edilip edilmemeleri gerektiğidir. KKM hesaplarının kurlardaki değişimden ötürü yabancı para bazında gelecekte gerçekleşebilecek kayıplardan koruma sağlamalarından ötürü yabancı para pozisyonlarına dahil edilmelerinin gerektiği düşünülmektedir. Bu bağlamda KKM hesapları TFRS finansal tablolara ilişkin yabancı para pozisyonu dipnotunda kısa vadeli parasal finansal varlıklar arasında raporlanması uygundur.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

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

Yazar Katkısı: Olcay Akçin (%100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors declare that there is no conflict of interest.

Funding: The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author Contributions: Olcay Akçin (100%)

KAYNAKÇA

- 19 seri numaralı Hazine ve Maliye Bakanlığı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 7352 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- Denet Vergi Sirküleri 2022/024, BDO Yayıncılık A.Ş., Erişim Adresi: www.denet.com.tr
- Karatepe, Y. (2000). Türev Piyasaları. Ankara: A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2022). , döviz/altın dönüşümlü kur/fiyat korumalı tı mevduat hesaplarının muhasebeleştirilmesi hakkında duyuru, Erişim Adresi: www.kgk.gov.tr
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TFRS 9 Finansal Araçlar.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar.
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum.
- Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (2021). Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi hakkında tebliğ (Sayı: 2021/14).

SUMMARY

Introduction

By publishing the Law numbered 7352 Amending the Tax Procedure Law and the Corporate Tax Law, exchange rate volatility protected accounts have been taken into effect by Turkish government in order to reduce the negative effects of the depreciation in TL on the country's economy and to encourage individuals to evaluate their assets in TL. According to the Law numbered 7352;

- If the foreign currencies are converted into TL and the TL currency generated as a result of the conversion is invested in exchange rate volatility protected accounts, the portion of the exchange gains resulting from the 2021 year-end valuation of foreign currencies for the period from 1 October to 31 December 2021 and foreign exchange gains arising from accounts converted into TL within the reporting period for the 4th provisional tax period of 2021, interest and dividends and other gains at the end of maturity, including those arising from period-end valuation from related accounts,

- Foreign exchange gains arising from accounts converted to TL within the reporting period for the 4th provisional tax period of 2021, interest and dividends and other gains at the end of maturity, including those arising from period-end valuation from related accounts,

- Including the portion of the foreign exchange gains that arise in the event that foreign currencies are converted into TL until the end of 2022 and the TL currency generated as a result of the conversion is invested in exchange rate volatility protected accounts, the portion of the exchange rate gains between the end of the provisional tax period valuation and the date they are converted into TL, and those arising from the end of the period valuation, interest and dividends and other earnings at the end of maturity,

If the gold accounts and the gold account for wrought and scrap gold to be opened after this date are converted into TL until the end of 2022 and the currency generated as a result of the conversion is invested in exchange rate volatility protected accounts, the gains on the date they are converted into TL and those arising from the period-end valuation including interest and profit shares and other earnings at the end of maturity are subject to corporate tax exemption.

In this study, the effects of the relevant regulation on the financial statements of companies preparing financial statements in accordance with Turkish Financial Reporting Standards were examined.

Literature

Since exchange rate volatility protected accounts are financial instruments that have been put into effect recently, there is no academic study on the subject in the national literature. It is thought that this study, which has no examples in the literature, can fill the gap in the literature.

Method

This study consists of five sections. After the Introduction section, the scope and timing of related conversion practices and the principles to be followed are included in the second section. In the third section, accounting principles related to financial assets are explained within the scope of TFRS 9 Financial Instruments standard. In the fourth section, the effects of the conversion practises made in accordance with the Law No. 7352 on the TFRS financial statements are explained with numerical examples. Following the fourth section, whole content of the study are briefed and author's opinions are revealed in the final section.

Findings

According to TAS 10 Events after the Reporting Period standard, changes in tax rates or tax laws enacted or announced after the reporting period that have a significant effect on current and deferred tax assets and liabilities are considered to be non-adjusting events after the reporting period. For this reason, the companies will not recognize the corporate tax exemption arising from the exchange rate volatility protected accounts in the TFRS financial statements for the year ended 31 December 2021. The companies will give disclosure about the

exemption in the footnotes to the financial statements for the year ended 31 December 2021. Related tax exemption will be recognized in the TFRS financial statements of the year 2022.

Since exchange rate volatility protected accounts have a maturity of at least three months and the amount of cash to be received at the end of maturity depends on changes in foreign exchange rates, they should not be considered as cash and cash equivalents in TFRS financial statements. When determining which of the financial asset measurement classes exchange rate volatility protected accounts will be subject to, the provisions of TFRS 9 Financial Instruments standard regarding hybrid contracts with derivative product elements should be taken into account. Since the future cash flows of exchange rate volatility protected accounts will change according to fluctuations in the exchange rate or gold prices, it cannot be measured at amortized cost or fair value through other comprehensive income in accordance with TFRS 9. Therefore, exchange rate volatility protected accounts will be measured at fair value through profit or loss in accordance with TFRS 9.

Conclusion

Exchange rate volatility protected accounts provide significant tax advantages to companies. For this reason, it is thought that the probability of closing exchange rate volatility protected accounts until maturity is low, since closing exchange rate volatility protected accounts before maturity will contradict the opening objectives. In this context, it can be said that exchange rate volatility protected accounts have a composite structure in the form of a combination of European type call options and TL deposits. Therefore, it is considered that fair value measurement should be made separately for these two components. In this study, the fair value measurement methods of the options are not emphasized. Because this subject has a depth that needs to be examined in a separate study. The companies may get support from the banks where the exchange rate volatility protected accounts are opened or from different outsourced consultants regarding fair value measurement.

Another issue regarding exchange rate volatility protected accounts is whether they should be included in the foreign currency position statements disclosed in the footnotes to the financial statements. It is considered that exchange rate volatility protected accounts should be included in foreign currency positions, as they provide protection from future losses on a foreign currency basis due to changes in exchange rates. In this context, it is appropriate to report exchange rate volatility protected accounts among short-term monetary financial assets in the foreign currency position footnote of TFRS financial statements.