



## Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi Üzerine Bir İçerik Analizi

İsa KILIÇ<sup>1</sup>  
Ahmet ALATAŞ<sup>2</sup>

### Öz

Kripto varlıklar ile ilgili birçok ülkede yasal bir düzenleme bulunmaması, kripto varlık kullanıcılarının kripto varlıkları hangi grup içerisinde ve hangi kalemlerde nasıl muhasebeleştirileceği hususunda tereddüt yaşamalarına sebep olmaktadır. Yapılan çalışma; kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirileceğini ve hangi kalemler içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiğini, bu konuda araştırmacılar tarafından önerilen mevzuatsal düzenlemeler ile kullanıcıların uygulama yöntemlerinin neler olduğunu belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu amacı gerçekleştirmek için içerik analizi çeşitlerinden olan betimsel bir içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Yapılan inceleme sonucunda kripto varlıkların muhasebeleştirilmesinde öne çıkan hesap grupları; nakit ve nakit benzeri varlık, finansal araç, stok ve maddi olmayan duran varlık hesapları olarak listelenmiş, kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilip ona göre muhasebeleştirilmesinin var olan eksiklik ve boşluklara rağmen literatürde en çok tercih edilen seçenek olduğu görülmüştür. Kripto paraların ortak bir tanımının yapılması ve muhasebeleştirilmesi konusunda uluslararası kripto para birimleri adı altında bir standardın hazırlanması da kripto paranın tüm tarafları arasındaki işlemlerde birlikteliği sağlayacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** Kripto Varlık, Kripto Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, İçerik Analizi.

**JEL Kodları:** M21, M40, M41.

## Content Analysis Of Accounting Crypto Assets

### Abstract

There are no legal regulations in many countries regarding crypto assets. Crypto asset users have reservations about how the accounting of crypto assets will be done in which group and under which items. In the present work it will be specified how the accounting of crypto assets will be done and under which items. In this regard, the aim is to determine the legislative regulations proposed by the researchers and the application methods of the users. In order to achieve this aim, descriptive content analysis, which is one of several types of content analysis, was used. As a result of the examination, the prominent account groups in the accounting of crypto assets are listed as cash and cash equivalents, financial instrument, inventory, and intangible asset accounts. It was seen that the evaluation of cryptocurrencies as intangible assets and accounting accordingly is the most preferred option in the literature, despite the existing deficiencies and gaps. The preparation of a standard under the name international cryptocurrencies for a common definition and accounting of cryptocurrencies will also ensure unity in transactions between all parties involved in cryptocurrencies.

**Keywords:** Crypto Asset, Accounting for Crypto Assets, Content Analysis.

**JEL Codes:** M21, M40, M41.

<sup>1</sup> Sorumlu Yazar (Corresponding Author): İsa KILIÇ, (Dr. Öğr. Üyesi), İskenderun Teknik Üniversitesi, İskenderun Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Hatay, Türkiye, E-mail: [isakilic27@gmail.com](mailto:isakilic27@gmail.com) ORCID: [0000-0001-7406-2245](https://orcid.org/0000-0001-7406-2245).

<sup>2</sup> Ahmet ALATAŞ (Öğr. Gör.) Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Saruhanlı Meslek Yüksekokulu Öğretim Elemanı, Manisa, Türkiye.

E-mail: [ahmetalatas@gmail.com](mailto:ahmetalatas@gmail.com) ORCID: [0000-0002-7173-0639](https://orcid.org/0000-0002-7173-0639).

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Kılıç, İ. ve Alataş, A. (2023). Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi üzerine bir içerik analizi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(1), 157-183. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1211235>



---

## EXTENDED SUMMARY

### Introduction

Accounting has many purposes, but one of the main ones is to record and report economic events related to business, under the control of a regulatory and supervisory authority, within the framework of the rules set by the authority. At the same time, it is aimed to present the information obtained at the end of this process to internal and external information users accurately and completely. All kinds of shopping transactions, even if they are referred to by different names or money names within the borders of the authority, are considered within this scope. This purpose of accounting is also valid for transactions conducted with cryptocurrencies, which do not have a central authority or legal regulation and are complex in terms of structure and characteristics. While some states consider cryptocurrencies unsafe and have banned them for many different reasons, some countries regard them as practical and convenient and have supported their use and spread.

Accounting, rather than ensuring the security of a commercial transaction, records the transaction and the results of it in a reliable, accurate, and complete manner and presents it to the information users. However, since cryptocurrencies do not have a common conceptual definition or legal legislation, there is no national or international legal regulation on how and where accounting of the payment and collection transactions conducted with cryptocurrencies will be done. However, some applications and inferences can be made about how and where the accounting of cryptocurrencies will be done according to current accounting principles and accounting standards. In these applications and inferences, it is seen that crypto money is accepted as a commodity or security in some countries among researchers and practitioners, while in others crypto money is evaluated and accounted as normal money. In the present study, it is aimed to gather the opinions, suggestions, and evaluations in national and international articles on how and where the accounting of cryptocurrencies should be done under a single roof, to determine the issues about how to describe and conduct accounting for them, and to reveal the situations that are worth future research.

### Literature on Research

When the studies in the accounting literature on the accounting of crypto assets are examined, these studies are mostly about how the conceptual definition of crypto assets should be; whether crypto assets should actually be regarding as current assets or fixed assets for accounting; if is there a need for a separate standard for crypto assets and, if there is no need, what kind of arrangement should be made within the existing standards, but if there is a need, what kind of standard should be prepared; and which headings will be appropriate for the accounting of crypto assets; and there are many opinions and suggestions in national and international studies on how the legal regulations in countries should be. It is thought that presenting the purpose, results, and recommendations of these studies, which were carried out for the purposes specified in the national and international literature on the accounting of crypto assets, to the readers by analyzing them descriptively, will contribute to the literature.

### Method of the Research

Descriptive content analysis, which is one of several content analysis types, was used in the research. This method involves examination and organization in depth of the qualitative and quantitative studies carried out independently of each other in a specific subject or field. Thus, general trends in that subject or field are determined. It is expected that the results obtained using this method will guide future studies on the targeted issues (Ultay et al., 2021, p.189). Within the scope of the study, a total of 49 research articles, 24 from Turkey and 25 from other countries, on the accounting of cryptocurrencies were examined and these articles were categorized.

### Findings of the Research

The study included 49 research articles published over the years on the accounting of cryptocurrencies. These studies were divided into two groups according to whether they were

---

published in Turkey or in other countries. The purpose of this distinction is to determine aspects of the studies conducted in this country, if any, that are different from those of the studies in other countries. Within the scope of this classification, studies published in Turkey on the accounting of cryptocurrencies by year are shown in Table 2. Table 3 contains studies published in other countries on the accounting of cryptocurrencies by year. As a result of the content analysis conducted, the prominent account groups in the accounting of cryptocurrencies according to this country's uniform accounting system are literals, while they are listed as securities and stock accounts, the account groups that stand out in their accounting by international accounting standards and authorities, and cash and cash equivalents can be listed as financial instrument, inventory, and intangible asset accounts.

### **Conclusion**

As a result of the examination, the prominent account groups in the accounting of crypto assets are listed as cash and cash equivalents, financial instrument, inventory, and intangible asset accounts. It was seen that the evaluation of cryptocurrencies as intangible assets and accounting accordingly is the most preferred option in the literature, despite the existing deficiencies and gaps. The preparation of a standard under the name international cryptocurrencies for a common definition and accounting of cryptocurrencies will also ensure unity in transactions between all parties involved in cryptocurrencies. However, with the increase in the number of businesses accepting cryptocurrencies and the increasing number of crypto money transactions, it is seen that the current practices will become more and more inadequate over time. For this reason, it is clear that there is a growing need for a standard that will correctly handle the complex structure of cryptocurrencies. With a new standard that is needed to be prepared, both the current confusion will be eliminated and unity will be achieved in practice. Therefore, the proposal to prepare a common definition and accounting of cryptocurrencies and to prepare international cryptocurrencies standards that are accepted worldwide will ensure unity in transactions between all crypto money parties and regulatory and supervisory institutions.

## 1. GİRİŞ

İnsanlığın var oluşundan günümüze kadar dünya üzerinde yaşamış olan toplumlar, yaşamları boyunca birçok değişime tanıklık etmiştir. Geçmişten günümüze kadar bu değişim süreci beş dönemde incelenebilir. İnsanlığın doğuşu ile başlayan *Toplum 1.0* döneminde, insanlık daha çok doğa ile iç içe yaşadığı için avcı ve toplayıcı bir toplum olarak ifade edilmiştir. İnsanlığın yerleşik yaşama geçmesi ile başlayan *Toplum 2.0* döneminde, insanlık tarım toplumu olarak da adlandırılmakta olup bu dönemde insanlar basit denilebilecek tarımsal faaliyetler ile yaşamlarını sürdürmüşlerdir. Dünya üzerinde büyük değişimlerin yaşandığı 18. yüzyıl sonlarında buhar gücünün keşfi ile seri üretimin yaşandığı *Toplum 3.0* döneminde insanlık endüstriyel toplum olarak adlandırılabilir. Endüstriyel toplumda insanlar; üretimi, ev tipi atölye tarzından şehirleşmeye neden olan seri üretimin yapıldığı fabrikalara taşımıştır. Bu dönemde üretimde iş bölümü artmıştır. Toplumda yönetilen maaşlı işçi kesimi ile servet sahibi, yöneten, burjuva denen üst ve saygın bir tabaka oluşmuştur. 20. yüzyıl ortalarına doğru bilgisayarın ve daha sonrasında internetin keşfi ile bilgi paylaşımının yaygınlaştığı *Toplum 4.0* döneminde, insanlar bilgi toplumunu kabul görmüştür. 21. yüzyıldan itibaren internet ve bilgi teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim ve dönüşüm ile dijitalleşme, yapay zekâ, nesnelerin interneti vb. gelişmelerin yaşandığı *Toplum 5.0* dönemi ile insanlık, içinde bulunduğumuz süper akıllı toplum çağını yaşamaktadır. Bu dönemde toplumda teknolojiyi kullanmaya son derece açık ve talepkâr bir nesil yetişmektedir. Bilginin hızla üretildiği ve hızla tüketildiği dahası bilginin üretimi ve tüketiminin eş zamanlı gerçekleştiği bu dönemde makine ve robotların kullanılmasıyla; eğitim, sağlık, ekonomi, ulaşım, ticaret, üretim vb. birçok alanda insanoğlunun yaşam kalitesinin her koşulda daha iyi koşullara getirilmesi amaçlanmıştır. Toplum bu dönemde aynı zamanda teknolojideki gelişmeler ile Endüstri 4.0'ı yaşamaktadır. Endüstri 4.0 ile yaşanan gelişmelerden biri de blok zincir (Blokchain) teknolojisi ve bu veri tabanını kullanan herhangi bir merkezi yapıya, yasal düzenlemeye ve onu kontrol eden bir otoriteye sahip olmayan kripto paralarıdır. Bu paraların ilki ve piyasa değeri en yüksek olan en popüler kripto para *Bitcoin*'dir. Kripto paraların değişimi, dijital ortamlarda üçüncü bir kişi ya da kişilerin aracılığına ihtiyaç duyulmadan direkt olarak alıcı veya satıcı arasındaki değişim ile gerçekleşmektedir.

Muhasebenin birçok amacı bulunmaktadır. Ancak muhasebenin asıl amaçlarından birisi de düzenleyici ve denetleyici bir otoritenin kontrolünde, otoritenin koymuş olduğu kurallar çerçevesinde işletme ile ilgili ekonomik nitelikli olayları kaydetmek ve raporlamaktır. Aynı zamanda bu süreç sonunda gerçekleşen bilgileri işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarına doğru ve eksiksiz bir şekilde sunmaktır. Otoritenin sınırları içerisinde gerçekleşen farklı ad veya para isimleri ile de adlandırılrsa her türlü alışveriş işlemi bu kapsamda değerlendirilmektedir. Muhasebenin bu amacı; merkezi otoriteye ve yasal düzenlemeye sahip olmayan, yapısı ve özelliği itibariyle karmaşık olan kripto paralar ile yapılan işlemler için de istisnasız geçerlidir. Kripto paraları, bazı devletler birçok farklı gerekçeler ile güvenilir bulmayıp yasaklamış iken bazı ülkeler de pratik ve rahat bulup kullanımını ve yaygınlaşmasını desteklemiştir. Muhasebe, gerçekleşen ticari işlemin güvenliğini sağlamaktan ziyade bu işlemi ve bu işlemin sonuçlarını güvenilir, doğru ve eksiksiz bir şekilde kayıt altına alıp bilgi kullanıcılarına sunmaktadır. Fakat kripto paraların ortak bir kavramsal tanımlaması ve yasal bir mevzuatı olmadığından kripto paralar ile yapılan ödeme ve tahsilat işlemlerinin nasıl ve nerede muhasebeleştirileceği konusunda ulusal ve uluslararası düzeyde gerekli yasal bir düzenleme mevcut değildir. Ancak mevcut muhasebe ilkeleri ile muhasebe standartlarına göre kripto paraların nasıl ve nerede muhasebeleştirileceği yönünde bazı uygulama ve çıkarımlarda bulunulabilmektedir. Bu uygulama ve çıkarımlarda da araştırmacı ve uygulayıcılar arasında kripto paraların bazı ülkelerde emtia veya menkul kıymet olarak kabul edildiği bazılarında ise kripto paranın normal bir para şeklinde değerlendirilip muhasebeleştirildiği görülmektedir. Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili muhasebe literatüründe yer alan çalışmalar incelediğinde bu çalışmaların daha çok; kripto varlıkların kavramsal olarak tanımının nasıl olması gerektiği, kripto varlıkların aslında dönen varlık mı yoksa duran varlık içerisinde mi muhasebeleştirilmesi gerektiği, kripto varlıklar için ayrıca bir standarda ihtiyaç olup olmadığı,

ihtiyaç yoksa da mevcut standartlar içerisinde nasıl bir düzenleme yapılması gerektiği ihtiyaç varsa da nasıl bir standart hazırlanması gerektiği, kripto varlıkların hangi hesap kalemleri içerisinde muhasebeleştirilmesinin uygun olacağı, ülkeler içerisindeki yasal düzenlemelerin nasıl olması gerektiği üzerine ulusal ve uluslararası çalışmalarda birçok görüş ve öneri bulunmaktadır. Bu çalışmada kripto varlıkların nasıl ve nerede muhasebeleştirilmesi gerektiği konusunda yapılmış olan ulusal ve uluslararası makalelerdeki görüş, öneri ve değerlendirmelerin tek bir çatı altında toplanması, betimselleştirilmesi ve nasıl muhasebeleştirilmesi hakkındaki hususların belirlemesi ve bu konuda gelecekte yapılacak olan çalışmalarda araştırmaya değer durumların ortaya çıkarılması amaçlanmaktadır. Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi ile ilgili yapılmış olan çalışmalarda sonuç ve önerilerin okuyuculara betimsel açıdan analiz edilerek sunulmuş olmasının literatüre katkı sağlayacağı düşüncesi ile bu çalışma yapılmıştır.

## 2. KRİPTO PARA BİRİMLERİ

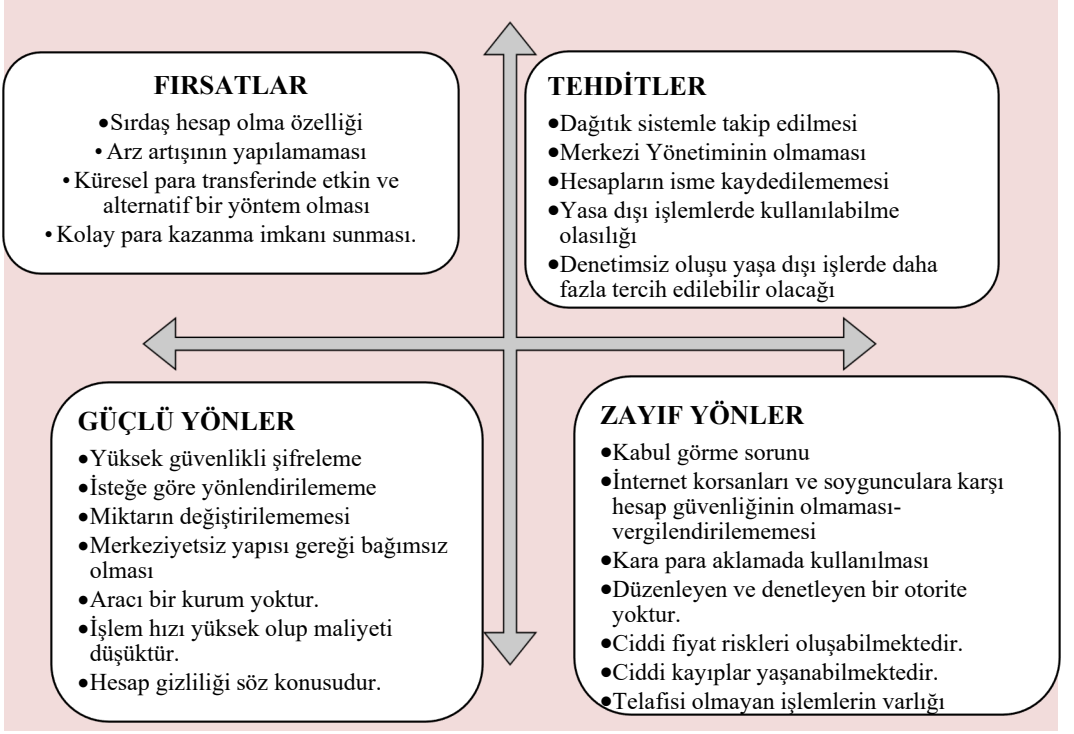
Geçmişten günümüze bilginin korunması yönünde birçok yöntem uygulanmıştır. Bu yöntemlerden günümüzde geçerliliğini sürdüren, bilginin gizliliğini ve değişmezliğini sağlayıp bilgiye sahibi dışında erişimi kısıtlayan unsur kriptolojidir. Bir şifre bilimi olan kriptolojide veriler belirli bir sisteme göre şifrelendikten sonra güvenilir şekilde alıcıya aktarılıp deşifre edilmektedir. (Aslantaş Ateş, 2016: 352). Kripto paralar, kriptografi ve elektronik iletişim temelli dijital varlıklardır. Dijital ortamda oluşup işlem gören merkeziyetsiz yapıya sahip bu paralar bir ödeme aracı olarak tasarlanmıştır (Güven ve Şahinöz, 2020: 7). Kripto para birimlerinin fikri temelleri 1998 yılında Wei Dai isimli şahıs tarafından, teknik alt yapısı ise 2008 yılında Satoshi Nakamoto tarafından atılmıştır (Gültekin ve Bulut, 2016: 83). Dünya genelinde kullanımı her geçen gün artan, özellikleri ve yapıları gereği dijital ve sanal olan kripto paralar; merkez bankalarının garanti, işlem, kısıt ve denetimlerinin dışında olan küresel araçlardır (Dizkırıcı ve Gökğöz, 2018: 93). Kripto para birimlerini tanımlayacak olduğumuzda; kriptografiye dayanan blokzincir teknolojik alt yapısı kullanılarak oluşturulan, fiziksel varlıkları olmayan, merkezi ve kontrol edici bir otoritesi olmayan, taraflar arası hızlı, düşük maliyetli ve güvenli bir para transferi gerçekleştiren, elektronik ortamlarda oluşan ve işlem gören sanal para birimidir (Şahin, 2018: 90). Kripto paralar; diğer merkezi, dijital ve sanal paralardan farklı özelliklere sahiptir. Kendine has bağımsız bir para birimi olmayan merkezi, dijital ve sanal paralar ait olduğu ülkenin para birimiyle ölçülmekte ve o ülkenin merkezi otoriteleri tarafından düzenlenip denetlenmektedir. Merkeziyetsiz ve bağımsız özelliğinden ötürü kendini ayrı bir para birimi olarak gören kripto paraları düzenleyen ve denetleyen bir mekanizma yoktur (Binici ve Aslan, 2022: 345).

Kripto paraların bazı özelliklerini;

- Matematik ve bilişim teknolojileri alanını ilgilendirmektedir (Serçemeli,2017: 35),
- Kripto paraların saklanması, kontrolü ve teyit işlemi Blok Zincir (Block Chain) teknolojisine dayanan veri tabanı ile sağlanmaktadır (Çarkacıoğlu, 2016: 8).
- Kripto para fiyatları genel olarak oynak olup, kullanımı anonim özelliktedir. Herhangi bir merkezi yapıda güvence ve otoritesi olmayıp, dijital ve sınırsız ekonomileri güçlendirir (Yüksel, 2020: 432-435),
- Merkeziyetsiz yapısından ötürü kripto paraların fiyat oluşumunda; arz ve talep dengesi, yatırımların cazipliği, finansal ve spekülatif gelişmeler ve söylentiler etkili olmaktadır. Alıcı ve satıcı dışında güvenilir üçüncü bir aracıya ihtiyaç yoktur. Hatalı işlem, siber saldırı gibi yapılan işlemler geri alınamaması (Peker, 2022: 2-3), olarak sıralayabiliriz.

Para basma sahipliğini yitirme, senyorej gelirlerini kaybetme, vergi gelirlerinin kontrolünde yaşanacak sıkıntılar, para politikasının etkinliğinin azalma olasılığı, likidite yönetiminde yaşanacak sıkıntılar, deflasyon etkisi, terör finansmanı ve kara para aklamanın kontrol edilmesinde yaşanacak zorluklar vb. nedenlerden ötürü devletler kripto paraları tehdit unsuru olarak görmektedir (Güven ve Şahinöz, 2020: 7). Çetinkaya (2018) ve Sönmez (2014); çalışmalarında kripto paralara yönelik

yaptığı swot analizi ile kripto paralarda oluşan fırsatlar, tehditler, güçlü ve zayıf yönleri aşağıda Şekil 1’de gösterildiği gibi incelemiştir (Yüksel, 2020: 435; Peker, 2022: 3).



**Şekil 1. Kripto Paralarda Swot Analizi**

**Kaynak:** Yüksel, 2020: 435

### 2.1. Ülke ve Kurumların Kripto Paralara Bakışı

Dünyada zaman içerisinde kullanımı, hacmi ve sayısı sürekli artan kripto paralar ile ilgili net bir ortak tanım yapılamamış olup bu konuda bir kavramsal çerçeve de oluşmamıştır. Ülkelerin ve kurumların bu varlığa olan bakışları farklılık göstermektedir. Bazı devletler kripto paraları birçok farklı gerekçe ile güvenilir bulmayıp yasaklamış iken bazı ülkeler de pratik ve rahat bulup ülkelerinde kripto paraların kullanımının yaygınlaşmasını desteklemişlerdir. Birçok devlet ve devlet kurumları (merkez bankaları vb); kripto paraların kara para aklama, vergi kaçırma, terörün finansmanı, yasa dışı işlemlerde kullanılması gibi tehdit ve risk unsuru taşımasından ötürü bu varlıklarla ilgili ulusal ve uluslararası düzeyde çalışmalarına da devam etmektedir.

Kripto para yatırımcısı ve tüketicisi ile ayrıca tasarruf sahiplerini korumak, kara para ve terörün finansmanı engelleyerek bu paraların finansal sisteme entegrasyonu sağlamak ve bilhassa bu paraların vergilendirilmesi gibi işlem ve süreçlere yönelik gerekli olan mevzuat, uygulama ve politikaların belirlenebilmesi için kripto para işlemlerinin ne maksatla yapıldığının bilinmesi gerekir. Bunun için “Kripto paralar ile yapılan işlemlerin yatırım maksatlı mı yoksa mal veya hizmet alım satımında ödeme maksatlı mı kullanıldığı?” gibi soruların cevaplanması gerekmektedir (Güven ve Şahinöz, 2020: 273).

Bazı ülkeler kripto paraları yasal olarak onaylamış iken bazı ülkeler onaylamamaktadır. Amerika Birleşik Devletleri, Avustralya, Estonya, Güney Kore, Finlandiya, Hollanda, Kanada, Japonya, İsveç, Malta, Ukrayna, İsviçre, Slovenya, Almanya ve İngiltere kripto paraları yasal düzeyde onaylamıştır. Afganistan, Pakistan, Ekvator, Fas, Cezayir, Makedonya, Suudi Arabistan, Katar,

Vietnam, Vanuatu, Bolivya, Rusya, Çin, Kırgızistan ve Bangladeş kripto paraları yasal düzeyde onaylamamıştır. Türkiye’de ise bu yönde çalışmalar başlamış olup halen çalışmalar devam etmektedir. Bu sebeple, mevcut durumda ülkemizde kripto paralar yasal olarak bir değişim aracı olarak kabul edilmemektedir. Kripto paraların alım ve satımında herhangi bir kısıtlama söz konusu değildir. Fakat 2021 yılında çıkan yönetmelik ile kripto paraların ödemelerde direkt veya indirekt şekilde kullanılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu paraların muhasebesi konusu da halen netlik kazanamamıştır (Kızıl, 2022: 106).

ABD vergi dairesi (IRS), kripto paraları sanal para olarak kabul etmekte ve varlık şeklinde sınıflandırmakta olup kripto para ile yapılan işlemlerin de vergilendirilmesi gerektiğini belirtmektedir. ABD hazine bakanlığı mali suçları uygulama ağı (FinCEN) kripto paraları daha çok kara para aklama ve terörün finansmanı yönünden detaylı şekilde incelemektedir. FinCEN; kripto paraları, yayınladığı tebliğ ile tıpkı IRS gibi sanal para olarak kabul etmektedir. IRS’nin yayınladığı tebliğde IRS kripto para aktörlerini kullanıcılar, yöneticiler ve borsacılar olarak sınıflandırmakta; kripto para ile yapılan işlemleri ise kripto paranın oluşturulması, kabul edilmesi, elde edilmesi, iletilmesi, ihraç edilmesi, dağıtılması ve alım satımının yapılması şeklinde sıralamaktadır (Güven ve Şahinöz, 2020: 274-276).

## 2.2. Ülke ve Kurumların Kripto Paraların Muhasebeleştirilmesine Bakışı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Yeminli Mali Müşavirler Derneği (ACCA), Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü, Avustralya Muhasebe Standartları Kurulu (AASB), Japonya Muhasebe Standartları Kurulu (ASBJ), Ernst & Young (E&Y), Pwc, Deloitte ve KPMG gibi uluslararası denetim, vergi ve danışmanlık hizmetleri firmalarının kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik tutumları Tablo 1’de detaylı şekilde gösterilmiştir.

**Tablo 1. Uluslararası Muhasebe Otoritelerinin Kripto Paraların Muhasebeleştirilmesine Bakışı**

	IASB	ACCA	AICPA	AASB	ASBJ	E&Y	Pwc	Deloitte	KPMG
Nakit ve Nakit Benzeri	x	x	x	√	x	√	x	x	x
Finansal Araç	x	x	x	√	x	√	x	x	x
Stok	x	x	x	√	x	√	√	x	x
Maddi Olmayan Duran Varlık	√	√	√	√	x	√	-	√	√
UMS 21 göre Parasal olmayan Kalem (Paragraf 16)	√	-	-	-	-	-	-	-	-
Yabancı Para	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Dijital Varlık	-	-	-	-	x	-	-	-	-
Dijital Para	-	-	-	-	√	-	-	-	-

**Kaynak:** (Aslan, 2020: 279 aktaran, Binici ve Aslan, 2022: 349)

Tablo 1 incelendiğinde muhasebe alanında uluslararası düzenleyici ve denetleyici otoritelerin kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda ortak bir tutum içerisinde olmadıkları görülmektedir. Bu durum uygulamada birçok çeşitliliğe ve farklılığa neden olmaktadır.

Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesine yönelik uluslararası muhasebe otoritelerinin bir kısmı IASB’ın ayrı bir standart oluşturmasını önerirken, bir kısmı da bu fikrin muhasebenin özüne ters düştüğü gerekçesiyle bu önerinin karşısında yer almaktadır (Aslan, 2020: 281). UFRS’e göre varlık; geçmiş olaylar sonucu gerçekleşmiş, şu an için işletmenin kontrolünde bulunan, ileride işletme için ekonomik bir fayda oluşturması muhtemel değerler şeklinde tanımlanmaktadır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, 2008: 13). Bu tanımdan yola çıkılarak kripto paraların standartlara göre varlık şeklinde değerlendirilebileceği çıkarımına varılmaktadır (Sezgin, 2022: 118). Kripto paraların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda yapılan akademik

çalışmalar, bu varlıkların belirli bir ekonomik özelliğe ve işleve sahip oluncaya kadar yeni bir standart yerine var olan standart ve ilkelere göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanması yönünde bir birlikteliğin var olduğunu göstermektedir. Örneğin, Uluslararası Finansal Raporları Yorumlama Komitesi (IFRIC), Uluslararası Muhasebe Standardı (UMS 2) Stoklar Standardını veya UMS 38' in kullanımını önermektedir (Binici ve Aslan, 2022: 349). Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesinde öngörülen standartlar; UMS 7 nakit ve nakit benzeri varlıklar, UFRS 9 finansal araçlar, UMS 2 stoklar, UMS 38 maddi olmayan varlıklar şeklinde ifade edilebilir. Yine tablo 1'e göre kripto paraların muhasebeleştirilmesinde uluslararası muhasebe otoritelerinin çoğunluğu ve uluslararası finansal raporlama ve yorumlama komitesi, adres olarak UMS 38 maddi olmayan duran varlık standardını göstermektedir. Bu standartta; maddi olmayan duran varlıklar, fiziksel özü bulunmayan tanımlanabilir parasal olmayan varlık şeklinde ifade edilmektedir. Standart, varlığın tanımlanabilir olması için bu varlığın ayrılabilir olması veya sözleşmeden doğan veya diğer yasal haklardan kaynaklanması gerektiğini belirtmektedir. Bir varlığın ayrılabilir olması için tek başına veya ait olduğu sözleşme ile tanımlanabilir varlık veya borç ile birlikte işletmeden ayrılabilir, bölünebilir, satılabilir, devredilebilir, lisanslanabilir, kiralanabilir, takas edilebilir varlık olmalıdır. Dolayısıyla kripto paraların sahibinden ayrılabilme, şahsi şekilde satılabilme veya devredilebilme nitelikleri, onların maddi olmayan duran varlık standardındaki tanıma uyduğunu göstermektedir (Binici ve Aslan, 2022: 349-350).

### 3. KRİPTO VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR İÇERİK ANALİZİ

#### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Bu çalışma; kripto paraların nasıl ve hangi kalemler içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiğini bu konuda araştırmacılar tarafından önerilen mevzuatsal düzenlemeler ile uygulama yöntemlerinin neler olduğunu belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu amacı gerçekleştirmek için içerik analizi çeşitlerinden olan betimsel bir içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Betimsel içerik analizi yöntemi, belirli bir konuda ya da alanda birbirinden bağımsız olarak yapılan nitel ve nicel çalışmaların derinlemesine incelenip düzenlenmesi anlamına gelir. Böylece o konu ya da alandaki genel eğilimler belirlenmektedir. Bu yöntemde elde edilen sonuçların, hedeflenen konulara yönelik olarak gelecekte planlanan çalışmalara yön göstermesi beklenmektedir (Ültay ve diğerleri, 2021: 189). Çalışma kapsamında, kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik Türkiye'den 24 ve yabancı ülkelerden 25 olmak üzere toplam 49 araştırma makalesi incelenmiş ve bu makaleler kendi içlerinde kategorilendirilmiştir.

#### 3.2. Araştırma Sonucunda Elde Edilen Bulgular

Çalışma içerisinde kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda yıllar itibariyle yayımlanan 49 araştırma makalesi, Türkiye'de yayımlanan makaleler ve yabancı ülkelerde yayımlanan makaleler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Yapılan bu ayrımın amacı da ülkemizde yapılan çalışmaların, varsa, diğer ülkelerdeki çalışmalardan ayrışık yönlerini bulabilmektir. Çalışmada yapılan sınıflandırma kapsamında Tablo 2'de yıllar itibariyle kripto paralarının muhasebeleştirilmesi konusunda Türkiye'de yayımlanan çalışmalar, Tablo 3'te ise yıllar itibariyle kripto paralarının muhasebeleştirilmesi konusunda yabancı ülkelerde yayımlanan çalışmalar yer almaktadır. Araştırma sonucunda Türkiye'de yayımlanan makalelerin 2016 yılından itibaren yayımlanmaya başladığı, diğer ülkelerde yayımlanan makalelerin ise 2015 yılından itibaren yayımlanmaya başladığı; yabancı çalışmaların daha çok ABD, Ukrayna, İtalya, Rusya, Çek Cumhuriyeti, Avusturalya, Moldova, Malezya, Endonezya, Singapur, Romanya, Brezilya ve Mısır gibi ülkelerde yayımlandığı görülmektedir.



**Tablo 2. Kripto Paralarının Muhasebeleştirilmesi Konusundan Türkiye’de Yayımlanan Çalışmalar**

Sıra No	Yıl	Yazar/lar	Amaç	Sonuç
1	2016	Burcu Aslantaş Ateş	Çalışmada kriptografi, kripto para birimleri ve bu para birimlerinin muhasebe düzeninde nasıl yer alması gerektiği ve bu para birimlerinde muhasebeleştirilmenin nasıl yapılması gerektiği amaçlanmıştır.	Çalışmada kripto paraların ulusal para birimi dışında farklı bir para birimi olarak kabul edilmesi gerektiğini ve muhasebe kavramlarından özümlenmiş kavramı gereği bu para birimleri ile yapılan işlemlerin ulusal para birimlerine çevrilmek kaydedilmesi gerektiğini belirtmiştir. Çevirme işleminde kripto paranın alındığı kurum veya borsaya ait kur’un dikkate alınabileceğini, aynı zamanda kripto paralarda değerlendirme işleminde kripto paranın alındığı kuruma, borsaya ve borsaların ortalamalarına ait kur dikkate alınabileceğini, değerlendirme farklarının 646 ve 656 nolu hesapta izlenebileceğini eğer kripto para, borsadan komisyon ödenerek alınmış ise de ilgili giderin 653 no’lu hesapta izlenebileceği gibi hususlarda çalışma sonucunda ifade edilmiştir.
2	2018	Ahmet Selçuk Dizkırıncı & Ahmet Gökğöz	Çalışmada piyasa değeri en yüksek ve piyasada en yaygın kullanıma sahip kripto paralardan başta Bitcoin olmak üzere bütün kripto paraların hem işleyişi hem de özellikleri hakkında gerekli bilgilerin verilmesi aynı zamanda ülkemizde Bitcoin ile yapılan faaliyetlere ait muhasebeleştirme işlemlerinin nasıl yapılacağına dair değerlendirilmede bulunulması amaçlanmıştır.	Yapılan değerlendirme sonucunda, özelliği gereği kripto paralara yapılan yatırım faaliyetlerine ve bu paralar ile yapılan ödeme ve tahsilat işlemlerinin yabancı paralı işlemler olarak kabul edilebileceği ve muhasebe kavramlarından özümlenmiş kavramı gereği bu para birimleri ile yapılan işlemlerin hazır değerler gurubu altında ayrı bir hesapta veya diğer hazır değerler hesabı altında alt bir hesapta izlenebileceği ifade edilmiştir. Kripto paraların ulusal para birimine (TL) çevirme ve değerlendirme işleminde oluşan kur farklarının gelir tablosu bağlamında izlenmesi gerektiği de ayrıca belirtilmiştir.
3	2018	Murat Serçemeli	Teknolojide yaşanan hızlı gelişmeler ile 2009 yılından bu yana her geçen yıl işlem hacmi ve kullanımı sürekli artarak yaygınlaşan blockchain teknolojisine dayanan kripto paraların muhasebeleştirilme ve vergilendirilme konularının incelenmesi amaçlanmıştır.	İnceleme sonucunda; kripto paraya dayalı oluşan ekosistem içerisinde çeşitli gelir kaynakları gerçekleştiği, muhasebede özümlenmiş kavramına göre bu gelir kaynakları muhasebeleştirilmesi gerektiği, en yaygın kripto paralardan olan Bitcoin’in gerçekleşen beş gelir kaynağı ve bu gelirlerin muhasebeleştirilmesinde aşağıdaki hususlarda öneride bulunduğu görülmektedir.1-Bitcoin madeni üretiminden ve işlem transferinden kaynaklı komisyon geliri; üretim işlem süreci, fiziki maden aramaları gibi kabul edilip, işlem transferi ise 653 hesapta muhasebeleştirilebileceği, 2-Bitcoin alım/satım faaliyetine aracılık işleminden kaynaklı komisyon geliri; 653 hesabında muhasebeleştirilebileceği, 3- Yatırımcı gibi Bitcoin alım ve satım fiyat farkı ile gerçekleşen kâr; kısa vadeli olarak 100/108 veya 118 hesapları altında ve fiyat farkının ise 645/655 hesapta muhasebeleştirilebileceği, 4-Mal ve hizmet alımlarında Bitcoin ile ödeme ve tahsilat yapılması; ticari işlemler sonucu 100 hesabında muhasebeleştirilebileceği, 5.Bitcoin dışındaki diğer kripto paraların gelecekte fiyat artışlarından faydalanmak için kripto paraların ilk halka arzından yararlanmak; uzun vadeli yatırım olarak mali duran varlıklar altında muhasebeleştirilebileceği öngörülmüştür. Ayrıca çalışmada ülkelerin kripto teknolojinin araştırılması noktasında kurulların belirlenmesini, kripto paraların ortak bir tanımlanmasının yapılmasını ve muhasebeleştirilmesi konusunda dünya geneli kabul gören uluslararası düzeyde kripto para birimleri hakkında standartların hazırlanması ve uygulanması da önerilmektedir.

4	2018	Osman Nuri Şahin	Çalışmada kripto paraların TMS/TFRS kapsamında muhasebe açısından incelenmesi, muhasebeleştirilmesi ve bu konuda çeşitli önerilerin sunulması amaçlanmıştır.	Çalışma sonucunda; TMS/TFRS kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesine dönük ihtimaller arasında; Nakit, nakit benzeri bir ödeme vasıtası, stok, finansal araç, satış amaçlı bulundurulmuş duran varlık ve son olarak maddi olmayan varlık standartlarının yer aldığı, kripto paraların fiziksel niteliğinin olmaması, kripto paranın sahibinin para üzerinde tam kontrolünün olması, belirlenebilir (işletmeden ayrılabilir) ve işletmeye gelecekte fayda sağlayacağı beklentisinin olması gibi sahip olduğu özellikler, TMS-38 standardında yer alan varlık kavramının özelliklerine en yakın olduğu ve tümünü karşıladığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla kripto paraların yapısı ve özelliği gereği en uygun muhasebeleştirme seçeneğinin TMS-38 Maddi olmayan duran varlık standardı olduğu sonucuna varılmış olup bu standart dikkate alınarak kripto paraların maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınacağı, dönem sonlarında yeniden değerlendirilmesinin yapılacağı ve değerlemeden kaynaklı değer artış veya azalış sonuçlarının diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirileceği ve belirli bir ömre sahip olmaması nedeniyle kripto paraların amortismanına tabi olmayacağı belirtilmiştir.
5	2018	Zeki Doğan vd.	Çalışma, Kripto para birimlerinden Bitcoin'in tanımının yapılması, özelliğinin, gelişiminin, işleyişinin, avantaj ve dezavantajlarının açıklanması, ülkemizde Bitcoin ile yapılan işlemlerin nasıl bir gelir kabul edileceği nasıl muhasebeleştirileceği ve vergilendirileceğine yönelik öneriler sunmayı amaçlamaktadır.	Yapılan çalışmada, TDHP kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik olası seçenekler; 1.Yabancı para veya ödeme aracı kabul edilmesi durumunda; 100 ve 108 hesapları altında bir alt hesapta alışta alış kuruna, satışta satış kuruna göre, alış ve satış arasında oluşan farkların 646 ve 656 hesaplarında muhasebeleştirilebileceği, 2. Menkul kıymet veya yatırım aracı kabul edilmesi durumunda: 118 hesabı altında bir alt hesapta alışta alış kuruna, satışta satış kuruna göre, alış ve satış arasında oluşan farkların 644 ve 654 hesaplarında muhasebeleştirilebileceği, 3. Emtia kabul edilmesi durumunda: Alışta 159 hesabına, satışta 600/601 ile 623 hesabında muhasebeleştirilebileceği şeklinde belirtilmiştir.
6	2019	Selçuk Yalçın	Çalışmada kripto paraların para, menkul kıymet, emtia şeklinde kabul edilmesine yönelik görüşler, TDHP ve TMS kapsamında incelenmesi ve kripto paralar ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesinin ve finansal tablolara aktarılmasının nasıl yapılacağı konusu amaçlanmıştır.	Araştırma sonucunda TDHP kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik olası seçenekler için kripto para madenciliğinin yapılması durumunda; emtia olarak, ödeme ve tahsilat aracı kabul edilmesi durumunda; nakit ve benzeri olarak, kripto para alım satımının yapıldığı durumda; emtia olarak kabul edilip muhasebeleştirilebileceği, TDHP'de kripto paralarda değerlendirme VUK 280. madde kapsamında yapılacak ve kur farkları 646 ve 656 hesaplarında muhasebeleştirileceği belirtilmiştir. TMS kapsamında Kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik olası seçenekler için ise kripto para madenciliğinin yapılması durumunda; stok olarak, ödeme ve tahsilat aracı kabul edilmesi durumunda; nakit ve benzeri olarak, kripto para alım satımının yapıldığı durumda; emtia olarak kabul edilip muhasebeleştirilebileceği ifade edilmiştir. TMS'ye göre değerlendirme işlemi kripto paraların alış/satış ve dönem sonu olarak TMS 2'e göre sınıflandırılması ve raporlanması gerektiği vurgulanmıştır.
7	2019	Fatma Temelli	Çalışmada kripto para olarak bitcoinin işleyişi, özellikleri konusunda bilgilendirme ve ülkemizde bitcoin ile yapılan işlemlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunun değerlendirilmesi amaçlanmıştır.	Çalışma sonucunda kripto paralarda muhasebe sürecinde muhasebe temel kavramlarından özün önceliği kavramı dikkate alınması gerektiği kripto paralardan Bitcoin'in: döviz, hazır değer, menkul kıymet veya ticari mal gibi olası seçeneklere göre muhasebe kaydının yapılması gerektiği belirtilmektedir.

8	2019	Cevdet Kızıl vd.	Çalışmada muhasebenin temel kavramları ve ilkeleri ile raporlama standartları ışığında ülkemizde kripto paraların nasıl muhasebeleştirilebileceği, raporlanabileceği ve değerlendirilebileceği konusu amaçlanmıştır.	Yapılan değerlendirme sonunda kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda dünya genelinde genel kabul görmüş ilke/standart olmadığı için bu paraların emtia/ticari mal, menkul kıymet, hazır değer ve para olarak kabul edilip değerlendirilebileceği ve muhasebeleştirilmesinin yapılabileceği ile ilgili seçenekler belirtilmiştir. Kripto paralar emtia olarak kabul edilirse stok grubu altında 157 hesapta; hazır değer kabul edilirse 100/108 hesaplarına ait alt hesaplarda veya 104 gibi ayrı bir hesapta, burada oluşacak kur farkının 646/656 hesaplarda; menkul kıymet kabul edilirse 118 hesaplarına ait alt hesaplarda, burada oluşacak kur farkının 645/655 hesaplarda; para olarak kabul edilirse özünceliği kavramı gereği 100 hesabı altında bir alt hesapta, burada oluşacak kur farkları ve değerlendirme işlemlerinde 646/656 hesapları, oluşacak komisyon giderleri de 643/653 hesaplarında muhasebeleştirilebileceği belirtilmiştir.
9	2019	Emre Hakan Akiz	Çalışmada kripto para buluşunun değişik yönlerden yorumlanması ve bu para ile yapılan işlemlerin muhasebeleştirilmesi konusunda var olan eksikliklerin nasıl giderileceği yönünde yapılan araştırmaların incelenmesi amaçlanmıştır.	Araştırma sonucunda, ülkemizde kripto paraları tanımlayan ve bu para birimlerinin kullanım alanını net olarak ifade eden yasal boyutta mevcut bir düzenlemenin olmadığı, bunun sonucu bu paralar ile yapılan işlemlerin hangi muhasebe standartları ile değerlendirilip, kayıt altına alınacağı konusunun netlik kazanmadığı belirtilmiştir. Mevcut durumu ile Muhasebe standartları kripto parayı bir para biriminden ziyade para yerine kullanabilecek bir araç olarak değerlendirdiği izah edilmiştir. Kripto paraların TMS/TFRS kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilebilmeye dönük ihtimaller arasında önceki çalışmalarda kabul edilen; nakit ve nakit benzeri bir ödeme aracı, stok, finansal araç, satış amaçlı elde tutulan duran varlık ve son olarak maddi olmayan varlık standartlarının yer aldığı belirtilmiştir.
10	2019	Erkan Kızıl	Çalışmada, kripto para ve blok zincir teknolojisine, kripto paraların olumlu ve olumsuz yönlerine yönelik açıklamaların yapılması ve bu para birimlerinin ülkemizde vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine yönelik birtakım görüşlerde bulunulması amaçlanmıştır.	Çalışmada, dünyada ve ülkemizde kripto parayı tanımlayan bir kavramın olmaması bu para biriminin nasıl kaydedileceği, değerlendirileceği ve ölçüleceği ile ilgili karışıklığa neden oldu belirtilmiştir. Ülkemizdeki TDMS kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik olası seçenekler arasında önceki çalışmalarda kabul edilen; para olarak, menkul kıymet olarak, emtia olarak, kripto madencilik üretimi olarak değerlendirilmesi yer almıştır.
11	2019	Can Yumuşaker	Çalışma sanal paralar ile bitcoin temelinde kripto paraların paraların özellikleri ile nasıl çalıştığı hakkında bilgi verilip ülkemizde bitcoin'in kullanıldığı ticari işlemlerde yapılan muhasebe işlemleri ile ilgili görüş ve önerilerde bulunmaktadır.	Çalışmada kripto paralar hakkında yapılan çalışma sonucunda ilgili para birimine karşı kullanılan devletlerde herhangi bir yasal düzenlemenin olmadığı görülmüştür. Kripto paraların vergilendirilme sürecinin bazı ihtimaller üzerinden yapıldığı, kripto paraların niteliğinin ise tam olarak anlaşılmadığı görülmektedir. Kripto paralar hakkında literatürde çokça bilgi olmaması konunun anlaşılmasını zorlaştırdığı vurgulanmaktadır. Özellikle, dünyada binden çok çeşitte kripto paranın olması ve bu paraların bir borsasının oluşmasına sebep olmuş bu paraya karşı kullanıcı ilgisinin arz talep dengesi oluşturduğu ve değer artışları ve değer düşüşleri yaşanması sayesinde bir menkul kıymet gibi işlem görmesine sebep olduğu belirtilmiştir.
12	2020	Fatma Ulucan Özkul & Ece Baş	Çalışmada kripto paralara yönelik gerçekleştirilecek düzenlemelere ve konunun ilgililerine yol göstermesi için ülkemizde var olan mevzuat ve uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesine yönelik görüşlerin incelenmesi amaçlanmıştır.	Çalışma sonucunda; dünya genelinde kripto paralara yönelik bir tanımının olmaması ülkeler arası kripto paraların nasıl kabul edileceği ve bunun sonucu nasıl muhasebeleştirileceği konusunda birliktelik sağlanamadığı belirtilmiştir. Şu ana kadar yapılan çalışmalarda kripto paralara bakış ve muhasebeleştirilmede; Emtia, Hazır değerler, Menkul kıymet ve para olarak kabul edilmesi yaklaşımları söz konusu olduğu; ABD, Avustralya ve Japonya gibi ülkeler kripto varlıklarının emtia olarak değerlendirilmesi gerektiği söylenmekte, Uluslararası Muhasebe Standartları kurumunun geçici kararında kripto paralar nakit parasal bir varlıktan ziyade fiziki özü olmayan parasal olmayan bir varlık olarak kabul edildiği, dolayısıyla stoklarda veya maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

KRİPTO VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR İÇERİK ANALİZİ

13	2020	Binali Selman Eren vd.	Çalışma kripto paralarla hakkındaki çalışmaları ele almış ve ihtiyacı çözmeye yönelik değerlendirmeler doğrultusunda kripto paralarla ilgili düzenlemeler ve çalışmaları analiz edip, değerlendirerek akabinde kripto paraların nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği bir uygulama önerisinin ortaya konulması amaçlanmıştır.	Ulusal/Uluslararası düzenleyici otoriteler ve uzman kuruluşların kripto paraların nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili görüşleri doğrultusunda UMS 2 ve 38'in kripto varlıkları da kapsayacak şekilde düzenlenmesi veya bu konuda kullanıcılarda oluşan kafa karışıklarını gidermek için yeni standartların belirlenmesi önerilmektedir. Kripto paralarla ilgili standartlar hazırlanırken yalnızca kripto paraların temel alanlarının değil tüm kripto varlıkların mevcut ve muhtemel ortamlardaki ihtimallerinin değerlendirilmeye alınmasının daha sağlıklı prensipler ortaya koyulmasına katkı sunacaktır. Geniş çaplı düşünüldüğünde noter ya da kayıt hizmetlerinin de kripto varlıklar tarafından verilebileceği göz önüne alındığında ortaya konulacak muhasebe prensipleri konusunda ne derece hassas olunması gerektiği rahatlıkla görülebilir.
14	2020	Filiz Yüksel	Bu çalışma ile kripto varlıkları, kripto varlıkların çeşitliliği, temin edilmesi, mevcut durumu ve IASB'ce kamuoyunun değerlendirilmesine sunulan kripto paraların muhasebeleştirilmesine dönük geçici gündem kripto para dışındaki diğer kripto varlıkların muhasebeleştirilmesinin incelenmesi amaçlanmıştır.	Çalışma sonucunda birçok kripto varlık/para olduğu tespit edilmiştir. Fakat yapılan çalışmada kripto varlıkların farklı şekillerde sınıflandırılabilirliği görülmüştür. Kripto varlıkların sınıflandırılmasında bir standardizasyonun sağlanmasının oluşan anlam karmaşasının ortadan kaldırılması açısından faydalı olacağı düşünülmektedir. IASB'nin geçici kararında belirtildiği üzere, IFRIC'in var olan standartları inceleyerek kripto paraların muhasebeleştirilmeye dönük değerlendirmelerde bulunulmuştur. Teknolojik gelişmelerin dikkate alınmasıyla kripto varlıkların muhasebeleştirilmesinin yeni standartlar çerçevesinde değerlendirilebileceği, oluşan işlem hacimleri ve piyasa değerlerinin de yüksek olan kripto varlıklara ilişkin yasal düzenlemelerle yapılmasının kripto varlıkların doğru muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi açısından önemli olacağı belirtilmiştir.
15	2020	Erkin Nevzat Güdelci	Çalışmada UFRS kapsamında kripto paraların ne tür bir varlık olduğu ve nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin belirlenmesi amaçlanmaktadır.	Çalışma sonucunda kripto varlıkların muhasebede doğru bir şekilde sınıflandırılması gerektiği, IFRIC eğer ki kripto paraların işletmelerin normal ticari faaliyetlerinde bu paraların UMS-2 Stoklar'a göre değerlendirilmesi gerektiğini önerse de bu paraların mevcut şartlarda işletmelerin ticari faaliyetlerdeki işlem hacminin düşük olması ve para değerlerinin dalgalı olması stok olarak değerlendirilmemesi gerektiğini, kripto paralarda yer alan ve maddi olmayan duran varlık için belirtilen; varlık olma, parasal olmama, fiziksel yapılarının bulunmaması, tanımlanabilir olması gibi kriterleri ise tam olarak karşıladığı görülmektedir. Bu durumda kriptoları, maddi olmayan duran varlıklar kategorisinde değerlendirmesi ve buna göre muhasebeleştirilmesi, literatürde yapılan eleştirilere karşılık en çok tercih edilen bir yöntem olarak görülmektedir. Fakat, kripto paraları kabul eden işletme sayıları ile kripto para ile yapılan işlem sayılarındaki artış halihazırdaki koşulların giderek daha da yetersiz kalacağını gösterdiği belirtilmiştir.
16	2020	Aslan	Çalışma, kripto paraların muhasebeleştirilmesi ve muhasebe alanında küresel ölçekte faaliyet gösteren muhasebe meslek örgütlerinin, düzenleyici kuruluşların (IASB, AICPA, ACCA, AASB, ASBJ) ve denetim firmalarının yaptıkları tartışmalar ve vardıkları sonuçlar ortaya konulmuş olup tartışmalarda ortaya konulan görüşlerin, finansal raporlar üzerindeki etkisinin araştırılmasını amaçlanmaktadır.	Çalışmada; kripto paraların nasıl muhasebeleştirileceği hakkında görüş bildiren global muhasebe kurum ve kuruluşlarının kayda değer bir kısmı; kriptoların maddi olmayan duran varlık şeklinde sınıflandırılmasında mutabık oldukları, bu paraların hangi amaçla elde bulundurulduğuna bakılması gerektiği, UMS 2 kapsamında olmayan diğer stoklar sınıfında muhasebeleştirilmesinin de uygun olacağı belirtilmiştir. UMS bakımından kripto paraların muhasebeleştirilmesinin UMS 38, UMS 2, UMS 8 bağlamında ele alınması üzerinde durulduğu ve nihayetinde bu hususta yapılan tartışmaların yetkili birimler tarafından gerekli düzenlemelerin yapılmasına kadar devam edeceği söylenebilir.

17	2021	Zafer Sayar vd.	Çalışmada Bitcoin'in muhasebeleştirilmesi, Bitcoin hakkında görüş ve önerilerde bulunulması, bitcoin'ne bilançoda yer verilmesi ve değerlendirilmesi, madencilik sonucunda elde edilen edilen Bitcoin'in muhasebesi, alım satım işlemleri gibi hususların belirlenmesi amaçlanmaktadır.	Değerlendirme sonucunda kripto varlıklar genelinde muhasebeleştirme olgusunu sadece Bitcoin olarak daraltığımızda; Bitcoin işlem kayıtlarının yapılması, değerlendirme ve ölçümü, kar/zarar hesaplanması ve raporlanması ile sunumunun yabancı para muhasebesi şeklinde yapılmasının uygun olacağı, aktiflerinde Bitcoin bulunduran şirketlerin Bitcoin varlıklarını sonsuz ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlık olarak bilançolarına aldıkları ancak bu yaklaşımın günümüzde Bitcoin'in teknik olarak muhasebede özünceliği kavramı gereği uygun bir değerlendirme olmadığı, Bitcoin özelinde muhasebe kaydı, değerlendirme, ölçüm, raporlama ve sunum olarak Bitcoin işlemlerinin Nakit altında bir kalem olarak dikkate alınmasının uygun olacağı, bazı kripto varlıkların sınırsız ömre sahip bir maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi de mümkün olmakla birlikte, Bitcoin özelinde bu yaklaşımın doğru bulunmadığı ve bir mübadele aracı olarak nakit kalemi olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
18	2021	Ali Deran vd.	Çalışmada blok zinciri teknolojisinin ödeme sistemleri, muhasebe bilgi sistemi ve denetim süreçleri üzerindeki etkisini tartışmak ve kripto varlıkların finansal tablolarında raporlanması sürecinde karşılaşılan sorunlara çözüm üretmeyi amaçlamaktır.	Çalışma sonucunda; kripto varlıkların mevcut durumda bir para olarak değerlendirilemeyeceği, kripto varlıkların henüz yasal bir düzenlenmesinin olmadığı, su sebeple raporlanması konusunda uygulamada henüz bir birlikteliğin oluşmadığı belirtilmiştir. Fakat, AICPA, ACCA ve IFRIC'in bu varlıkları maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi gerektiği açıklanmış, raporlamada işlem birlikteliği oluşması bakımından mühim olduğu, bu varlıkların mali tablolarda yer alması ile ilgili bulguların mevcut durumu yansıttığı belirtilmiştir. Kripto varlıkların zamanla gelişmesi ve kullanımının takip edilmesi gerektiği, gelecekte oluşan koşullara göre bu bulguların yeniden gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
19	2021	Feden Koç	Çalışma dijital ortamda gerçekleşen e-Spor faaliyetlerinde ödemenin sanal para ile gerçekleştirilmesi durumunda, ilgili işlemlerin standartlara uygun bir şekilde maddi olmayan duran varlık başlığında değerlendirilmesi hususuna netlik kazandırılması ve sanal para işlemlerin muhasebeleştirilmesine örnek muhasebe kayıtlarının sunulmasını amaçlamaktadır.	Çalışmada sanal para şeklinde yürütülen işlemlerin standartlar içerisinde muhasebeleştirilmesine yönelik tartışılmaya devam eden hukuki düzenlemelerin netleşmesi gerektiği, standart yorumlama komitesinin 21/06/2019 tarihli toplantısında sanal paraya hakkındaki değerlendirmeleri ve sanal paranın nakit ve nakit benzeri varlık ile finansal araç gibi değerlendirilemeyeceğine dönük görüşleri, global düzeyde sanal paranın maddi ve maddi olmayan duran varlık kapsamında ele alınmasına dönük yaklaşımları güçlendirdiği ifade edilmiştir. Çalışmada sanal paraların maddi olmayan duran varlıklar kapsamında değerlendirilebileceği savunulmakta olup aynı zamanda sanal paranın standartlara uygun bir şekilde maddi duran varlık kapsamında değerlendirilebilmesi ve muhasebeleştirilebilmesi için TMS 38 maddi olmayan duran varlıklar standardında sanal para ile ilgili güncellenmelerin yer alması, TMS/TFRS uyumlu taslak hesap planında da sanal para ile ilgili gerekli hesaplara yer verilmesi gerektiği önerilmiştir.
20	2021	Al Fahad Al-Dulaimi & Özkan	Çalışmada kripto paralar ve kripto paraların UFRS'lere göre muhasebeleştirilmesi üzerine değerlendirilmesi amaçlanmaktadır.	Değerlendirme sonucunda UFRS'e göre kripto paranın nakit bir para olarak değerlendirilemediği çünkü kripto parayı ihraç eden tarafların paraya yasal bir para statüsü verme yetkisi bulunmadığı, UMS 7'e göre nakde eşdeğer varlıkların sunumunu belirlemede ve bir varlığın muhasebeleştirilmesini veya ölçülmesini belirlemediği belirtilmiştir. Sayılan bu nedenlerden ötürü bir kripto paranın sunum amacı ile nakit karşılığı şeklinde kabul edilebilmesi şartının geçerli muhasebe standardına göre sınıflandırılması ve ölçülmesi gerektiği, bu sebeple kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirilebileceğini varlığın türüne ve niteliğine bağlı olduğu ifade edilmiştir. Son olarak eğer işletmenin esas faaliyet alanı kripto para almak ve satmak ise UMS 2'ye göre stok olarak muhasebeleştirilmesi gerektiği yok eğer işletme kripto para almış ve işletmenin esas faaliyeti de kripto para alım satım işi değilse bu kripto paraların UMS'38'e göre maddi olmayan duran varlık şeklinde muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

KRİPTO VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR İÇERİK ANALİZİ

21	2022	Fatih Ömür Binici & Yakup Aslan	Çalışmada kripto varlıkların kavramsal çerçevesi, teknik ve hukuki altyapısı ile kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konuları, UMS açısından değerlendirilerek kripto varlıkların takibi konusunun gerekliliğinin vurgulanması amaçlanmaktadır.	Çalışma sonucunda; kripto varlıkların en temel sorununun oluşan gerçekleşen ticari işlemlerde tarafların işlemin muhasebeleştirilmesinin ve raporlanmasının göze çarptığı, merkezimiz bir konumda olması ve var olmayan bir kayıt kuruluşu üzerinden değerlendirme yapılmasının kolay olmayacağı, bu varlıklarda muhasebenin temel fonksiyonu olan kaydetme fonksiyonunun yapılamaması raporlamanın da yapılamayacağı anlamına geldiği belirtilmiştir. Literatürde araştırmacıların kripto paraları sanal para olmalarından ötürü UMS 38’de takip edilmesi gerektiğine dair sonuçlar, kripto paraların takibini, kaydedilmesini, raporlanmasını ve vergilendirilmesini zorlaştırabileceği ifade edilmiştir.
22	2022	Cevdet Kızıl	Çalışma, muhasebenin tanımı ve tarihine yer vermiş olup daha sonra paranın tanımı ve gelişim süreci ile blok zincir ve kripto para kavramlarını tartışılması ve kripto paralarının muhasebeleştirilmesi ilişkin yevmiye kayıtları üzerinden örnekler verilmesi amaçlanmaktadır.	Çalışmada sonucunda; kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda evrensel kuralların ve standartların netlik kazanmadığı, kripto varlıkların farklı görüş ve yaklaşımlar altında birden fazla hesapta muhasebeleştirilebileceği, bu hesapların <i>Diğer Stoklar, Diğer Mali Duran Varlıklar, Diğer Menkul Kıymetler, Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Diğer Hazır Değerler, Kripto Paralar ve Kripto Varlıklar</i> gibi şekilde listelenebileceği, muhasebenin gün geçtikçe teknoloji ile iç içe ve entegre olduğu, kripto paraların muhasebeleştirilmesi hususunun yakın zamanda daha da önemli bir hal alacağını düşündüğü, bu konuda yapılacak çalışmaların sayısının artması gerektiği, küresel uygulamaların geliştirilmesinin desteklenmesi gerektiği, bu işlemlerin vergilendirme ve değerlendirme hususlarında avantaj sağlayacağı vurgulanmıştır.
23	2022	Feden Koç	Çalışmada kripto paranın, nakit ve nakit benzeri, finansal araç, stok veya maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirilmesi halinde TMS/TFRS’ye uygun olarak hangi hesap başlıkları altında sunulabileceğine ilişkin açıklamalar ve nasıl muhasebeleştirilebileceğine ilişkin örnek muhasebe kayıtları sunularak, kripto paranın standartlar doğrultusunda muhasebeleştirilmesi konusuna açıklık getirilmesi amaçlanmıştır.	Çalışma sonucunda; muhasebenin kripto para kullanılarak gerçekleşen işlemlerin güvenliğini sağlamak açısından herhangi bir fonksiyonun bulunmamasına karşın muhasebenin kripto para ile gerçekleştirilen işlemleri işletmeyle ilgili bilgi kullanıcılarına tam ve doğru olarak sunmakla yükümlü olduğu, bu yükümlülüğün ötürü kripto para ile gerçekleştirilen işlemlerin standartlar kapsamında muhasebeleştirilebilmesine ilişkin hukuki düzenlemeler ile TMS/TFRS Taslak Hesap Planı’nın genişletilmesi gerektiği ifade edilmiştir. TMS/TFR’nin kripto paranın nakit ve nakit benzeri tanımını tam olarak karşılamadığı, kripto paranın nakit ve nakit benzeri hesap başlığı altında sunulabilmesi için TMS 7 standardının kripto parayı da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi önerisinde bulunulmuş kripto paranın standartlarda finansal araçlara ilişkin yapılan tanımlamayı da tam olarak karşılayamadığı için kripto paralar bir bütün olarak değerlendirildiklerinde varlığa dayalı menkul kıymet oluşturulması ile birlikte kripto paraların paylarını finansal araç olarak değerlendirmenin mümkün olabileceği belirtilmiştir.
24	2022	Mustafa Alıcı & Serap Yanık	Çalışmada; dünya geneli uygulamaların taranması yoluyla kripto varlıkların uluslararası muhasebe/finansal raporlama standartlarına göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu incelenmiştir. Böylece ülkemizde muhasebe alanında yapılacak bir mevzuat çalışmasına altyapı oluşturmak amaçlanmıştır.	İnceleme sonucunda; kısa sürede ünlenecek ve ekonomik hayatın içerisinde giderek kullanımı artan kripto varlıklarının yerinin belirlenmesinin önem arz ettiği, muhasebe amaçları için uygun bir sınıflandırma taksonomisinin geliştirilmesinin bu süreçte ilk adım olarak düşünülmesi gerektiği, takip edilecek hesap ne olursa olsun hesap adının Kripto Varlık olması gerektiği, TCMB’nin yayınlamış olduğu yasaklama yönetmeliği ile hukuken ilk kez adı kripto varlık konulmuş olmasının önemli olduğu, her ne kadar BOBİ FRS ile de Kripto Para tabiri muhasebe standartlarıncı ilk kez tanınmış olsa da terminolojide artan trend Kripto Varlık yönünde olduğu, Ödeme amaçlı tutulan kripto varlıklar döviz kasası gibi hareket edebileceği, Tek Düzen Hesap Planında 108 Diğer Hazır Değerler olarak kabul edilebileceği gibi 104-107 arasında bir hesap grubunda takip edilebileceği, dönem sonu değerlendirme farklarının ise kambiyo kar/zararları paralelinde dönem kâr zararına aktarılması gerektiği belirtilmiştir.

Tablo 2’de kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda Türkiye’de yayımlanan makale çalışmaları yıllar itibari ile amaç ve sonuçlarına göre sınıflandırılarak özetlenmiştir. 2016 yılından başlayıp günümüze kadar artış göstererek gelen Türkiye’deki çalışmalarda ifade edilmeye değer hususlar aşağıda belirtilmiştir.

- Yabancı ülkelerde ve Türkiye’de kripto parayı tanımlayan ortak bir kavramın olmamasının bu para biriminin nasıl kaydedileceği, değerlendirileceği ve ölçüleceği ile ilgili bir karışıklığa neden olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla kripto paraların ortak veya benzer bir tanımının yapılmasının ve bu hususta yasal/idari bir mevzuat oluşturulmasının bu karışıklığın giderilmesini sağlayacağı düşünülmektedir.

- Muhasebe açısından ilk olarak kripto paraların varlık sınıflandırılmasının doğru yapılması ve sınıflandırılmasında standardizasyonun sağlanması anlam karmaşasının ortadan kaldırılması açısından faydalı olacaktır.

- Kripto paraların ulusal para birimi dışında farklı bir para birimi olarak kabul edilmesi durumunda bu para birimleri ile yapılan işlemlerin ulusal para birimlerine çevrilerek muhasebeleştirilebileceği

- Tek Düzen Hesap Planı (TDHP) kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik olası bir durumda plandaki yeri hususunda olası seçenekler;

1. Yabancı para veya ödeme aracı olarak kabul edilmesi durumunda: Hazır değerler hesap gurubu altında izlenebileceği ve alışta alış kuruna, satışta satış kuruna göre, alış ve satış arasında oluşan farkların 646 ve 656 hesaplarında muhasebeleştirilebileceği,

2. Menkul kıymet veya yatırım aracı kabul edilmesi durumunda: Menkul kıymetler hesap gurubu altında izlenebileceği ve alışta alış kuruna, satışta satış kuruna göre, alış ve satış arasında oluşan farkların 644 ve 654 hesaplarında muhasebeleştirilebileceği,

3. Emtia kabul edilmesi durumunda: Stok hesabında izlenebileceği ve satışta 600/601 ile 623 hesabında muhasebeleştirilebileceği şeklinde sıralanmıştır.

- UMS kapsamında kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik olası seçenekler;

1. Kripto para madenciliğinin yapılması durumunda: UMS 2 Stok,

2. Ödeme ve tahsilat aracı kabul edilmesi durumunda: UMS 7 Nakit ve benzeri,

3. Kripto para alım satımının yapıldığı emtia olarak kabul edilmesi durumunda: UMS 2 Stok,

4. Nakit parasal bir varlıktan ziyade fiziki özü olmayan parasal olmayan bir varlık olarak kabul edilmesi durumunda; UMS 38 Maddi olmayan duran varlık gibi önerilen standartlara göre muhasebeleştirilebileceği şeklinde sıralanmıştır.

Kripto paralarla ilgili standartlar ortaya konulurken sadece kripto paraların temel kullanım alanlarını değil tüm kripto varlıkların güncel ve gelecekteki muhtemel kullanım alanlarını değerlendirmeye almak daha sağlıklı prensipler ortaya koymaya yarayacaktır.

Yapılan çalışmalarda kripto paralara yönelik bir tanımın olmaması ve ülkeler arası kripto varlıkların nasıl kabul edileceği ve bunun sonucu nasıl muhasebeleştirileceği konusunda birliklilik sağlanamadığı görülmektedir. Dolayısıyla kripto varlıklar, farklı görüş ve yaklaşımlar altında birden fazla hesap altında muhasebeleştirilmiştir. Uluslararası Muhasebe Standartları kurulunun geçici kararında kripto varlıklar nakit parasal bir varlıktan ziyade fiziki özü olmayan parasal olmayan bir varlık olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla stoklarda veya maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmesi önerisi ağırlık kazanmıştır. Her ne kadar kripto varlıkların işletmelerin normal ticari faaliyetleri içerisinde UMS 2 Stoklar standardına göre değerlendirilmesi gerektiği önerilse de kripto varlıkların şu an için işletmelerin ticari faaliyetteki payının düşük olması ve değerinin sürekli dalgalanmaya konu olabilmesi, muhasebe açısından stok olarak

değerlendirilmemesi gerektiğini düşündürmektedir. Bunun yerine ağırlık kazanan diğer öneriye göre kripto varlıkların; maddi olmayan duran varlık tanımında belirtilen varlık olma, parasal olmama, fiziksel yapılarının bulunmaması, tanımlanabilir olma özelliklerini karşıladıkları görülmektedir. Mevcut alternatifler içerisinde kripto varlıkların nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili ortaya atılan görüşler ve öneriler hakkında görüş bildiren global muhasebe kurum ve kuruluşlarının, ağırlıklı olarak kripto paraların maddi olmayan duran varlık olarak sınıflandırılması konusunda hem fikir oldukları görülmektedir. Kripto paraları maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirmek ve ona göre muhasebeleştirmek, getirilen eleştirilere rağmen literatürde en çok tercih edilen yol olarak görünmektedir. Nihai olarak, sanal paranın TMS/TFRS'ye uygun olarak maddi duran varlıklar kapsamında değerlendirilmesi ve bu kapsamda muhasebeleştirilebilmesi için TMS-38 maddi olmayan duran varlıklar standardında sanal paraya ilişkin açıklamalar kapsamında düzenleme yapıp ilgili standardın güncellenmesinin dahası gerekli hukuki düzenlemelerin yanında TMS/TFRS Örnek Hesap Planı'nda da kripto varlık hesapları ile ilgili hesap kalemlerine yer verilmesinin yerinde olacağı düşünülmektedir.

**Tablo 3. Kripto Paralarının Muhasebeleştirilmesi Konusunda Yabancı Ülkelerde Yayımlanan Çalışmalar**

Sıra No	Yıl	Yazar/lar	Amaç	Sonuç
1	2015	Cecily Raiborn & Marcos Sivitanides	Çalışmada bitcoin'ler hakkında bazı temel bilgilerin temini ile muhasebe konusunda varlık sınıflandırması, madencilik faaliyeti, yatırım holdingleri, borsalar, birleşme ve satın alma işlemlerinin açıklaması amaçlanmıştır.	Sanal para birimlerinin altında yatan özelliklerin karmaşık olması, muhasebenin yenilikçi dijital para birimi alanını görmezden gelebileceği anlamına gelmediği, Sanal para birimi işlemlerinin sayısı ve sanal para birimini kabul eden kuruluşların sayısı arttıkça, ayrıntılı muhasebe süreçleri ve açıklamalarına duyulan ihtiyaç daha kritik hale geldiği, özellikle muhasebenin ölçüm ve gelir tanıma ilkelerinin ihlali yoluyla sanal para birimi muhasebe dolandırıcılığı potansiyeli yüksek olduğu, sanal paralarla ilgili muhasebenin verimli ve etkili karar vermeyi sağlayacak şekilde ticari işlemler hakkında kamuya bilgi verme sorumluluğu olduğu belirtilmiştir.
2	2018	Ahmet Onay	Çalışmanın amacı kripto para birimleri ve ilgili yasal çerçeve ile finansal raporlama problemi olarak düşünülmesi gereken kripto paraların muhasebeleştirilmesi ve kripto para işlemlerinin işletmelerin iç kontrolüne etkisidir.	Kripto paralarla ilgili beklenen yasal düzenlemeler, sistemin karmaşıklığı ve değerlerdeki yüksek oynaklık iç kontrol açısından önemli risk faktörleridir. İşletme yöneticileri ve iç denetçiler, kripto para birimlerinin kurumsal risk yönetimi ve denetim faaliyetlerindeki etkisini dikkatli bir şekilde değerlendirmelidir. kripto para birimlerinin ortaya çıkmasını sağlayan son yıllardaki önemli keşiflerden biri olan blockchain teknolojisi, işletmenin raporlama sistemi, iç kontrol ve denetim faaliyetlerine birçok fayda ve kolaylık sağlamaktadır. Kripto para birimleri ile ilgili muhasebe mesleğini ilgilendiren bir diğer önemli konu ise bu şirketlerin muhasebe kayıtlarında nasıl değerlendirildiği ve mali tablolarında nasıl sınıflandırıldıklarıdır. Vergi direktiflerinin aksine, kripto para biriminin finansal raporlama açısından nasıl sınıflandırılacağına dair herhangi bir standart veya yönerge yayımlanmamıştır.
3	2018	David Procházka	Çalışma, UFRS kapsamındaki potansiyel muhasebe modellerini önererek, karşılaştırarak ve değerlendirerek bu alandaki boşluk için bir değerlendirmeyi amaçlamaktadır.	Çalışma sonunda elde edilen kanıtlar ve kripto para birimlerinin fiyat oynaklığına ilişkin son zaman serisi verileri, kripto para birimleri yatırım amacıyla alındığında finansal tablo kullanıcıları için gerçeğe uygun değer muhasebesinin en uygun yararlı bilgi kaynağı olduğunu göstermektedir. Ayrıca, finansal sistem düzenleyicileri kripto para birimlerini para olarak görmese de kripto para birimlerinin (yabancı) para birimi olarak ele alınacağı senaryoları olduğu belirtilmiştir.



4	2018	Pelucio Grecco vd.	Çalışma, Bitcoin içeren işlemlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (IFRS) uygun olarak muhasebeleştirilmesine ilişkin tavsiyeler sunmakta ve ana vergi yönlerini analiz etmeyi amaçlamaktadır.	Bitcoin yenilikçi bir varlıktır ve özellikleri mevcut sınıflandırmalara uymuyor gibi görünmektedir, bu da bu varlığın muhasebeleştirilmesini zorlu bir görev haline getirdiği, Muhasebe standartlarını belirleyenlerin ve vergi makamlarının, Bitcoin'lere yönelik işlemleri yeterli şekilde tanımlamaya, muhasebe bilgisi kullanıcıları arasındaki belirsizlikleri ve ayrıca vergi risklerini önlemeye yönelik çabalarda bulunmasının önemli olduğu belirtilmiştir.
5	2019	Liudmyla Sokolenko vd.	Araştırmada, “kripto para” kavramının tanımına yönelik yaklaşımlar ve kripto para birimleriyle yapılan işlemlerin özelliklerinin analitik muhasebesi, ortak bilimsel yöntemler ile belirlenmesi amaçlanmıştır.	Kripto para birimlerinin yenilikçi teknolojiler pazarında yeni bir ürün olarak ortaya çıktığı, yeni bir muhasebe nesnesi olan elektronik paranın olduğu, küresel düzeydeki ülkeler, kripto para birimi işlemleri için vergilendirme sisteminin düzenlenmesi gerektiği; işletmelerin daha da gelişmesi ve küresel ekonomik ortamlara entegrasyonu için uluslararası bir düzenleme olması gerektiği belirtilmiştir.
6	2019	Olena Fomina vd.	Çalışmada gelişmiş ve dönüşümlü ekonomilerde kripto para işlemlerinin güvenilir muhasebe değerlendirmesini yapmak için gerekli yasal ve ekonomik düzenlemelerin belirlenmesi amaçlanmıştır.	Kripto para piyasasının kara para aklama veya terörizme karşı kullanılmasını sağlayacak şeffaf bir kripto para piyasasının geliştirilmesi için her şeyden önce makro düzeyde yasal ortamın oluşturulması gerektiği ve bunun için gerekli adımların atıldığı, kripto paranın maddi olmayan bir varlık kabul edilmesi gerektiği, bu varlığın bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerinden ölçülmesinin uygun olacağı belirtilmiştir.
7	2019	Andrew Hartley	Şirketlerin gelecekte kripto para birimini finansal tablolarında nasıl raporlamaları gerektiğine dair bir çözüm önerisi belirlemektir.	Kripto para birimi gibi yeni ortaya çıkan teknolojilerle, mevcut muhasebe kurallarının bunlara uyum sağlamak için değiştirilmesi veya yeniden biçimlendirilmesi gerektiği, işletmelerin hala kripto para birimini finansal tablolarına dahil etme konusunda temkinli davrandığı ancak kullanımı daha yaygın hale geldikçe şirketler bir tür kripto para birimini süresiz olarak kullanılacağı, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin şirketlerin finansal tablolarında kripto para birimini nasıl kaydetmeleri gerektiği konusunda rehberlik etmesi gerektiği belirtildiği, muhasebe kullanıcılarının da bu kılavuza uyumlu hareket etmesi gerektiği belirtilmiştir.
8	2019	David Allen vd.	Araştırma, ürün veya hizmetlerin ödenmesi için kripto para birimini kabul eden şirketlerin risklerini, muhasebe uygulamalarını ve açıklamalarını incelemeyi amaçlamaktadır.	“Facebook’un ödeme alanına dijital bir jeton olan Libra ile girme konusundaki iddialı teklifi, birçok önemli kamu politikası hususunu gündeme getireceğini, yatırımcının korunmasından mahremiyete, sistemik riske, yasa dışı faaliyetlere karşı korunmaya, para politikasına, devlet borç yönetimine, vergi uyumuna ve tüketicinin korunmasına kadar uzanan düzenlemelerin gerektiği, Facebook kadar büyük bir şirketin kripto para birimi alanına girmesiyle, artan düzenlemelerle birlikte günlük kripto para birimi ve blok zinciri uygulamalarında sürekli iyileştirmeler olabileceği belirtilmiştir.
9	2020	Allan Ozeran & Nadiia Gura	Makalenin amacı denetim planlaması için kripto varlıklar çerçevesini belirlemek ve mali tablolarıyla ilgili yönetim iddialarını desteklemek için denetim kanıtı toplamaktır.	Çalışma sonucunda denetçilere; bir şirketin kripto para birimi işlemlerine giriştiğinde denetçilerin bir denetim sözleşmesini kabul edip etmemeyi veya devam ettirmeyi düşünmeleri gerektiği, denetçiler, kripto varlık işlemleri ve bakiyeleri ile ilgili mali tablolarda önemli yanlışlık risklerini belirlemeli ve değerlendirmeleri gerektiği, kripto varlıklar ve ilgili işlemler için olası bir maddi denetim prosedürleri önerildiği ve önerilerle ilgili örnekler verildiği belirtilmiştir.

10	2020	Lapıtkaiia Ludmila & Leahovceco Alexandru	Makale, IFRS'ye göre muhasebe kripto para biriminde tanıma, değerlendirme ve yansıtma ile ilgili konuları ve kripto para birimlerinin muhasebeleştirilmesindeki kripto para birimini bir varlık olarak tanıma olasılığını ve kripto para birimlerinin değerlendirilmesi ve kaydedilmesi için IFRS'nin uygulanma şeklini ifade etmeyi amaçlamaktadır.	Dijital ekonominin daha da genişlemesi, çeşitli dijital ödeme araçlarının daha hızlı geliştirilmesine yol açacağı, ancak kripto para birimi işlemleri için muhasebe kuralları ile ilgili hala bir UFRS'e hazırlanmadığı, Bununla birlikte kripto para işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde zaten doğru bir şekilde yansıtılması gerekiyor. IASB'nin Ocak 2018 toplantısında, IASB'nin kripto para birimleri ile ilgili bir araştırma projesine sahip olma olasılığını ve kripto para birimlerinin muhasebesi konusunda yeni bir standart geliştirme gereği belirtilmiştir.
11	2020	Anton Prawira Manullang vd.	Araştırmada, Endonezya'nın standart kripto para birimi geliştirmeye dayalı kripto para muhasebesi iş ve işlemlerini belirlemeyi amaçlamaktadır.	Araştırma sonucunda, Endonezya'da şimdiye kadar kripto para işlemleri için net bir muhasebe uygulamalarının yapılmadığı, Endonezya'daki kripto para gelişiminin şu anda tüccarların ve değiş tokuş ile alım satım yapan kişilerin her zaman kanıt olarak ortaya çıkmasıyla bu piyasanın hızla büyüdüğü ancak herhangi bir net kripto para birimi kuralı ve politikası olmadan gelişimin dengeli olmadığı ve birçok boşluk olduğu belirtilmiştir.
12	2020	Tetiana Tarasova vd.	Amaç, kripto para birimi döviz kurunu tahmin etmek için sistemin matematiksel modellemesi ile muhasebe işleyişinin kullanımının temel özelliklerini belirlemektir.	Kripto para birimi döviz kurunu tahmin etmek için sistemin matematiksel modellemesi ile işleyiş muhasebesi ve özelliklerinin araştırıldığı çalışmada; Kripto para birimlerinin ulusal para birimlerine ve türlerine göre oldukça dalgalı bir döviz kuruna sahip olduğu, kripto para birimlerinin avantaj ve dezavantajlarına değinilerek muhasebeleştirilmesi için gerekli alt yapıların hazırlanması gerektiği belirtilmiştir.
13	2020	Allendy Arfi Makurin	Araştırmanın amacı, kripto para birimi kullanımının temel özelliklerini ve hesapta bir nesne olarak tanımlanmasını belirlemektir.	Kripto para birimi, telekomünikasyon, dijital ekonomi, e-iş ve ticaretin gelişimini etkileyen bir merkezdir. Bu tür belirli bir varlığın kontrolü için tüm faaliyet alanlarını geliştirmek için dünya çapındaki ülkeleri motive edebilir. İnsan türünün teknolojik gelişiminin bu aşamasında, kripto para birimi uluslararası pazarda istikrarlı bir konum kazanıyor. Hızlı geliştirme, daha fazla kapasite büyümesine ve ilgiye neden oluyor, ancak sonunda çöktüğe yol açabilir. Ancak kripto paranın fiyat istikrarı sağlarsa, sadece spekülatif kazanç için değil, uluslararası işlemlerde de kullanılabilir.
14	2020	Tetiana Yatsyk & Viktor Shvets	Araştırma finansal muhasebede kripto varlıkların özünü tanımlamak, sınıflandırması için nitelikleri belirlemek ve kripto varlıklar piyasa ortamına çok amaçlı bir genel bakış açısı kazandırmayı amaçlamaktadır.	Yapılan araştırmaya göre, en fazla kayıtlı kripto varlık borsasına sahip ülkeler: İngiltere, Hong Kong, Singapur ve ABD, ancak borsaların yaklaşık %17'si hala bilinmeyen ülkelerde bulunduğu, kripto varlıklarla ilgili belirli yasal çerçevelerin kabul edilmesi nedeniyle bu tür borsaların sayısının yakında azalması beklendiği belirtilmiştir. Kripto varlıklar, kripto para birimi, dijital tokenler gibi terimlerin özünü tanımlar ve belirtecin işlevselliğine ve özelliklerine dayalı olarak bir kripto varlık taksonomisi önerilmiştir. Dört ana kripto varlık türü tanımlandığı, bunların; kripto para birimi (ödeme jetonları), güvenlik jetonları, hizmet jetonları, varlık destekli jetonlar ve hibrit (veya karışık) jetonlar. Yazarlar, kripto varlıkların her türü için olası finansal muhasebe işlemlerinin olması gerektiği belirtilmiştir.

15	2021	Paola Ramassa & Giulia Leoni	Çalışma, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB), bileşenlerinin beklentilerini ve düzenleyici yanıtının altında yatan motivasyonları araştırarak ortaya çıkan kripto para birimleri muhasebesi sorununu nasıl ele aldığını araştırmayı amaçlamaktadır.	Çalışma, hızla gelişen teknolojiden kaynaklanan ve gelecekte büyümesi beklenen ve belirli bir görev gücü ile daha iyi ele alınabilecek muhasebe sorunlarının ortaya çıkması durumunda IASB'nin uzun düzenleyici sürecinin sınırları hakkında bilgi sağlamaktadır. Araştırma ile yasal sürecin uzunluğunun standart belirlemeyi üstlenmek için bir kısıtlama teşkil edebileceği bu, yeni dijital çağın getirdiği zorlukların üstesinden gelmek için acil ve sorunlar için daha hızlı bir IFRS yasal sürecinin faydalı olabileceğini düşündürmektedir. Ayrıca, IFRS ortamında artan önemini ve düzenleyici bir boşluk bağlamında kullanıldığında sınırlarını gösteren gündem kararının rolü hakkında fikir vermektedir.
16	2021	Silvana Secinaro vd.	Çalışma; muhasebe, denetim ve hesap verebilirlik alanlarında yayınlanan blockchain makalelerinin bibliyometrik ve kodlama analizini sunmayı amaçlamaktadır.	Çalışma; akademisyenlerin ve daha az uygulayıcıların hâkim olduğu umut verici ve çok disiplinli bir araştırma alanını ortaya koymaktadır. En ilginç iç görüler arasında 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. Ayrıca araştırma temaları açısından, blok zincirin muhasebe denetimi üzerinde net bir etkisi olmasına rağmen, hesap verebilirlik alanıyla olan bağlantılar daha az net ve doğrulanmıştır.
17	2021	Ivana Kucharova vd.	Çalışmada, muhasebe ve vergi amaçları için sanal para birimlerinin kayıt ve raporlanmasına ilişkin farklı olası yaklaşımları karşılaştırmak ve tartışmak ve uyumlaştırılmış bir sisteme ihtiyaç olduğunu belirtmek için Çek Cumhuriyeti, Slovak Cumhuriyeti ve Almanya arasındaki yaklaşımları karşılaştırmak amaçlanmıştır.	Araştırma sonucunda yasal tanımların seviyesini ve farklı yaklaşımları karşılaştırarak sanal para biriminin muhasebe ve vergi muamelesi için tek tip bir yaklaşıma duyulan ihtiyacı vurgulanmış olup bu konunun en ayrıntılı yasal uygulaması, sanal para birimlerinin işlenmesinin Muhasebe Yasası ve Gelir Vergisi Yasası'nda yer aldığı Slovak Cumhuriyeti'nde olduğu belirtilmiştir. Çek Cumhuriyeti, kripto para birimlerine yalnızca Maliye Bakanlığı'nın yasal olarak uyması bağlayıcı olmayan tavsiyeleri temelinde yaklaşmakta olup Almanya'nın Bankacılık Yasası'na kripto para birimlerini dahil ettiği belirtilmiştir.
18	2021	Jun Heng Chou vd.	Makalede paydaşların kripto varlıkların muhasebesine ilişkin algılarını analiz etmek ve mevcut muhasebe standartlarını değiştirme/açıklığa kavuşturma veya yeni muhasebe standartları geliştirme ihtiyacını belirlemek amaçlanmıştır.	Araştırma kapsamında paydaşlarla yapılan görüşmelerde; mevcut muhasebe standartlarının kripto varlıklara uygulanmasıyla ilgili çeşitli sorunlar olduğu, kripto varlıkların ve akışkanlığının hızlı gelişiminin muhasebe rehberliğinin gelişimini engellediği ve bu nedenle, standart belirleyiciler tarafından sürekli izlenmesi gerektiği, tüm paydaşların ortak bir fikrinin de yeni bir muhasebe standardını garanti edecek kadar yaygın olan ekonomik özelliklere ve işlevselliğe sahip kripto varlıkları olmadığı sürece mevcut muhasebe standartlarının ilkelerinin kripto varlıklar için muhasebe gereksinimlerindeki boşlukları ele almak için sağlam olduğu kanısı belirtilmiştir.
19	2021	Abdullah Mohammed Ayedh vd.	Makalenin amacı, denetçilerin kripto para birimleri ve alta yatan blok zincir teknolojisi hakkındaki farkındalıklarını ve bilgilerini incelemek ve kripto para birimleri ve blok zincir teknolojisinin kullanımı ile denetim ve muhasebe uygulamalarında meydana gelebilecek olası değişiklikleri vurgulamaya çalışmaktır.	Denetçilerin blockchain teknolojisi ve kripto para birimleri konusunda yüksek düzeyde farkındalığa ve anlayışa sahip olduğu, blockchain teknolojisinin potansiyel olarak denetim ve muhasebe uygulamalarını daha az karmaşık ve daha verimli hale getireceği, denetçi ve muhasebecilerin en son teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmeleri için alanlarında yenilik yapma çabalarını artırmaları gerektiği, Muhasebe mezunlarının iş dünyasının geleceğine hazırlanabilmeleri için bilgisayar teknolojilerinin muhasebeye entegrasyonu ve artan önemi muhasebe eğitimcileri tarafından ciddiye alınması gerektiği belirtilmiştir.

KRİPTO VARLIKLARIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ÜZERİNE BİR İÇERİK ANALİZİ

20	2021	Adriana Monica Tegledi & Straoanu	Makalede, kripto para birimleriyle ilgili belirli mali ve muhasebe yönlerinin vurgulanması aynı zamanda bu alandaki düzenlemelerin eksikliği dile getirilmesi amaçlanmaktadır.	Romanya, Doğu Avrupa'daki en büyük işlem platformuna (Bitcoin Romanya) sahip olmasına rağmen, kripto para konusunda bir mevzuatın olmaması, sanal para birimlerinin güvenli bir varlık haline gelme potansiyeli ve ayrıca madencilik konsantrasyonu ve doğrulama ve doğrulama süreçleri gibi teknik özellikler hakkında ek bilgi sağlamak için gelecekte araştırma yapılması gerektiği, ödemeler için yasal çerçeveye özel dikkat gösterilmesi gerektiği vurgulanmıştır.
21	2021	Pearl Hock Tan & Tracey Chunqi Zhang	Kripto para birimlerinin muhasebeleştirilmesiyle ilgili ilginç bir detayın olduğu, Ekim 2020'de PayPal'ın kendi kripto para birimi hizmetini başlattığının duyurması ile kripto paralara olan ilginin belirlenmesi amaçlanmıştır.	Araştırma sonucunda kripto paralarla ilgili özel olarak ilgilenen bir standart olmadığı, Kasım 2018'de Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), kripto para varlıkları üzerine bir proje eklemeye karşı karar verdi. Haziran 2019'da Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC), kripto para birimlerinin finansal varlıklar olmadığı ve Uluslararası Muhasebe Standardı (IAS) 38, Maddi Olmayan Duran Varlıklar veya satış yapmak amacıyla da elde tutuluyorlarsa UMS 2'de yer alması değerlendirilmiştir.
22	2021	Ahmed Elsayad Hamdallah vd.	Araştırmada bitcoinler için farklı güncel muhasebe uygulamalarını, bitcoinlerle uğraşan ülke sayısını ve bazı resmi kuruluşların bitcoin muhasebesi konusundaki çabalarını belirlemeyi amaçlamıştır.	Farklı ülke ve araştırmacıların yer aldığı çalışma sonucunda; tüm araştırmacıların paylaştığı ortak görüş, koşulların varlık sınıflandırmasını etkilediği ve farklı şirketler için farklı sınıflandırmaların uygun olabileceği yönünde, bazı araştırmacıların ise bitcoinlerin genel olarak finansal araçlar olarak sınıflandırılabilmesine, aynı zamanda Bitcoin'in bir para birimi olarak sınıflandırılabilceği yönündedir.
23	2022	Yukun Liu vd.	Çalışmada, kripto paraların muhasebeleştirilmesi ve yatırımcıların hisse senetlerinde kullanımı için bunları değerlemesinde yeni adreslerle ilgili bilgilere yatırımcıların tepki gösterip göstermediğini ampirik olarak değerlendirmek ve bu bilgilerin kripto para piyasasında değerinin ölçmek amaçlanmıştır.	Kripto para birimleri ve hisse senetleri arasındaki önemli bir farkın kripto para birimleri için temel ekonomik faaliyetlere ilişkin bilgilerin halka açık ve sürekli olarak blok zincirinde mevcut olduğu, Yeni adres bilgilerinin yayınlanmasında güçlü piyasa tepkilerinin varlığı ve sürüklenme öncesi ve sonrası dalgalanmaların olmaması, kripto para birimlerinin farklı özellikleri olduğunu vurgulamaktadır.
24	2022	Marco Bellucci vd.	Çalışma daha fazla bilimsel araştırma için potansiyel fırsatları belirlemek ve muhasebe uygulamalarının blok zincirinden nasıl etkilendiğine dair bir çerçeve sağlamak için muhasebe uygulamalarında ve araştırmalarında blok zincirinin kullanımına ilişkin akademik literatürü gözden geçirmeyi amaçlamaktadır.	Blockchain, muhasebe uygulamaları ve araştırmaları için birçok potansiyel etkiye sahip olduğu, blok zinciri ve daha ileri çalışmalar için ek yollar hakkında son teknoloji muhasebe araştırmaları sağlamanın yanı sıra, uygulayıcıların neden bu teknolojiyle ilgilendiğini, üç girişli defter tutma işlemlerinin değiştirilemezliği, tekrarlayan görevlerin otomasyonu isteğe bağlı seçimler gerektirmeyen kripto para birimlerinin finansal tablolarda temsili, değer zinciri yönetimi, sosyal ve çevresel denetim ve raporlama ve iş modeli inovasyonun gereklilikleri belirtilmiştir.

25	2022	Mykhailovyna Svitlana Oleksiivna & Matros Olena Mykolaivna	Ukrayna'da kripto para birimlerinin dijital varlık olarak muhasebeleştirilmesi düzenlenmemiştir, bu nedenle bilim adamlarından bunların yansımalarına ilişkin birtakım önerilerin belirlenmesi bu çalışmada amaçlanmıştır.	Yapılan araştırma özellikle muhasebe boyutunda, dijitalleşme nesnesinin belirlenmesine yönelik yaklaşımın belirsizliğine işaret etmektedir. Çok değişkenli terimler çoğunlukla temelde aynı tanımlarda birleştiği belirtilmiştir.
----	------	--	--	---

Tablo 3'te; kripto paraların muhasebeleştirilmesi konusunda yabancı ülkelerde yayımlanan makale çalışmaları, yıllar itibari ile amaç ve sonuçlarına göre sınıflandırılarak özetlenmiştir. 2015 yılından başlayıp günümüze kadar artış göstererek gelen yabancı ülkelerdeki çalışmalarda ifade edilmeye değer hususlar aşağıda belirtilmiştir.

- Kripto paralarla ilgili sistemin karmaşıklığının ve bu paraların değerlerindeki yüksek oynaklığın iç kontrol sistemi açısından önemli risk faktörleri teşkil edebileceği,
- Kripto paraların çeşitli koşulların varlık sınıflandırmasını etkilediği, bu yüzden kripto paraların farklı şirketler için para (yabancı) birimi, finansal araç gibi farklı sınıflandırılabileceği fakat ulusal para birimlerine ve türlerine göre oldukça dalgalı bir döviz kuruna sahip olduğu,
- Kripto para biriminin, telekomünikasyon, dijital ekonomi, e-iş ve ticaretin gelişimini etkileyen bir merkez olduğu dolayısıyla kripto para birimi işlemleri için vergilendirme sisteminin düzenlenmesi gerektiği,
- Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nun şirketlerin finansal tablolarında kripto para birimini nasıl kaydetmeleri gerektiği konusunda rehberlik etmesi ve bu konuda muhasebe kullanıcılarının da bu kılavuza uyumlu hareket etmesi gerektiği,
- Kripto para piyasanın hızla büyüdüğü ancak herhangi bir net kripto para birimi kuralı ve politikası olmadan gelişimin dengeli olmadığı ve birçok boşluk olduğu, kayıtlı kripto varlık borsasına sahip ülkelerin en fazla İngiltere, Hong Kong, Singapur ve ABD olmasına rağmen borsaların yaklaşık %17'sinin hala bilinmeyen ülkelerde bulunduğu bu yüzden de kripto paraların makro düzeyde yasal bir ortamının oluşturulması gerektiği,
- Kripto para biriminin (ödeme jetonları); güvenlik jetonları, hizmet jetonları, varlık destekli jetonlar ve hibrit (veya karışık) jetonlar olmak üzere dört ana kripto varlık türünde sınıflamasının önerildiği,
- Blockchain teknolojisinin potansiyel olarak denetim ve muhasebe uygulamalarını daha az karmaşık ve daha verimli hale getireceği, denetçi ve muhasebecilerin en son teknolojik gelişmelere ayak uydurabilmeleri için alanlarında yenilik yapma çabalarını artırmaları gerektiği, muhasebe mezunlarının iş dünyasının geleceğine hazırlanabilmeleri için bilgisayar teknolojilerinin muhasebeye entegrasyonun ve artan öneminin muhasebe eğitimcileri tarafından ciddiye alınması gerektiği,
- Haziran 2019'da Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (IFRIC); kripto para birimlerinin finansal varlıklar olmadığı, satış yapmak amacıyla da elde tutuluyorlarsa UMS 2'ye göre değerlendirilebileceği fakat kripto paranın UMS 38 kapsamında maddi olmayan bir varlık kabul edilmesi gerektiği, bu varlığın bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerinden ölçülmesinin uygun olacağı belirtilmiştir.

#### 4. SONUÇ

Tarih boyunca insanlık; ekonomik, politik, sosyal-kültürel, din, bilim ve teknoloji gibi çeşitli alanlarda birçok kırılım, değişim ve dönüşüm yaşamıştır ve şüphesiz yaşamaya devam edecektir. Baktığımızda insanlık; matbaa, buharla çalışan makine, elektrik, bilgisayar, internet vb. icat ve buluşlar ile aydınlanmayı gerçekleştirerek yukarıda sayılan alanlarda birçok gelişme yaşamıştır. Günümüz teknolojisinde yaşanan hızlı değişim ve dönüşüm diğer birçok alan gibi ekonomiyi de etkilemektedir. Bu etkiyi, ekonomide simge ve ölçüt olan para birimlerinde hissetmekteyiz. Tarih boyunca uluslar, devletler, krallıklar, imparatorluklar ve hâkim otoriterler ister kâğıt ister madeni olsun parayı hem değişim aracı hem de güç unsuru olarak kullanmıştır. Dolayısıyla her hâkim otorite kendi kontrolünde olan kendi gücünü ifade eden paralar basmıştır. İnsanlık, rezerv paraya sahip merkez bankalarının karşılıksız para basmalarının sonucu olarak 2009 yılında kırılım yaşayarak bir yol ayrımına girmiştir. Fakiri daha fakir, zengini daha zengin yapan finansal yapıdaki bu merkezleşmenin temelleri sallanmaya başlamıştır. İnsanlık; adaletsiz temellere dayanan, ulusları ve emeği sömüren bu yapıya alternatif çözüm olarak fikri temelleri 1998 yılına, fiziki alt yapısı 2008 yılına dayanan kripto paraları üretmiştir.

Kripto paralar; kriptografiye dayanan blokzincirin teknolojik alt yapısı kullanılarak oluşturulan, fiziksel varlıkları olmayan, merkezi ve kontrol edici bir otoritesi olmayan, taraflararası hızlı, düşük maliyetli ve güvenli bir para transferi gerçekleştiren, elektronik ortamlarda oluşan ve işlem gören sanal para birimidir (Şahin, 2018: 90). Kripto paraları, bazı devletler birçok farklı gerekçeler ile güvenilir bulmayıp yasaklamış iken bazı ülkeler de pratik ve rahat bulup kullanımını ve yaygınlaşmasını desteklemiştir. Ekonomi ve ticari hayatta kullanımı her geçen gün arttan bu paralara yönelik dünya genelinde ortak bir tanımlama ve yasal düzenleme yapılamamıştır. Ülkemizde ve dünyada kripto paralara yönelik yasal bir düzenlemenin olmaması; kullanımı yaygınlaşan bu kripto paraların muhasebeleştirilmesi yönünde nasıl kaydedileceği, değerlendirileceği ve ölçüleceği ile ilgili karışıklığa neden olmuştur. Dolayısıyla dünya genelinde kripto paralara yönelik bir tanımın olmaması, ülkeler arası kripto paraların nasıl kabul edileceği ve kullanımı sonucunda taraflarca bu paraların hangi hesap veya hesap guruplarında nasıl muhasebeleştirileceği yönünde birliktelik sağlanamamış olup farklı uygulamaların ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Terminolojide varlık olarak kabul gören kripto paraların muhasebeleştirilmesine yönelik literatürde çeşitli hesap ve hesap guruplarının önerildiği görülmektedir. Muhasebe açısından ilk olarak, kripto paraların varlık sınıflandırılmasının doğru yapılması gerekmektedir. Bu hesap/hesap gurupları muhasebede özün önceliği kavramı gereği varlıkların işleyişi, oluşum şekli ve kullanım amacıyla göre önerilmiştir. Çalışmada yapılan içerik analizi sonucunda kripto paraların ülkemiz tek düzen muhasebe sistemine göre muhasebeleştirilmesinde öne çıkan hesap gurupları; hazır değerler, menkul kıymetler ve stok hesapları olarak listelenirken uluslararası muhasebe standartları ve otoritelerince muhasebeleştirilmesinde ise öne çıkan hesap gurupları; nakit ve nakit benzeri varlık, finansal araç, stok ve maddi olmayan duran varlık hesapları olarak listelenebilir. Bu guruplar, kripto paraların muhasebesi yönünden aşağıda özetlenmiştir.

- *UMS 7 nakit ve nakit benzeri varlık hesabı gurubuna göre kripto paraların muhasebeleştirilmesi:* Kripto paralar, UMS-7 standardında nakit ve nakit benzeri tanımını tam olarak karşılamadığı için nakit olarak yani ödeme ve tahsilat aracı olarak değerlendirilememektedir. Çünkü kripto parayı ihraç edenlerin bu varlığa yasal para statüsü verme yetkisi bulunmamaktadır. Ayrıca standart nakde eş değer varlıkların sunumunu belirlemekte ancak bir varlığın muhasebeleştirilmesini veya ölçülmesini belirlememektedir. Bununla birlikte UFRS yorumlama komitesi, 21 Haziran 2019 tarihli toplantısında sanal paraya ilişkin gerçekleştirdikleri değerlendirmeleri ve sanal paranın nakit ve nakit benzeri varlık kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin görüş belirtmiştir. Bu nedenle bir kripto varlığın sunum amacıyla nakit eş değeri olarak kabul edilebilmesi için geçerli muhasebe standardına göre sınıflandırılması ve ölçülmesi gerekmektedir. Kripto paranın nakit ve nakit benzeri hesap başlığı altında

sunulabilmesi için TMS 7 standardının kripto parayı da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi önerilebilir.

- *UFRS 9 finansal araç hesap gurubuna göre kripto paraların muhasebeleştirilmesi:* Kripto paralar finansal araç tanımını tam olarak karşılamadığı için finansal araç olarak değerlendirilememektedir. Bununla birlikte UFRS yorumlama komitesi, 21 Haziran 2019 tarihli toplantısında sanal paraya ilişkin gerçekleştirdikleri değerlendirmeleri ve sanal paranın finansal araç kapsamında değerlendirilemeyeceğine ilişkin görüş belirtmiştir. Kripto paralar bir bütün olarak değerlendirildiğinde, varlığa dayalı menkul kıymet oluşturulması ile kripto paraların, paylarını finansal araç olarak değerlendirilmesinin mümkün olabileceği önerilebilir.

- *UMS 2 stok hesap gurubuna göre kripto paraların muhasebeleştirilmesi:* Kripto paralar, emtia olarak kabul edilirse stok gurubu altında muhasebeleştirilebilir. ABD, Avustralya ve Japonya gibi ülkeler kripto varlıkların emtia olarak değerlendirilmesi gerektiğini söylemektedir. Bir işletmenin esas faaliyeti kripto para alım satımı, kripto madenciliği ise (kripto borsaları ve brokerliği gibi) UMS-2'ye göre stok olarak muhasebeleştirilebilir. Fakat Kripto paraların şu an için işletmelerin ticari faaliyetteki payının düşük olması ve değerinin sürekli dalgalanmaya konu olabilmesi, dolayısıyla stok değerlemesinde ölçüt olan maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanın seçimine imkân tanımaması muhasebe açısından tam olarak stok hesap gurubunda değerlendirilmemesi gerektiğini düşündürmektedir.

- *UMS 38 maddi olmayan duran varlık hesap gurubuna göre kripto paraların muhasebeleştirilmesi:* Kripto paraların fiziksel niteliğinin olmaması, sahibinin kripto paralar üzerinde tam kontrolünün olması, belirlenebilir (işletmeden ayrılabilir) ve işletmeye gelecekte fayda sağlayacağı beklentisinin olması gibi sahip olduğu özellikler, TMS 38 standardında yer alan varlık kavramının özelliklerine en yakın olduğu ve bu özelliklerin tümünü karşıladığı açıklanmıştır. Uluslararası Muhasebe Standartları kurumunun geçici kararında kripto paralar, nakit parasal bir varlıktan ziyade fiziki özü olmayan parasal olmayan bir varlık olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla literatürde varlıkların işleyişi, oluşum şekli ve kullanım amacına göre kripto paraların yapısı ve özelliği gereği kripto paralarda en uygun muhasebeleştirme seçeneğinin TMS 38 standardı olduğu sonucuna varılmıştır. Bu standart dikkate alınarak kripto paraların maliyet bedeli üzerinden kayıtlara alınacağı, dönem sonlarında yeniden değerlendirme işlemlerinin yapılacağı ve değerlemeden kaynaklı değer artış veya azalış sonuçlarının diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirileceği ve belirli bir ömre sahip olmaması nedeniyle kripto paraların amortismanına tabi olmayacağı belirtilmiştir.

Mevcut alternatifler içerisinde kripto paraları maddi olmayan duran varlık olarak değerlendirmek ve ona göre muhasebeleştirmek, getirilen eleştirilere rağmen literatürde en çok tercih edilen yol olarak görünmektedir. Ancak, hem kripto paraları kabul eden işletme sayısının artması hem de kripto para işlem sayılarının giderek artması ile mevcut uygulamaların zamanla daha da yetersiz kaldığı görülmektedir. Bu sebeple kripto paraların karmaşık yapısını doğru şekilde ele alacak bir standarda her geçen gün daha fazla ihtiyaç duyulduğu açıktır. İhtiyaç duyulan, hazırlanacak yeni bir standart ile hem hali hazırdaki karışıklık giderilmiş olacak hem de uygulamada birliktelik sağlanmış olacaktır. Dolayısıyla kripto paraların ortak bir tanımlanmasının yapılması ve muhasebeleştirilmesi konusunda dünya genelinde kabul gören uluslararası kripto para birimleri standartlarının hazırlanması önerisi, tüm kripto para tarafları ile düzenleyici ve denetleyici kurum kuruluşları arasındaki işlemlerde birlikteliği sağlayacaktır.

**Hakem Değerlendirmesi:** Dış Bağımsız

**Çıkar Çatışması:** Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

**Finansal Destek:** Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

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

**Yazar(lar) Katkısı:** İsa KILIÇ (% 50), Ahmet ALATAŞ (% 50)

**Peer-review:** Externally peer-reviewed.

**Conflict of Interest:** The author(s) declares that there is no conflict of interest.

**Funding:** The author(s) 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(s) Contributions:** İsa KILIÇ (% 50), Ahmet ALATAŞ (% 50)

## KAYNAKÇA

Akiz, E.H. (2019), *Kripto Paranın Vergilendirilmesi, Muhasebeleştirilmesi ve Denetimi*. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Dış Ticaret Enstitüsü Working Paper Series Tartışma Metinleri.

Al-Dulaimi, A. T. A., ve Özkan, A. (2021). Kripto para ve muhasebeleştirilmesi. *Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi*, 6(5)(Prof. Dr. Fikret OTLU Özel Sayısı), 505-526.

Alıcı, M. ve Yanık, Scrap S. (2022). Kripto varlıkların muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), 256-297. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1066621>.

Allen, D., Aselta, J., Engel, R. (2019). Cryptocurrencies for the payment of products or services: risks, accounting practices and regulations. *Accounting and Finance Research*, 8(4),19-24. ISSN 1927-5986 E-ISSN 1927-5994

Aslan, Ü. (2020). Kripto para muhasebesi üzerine yapılan tartışmalar ve finansal raporlama üzerindeki etkiler. *TIDE Academia Research*, 2(2), 257-286.

Aslantaş Ateş, B. (2016). Kripto para birimleri, bitcoin ve muhasebesi. *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), 349-366.

Ayedh, A.M., Echchabi, A., Hamid, F.A. ve Salleh, S. (2021) Implications of cryptocurrency and blockchain on auditing and accounting practices: the Malaysian experience. *Int. J. Blockchains and Cryptocurrencies*, 2(2), 172-186.

Bellucci, M., Bianchi, D. C., Manetti, G. (2022). Blockchain in accounting practice and research: systematic literature review. *Meditari Accountancy Research*, 30(7), 121-146. doi: 10.1108/MEDAR-10-2021-1477.

Binici, F., Ö. ve Aslan, Y. (2022). Kripto paraların muhasebe ve raporlama sisteminde gösterimi. *Neşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi SBE Dergisi*, 12(1), 344-354.

Chou, J. H., Agrawal, P., ve Birt, J. (2021). Accounting for crypto-assets: stakeholders perceptions. *Studies in Economics and Finance*, 39(3), 471-489. doi: 10.1108/SEF-10-2021-0469

Deran, A., Beller Dikmen, B., ve Özçelik, M. (2021). Blok zinciri teknolojisinin ödeme sistemleri,



muhasabe bilgi sistemi ve denetim sürecine etkisi; kripto varlıkların finansal tablolarda raporlanması. *Erciyes Akademi*, 35(3), 1215-1245.

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, Z., Buyrukoğlu, S., ve Kutbay, H. (2018). Türkiye’de bitcoin işlemlerinin vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesine ilişkin öneriler. *Vergi Sorunları Dergisi*, 361, 23-33.

Eren, B.S., Erek, M.S., ve Buyruk Akbaba, A.N. (2020). Kripto para kavramı ve muhasebeleştirilmesi. *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, 9(2), 1340-1367.

Fomina, O., Moshkovska, O., Avhustova, O., Romashko, O., ve Holovina, D. (2019). Current aspects of the cryptocurrency recognition in Ukraine. *Banks and Bank Systems*, 14(2), 203-213.

Güdelci, E. N. (2020). UFRS kapsamında kripto para işlemlerinin muhasebeleştirilmesi: kripto paralar gerçekten para mi?. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(2), 237-257. doi: 10.31460/mbdd.637870

Hamdallah, A. E., Kadous, H. M., ve Abdou, H. M. (2021). Current accounting practices for bitcoins. *Science Journal for Commercial Research*, 40(1), 9-30.

Hartley, A. (2019). *Financial reporting of cryptocurrency*. Honors Theses.

Kızıl, C. (2022). Kripto paraların muhasebeleştirilmesi hususunda uygulamalar, alternatif yaklaşımlar ve öneriler. *Akademik Hassasiyetler*, 9(18), 103-129.

Kızıl, C., Hanişoğlu, G.S., ve Aslan, T. (2019). *Kripto Paraların Finansal Piyasalara Etkileri ve Muhasebeleştirilmesi*. Ekin Yayınevi, Ankara.

Kızıl, E. (2019). Türkiye’de kripto paranın vergilendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi. *İSMMM Mali Çözüm Dergisi*, 29(155), 179-196.

Koç, F. (2021). Dijital ortamda sanal para ile gerçekleştirilen e-spor faaliyetlerinin TMS/TFRS kapsamında muhasebeleştirilmesine ilişkin bir yaklaşım. *Avrupa Bilim ve Teknoloji Dergisi*, 25, 34-42.

Kucharova, I., Pfeiferova, D., ve Lörinczova, E. (2020). Specifics of cryptocurrencies from an accounting, tax and financial view in a globalized environment. *SHS Web of Conferences*, 92, 1-10. <https://doi.org/10.1051/shsconf/20219203014>.

Lapitkaia, L., ve Leahovcenco, A. (2020). Applying IFRS for accounting of cryptocurrencies. *Eastern European Journal Of Regional Studies*, 6(2), 108-116.

Liu, Y., Tsyvinski, A., Tsyvinski, A., ve Wu, X. (2022). Accounting for Cryptocurrency Value. Erişim Adresi: <https://ssrn.com/abstract=3951514>.

Manullang, A. P., Riawajanti, N. I., ve Ekasari, K. (2020). Accounting treatment for cryptocurrency: Indonesian standard. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 183, 147-152.

Makurin, A. A. (2020), Display of cryptocurrency in accounting. *Economies’ Horizons*, 3(14), 13–22. doi: [https://doi.org/10.31499/2616-5236.3\(14\).2020.224794](https://doi.org/10.31499/2616-5236.3(14).2020.224794)

Oleksiivna, M. S., ve Mykolaivna, M. O. (2022). Accounting for digital assets. *Education And Science Of Today: Intersectoral Issues And Development Of Sciences*, 28-30. doi 10.36074/logos-20.05.2022.006

Olena F., Olena M., Olena A., Olha R., ve Daria H. (2019). Current aspects of the cryptocurrency recognition in Ukraine. *Banks and Bank Systems*, 14(2), 203-213. doi:10.21511/bbs.14(2).2019.18

Onay, A. (2018). Accounting Of Crypto-Currencies And An Evaluation On The Impact Of Crypto-Currency On The Internal Control Of Enterprises. Erişim Adresi:

<https://www.researchgate.net/publication/340183282>

Ozeran, A., ve Gura, N. (2020). Audit and accounting considerations on cryptoassets and related transactions. *Economic Annals-XXI*, 184(7-8), 124-132. <https://doi.org/10.21003/ea.V184-11>

Peker, A. A. (2022). *Kripto Paralı İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi Muhasebe Süreçleri ve Gelişmeleri*. Gazi Kitabevi, 1-20.

Pelucio-Grecco, M., Santos Neto, J. P., ve Constancio, D. (2018). Accounting for Bitcoins in Light of IFRS And Tax Aspects. *USP Sao Paulo*, 32(83), 275-282. doi: 10.1590/1808-057x201909110-pp.1-8

Procházka, D. (2018). Accounting for bitcoin and other cryptocurrencies under IFRS: a comparison and assessment of competing models. *The International Journal of Digital Accounting Research* 18, 161-188. doi: 10.4192/1577-8517-v18\_7

Railborn, C., ve Sivitanides, M. (2015). Accounting issues related to bitcoins. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(2), 25-34. doi: 10.1002/jcaf0

Ramassa, P., ve Leno, G. (2021). Standard setting in times of technological change: accounting for cryptocurrency holdings. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(7), 1598-1624. doi: 10.1108/AAAJ-10-2020-4968

Sayar, S., Ergüden, E., ve Güven, V. (2021). Bitcoin işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 64, 83-94.

Secinaro, S., Mas, F. D., Brescia, V., ve Calandra, D. (2021). Blockchain in the accounting, auditing and accountability fields:a bibliometric and coding analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(9), 168-203. doi: 10.1108/AAAJ-10-2020-4987

Serçemeli, M. (2018). Kripto para birimlerinin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesi. *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 639, 33-66.

Sokolenko, L., Ostapenko, T., Kubetska, O., Portna, O., ve Tran, T. (2019). Cryptocurrency: economic essence and features of accounting. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(2), 1-6.

Şahin, O.N. (2018). TMS & TFRS ışığında muhasebe, vergi ve denetim açısından Bitcoin ve diğer kripto para birimleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(4), 898-923.

Tan, P. H.,ve Zhang, T. C.(2021). Cryptocurrency framework. *Accounting and Business*. Research Collection School Of Accountancy.Erişim Adresi: [https://ink.library.smu.edu.sg/soa\\_research/1929](https://ink.library.smu.edu.sg/soa_research/1929)

Tarasova, T., Usatenko, O., Makurin, A., Ivanenko, V., ve Cherchata, A. (2020). Accounting and features of mathematical modeling of the system to forecast cryptocurrency exchange rate. *Accounting* 6 (2020), 357–364. doi: 10.5267/j.ac.2020.1.003

Teğledi, A. M., & Straoanu, B. M. (2021). Cryptocurrency (Virtual Coins): Accounting Aspects and Tax Regulations. In A. Sandu (vol. ed.), *Lumen Proceedings: Vol. 17 World Lumen Congress 2021* (pp. 650-657). Iasi, Romania: LUMEN Publishing House. <https://doi.org/10.18662/wlc2021/64>

Temelli, F. (2019). Kripto para birimlerinden Bitcoin ve muhasebe açısından değerlendirilmesi. *İktisadi Yenilik Dergisi*, 6(2), 107-119.

Ulucan Özkul, F. (2020). Dijital çağın teknolojisi blokzincir ve kripto paralar: ulusal mevzuat ve uluslararası standartlar çerçevesinde mali yönden değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 60, 57-74.

Ültay, E., Akyurt, H., ve Ültay, N. (2021). Sosyal bilimlerde betimsel içerik analizi. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, 10, 188- 201.

---

Yalçın, S. (2019). Kripto değişim araçlarının muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 81, 101- 12. doi: 10.25095/mufad.510596

Yatsyk, T., Shvets, V. (2020). Cryptoassets as an emerging class of digital assets in the financial accounting. *Economic Annals-XXI*. V:183(5-6), 106-115. DOI: <https://doi.org/10.21003/ea.V183-10>

Yumuşaker, M. C. (2019). Kripto para ve tipleri, Bitcoin olgusu ve muhasebesi. *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 12(18. ÜİK Özel Sayısı), 1007-1029.

Yüksel, F. (2020). Kripto Varlıklar ve IFRS Kapsamında Kripto Paraların Muhasebeleştirilmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (2), 429-451.

