

KUR FARKLARI ve MALİYETLER

Dr. Ali İhsan BAŞOL
Marmara Üniversitesi
İkt. ve İdari Bil.Fak.
Öğretim Görevlisi

I. GİRİŞ

İthal edilen emtia, hammadde ve malzeme bedellerinin ödenmesi sırasında ortaya çıkan kur farkları maliyetlere dahil edilecek midir, edilmeyecek midir? Üzerinde duracağımız konu budur.

Hemen belirtelim ki kur farklarının maliyetler karşısındaki durumu gerek mevzuat ve gerekse bilimsel olarak yeterince işlenmiş değildir.

Kur farkları maliyetlere dahil edilecektir. Ama hangi aşamaya kadar? Fiili ithalatın gerçekleşmesine kadar belli olan farklar mı yoksa ithalatın gerçekleştiği yıl sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları mı maliyetlere sokulmalıdır?

Kişisel görüşümüzü sonraya bırakarak önce mevzuatta ve bilimsel çevrelerdeki bazı görüş ve açıklamaları ortaya koyalım.

II. SERMAYE PİYASASI KURULU MEVZUATI

1. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik kavramı, işletmelerin sınırsız sayılan yaşam sürelerinin sınırlı uzunlukta belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden ayrı olarak saptanmasını ifade eder.

Bu kavrama göre faaliyet sonuçları, ilgili olduğu dönemde değerlendirilir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların ayrı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir(1).

2. Döviz Dayalı İşlemler

Döviz dayalı işlemlerin, işlem tarihinden geçerli kurlar esas alınarak muhasebeleştirilmesi gerekir. Değerleme gününde işletmelerin kasa ve banka hesabı içinde yer alan dövizleri ile döviz dayalı alacak ve borçları varsa oluşan borsa kuru, borsa kurunun bulunmaması halinde, Merkez Bankasının ilan edilen kurlar üzerinden değerlendirilir(2).

3. Kredi Faizleri ve Vade Farkları

İşletmeler dönem içinde satın alınan ilk madde ve malzeme ile ara mamul ve emtiaın iktisabı için kullanılan ve bunların maliyeti ile açık ilgisi kurulabilen, kabul kredileri, akreditif kredisi gibi kredilerin faizleri ile vade farklarını elde etme maliyetine dahil edeceklerdir. Bunun sonucunda elde etme maliyeti, bu giderlerden de pay almış olacaktır(3).

4. Finansman Giderleri

İşletmenin borçlandığı tutarlarla ilgili olarak katılan ve varlıkların maliyetine eklenmemiş bulunan faiz ve benzeri diğer giderleri ifade eder(4).

5. Maddi Duran Varlıkları Değerleme

Varlığın iktisap edilmesinde kullanılan kredilerle ilgili olan ve bu varlıkların iktifleştirildiği tarihe kadar birikmiş bulunan finansman giderleri (Kur farkları dahil) satın alma işlemine bağlı giderlerden olup maddi duran varlığın elde etme maliyetinin elemanlarından.

Maddi duran varlıkların aktifleştirilmesinden sonra ortaya çıkan ve bu varlıkların iktisabında kullanılan kredilerden kaynaklanan kur farkları aktifleştirilebilir(5).

Bu durumdaki faiz giderleri ise aktifleştirilmeyecek, finansman giderleri kapsamında dikkate alınacaktır(6).

SPK mevzuatına göre, dönemsellik kuralı çerçevesinde, tahakkuk eden kur farkları ile ithal edilen emtia, hammadde ve malzeme bedelleri arasında direk bir ilişki kurulabildiği takdirde, bunların maliyet bedellerine dahil edilmesi mümkün olacaktır.

III. VERGİ MEVZUATI

1: Vergi Usul Kanununda Maliyet Bedeli

Maliyet bedeli iktisabı bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara ilişkin tüm giderleri ifade eder(7).

Satın alınan emtia ile imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilir.

İmal edilen mamul ve mamullerin maliyet bedeli aşağıdaki elemanlardan oluşur:

- Mamulun üretiminde kullanılan hammadde ve malzeme
- Mamüle düşen işçilik
- Mamüle düşen genel yönetim giderleri (üretim maliyetlerine katılması ihtiyaridir.
- Ambalajlı olarak piyasaya çıkarılan mamullerde ambalaj bedeli(8)

2. Maliye ve Gümrük Bakanlığının 03.04.1979 gün ve 802/24573 Sayılı Müktezası

Devalüasyon ve kur ayarlamaları nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının ne şekilde işleme tabi tutulacağına ilişkin bu müktezada yer alan açıklamaları, konumuzun aydınlanmasına ve sorununu çözümüne yardımcı olacağı düşüncesiyle aynen aşağıya koyuyoruz.

"Bakanlığımıza yapılan başvurulardan mal mukabili ithalatta, 1978 yılında yapılan devalüasyon ve kur ayarlamaları nedeniyle ödenmesi zorunlu kur farklarından 1979 yılında ödenecek olanlarının devalüasyon ve kur ayarlamalarının yapıldığı 1978 yılında mı yoksa ödemenin yapılacağı 1979 yılında mı yoksa ödemenin yapılacağı 1979 yılı ve daha sonraki yıllar hesaplarında mı gider yazılacağı konusunda Gelir ve Kurumlar Vergi mükelleflerinin duraksamaya düştüğü anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi kanunu'nun 39. maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki değerleri ile ba-

şındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, ticari kazancın tesbit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmış, bu hükümlerin aynen Kurumlar Vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacağı hükme bağlanmış, bu hükümlerin aynen Kurumlar Vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacağı 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 199 sayılı kanunla değişik 13. maddesinde belirtilmiştir.

213. sayılı Vergi Usul kanunu'nun 280. maddesinde, borsada rayıcı olmayan yabancı paraların ve bu paralarla senetli ve senetsiz alacak ve borçların değerlendirilmesinde, Bakanlığımızca tesbit edilen ve ilan olunan kurların uygulanacağı açıklanmıştır.

Bunun için mal mukabili ithalatta, Türkiye'ye fiilen ithal edilmiş bulunan mal bedelinin transferinde ortaya çıkan geçikmenin ve bu arada Türk Lirasının yabancı paralar karşısındaki değerinin yeniden tesbit edilmesi üzerine ödenme zorunda kalınan kur farkının maliyet bedeli ile ilgili bir unsur değil, realize edilmiş bir unsur olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu esaslar karşısında, kur farkı ödemek durumunda kalan mükelleflerin, ödedikleri kur farkı nedeni ile uğradıkları zarar, farkın ödendiği tarihte tahakkuk etmiş olmaktadır.

Buna göre, mal mukabili ithalat dolayısıyla ödenecek kur farklarının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 3. bendinde yer alan işle ilgili zarar-zıyan olarak, söz konusu farkların ödendiği yıl sonuç hesaplarına aktarılması gerekir."

3. 163 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farkları:

-Kredi faizlerinden kuruluş dönemine ait olanlar yatırım maliyetine, işletme dönemine ait olanlar ilgili yıllar giderlerine veya sabit kıymet maliyetlerine.

-Sabit kıymetlerin ithalinde veya sonradan borç taksitlerinin değerlemesi sırasında ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların sabit kıymetin maliyetine, daha sonra ortaya çıkanların ise doğrudan giderlere veya sabit kıymet maliyetine dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır (9).

Vergi mevzuatı devalüasyon nedeniyle ortaya çıkan kur farkları hakkındaki görüşü ile konuya biraz daha açıklık getirmiştir.

Ancak, bu görüşü ithalatta ilgili tüm kur farklarını kapsamına alacak şekilde genişletmek için Bakanlığın açıklayıcı bilgisine ihtiyaç vardır.

IV. BİLİMSEL GÖRÜŞLER

"Diğer Karlar hesabında izlenen kambiyo karlarına gelince; kambiyo karlarının kaynağı, yabancı paralarla Türk parası arasındaki kur veya fiat farklarıdır. Ticaret işlemlerinde, kambiyo karlarının tipik örneklerine, ithal ve ihraç işlemleri ile ilgili olarak mal bedellerinin ödenmesi veya tahsil edilmesi sırasında rastlanır. Yabancı paralı borç veya alacağın doğduğu tarihteki döviz kurları ile ödeme ve tahsil tarihlerinde cari kurlar arasındaki olumlu farklar işletmenin kambiyo karı sağlamasına yol açar. Örneğin, 1 \$ = 15 TL hesabı ile \$ 1000 tutarında mal ihraç eden bir firma, mal bedellerini 1 \$ = 16

TL.üzerinden tahsil edecek olursa, aradaki 1000 TL'lik fark kambiyo kari olarak düşünülür. Prensip olarak, emtia hareketlerinden doğan kambiyo karlarına satış hasılatı arasında yer verilmesi doğru değildir. Aksi halde, emtia satışları ile ilgili gerçek kar marjlarının hesap ve tahlili yanıltıcı kanaatlerin doğmasına yol açmış olur. İthal ve ihrac işlemleri dışında kalan her hangi bir kıymet hareketi dolayısıyla meydana gelen diğer olumlu kur farkları da kambiyo karları hesabında izlenmelidir (10).

Kambiyo zararlarına gelince; yukarıda kambiyo karları dolayısıyla yapılan açıklamaların burada da aynen tekrarlanması mümkündür (11)"

"Satın alınan malın maliyeti malların teslim alındığı tarihteki kur ile tesbit olunmaktadır. Ödeme anında bazen ödenmesi için dövizin kurundaki değişiklikler mali bir problem olmakta ve ayrıca ertelenen ödeme sonunda doğan kar veya zararlar mali kar veya zarar olarak ortaya çıkmaktadır.

Uygulamada kur farklarının satın alınan malın maliyetini etkileyeceği düşüncesiyle kur farklarından oluşan kar ve zararın maliyet hesaplamalarında maddi varlıklardan oluşan kar veya zarar birbirine karışmış olacaktır (12)."

"Kredeli ithalat dolayısıyla b ankalara ödenen her türlü faiz, komisyon ve muhaberet ve benzeri masraflar, doğrudan bir maliyet unsuru olarak, satın alınan emtianın maliyet bedeli içinde yer almaktadır.

İmalat için iktisap edilen hammadde ve malzemenin değerlendirilmesi konusunda bir açıklık olmamakla beraber, kıyas yolu ile ve benzerliği dolayısıyla bunların V.U.K. 274.md. hükümlerine göre ve satın alınan emtia gibi değerlendirilmesi, dolayısıyla borçlanma giderlerinin yukarıda açıklanan şekilde nazara alınması gerektiği kanısındayız" (13). Bilimsel görüşleri iki grupta toplamak mümkündür.

Birinci görüş, ithalden sonra ödeme ve tahsil aşamasında ortaya çıkan kur farklarının (Kambiyo kar ve zararları) maliyet ve satış hesaplarıyla ilgilendirilmeyerek dönem gider ve zararlarına dahil edilmesidir.

İkinci görüş, ödeme sırasında ortaya çıkan (kambiyo) farklarının ilgili stok maliyetlerine ithal edilmesidir. Bu görüşün doğal devamı ihracattan doğan lehteki kur farklarının da satış hasılatına dahil edilmesi olacaktır.

V. KUR FARKLARI İÇİN KARŞILIK AYRILMASI

Aylık maliyet soptayan bazı üretim teşebbüslerinide ileride ödeme sırasında ortaya çıkacak kur farkları için önceden karşılık ayrılması yoluna gidilmektedir. Kuşkusuz tahmin edilen kur farkları rakamları birbirine uygun olmayacaktır.

Yıl sonunda yabancı para üzerinden borçların Maliye ve Gümrük Bakanlığınca ilan olunan kurlara göre yapılan değerlendirme sonucu (14) tesbit edilen kur farkları ile ayrılan kur farkları karşılığı hesabın bakiyeleri karşılaştırılacaktır.

Yıl başında tahminen ayrılan kur farkları karşılığı her ay üretilen mamullerin maliyetlerine dahil edilmekte, ay içinde borç ödemesi sırasında ortaya çıkan kur farkları da karşılık hesabından düşülmektedir. Böylece dönem sonunda karşılık hesabında henüz gerçekleşmemiş kur farklarına tekabül eden tahmini bir alacak bakiyesi kalmış olacaktır.

Bu uygulamada, yabancı para üzerinden borçların Bakanlıkça ilan olunan kurlara göre

değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farkları ile karşılık farkı kadar üretim maaliyetleri yüksek tesbit edilmiş olmaktadır.

Bu nedenle fazla ayrılan kur farkının, ilgili stoklarla ilgili mamuller arasında dağıtılması gerekecektir. Uygulamalara göre bu dağıtım güçlük taşımaktadır.

Kuşkusuz kur farklarının yıl sonunda stoklarla, satılan mallar arasında dağıtım, ödeme veya borçların değerlemesi sırasında ortaya çıkan farkların ilgili maaliyetlere dahil edilmesi görüşünün bir sonucudur.

VI. GÖRÜŞÜMÜZ

1. Gerek dahilden satın alınan ve gerekse ithal edilen emtia, hammadde ve malzeme'nin maliyetleri teşebbüsün ilgili bölüm veya bölümlerine dahil oluşları sırasında yapılır.

Daha sonra satış veya sarf nedeniyle çeşitli çıkış maliyet yöntemleri (Lifo, Fifo, ortalama maliyet v.b.) ile stokların tüketilmesi yoluna gidilir.

Bilhassa üretim teşebbüslerinde ve bunlardanda özellikle aylık maliyet saptayanlarda giriş ve daha sonrada sarf maliyetleri aylık dönem içinde gerçekleştirilecektir.

Ödemeler nedeniyle yıl içinde muhtelif tarihlerde ortaya çıkan kur farklarına göre evvelce belirlenen maliyetlerin değiştirilmesi maliyet muhasebesin çok ters düşen bir uygulamadır.

Üstelik stokların kısmen veya tamamen satılmış veya üretime katılarak yarı mamul ve mamul hale gelmiş ve hatta satılmış olacaktır.

2. Kanımızca Maliye ve Gümrük Bakanlığının gerek duran varlıklara ilişkin olarak ve gerekse mal ithalatında devalüasyon nedeniyle sonradan ortaya çıkan kur farklarının dönem gideri (veya zararı) olarak belirleyen görüşünün tüm aktifler hakkında ve tüm kur farkları için geçerli olabileceğini düşünmek yanlış olmayacaktır.

Kuşkusuz bu konuya Bakanlığının açıklık getirmesi yerinde olacaktır.

3. Yabancı para üzerinden borç ve alacakların yıl sonu kurları ile değerlemesi sonucu ortaya çıkan kur farklarını, topyekun ticari servetle ilgili bir işlem içinde görüme mümkündür.

Bu taktirde yeni maliyetlerden ziyade dönem giderleri olacaktır. Ancak, yıl içinde ödemeler sırasında ortaya çıkan kur farkları ile yıl sonunda değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farklarını maliyetlere dahil etmek veya etmemek konusunda aynı işleme tabi tutmak gerekir.

4. Kur farkları gerçekleşikçe aylık üretim maliyetlerine bir finansman gideri olarak dahil edilebilir. Bu taktirde kur farklarının ilgili hammadde ve malzeme ithalatı ile direkt ilgisi ortadan kalkmakta ve böylece zorunlu maliyet unsuru olmaktan çıkmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı gibi ödeme ve değerlendirme sırasında ortaya çıkan kur farklarını, zorunlu bir maliyet unsuru olarak görmemek lazımdır.

Bunların maliyetlere dahil edilmesinin teşebbüslerin seçimlerine bırakılmasının uy-

gun olacağı görüşündeyiz.

VII. DİP NOTLAR

- (1) S.P.K. Tebliği Seri: XI No.1 Tebliğ - Birinci Bölüm Md.7
- (2) S.P.K. Tebliği Seri: XI No.1 - Birinci Bölüm Md. 28
- (3) S.P.K. Tebliği Seri XI No: 5 Md.3
- (4) S.P.K. Tebliği Seri: XI No.1 Tebliğ - İkinci Bölüm Par. 11 - H
- 6 -
- (5) S.P.K. Tebliği Seri: XI No.1 Tebliğ - Birinci Bölüm Md. 30
- (6) S.P.K. Tebliği Seri: XI No.5 Tebeliğ, Md.4
- (7) V.U.K. Md. 262
- (8) V.U.K. Md. 274 - 275
- (9) 163. sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Resmi Gazete 27.01.1985 - 18648
- (10) Dr.Mazhar Hiçşmaz: Genel Muhasebe, Sevinç Matbaası, Ankara 1974,sh.307
- (11) Aynı eser, sh. 308
- (12) Prof.Dr.Ümit ATAMAN: Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi İstanbul, 1970
Sh. 219
- (13) Hasan Dogan: Vergi Mevzuatımıza göre borçlanma giderleri hangi hallerde zorunlu bir maliyet unsurudur? Vergi Dünyası sayı 30, Şubat 1984 Sh. 36 - 37
- (14) V.U.K. Md.280