

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet AĞSAKAL

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Gökhan BARAL

MAYIS - 2015

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

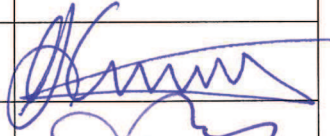
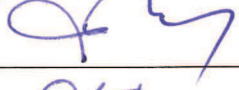

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI
MUHASEBE STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Ahmet AĞSAKAL

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez 29.05 2015 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından Oybirliği / Oycokluğu ile kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Hilmi KIZILIOĞLU	Basarılı	
Yrd. Dr. Gökhan BARAK	Basarılı	
Yrd. Dr. A. Seha DİZKIRICI	Basarılı	

BEYAN

Bu tezin yazılmasında bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

Ahmet AĞSAKAL

29.05.2015

ÖNSÖZ

Küreselleşen dünyada dış ticaretin önemi her geçen gün artmaktadır. Bu yüzden hem ülkeler hem işletmeler için dış ticaretle alakalı bilgilere sahip olmak, yasal düzenlemeleri takip etmek ve bu bilgileri kullanmak artık kaçınılmaz olmuştur. Dış ticaret işlemlerinde tarafların birbirlerine güvenlerinin temelini finansal tablolar oluşturmaktadır. Finansal tablolardan faydalanacak olan herkesin aynı verilerden aynı sonuçları çıkarmaları oldukça önemlidir. Bu çalışmanın yapılma amacı dış ticaret işlemleri sonucu oluşan finansal verilerden yararlanacakların aynı verilerden aynı sonuçları çıkarmalarına yardımcı olmaktır.

Bu tezin yazım aşamasında ve tamamlanmasında anlayışı ve bilgisi ile yardımcı olan danışmanım Sayın Yrd. Doç. Dr. Gökhan BARAL' a, çalışmanın her aşamasında önerileri ve yardımları ile büyük destekleri olan değerli hocalarım; Prof. Dr. Hilmi KIRLIOĞLU, Prof. Dr. Selahattin KARABINAR ve Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA'ya en içten teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım.

Ayrıca bütün süreç boyunca desteklerini ve katkılarını esirgemeyen Arş. Gör. Şuayyip Doğuş DEMİRCİ, Arş. Gör. Mustafa ŞEKER ve mesai arkadaşlarım başta olmak üzere tüm İşletme Fakültesi Araştırma Görevlilerine teşekkürlerimi sunarım.

Akademisyenliği seçmemde beni yönlendiren ve bugünlere gelmemde büyük emek sahibi olan; haklarını bir ömür ödeyemeyeceğim başta ağabeyim Yrd. Doç. Dr. İbrahim AĞSAKAL, babam Mehmet AĞSAKAL ve annem Vahide AĞSAKAL'a

Son olarak tezin özellikle son aşamasında yanımda olan sabrı ve metaneti ile beni sürekli motive eden değerli eşim Elif AĞSAKAL'a şükranlarımı sunar, teşekkürü bir borç bilirim.

Ahmet AĞSAKAL

15.05.2015

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLO LİSTESİ	vi
ŞEKİL LİSTESİ	vii
ÖZET	ix
SUMMARY	x
GİRİŞ	1
BÖLÜM 1: DIŞ TİCARET VE TEMEL KAVRAMLAR	6
1.1. Dış Ticaretin Kapsamı	6
1.2. Dış Ticaretin Tanımı	7
1.2.1. Dış Ticaret İle İç Ticaret Arasındaki Farklar	9
1.2.2. Dış Ticaretin Nedenleri	10
1.2.2.1. Üretim Yetersizliği Veya Üretim Fazlalığı	10
1.2.2.2. Fiyat Farklılıkları	11
1.2.2.3. Ülkelerin İş Bölümü Ve Uzmanlaşmalarının Farklı Olması	11
1.2.2.4. Zevk ve Gelir Farklılıkları	11
1.2.2.5. Yeni Pazar Bulma Zorunluluğu	11
1.2.2.6. Siyasi ve Kültürel Nedenler	11
1.2.2.7. Mal, Hizmet, Fikir Piyasalarında Küreselleşmeye Gidilmesi	12
1.2.2.8. Mal Farklılaştırılması	12
1.3. Dış Ticaret Teorisi	12
1.3.1. Mutlak Üstünlük Teorisi	13
1.3.2. Karşılaştırmalı Üstünlük Teorisi	13
1.4. Dış Ticaret Politikası	13
1.5. Dış Ticaretin Amaçları	14
1.5.1. Ekonominin Kendi Kendine Yeterli Olması (Otarşı)	14
1.5.2. Sosyal Refahın Artırılması ve Ekonomik Kalkınma	14
1.5.3. Dış Ödemelerdeki Dengesizlikleri Ortadan Kaldırma	14
1.5.4. Hazineye Gelir Sağlamak	15
1.5.5. Yurtiçi Ekonomik İstikrarın Sağlanması	15

1.5.6. Uluslararası Piyasadaki Monopol Gücünden Yararlanma	15
1.5.7. Ekonomik Kalkınma	15
1.5.8. Genel Devlet Politikası Kararlarını Dış Ticaret Politikası Olarak Uygulamak	16
1.6. Dış Ticaretin Çeşitleri	16
1.6.1. Sınır Ticareti	16
1.6.2. Normal Ticaret	16
1.6.3. Bağlı Ticaret.....	16
1.6.4. Serbest Bölge Ticareti.....	17
1.7. Dış Ticarete Kullanılan Kavramlar	17
1.8. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler.....	22
1.8.1. Ticari Belgeler	23
1.8.1.1. Faturalar (Invoice)	23
1.8.1.2. Çeki Listesi (Weight List)	27
1.8.1.3. Koli/Ambalaj Listesi (Packing List).....	28
1.8.1.4. İmalatçı Analiz Belgesi (Analysis Certificate).....	28
1.8.2. Resmi Belgeler (Official Documents)	28
1.8.2.1. Gümrük Beyannamesi	28
1.8.2.2. Serbest Dolaşım Belgeleri	30
1.8.3. Taşıma Belgeleri	34
1.8.3.1. Konşimento.....	34
1.8.3.2. Demiryolu Hamule Senedi (Railway Consignment Note)	38
1.8.3.3. Nakliyecı Makbuzu (Forwarder's Receipt)	38
1.8.3.4. TIR Karnesi (TIR Carnet)	39
1.8.3.5. İkinci Kaptan Makbuzu	39
1.8.3.6. Rıhtım Makbuzu	39
1.8.3.7. FIATA Taşıma Belgeleri	39
1.8.4. Sigorta Belgeleri	41
1.8.4.1. Sigorta Poliçeleri	41
1.8.4.2. Sigorta Sertifikası	42
1.8.4.3. Sigorta İşlemleri ve Muafiyetleri.....	42
1.8.5. Finansman Belgeleri	42

1.8.5.1. Poliçe	42
1.8.5.2. Bono	43
1.8.5.3. Antrepo Makbuzu	43
1.8.5.4. Rehin Senedi	44
1.8.5.5. Teslim Emri	44
1.9. Dış Ticarete Teslim Şekilleri	44
1.9.1. EXW (EX WORKS), İşyerinde Teslim	45
1.9.2. FCA (FREE CARRIER/Taşıyıcıya Masrafsız).....	46
1.9.3. FOB (FREE ON BOARD/Gemide Teslim).....	46
1.9.4. FAS (FREE ALONGSIDE SHIP/Gemi Doğrultusunda Teslim)	46
1.9.5. CFR (COST AND FREIGHT/Mal bedeli ve Navlun Ödenmiş)	46
1.9.6. CIF (COST; INSURANCE AND FREIGHT/Mal Bedeli Sigorta ve Navlun)	47
1.9.7. CPT (CARRIAGE PAID TO/Taşıma Ödenmiş Şekli).....	47
1.9.8. CIP (CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO/Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak).....	47
1.9.9. DAT (DELIVERY AT TERMINAL/Terminalde Teslim).....	47
1.9.10. DAP (DELIVERY AT PLACE/Belirlenen Yerde Teslim)	47
1.9.11. DDP (DELIVERED DUTY PAID/Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak)....	48
1.10. Dış Ticarete Ödeme Şekilleri	48
1.10.1. Peşin Ödeme	48
1.10.2. Mal Mukabili Ödeme	50
1.10.3. Vesaik Mukabili Ödeme	51
1.10.4. Kabul Kredili Ödeme	53
1.10.5. Akreditifli Ödeme	53
1.10.5.1. Akreditif İşlemlerinin Özellikleri.....	54
1.10.5.2. Akreditifli Ödeme İşlemi	55
1.10.5.3. Akreditif Türleri	55
BÖLÜM 2: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI...	61
2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Önemi	61
2.1.1. IASC'nin Hedefleri	63

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Standart Geliştirme Süreci	64
2.1.3. UFRS'ye Geçişten Elde Edilmesi Beklenen Faydalar	66
2.1.4. UFRS'ye Geçişte Yaşanan Zorluklar.....	66
2.1.5. UFRS'de Harmonizasyon ve Yakınsama	68
2.2. Dış Ticaret İşlemleri ve UFRS.....	69
2.2.1. Dış Ticaret İşlemlerinin Ufrs'ye Göre Muhasebeleştirilmesi.....	71
2.2.1.1. TMS 2 Stoklar	71
2.2.1.2. TMS 18 Hasılat	78
2.2.1.3. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri	86
2.2.1.4. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	95
BÖLÜM 3: DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS'LER KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	100
3.1. TMS 2 Stoklar Standardı İle İlişkili Olarak Yapılması Gereken İşlemler	100
3.2. TMS 18 Hasılat Standardı İle İlişkili Olarak Yapılması Gereken İşlemler	108
3.3. TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı	119
3.3.1.Yabancı Paralar Kasası	119
3.3.1.1. Yabancı Paralar Kasasına Girişler	119
3.3.1.2. Yabancı Paralar Kasasından Satışlar/Çıkışlar	121
3.4. VUK'A Göre Dış Ticaret İşlemleri İçin Önem Arz Eden İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi.....	123
3.4.1. Borç Senetleri.....	123
3.4.2. İhraç Kaydıyla Alıştan İhracat	125
3.4.3. İhraç Kaydıyla Satış Ve Alışlarda Kur Farkı	126
3.4.3.1 İmalatçı Lehine Kur Farkı ve KDV İşlemleri.....	126
3.4.4.2. İhracatçı Firma İçin Kur Farkı ve KDV İşlemleri	127
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	128
KAYNAKÇA	133
EKLER.....	139
ÖZGEÇMİŞ.....	188

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
CFR	: Cost And Freight
CIF	: Cost Insurance And Freight
CIP	: Carriage And Insurance
CPT	: Carrier Paid To
DAP	: Delivery At Place
DAT	: Delivery At Terminal
DDP	: Delivered Duty Paid
EFO	: Efektif Faiz Oranı
EFTA	: European Free Trade Association
FAS	: Free Alongside Ship
FCA	: Free Carrier
FOB	: Free On Board
GTS	: Genelleştirilmiş Tercih Sistemi
KDV	: Katma Değer Vergisi
LIBOR	: Londra Bankalar Arası Faiz
TFRS	: Tırkiye Finansal Raporlama Standardı
TMS	: Tırkiye Muhasebe Standardı
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standardı
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standardı Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1	: Dış Ticarete Kullanılan Temel kavramlar.....	17
Tablo 2	: Stok Değerlemesi	100
Tablo 3	: 31.12.2014 Tarihli Bilanço.....	110
Tablo 4	: 31.12.2014 Tarihli Gelir Tablosu.....	110
Tablo 5	: 31.12.2013 Tarihli Bilânço.....	112
Tablo 6	: 31.12.2015 Tarihli Bilanço.....	115
Tablo 7	: 31.12.2015 Tarihli Gelir Tablosu.....	115

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Peşin Ödeme.....	49
Şekil 2: Mal Mukabili Ödeme	50
Şekil 3: Vesaik Mukabili Ödeme.....	52

Tezin Başlığı: Dış Ticaret İşlemlerin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) Göre Muhasebeleştirilmesi	
Tezin Yazarı: Ahmet AĞSAKAL	Danışman: Yrd.Doç.Dr Gökhan BARAL
Kabul Tarihi: 29 Mayıs 2015	Sayfa Sayısı: x (ön kısım) + 138 (tez)+ 50 (ek)
Anabilimdalı: İşletme	Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman
<p>Son yıllarda hızlı büyüyen ve büyümeye bağlı olarak da küreselleşen ülkemiz aynı hızla uluslararası ticarete de önemli değişimler ve gelişimler gerçekleştirmiştir. Belirtilen bu değişim ve gelişim sonucu dış ticaret ve dış ticarete yönelik işlemler de ağırlıklı olarak gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Dış ticaretle ilgili gerek teorik gerekse de uygulamaya yönelik bilgilerin önemi daha da artmıştır.</p> <p>Dış ticaret kapsamında işletmelerin farklı uygulamaların muhasebeleştirilmesinde ülkelerin yasal mevzuatına bağlı olarak bu uygulamaların yeknesak muhasebeleştirilme yapılamama sorunu da ortaya çıkmaktadır. Çünkü muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişmesini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini de bir ölçüde kısıtlamaktadır.</p> <p>Bu çalışmada ülkemizde dış ticaret kapsamındaki işlemlerde öncelikli olarak kullanılan TMS 2 Stoklar, TMS 18 Hasılat, TMS 21 Kur Değişim Etkileri ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standartları ele alınmış ve yapılan işlemlerin bu standartlara göre nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğinin belirtilmesi amaçlanmıştır.</p> <p>Bu çalışma; üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde dış ticaret işlemleri ve temel kavramlar açıklanmaya çalışılmıştır. İkinci bölümde UFRS açıklanmaya çalışılarak UFRS ile dış ticaret arasındaki ilişkilerden bahsedilmiştir. Üçüncü bölümde ise dış ticaret işlemlerinin UFRS kapsamında nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği gösterilmeye çalışılmıştır.</p> <p>Çalışmanın sonucunda; VUK' da belirtilen hususlar ile TMS de belirtilen hususlar arasında bazı farklılıklar olmakla beraber önemli farklılıkların olmadığı görülmüştür. Fakat gelecekte TMS 'ye uyumun artması ve dış ticaret alanının genişlemesi ile TMS ile VUK arasındaki bu farklılıkların sorun oluşturmasının önüne geçmesi adına şimdiden yasal değişikliklerin yapılması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.</p>	
Anahtar Kelimeler: Dış ticaret, UFRS, TMS 2 Stoklar, TMS 18 Hasılat, TMS 21 Kur Değişim Etkileri, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri	

Title of the Thesis: Accounting Treatment of Foreign Trade Transactions According to International Financial Reporting Standards (IFRS)	
Author: Ahmet AĞSAKAL	Supervisor: Assist.Prof. Gökhan BARAL
Date: 29 May 2015	Nu. of pages: x (pre text) + 138 (main body) +50(appendixes)
Department: Business Administration	Subfield: Accounting and Finance
<p>In recent years, Turkey has become a globalized country and economy of the country is growing rapidly. As its growing, the trade of turkey has also essential changes and improvements. These changes and improvements bring changes in foreign trade and foreign trade transactions. The theoretical and practical knowledge of foreign trade has gained more importance.</p> <p>In the scope of the foreign trade, the issue of uniform accounting has been occurred by recognition of firm different transactions under complying with the countries' legislation. The differences between countries' accounting practices make it difficult to compare the financial data. It prevents the development of the capital market and it also restricts the activities of international companies to some extent.</p> <p>In this study, the standards -IAS 2 Inventories, IAS 18 Revenue, IAS 21 in Foreign Exchange Changes Effects and IAS 23 Borrowing Costs Standard -that are primarily used within the scope of foreign trade transactions are examined and it is intended to show the accounting treatment of these transactions according to above stated standards.</p> <p>This study is comprised of three main sections. The first section attempts to explain foreign trade transactions and fundamental concepts. The second section tries to explain IFRS and addresses the relationship between IFRS and foreign trade. In the third section it is intended to show the accounting treatment of foreign trade transactions within the scope of IFRS</p> <p>As a result of this study, it is seen that while there are some differences between the issues indicated in the VUK and the issues specified in the TMS, there are not significant differences between these two. However, in order to avoid the problematic consequences of these differences between TMS and VUK resulting from the increasing compliance to TMS and expansion of the scope of foreign trade in the future, it is concluded that necessary legal regulations must be made henceforth</p>	
Keywords: Foreign, IAS, IAS 2 Inventories , IAS 18 Revenue, IAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, IAS 23 Borrowing Costs	

GİRİŞ

Dünya ekonomisinde giderek yoğunlaşan işlem hacminde, dış ticaret işlemleri önemli yer tutmaktadır. Uluslararası ticaretin, üretilen hizmet ve mallar ile bunların üretilmesini sağlayacak üretim faktörlerinin, bir ülke sınırlandırmasına bağlı kalma zorunluluğunu ortadan kaldırması, hizmet ya da mal üretiminin birden fazla ülkede yapılması, ülkelerin ilişkilerinin artarak sürmesini sağlamıştır.

Günümüzde dış ticaret yapmayan, sadece yurtiçi talebe yönelik üretim veya pazarlama yapan ülkeler ve şirketler ekonomik olarak gelişim gösterememekte ve ekonomik olarak geriye gitmektedirler. Bu yüzden; hem ülkeler hem işletmeler için dış ticaretle alakalı bilgilere sahip olmak, yasal düzenlemeleri takip etmek ve bu bilgileri kullanmak artık kaçınılmaz olmuştur.

Dünyanın her tarafında, artık dış ticaret işlemleri önemli bir yer tutmakta ve her geçen gün artış göstermektedir. Buna paralel olarak son yıllarda uluslararası şirketlerin de artması ile muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişmesini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini de bir ölçüde kısıtlamaktadır.

Uluslararası şirketler, dış ticaret yaparken ticaret yapmayı düşündüğü ülkedeki muhasebe sisteminin kendisine uygun olup olmadığını araştırmakta ve o ülkede yayınlanan finansal tabloların işletmelerin gerçek durumu yansıtip yansıtmadığından emin olmak istemektedirler.

Muhasebe standartlarının olmadığı varsayımı altında, her ekonomik birim kendi belirlediği muhasebe kuralları ve ilkeleri ile raporlama yapacaktır. Bu durumda, oluşturulan finansal bilginin karar alma sürecinde etkin bir biçimde kullanılabilmesi için, öncelikle finansal bilgiyi üreten her ekonomik birimin kabul ettiği kuralların ve ilkelerin ayrı ayrı özümsemesi ve bilginin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkacaktır. Hem bu farklılıkları ortadan kaldırmak ve hem de uluslararası şirketler ve bu şirketlerle ticaret yapan ulusal şirketlerin var olan finansal tablo verilerinden aynı sonuçları çıkarabilmeleri için tüm dünyanın kabul ettiği muhasebe standart seti oluşturmak kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Bu kapsamda çeşitli ülke ve

kuruluşlar da muhasebe standartları konusunda farklı çalışmalar yapmış ve halen yapmaya devam etmektedirler.

Başta Amerika, İngiltere, Almanya olmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee –IASC), Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler, Ekonomik Kalkınma Örgütü (OECD) ve Menkul kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü (IOSCO) muhasebe standartları konusunda çalışmalar yapmışlardır. Ülkemizde de 1994 yılında uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu ulusal muhasebe standartları yayımlamak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

UFRS'nin teknik açıdan karmaşık olması, işletmelerin standarda uyması için gerekli altyapı ve finansal destekten yoksun olmaları, standartların sıkça değişen yapıda olması gibi birçok neden Türkiye dahil birçok ülkenin UFRS'ye geçişte ciddi zorluklar yaşamalarına sebep olmuştur. Yine standartların, alternatif uygulamalara izin vermemesi ilke bazlı olması gibi birçok unsur standartlara en fazla yapılan eleştirilerdir. Bunlara rağmen standardın ortak bir muhasebe dili oluşturmayı hedeflemesi ve 2005 yılında Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerin kayıtlı işlemlerinde UFRS'yi uygulamaya geçmesi UFRS'ye geçişi ciddi oranda artırmıştır.

Dış ticaret işlemlerinde tarafların birbirlerine güvenlerinin temelini finansal tablolar oluşturmaktadır. Doğru finansal tablo hazırlama önemli olduğu gibi finansal tablolardan ticarete taraf olan birimlerin aynı şeyleri anlaması oldukça önemlidir. İşte UFRS dış ticarete taraf olan birimlerin finansal tablolardan aynı şeyleri anlamalarını sağlamada ciddi öneme sahiptir.

Ticarete güven esaslı ön plandadır. Güven sadece yapılacak olan işbirliğinin temeli değil; aynı zamanda ticari ilişkilerinin sürekliliğini sağlayan bir unsurdur. İç ticarete aradaki mesafe kısa olduğunda ikili ilişkiler sayesinde bile bu güven tahsis edilebildiği halde dış ticarete mesafe uzak olduğundan bu güveni finansal tablolar sağlamaktadır. Bu yüzden dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kayıtların doğruluğunun teyit edilmesi ve aynı finansal verilerden aynı sonuçların çıkarılması oldukça önemlidir.

UFRS'nin ortak dil oluşturma amacı direkt olarak dış ticaret işlemlerini etkilemektedir. Dış ticaretin ortaya çıkması ülke ve işletme kaynaklarının ihtiyaçları karşılayamaması

ve giderek artan tüketme alışkanlığıdır. Zaten uluslararası finansal raporlama Standartları (UFRS), küresel finansal piyasalarda da kullanılabilecek yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarına ulaşabilmek için düzenlenmiştir.

Standartları uygulayacak olanların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve muhasebenin temel kavramlarını iyi bilmeleri ve standartların birbiriyle ilişkilerini göz önünde bulundurmaları önemlidir. Finansal raporlama açısından doğru, güvenilir ve gerçekçi bilgiye ulaşmak için bunlar şarttır.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmada; dış ticaret işlemlerinin, dış ticaret kapsamında öncelikli olarak kullanılan TMS 2: Stoklar, TMS 18: Hasılat, TMS 21: Kur Değişim Etkileri ve TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standartları kapsamında ne şekilde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiğinin detaylı olarak gösterilmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın Önemi

Dış ticaret literatürü incelendiğinde dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak yapılmış birçok çalışma bulunduğu görülmektedir. Bu kaynakların büyük bir kısmı dış ticaret işlemlerinin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre ne şekilde dikkate alınacağını ve muhasebeleştirileceğine ilişkin bilgi içermemektedir. Dış ticaret işlemlerinin UMS/UFRS veya TMS/IFRS'lere göre muhasebeleştirilmesini de içeren kaynaklarda ise dış ticaret işlemlerinin teorik kısmına vurgu yapıldığı, IFRS'lere göre muhasebeleştirme konusunda yeterli detayda girilmediği görülmektedir. Dolayısıyla dış ticaret işlemlerinin TMS/IFRS'lere göre muhasebeleştirilmesini detaylı şekilde ele alan çalışma bulunmamaktadır.

Halbuki Türkiye'nin dış ticaret hacminin büyüklüğü ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına adaptasyon süreci içerisinde yer aldığı dikkate alındığında, dış ticaret işlemlerinin IFRS'lere göre ne şekilde muhasebeleştirileceği ve raporlanacağı konuları önem kazanmaktadır. Ayrıca dış ticaret işlemlerinin kompleks yapısı, bu işlemlerin her birinin IFRS'ler kapsamında nasıl değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin yol haritasını gerekli kılmaktadır.

Çalışmanın İçeriği

Çalışma; Dış ticaret ve Temel Kavramlar, UFRS ve Dış Ticaret İşlemlerinin UFRS Kapsamında Muhasebeleştirilmesi'' olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde; öncelikle dış ticaretin iç ticaretten ayrıldığı noktaları vurgulamak amacıyla dış ticaretin özelliklerine yer verilmiştir. Sonrasında dış ticaret için sözkonusu olabilecek ödeme şekilleri, teslim şekilleri ve dış ticarete kullanılan belgelere yer verilmiştir.

Çalışmanın İkinci bölümünde, öncelikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının doğuşu, bu standartlara ihtiyaç duyulmasının nedenleri, Standartlara geçişte yaşanan sorunlara değinilmiştir. Sonrasında dış ticaret işlemleriyle ilişkili Uluslararası Finansal Raporlama Standartları detaylı olarak incelenerek dış ticaret işlemlerinin sözkonusu standartlar kapsamında dikkate alınması gereken hükümlere yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının dış ticaret işlemlerine yönelik olan hükümleri doğrultusunda yapılması gereken muhasebe işlemleri, Standartların VUK'a göre ortaya çıkaracağı farklılıkları vurgulamak amacıyla VUK'a göre yapılan muhasebe işlemleriyle karşılaştırılarak gösterilmiştir. Bölümde özellikle dış ticaret için önem arz eden; kur değişimleri, stoklar, satışlardan elde edilen hasılat tutarları ve ithalat işlemlerinde ortaya çıkan maddi borçlara ilişkin işlemlerin üzerinde durulmuştur.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada öncelikle dış ticaret işlemleri ve UFRS ilgili mevcut yerli ve yabancı literatür taranarak UFRS ile dış ticaret işlemleri arasındaki ilişki incelenmiştir. Bu kapsamda dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde en fazla ihtiyaç duyulan standartlar belirlenip bu standartlar ışığında yapılması gereken muhasebe işlemleri ele alınmıştır.

Çalışmanın Kısıtları

Şimdiye kadar yayımlanmış olan 41 adet UFRS var olmakla birlikte, çalışmada yalnızca dış ticaret işlemleriyle ilişkili standartlara yer verilmiştir. Bu kapsamda çalışmada

yalnızca; TMS-2: Stoklar, TMS-18: Hasılat, TMS-21: Kur Değişim Etkileri ve TMS-23: Borçlanma Maliyetleri Standartları detaylı olarak incelenmiştir.

BÖLÜM 1: DIŞ TİCARET VE TEMEL KAVRAMLAR

Bu bölümde, dış ticaret işlemlerine ilişkin genel bilgilerin verilmesine yönelik olarak dış ticaretin tanımı, kapsamı, teorisi, politikası, dış ticarete teslim şekilleri, ödeme şekilleri, dış ticarete kullanılan belgeler vb. gibi dış ticaretle ilgili genel bilgilere yer verilmiştir.

1.1. Dış Ticaretin Kapsamı

Son yıllarda ülkemizde ekonominin de büyümesi ile birlikte dış ticaret işlemleri ağırlık kazanmış, dış ticaretle ilgilenen ekonomi çevreleri de büyüme göstermiştir. Bu büyümeye AB'ye giriş süreci de dahil olunca uluslararası ticaret ile ilgili muhasebe ve teorik bilginin önemi artmıştır. Uluslararası ticaretin, üretilen hizmet ve mallar ile bunların üretilmesini sağlayacak üretim faktörlerinin bir ülke sınırlandırmasına bağlı kalması zorunluluğunu ortadan kaldırması, hizmet ya da mal üretiminin birden fazla ülkede yapılması, ülkelerin ilişkilerinin artarak sürmesini sağlamıştır. Küreselleşme olarak tanımlanan bu süreç; yerkürenin herhangi bir yerinde yaşanan olayların sadece gerçekleştiği yeri değil kendi sınırları dışındaki diğer yerleri hatta tüm dünya ülkelerini etkilemesi sonucunu ortaya çıkarmıştır (Karacan, 2010:1). Küreselleşme sürecinde ülkeler arası sınırlar kalkmış ve yerküre kocaman bir köy haline gelmiştir (Kaya, 2010:7).

Dünya'daki küreselleşme hareketi ülkeler arasındaki dış ticaret ilişkilerinde de önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Küreselleşme hareketi ile birlikte işletmeler dünya pazarlarına açılmışlar ve gerek ihracat gerekse ithalat alanında önemli mesafeler kat ederek ayakta kalabilmişlerdir.

Günümüzde dış ticaret yapmayan sadece yurtiçi talebe yönelik üretim veya pazarlama yapan şirketler yerlerinde saymakta veya iflasa sürüklenmektedirler. Bu yüzden işletmeler için dış ticaretle alakalı bilgilere sahip olmak, yasal düzenlemeleri takip etmek ve bu bilgileri kullanmak artık kaçınılmaz olmuştur.

Dünyanın her tarafında dış ticaret işlemleri önemli bir yer tutmakta ve her geçen gün artış göstermektedir. Uluslararası ticaret veya daha çok kullanılan ifadesiyle dış ticaret kavramı esas olarak bu adını ekonomik olmayan siyasi bir kavramdan almıştır. İnsan

topluluklarının ilkel dönemlerinde ortaya çıkmış olan dış ticaret kavramı aslında mal mübadelesine dayanan trampadan başka bir şey değildir (Ataman ve Sümer, 2000:1). Geçmiş dönemlerdeki birçok bilim insanına göre dış ticaret, ülkelerin atıl kaynaklarını değerlendirmelerine sebep olan bir pazar oluşturma aracı olarak nitelendirilmiştir. Ancak bu işlevinin dışında birçok ülkede büyüme ve kalkınmayı hızlandıran sürükleyici bir etken haline gelmiş ve dış ticaret bir bakıma büyümenin lokomotifi rolünü oynamıştır (Kutlu ve Başar, 2011:103). Dış ticaret ile birlikte ülkenin ekonomisi dış ekonomilerle irtibata geçmekte ve dış ekonomiler karşısındaki durumunu görebilmekte ve kendisine döviz geliri sağlayabilmektedir (Bedük ve İnce, 2005:169).

Ülke ekonomileri açısından dış ticaretin yapılmasının amacı, iç piyasada bulunmayan veya bulunduğu halde yüksek maliyetli olan mal ve hizmetlerin dış piyasalardan sağlanması; iç piyasada fazla olan mal ve hizmetlerin dış piyasaya transferi ile de refah seviyesinin yükseltilmesini sağlamaktadır. Başka bir deyişle dış ticaret işlemleri, tamamen menfaate dayalı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşmaktadır (Saatçioğlu, 2001:16).

1.2. Dış Ticaretin Tanımı

Literatürde dış ticaretin birçok tanımı yapılmış olmakla birlikte burada, tanımların en sık kullanılanlarına yer verilmiştir.

Dış ticaret; insanlar arasında sermaye, meta, hizmet ve insan hareketleri şeklinde ortaya çıkan ekonomik faaliyetlerin tümüdür (Anonim, 1969:1).

Dış ticaret; ülkelerin atıl durumda bekleyen kaynaklarını değerlendirmeye imkân veren pazar oluşturma aracıdır (Yıldız, 2007:1).

Dış ticaret; ülkelerin kendilerinde üretilmeyen ya da başka ülkelere göre daha pahalıya üretebildiği mal veya hizmetleri diğer ülkelere talep etmeleri veya kendilerinin diğer ülkelere göre daha az maliyetle üretebildiği mal ve hizmetleri diğer ülkelere arz etmeleridir (Karacan, 2010:5).

Dış ticaret; bir ülkede bulunan kişilerin ve kurumların diğer ülkelerdeki kişi ve kurumlarla yapmış oldukları hizmet alım satım işlemidir (Çelik ve Ekinci, 2010:1).

Dış ticaret; dış alım ve satım yapan bir ülkenin dış piyasadan aldığı ve dış piyasaya sattığı mallar için yapılan işlemlerdir (Mucuk, 2012: 296).

Dış ticaret; farklı ülkelerde ikametgâhı, iş merkezi olan veya farklı ülkelerin vatandaşlığına sahip olan gerçek ve tüzel kişiler arasındaki hizmet ve mal takasıdır (Şanlı, 2013:23).

Dış ticaret; bağımsız en az iki ülke arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretinin tümüdür (Gürsoy, 2015:3).

Dış ticaret; egemen ülkeler arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretini kapsamaktadır. İhracat ve ithalat kavramları bir bütün olarak dış ticaret kavramını oluşturmaktadır.

Dış ticaret; yerel talebe karşılık yerli üretimdeki fazlalık veya yetersizlikten ortaya çıkacağı gibi ülkelerin hammadde avantajları veya düşük maliyet unsurları nedeniyle sahip oldukları üstünlükleri sebebiyle ortaya çıkan ülkeler arası fiyat farklılıklarından da kaynaklanabilir. Ancak ne şekilde olursa olsun dış ticaret iki bağımsız siyasi ülke arasındaki ekonomik ilişkinin ürünüdür.

Ülkelerin ekonomilerini daha iyi konuma getirme amaçları onların daha çok ticari faaliyette bulunmalarına sebep olmaktadır. Bu da ülkeleri zorunlu bir şekilde dış ticaret yapmaya sevk etmektedir. İhtiyaçların artarak devam etmesi ve insanların ihtiyaçlarını karşılama arzuları tüketimi artırdığı gibi ülkelerin de vatandaşlarının ihtiyaçlarını karşılamak için daha az maliyetli daha kaliteli ürün ve hizmetler üretmelerine veya bunları araştırıp bulmalarına yol açmaktadır. Bu da dış ticareti günümüzde artık olmazsa olmaz bir konuma getirmektedir.

Küreselleşen dünyada ülkelerin ayakta kalabilmeleri için yeni pazarlar bulup ithalat ve ihracatlarını artırmaları gerekmektedir. İthalat ve ihracatta belirli mesafeler kat etmeden ayakta kalabilme artık imkânsız hale gelmektedir. Dış ticaret; ülkelerin aralarındaki ekonomik ilişkilerin belirlenmesinde de önemli etkenlerden biridir. Günümüzde yaşanan teknolojik ilerlemelere ve gelişmelere paralel olarak, ülkeler arasındaki sınırların ortadan kalkması dış ticarete olan eğilimin artmasına bununla birlikte ülkeler arasındaki alışverişin artarak dış ticaret hacminin büyümesine sebep olmuştur (Karacan, 2010:5).

Her türlü ticaretin amacı kar elde etmek olduğuna göre ülkeler arası bu hizmet ve mal hareketlerinin sonucunda ülke ekonomilerinin olumlu yönde etkilenmesini amacı vardır (Toroslu, 2013:23).

Dış ticaret; herhangi bir iç ticaret işlemi gibi alım satım biçiminde ticari bir işlem olarak gerçekleşmekte, ama alıcı ve satıcıların iç ticari işlemlerden farklı olarak ayrı ülkelerde yerleşik olmaları nedeniyle, dış ticaret işlemi iç ticaret işlemine göre her aşamasında daha masraflı daha fazla dikkat ve emek gerektiren bir işlemdir (Demir, 2002:10).

1.2.1. Dış Ticaret İle İç Ticaret Arasındaki Farklar

Ülkelerin sahip oldukları farklı ekonomik sistem ve piyasa yapıları, farklı paraları kullanmaları ve aralarındaki mesafenin uzak olması gibi nedenler dış ticareti iç ticarete göre farklı ve karmaşık bir hale sokmuştur (Gerni, 1990:21).

Dış ticaret yapacak kurum veya kişilerin öncelikle uluslararası ticaret kurallarını bilmeleri gerekmektedir (Dölek, 2006:1). Bunun yanında dış ticaret yapılırken en az 3 mevzuatın uygulanması zorunludur. Bunlar aşağıda verilmiştir (Karagül, 2011:2):

- 1- İhracatçı ülkenin dış ticaret mevzuatı,
- 2- İthalatçı ülke dış ticaret mevzuatı,
- 3- Uluslararası mevzuat.

Dış ticaretin iç ticarete göre farkları şu şekilde sıralanabilir (Anonim, 2008:39):

- Dış ticaret işlemi ülkenin siyasi sınırları dışında gerçekleşir.
- Dış ticaret işlemindeki risk iç ticarete göre daha fazla ve göze alınamayacak oranda yüksek bir risktir. Bundan dolayı yapılan bir hatanın telafisi çok zor veya imkânsız olabilir.
- Dış ticaret işlemine mutlaka bir banka veya finans kuruluşu aracılık yapar.
- Dış ticaret yaparken en az 3 mevzuat uygulanması zorunludur.
- Dış ticaret yapılırken uluslararası geçerliliği olan para kullanılır.
- Taraflar arası uyuşmazlıklarda çözüm yeri uluslararası kuruluşlar ya da tüm dünya ülkelerinin kabul ettiği herhangi bir ülkedeki hukuk mercileridir.

- Dış ticaret işleminde iç ticaret işlemine göre daha fazla bürokratik işlemler vardır. Bu yüzden iç ticarete göre işlemin tamamlanması daha uzun sürer.

Yukarıda ifade edildiği üzere dış ticaret iç ticarete göre daha karışık ve zor bir ticaret işlemidir. Yurt dışına gerçekleştirilen her mal ve hizmet hareketi de dış ticaret olarak nitelendirilemez. Yurt dışına yapılan bir ticari işlemin dış ticaret sayılabilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir (Karacan, 2010:8):

- a) Bağımsız ülkeler arasında yapılması,
- b) Taraflar arasında uluslararası geçerliliği olan ticari sözleşmenin yapılması,
- c) Taraflar arası sözleşmeye konu olan mal veya hizmetin uluslararası mevzuatlarca kabul edilen mal veya hizmet olması,
- d) Ticarete konu olan mal ve/veya hizmetin tarafların arz ve taleplerini fiili olarak karşılamış olması.

Bu koşullardan herhangi birinin eksik olması durumunda yapılan işlem dış ticaret işlemi olarak nitelendirilemeyecektir. Çünkü uluslararası kanunlar ve mevzuatlar bir işlemin dış ticaret sayılıp sayılmayacağını bu nedenlere bağlamışlardır.

1.2.2. Dış Ticaretin Nedenleri

Üretim yetersizliği veya üretim fazlalığı, fiyat farklılıkları, ülkelerin iş bölümü ve uzmanlık alanlarının farklı olması vb. gibi ülkeleri dış ticaret yapmaya iten birçok neden vardır. Bu nedenler izleyen kısımda detaylı olarak ele alınmıştır.

1.2.2.1. Üretim Yetersizliği Veya Üretim Fazlalığı

Ülkelerin yerli üretimde yetersizlikleri veya fazlalıkları dış ticaret yapmaları için temel nedendir. Çünkü yetersiz üretim yapan ülkeler bu üretim yetersizliklerini karşılamak zorundadırlar. Yine üretim fazlası olan ülkelerde bu fazlalıklarını dış satımla dengelemek zorundadırlar. Ülkelerin üretim yetersizliğinin nedenleri şunlardır (Utkulu, 2005:7):

- Kaynakların yeryüzüne dengesiz dağılması,
- Kalifiye işgücünün yetersiz olması,
- Ürün üretiminde kullanılan teknolojinin eski ve verimsiz olması.

1.2.2.2. Fiyat Farklılıkları

Ülkelerde var olan üretim imkânları ve üretim faktörleri ülkelerin üretim maliyetlerini de etkilemektedir. Bu farklılıkta dış ticaret yapmaları için bir başka önemli nedendir. Ülkelerin amacı az maliyetle çok ürün üretmektir. Çoğu zaman bir malın yurtiçi üretim maliyeti ithalat maliyetinden daha maliyetli olabilmektedir. Bu yüzden ülkeler o malları üretmek yerine ithalatını yaparak maliyeti düşürebilmektedirler (Karagül, 2011:3). Örneğin Türkiye'nin Güneydoğu Anadolu bölgesinde de Arap ülkelerinde olduğu gibi petrol çıkarılmaktadır. Ama petrol çıkarmanın maliyeti ithalat maliyetinden fazla olduğundan Türkiye ihtiyacının büyük bir kısmını ithalatla karşılamaktadır.

1.2.2.3. Ülkelerin İş Bölümü Ve Uzmanlaşmalarının Farklı Olması

Ülkeler her ürünü üretmek maliyet dezavantajı getireceğinden belirli malların üretimde uzmanlaşmışlardır (Akkoyunlu, 1996:79). Dolayısıyla her ülkede üretilen mal çeşitleri farklılık göstermektedir. Bu durum da kaçınılmaz olarak ülkeler arasında arz talep oluşmasına neden olmaktadır.

1.2.2.4. Zevk ve Gelir Farklılıkları

Bir ülkede yaşayan bireylerin zevk ve tercihleri o ülkenin dış ticaret yapmasının önemli sebeplerinden biridir. Örneğin marka tercihi giyim ve elektronik eşya tercihleri bunların her ülkede üretilen olmaması dış ticareti bu noktada olmazsa olmaz bir duruma getirmektedir (Karacan, 2010:10).

1.2.2.5. Yeni Pazar Bulma Zorunluluğu

Sanayi devriminden sonra üretimde bant ve seri üretime geçilmiştir. Seri üretim sonucu fazla ürün elde edilince bu ürünlere yeni müşteriler ve yeni pazarlar bulma gerekliliği ortaya çıkmıştır. Özellikle II. Dünya savaşı sonrasında bazı endüstri kollarının diğerlerine göre fazla gelişmesi ve ulaşım imkânlarının daha kolay hale gelmesi yeni pazar bulma zorunluluğunu daha da zorunlu hale getirmiştir (Karagül, 2011:11).

1.2.2.6. Siyasi ve Kültürel Nedenler

Ülkeler arası ticarete ülkelerin birbirleri ile olan siyasi ilişkilerinin etkisi azımsanmayacak kadar fazladır. İyi siyasi ilişkilere sahip ülkelerin dış ticaret işlemleri

oranı diğer ülkelere göre daha fazla olmaktadır. Bazen de ticari ilişkilerini belli bir seviyede tutmak isteyen ülkeler siyasi ilişkilerini düzeyli bir şekilde tutmak zorunda kalmaktadırlar (Akkoyunlu, 1996:80).

1.2.2.7. Mal, Hizmet ve Fikir Piyasalarında Küreselleşmeye Gidilmesi

Küreselleşme sonucu ülkelerin birbirlerine olan bağımlılıkları geçmişe göre daha da artmıştır. Özellikle 1980 sonrası uluslararası şirket evlilikleri, bilgi ve fikir mülkiyetinde yaşanan gelişmeler sonucu ülkelerin bu haklara riayet etmeleri ülkeler arası ticaretin daha kolay ve fazla yapılmasına sebep olmuştur (Karacan, 2010:11).

1.2.2.8. Mal Farklaştırılması

Ülkelerin dış ticaret yapma nedenlerinden bir tanesi de aynı tür malların renk, tasarım, kalite ve satış sonrası hizmetlerde farklılaşmalarıdır. Bu farklılaşmalar tüketici tercihlerini de olumlu ve olumsuz yönde etkilemektedir. Bazen malların dış görünüşü, satış sonrası hizmetler malların asli fonksiyonları kadar tüketici tercihlerini etkilemektedir (Karagül, 2011:4). İşte bu farklılaşmalar da ülkeleri dış ticaret yapmak zorunda bırakmaktadır.

1.3. Dış Ticaret Teorisi

Dış ticaret, devletlerin birbirleri ile olan ilişkilerini belirleyen bir o kadar da bu ilişkilere ekonomik ve siyasi etki yapan önemli bir iktisadi faaliyettir. Dolayısıyla dış ticaretin sebeplerinin ve ülkelere olan etkilerinin teorik nedenlerinin ortaya konması önem arz etmektedir. Bu bağlamda geçmişten günümüze dış ticaret kavramını açıklamaya çalışan birçok teori ortaya konmuştur.

Dış ticaret teorilerinin temeli Adam Smith'in "Ulusların Zenginliği" çalışmasına dayanmaktadır. Adam Smith bu çalışmasında kişilerin ekonomik çıkarları ne ise ona göre hareket ettiklerini, devletinde kişilerin bireysel davranışlarına engel olmaması gerektiğini ve kişilerin ekonomik çıkarlarına uygun bir ortam hazırlamasını varsaymaktadır (Yüksel ve Sarıboğan, 2011:200).

Dış ticarete herkes tarafından kabul görülen teoriler; Adam Smith'in Mutlak üstünlük Teorisi ve David Ricardo'nun Karşılaştırmalı Üstünlük Teorisidir (Karagül, 2011:6).

1.3.1. Mutlak Üstünlük Teorisi

Teorinin temeli Adam Smith'in liberal ekonomi modeline dayanmaktadır. Smith'e göre dış ticaret ülkenin ekonomik gelişmelerine uyumlu ise yararlıdır. Dış ticaretin esas amacı ülkenin fazla ürettiği mallara pazar bulmak veya pazarı genişleterek iş bölümünü artırmaktır (Öztürk, 2003:110). Mutlak Üstünlük Teorisi, dış ticareti bilimsel olarak açıklayan ilk teoridir. Dış ticaretin önündeki tüm engellerin kaldırılmasını hedefler. İnsanların kendi çıkarları için çalışırken diğer insanların refahını da artıracığını savunur. Bu teoriye göre ülkeler mutlak üstün oldukları alanda uzmanlaşmalı ve ihracat ürünlerini mutlak üstün oldukları alandan sağlamalıdır. Üstün olmadıkları sektörde ise ithalat yapmalıdırlar (Melemen, 2008:5).

1.3.2. Karşılaştırmalı Üstünlük Teorisi

Bu teori, David Ricardo'nun Adam Smith'in mutlak üstünlük teorisini geliştirmesi ile ortaya çıkmıştır. David Ricardo'ya göre bir ülke diğer ülkeye göre her iki ürünün üretiminde mutlak olarak dezavantaja sahip olsa bile şartlar oluştuğunda her iki ülkede kazançlı çıkacaktır. Çünkü mutlak olarak her iki üründe de dezavantaja sahip olan ülke karşılaştırılmalı olarak daha az verimsiz olduğu üründe uzmanlaşacak, diğer ülke de karşılaştırılmalı olarak daha yüksek verime sahip olduğu üründe uzmanlaşacaktır (Altay, 2008:219). Eğer bu şekilde hareket ederlerse iki ülke de yapılacak dış ticarettten kazançlı çıkacaktır.

1.4. Dış Ticaret Politikası

Dış ticarete toplum yararını düzenlemek için devletin almış olduğu önlemlerin tamamına dış ticaret politikası denilmektedir. Bu politika genel ekonomi politikasının en önemli konusu olmakla birlikte devletin uluslararası ekonomik faaliyetlere dolaysız müdahale etmesidir (Başol, 2012:392).

Ülkelerin dış ticaret konusunda aldığı tüm kararlar ve bu kararları uygulaması ülkenin dış ticaret politikasını oluşturmaktadır (Erener, 1992:28). Dış ticaretin devletler için bu kadar önemli olması hükümetlerin dış ticarete müdahalesini de kaçınılmaz kılmaktadır.

Devletlerin dış ticarete müdahalesi, dolaysız ve dolaylı müdahale olmak üzere genelde iki şekilde olmaktadır.

Dolaysız müdahale: Devletin dış ticarete yönelik doğrudan tedbirleridir. Bunlar siyasi erkin dış ticareti sınırlandırmak, özendirmek ve yapılış şeklini düzenlemek için almış olduğu kararlardır.

Dolaylı müdahale: Devletin dış ticarete doğrudan olmayan, genellikle başka hedefleri için almış olduğu dış ticareti etkileyebilen müdahalelerdir (Seyitoğlu, 2009:117).

Görüldüğü gibi dış ticaret politikası aslında ülkelerin yaptıkları dış ticaretten başka bir şey değildir. Bu yüzden ülkelerin dış ticaret yapma nedenleri onların dış ticaret politikası hedefleri ile birebir örtüşmektedir.

1.5. Dış Ticaretin Amaçları

Dış ticaretin amacı, önceki kısımlarda da değinildiği üzere; ülkelerin en az maliyetle en iyi ürünü elde etme ve yeni dünya düzeninde ekonomileri ile ayakta kalabilmeyi başarma istekleridir.

1.5.1. Ekonominin Kendi Kendine Yeterli Olması (Otarşi)

Ülkelerin hükümet politikaları sebebiyle diğer ülkeler ile ekonomik bağlarını kopararak kendi kaynakları ile kendi ihtiyaçlarını karşılayabilmek istemeleridir. Ancak ne kadar zengin kaynaklara sahip olunursa olunsun günümüzün küreselleşen dünyasında bu genellikle olanaklı değildir. Bu yüzden birçok kapalı ekonomi politikasına sahip olan ve bunu uygulayan ülkeler bile dış dünyaya açılmak zorunda kalmışlardır (Gökgöz ve Şeker, 2014:10).

1.5.2. Sosyal Refahın Artırılması ve Ekonomik Kalkınma

Ülkelerin kalkınma hedeflerinde dış ticaret politikaları sanayileşmede bir aracı olarak kullanılmaktadır. İç piyasaya yönelik sanayileşme stratejisi izleyen ülkeler dış ticaret yaparak yerli endüstrilerini korumayı amaçlarken, dışa açık politika uygulayan ülkelerde amaç ihracatın özendirilmesidir (Karacan, 2010:15).

1.5.3. Dış Ödemelerdeki Dengesizlikleri Ortadan Kaldırma

Ülkelerin ödeme dengesizlikleri dış açık veya dış fazla olarak ortaya çıkmakla birlikte bunun nedeni ödemeler bilançosunda gerçekleşen açıklarıdır. Ülkeler dış açık verdiklerinde bu açıklarını döviz rezervlerini kullanmak veya dış borçlanma yapmak

suretiyle kapatmaya çalışmaktadırlar. sözkonusu çarelere başvuran ülke eğer sınırlı döviz rezervine sahip ise ülkeler sınırlı miktarda borç kullanabilecekleri için çoğu zaman ithalatı kısıtlayıcı politikalara başvururlar. Ülkeler ihracatlarını artırarak döviz stoklarını artırma yoluna giderler. Böylece ithalatın azaltılmasına karşın ihracatın artırılması ile dengesizliği gidermeye çalışırlar (Gökgöz ve Şeker, 2014:8).

1.5.4. Hazineye Gelir Sağlamak

Dış ticaret yapıldığı günden bugüne dış ticaret yapan ülkelerin amaçlarında birisi de hazinelerine gelir sağlamaktır. Ülkeler ithalat ve ihracat işlemlerinden vergi almak suretiyle hazineye gelir sağlarlar. Ne kadar çok dış ticaret yapılırsa vergi geliri de o kadar fazla olmaktadır. Bu vergi gelirleri özellikle az gelişmiş ülkeler için hayati öneme sahip olabilmektedir (Karagül, 2011:19).

1.5.5. Yurtiçi Ekonomik İstikrarın Sağlanması

Günümüzde pek çok ülke yurt içi ekonomilerinin dengesiz bir duruma gelmesinden dolayı işsizlik ve enflasyon gibi makro ekonomik problemlerle uğraşmaktadır. İşsizliğin fazla olduğu yerlerde, ithalatı azaltmaya yönelik politikalar uygulamak suretiyle yerli üretim mallarının üretimi ve tüketimini artırmaya çalışırlar. Böylelikle işsizlik sorununu çözmeyi hedeflerler. Yine buna benzer şekilde yurt içinde üretilen mallara olan talep artığında ve arzın talebi karşılamadığı durumlarda yurt içinde üretilen malların fiyatı da artmaktadır. Ülkeler bu durumda fiyatları artan malların yurt dışından ithalini yaparak arz ile talebi dengeye getirip fiyatların düşmesini sağlamaktadır (Gökgöz ve Şeker, 2014:9).

1.5.6. Uluslararası Piyasadaki Monopol Gücünden Yararlanma

Bazı ülkeler ihraç ürünlerinin üretiminde ve satışında dünya üzerinde etkili bir konumda olabilirler. Bazı ülkeler özellikle talebin fazla olduğu ürünlerin tek üreticisi konumunda oldukları durumda dış ticaret yaparak ürünün ihracatını kendi lehlerine değiştirmeye çalışabilirler veya konumlarını daha da güçlendirmek isteyebilirler (Karacan, 2014:16).

1.5.7. Ekonomik Kalkınma

Ülkeler ekonomik kalkınmalarını sağlamak amacıyla iki tür dış ticaret politikası uygularlar. Bunlar ithal ikameci sanayileşme politikası ve ihracata dayalı dışa açık

sanayileşme politikasıdır. İthal ikameci politikada yerli sanayi korunmak istenirken, dışa açık sanayileşmede ülkenin kalkınması için gerekli olan döviz rezervlerinin artırılması hedeflenmektedir (Gökgöz ve Şeker, 2014: 8).

1.5.8. Genel Devlet Politikası Kararlarını Dış Ticaret Politikası Olarak Uygulamak

Devletlerin politikalarında bazen karar verici olan siyasi güçler taraf oldukları anlaşmalar gereğince bir ülke veya üretici grubunu diğer devlet ve üretici gruplarından ayırmak ve onlara farklı politika uygulamak isteyebilirler. Bu yüzden dış ticaret politikalarını da buna göre şekillendirebilirler (Karacan, 2010:16).

1.6. Dış Ticaretin Çeşitleri

Dış ticaretin, Sınır Ticareti, Normal Ticaret, Bağlı Ticaret, Serbest Bölge Ticareti gibi çeşitleri bulunmaktadır.

1.6.1. Sınır Ticareti

Sınır komşusu olan iki ülke arasında yapılan anlaşmalara dayanılarak yapılan ticarettir (Seyidoğlu, 1992:770).

1.6.2. Normal Ticaret

Bir ülkenin dış ticaret ve kambiyo rejimleri çerçevesinde serbest döviz ile gerçekleştirilen mevzuat veya kanunla herhangi bir ayrıcalık tanınmayan ticarettir. Örneğin, bir ülkenin ihracatçısının başka bir ülkenin ihracatçısına her iki ülkenin de yasalarına göre herhangi bir kısıtlama tanınmayan bir malı satması ve bedelinin de serbest döviz ile tahsil işlemi bir normal ticaret işlemidir (Gürsoy, 2012:26).

1.6.3. Bağlı Ticaret

İki ülke arasında yapılan ticari sözleşme uyarınca ihracatçı ülkenin ithalatçı ülkeden ihracat bedeli için dövizden başka mal veya hizmet istemesi şeklinde yapılan ticarettir. Bir ticaretin bağlı ticaret sayılabilmesi için ihracatçı ülke karşı ülkeden ihraç ettiği malın veya hizmetin karşılığını döviz değil de mal veya hizmet ile karşılması gerekmektedir. Böylece işlem bir şarta bağlanmış olmakta ve bağlı ticaret ortaya çıkmaktadır (Toroslu, 2013:23).

1.6.4. Serbest Bölge Ticareti

Serbest bölge, bulunduğu ülkenin fiziki olarak sınırları içerisinde olmasına rağmen ülkenin diğer kısımlarından ayrıldığı hukuki mali ve ticari mevzuatın uygulanması açısından muaf tutulan veya kısmen uygulandığı, çeşitli üretim faaliyetlerinin gerçekleşmesi için teşviklerin yapıldığı bölgedir (Gökgöz ve Şeker, 2014: 7).

Serbest bölgeler içerisinde yapılan ticarete de serbest bölge ticareti denir. Serbest bölge ticaretinin amacı ilgili ülkenin dış ticaret hacminin artmasını sağlamak ve ucuz girdiye dayalı üretim fonksiyonları ile üretim yaparak üretim, istihdam ve döviz girişinde artış sağlamaktır (Karagül, 2011: 6).

1.7. Dış Ticarete Kullanılan Kavramlar

Dış ticarete kullanılan kavramların tamamı Tablo 1’de özetlenmiştir.

Tablo 1: Dış Ticarete Kullanılan Temel kavramlar

KAVRAM	TANIM
ARBİTRAJ	Menkul kıymetler, kıymetli madenler, para ve kıymetli evrak gibi değerlerin iki piyasa arasındaki fiyat farklılığından fayda sağlamak amacıyla fiyatın düşük olduğu piyasadan satın alınması, fiyatın yüksek olduğu piyasada satılmasına denir
ALİVRE SATIŞ	Bir malın satış anlaşmasıyla teslimi arasında belli bir sürenin olduğu alım satım işlemine denir.
AVAL	Kambiyo senetleri sonucu oluşan borcun asıl borçlusu tarafından ödenmediği zaman, üçüncü kişinin ödemeyi garanti etmek için senedin üzerine koyduğu imzadır.
ALONJ	Bono çek ve poliçe gibi kıymetli evrakların arka yüzlerine kayıt edilmesi gereken bilgilerin yer kalmadığı durumlarda belgeyi uzatmak için yapılan ekin adıdır. Alonj üzerine yapılacak işlemler hukuki olarak senet üzerine yapılan işlemlerle aynı hükmü taşır.

Kaynak: Toroslu, 2013:28-34; Gürsoy, 2012:34-43; Gökgöz ve Şeker, 2014:12-21

Tablo 1'in Devamı

AVARYA	Deniz taşımacılığında kullanılan bir kavramdır. Gemiye veya taşınan mala kendi yıpranmalarından ötürü ya da doğal afetlerden, mürettebatın eylemlerinden ya da olağan dışı hallerden dolayı meydana gelen hasarlara ve normalin üzerindeki masraflara denir.
AMBARGO	Bir malın serbestçe alınmasını ve satılmasını engellemek için alınan siyasi iktisadi ve askeri önlemlere denir.
ANTREPO	Ülkeye deniz, hava, kara ve demir yolu ile girişi yapılan, ithalatı ve transit geçişi adı geçen ülke tarafından yasaklanmamış olan mal veya hizmetlerin depolandığı yere denir. Antrepoya konu olan mallar herhangi bir gümrük vergisine tabi değildir. Ama konu olan malla alakalı herhangi bir dış ticaret rejimine tabi tutulması gibi bir beyan varsa bu beyan sonrası gümrük vergisi ödenmektedir.
ATA KARNESİ	Uluslararası geçici ithalat sözleşmesi kapsamında, sözleşmeye taraf ülkeler arasında gümrük vergisi ödenmesine gerek duyulmadan geçici olarak ithalat ve ihracatına imkân sağlayan, teminat ve gümrük belgesi kabul edilen belgedir. Bu belge söz konusu malın gümrükten geçişini kolaylaştırmak ve geçiş süresini kısaltmak için oluşturulan bir belgedir.
BANKNOT	Ülke merkez bankalarının çıkardığı kâğıt paranın adıdır.
BORDA	Geminin hizası ya da yanını ifade etmektedir. Geminin rıhtıma yanaştığı kısmına denir. Borda teslim şekilleri ve gümrük vergilerinin belirlenmesinde önemli bir kavramdır.
CMR¹	Uluslararası karayolu taşımacılığında kullanılan, yapılan anlaşmadan dolayı düzenlenen koşulları standartlara uygun hale getiren taşıyıcının sorumluluklarını ortaya koyan taşıma belgesidir.
CARİ HARCAMA	Bir faaliyetin gerçekleşmesi için yapılan harcamadır.
CARİ KUR	Döviz piyasalarında gün içerisindeki mal alım satımından dolayı ortaya çıkan, döviz alım satımında kullanılan kurdur. Hakiki kurda denilir
ÇAPRAZ KUR	İki ülke parasının birbirine çevrilebilme oranına denir. Örneğin 1 Dolar =0, 6328 Euro, 1 Dolar=0, 5084 Sterlin gibi
CE İŞARETİ	Avrupa birliği normlarına uygunluk anlamına gelir. Bu işaret malların serbest dolaşımlarının tam olarak sağlanabilmeleri için malların Avrupa Birliği normlarına uygun olduğunu ve zorunlu olan denetimlerden geçtiğini gösteren sağlık, güvenlik, tüketicinin ve çevrenin korunması şartlarına uygun olduğunu belirten işarettir. "Confermite Europeenne" sözcüğünün baş harflerinden oluşmuştur.
CİRO	Police çek ve bono gibi kambiyo senetlerinin başkasına devredilmesi için arkasına hüküm koyulup imzalanmasına denir
CİRANTA	Emre yazılı bir senedin arkasının imzalanıp senet üzerindeki haklarını başkasına devreden kişidir.
ÇİFTE VERGİLENDİRME	Belirli bir kaynaktan aynı vergi dönemi mükerrer vergi alınmasına denir. Ülkeler egemenlik yetkilerini kullanarak kendi ülkesinde vergi mükellefi olan kişileri hem ülke içinde hem de ülke dışında elde ettiği gelirlerden vergiye tabii tutmaktadır. Bundan dolayı çifte vergilendirme ülkeler arasındaki sermaye teknoloji ve işgücü akımlarını olumsuz yönde etkilemektedir. Ülkeler bu problemleri çeşitli ekonomik ve ticari anlaşmalar yaparak veya içte uyguladıkları mevzuatlarında yapacakları değişikliklerle çözüme yoluna giderler

¹ Convention Merchandias Routiers

Tablo 1'in Devamı

ÇOK ULUSLU ŞİRKET	Birden fazla ülkede faaliyetleri olan kurulduğu ülke dışında üretim faaliyetleri yürüten işletmelere denir
DAMPİNG	Bir ülkeye yabancı bir ülkeden ithal edilen mal veya hizmetin, ithalatın yapılmış olduğu ülkedeki mal veya hizmetin fiyatından daha düşük fiyatla ülkeye sokulmasına denir.
DEFLASYON	İktisadi faaliyetlerde oluşan daralmaya denir. Bu daralma sonucu gelir ve istihdam azalır, stoklar büyür fiyatlar düşer.
DEVELÜASYON	Sabit kur sisteminin uygulandığı ödemeler dengesinin açık verdiği ülkelerin paralarının dış satın alma güçlerinin siyasi erk tarafından düşürülmesine denir.
DEKLARASYON BELGESİ	Gümrüklerde beyan edilen döviz gösteren döviz beyan tutanağına denir
DEMURAJ	Limanlarda geminin normal yükleme ve boşaltma sürelerinden daha uzun sürede yüklenmesi ve boşaltılmasından dolayı ödenen tazminata denir.
DIŞ TİCARET HADLERİ	Bir ülkenin ihracat ve ithal ettikleri malların fiyatlarındaki değişimler dolayısıyla dış ticareten sağladıkları kazançları ya da zararları gösterir. Daha başka bir ifade ile de ihracat fiyat endeksinin ithalat fiyat endeksine oranı demektir.
EFEKTİF	Kağıt ve madeni para şeklindeki dövizdir. Para yerine geçen çek poliçe gibi ödeme araçları kapsamaz. Efektif dövizden daha dar bir kavramdır. Her efektif dövizdir ama her döviz efektif değildir.
E İŞARETİ	Motorlu karayolu taşıtlarında motorların ve aksamalarının onaylı olduğunu belirten belge
‘e’ İŞARETİ	Otomotiv sanayi ürünlerinin AB kıstaslarına uygunluğunu belirten belgeye denir.
EMİSYON	Tahvil bono hisse senedi ve kağıt para gibi değerlerin piyasaya ilk defa sürülmesi işlemine denir.
ENFLASYON	Fiyatlar genel seviyesinin sürekli ve hissedilebilir şekilde artış göstermesine denir. Deflasyonun tam tersidir.
ESNEK DÖVİZ KURU	Denge döviz kurunun piyasadaki döviz arz talebine göre serbestçe belirlendiği sistem
FARK GİDERİCİ VERGİ	Döviz kuru dalgalanmalarında kaynaklanan bağlı fiyat farklarının etkisini ortadan kaldırmak ve ortak fiyat istikrarı korumak amacıyla üretimi gerçekleştirilen malların ithalatı sırasında alınan vergidir.
FIATA	Uluslararası geçerliliği olan nakliyeciler makbuzu
GAAT	Gümrük tarifeleri ve ticaret anlaşmalarının kısa adıdır.
GÜMRÜK BİRLİĞİ	Çeşitli ülkelerin bir araya gelip gümrük tarifesi olmadan ticaretin gerçekleştiği, diğer ülkelere gümrük tarifesi uyguladıkları bir çeşit ekonomik birlik
GÜMRÜK TARİFESİ	Ülkenin ithal mallara uyguladığı gümrük vergilerini gösteren belgedir.
İHRACATÇI	İhracatı gerçekleştiren, ilgili ihracatçılar birliğine üye olan, kimlik numarasına sahip gerçek kişi ya da vergi numarasına sahip tüzel kişilere denir

Tablo 1'in Devamı

İTHALATÇI	İthalatı gerçekleştiren, gümrük idarelerine kayıtlı kimlik numarasına sahip gerçek kişi ya da vergi numarasına sahip tüzel kişileri ifade eder.
İHRACAT KOTASI	İhracatçı ve ithalatçı arasında yapılan görüşmeler sonucunda ihracatın miktar ve parasal değer üzerinden sınırlandırılması
İTHALAT KOTASI	İthalatçı ve ihracatçı arasında yapılan görüşmeler sonucunda ithalatın miktar ve parasal değer üzerinden sınırlandırılması
İHRACAT PRİMİ	İhracatçıya devlet tarafından sağlanan yardımdır. İhraç edilen malın satıcına yapılan maliyet avantajıdır.
İTHALAT YASAKLARI	Dış ticarete belirli bazı malların ithalat yolu ile ülkeye sokulmasının tamamen engellenmesi
İKAME MALLAR	İhtiyaç hissedilmesi durumunda birbirinin yerine kullanılabilen mallara denir. Bu mallar benzer fayda sağlarlar.
İŞLENMİŞ TARIM ÜRÜNLERİ	Temel tarım ürünlerinin belirli bir sanayi işleminden geçirilmesi sonucu elde edilen üründür.
KAMBIYO	Banka veya özel finans kurumları aracılığıyla genellikle döviz üzerinden gerçekleştirilen işlemlerdir.
KONŞİMENTO	Taşıma senedi olarak adlandırılan, üzerinde yükleyici, alıcı, ihbar mercii başta olmak üzere konu olan ticari işlemle ilgili her türlü bilginin bulunduğu kıymetli evraktır. Alıcı bu belgeyi ibraz etmeden malları teslim alamaz
KONTEYNER	Malların korunmasını taşınmasını sağlayan tekrar kullanılabilen standart büyüklükte ki taşıma kabına denir.
KÜŞAT MEKTUBU	Amir (ithalatçı) bankası tarafından muhabir (ihracatçı)bankasına gönderilen akredif açma mektubudur
KÜPEŞTE	Gemilerin üst güvertelerinin kenarında bulunan malların ve insanların denize düşmesini engelleyen korkuluklardır.
KONVERTİBİLİTE	Ulusal paranın, diğer paralara veya altına hiçbir kısıtlamaya tabi tutulmaksızın çevrilebilmesine konvertibilite, bu tür mallara konvertibl mal döviz denir.
KUVERTÜR	Akredifte ödemeyi karşılamak üzere akreditifi açan banka tarafından akreditifin açıldığı bankaya transfer edilen döviz veya bu banka nezdinde oluşturulan alacaklı hesaba denir.
LİNER	Tarifeli sefer yapan gemilere denir

Tablo 1'in Devamı

MAVNA	Malların rıhtımdan gemiye, gemiden rıhtıma taşıyan motorlu çekiçlerle çekilen motorsuz deniz aracına denir
MAHRECİNE İADE	İthalatta gümrüğe gelen malların gümrük vergileri ödenmeden tekrar geldiği ülkeye geri iade edilmesine denir.
MANİFESTO	Malların gümrüğe geldiğini gösteren belgeye denir
MÜCBİR SEBEP	Elde olmayan nedenlere denir.
NAVLUN	Deniz veya nehir yolu ile taşınması gerçekleştirilen mal ve hizmetler için taşıyıcıya yaptığı hizmet için ödenen ücrete denir.
ORDİNO	Kara taşımacılığında taşıyıcıya gemi taşımacılığında kaptan veya acentasına konşimentoda yazılı olan malların tesliminin gerçekleştirilmesi için düzenlenen emir veya talimat belgesi
OPEC	Petrol ihracatçısı on üç ülkenin kurduğu örgüt
PERMİ	İzin belgesi demektir.
RO-RO TAŞIMACILIĞI	Taşıma araçları ile birlikte malların gemiye bindirilerek nakliye edildikleri deniz taşımacılığı türüdür.
SERBEST BÖLGE	Ülke içerisinde geçerli olan ticari mali ve ekonomik alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı endüstriyel ve ticari faaliyetler için çeşitli teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarının dışında sayılan yerler
SERBEST DOLAŞIMDA BULUNAN EŞYA	Türkiye gümrük bölgesine tüm vergileri ödenmiş olarak giren eşya ile yerli olup olmadığına bakmaksızın Türk menşeli sayılan eşyaya denir
SUNDURMA	Gümrükte malların depolandığı, korunduğu açık veya büyük kapalı ambarlara denir.
SUPALAN	Gümrük kontrolü altındaki bir alanda malın yük aracı üzerinde kontrolünün yapılması işlemine denir
SWAP	Belirli bir oranda dövizin aynı anda yapılan tek bir işlemle farklı vadelere tabii olarak satın alınması veya satılmasına denir.
SÜBVANSİYON	Bazı malların üretilmesi ve ihracatının desteklenmesi için hükümetlerce yapılan mal para ve hizmetler olarak gerçekleştirilen karşılıksız yardımlar.
TARİFE DIŞI ENGEL	Uluslararası serbest ticareti engellemek için kriz dönemlerinde hükümetlerin koyduğu ticari engeller.

Tablo 1'in Devamı

TEMDİT	Bir borcun ödenmesi veya bir işlemin yerine getirilmesi için önceden belirlenmiş olan sürenin uzatılmasına denir
TİCARET SAPTIRICI ETKİ	Gümrük birliğine üye ülkelerin kendi aralarında gümrük vergilerini kaldırıp birlik dışındaki ülkelere ortak bir tarife uyguladıkları zaman birlik dışındaki ülkeler ile olan ticaret hacmi azalır. Bu eyleme denir.
TİCARET OLUŞTURUCU ETKİ	Gümrük birliği içerisinde üye ülkelerin kendi aralarında ve birlik dışında gümrük vergilerini kaldırdıkları zaman ticaret hacmi artışı olur. Bu etkiye denir.
TRAMPA	Para kullanmadan gerçekleştirilen değiş tokuş işlemine denir.
TRİPTİK	Yabancı bir ülkeye kayıtlı otomobillerin gümrük vergisi ödemeksizin belirli bir süre ülkeye girmesine olanak sağlayan belgeye denir.
TSE BELGESİ	Türk standart enstitüsü tarafından verilen, ürünün Türk standartlarına uygun olduğunu belirten belgeye denir.
TRANSİT TİCARET	Yurt dışından veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malın ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurt dışına veya serbest bölgede bir firmaya yada antrepoya satılmasıdır.

1.8. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler

Belgeler, bir kuruluşun ilgili taraflarla olan ilişkilerinin sorunsuz ve kesintisiz bir şekilde yapılması ve sürdürülebilmesi açısından büyük bir öneme sahiptir. Dış ticaret işlemleri gibi karmaşanın ve riskin çok olduğu işlemlerde, ticari işlemlerin sorunsuz yürütülebilmesi için belgelerin çok önemli işlevi vardır (Selek, 1997;18).

Dış ticarete kullanılan belge sayısı elliden fazla olmakla birlikte pek çok ülkede bunlara ilave olarak farklı belgeler de kullanılmaktadır. Bu kadar çok belgenin kullanılması riskin fazla olması gibi sebeplerden dolayı kullanılan belgeleri farklı gruplara ayırıp kullanım yerlerine göre sınıflandırma yapmakta yarar vardır (Yarbaşı ve Gürtan, 2012:66).

Dış ticaret işlemlerinde kullanılan belgeler 5 ayrı grupta toplanabilir. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Erdoğan, 1991:42):

- Ticari Belgeler
- Resmi Belgeler
- Taşıma Belgeleri
- Sigorta Belgeleri
- Finansman Belgeleri

1.8.1. Ticari Belgeler

İthalatçı ve ihracatçının yapmış oldukları anlaşmaya göre hazırlamak zorunda oldukları belgeler Ticari Belge olarak adlandırılmaktadır. Yine bu belgeler her iki tarafın bağlı oldukları ülkelerin mali ve ticari mevzuatlarına göre yapılacak ticari işlemin kayıt altında tutulması amacıyla ithalatçının ve ihracatçının hazırlamak zorunda oldukları belgelerdir (Karacan, 2010:150). Taraflar hazırlamış oldukları bu belgelerle hem anlaşma koşullarını yazılı hale getirmiş hem de yerine getirdikleri koşulları karşı tarafa ve muhatabı olduğu bankaya ispat etmiş olurlar.

1.8.1.1. Faturalar (Invoice)

Fatura; satılan veya satılacak olan malın cinsini, miktarını, birim fiyatını, markasını ve satış tutarını göstermek üzere satıcı tarafından düzenlenen belgedir. Faturaların nasıl olması gerektiği VUK'nun 230. maddesinde düzenlenmiştir. Bir faturanın geçerli olması için faturada en az şu bilgilerin olması gerekmektedir (Toroslu, 2012:51):

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi bağlı bulunduğu vergi dairesi ve sahip olduğu hesap numarası,
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve sahip olduğu hesap numarası,
- Malın veya işin türü, miktarı fiyatı ve ne kadar tuttuğu,
- Satılan malın teslim tarihi ve irsaliye numarası.

Dış ticarete kullanılan faturalar; proforma fatura, ticari fatura, konsolosluk faturası ve navlun faturasıdır. Bu faturaların her biri izleyen kısımda ayrıca anlatılmıştır.

a) Proforma Fatura (Proforma Invoice)

İhracatçı tarafından ithalatçıya gönderilen satış teklifi veya diğer söylenişle ön faturadır. İhracatçı teklifinde şartlarını bildirir. İthalatçı bu şartları kabul ederse teklif kesinleşir. Eğer ticaret gerçekleşirse de kesin fatura düzenlenir (Çelik ve Ekinci, 2010:30). Proforma faturada ihracatçı için herhangi mali hukuki ticari bir yükümlülük yoktur. Ancak gönderilen faturayı ihracatçı kabul edip onaylarsa o zaman yükümlülükleri başlar.

Proforma faturada bulunması gereken bilgiler şunlardır (Gökgöz ve Şeker, 2014:33):

- ✓ Proforma fatura ibaresi (Proforma Invoice),
- ✓ İhracatçı firmanın adı, unvanı ve adresi,
- ✓ İthalatçı firmanın adı, unvanı ve adresi,
- ✓ Fatura düzenleme tarihi ve yeri,
- ✓ İhracata konu olan malın birim fiyatı, cinsi, (isteğe göre satış şartları ve diğer bilgiler),
- ✓ Proforma Faturayı gönderen firma yetkilisinin imzası ve firma kaşesi,
- ✓ Ödeme şekli,
- ✓ Teslim şekli,
- ✓ Teslim yeri,
- ✓ Teslim zamanı,
- ✓ Mala ait ambalaj özellikleri,
- ✓ Malın kalite ve özellikleri,
- ✓ Proforma no,
- ✓ Sevkiyatın şekli.

b) Ticari Fatura (Commercial Invoice)

Ticari Fatura; proforma faturaya, siparişe veya sözleşmeye dayanarak satıcının alıcı adına düzenlediği, malın cinsini, miktarını, niteliğini, birim fiyatını ve satış bedelini içeren ve satışın yapıldığını gösteren belgedir. Ticari fatura uluslararası ticarete

kullanılan en temel belgelerden biridir. Bu yüzden mümkün olduğunca kapsamının geniş olması içerdiği bilgilerin anlaşılır ve basit olmasına dikkat edilmelidir (Gürsoy, 2015:5).

Ticari faturalar dış ticarete kullanılan temel belge olmasından dolayı ihracatçıyı ve ithalatçıyı bağlayıcı hükme sahiptir (Gökgöz ve Şeker, 2014:38). Bir ticari faturada şu bilgilerin olması gerekmektedir (Karacan, 2010:155):

- ✓ Ticari fatura olduğunu belirten “Commercial Invoice” ibaresinin bulunması,
- ✓ Düzenlenme tarihi,
- ✓ Alıcı ve satıcın adı, adresi, varsa ticari unvanı,
- ✓ Sipariş veya anlaşma sayısı,
- ✓ Malın ne kadar olduğu ve toplam tutarı,
- ✓ Malın tanımı,
- ✓ Malın ağırlığı ambalaj numarası,
- ✓ Teslim ve ödeme şartları,
- ✓ Yükleme ve ilgili detaylar,
- ✓ Malın menşei.

Bu bilgilerin yanı sıra bir ticari fatura düzenlenip ticari bir faaliyet gerçekleştirileceği zaman şu hususlara dikkat etmek gerekmektedir (Gökgöz ve Şeker, 2014:40):

Tarafların adresi açık bir şekilde tam olarak belirtilmelidir.

- Taraflar arasında haberleşmeyi sağlayacak her türlü bilgi mümkün olduğunca detaylı ve anlaşılır bir şekilde belirtilmelidir. Örneğin telefon numaraları, faks numaraları, teleks numaraları, email adresleri vb....).
- Tarafların kimlik numaraları veya vergi numaraları gibi bilgileri yer almalıdır.
- Malların gönderileceği adres tam ve açıkça belirtilmelidir.
- Siparişin referans numarası tam olarak belirtilmelidir.
- Fatura kapsamında olan malların miktarı açık ve detaylı bir şekilde belirtilmeli ve bu malların ithalatçı ülkenin gümrük tarifesine uygun olarak tarife numarası da bu bölümde yer almalıdır.

- Her malın birim fiyatı, taraflar arasında kabul edilen para birimi cinsinden belirtilmelidir.
- Birim fiyatı üzerinden malın miktarına göre toplam değeri bulunmalıdır.
- Bazı ülke mevzuatları gereği ithalat vergi ve harçların hesaplanmasında kullanılacak faturanın toplam değeri taşıma giderleri dışarıda tutulmak ya da ayrıca gösterilmek suretiyle düzenlenmelidir.
- Faturanın orijinal ve kopyaları tek tek imzalanmalıdır.

c) Konsolosluk Faturası (Consular Invoice)

Konsolosluklarca matbu olarak bastırılmış fatura formatındaki belgelerdir. Bu belgeler ihracatçının ülkesindeki ithalatçı ülkesi konsolosluklarına onaylatırılmalıdır. Onay işleminin amacı ithal edilen malın fiyatının ülke tarafından kontrol edilerek vergi kaçaklarının önlenmesidir. Onayın bir başka nedeni de özellikle siyasi ve politik sebeplerden dolayı ticari ambargo uyguladıkları ülkelerden mal girişini yasaklamak ve ithalatı yapılacak malların kaynağının tespit edilmesidir. Bu faturanın yoğun olarak uygulandıkları bölgeler genellikle Latin Amerika ve bazı Arap ülkelerinin olduğu bölgelerdir (Karacan, 2010:160).

d) Navlun Faturası (Freight Invoice)

Navlun ile alakalı bilgileri içeren nakliyeciden tarafından düzenlenen satışlarda konşimento ile birlikte ibrazı gereken faturalardır (Ataman ve Sümer, 1996:44). Aslında İhracatçı firmanın navlun bedelini ödediğine dair ithalatçı firmaya ispatladığı makbuzdur.

Navlun tutarı, CF veya CIF teslim şekillerinde satıcılar tarafından ödendiği için, mal ile alakalı satış faturasında navlun tutarı mal bedeline dâhil olarak veya ayrı bir şekilde gösterilmelidir (Gürsoy, 2012:113). Navlun faturasında aşağıdaki özellikler yer alır (Anonim, 2013:5):

- Uluslararası taşımacılık şirketinin adı unvanı, adresi,
- Gönderen firmanın adı, unvanı ve adresi,
- Alıcı (yurt dışı) firmanın adı, unvanı ve adresi,
- Gönderilen nakliye aracının modeli plakası,

- Maliye bakanlığı onayı fatura no'su gönderme tarihi,
- Malın miktarı, cinsi, brüt ve net ağırlığı,
- Var ise teslim ve ödeme şekilleri,
- Navlun bedelinin tutarı (navlun bedeli dâhil veya yarı düzenlenmeli),
- Konişmento ve diğer sevk belgelerinin üzerinde "Navlun ödenmiştir" ibaresi olmalı.

1.8.1.2. Çeki Listesi (Weigt List)

Faturayı tamamlayıcı bir belge olup fatura ve konşimentoda yazılı olan miktarın detaylı bir şekilde belirtilmesini düzenleyen belgeye denmektedir. Gümrük işlerinde sayılması güç olan ya da işlemler sırasında ambalajın zarar görmesi durumunda malla alakalı işlemlerin tamamlanmasında büyük kolaylık sağlar (Karacan, 2010:161).

Çeki listesi; satıcı ya da bağımsız bir kişi tarafından hazırlanabilir. Ama hazırlanma aşamasında fatura bilgileri ile sevk belgelerindeki bilgiler arasında tutarlılık olması gerekir. Bu liste hazırlanırken mal ile alakalı tüm bilgilerin tüm detayları ile en ince ayrıntısına kadar belirtilmesinde fayda vardır.

Çeki listesi malların taşıma sırasında hasar görmesi halinde önem arz eder. Sigortalı malların hangi oranda hasar gördüğü zararın ne kadarlık kısmının Sigorta Şirketi tarafından karşılanacağı Çeki listesi esas alınarak belirlenir (Yarbaşı ve Gürtan, 2012:71).

Çeki listesi hazırlanırken aşağıdaki bilgilerin olmasına dikkat edilmelidir (Anonim, 2008:13):

- Çeki listesi
- Malın cinsi
- Adedi
- Brüt ağırlığı
- Net ağırlığı
- Koli numarası
- Ambalaj bilgileri

- Koli ölçüleri
- Araç plakası

1.8.1.3. Koli/Ambalaj Listesi (Packing List)

Her türlü koli/paket/ambalajın içerisinde ne tür ve hangi miktarda mal olduğunu belirten belgedir. Bu belgede aşağıdaki bilgiler bulunmalıdır;

- Ambalajın ebadı (en, boy, yükseklik)
- Listenin içeriği
- Mal koliler halinde ise hangi maldan ne kadar olduğu (Çelik ve Ekinci, 2010:32)

1.8.1.4. İmalatçı analiz belgesi (Analysis Certificate)

İhracata konu olan malların, kimyasal mallarda kimyasal analizi, tekstil ürünlerinde iplik, örgü, boya analizi yapılarak sevk edilmeden önce proforma faturada, ticari faturada veya bunlara uygun açılmış akreditifte belirtilen şartlara uygunluğun belirtildiği rapordur (Yarbaşı ve Gürtan, 2012: 73).

1.8.2. Resmi Belgeler (Official Documents)

Dış ticaret işlemlerinde resmi makamların onayını gerektiren standart olarak hazırlanmış resmi özelliğe sahip olan belgelerdir.

1.8.2.1. Gümrük Beyannamesi

Dış ticarete konu olan mal veya hizmetlerin ülkeye giriş çıkışı esnasında ilgililer tarafından doldurulup gümrük idaresine verilen belgedir (Seyidoğlu, 1992:319). Gümrük beyannamesi 8 nüshadan oluşmakta olup her birinin kullanım yeri farklılık arz etmektedir. Söz konusu nüshaların kullanım alanları şunlardır (Gürsoy, 2015:7):

1. Nüshası ihracat ve /veya transit işlemlerin yapıldığı birim tarafında saklanır.
2. Nüshası istatistik amacıyla kullanılır.
3. Nüshası ihracatta işlem görüldükten sonra yükümlüye geri verilir.
4. Nüshası transit rejimi kapsamında varış idaresince saklanır.
5. Nüshası transit rejimi kapsamında varış idaresince teyit amacıyla hareket idaresine geri gönderilir.

6. Nüshası ithalatın tamamlanmasında ve beyannamenin kapatılmasından sonra beyannameye eklenen asılları ile birlikte gümrük idaresince saklanır.
7. Nüshası ithalatın tamamlanması ve beyannamenin kapatılmasından sonra, kontrol ve istatistik amacıyla yükümlü tarafından saklanır.
8. Nüshası ithalatta işlem gördükten sonra yükümlüye iade edilir. (gümrük beyannamesi kullanma talimatı). Gümrük beyannamesinin ilk beş nüshası ihracatta son üç nüshası ithalatta kullanılır.

a) İhracat Gümrük Beyannamesi

Yurt içi ithalatçı firma tarafından yurt dışına ihraç edilmek için getirilen mal ve hizmetlerin muayene ve denetiminin yapılmasını sağlayan belgedir. Bir ihracat gümrük beyannamesinde aşağıdaki özellikler yer alır (Anonim, 2008:96).

- Gönderici firmanın adı, unvanı adresi,
- Alıcı firmanın adı, unvanı adresi,
- Gümrük idaresi ve beyan şekli,
- İhracat gümrük beyannamesinin tescil tarihi,
- Ödeme şekli, banka bilgileri ve hesap numaraları,
- Döviz kuru ve döviz olarak tutarı,
- Yükleme boşaltma yerleri ve teslim şekli,
- Beyannameyi düzenleyen firma yetkilisinin veya gümrük müşavirliğinin imzası düzenleme tarihi,
- İhracat tarihi gümrük idaresi yetkilisi imzası ve mührü.

b) İthalat Gümrük Beyannamesi

Yurt içi ithalatçı firma tarafından yurt dışından ithal edilen ve gümrüğe gelmiş olan mal veya hizmetlerin muayene ve denetimini sağlayan belgedir. Bir ithalat gümrük beyannamesinde aşağıdaki özellikler yer almaktadır (Gökgöz ve Şeker, 2014:41):

- Göndericinin adı, unvanı adresi
- Alıcının adı, unvanı adresi

- G m ruk idaresinin adı ve beyan Şekli
- İthalat g m ruk beyannamesinin tescil tarihi
-  deme Şekli banka bilgileri hesap numaraları
- Tescil tarihli döviz kuru ve döviz tutarı
- İthalata konu olan malın cinsi özellikleri varsa ek bilgileri
- Yükleme boşaltma yerleri ve teslim Şekli
- Beyannameyi düzenleyen firma yetkilisinin veya g m ruk müşavirliğinin imzası düzenleme tarihi
- Fiili ithalat tarihi mühür ve g m ruk idaresi yetkili imzası.

c) Devam Formu

G m ruk beyannamesi düzenlenmesine sebep olan mal veya hizmet birden fazla ise her mal ve hizmet işin ayrı ayrı beyanname düzenlemek yerine ikinci ve daha fazla ürünler işin form düzenlenir. Bu forma ‘‘Devam formu’’ denir (Gürsoy, 2012:140).

1.8.2.2. Serbest Dolaşım Belgeleri

İthalatÇıya g m rukteki işlemlerinde indirimlerden faydalanma hakkı veren belgelerdir.

a) A.TR Belgeleri

Türkiye ile AB  lkeleri arasında yapılacak olan sanayi ve ticaret ürünleri ticaretinde ortaklık iliŐkileri  erŐevesinde sağlanan g m ruk indirimleri ve g m ruk indirimleri benzeri tavizli rejimlerden yararlanabilmek işin kullanılan dolaşım belgesidir. A. TR. Belgeleri ilgili ticaret odasından alınarak ihracatÇı tarafından g m ruk idaresine onaylatılır. G m ruk idaresinin onay tarihinden sonraki 4 ay iÇerisinde bu belge ithalatÇı ülkedeki g m ruk idaresine onaylatmalı. İthalatÇı eğer A. TR. belgesini ilgili ticaret odasından aldıktan sonra kendi ülkesinin g m ruk idaresine onaylatmazsa doğal olarak g m ruk indirimlerinden yararlanamaz ve ilgili işlem işin ödemesi gereken vergileri indirimsiz bir Şekilde ödemek zorunda kalır. Ancak ithalatÇı isterse belgeyi daha sonra onaylatmak Şartı ile g m ruk idaresine teminat vererek malları g m rukten çekebilir. (TC. G m ruk Ve Ticaret Bakanlığı, AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü A. TR dolaşım belgeleri ve menşe ispat belgesine ilişkin yapılacak işlemler Genelge -

2014/1) Bir A. TR belgesinde bulunması gereken belgeler şunlardır (Seyidoğlu, 1992:752):

- İthalatçının adı, unvanı adresi ve ülkesi,
- İhracatçının adı, unvanı adresi ülkesi,
- A. TR numarası,
- İhracat ve varış ülkeleri,
- Taşımaya ilişkin bilgiler,
- Malın tanımı ve özellikleri,
- Fatura no'su, ağırlık hacim ve diğer birimsel bilgiler,
- Gümrük vizesi, vize tarihi mühür, kaşe ve yetkili imzası,
- Gözlemler ve onay tarihi.

b) EUR-1 Belgesi

AB üye ülkeleri EFTA (European Free Trade Assaciation) üye ülkelerine (Norveç, İsviçre, İzlanda, Lihtenştayn) ve Türkiye'nin serbest ticaret anlaşması imzalamış olduğu ülkeler ile yapacağı ticaretlerde gümrük indirimlerinden yararlanmak amacıyla A. TR belgelerinde olduğu gibi ilgili ticaret odalarından alınıp, gümrük idaresine onaylatırılıp ilgili malla birlikte ithalatçı ülkedeki varış gümrüğüne ulaştırılan belgedir (Yarbaşı ve Gürtan, 2012:75).

AB ülkeleri ile tarım ürünleri gibi sanayi ürünleri dışında kalan malların ticaretinde veya diğer EFTA ülkeleri ile yapılacak olan ticaretlerde ihraç konusu malların % 100 Türk menşeli olması şartı ile yine EUR-1 belgesi kullanılabilir.

EUR-1 belgesi de A. TR belgesi gibi ilgili gümrük idaresince onaylandıktan sonraki 4 ay içerisinde varış gümrük idaresine onaylatılmalı ki hak kazanılan gümrük vergisi indirimlerinden yararlanabilsin. Bir EUR-1 belgesinde şu bilgilerin olması gerekmektedir (Gökgöz ve Şeker, 2014:48):

- İhracatçının adı-unvanı, adresi ve ülkesi,
- İthalatçının adı- unvanı, adresi ülkesi,
- EUR-1 numarası ve serisi,
- İhracat ve varış ülkeleri,

- Taşıma bilgileri,
- Gözlemler ve gözlem onay tarihi,
- Ticaret odası mührü ve yetkili imzası,
- Malın tanımı ve özellikleri,
- Fatura numarası ve malın ağırlık-hacim ölçüleri,
- Çıkış gümrük idaresinin vizesi, vize tarihi, kaşe ve imzası.

c) Menşe Şahadetnamesi

Dış ticarete konu olan mal veya hizmetin nerede üretildiği ve hangi ülkeye ait olduğunu gösteren ticari belgedir. Ülkelerin yapmış oldukları dış ticaret işlemlerinde mal veya hizmetin menşesine göre uygulamaların farklılık göstermesi sebebi ile her ülkenin ilgili mevzuatları gereği dış ticarete konu olan mal veya hizmetlerin menşenin beyan edilmesi zorunludur (Anonim, 2014:48). Bazen de menşe şahadetnamesini istenmesi önemde arz edebilmektedir. Örneğin salgın hastalıklar ve ambargo durumlarında kaçınılmazdır. Böyle bir durumda eğer mal veya hizmetin menşei bilinirse o mal veya hizmetle alakalı yaptırım daha sağlıklı olur. Bir Menşe Şahadetnamesi belgesinde şu bilgilerin olması gerekir (Erkan ve Palacıoğlu, 2010:10):

- İhracatçının adı- unvanı, adresi ülkesi,
- İthalatçının adı unvanı, adresi ülkesi,
- Malın cinsi ve tanımı,
- Şahadetnameyi veren yetkili makamın tasdik şerhi,
- Menşe numarası ve serisi,
- Malın net ve brüt ağırlığı,
- Malın birim fiyatı, değeri,
- Malın yüklendiği aracın ismi,
- Malın limanı ve yükleme yeri,
- Malın bulunduğu ülkede malda herhangi bir değişiklik gerçekleşmişse ve bu gerçekleştiği ülkenin menşesinde sayılıyorsa bu durumun detaylı açıklaması.

d) Form A Belgesi

Genelleştirilmiş tercihler sistemi (GTS) gereğince vergi ayrıcalığı uygulayan ülkeler arasında gerçekleştirilen ticarete vergi ayrıcalığından faydalanılması istenilen mal veya hizmetlerin GTS kapsamında ülke menşeli olduğunu gösteren belgeye denir. GTS kapsamında Türkiye'ye vergi ayrıcalığı uygulayan ülkeler şunlardır: ABD, Kanada, Avustralya, Yeni Zelanda, Japonya ve Rusya Federasyonu ülkeleridir (Karacan, 2010: 244).

Ülkelerin birbirlerine GTS kapsamında dış ticaret işlemlerine konu olan mal veya hizmet ile alakalı taviz uygulayabilmeleri için taviz tanıdığı ülkenin GTS listesinde bulunması ve GTS kapsamındaki ülkelere gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir (Gökgöz ve Şeker; 2014;50).

Form A Belgesinde bulunması gereken bilgiler Menşe Şahadetnamesinde bulunması gereken bilgilerle aynı bilgilerdir. Bu bilgileri tekrar burada ifade etmeye gerek duyulmamıştır.

Form A Belgesi doldurulurken özellikle dikkat edilmesi gereken kriterler şunlardır (Seyidoğlu; 2002: 329):

- ✓ ABD, Kanada, Rusya cumhuriyeti için tamamı Türk menşeli olan ürün varsa ‘‘P’’.
- ✓ ABD'ye yapılacak olan ihracatta yabancı malzeme içeren mallar için ayrıca ‘‘Y’’ ve %65 den az olmamak koşulu ile yerli malzeme kullanılmalı.
- ✓ Kanada'ya yapılacak olan ihracatta yabancı madde içeren mallar için ‘‘P’’ yazılır. Yabancı malzeme oranı %40 dan fazla ise ihracata izin verilmez.
- ✓ Rusya için ‘‘Y’’ve yabancı malzeme oranı yazılır.
- ✓ Japonya'ya yapılacak ihracatta ürün tamamı ile Türk menşeli ise ‘‘P’’ ürün işlem görmüş ise ‘‘W’’ ve malın GTİP numarası yazılmalıdır.

e) Helal Belgesi

Bitkisel hayvansal kimyasal veya mikrobiyal kaynaklı gıda ürünlerinde hammadde, işlem yardımcı ürünler, bileşenleri, katkı maddeleri, işleme yöntemleri, işletmenin

şartları ve yapılan ambalajlamanın islami kurallar çerçevesinde yapıldığını gösteren belgeye denir (Batu, 2012:52). Bu belge ihracatçının bulunduğu il müftülüğünce veya devlet tarafından helal belgesi vermesine izin verilen mercilerce verilmektedir.

f) ATA Karnesi

1961 tarihli Brüksel İşbirliği Konseyi tarafından imzalanan ATA sözleşmesine göre, mal veya hizmetlerin yurt dışında tanıtmak amacıyla gönderilmesi ve bu mal veya hizmetlerin, gümrük vergisinden muaf olması, karşı tarafın geçici kabulüne imkân sağlayan bir gümrük belgesidir. Geçerlilik süresi 1 yıldır. Her ülkeye giriş çıkışta ilgili gümrük idarelerine ibraz edilip onaylatılması gerekir. Eğer ibraz ve onay işlemleri tamamlanmışsa teminatın iadesi mümkün değildir (Gürsoy, 2012:148).

1.8.3. Taşıma Belgeleri

Dış ticaret işlemlerinde malların ihracatçıdan ithalatçıya ulaşmasında teslim eden ve teslim alan ilgili her birim arasında düzenlenen sözleşmeler ve belgeler taşıma belgelerini oluşturmaktadır. Taşıma belgelerinin düzenlenmesi karşılığında taşıtan tarafından mal veya hizmet ile alakalı bazı hukuki nitelikler de taşıyana aktarıldığı için taşıma belgeleri dış ticaret için çok önemlidir. Zaten dış ticaretin kendisi çok fazla risk taşımaktadır. Dış ticaretin fazla risk taşınması dış ticaret ile alakalı her belge ve bilginin önemini bir kat daha artırmaktadır. Taşıma belgeleri de bu önemli belgeler arasında içerdiği bilgiler gereği ve dış ticareti dış ticaret yapan ithalat ve ihracat ile alakalı çok önemli bilgileri barındırıyor olması, onu diğer belgelerden bile daha önemli hale getirmektedir.

1.8.3.1. Konşimento

Konşimento; ihracatçı ile malı taşıyacak olan taşıyıcı arasında yapılan sözleşmedir. Taşıyıcı veya nakliye aracısının ihracatçıya gerekli detaylar sorularak hazırlanır. Bu detaylar, hangi tür nakliye ile malları taşımak istediği, malların değerleri, ağırlığı, hacmi ve evraklarda olması gereken bilgiler ile herhangi bir aksilik durumunda ödemeyi kimin yapacağı gibi unsurları barındırır (Şen, 2009:63). Konşimento, taşıma şekillerine göre 3'e ayrılmakta olup, her biri izleyen kısımda detaylı şekilde anlatılmıştır.

a) Karayolu Konşimentosu (CMR)

Uluslararası geçerliliği olan CMR 'nin (Convention Marchandies Routiers) hükümlerini kabul eden ülkeler tarafından kullanılan karayolu taşıma belgesidir. Taşımanın CMR ye göre yapıldığını gösterir (Gökgöz ve Şeker, 2014:59). Bu anlaşmanın hükümleri, bir malın uluslararası taşıma sırasında oluşabilecek hasar, yok olma, ve gecikmelerde zarara uğranmasında gönderen, taşıyan ve alıcı arasındaki sorumluluk ve yükümlülükleri belirler.

Bu anlaşmayı Avusturya, Belçika, Almanya, Cebelitarık, Hollanda, İspanya, İtalya, İngiltere, Kuzey İrlanda, Lüksemburg, Macaristan, Norveç, Polonya, Portekiz, Romanya, Yunanistan ve Yugoslavya imzalamıştır (Gürsoy, 2012:149).

CMR Anlaşmasını imzalayan ülkelerden birine veya bu ülkelerden taraf olan veya olmayan diğer bir ülkeye mal taşınmasında, taşıyanın mülkiyetine bakılmaksızın anlaşmada taşıyana ait yükümlülükler geçerlidir (Kızıl ve Soğur , 1997 :22).

Karayolları Konşimentosunda aşağıdaki özelliklerin olması gerekmektedir (Gökgöz ve Şeker, 2014:60):

- İhracatçının adı-unvanı, adresi ülkesi,
- İthalatçının adı-unvanı, adresi, ülkesi,
- Taşıyıcı firmanın adı-unvanı, adresi, ülkesi,
- Taşınan aracın markası, plakası ve özelliği,
- Yükleme yeri,
- Varış yeri,
- Taşımanın yapılacağı süre,
- Taşıma ücreti ve ödenmişse bu durumun belirtilmesi,
- Taşınan malın cinsi, ağırlığı, adedi veya paket halinde iseler paketlere yazılı numaraları ve işaretleri ve işaretleri ve ambalajın şekli, niteliği,
- Taraflar arasında kararlaştırılan diğer hususlar,

- Gümrük muayene onayı, ambara giriş tasdiki ve tarihi Genelde  orijinal nüsha olarak düzenlenen CMR taşıma senedinin bir nüshası gönderene bir nüshası yk ile birlikte gönderilir, bir nüshası da taşıyıcı firma tarafından saklanır.

b) Havayolu Konşimentosu (Airwaybill)

Havayolu şirketlerince düzenlenen ve malların havayolu ile taşınmak üzere teslim alındığını gösteren taşıyıcı, gönderici ve alıcısını hangi şartlarda bu kargonun taşındığını ve taşıma işleminin değerini, işgal ettiği hacim ve ağırlığını belirleyen ve düzenleyen bir hava taşıma senedir.

Havayolu konşimentosu kıymetli evrak sayılmaz, nama düzenlenir bu sebeple ciro devredilemez. Yine havayolu konşimentosu mallar üzerinde tasarruf yetkisi vermemektedir. (Karacan, 2010:180). Varış limanında gümrük işlemlerinin tamamlanmasının ardından mallar belgede adı yazılı olan alıcıya teslim edilmektedir.

Havayolu konşimentosu biri alıcıya, biri ykletene, biride havayolu şirketine ait olmak üzere 3 orijinal, 9 kopya düzenlenir (Gökgöz ve şeker, 2014:56).

Havayolu konşimentosunda aşağıdaki özelliklerin olması gerekir (Anonim, 2008:27):

- Gönderin adı, unvanı, adresi,
- Gönderilenin adı, unvanı adresi,
- Uçuş sefer sayısı,
- Uçuş tarihi,
- Malın cins ve miktarı,
- Malın brüt ağırlığı,
- Ambalaj lleri sayısı ve cinsi,
- Navlun deme bilgileri,
- Navlun creti,
- Taşıma şartları,
- Konşimento tanzim yeri ve tarihi,
- Havayolu şirketinin kaşesi, imzası,

- Malların iyi durumda alındığını gösteren belge.

c) Denizyolu Konşimentosu (Ocean Bill Of Lading-Marine B/L)

Malların yükletenin istemesi üzerine, malları taşıyacak uluslararası taşıma firması tarafından düzenlenip, malın yüklendiğini ve istenilen şekilde taşınıp varış yerinde alıcısına teslim edileceğini taahhüt eden belgedir (Gürsoy, 2015:9).

Denizyolu konşimentosunun üç temel özelliği vardır (Karacan, 2010:166):

- Malın taşıyıcı tarafından taşınmak üzere alındığını gösterir bir belgedir.
- Arka sayfalarında taşımacılığın hangi şartlarda yapılacağı detaylı bir şekilde yazılır.
- Malın mülkiyetini temsil eden kıymetli evraktır o yüzden ciro edilebilir.

Denizyolu konşimentosunda şu bilgilerin bulunması gerekmektedir (Gökgöz ve Şeker, 2014:61):

- Taşımacının ismi, unvan ve adresi,
- Gönderenin ismi, unvan ve adresi,
- Alıcının ismi unvan ve adresi,
- Geminin adı,
- Eşyanın gönderildiği yer,
- Yükleme ve boşaltma limanlarının adı,
- Taşımanın yapılacağı süre,
- Navlunun nerede ödeneceğine ilişkin açıklama,
- Marka ve işaretler,
- Taraflar arasında kararlaştırılan diğer hususlar,
- Brüt ağırlık,
- Ambalajın sayısı ve cinsi, mal tanımı ve ölçüleri,
- Ambalajın konşimento numarası,
- Malın gemiye yükleme tarihi,
- Taşımacının imzası ve tasdiki,

- Konşimentonun düzenlenme tarihi.

1.8.3.2. Demiryolu Hamule Senedi (Railway Consignment Note)

Malların demiryolu ile taşınmasına ilişkin CIM anlaşmasına göre belirlenen kurallara göre düzenlenen belgedir. Demiryolu idaresince düzenlenir ve gönderene verilir. Hava yolu konşimentosu gibi ciro edilemez. Ancak taşınan malın mülkiyet hakkını teslim eder (Toros, 2012:47).

Demiryolu hamule senedinde şu bilgilerin bulunması gerekmektedir (Gökgöz ve Şeker, 2014:63):

- Gönderenin adı , unvanı adresi,
- Alıcının adı, unvanı adresi,
- Malın gönderildiği yer,
- İzlenecek güzergâh bilgileri,
- Malın cinsi, adedi, paket halinde ise paketlere yazılı numara ve işaretleri ve ambalajın şekli, niteliği,
- Yükleme yeri,
- Malın yüklendiği vagon bilgileri,
- Malın gönderileceği tarih,
- Taşıma ücreti, ücret ödenmiş ise bunun belirtilmesi,
- Taraflar arasında uzlaşılan diğer hususlar.

1.8.3.3. Nakliyecî Makbuzu (Forwarder's Receipt)

Demiryolu ve karayolu ile taşımacılıkta kullanılan, taşıma komisyoncuları tarafından belli bir ücret karşılığında kendi adlarına ve başkaları hesabına mal taşıyan nakliye firmaları tarafından düzenlenen belgedir (www.tim.org.tr, 2015).

1.8.3.4. Tır Karnesi (Tır Carnet)

Bakanlar Kurulunun 16. 01. 1985 tarihli, 85/8993 sayılı kararı ile 12. 05 1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere onaylanan 1975 tarihli ‘‘Tır Karneleri Himayesinde Uluslararası Eşya Taşınmasına Dair Gümrük Sözleşmesine istinaden üye ülkelerin kefil oldukları kuruluşları tarafından taşıyıcılar için hazırlanan, Tır Sistemi ismi ile uluslararası kara taşımacılığını kolaylaştırılmaya yarayan belgedir.

Tır karnesi uluslararası bir kuruluş IRU (International Routier Union) tarafından verilir. Ülkemizde ise bu belgeyi Ticaret ve Sanayi Odaları vermektedir. Bu karne sadece uluslararası taşımacılık yapan araçlarda ve C2 belgesi olan firmalar tarafından kullanılır. 14 sayfadan oluşur. Her ülkeye giriş çıkışta birer sayfası koparılır. Dip koçanları ülkelerin ilgili birimleri tarafından IRU’ ya gönderilir (Toros, 2012:49).

1.8.3.5. İkinci Kaptan Makbuzu

Malların gemiye yüklendiğini gösteren sonrasında deniz konşimentosu ile değiştirilen belgedir.

1.8.3.6. Rıhtım Makbuzu

Mallar yüklenmek üzere rıhtıma gönderildiğinde düzenlenen belgedir.

1.8.3.7. FIATA Taşıma Belgeleri (FIATA Certificate)

Uluslararası Nakliye Acentaları Birliği Federasyonu (FIATA) tarafından üye ülkelerdeki nakliye acentaları için standart haline getirilmiş ve sadece karayolu taşımacılığında kullanılan belgedir (Şahin, 2007:32).

Üç tip FIATA taşıma belgesi vardır.

a) FIATA FCR (Forwarder’s Certificate of Reception)

Taşımacınının gönderilecek malı gönderilene sevk edilmek üzere aldığını gösteren belgedir. Nama düzenlenir. Malın mülkiyetini temsil etmez. Malın mülkiyetini temsil etmediğinden ciro edilemez.

FIATA FCR Belgesinde şu bilgilerin olması gerekmektedir (Karacan, 2010: 188):

- FIATA FCR ibaresi,

- Gönderenin adı unvan ve adresi,
- Alıcının adı unvanı ve adresi,
- Ambalajların sayısı ve cinsi,
- Marka ve numaralar,
- Brüt ağırlık,
- Ölçüler,
- Malların tanımı,
- Navlun ödemesi ile ilgili hükümler,
- Malların alıcının emrine hazır tutulmak veya alıcıya sevk edilmek üzere dış görünüş itibari ile malların iyi durumda teslim ve kontrol altına alındığını gösteren bilginin olması,
- Yetkili komisyoncunun tanzim yeri ve tarihi,
- FCR'nin tanzim yeri ve tarihi.

b) FIATA FCT (Forwarder's Certificate of Transport)

Nakliyeciyi taşıma belgesi olup "emre yazılı" olarak düzenlenir. Varış yerinde FCT'nin orijinalinin ibrazı durumunda alıcıya ve onun emrine teslim edilir (Çelik, 2010:35).

c) FIATA FBL (Fiata Combined Bill of Landing)

Kombine konşimentodur. Malların birden fazla nakil aracılığıyla taşınacağı durumlarda tüm taşıma işlemleri için tek bir FIATA düzenlenir. Düzenlenen bu FIATA belgesine denir.

Deniz konşimentosu ile aynı hukuksal özelliğe sahip bir taşıma konşimentosudur. Tek fark deniz konşimentosunda olmayan teslim alma ve teslim etme bölümlerinin olmasıdır. Değerli kağıt niteliğindedir. Malın mülkiyetini temsil eder. Emre yazılır. Şekil ve şartları Uluslararası Ticaret Odası (ICC) tarafından onaylanmıştır. FIATA FBL

konşimentosunda bulunması gereken bilgiler daha önceki FIATA belgelerinde bulunan bilgilerin aynısıdır. Tek fark FIATA FBL ibaresinin olmasıdır (Karacan, 2010:191).

1.8.4. Sigorta Belgeleri

Dış ticarete konu olan malların ihracatçıdan ithalatçıya ulaştırılmasında malların değer kaybetmemesi önemlilik arz etmektedir. Bundan dolayı bu malların ihracatçıdan nakliyeciyeye, nakliyeciden ithalatçıya kadar maddi değerindeki azalmaların korunması önemi ortaya çıkmaktadır. İşte bu sorunu çözme isteği bizi sigorta belgelerine götürmektedir. Sigorta belgeleri bir anlamda malların taşıma sırasında değerlerinin azalmalarını engellemeye çalışan garanti belgesidir.

1.8.4.1. Sigorta Poliçeleri (Insurance Policy)

Sigorta belgelerinin temelini oluşturmaktadır. Sigorta belgeleri içerisinde en yaygın olanıdır. Dış ticarete konu olan malların, yüklenildikleri yerden ithalatçıya teslim edilecekleri ana kadar oluşabilecek hasarlara karşı sigorta edildiklerini gösteren belgedir. Sigorta şirketleri temsilcileri tarafından düzenlenir. Nama, emre veya hamiline olarak düzenlenebilir. Ciro ve teslim yolu ile devredilebilir. Kıymetli evrak niteliğindedir.

Bir sigorta poliçesinde şu unsurların olması gerekir (Toroslu, 2012:50):

- Sigortalının adı ve ticaret unvanı,
- Sigortanın konusu,
- Sigortaya konu olan malların cinsleri ve özellikleri,
- Sigortacının üstlendiği riskler,
- Sigortanın başlangıç ve bitiş tarihleri,
- Malları taşıyacak araç ve taşımada izlenecek yol,
- Taşıyanın adı ve ticaret unvanı,
- Sigorta meblağı,
- Sigorta prim tutarı ve ödeme tarihi,
- Sigorta poliçesinin düzenlenme tarihi.

1.8.4.2. Sigorta Sertifikası (Insurance Certificate)

Birden fazla yükleme yapmak zorunda olan ihracatçıların kesin sigorta öncesi hazırladıkları belgedir. İhracatçı veya taşıma komisyoncusu ile taşıma firması arasında düzenlenir. Fazla bir kapsamı yoktur (Çelik, 2010:39).

1.8.4.3. Sigorta İşlemleri ve Muafiyetleri

Sigorta poliçeleri bazı durumlarda muafiyet veya indirim içerebilirler. Bu durumlar aşağıda ayrıca açıklanmıştır.

A) Adi Muafiyet

Sigorta şirketi sevk edilecek malın sadece bedelinin üzerinden kalan belirli bir değeri sigorta kapsamına almaktadır. Muafiyet ödeme yapılmadan önce hasarın parasal tutarından düşülür ve kalan tutar tazminat olarak ödenir.

B) Tenzili Muafiyet

Tazminat tüm hasar ve zarar üzerinden belirli bir yüzde düşülerek, kalan tutar üzerinden sigorta şirketi tarafından karşılanır (Gürsoy, 2012:154).

1.8.5. Finansman Belgeleri

İhracatçı, ithalatçıya mal mukabili mal göndermeyip, kredili mal satmak istemekle beraber kendisini kambiyo senedi ile garantiye almak istediğinde finansman belgeleri ortaya çıkmaktadır. Bu amaçla kambiyo senedi olarak dış ticarete poliçe bazı zamanlarda da bono kullanılmaktadır (Bağrıaçık ve Kandemir, 1995:345). Finansman belgeleri uluslararası geçerliliği olan kıymetli evraklardır.

1.8.5.1. Poliçe (Bill of Exchange)

TTK'nın 671. Maddesine göre poliçelerde aşağıdaki bilgilerin yer alması zorunludur.

- Senet metninde “poliçe” kelimesini, senet Türkçe'den başka bir dil ile yazılmışsa, o dilde “poliçe” karşılığı olarak kullanılan kelimeyi,
- Belirli bir bedelin ödenmesi hususunda kayıtsız şartsız havaleyi,
- Ödeyecek kişinin “muhatabın” adını,
- Vadeyi,

- Ödeme yerini,
- Kime veya kimin emrine ödenecek ise onun adını,
- Düzenleyenin yeri ve imzasını içerir.

Yukarıdaki yazılı unsurlardan birini içermeyen senet ikinci ve dördüncü fıkralarında yazılı haller dışında poliçe sayılmaz. Vadesi gösterilmeyen poliçenin görüldüğünde ödenmesi şart edilmiş sayılır. Ayrıca belirtilmiş olmadıkça muhatabın adının yanında gösterilen yer, ödeme yeri ve aynı zamanda muhatabın yerleşim yeri sayılır.

1.8.5.2. Bono (Promissory Note)

Bono emre yazılı senettir. İçerisinde bono kelimesi geçmelidir. Bono metni, bir bedeli ödeme vaadini, ödeme yerini, ödenecek kişiyi, düzenlendiği gün ve yerini, düzenleyenin imzasını içerir (Önen, 2006:57). Bonolarda ithalatçı ihracatçı lehine ödeme taahhüdünde bulunur.

1.8.5.3. Antrepo Makbuzu (Warehouse Receipt)

4458 sayılı Gümrük Kanununun 93. maddesinde Antrepo Rejimi başlığı altında tanımlanır. Eğer bir mal herhangi bir gümrük rejimine tabii değil ise antrepoda kalış süresi sınırsızdır. Bu makbuz malın saklanmak üzere antrepoya alındığını gösteren belgedir ve bir finansman belgesi özelliği taşır. Antrepo makbuzunun ciro edilmesi mümkün değildir.

Bir Antrepo Makbuzu üzerinde aşağıdaki bilgilerin yer alması zorunludur (Gökgöz ve Şeker, 2014:70):

- Malın miktarı,
- Malın cinsi,
- Teslim alındığı tarih,
- Teslim alınan malın hacizli olup olmadığını gösterir bilgi,
- Antreponun bulunduğu bölge,
- Tahsil edilecek ücret ve tutar.

1.8.5.4. Rehin Senedi (Trust Receipt)

Bir malın bankaya rehin edilerek bedelinin bankaca ödenmesi karşılığında malın kullanım hakkının elde edilmesi şeklinde gayri nakdi kredi amacı ile kullanılan finansal bir belgedir (Yarbaşı ve Gürtan, 2012:103).

Banka malın rehini karşılığında ihracatçıya mal bedelini ödemeyi üstlenir. Banka borçlu olarak kaydettiği ihracatçıya teslim ettiği malların kontrolünü elinde tutmak amacıyla rehin senedi alır. Eğer borçlu herhangi bir sebepten dolayı borcunu ödemezse malın tek sahibi banka olur.

1.8.5.5. Teslim Emri (Delivery Order)

Dış ticarete konu olan malı almaya karar veren ithalatçının, malın bedelini bankaya ödemesi karşılığında bankanın emrinde hazır olan malın tamamının veya bir kısmının alıcıya teslim edilmesi için, bankanın antrepo görevlisine ulaştırılmak üzere verilen ve malın alıcıya teslim edilememesi talimatına denir. Alıcı bu belgeyi ibraz ederek malı antrepodan çeker (Anonim, 2008:40).

1.9. Dış Ticarete Teslim Şekilleri

1919 yılında faaliyete geçen Milletlerarası Ticaret Odasının en önemli görevlerinden biri uluslararası ticarete teslim şekillerine bir standart getirmesidir. İlk olarak 1936 yılında bir standart getirirse de dünyadaki, gelişmeler teknolojinin gelişmesi gibi faktörlerden dolayı standartlar gelişmelere paralel revize edilmiştir (İyibozkurt, 2001:537). En son 1 Ocak 2011 de revize edilen standartlar “INCOTERMS 2010” (Ticari Terimlerin Tanımlanmasına ilişkin Uluslararası kurallar) ismi ile yayınlanmıştır.

Incoterms'in amacı; ticari terimlerin her ülkede farklı yorumlanıp, uygulamasından doğacak anlaşmazlıklar ve güçlükleri mümkün olduğunca ortadan kaldırılmaktır. Incoterms'in kapsamı, satış sözleşmesinde tarafların satılan malların teslimine ilişkin hak ve yükümlülükleri ile sınırlıdır. Bundan dolayı Incoterms, sadece alıcı ve satıcı arasındaki satış sözleşmesinden kaynaklanan ilişkilerin belirli sınırlarını belirler.

2011 yılında getirilen yenilikler ile yapılan en önemli değişiklik uygulamada olan dört kuralın çıkarılmasıdır.

- a) DAF (Delivered at Frontier/Sınırdaki teslim)
- b) DEQ (Delivered Ex Quay/Rıhtımda Teslim)
- c) DES (Delivered EX Ship/Gemide Teslim)
- d) DDU (Delivered Duty Unpaid /Gümrük Resmi Ödemeksizin Teslim)

INCOTERMS' de yapılan yeni düzenleme ile gelişmelere paralel ticari terimler dört gruba ayrılmıştır:

- ‘E’ grubu, Satıcının bizzat kendi kuruluşunda mallarını alıcıya sunması: EXW
- ‘F’ grubu; Satıcıdan malları alıcının belirlediği taşıyıcıya teslim edilmesi: FCA, FOB, FAS
- ‘C’ grubu; Satıcı, taşıma için kendisinin sözleşme düzenlemesine rağmen, malların karşı tarafa teslimi aşamalarında ortaya çıkacak ek masrafları kendisi üstlenmez: CFR, CIF, CPT, CIP
- ‘D’ grubu; Malların, varış ülkesine kadar taşınması ile ilgili bütün olabilecek masrafların ve risklerin satıcıya ait olması: DAT, DAP, DDP

INCOTERMS' in ticari terimleri bu şekilde gruplandırılmasında ki amacı, ihracatçıların kendileri için en uygun seçeneği seçmelerini sağlamaktır (Anonim, 2008:86).

1.9.1. EXW (EX WORKS), İşyerinde Teslim

Satıcının malları daha önceden belirlediği yerde (depo, fabrika, işyeri vb.) hiçbir taşıma aracına yüklemeyen ve herhangi bir gümrük çıkışı işlemi yapmadan alıcıya teslim ettiği teslim şeklidir. Bu işlemde alıcının statüsü satıcının gözünde herhangi bir yerel alıcıdan farklıdır. Bu teslim şeklinde satıcıya düşen en önemli sorumluluk, malları belirlenen tarihte alıcının emrine hazır bir şekilde tutarak alıcıya bildirmektir (Gökgöz ve Şeker, 2014:75).

Bu teslim şekli; alıcının riskinin malı satıcıdan aldığı andan itibaren başladığından pek tercih edilmemektedir (Karacan, 2010:51).

1.9.2. FCA (FREE CARRIER/Taşıyıcıya Masrafsız)

Satıcının dış ticarete konu olan mallar ile alakalı gümrük işlemlerini tamamladıktan sonra belirlenen tarihte ve yerde malları alıcıya veya alıcının belirlemiş olduğu taşıyıcıya teslim eder. Teslim anından itibaren navlun ücreti dâhil tüm masraf ve riskler alıcıya geçer (Toroslu, 2012:85).

Taşıma teknolojisinde son dönemde yaşanan gelişmeler sonucunda dış ticaret işlemleri birden fazla taşımanın bir arada olduğu kombine ya da multi model taşıma sistemlerinin giderek yaygınlaşmasına ve FCA' nın gelişmesine neden olmuştur. Kombine taşımacılık sisteminde malların birden fazla taşıt aracı ile taşınıyor olması her araç için ayrı ayrı taşıma belgesi düzenlenmesi sorun teşkil edeceğinden, alıcılar için en uygun teslim şekli FCA oluyor (Karacan, 2010: 53).

1.9.3 FOB (FREE ON BOARD/Gemide Teslim)

Satıcının dış ticarete konu olan malları belirlenen tarihte ve yerde alıcı tarafından temin edilen gemiye yüklediği teslim şeklidir. Satıcının sorumluluğu mallar geminin güvertesine geçtikten sonra biter. Bu aşamadan sonra meydana gelebilecek her türlü hasar, kayıp, ve masraflar alıcıya aittir.

FOB teslim şekli dış ticarete en çok tercih edilen ve en eski iki tercih türünden biridir (Gürsoy, 2015:16).

1.9.4. FAS (FREE ALONGSIDE SHİP/Gemi Doğrultusunda Teslim)

Satıcı dış ticarete konu olan malları geminin yanına getirmekle sorumludur. Bu aşamadan sonra mallar ile alakalı tüm sorumluluk ve riskler alıcıya geçer.

FAS' ta sözleşmede belirtilen satış bedeline hem mal bedeli hem de malın rıhtıma kadar olan nakliye ücreti dâhildir (Gökgöz ve Şeker, 2014:81).

1.9.5. CFR (COST AND FREIGHT/Mal bedeli ve Navlun Ödenmiş)

Satıcı dış ticarete konu olan mallar ile alakalı tüm masraf ve riskleri üstlenerek limana getirir, gümrük işlemlerini yapar ve navlun bedelini ödeyerek yüklemeyi yapar. (Toroslu, 2012:87). Yükleme yapıldıktan sonraki mal ile alakalı oluşabilecek tüm masraf ve giderler alıcıya aittir.

1.9.6. CIF (COST; INSURANCE AND FREIGHT/Mal Bedeli Sigorta ve Navlun)

Satıcı dış ticarete konu olan mal ile alakalı sigorta primi, navlun ve yükleme masraflarını ve riski üstlenerek malları limana getirir. Satıcı malların taşınması sırasında kayıp veya hasar riskine karşı mallara deniz sigortası yapar. Bundan dolayı satıcı sigorta sözleşmesi yaparak sigorta primi öder (İyibozkurt, 2001:546).

1.9.7. CPT (CARRIAGE PAID TO/Taşıma Ödenmiş Şekli)

Satıcı dış ticarete konu olan malı varış limanına gönderebilmek için gerekli tüm masraf ve navlunu ödemek zorunda olduğu teslim şeklidir. Malı ilk taşıyıcıya devrettiği andan itibaren malla alakalı risk ve navlun dışındaki tüm riskler alıcıya geçer (Toroslu, 2012:89). Genelde çok araç kullanılması gereken taşımacılık türlerinde kullanılır.

1.9.8. CIP (CARRIAGE AND INSURANCE PAID TO/Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak)

Satıcı dış ticarete konu olan mal ile alakalı sigorta primi, navlun ve yükleme masraflarını ve riski üstlenerek malları limana getirir. Satıcı gemi acentesi ile anlaşarak malları belirtilen tarihte ve yerde yükleme yapıldığını alıcıya bildirir. Satıcının yapmış olduğu sigorta primi malların cinsine uygun olan en dar kapsamlı sigortadır (İyibozkurt, 2001:546).

1.9.9. DAT (DELIVERY AT TERMINAL/Terminalde Teslim)

Dış ticarete konu olan mal alıcı ve satıcı tarafından daha önceden belirlenmiş terminalde (liman, gümrük antrepo, vb.) boşaltma masrafları satıcı tarafından karşılanarak alıcıya teslim edildiği teslim şeklidir.

DAT' ta tüm gümrük işlemleri, masrafları, resim ve harçlar, gümrükte doğan vergiler dahil bir çok masraf alıcının sorumluluğundadır (Gökgöz ve Şeker, 2014:79).

1.9.10. DAP (DELIVERY AT PLACE/Belirlenen Yerde Teslim)

Dış ticarete konu olan mallarının satıcı tarafından daha önce belirlenen yerde alıcıya teslim edildiği teslim şeklidir. DAP daha önce kullanılan DAF, DES, DDU teslim şekillerinin yerine kullanılmaktadır (Parasız, 1994:412). DAP'ta tüm gümrük işlemleri masrafları, gümrükte doğan vergi resim ve harçlar alıcıya aittir.

1.9.11. DDP (DELIVERED DUTY PAID/Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak)

Satıcı dış ticarete konu olan malla alakalı tüm masrafları, gümrük ve ithalat işlemleri, resim, harç ve vergileri ödemiş olarak alıcının belirlediği yerde teslim edeceği teslim şeklidir. Teslim alınana kadarki tüm riskler satıcıdadır. Satıcı teslim ettikten sonra tüm masraf ve riskler alıcıya geçer (Taşkın, 2012:191).

1.10. Dış Ticarete Ödeme Şekilleri

Dış ticaretin iç ticarete göre yapısal zorluklar barındırması rekabetin her geçen gün artması ödeme şekillerini de önemli bir hale getirmiştir. Dünyada dış ticaretin ülkeler arasında giderek artmasıyla beraber gerek alıcı ve satıcıların ilişkilerinde güven sorunun çözülme ihtiyacı gerekse ödeme kolaylığı sağlaması açısından akreditifli ödeme yöntemlerinin de içinde olduğu ödeme araçlarının önemi her geçen gün artmaktadır (Yutsever, 2010:856).

Dış ticarete ödeme şekillerinde en az 4 taraf olur. Bunlar; ithalatçı, ihracatçı, ithalatçının bankası, ihracatçının bankasıdır.

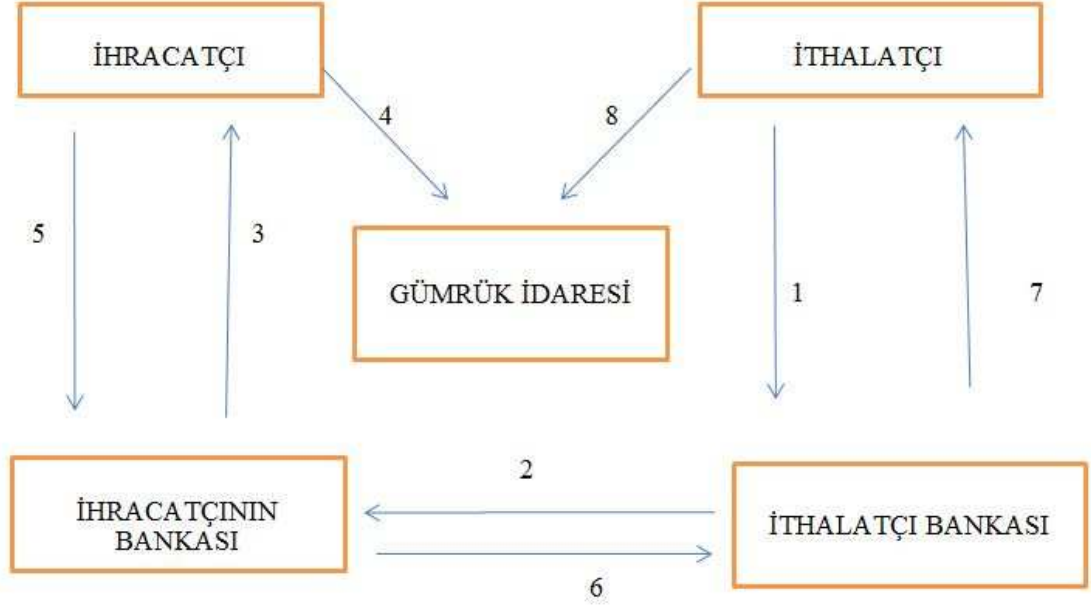
Dış ticarete bankaların önemli bir yeri vardır. Malın mülkiyetini temsil eden belgeler ihracatçı tarafından ithalatçıya banka tarafından gönderilir.

Dış ticarete kullanılan ödeme şekilleri şunlardır (Polat, 2008:119):

- Peşin ödeme,
- Mal mukabili ödeme,
- Vesaik mukabili ödeme,
- Kabul kredili ödeme,
- Akreditifli ödeme.

1.10.1. Peşin Ödeme

İhracat gerçekleşmeden ithalatçının malın bedelini ödemesi ve ihracatçının da bu ödemeden sonra malları sevk etmesi durumudur (Akat, 2003:245). Peşin ödeme durumundaki aşamalar Şekil 1’de gösterilmiştir.



Şekil 1: Peşin Ödeme

Şekil 1’de gösterilen her bir rakamın açıklaması aşağıda verilmiştir:

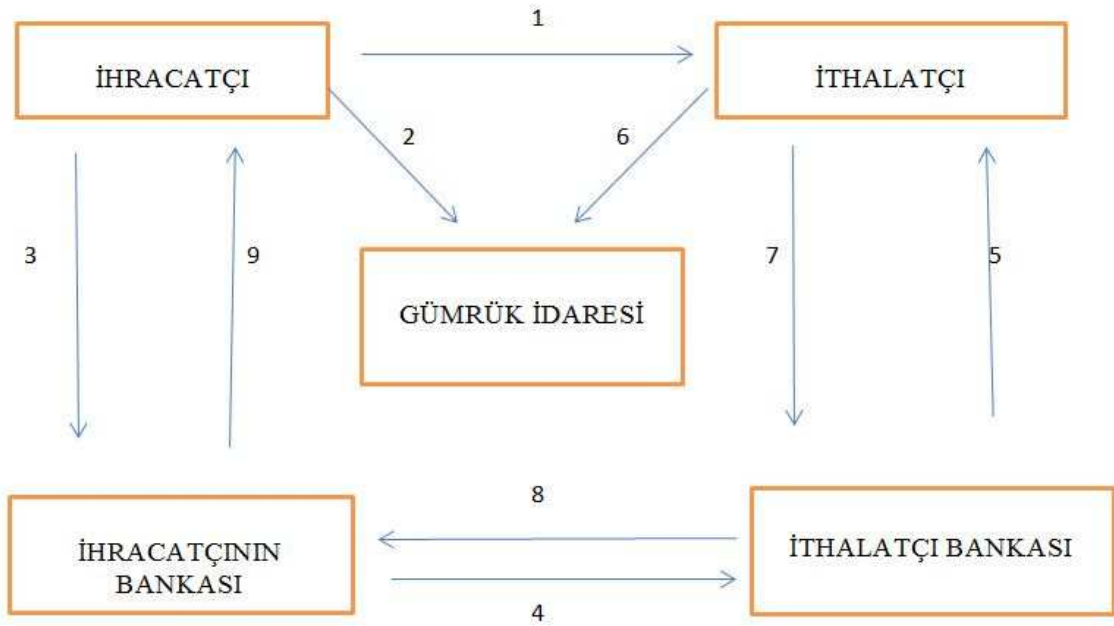
- 1) İthalatçı bankasına söz konusu malın bedelini öder veya ödeme yapması için talimat verir.
- 2) İthalatçı bankası verilen bu talimatla malın bedelini ihracatçının bankasına havale eder.
- 3) İhracatçının bankası söz konusu malın bedelini ihracatçının hesabına transfer eder.
- 4) İhracatçı malın bedelini aldıktan sonra malı hazırlar ve ihracat işlemlerini başlatır.
- 5) İhracatçı işlemleri tamamladıktan sonra ihracat belgelerini ithalatçı adına düzenleyerek malı teslim eder veya teslim etmesi için bankasına talimat verir.
- 6) İhracat işlemine ait belgeler bankaya teslim edilmiş ise ihracatçıdan alınan talimat ile banka bu belgeleri ithalatçının bankasına gönderir.
- 7) İthalatçı banka belgeleri ithalatçıya ulaştırır.
- 8) İthalatçı eline geçen bu belgeler ile kendi ülkesindeki gümrük idaresinden malları çeker.

Yukarıda saydığımız işlemler 18 ay içerisinde gerçekleşmek zorundadır. Eğer 18 ay içerisinde bu işlem gerçekleşmezse ödenen ihracat bedelinin ithalatçıya geri ödenmesi gerekir (Gökgöz ve Şeker, 2014:76).

1.10.2. Mal Mukabili Ödeme

Malların varış yerine ulaşış ithalatçı tarafından teslim alındıktan sonra ödeme yapılmasını öngören ödeme şeklidir. Mal mukabili ödeme de malı ithal eden taraf malın siparişini vermekte ve mal eline geçene kadar da herhangi bir ödeme yapmamaktadır. İthalatçıda ithalat siparişi sonucu hiçbir ödeme almaksızın malı hazırlamakta ve ithalatçıya malı belgeleri ile beraber göndermektedir (Akat, 2002:248).

Mal mukabili ödeme durumundaki aşamalar Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 2: Mal Mukabili Ödeme

Şekil 2’de gösterilen her bir rakamın açıklaması aşağıda verilmiştir (Gürsoy, 2015:13):

- 1) İhracatçı ve ithalatçı söz konusu mal için teslim şekli ve bedeli için anlaşma sağlarlar.
- 2) İthalatçı bu anlaşma gereği yapılan sözleşme sonucu malı hazırlayarak sevkiyatı başlatır.

- 3) İhracatçı kendi bankasına söz konusu mallar ile ilgili belgeleri ithalatçıya ulaştırması için talimat verir.
- 4) İhracatçı bankası bu talimat gereği aldığı belgeleri ihracatçı bankasına gönderir.
- 5) İthalatçı bankası almış olduğu bu belgeleri ithalatçıya ulaştırır.
- 6) İthalatçı kendisine gelen bu belgeler ile konu olan malları çekmek için gümrüğe gider.
- 7) İthalatçı ithal ettiği malların bedelini kendi bankasına öder.
- 8) İthalatçı bankası bu mal bedelini ihracat bankasına havale eder.
- 9) İhracatçı bankası tahsil ettiği mal bedelini ihracatçının hesabına transfer eder.

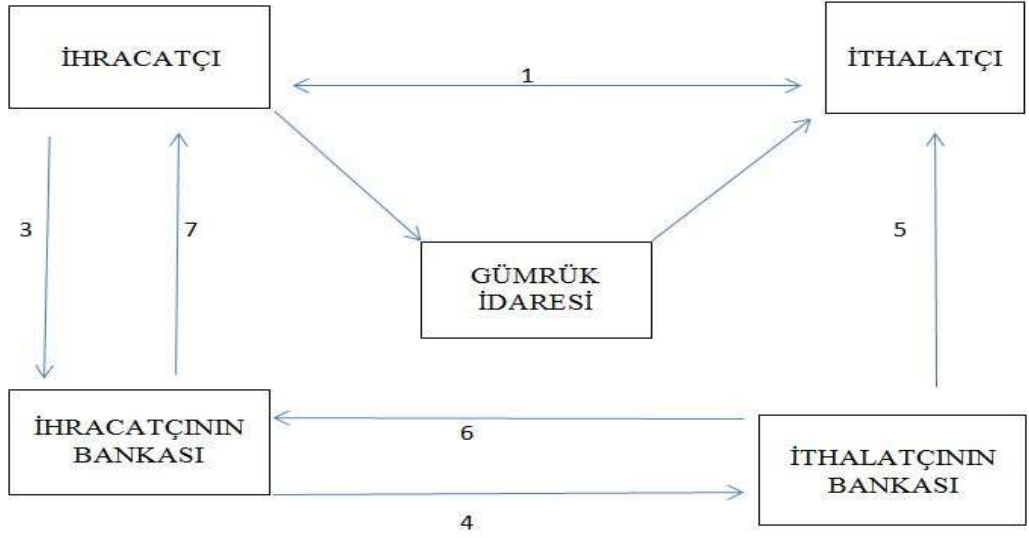
Mal mukabili ödeme ihracatçı açısından en riskli ödeme şeklidir. Ödeme riski en fazla ödeme şeklidir. Çünkü ihracatçı, malı ve malın çekilebilmesi için gerekli belgeleri ithalatçıya göndermekte ve bu işlemi hiç bir garanti almadan yapmaktadır. İthalatçı malı gümrükten çektikten sonra ödeme yapmayabilir ve ihracatçı mallarını kaybetmiş olabilir. Bu ihracatçı için büyük bir risktir.

Dış ticarete mal mukabili ödeme son derece basit ve az maliyetli bir yöntem olmasına rağmen barındırdığı riskten dolayı çok tercih edilmez. Bu yöntemin kullanılması için ithalatçı ile ihracatçı arasında büyük bir güvenin olması lazımdır (Çelik, 2004:100).

1.10.3. Vesaik Mukabili Ödeme

İthalatçının mal bedelini malı temsil eden belgeler karşılığı ödediği ödeme şeklidir. İthalatçı için malların kontrol edilerek alınması açısından güvenli bir yöntemdir. Eğer ithalatçı malları kabul etmezse veya çeşitli nedenlerle vesaiki almayarak ödeme yapmazsa ihracatçı malların kendisine dönmesi için ek masrafları karşılamak durumunda kalabilir. Eğer ihracatçı ile ithalatçı arasında karşılıklı güven oluşmuş ise ucuz ve hızlı ödeme şekli olduğundan yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir. Vesaik mukabili ödeme yönteminde, mallarla alakalı belgeleri ve talimatları ihracatçı başlatır. İhracatçının bankasının yaptığı talimat üzerine belgeleri ithalatçıya teslim etmektir. Bunun dışında malın bedelinin ödenmesinden sorumlu değildir (Ataman ve Sümer, 1996:31).

Vesaik mukabili ödeme durumundaki aşamalar Şekil 3'te gösterilmiştir.



Şekil 3: Vesaik Mukabili Ödeme

Şekil 3'te gösterilen her bir rakamın açıklaması aşağıda verilmiştir (Gökgöz ve Şeker, 2014:95):

- 1) İhracatçı ve ithalatçı alım satım sözleşmesi yaparlar ve bu sözleşmede ödemenin vesaik mukabili olacağını belirtirler.
- 2) İhracatçı söz konusu malı ihracata hazır hale getirerek gümrüğe götürür ve ihracatı resmi olarak başlatır.
- 3) Sevki vesaikini kendi bankasına teslim eder.
- 4) Banka bu vesaiki kontrol eder. İthalatçının bankası ile irtibata geçer ve verilen talimat gereği evrakları ithalatçının bankasına teslim eder.
- 5) İthalatçının bankası, ithalatçıya evrakları bedelin ödenmesi koşulu ile teslim eder. İthalatçı bedeli ödeyerek evrakları teslim alır.
- 6) İthalatçının bankası teslim aldığı bedeli İhracatçının bankasına gönderir.
- 7) İhracatçının bankası bu bedeli ihracatçının hesabına transfer eder.
- 8) İthalatçı mal ülkesine geldiği zaman alımı belgeyle gümrük idaresine gider malı teslim alır.

Vesaik mukabili ödemede en çok riski ihracatçı üstlenir. İthalatçı da risk üstlenir ama bu ihracatçının üstlendiği risk kadar değildir. İthalatçının riski ödemeyi yaptığı halde

malların istediği özellikte olmamasıdır. Vesaik mukabili ödemede muhtemel risklerin en az düzeyde olması için ithalatçı ve ihracatçının birbirlerine olan güvenlerinde bir sorun olmamalı birbirlerini iyi tanımalılar. Yine çalıştıkları bankaların güvenilir olması ve ülke koşullarının iyi bilinmesi gerekmektedir.

1.10.4. Kabul Kredili Ödeme

İthalatçının malın bedelini belli bir vadede ödemesini taahhüt ettiği ve bu ödeme ile alakalı bir poliçenin araç olduğu ödeme şeklidir (Kaya, 2011:163). Bir başka ifade ile de kabul kredisi ile satılan malın bir poliçeye bağlandığı ödeme şeklidir. İhracatçı tarafından düzenlenen poliçe, sevk edilecek belgelerle beraber aracı bankalar aracılığıyla ithalatçıya gönderilir. İthalatçının bu poliçeyi kabul etmiş sayılması için imzalaması gerekmektedir.

Şekil 4’te gösterilen her bir rakamın açıklaması aşağıda verilmiştir (Gürsoy, 2015:14):

- 1) İhracatçı ile ithalatçı arasında şartların yazılı olduğu sözleşme imzalanır. Poliçenin kabulü sonrası geçerli olacağı belirtilir.
- 2) İhracatçı malları ithalatçıya göndermek için sevkiyata hazırlar.
- 3) İhracatçı mallarla ilgili belgeleri ve poliçeyi kendi bankasına gönderir.
- 4) İhracatçı bankası belge ve poliçeyi ithalatçı bankasına gönderir.
- 5) İthalatçı bankası belgelerin kendisinde olduğunu ithalatçıya bildirir. İthalatçı poliçeyi onaylayarak imzalar ve belgeler ithalatçıya verilir.
- 6) İthalatçı almış olduğu belgelerle malları gümrükten çeker.
- 7) İthalatçının bankası ithalatçı tarafından kabul edilen poliçeyi ihracatçının bankasına gönderir.
- 8) İhracatçı bankası bu poliçeyi ihracatçıya iletir.
- 9) İhracatçı bankası bu poliçe ile vadesi geldiğinden malların bedelini tahsil ederek ihracatçıya ödeme yapar.
- 10) İthalatçının bankası poliçeyi ithalatçıya ileterek poliçe bedelini tahsil eder.

1.10.5. Akreditifli Ödeme

Akreditif, bir müşterinin talebi ve isteği üzerine veya direkt kendisi adına işlem yapan bir aracının veya bir bankanın Akreditif şartlarına uyulması şartı ile Akreditifte şarta bağlanan belgelerin ibraz edilmesi karşılığında üçüncü bir tarafa veya onun emrine

ödeme yapacağı, vadeli ödeme talebine gireceğine, kabulde bulunacağı veya satın alacağı düzenlemeye denir (Özalp, 2012:13).

Akreditif de dört taraf bulunmaktadır. Bunlar; Amir (ithalatçı firma), Amir bankası (ithalatçının bankası), Lehtar (ihracatçı firma), Muhabirdir (ihracatçının bankası).

Amir, bankasında lehtar lehine bir akreditif açmasını ve lehtarın muhabir tarafından haberdar edilmesini ister. Akreditif işleminde birbirinden farklı üç sözleşme vardır (Melemen, 2006:149):

1. İthalatçı ile ihracatçı arasında yapılan satış sözleşmesi.
2. Akreditifin açılması için ithalatçı ile amir banka arasında akreditif açtırma teklif mektubu kullanılarak düzenlenen sözleşme.
3. İthalatçı ile ihracatçı arasında söz konusu mal ile alakalı ödemenin yapılmasına ilişkin sözleşme.

1.10.5.1. Akreditif İşlemlerinin Özellikleri

Akreditif işlemlerinin özellikleri şunlardır (Kaya, 2011:173):

- ✓ Dış ticaret işlemlerinde en çok kullanılan ödeme şeklidir
- ✓ Hem ithalatçıyı hem ihracatçıyı korur.
- ✓ İthalatçının vermiş olduğu talimat neticesinde, ithalatçının çalıştığı bankanın belirli tutara kadar ve belirli bir vade için istenilen şartların yerine getirilmesi ve ihracatçı tarafından ihraç edilen malların ihracına ilişkin belgelerin ibrazı karşılığında ödeme yapılacağı taahhüt edilir.
- ✓ Akreditif diğer ödeme şekillerine göre daha maliyetli olmasına rağmen en güvenilir olanıdır. Hem ithalatçıya hem ihracatçıya fayda sağlar.
- ✓ Mal bedelinin banka taahhüdünde olması, transfer riskini büyük oranda ortadan kaldırır.
- ✓ İhracatçı ve ithalatçı kredi imkânı elde eder.
- ✓ Akreditifte bankalar ve belgeler üzerinden işlem yapılır. Çünkü akreditif işlemleri mallarla ilgili olmayıp yapılacak hizmet ve işlerle ilgilidir.
- ✓ Akreditifler dayandırıldıkları satış sözleşmelerinden veya diğer sözleşmelerden ayrı işlemlerdir.

1.10.5.2. Akreditifli Ödeme İşlemi

Akreditifli ödeme işleminin aşamaları şunlardır (Gökgöz ve Şeker, 2014:94):

1. Lehtar ile Amir ihracata konu olan malları, özelliklerini gönderme yerini teslim şekilleri gibi koşulların belirlendiği lehtar tarafından hazırlanmış proforma fatura veya sözleşme Amire gönderilir.
2. Hazırlanmış sözleşme veya proforma fatura kendisine ulaşan Amir, akreditif açma isteğini bu sözleşme/proforma fatura ve akreditif açma mektubu ile amir bankaya başvurur.
3. Akreditifli mektubu alan amir banka mektubu muhabir bankaya iletir. Muhabir banka, kendisine gelen akreditif mektubunu lehtara iletir.
4. Akreditif mektubunu alan lehtar malların sevkiyatını gerçekleştirir.
5. Lehtar malların sevki için düzenlemiş olduğu faturaları muhabir bankaya iletir.
6. Muhabir banka lehtar tarafından kendisine teslim edilen belgelerin akreditif koşullarına uygunluğunu inceleyerek malın belirlenen sürede sevk edilip edilmediğini kontrol eder. Eğer bir sıkıntı yoksa belgeleri amir bankaya iletir.
7. Amir banka bu belgeleri ödeme yapması için Amire iletir.
8. Amir ödemeyi gerçekleştirmesinin ardından ve amir bankanın taşıma belgelerini kendi adına ciro etmesinin ardından gümrük işlemlerini tamamlayarak malları teslim alır.
9. Amir bankası amirden tahsil edilen akreditif bedelini lehtara teslim etmek üzere muhabir bankaya gönderir.
10. Muhabir banka, amir bankasından akreditif bedelinin tahsil edildiğini lehtara iletir ve lehtar bu tutarı muhabir bankadan tahsil eder.

1.10.5.3. Akreditif Türleri

Akreditif türleri şunlardır (Şakar, 2007:155):

- ✓ Cayılabilir (kabilirücü) akreditif
- ✓ Cayılamaz (gayri kabilirücü) akreditif
- ✓ Teyitli akreditif
- ✓ Teyitsiz akreditif
- ✓ Döner akreditif

- ✓ Peşin ödemeli akreditif
- ✓ Yeşil şartlı akreditif
- ✓ Karşılıklı akreditif
- ✓ Devredilebilir akreditif
- ✓ Garanti akreditif
- ✓ Yetki mektupları
- ✓ Vadeli akreditif

a) Cayılabilir (Kabilirücu) Akreditif

Amir bankanın, ihracatçının adı ve hesabı adına açtığı krediyi her zaman kendi isteği ile iptal edebileceği veya şartlarını değiştirebileceği akreditif çeşididir. Lehtar bankanın lehtardan aldığı belgeleri kayıt altına alacağı ana kadar amir her an işlemde vazgeçebilir. Bu nedenle bankalar bu çeşit akreditifleri ihracatçılara ihbar etmekten çekinebilmektedirler. Bu akreditif daha çok dağıtıcı firmalar tarafından tercih edilmektedir (Melemen ve Arzova, 2000:113).

Amir banka cayma sebebini bildirmek zorunda değildir. Ancak iptal mektubu satıcının eline geçmeden önce satıcı akreditif koşullarına uygun yükleme yapmış ise banka akreditif bedelini ödemek zorundadır. Bu akreditif güvenli olmadığından ötürü uygulamada sık kullanılmaz (Kaya, 2011:176).

b) Cayılamaz (Gayri Kabilirücu) Akreditif

Amir banka ve Amirin onayı olmadan geri alınması bozulması ve iptali mümkün olmayan akreditif türüdür. Eğer lehtar akreditif vadesi içinde malları sevk edip bankaya belgeleri ibraz etmez ise akreditif iptal edilmiş olur. Lehtar bu akreditif de malları sevk edip belgeler bankaya ibraz edildiği zaman parasını alacağından emindir. (Melemen ve Arzova, 2000:113). Gayri kabilirücu veya kabilirücu olduğuna dair herhangi bir kayıtlın olmadığı akreditifler, gayri kabilirücu akreditif sayılır (Bağrıaçık, 1998:129). Bu akreditif malın bedelinin bankaca ödeneceği taahhüt edildiğinden bu yüzden daha az risk taşıdığından cayılabilir akreditife göre daha güvenlidir (Kaya, 2011:176).

c) Teyitli Akreditif

Teyitli akreditif, amir bankasının ve lehtar bankasının ödeme garantisi altındadır. Belgelerin lehtar bankasına ibraz edilmesinden 7 iş günü sonra lehtar ödeme yapar. Teyit, amir bankasının akreditif mektubunda lehtar bankasından istemesi ve lehtar bankasının da teyidini eklediğini ihracatçıya ve amir bankasına bildirmesi ile olur (Klause, 2001:121).

Teyitli akreditif de muhabir bankada teyit ettiğinden ve ilave teminat verdiği için, herhangi bir ödenmeme durumunda muhabir banka amir bankanın sorumluluğunu da üstlenmiş olmaktadır.

Teyitli akreditif üç tarafın (amir banka, muhabir banka ve lehtar) anlaşması olmadan iptal edilemez (Kaya, 2011:177). Açılan bir akreditif de teyit ile alakalı herhangi bir bilgi veya ibare yoksa bu akreditif teyitsiz sayılır. Bu yüzden akreditife teyit ibaresi açıkça belirtilmelidir (Akın, 2005:34).

d) Teyitsiz Akreditif

Muhabir banka akreditifi lehtara ihbar eder. Teyitte ve taahhütte bulunmaz. Lehtara yapılacak ödeme emri amir bankanın talimatı üzerine yapılır. Teyitli akreditiflerde teyit bankası üstleneceği riske karşılık bir komisyon aldığı için dolayı akreditif masrafları fazla olmaktadır. Bundan masraflar teyitsiz akreditifte olmadığı için dolayı çok fazla tercih edilmez (Sümer, 2013:21).

e) Döner Akreditif

Alıcı ve satıcının malın düzenli bir şekilde yüklenmesi konusunda anlaşmaya vardıkları, kullanıldıkça otomatik olarak yenilenen ve tekrar kullanılabilen ve bunun içinde özel herhangi bir değişikliğin yapılmasına gerekli olmayan akreditif türüne denir (Weissman, 1996:99).

Genelde belirli bir müşteriden sürekli ve yüksek tutarda alım yapılıyorsa kullanılır. Döner akreditif yapılarak hem işlemlerin tekrarlanma maliyetinden kurtulma, hem yüksek miktarda mal alımından kaynaklı fiyat avantajından yararlanma vb. gibi nedenler etkili olmaktadır (Kaya, 2011:177).

Döner akreditiflerde dönerlik iki şekilde olur. Bunlar miktara ve süreye göredir. Miktarla göre de dönerlik akreditif tutarı, kaç kere döneceği ve ödemelerin sınırı belirlenmektedir. Süreye göre devreden akreditifte ise her sevkiyatın yapılacağı süre belirlenir. Yine süreye göre akreditif de kendi içinde biriken ve birikmeyen olmak üzere ikiye ayrılır. Biriken döner akreditifte ilk dönem az veya kullanılmayan miktar takip eden dönemdeki tutara eklenerek kullanılır. Birikmeyen döner akreditifte ise kullanılmayan kısım takip edilen dönemde kullanılmaz (Yeni, 2004:29).

f) Peşin Ödemeli Akreditif

Peşin ödemeli akreditif, garantili ve garantisiz olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Garantisiz şeklinde ihracatçı bankası ihracatçıdan bir garanti almadan ödeme yapar. İhracat gerçekleşmezse ödediği tutarı amir bankadan tahsil eder. Garantili şeklinde ise ödenen kısım için ihracatçıdan güvence alınır. Eğer ihracat gerçekleşmez ve tutarda döviz olarak alındı ise peşin dövizin kambiyo mevzuatına göre 1 sene içerisinde iadesi gerekmektedir (www.igeme.org.tr, 2014).

Peşin ödemeli akreditif ihracatçının ithalatçıya tanımış olduğu bir çeşit ön finansmandır. Bir diğer adı "kırmızı" şartlı akreditiftir. Bunun sebebi de avans tutarının kırmızı ile yazılıyor olmasıdır.

g) Yeşil Şartlı Akreditif

İhracatçıya malı sevk etmesinden önce bankanın yaptığı ödemelerin, malların mülkiyetini bankaya devreden evrakları ile garanti altına almasını sağlayan akreditiftir (Sevim, 2013:73). Yeşil şartlı akreditif de tıpkı kırmızı şartlı akreditif gibi ithalatçıyı finanse etme işlevi görür. Böylece ihracatçının ülkesindeki kredi faizlerinin ithalatçının ülkesindeki faiz oranlarından yüksek olduğu zamanlarda düşük maliyetli finansman imkânı sağlar (Kaya, 2011:178).

h) Karşılıklı Akreditif

Birbirinden bağımsız iki akreditif işleminden meydana gelen ilk akreditif lehtarının ikinci akreditifin amiri olduğu akreditif şeklidir. Bu akreditif genelde lehine akreditif açılan ilk lehtarın üretici olmadığı ve aracılık yaptığı durumlarda kullanılmaktadır (Toroslu, 1999:71).

Kendi adına bir akreditif getiren lehtar bu akreditife konu olan malları başka bir ülkeden satın alarak aynen veya bu mallara ilişkin işçilikleri ekleyerek göndermek istediği akreditifin geldiği bankaya başvurmak ve lehine gelen ihracat akreditifini teminat göstererek söz konusu malların satıcısı lehine bir ithalat akreditifi açtırmaktadır (Yeni, 2004:30). Firma bu açtırdığı akreditifte hem ithalatçı hem de ihracatçı konumunda olduğundan, mal satışını yapacağı ülkede firma lehine bir akreditif açmaktadır. Açılan bu akreditifte birincisi ihracat akreditifi, ikincisi ithalat akreditifi özelliğindedir. Ancak açılan bu ikinci akreditif karşılık gösterilerek açıldığından karşılık akreditif adını alır ve hazırlanan belgelerin ihracat akreditifinden farkı çok azdır (Gerni, 1990:34).

ı) Devredilebilir Akreditif

Lehtar tarafından üçüncü bir şahsa devredilebilen akreditiftir. Bunun yapılabilmesi için akreditif mektubunda akreditifin devredilebileceği açıkça belirtilmelidir. Eğer belirtilmezse bu devir yapılamaz (Ataman ve Sümer, 1996:35).

Akreditif ikinci lehtara devredilirken, akreditif koşullarında, miktarında, birim fiyatında, belge ibraz süresi ve yükleme süresinin dışında hiç bir değişiklik yapılmamalıdır (Bakır, 1999 :77).

Aracı ihracatçılar, kendi fonlarını veya kendi ihracat işlemlerini finanse etmek için verilecek fonları kullanmak istemekte ve devredilebilir akreditifi tercih etmektedirler. Lehine akreditif açılan aracı ihracatçı, malların imalatçısına akreditifli, kendi komisyonunu yansıtacak farkla, eğer komisyon ayrı ödeniyorsa tamamen devretmektedir. Böylece aracı ihracatçı kendi için sevkiyat öncesi aşamada kendi fonunu kullanmadan ihracat işlemini gerçekleştirmiş olmaktadır (Onursal, 1998:69).

j) Garanti Akreditifi

İthalat ile ihracatçı arasında yapılan sözleşme sonucu ortaya çıkan borcun ödenmesi durumunu garanti altına alan, ihracatçı bankasının ithalatçının üstlendiği yükümlülükleri yerine getirmesini ihracatçıya garanti etmesi amacıyla yapılan akreditiftir. Şekil yönünden diğerlerine benzemekle beraber içeriği itibariyle teminat özelliği taşır. Diğer akreditiflerden farkı ithalatçının talimatı ile ihracatçı lehine değil, ihracatçının talimatıyla ithalatçı lehine açılması ve akreditif vesikası ibraz edilmediği takdirde ödeme yapılmasının garanti altına alınmasıdır (Kaya, 2011:179).

k) Yetki Mektupları

Ödeme yetkisi ve iştira yetkisi olmak üzere iki çeşitir. Ödeme yetkisinin en önemli özelliği cayılabilir akreditif olması. Amir banka muhatap bankasına mal bedeli karşılığı gerekli olan belgelerle keşide ettiği poliçenin ödemesi yetkisini vermektedir (Çelik, 2010: 179). İştira yetkisi ise amir bankanın muhabir bankaya poliçelerin gerekli belgelerle beraber alınıp indirim yapılması için vermiş olduğu yetkidir.

l) Vadeli Akreditif

İthalatçıya vade tanınarak vade sonunda mal bedeli tahsis edilir. Teyitli akreditif olduğunda vade sonunda yerli bankadan, teyitsiz akreditif olduğunda ise ithalatçının bankasından mal bedeli tahsil edilir. Bu durumda belirli bir sürenin sonunda mal bedelinin alınacağına dair bankadan bir yazı alınabilir. Bu belge kıymetli bir evrak değildir. Vade sonunda mal bedeli kesin olarak tahsil edileceğinden malı alan ithalatçı malın istediği kalitede ve özellikte olmadığını iddia ederek malın bedelini ödememe gibi bir husus söz konusu olamaz. İhracatçı vadeyi beklemeden malın bedelini tahsil etmek istiyorsa alıcı banka adına poliçe tanzim etmek durumundadır (Ataman ve Sümer, 1996:27).

BÖLÜM 2: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Bu bölümde, öncelikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının gelişiminden bahsedilmiş, sonrasında özellikle dış ticaret işlemleri için önem arz eden standartlar detaylı olarak incelenmiştir.

2.1. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) Önemi

Ülkelerin muhasebe sistemleri her ülke için farklılık içermektedir. Bu farklılıkların ülkelerin bulunduğu coğrafya, yaşayış tarzı, ülkenin sahip olduğu kültür vb. birçok sebebi vardır. Son yıllarda uluslararası şirketlerinde artması ile muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişmesini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini de bir ölçüde kısıtlamaktadır. Küreselleşme farklı ülkeler arasındaki ekonomik ilişkilerin, her bir ulusal ekonominin diğerlerine bağlı olduğu bir dünya ekonomisi yaratma noktasına dek genişlemiştir (Sağlam ve Öztürk, 2009: 3). Uluslararası şirketler dış ticaret yaparken ticaret yapmayı düşündüğü ülkedeki muhasebe sisteminin kendisine uygun olup olmadığını araştırmakta ve finansal tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedirler (Boyar ve Gümüş, 2009:317).

Muhasebe standartlarının olmadığı varsayımı altında, her ekonomik birim kendi belirlediği muhasebe kuralları ve ilkeleri ile raporlama yapacaktır. Bu durumda, oluşturulan finansal bilginin karar alma sürecinde etkin bir biçimde kullanılabilmesi için, öncelikle finansal bilgiyi üreten her ekonomik birimin kabul ettiği kuralların ve ilkelerin ayrı ayrı özümsemesi ve bilginin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkacaktır (Kieso ve Jeoke, 1992:99). Bu farklılıkları ortadan kaldırmak ve hem uluslararası şirketleri hem de bu şirketlerle ticaret yapan uluslararası olmayan şirketleri aynı verilerden aynı sonuçları çıkarabilmeleri için tüm dünyanın kabul ettiği muhasebe standart seti oluşturmak kaçınılmaz hale gelmiştir.

Muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının nedenleri şu şekilde özetlenebilir (Elitaş, 2011:7):

- 1.Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
- 2.Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek,
- 3.Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
- 4.İşletme ile ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
- 5.Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Bu nedenle çeşitli ülke ve kuruluşlarda muhasebe standartları konusunda farklı çalışmalar yapılmış ve halen yapılmaya devam etmektedir.

Başta Amerika, İngiltere, Almanya olmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları komitesi (International Accounting Standarts Commitee –IASC), Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler, Ekonomik Kalkınma Örgütü (OECD) ve Menkul kıymetler komisyonu Uluslararası Örgütü (IOSCO) Muhasebe standartları konusunda çalışmalar yapmışlardır.

Finansal raporlama standartlarının uluslararası düzeyde her ülke tarafından kabulü için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) gelmektedir. 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu; Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından mutabakata varılan bir anlaşma ile faaliyete başlamıştır (Başpınar, 2004:43). Londra merkezli ve bağımsız olan kurulun 100 farklı ülkeden yaklaşık 2 milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kurulu üyesi bulunmaktadır.

IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, yüksek kalitede ve tek, uygulanabilir ve anlaşılabilir şekilde muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamıştır. Kurul, ulusal muhasebe standartlarını belirleyicileri ile birlikte çalışarak, daha önce yayımlanmış olan tüm muhasebe standartlarını (UMS-IAS) ve yorumlarını onaylamış ve kendi kuruluşundan itibaren çıkarılacak tüm muhasebe standartlarını UFRS olarak isimlendireceğini hükme bağlamıştır (Aksoy, 2005:185).

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları dünya üzerinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmak için hazırlanan; mali tabloların karşılaştırmasına imkân sağlamayı amaçlayan standartlardır.

UFRS'lerin amacı şu şekilde özetlenebilir (Sağlam ve Öztürk, 2009:16):

- Mali tabloların; işletmelerin mali durumunu, performansını ve nakit akımını gerçeğe en uygun yansıtacak şekilde hazırlanmasını sağlamak.
- Mali tabloları etkileyecek her işlemi doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıtmak.
- Gerekli dipnotlara yer vererek bu standartlara uygun muhasebe politikalarının uygulanmasına ve bilginin uygun güvenilir karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olarak sunumunu gerçekleştirmek.

2.1.1. IASC'nin Hedefleri

IASC'nin hedefleri genel olarak şunlardır (Savlı, 2014:1):

1. UMSK (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu) vasıtasıyla yüksek kalitede anlaşılır uygulanabilir ve dünya genelinde kabul edilen bir finansal raporlama standart seti oluşturmak,
2. Bu standartların kullanımını ve düzgün bir şekilde uygulanmasını teşvik etmek,
3. Gelişen ekonomilerle ilgili KOBİ'lerin raporlama ihtiyaçlarını dikkate almak,
4. Uluslararası finansal raporlama standartlarının UFRS ile yakınlaşması yolu ile UFRS'nin kullanımını teşvik etmek ve adaptasyon sürecine yardımcı olmak.

IASC'nin kuruluşundan itibaren hedeflerini gerçekleştirmek için yoğun çaba göstermiştir. Fakat bu hedefleri kabul ettirmek ve uygulatmak o kadar kolay olmamıştır. Çünkü dünya ekonominde söz sahibi olan ülkeler ilk başlarda bu standartları uygulamada ciddi şekilde sıkıntı yapmışlardır. Standartların yenilikler içermesi şeffaflığı ön plana çıkarması ülkelerde dirençle karşılaşılmasına sebep olmuştur. Çünkü hiçbir ülke ve şirket ekonomik verilerinin yani kendisinin sır kabul ettiği bilgilerin herkes tarafından bilinmesini istemediğinden standartları uygulamak da zor olmuştur.

Avrupa Birliği 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren üye ülkelerinin halka açık şirketlerine konsolide finansal tablolarını UFRS'ye göre hazırlama zorunluluğu getirmesi standartların dünya üzerinde kabulü noktasında ciddi anlamda katkı sağlamıştır.

Yine G-20 tarafından 2 Nisan 2009 tarihinde Londra'da yapılan zirvede Şeffaflığın ve Hesap verilebilirliğin güçlendirilmesi amacıyla UFRS'nin kullanılmasının tavsiye edilmesi standartların bilinirliği ve kabulüne fayda sağlamıştır.

2.1.2. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesinin Standart Geliştirme Süreci

IASC'nin standart oluşturma süreci aşağıdaki gibidir (Elitaş, 2011:21):

1. Standart geliştirme komitesi kurulur.
2. Kurul söz konusu standart ile ilgili muhasebe sorunlarını ve uygulamalarını inceler. IASC'nin standartları oluştururken esas aldığı çerçevenin mevcut standartta uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirir.
3. IASC kurulun görüş özetine ilişkin değerlendirmesini aldıktan sonra ilkeler rapor taslağını hazırlar. Bu raporun amacı açıklama ve duyurma taslağının hazırlanmasına esas alınacak muhasebe ilkelerini belirlemektedir. Bu taslakta alternatif uygulamalar ile bunların kabul veya reddine ilişkin gerekçeler yer alır.
4. IASC, ilkeler rapor taslağına ilişkin görüşleri inceler ve kurula sunulacak ilkeler nihai raporu üzerinde görüş birliğine varılır. Bu rapor önerilen Finansal raporlama standartının son taslağında temel alınır.
5. IASC, kurulun onayına sunulmak üzere son taslağı hazırlar. Değişiklikler yapıldıktan ve kurulun en az üçte ikisinin onayından sonra son taslak yayımlanır.
6. IASC görüşleri inceler ve kurulun incelenmesine sunulmak üzere uluslararası finansal raporlama standarttı taslağını hazırlar. Taslağa ilişkin görüş verme süreci 90 gündür. Kurul'un bu taslakta değişiklikler yapması ve kurulun dörtte üçünün onaylanmasından sonra standart yayımlanır.
7. Onaylanan standartlar 6 ile 18 aylık bir geçiş sürecinden sonra yürürlüğe girer. Uygulayıcılar, standartta öngörülen şekilde, ya standardı geriye dönük olarak uygulamak ve geçmiş tabloları buna göre düzeltmek veya standardın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren uygulamaya geçmek zorundadırlar.

UFRS, IASC tarafından 2000 yılında çıkarılmış ve 41 adettir. Fakat şu an yürürlükte olan 27 adettir. Yürürlükte olan standartlar aşağıda verilmiştir (www.kgk.gov.tr, 2015).

UMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU

UMS 2 STOKLAR

UMS 7 NAKİT AKIŞ TABLOLARI

UMS 8 MUHASEBE POLİTİKALARI, MUHASEBE TAHMİNLERİNDE DEĞİŞİKLİKLER VE HATALAR

UMS 10 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN (BİLANÇO) TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

UMS 11 İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

UMS 12 GELİR VERGİLERİ

UMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR

UMS 17 KİRALAMA SÖZLEŞMELERİ

UMS 18 HASILATLAR

UMS 19 ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALAR

UMS 20 DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE DEVLET YARDIMLARININ AÇIKLANMASI

UMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

UMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ

UMS 24 İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI

UMS 26 EMEKLİLİK FAYDA PLANLARINDA MUHASEBELEŞTİRME VE RAPORLAMA

UMS 27 BİREYSEL FİNANSAL TABLOLAR

UMS 28 İŞTİRAKLERDEKİ İŞ ORTAKLARINDAKİ YATIRIMLAR

UMS 29 YÜKSEK ENFLASYONLU EKONOMİLERDE FİNANSAL RAPORLAMA

UMS 32 FİNANSAL ARAÇLAR: SUNUM

UMS 33 HİSSE BAŞI KAZANÇ

UMS 34 ARA DÖNEM FİNANSAL RAPORLAMA

UMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

UMS 37 KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE KOŞULLU VARLIKLAR

UMS 38 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

UMS 40 YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER

UMS 41 TARIMSAL FAALİYETLER

2.1.3. UFRS'ye Geçişten Elde Edilmesi Beklenen Faydalar

UFRS, küresel finansal piyasalarda da kullanılabilir yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarına ulaşabilmek için yapılmıştır (Van Tendeloo ve Vanstraelen, 2005:12). UFRS'ye geçişin işletmelere sağlayacağı avantajlar şu şekilde özetlenebilir (Balsarı, 2007:47):

- UFRS karar vericilerin ülkeler arasındaki ölçme ve değerlendirme farklarından kaynaklanan karışıklıklardan kurtaracak, bilgili bir şekilde, daha doğru finansal kararlar alabilmesine olanak sağlayacaktır. Böylece yatırımcıların karşılaştığı risk ve işletmenin katlanacağı finansman maliyetleri düşmüş olacaktır.
- Farklı ülkelerde de finansal raporlama yapmak zorunda olan işletmeler açısından, daha geniş geçerliliğe sahip bir finansal raporlama yapıldığı için, finansal raporlama maliyetlerinde düşüşe neden olacaktır.
- UFRS daha güvenilir ve daha şeffaf finansal raporlamaya olanak sağlayacağı için uluslararası sermaye hareketlerinde artışa neden olacak ve işletmeler yabancı yatırımcıların algıladığı riskin düşmesi ile daha fazla yabancı yatırım çekebileceklerdir.
- UFRS tasarrufların daha etkin bir şekilde dağıtımına olanak sağlayacaktır.

2.1.4. UFRS'ye Geçişte Yaşanan Zorluklar

Yukarıda saydığımız UFRS'ye geçen her işletme için ne kadar fayda sağlayacağı görünmesine rağmen başta dünya ekonomisinde söz sahibi ülkeler olmak üzere Türkiye dâhil birçok ülke UFRS'ye geçişte ciddi zorluklar yaşamıştır. UFRS'ye geçişte yaşanan zorluklara ilişkin yapılan akademik çalışmalar ışığında varılan sonuçlar şunlardır:

- UFRS'nin teknik açıdan karmaşık olan standartlar olması,
- İşletmelerin yeni bir muhasebe sistemi oluşturmak üzere altyapı desteği ve finansal kaynak bulamamaları,
- Vergisel bakış açısının ağır basması,
- Standartların sıkça değişen yapıda olması.

Ülkeler açısından UFRS'ye geçişi zorlaştıran faktörler ise şunlardır (Varıcı, 2009:288-291):

- Yeterince gelişmemiş sermaye piyasaları,
- Ülkelerin çoğunun vergi odaklı muhasebe hale uygulaması,
- Küçük işletmeler için UFRS'nin karmaşık gelmesi,
- UFRS'nin uygulanmasına ilişkin bir yaptırım bulunmaması ve yerel otoritelerin standartların kendi İnisiyatifleri dışında geliştirilmesine sıcak bakmaması.

Bu zorlukların yanı sıra, UFRS'yi benimsemekte sıkıntı yaşayanların UFRS'ye yaptıkları diğer bir eleştiri de UFRS'nin ilke bazlı olmasıdır. Bu eleştirilerde dayanan nokta UFRS'nin alternatif uygulamalara izin vermesi ve işletmeleri belirli kurallar ile sınırlandırılmış bir finansal raporlama yerine ilkelere dayandıran ve mesleki yargıya daha çok olanak sağlayan bir finansal raporlamaya yönlendirmesidir. İlke bazlı standartların karşılaştırılabilirliği bozabileceği savunulmaktadır (Durak ve Balsarı, 2011:16).

Ancak kuralların zamanla amaç ve fonksiyonlarını yitirmelerinden ve işletme çevresindeki gelişmeleri izleyememelerinden dolayı ilke bazlı standartlara gereksinim tüm dünyada artmıştır (Kershaw, 2005:600).

Son dünya ekonomik krizinde Amerika da ki şirketlerin ciddi oranda etkilenmesi hatta bazı büyük şirketlerin- Lehman Brothers, Merrill Lynch gibi - iflas etmesi sonucunda yapılan araştırmalarda aslında bu şirketlerin zor durumlarının yıllardır var olduğu fakat mali tablolarında bunun gösterilmediği fark edilince kural bazlı olan ve dünya ekonomisinde etkisi oldukça fazla olan başta Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) gibi kural bazlı olan muhasebe ilkelerine güven sarsılmış ve ülkeler kendi standartlarını ilke bazlı UFRS'ye yakınsama faaliyetleri hız vermiştir.

2. 1. 5. UFRS'de Harmonizasyon ve Yakınsama

Küreselleşmenin ve son dönemde Uluslararası işletmelerin artması sonucu dış ticaret faaliyetlerinin etkisi ile finansal bilginin sürekliliği ve karşılaştırması için ve dünyada farklı ülkelerde kullanılan muhasebe ilke ve yöntemlerinin standartlarını tanımlanmasına muhasebe standartlarının harmonizasyonu denir (Williams ve diğerleri, 2010:697). Harmonizasyon, maddi anlamdaki aynı bütünleşmeyi sağlayan ve farklı ülkelerde birbirine uyum çerçevesindeki olguları kapsayan bir dizi muhasebe düzenlemelerini içermektedir (Akgün, 2012:11).

Harmonizasyon, herhangi bir dünya ülkesinin kendi kültür imajının muhasebe ve denetim dünyasını etkilemesi temeline dayanmamaktadır. Aksine, uluslararası muhasebe standartları aracılığı ile karşılaştırılabilir finansal tabloların düzenlenmesi ve ortak bir muhasebe diliyle anlaşmayı sağlamaktır (Gökdeniz, 2006:14).

Kural bazlı muhasebe ilkelerinin bu ilkeleri uygulamak isteyen ülkelere dayatma getirmesi ve son dönemde yukarıda saydığımız nedenlerden dolayı kural bazlı muhasebe standartlarına güvenin sarsılması ülkelerinin kendi standartlarını UFRS'ye harmonize etmelerini hızlandırmıştır. Bu sayede dünya üzerinde ortak bir muhasebe dili oluşturmak daha kolay hale gelmiştir.

Günümüzde şirketler tarafından yayınlanan finansal tablolar Küreselleşmenin de etkisi ile hızla yayılmakta ve yatırımcılar farklı ülkelerde olsalar bile bilgilere hızlı bir şekilde ulaşabilmektedir.

Harmonizasyon, muhasebe sistemlerinin karşılaştırılabilirliğini arttıran sınırları olan dönüştürme sürecidir. Harmonizasyon ülkeler arası farklı gerekliliklerin, standartlaşmayla ortaya çıkacak farklılıklara neden olmadan uyumlu hale getirilip raporlanmasına izin vermektedir (Çankaya, 2007:128).

Standart (Yakınsama) muhasebe uygulamalarında tekdüzeliğin sağlanması yakınsama yapacakların bir iç kurallar setine bağlılığı ifade eder. Standartlaşmada amaç farklı standart setlerini tek bir set haline dönüştürülmektir (Çankaya ve Aydoğan, 2008:303).

Harmonizasyonda ülkelerin farklı yapıları da göz önüne alınarak muhasebe seti oluşturulurken; Yakınsamada, bir standart setine bağlı olma zorunluluğu vardır. Amaç yukarıda da belirtildiği üzere ortak bir muhasebe dili oluşturmaktır.

Son olarak yakınsama ve harmonizasyonla alakalı özetle şunları söyleyebiliriz; Yakınsama tekdüzeliğe sağlarken; Harmonizasyon, karşılaştırılabilirliğin artırılması ve farklılıkların minimize edilmesi anlamına gelmektedir. Her iki yönteminde ortak amacı muhasebe standartlarında ortak bir dil oluşturmaktır. Yani standartlar sonucu yapılan finansal tablolardan bu finansal tablo kullanıcılarının aynı şeyleri anlamalarını sağlamaktır.

Özellikle son dünya ekonomik krizi de bize şunu göstermiştir ki dünya artık kocaman bir köy haline geldi, dünyanın herhangi bir yerinde yaşanan bir krizden herkes etkilenmekte bu yüzden dünya üzerinde ortak ekonomik dil oluşturmak artık kaçınılmazdır. Finansal tablolar bu ekonomik dilin olmazsa olmazlarıdır. Finansal tablolardan yararlanacak herkes finansal tabloları kullandıklarında aynı şeyleri anlamalıdır. Bu sağlamanın yolu UFRS'nin tüm dünya üzerinde uygulanmaya geçmesini sağlamaktır.

2.2. Dış Ticaret İşlemleri ve UFRS

Dış ticaret işlemlerinin muhasebesi, dış ticaret yapan firmaların ticarete konu olan malın maliyeti ve birim fiyatını gerçeğe uygun şekilde belirlemede önem arz etmektedir. Özellikle son dönemde küreselleşmenin de etkisi ile giderek artan dış ticarete, yapılan işlemlerin finansal tablolara doğru bir şekilde geçirilmesi hem dış ticaret yapan işletme hem de ticaret yaptığı işletme için büyük önem arz etmektedir.

Dış ticarete işletmelerinde tarafların birbirlerine güvenlerinin temelini finansal tablolar oluşturmaktadır. Doğru finansal tablo hazırlama önemli olduğu gibi finansal tablolardan iki tarafında aynı şeyleri anlaması daha çok önemlidir. İşte UFRS dış ticaret yapan iki tarafında finansal tablolardan aynı şeyleri anlamalarını sağlamada ciddi öneme sahiptir.

UFRS'nin ortak dil oluşturma amacı direkt olarak Dış ticaret işlemlerini etkilemektedir. Daha önceki bölümlerde anlattığımız üzere dış ticaretin ortaya çıkması kaynakların ihtiyaçları karşılamaması ve giderek artan tüketme alışkanlığıdır. Ticarete güven esası ön plandadır. Güven sadece yapılacak olan işbirliğinin temeli değil; aynı zamanda ticari

ilişkilerinin sürekliliğini sağlayan bir unsurdur (Arslan, 2014:91). İç ticarete aradaki mesafe kısa olduğunda ikili ilişkiler sayesinde bile bu güven tahsis edilebildiği halde dış ticarete mesafe uzak olduğundan bu güveni finansal tablolar sağlamaktadır. Bu yüzden dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kayıtların doğruluğunu teyit edildiği (güvenin sağlandığı) hesaplar vardır. Bu hesaplar aşağıda sıralanmıştır (Ortaç, 2010:110).

- Yabancı Paralar Kasa Hesabı
- Yabancı Paralı Alınan Çekler Hesabı
- Yabancı Paralı Banka Hesabı (Döviz Tevdiat Hesabı)
- Yurtdışı Alıcılar Hesabı
- Yurt Dışında Bırakılan İhracat Bedeli Hesabı
- Yabancı Paralı Alacak Senetleri Hesabı
- Yabancı Paralı Borç Senetleri Hesabı
- Verilen İthalat Sipariş Hesabı
- Alınan İhracat Sipariş Avans Hesapları
- Yabancı Paralı Banka Hesapları
- Yurt Dışı Satıcılar Hesabı
- Yurt Dışı Üretime Verilen İlk Madde Stok Hesabı
- Yurt Dışı Üretim Yarı Mamul Hesabı
- Yurtdışı Üretilen Mamuller Hesabı
- İhraç Kaydıyla Satın Alınan Ticari Mallar Hesabı
- İthal Edilen Ticari Mallar Hesabı
- Yurt Dışı Satışlar Hesabı
- İhracat Dolayısıyla Tecil Edilen KDV Hesabı
- İhracat Dolayısıyla Terkin Edilen KDV Hesabı
- İhracat Dolayısıyla Talep Edilen KDV Hesabı
- İthalatta KDV Hesabı
- İhraç Maliyet Hesabı
- İhraç Edilen Ticari Malın Maliyeti Hesabı
- İhraç Edilen Mamulün Maliyet Hesabı
- İhraç Edilen Hizmetin Maliyet Hesabı
- Yurt Dışı Satış İadeleri Hesabı
- Kambio Karları/Zararları Hesabı
- İthalat Maliyeti Hesabı
- Yurt Dışı AR-GE Hesabı
- Yurt Dışı Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Hesabı
- Dönem Kar/Zararı Hesabı

2.2.1. Dış Ticaret İşlemlerinin UFRS'ye Göre Muhasebeleştirilmesi

Yukarıdaki açıklamalar ışığında dış ticaret işlemlerinin UFRS'ye göre muhasebeleştirilmesinde UFRS'de var olan 41 standart içinde dış ticaret işlemlerinin alakadar olduğu standartlar sırasıyla şunlardır;

TMS 2 STOKLAR

TMS 18 HASILAT

TMS 21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ

TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ

Dış ticaret işlemlerinin bu standartlara göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu bölümde söz konusu standartlara ilişkin tanım, standardın düzenlenmesindeki amaç, standardın uygulamadaki durumuna ilişkin genel değerlendirmeler üzerinde durulacaktır.

2. 2. 1. 1. TMS 2: Stoklar Standardı

Dış ticaret işlemlerinin ana konusunu stoklar oluşturduğundan, stokların dış ticaret kapsamında ne şekilde dikkate alınacağı önem arz etmektedir. Dış ticarete konu olan stok ister ticari mal ister hizmet olsun Stoklar Standardının kapsamına girmektedir. Stoklar standardı, stokun ediniminden satışına kadar yapılması gereken muhasebe işlem ve kayıtlarını ele almaktadır. Bu kapsamda TMS 2: Stoklar Standardının dış ticaret işlemleri ile direkt ilgili olan hükümleri aşağıda verilmiştir.

Amaç:

- Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir (TMS-2, 2014: 1).

Kapsam:

- Bu Standart; İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri dışındaki tüm stoklar için uygulanır (TMS-2, 2014: 2).
- Bu Standart;

(a) Tarım ve orman ürünleri, Hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, Mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stokların ölçümünde kullanılmaz. Çünkü bu stokların net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkate alınır. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değer ile ölçüldükleri zamanda değerlerindeki değişiklikler değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.

(b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdukları stokların ölçümünde de kullanılmaz. Çünkü bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

- (a) da sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.
- Araçlar, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir. Paragraf 3 (b) de sözü edilen stoklar, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirildiklerinden, bu Standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir (TMS- 2, 2014: 3).

Tanımlar:

- Aşağıdaki terimler bu standartta belirlenen anlamları ile kullanılırlar:

Stoklar: İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan; Satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Net gerçekleşebilir değer: İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS- 2 2014: 6).

- Net gerçekleşebilir değer; bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer

piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde aynı stoğa ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stoğun satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlar. Gerçeğe uygun değer ilki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleştirilebilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir (TMS- 2, 2014: 7).

- Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; paragraf 19 da anlatıldığı gibi işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar (TMS- 2, 2014:8).

Stokların Değerlemesi:

- Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir (TMS- 2, 2014: 9).

Stokların Maliyeti:

- Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir (TMS- 2, 2014: 10).

Satın Alma Maliyeti:

- Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari ıskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır (TMS- 2 , 2014:11).

Dönüştürme Maliyetleri:

- Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS-2, 2014: 12).

- Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır (TMS-2, 2014: 13).
- Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez (TMS-2 , 2014: 14).

Diğer Maliyetler:

- Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dâhil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir. (TMS-2, 2014: 15)
- Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:

Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri (TMS-2, 2014: 16).

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir (TMS-2, 2014: 17).

Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (TMS-2, 2014:18)

Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti:

- Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dâhil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez. (TMS- 2, 2014: 20)

Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler:

- Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir. (TMS- 2, 2014: 21)
- Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır. (TMS- 2, 2014: 22)

Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri:

Gerçek parti maliyet yöntemi: Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenen yöntemdir. (TMS- 2, 2014:23)

Gerçek parti maliyet yöntemi (Özel maliyet yöntemi): Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu

yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, bu yöntem genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir. (TMS-2, 2014: 24)

- Yukarıda ki paragrafta belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FİFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir (TMS-2, 2014: madde 25)
- Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak yeterlilikte değildir (TMS- 2, 2014: 26).
- FİFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir. (TMS -2, 2014: 27)

Net Gerçekleşebilir Değer:

- Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmesinde uyumludur (TMS- 2, 2014: 28)
- Stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok

değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değer hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur (TMS- 2, 2014: 29).

- Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır (TMS -2, 2014:30)
- Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur (TMS- 2, 2014:31).
- Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir (TMS- 2, 2014:32)
- Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal

tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur. (TMS- 2, 2014:33)

Gider Olarak Kaydetme:

- Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir. (TMS-2, 2014:34)
- VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloların esas amacı, vergi matrahının doğru hesaplanmasıdır. Bu yüzden işletme ile ilgili tüm taraflara yeterli bilgi sunma işlevi göz ardı edilmiştir. Bu durum ise finansal nitelikli işlemlerin VUK hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi arasında bazı farklılıklara yol açmaktadır. Örneğin; kredili alımlarla ilgili olarak vade farkı nedeniyle doğan faiz tutarı, alış tutarından ayrıştırılmalıdır. Fakat ülkemizdeki uygulamalarda, mal ve hizmet teslimlerinde düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde vade farkı ayrı olarak gösterilmemekte, malın maliyetine ilave edilmektedir. Bu nedenle de vade farkı çoğunlukla ihmal edilerek alışın maliyetine yansıtılmaktadır (Bayazıtlı, 2010:31)
- TMS 2 Stoklar: Stoklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeline göre değerlendirilir. Bu aşamada VUK ile bir farklılık yoktur. Fakat TMS'de stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri (kredi faizi, vade farkı gibi) bulunması durumunda, bu maliyetler ancak stokların özellikli varlık olması ve satılabilir duruma gelmelerinin uzun süre gerektirmesi durumunda varlığın maliyetine eklenir (Uzay, 2010:76).

2.2.1.2. TMS 18 Hasılat Standardı

İşletmelerin dış ticaret faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan hasılatın doğru ve güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir. İhracatın finansal raporlara yansıtılması için hasılatla ilişkin tüm koşulların yerine gelmesi önemlidir. Ülke içi ticarete göre daha karmaşık işlemlere sahip olan dış ticarete, hasılat kavramının da oldukça net ve karışıklıklara neden olmayacak şekilde açıklanması oldukça önemlidir (Ceran ve Ortakarpuz, 2014:3).

Bu kapsamda TMS 18: Hasılat Standardının dış ticaret işlemleri ile direkt ilgili olan hükümleri aşağıda verilmiştir.

Amaç:

Standardın amacı açıklanırken önce standardın oluşmasına sebep olan gelir kavramını açıklayıp sonra standardı açıklamak daha sağlıklı olacaktır. Standart geliri şöyle açıklamıştır;

Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak Öz kaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlardır.

Gelirin, hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır.

Yukarıda gelirin tanımından da çıkaracağımız üzere aslında standart gelir sonucunda oluşacak hasılatın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini bize açıklamaktadır. Yine standardın amacı özetle şöyle açıklanmıştır;

Belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir.

Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir.

Standartın Kapsamı:

Bu standart; Mal satışları, Hizmet sunumları ve İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS-18, 2014:1).

Yukarıda standardın kapsamı içinde olan faaliyetlerde standartta şöyle açıklanmıştır;

Mallar; satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir (TMS-18, 2014:3).

Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir (TMS 18, 2014:4).

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri; İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri aşağıda belirtilen gelir türlerini ortaya çıkarır;

- (a) Faiz – nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler;
- (b) İsim hakları – patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler ve Temettüleri – ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar (TMS-18, 2014:5).

Standartta verilen bazı terimlerin tanımları;

Hasılat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS-18, 2014:7).

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve öz kaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme öz kaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır (TMS-18, 2014:8).

Yukarıdaki faaliyetler sonucu ortaya çıkan hasılatın doğru ölçülmesi hasılatın finansal tablolara doğru yazılması adına çok önemlidir. Yine standart bu karışıklığı da ortadan

kaldırmak için hasılatın nasıl ölçülmesi gerektiğini kendisi belirtmiştir. Standartta göre hasılatın ölçümü şöyle olmalıdır;

- Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS-18, 2014:9).
- Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari ıskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. (TMS-18, 2014:10)
- Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile ıskonto edilmesi yoluyla belirlenir.

Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir. Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı (TMS-18, 104:11).

- Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır (TMS-18, 2014:12).

Yukarıda standartın önderliğinde açıklamaya çalıştığımız faaliyetlerin finansal tablolara yansıtılması nasıl olacaktır. Faaliyet hangi aşama da finansal tablolara girmelidir. Bunu da standart karışıklığa sebep olmaması için kendisi belirlemiştir.

Mal satışı: Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.

- ✓ İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
- ✓ İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi
- ✓ Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- ✓ İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
- ✓ İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS-18, 2014:14).

Mal satışında malın sahipliğinin ne zaman el değiştireceği her zaman sorun oluşturmuştur. İç ticarete bile bu konuda ciddi sıkıntılar yaşandığı bilinirken bunu dış ticarete sorun oluşmadığını düşünmek çok mantıklı bir yaklaşım olmaz. Standartın sahiplikle ilgili açıklamaları bu karışıklığı giderme adına çok önemlidir. Standart bunu şöyle açıklamaktadır;

Bir işletmenin sahiplikle ilgili risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir (TMS-18, 2014:15)

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin standartta verilen örnekler şunlardır:

- İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;
- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;
- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması (TMS-18, 2014:16).

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca

alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2014:17).

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2014:18).

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dâhil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TMS-18, 2014:19).

Hizmetlerin sunumu:

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının

varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:

- ✓ Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
- ✓ İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
- ✓ Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
- ✓ İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS-18, 2014:20)

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemde göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar. Bu Standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür (TMS-18, 2014:21).

Hasılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır. (TMS-18, 2014:22)

İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıldıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir:

- ✓ Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,
- ✓ Hizmet bedeli,
- ✓ Ödeme şekli ve koşulları.

İşletmede etkin bir dâhili finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez (TMS-18, 2014:23).

Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:

- ✓ Yapılan işe ilişkin incelemeler,
- ✓ Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
- ✓ İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hak edişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz (TMS-18, 2014:24).

Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemlidir (TMS-18, 2014:25).

Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır. İşlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir (TMS-18, 2014:26).

İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz (TMS-18, 2014:27)

İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir.

Faiz, isim hakları ve temettüleri:

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda TMS 39 Finansal Araçlar esas alınarak muhasebeleştirilir:

- ✓ İşleme ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- ✓ Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS-18, 2014: 29).

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

- Faiz,
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir,
- Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır. (TMS-18, 2014: 30)

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2014:31).

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir (TMS-18, 2014:32).

Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2014:32).

2.2.1.3. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

Her işletme muhasebe kayıtlarını bulunduğu ülkenin para birimine göre yapmak zorundadır. Son yıllarda dünyada küreselleşmenin de etkisi ile dış ticaretin artması ve dış ticaret işlemlerinin de yabancı para cinsinden olması işletmelerin bu para cinsini ülkesinin para cinsine çevirmesi zorunluluğunu getirmiştir. Dış ticaret işlemlerinin ana

konularından bir tanesi de bu kur değişiminin finansal tablolara doğru şekilde yansıtılmasıdır.

Yine işletmelerin finansal tablolarını yabancı para cinsinden de yapmaları istenmektedir. Bu durumlarda işletmelerin esas alması gereken hükümlere ilişkin düzenleme yapmak kaçınılmaz olmuştur. Bu standart, kaçınılmaz olan bu hükümlerle alakalı düzenleme yaparak, hükümler ortaya koyarak, çıkması muhtemel karışıklıkların önüne geçmek istemiştir.

TMS 21 söz konusu durumları şu şekilde açıklamıştır: Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektedir (TMS-21, 2014: 1).

Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır. (TMS-21, 2014:2)

Standartın Kapsamı:

Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;
- İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da Özkaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde (TMS-21, 2014: 3).

TFRS 9 Standardı birçok yabancı para cinsinden türev araçlara uygulandığından, söz konusu türev araçlar bu Standart kapsamı dışındadır. Bununla birlikte; TFRS 9 un kapsamında olmayan yabancı para cinsinden türev araçlar (örneğin diğer sözleşmelerde saklı yabancı para cinsinden türev araçlar) bu Standart kapsamındadır. Ayrıca bu Standart, bir işletmenin türev araçlarına ilişkin tutarları geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirirken de uygulanır (TMS-21, 2014:4).

Bu Standart, yurtdışındaki işletmedeki net yatırım da dâhil olmak üzere, yabancı para kalemler için yapılan finansal riskten korunma muhasebesinde uygulanmaz. Finansal riskten korunma muhasebesinde TMS 39 hükümleri uygulanır (TMS 21, 2014:5).

Bu Standart, bir işletmenin finansal tablolarının bir yabancı para biriminde sunulmasında uygulanır ve sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygunluğuna yönelik gerekli koşulları belirler. Finansal bilgilerin yabancı paraya çevrimlerinde bu koşulların sağlanmadığı durumlara ilişkin olarak açıklanacak hususlar bu Standartta düzenlenmiştir (TMS-21, 2014:6).

Bu Standart, yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz (TMS-21, 2014:7).

Standartta var olan terimlerin anlamı standartta şöyledir:

Kapanış kuru: Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.

Kur farkı: Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Döviz kuru: İki para biriminin değişim oranıdır.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Yabancı para: İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

Yurtdışındaki işletme: Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.

Grup: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

Parasal kalemler: Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım: Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

Finansal tablolarda kullanılan para birimi: Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Geçerli (spot) kur: Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Geçerli para birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir (TMS-21, 2014:8).

Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alır:

- Geçerli para birimi: Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir) ve Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.
- Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir) (TMS-21, 2014:9).

Aşağıdaki faktörler de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar:

Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da öz kaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi. İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi (TMS-21, 2014:10).

Yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin ve bu geçerli para biriminin raporlayan işletmeninki ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde, aşağıdaki ek faktörler dikkate alınır: (Bu kapsamda raporlayan işletme, yurtdışındaki işletmeye; bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da müşterek anlaşma olarak sahip olan işletmedir).

- ✓ Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin önemli derecede özerk olarak veya raporlayan işletmenin bir uzantısı şeklinde yürütülüp yürütülmediği. Faaliyetlerin raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütülmesine; yurtdışındaki işletmenin sadece raporlayan işletmeden ithal edilen malları satması ve hasılatları ona göndermesi örnek olarak gösterilebilir. Önemli derecede özerklik durumunda ise; yurtdışındaki işletme önemli ölçüde yerel para biriminde nakit ve diğer parasal kalemleri biriktirir, giderlerini karşılar, gelir yaratır ve borçlanır.

- ✓ Raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin, yurtdışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranını oluşturması.
- ✓ Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının raporlayan işletmenin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve istenildiği an kendisine aktarılmasının mümkün olup olmadığı.
- ✓ Raporlayan işletmeden fon desteği gerektirmeden, yurtdışındaki işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmaması (TMS-21, 2014:12).

Eğer geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletmenin finansal tabloları “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardına göre yeniden düzenlenir. Bir işletme, bu Standarta göre belirlenen geçerli para biriminden farklı bir para birimini (ana şirketin geçerli para birimi gibi) geçerli para birimi olarak benimseyerek TMS 29’a göre finansal tablolarını yeniden düzenlemekten kaçınma yoluna gidemez (TMS-21, 2014:14).

Yurtdışındaki işletmeye yapılan net yatırım

Bir işletme, yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olabilir. Öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde, işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır ve Standardın 32 nci ve 33 üncü Paragraflarına göre muhasebeleştirilir (TMS-21, 2014:15).

Yukarıda ki paragrafta tanımlandığı şekliyle yurtdışındaki bir işletmeden parasal kalem alacağı veya söz konusu işletmeye parasal borcu olan bir işletme, bir grubun bağlı ortaklığı olabilir.

Örneğin bir işletmenin A ve B olmak üzere iki bağlı ortaklığı vardır. B bağlı ortaklığı yurtdışındaki bir işletmedir. A bağlı ortaklığı, B bağlı ortaklığına kredi vermektedir. Kredi ödemesi bir plana bağlanmamışsa veya öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi beklenmiyorsa A bağlı ortaklığının, B bağlı ortaklığından olan söz konusu alacağı, işletmenin B bağlı ortaklığındaki net yatırımının bir parçası niteliğinde olacaktır. Bu durum; A bağlı ortaklığının kendisinin de, yurtdışındaki bir işletme olması durumunda da geçerlidir (TMS-2, 2014:15A).

Standartın ısrarla üzerinde durduğu parasal kalemleri yine standarttan yapmış olduğu tanım çerçevesinde şöyle tanımlanabilir:

Parasal kalemler: Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Benzer şekilde, işletmenin değişen sayıdaki kendi öz kaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi parasal bir kalemdir (TMS-21, 2014:16).

Yabancı para işlemlerin geçerli para biriminde raporlanmasını standart şöyle tanımlamıştır;

Yabancı para bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdakileri de kapsar:

- İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;
- İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi
- İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi (TMS 21, 2014:20).

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir (TMS-21, 2014:21).

İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (TMS-21, 2014:22).

Yukarıda standart yabancı paralı işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesini anlatmıştır. Yine standart da göre devam eden raporlama dönemlerinde raporlama da şöyle yapılır;

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

- Yabancı para cinsinden parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir (TMS-21, 2014:23).

İşletme yabancı parayı kendi ülke parasına çevirirken kur farkı ortaya çıkacaktır. Bu kur farkının muhasebeleştirilmesi standartın 3' üncü açıklamasına göre TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve ölçme standartı ile düzenlenmiştir. Yine parasal kalemlerin muhasebeleştirilmesinden ortaya çıkan kur farkı ise standartın 32 paragrafında belirtilen durumlar hariç olduğu dönemde kar ve zararda muhasebeleştirilir.

Yine parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS-21, 2014:30).

Parasal bir kalem raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesine yaptığı net yatırımın bir parçasını oluşturuyorsa ve raporlayan işletmenin geçerli para birimindeyse, standartın 28 inci paragrafına göre yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Benzer şekilde, bu kalem yurtdışındaki işletmesinin geçerli para birimindeyse 28 inci paragrafta göre raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Bu kalem raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminden başka bir para birimindeyse, 28 inci paragraf göre, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Bu tür kur farkları yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (yani yurtdışındaki işletmenin konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile gösterilir.

İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda işletme, değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemlerini uygular (TMS-21, 2014:35).

Yukarıdaki paragrafta bahsedilen geçerli para biriminin değiştirilmesi mevzuu standartın 13 üncü paragrafında anlatıldığı üzere geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Bu temel işlem olay ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmez.

Geçerli para birimi değiştiğinde bu değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Yani işletme tüm kalemleri yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kurunu kullanarak çevirir (TMS-21, 2014:37).

Finansal tablolarda geçerli para biriminden farklı bir para biriminin kullanılması

İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Örneğin bir grup, farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu ortak bir para biriminden ifade edilir (TMS-21, 2014:38).

Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrilir:

- Sunulan her finansal durum tablosu (bilanço) aktif ve yabancı kaynakları (karşılaştırmalı olanlar dâhil olmak üzere) bu finansal durum tablosunun (bilançonun) düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir
- Gelir ve giderler, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu her bir tabloda (karşılaştırmalı tutarlar dâhil) işlem tarihinde geçerli olan döviz kurundan çevrilir.
- Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir (TMS-21, 2014:39).

Uygulama kolaylığı nedeniyle, gelir ve gider kalemleri için işlemlerin yapıldığı tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kurun, örneğin dönemin ortalama kurunun

kullanılması mümkündür. Ancak, döviz kurlarının önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (TMS-21, 2014:40).

Yukarıda söz edilen kur farklarının standartta aşağıdaki durumlardan kaynaklandığı belirtilmiştir:

- Gelir ve giderlerin işlem tarihindeki döviz kurlarından ve aktif ve yabancı kaynakların kapanış kurundan çevrilmesi.
- Dönem başı net aktiflerin öncekinden farklı bir kapanış kurundan çevrilmesi (TMS-21, 2014:41).

Bu kur farkları kar veya zararda muhasebeleştirilmez, çünkü döviz kurlarındaki değişim faaliyetin şimdiki ve gelecekteki nakit akışlarını ya hiç etkilemez ya da çok az etkiler.

Kur farklarının kümülatif tutarı yurtdışındaki bir işletme elden çıkarılıncaya kadar öz kaynağın ayrı bir bileşeninde sunulur.

Kur farkları, konsolide edilen ancak tamamen sahip olunmayan yurtdışındaki bir işletme ile ilgili ise, çevrimden kaynaklanan ve azınlık paylarına isabet eden kümülatif kur farkları, konsolide finansal durum tablosunda (bilançoda) kontrol gücü olmayan payların (azınlık paylarının) bir parçası olarak muhasebeleştirilir (TMS-21, 2014:41).

Yurtdışındaki işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlayan işletmeninkiler ile birleştirilmesinde, grup içi bakiyelerin ve işlemlerin eliminasyonu gibi normal konsolidasyon işlemleri uygulanır. Ancak, grup içi parasal bir aktif (ya da pasif), kısa veya uzun vadeli olmasına bakılmaksızın, yabancı para dalgalanmalarının sonuçlarını konsolide finansal tablolarda göstermeden, ilgili grup içi borçla (ya da aktif kalemler) elimine edilemez. Çünkü parasal kalem, bir para birimini diğerine çevirme yükümlülüğü taşır ve raporlayan işletmeyi yabancı para dalgalanmalarında kazanç ya da kayba açık hale getirir. Dolayısıyla, raporlayan işletmenin konsolide finansal tablolarında bu tür kur farkları kar veya zararda muhasebeleştirilir veya standartın 32 nci Paragrafında belirtilen durumlardan kaynaklanması durumunda yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasına kadar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve öz kaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilir (TMS-21, 2014:45).

Yine yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmeninkinden farklı bir tarih olması durumunda, yurtdışındaki işletme raporlayan işletmenin finansal tablolarının tarihiyle aynı tarihli ilave tablolar hazırlar. Bu yapılmadığında, TFRS 10

farkın üç ayı geçmemesi ve farklı tarihler arasında gerçekleşen önemli işlem ya da olayların etkilerini yansıtacak şekilde düzeltmeler yapılması koşuluyla, farklı bir raporlama tarihi kullanılmasına izin verir. Böyle bir durumda, yurtdışındaki işletmenin aktifleri ve pasifleri kendi raporlama dönemi sonundaki döviz kurundan çevrilir. Raporlayan işletmenin raporlama dönemi sonuna kadar olan önemli döviz kuru değişimleri için TFRS 10'a uygun olarak düzeltmeler yapılır (TMS-21, 2014:46).

İşletmenin yurt dışında bir işletmesi varsa ve bunu elden çıkarmak istiyorsa standart bunu da düzenlemiştir. Standart Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasının şöyle yapılması gerektiğini belirtiyor;

Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasında, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş ve öz kaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilmiş söz konusu işletmeye ait birikmiş kur farkları, elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya kayıp muhasebeleştirildiğinde, öz kaynaktan kar veya zarara aktarılarak (yeniden sınıflandırmaya ilişkin bir düzeltme olarak) yeniden sınıflandırılır (TMS-21, 2014:48).

Eğer işletme yurt dışındaki işletmedeki payının tamamını değil de bir kısmını elden çıkaracaksa bunun da muhasebeleştirilmesi standartta şöyle belirtilmiştir;

Yurtdışında bir işletmesi olan bağlı ortaklığın elden çıkarılmasında, kontrol gücü olmayan paylarla ilişkilendirilen yurtdışındaki işletmeye ait birikmiş kur farkları, finansal durum tablosu dışında bırakılır ama kar veya zararda yeniden sınıflandırmaz (TMS-21, 2014:48B).

Yurtdışında bir işletmesi olan bir bağlı ortaklığın kısmen elden çıkarılmasında işletme, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, söz konusu yurtdışı işletmedeki kontrol gücü olmayan paylarla yeniden ilişkilendirebilir. Yurtdışındaki işletmenin diğer herhangi bir elden çıkarımında işletme, sadece diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, kar veya zararda yeniden sınıflandırır (TMS-21, 2014:48C).

2.2.1.4. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

Dış ticaretin ortaya çıkması ve giderek artmasının sebeplerinden biri yerel kaynakların ihtiyaçları karşılayamıyor olmasıdır. Dış ticaret yapan işletmelerde yerel kaynakların

yeterli olmamasından ötürü dış ticarete yönelmektedirler. Bu yönelme olurken işletmeler çoğu zaman borçlanmak zorunda kalıyorlar. Borçlanmada ister istemez maliyetleri artırıyor. Bu maliyetlerin finansal tablolara doğrudan yazılması çok önemlidir. Bu kapsamda TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardının dış ticaret işlemleri ile direkt ilgili olan hükümleri aşağıda verilmiştir.

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir (TMS-23, 2014:1).

Standartta geçen terimlerin tanımları standartta şöyledir:

Borçlanma maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katılan faiz ve diğer giderlerdir (TMS-23, 2014:5).

Borçlanma maliyetleri şunlardır:

- TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları (TMS-23, 2014:6).

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır. (TMS-23, 2014:5)

Standartta göre özellikli varlıklar şunlardır:

- ✓ Stoklar,
- ✓ İmalat tesisleri,
- ✓ Enerji üretim tesisleri,
- ✓ Maddi olmayan duran varlıklar,
- ✓ Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
- ✓ Taşıyıcı bitkiler.

Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikli varlık değildir (TMS-23, 2014:7).

Borçlanma Maliyetlerini Muhasebeleştirme İşlemi:

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler (TMS-23, 2014:8).

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dâhil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir (TMS-23, 2014:9).

Aktifleştirilebilir borçlanma maliyetleri:

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir (TMS-23, 2014:10).

Bir işletme bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla özellikle borçlanmış ise, bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarını; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirler (TMS-23, 2014:12).

Bir işletme özellikli bir varlığın finansmanına ilişkin yapılan işlemleri, fonların bir kısmının veya tamamının söz konusu varlık için kullanımından belli bir süre önce gerçekleştirebilir ve bu süre içinde borçlanma maliyeti oluşabilir. Böyle durumlarda özellikli varlıklara ilişkin harcama yapılanaya kadar bu fonlar genellikle geçici olarak nemalandırılır. Bu durumda belirli bir döneme ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde, bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan gelirler, katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilir (TMS-23, 2014:13).

İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir:

- İşletme, varlık için harcama yaptığı;
- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;
- İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında (TMS-23, 2014:17).

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesi ile sınırlı değildir. Bu işlemler; söz konusu varlıkla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir. Ancak, bu tür işlemler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz (TMS-23, 2014:19).

Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez (TMS-23, 2014:21).

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (TMS 23, 2014:22).

Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez (TMS-23, 2014:23).

Bir zellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabil-diği durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir (TMS-23, 2014:24).

BÖLÜM 3: DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS'LER KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu bölümde, önceki bölümde detaylı olarak açıklanmış olan standartlar kapsamında dış ticaret işlemlerine ilişkin muhasebe işlemlerinin ne şekilde yapılması gerektiğine ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir. Ayrıca TMS'lerin dış ticaret işlemlerinin kayıtlanmasına yönelik olarak getirdiği farklılıkları vurgulamak amacıyla örnek uygulamalar VUK ile TMS açısından karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

3.1. TMS 2 Stoklar Standardı İle İlişkili Olarak Yapılması Gereken İşlemler

Burada öncelikle TMS/TFRS ve VUK'un stok değerlemesi konusundaki yaklaşım farklılıklarını vurgulamak uygun olacaktır. TMS/TFRS ile VUK arasındaki stok değerlendirme yaklaşımları Tablo 2'de karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

Tablo 2
Stok Değerlemesi

	TMS/TFRS	VUK
İLK KAYIT	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli (Md 274. 275)
MALİYETİN BELİRLENMESİ	Normal Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi (Md. 275)
SONRAKİ DEĞERLEME	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanı	Maliyet Bedeli (Md. 274 uyarınca karşılık ayrılabilir)
BORÇLANMA MALİYETLERİ	Özellikli varlıklarda maliyete eklenir, diğerlerinde doğrudan faiz gideridir	Vadeli satın almalarda maliyete eklenir, kredili satın almalarda maliyete eklenmesi ihtiyaridir (VUK Gen. Teb. 238)
MALİYET HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	LIFO haricinde gerçeğe en yakın hesaplama yöntemi	LIFO haricinde gerçeğe en yakın hesaplama yöntemi
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	Net gerçekleşebilir değer ile değerlendirildiğinde karşılık ayrılmış olur	Md. 274 uyarınca değerlendirme gününde satış bedeli maliyet bedeline göre %10 veya daha fazla düşüklük gösterirse veya Md. 278: tabi afetler veya diğer haller nedeniyle değeri azalırsa emsal bedel ile değerlendirilir
YAN ÜRÜN DEĞERLEMESİ	Net gerçekleşebilir değerle değerlendirilir.	Md. 278 uyarınca emsal bedel ile değerlendirilir.

Kaynak: Uzay, 2012: 88

Örnek 1: Ada Ticaret işletmesi, K işletmesinden 5.5.2014 tarihinde 265 no. lu fatura ile peşin fiyatı 1.000 \$ olan malı, 3 ay vadeli olarak 1.300 \$ karşılığında satın almıştır. *Ticari malların satın alındığı tarihteki \$ kuru 1,80 TL'dir.*

Bu bilgilere kapsamında VUK'a göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----5 Mayıs 2014-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	2.340	
		320 SATICILAR HESABI
		2.340

1.300 x 1,80= 2.340 TL

Bu bilgilere kapsamında TMS'ye göre yapılması gereken kayıt ise şöyle olacaktır:

-----5 Mayıs 2014-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	1.800	
325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERİ*	540	
		320 SATICILAR HESABI
		2.340

1.000 x 1,80= 1.800 TL

(1.300-1.000) x 1,80= 540 TL

1. 300 x 1,80= 2.340 TL

*“Vadeli mal alışlarında katlanılan vade farkları, Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri uyarınca satın alınan malların maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmez. Örnekte yer alan işlemin Türkiye Muhasebe Standartları hükümleri uyarınca muhasebeleştirilmesi durumunda “Ticari Mallar” hesabı, malın peşin tutarı kadar, Ertelenmiş Faiz Gideri hesabı ödenecek vade farkı kadar, “indirilecek KDV” hesabı ise toplam ödenecek tutar üzerinden hesaplanan tutar kadar borçlandırılırken satın alma işleminin kredili gerçekleştirilmesi sebebi ile “Satıcılar” hesabı “Ticari Mallar”, “Ertelenmiş Faiz Gideri” ve “indirilecek KDV” hesaplarının toplam tutarı kadar alacaklandırılmıştır. ”

Alış iadesinin sözkonusu olması durumunda ise; örneğin alınan malların 100 \$'lık kısmının satıcıya iade edilmesi durumunda yapılması gereken kayıtlar TMS ve VUK açısından bir farklılık arz etmeyecektir. Yapılacak kayıt ise şöyle olacaktır (malların iade edildiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış Kurunun 1,90 TL olduğu varsayılmıştır):

-----12 Haziran 2014-----

320 SATICILAR HESABI	190
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	180
646 KAMBİYO KARLARI HESABI	10

100 * 1.90= 190 TL

Malların iade edildiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış Kurunun 1,70 TL olması durumunda ise yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----12 Haziran 2014-----

320 SATICILAR HESABI	170
656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI	10
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	180

100 * 1.70= 170 TL

(1.80-1.70)= 0.1

0.1 * 100= 10 TL

Örnek 2: İstanbul Ticaret işletmesi, 1 Haziran 2014 tarihinde C işletmesinden peşin fiyatı 40.000 \$ olan malı satın almak (ithalat) için 2 ay vadeli, 42.000 \$ nominal değerli bir senet düzenleyip vermiştir. *Faturanın düzenlendiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.25 TL'dir.*

Bu bilgilere kapsamında Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ve VUK'a göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----1 Haziran 2014-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI	94.500
321 BORÇ SENETLERİ HESABI	94.500

40.000 x 2.25= 94.500

TMS 'ye göre ise yapılması gereken işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

$$40.000 = 42.000 / (1 + i)^2$$

$$(1 + i)^2 = 42.000 / 40.000$$

$$i = (42.000 / 40.000)^{1/2} - 1 = 0,0247 = \%2,47$$

-----1 Haziran 2014-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI	90.000
325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ	4.500
321 BORÇ SENETLERİ HESABI	94.500

$$40.000 * 2.25 = 90.000$$

$$42.000 * 2.25 = 94.500$$

$$94.500 - 90.000 = 4.500$$

Her dönem sonunda o döneme ait vade farkı gideri borcun dönem başı itfa edilmiş maliyet bedeli ile etkin faiz oranının çarpılmasıyla hesaplanır. Örneğimizde Haziran ayı sonunda Haziran dönemine ilişkin finansman gideri tutarı 988 \$'dir ($40.000 \$ \times \%2,47$).

Temmuz ayı finansman gideri ise 2.299 TL'dir. Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.25 TL olduğuna göre ağustos ayına ilişkin finansman gideri şöyle hesaplanacaktır.

$$(40.988 \times \%2,47 \times 2.25) = 2.277 \text{ TL}$$

İstanbul işletmesi Satıcı Aydın işletmesine olan borcunu 1 Ağustos 2014 tarihinde nakden ödemiştir. Borcun ödendiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.30 TL olduğuna göre borcun ödendiği tarihte yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

----- 1 Ağustos 2014-----

321 BORÇ SENETLERİ HS. 94.500

656 KAMBİYO ZARARLARI HS 2.100

100 KASA HS. 96.600

42.000 x 2.30= 96.600

42.000 x 2.25= 94.500

96.600-94.500= 2.100

Örneğimizde borca ilişkin ertelenmiş ticari borç vade farkı, Haziran ve Temmuz dönemlerine ilişkin finansman gideri olarak dönem sonu işlemleri sırasında aşağıdaki gibi kaydedilmiştir:

-----30 Haziran 2014-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI 2.223

325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKI HESABI 2.223

988 x 2.25= 2.223

-----31 Temmuz 2014-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI 2.277

325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKI HESABI 2.277

1.012 x 2.25= 2.277

Örnek 3: Akyazı İşletmesi Mal mukabili ödeme şekli ile 12 Aralık 2014 tarihinde 5. 000 \$ mal ithalat etmiştir. Malları gümrükten çekme işlemi 12 Aralık 2014 tarihinde tamamlanmıştır. 12 Aralık 2014 tarihinde Merkez Bankası \$ alış kuru 2. 20 TL dir. (*Fatura ithalat sırasında alınmıştır*)

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----12 Aralık 2014-----

<u>159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI</u>	11.000
<i>159. 50 Verilen Yurt Dışı Sipariş Avansları</i>	
<u>320 SATICILAR HESABI</u>	11.000
<i>320. 01 Yurt Dışı Satıcılar</i>	
<hr/>	
5.000 x 2.20=	11.000

31 Aralık 2014 tarihinde malın tamamı satılmıştır. 31. 12 2014 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.30 TL'dir.

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----31 Aralık 2014-----

153 TİCARİ MALLAR	11.000
<u>780 FİNANSMAN GİDERİ HESABI</u>	500
<i>780. 30 Kısa vadeli Borca Ait Kambiyo Gideri</i>	
159 Verilen Sipariş Avansları	11.000
<u>320 SATICILAR HESABI</u>	500
<i>320. 01 Yurt Dışı Satışlar</i>	
<hr/>	
5.000 x 2.30 =	11.500
5.000 x 2.20 =	11.000
11.500 – 11 000 =	500

Örnek 4: Deniz işletmesi 3. 000 \$ tutarındaki bir malın ithali için A bankasından 6 Kasım 2013 tarihinde 5. 000 TL tutarında kredi almıştır.

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----6 Kasım 2013-----

102 BANKALAR HESABI	5.000
<u>300 BANKA KREDİLERİ HESABI</u>	5.000
<i>300. 02 İthalat Kredisi</i>	
<hr/>	

Bankanın bu kredi için 8 Kasım 2013 tarihinde 500 TL kredi tahakkuk ettirmesi durumunda yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

-----8 Kasım 2013-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI 500

159. 50 Verilen Yurt Dışı Avansları

300 BANKA KREDİLERİ HESABI 500

300. 02 İthalat Kredisi

Örnek 5: İşletmede 17 Ekim 2014 tarihinde çıkan yangında maliyeti 600.000 \$ olan mallardan 400.000 \$ kısmının tamamen yandığı, 200.000 \$ kısmının ise %25 değer kaybına uğradığı saptanmıştır. Yangın hasar tespiti yapılmış ve Takdir Komisyonu hasar tespit raporunu onaylamıştır. Yangında yanan mallar sigortalı olup, 25 Kasım 2014 tarihinde sigorta şirketi 700.000 \$ hasar tazminatı ödemiştir. Bu bilgilere göre yapılacak işlemler şöyle olacaktır.

➤ 17 Ekim de Merkez Bankası \$ Alış Kuru: 2.00 TL

➤ 25 Ekim de Merkez Bankası \$ Alış Kuru: 2.05 TL

• Değer kaybı ve gider yazılacak tutar: $400.000 + (200.000 \times \%25) = 450.000 \$$

$450.000 \times 2.00 = 900.000$

• İndirilemeyen KDV: $900.000 \times \%10 = 90.000 TL$

• Gelir yazılacak tutar: $700.000 \$ \times 2.05 - (450.000 \$ \times 2.05) + 90.000 = 1.012.500 TL$ olarak hesaplanacaktır.

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıtlar şöyle olacaktır:

----- 17 Ekim 2014 -----

157 DİĞER STOKLAR HESABI

400.000

689 DİĞER OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI

890.000

153 TİCARİ MALLAR

1.200.000

391 HESAPLANAN KDV

90.000

$600.000 \times 2.00 = 1.200.000$

$200.000 \times 2.00 = 400.000$

$(1.200.000 + 90.000) - 400.000 = 890.000$

----- 25 Kasım 2014 -----

100 KASA HESABI	1.435.000	
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR HESABI		1.400.000
656 KAMBİYO KARI HESABI		35.000
700.000 x 2.05=	1.435.000	
700.000 x 2.00=	1.400.000	
1.435.000-	1.400.000=	35.000

31.12'deki Merkez Bankası \$ Alış Kuru: 2.00 TL olduğuna göre yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

----- 31 Aralık 2014 -----

654 KARŞILIK GİDERLERİ HESABI	100.000	
158 STOK DEĞER DÜŐÜŐ KARŞILIĞI HESABI		100.000
50.000 x 2.00=	100.000	

- ✓ Değer kaybına uğrayan stoklar "TMS 2 Stoklar Standardına" göre maliyet ve net gerçekleştiribilir değerinden düşük olanıyla değerlenir. Buradaki net gerçekleştiribilir değer, söz konusu stok kaleminin tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirmek için gerekli satış giderlerinin düşölmesiyle elde edilen tutardır. Yapılan hesaplamada stok kaleminin net gerçekleştiribilir değeri, maliyet bedelinin altında ise ihtiyatlılık kavramına göre karşılık ayrılır. Fakat net gerçekleştiribilir değer maliyet bedelinden daha yüksek ise herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur, stoklar maliyet bedeliyle kayıtlarda gösterilir.

Örnek 6: Maliyet bedeli 8.000 TL olan bir malzemenin net gerçekleştiribilir değerinin 7.500 TL olduğü anlaşılmalıdır. TFRS'ye göre bu stoklar öncelikle maliyet bedeli ile sağlam stoklardan ayrılır ve Şu kayıt yapılır:

----- 12 Temmuz 2014 -----

654 KARŞILIK GİDERİ HESABI	500	
158 STOK DEĞER DÜŐÜŐ KARŞILIĞI DEĞERİ		500

- ✓ Karşılık giderleri Dönem Kârı veya Zararı hesabına aktarılmakla değer düşöklüğü, işletme kârını azaltan bir zarar olarak kaydedilmiş olur:

-----31 Aralık 2014-----

690 DÖNEM KAR VE ZARARI HESABI	500
654 KARŞILIK GİDERİ HESABI	500

3.2. TMS 18 Hasılat Standardı İle İlişkili Olarak Yapılması Gereken İşlemler

Hâsılat Standardına göre, hâsılat peşin değeri üzerinden kayda alınır. Şöyle ki; vadeli satışlar içinde yer alan vade farkı ve faiz tutarları, satış geliri olarak değil, “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” olarak kaydedilir. Bu hesap bir bilanço hesabı niteliğindedir. Dönem sonunda, yani değerlendirme yapılırken “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” nin tutarı, etkin faiz yöntemine göre değerlendirme günündeki değerine indirgenir ve döneme ait olan faiz gelirleri ilgili dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir.

Örnek 1: Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti. 01.12.2014 tarihinde peşin fiyatı 20.000 \$ olan ticari malı 3 ay vadeli olarak 21 000 \$ fiyatla FOB faturası ile satmıştır (KDV ihmal edilmiştir). 01.12.2014 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış Kuru= 2.20 TL’dir.

TMS ’ye göre ise yapılması gereken işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

“Hâsılat Standardına göre, hâsılat peşin değeri üzerinden kayda alınır. Şöyle ki; vadeli satışlar içinde yer alan vade farkı ve faiz tutarları, satış geliri olarak değil, “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” olarak kaydedilir. Bu hesap bir bilanço hesabı niteliğindedir. Dönem sonunda, yani değerlendirme yapılırken “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri ”nin tutarı, etkin faiz yöntemine göre değerlendirme günündeki değerine indirgenir ve döneme ait olan faiz gelirleri ilgili dönemin geliri olarak muhasebeleştirilir.”

Bu işlem, gerçekleştiği tarihte (veya izleyen on gün içinde); Satış tutarı peşin değeri üzerinden “601 Yurtdışı Satışlar” hesabına, vadeli değeri üzerinden de “120 Alıcılar” hesabına kaydedilir. Vadeli satıştan kaynaklanan vade farkı ise “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı’na kaydedilir.

Bu bilgilere kapsamında VUK’a göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----01Aralık 2014-----

120 ALICILAR HESABI	46.200
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	44.000
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	2.200

Bu bilgilere kapsamında TMS'ye göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----01 Aralık 2014-----

120 ALICILAR HESABI	46.200
601 YURTDIŞI SATIŞLAR	46.200

Dönem sonunda, yani 31. 12. 2014 de "Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri" hesabında bulunan 1.000 \$'ın ilgili döneme ait olan kısmının EFY'ye göre hesaplanarak 2014 dönem gelirin kaydedilmesi gerekir.

$$21.000 = 20.000 \times$$

$$I = \left(\frac{21.000}{20.000} \right)^{\frac{365}{90}} - 1$$

$$I = (1.05)^{\frac{365}{90}} - 1$$

$$I = 0,2188$$

EFO bulunduktan sonra, vade sonundaki (31.12'den itibaren 60 gün sonraki) değeri 21.000 \$ olan alacağın, değerlemenin yapıldığı 31.12.2014 tarihindeki değeri şöyle hesaplanır:

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \text{Alacağın Gelecekteki Değeri} \div (1 + I)^{\frac{\text{vadeye kalan gün sayısı}}{365}}$$

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \frac{21.000}{(1 + 0,2188)^{\frac{60}{365}}}$$

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \frac{21.000}{1,033} = 20.330 \$$$

Vade sonundaki değeri 21.000 olan alacağın 31.12.2014 tarihine indirgenmiş değeri 20.138 \$'dir. Böylece, vadeli satıştan doğan ve "Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri" hesabına kaydedilen 1.000 \$'nin satışın yapıldığı günden yılsonuna kadar geçen 30 günlük döneme isabet eden kısmı 330 \$'dir. 330 \$cari yılın gelirlerine eklenerek bilanço ve gelir tablosunda yer alması sağlanır. 31.12.2014 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.20 TL'dir.

----- 31 Aralık 2014 -----

ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	726
642 FAİZ GELİRLERİ	726
<hr/>	
330 x 2.20=	726

Bu işlemlerin sonucunda, sözkonusu hesapların 31.12.2014 tarihli Bilanço'daki görünümü Tablo 3'teki gibi, Gelir Tablosunun görüntüsü ise Tablo 4'teki gibi olacaktır.

Tablo 3

31.12.2014 Tarihli Bilanço

Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti 31.12.2014 Tarihli Bilançosu	
ALICILAR	46.200
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)	(1.474)
ALICILAR (NET)	44.726

Tablo 4

31. 12. 2014 Tarihli Gelir Tablosu

Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti 31.12.2014 Tarihli Gelir Tablosu	
SATIŞLAR	44.000
FAİZ GELİRİ	726

Örnek 2: Serdivan Gıda San. Ltd. Şti. nin portföyünde 31.12.2013 itibariyle vadesine 70 gün kalmış, 240.000 \$ nominal değerli alacak senedi vardır. Senedin üzerinde faiz haddi belirtilmemiştir.

Bilindiği üzere Senetli alacaklar ilke olarak mukayyet (kayıtlarda görünen) değerleriyle değerlendirilmekle birlikte VUK'un 281. maddesine göre reeskonta tabi tutulmak suretiyle tasarruf değerleriyle değerlendirilmeleri de (borç senetlerini de aynı işleme tabi tutmak şartıyla) yasal olarak mümkündür. Senetli bir alacağın tasarruf değerini hesaplamak için nominal değerinden reeskont faiz tutarını çıkarmak gerekir. Reeskont faiz tutarının hesaplanması için ise Maliye Bakanlığı tarafından 1995 yılında yayımlanan 238 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde öngörülen ve aşağıda gösterilen iç iskonto formülü kullanılır.

$$F = \frac{A \times n \times t}{36.500 + (n \times t)}$$

F= Reeskont faiz tutarı

A= Senedin nominal değeri

n= Reeskont faiz oranı

t= Vade

Formülde yer alan vade, senedin bilanço günü itibariyle tahsiline kadar kalan süredir. Dolayısıyla alacak senetleri için bilanço günü itibariyle söz konusu olan vade üzerinden, T. C. Merkez Bankası'nın ilan ettiği resmi iskonto haddi esas alınmak suretiyle reeskont faiz gideri hesaplanır.

Senedin üzerinde faiz haddi belirtilmediği için T. C. Merkez Bankası'nın resmi iskonto haddi kullanılacaktır. Resmi iskonto oranı %50 alınmıştır. Buna göre yapılacak hesaplamalar şöyle olacaktır:

$$F = (240.000 \times 50 \times 70) / 36.500 + (50 \times 70)$$

$$F = (840.000.000) / 36.500 + 3.500$$

$$F = 21.000 \text{ TL}$$

Yapılacak kayıt ise şöyle olacaktır:

----- 31 Aralık 2013-----

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ HESABI	21.000	
122 ALACAK SENETLERİ HESABI		21.000

Böylece 122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı, bilânçoda alacak senetlerinin altında değer düzeltici bir hesap olarak yer alarak alacak senetlerinin tasarruf değeri ile gösterilmesini sağlar. Bu durum Tablo 5'te sunulan Dönemsonu Bilançosunda gösterilmiştir.

Tablo 5
31. 12. 2013 Tarihli Bilânço

Serdivan Gıda Tic. Ltd. Şti	
31. 12. 2013 Tarihli Bilânçosu	
Alacak Senetleri	240. 000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(21. 000)
Alacak Senetleri (net)	219. 000

Döviz cinsinden senetli alacaklar, değerlendirme günündeki yabancı para kurundan değerlemeye tabi tutulur. Bu değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkı cari dönem içinde gerçekleşen satışla ilgili ise Satışlar hesabına, daha önceki dönemlerle ilgili satışlardan doğmuş ise 646 Kambiyo Kârları hesabına alınır. Eğer oluşan fark olumsuz ise, kur farkının Satışlar hesabının borcuna, önceki dönemle ilgili ise 656 Kambiyo Zararları hesabına kaydedilmesi gerekir

Örnek 3: Serdivan Gıda San. Ltd. Şti' nin portföyünde 31.12.2013 itibariyle vadesine 70 gün kalmış, 75.000 \$ nominal değerli alacak senedi vardır. Senedin üzerinde faiz haddi belirtilmemiştir. Değerleme günü itibariyle LIBOR* % 6, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur ise 1 \$ = 2,2 TL'dir.

* “V. U. K. 280. (değişik 4369-22. 07. 1998) maddesi hükmü yabancı para ile olan senetli ve senetsiz alacaklar ve borçlar için de geçerlidir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanun’un 281. ve 285. maddeleri uyarınca değerlendirilme günü kıymetine irca edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlemede, geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır.”

Bu bilgilere göre reeskont tutarı şöyle hesaplanacaktır:

$$F = (75.000 \times 6 \times 70) / 36.500 + (6 \times 70)$$

$$F = (31.500.000) / 36.500 + 420$$

$$F = 853 \$$$

Amerikan doları cinsinden hesaplanmış olan reeskont faiz tutarının TL’ ye çevrilmesi gerekmektedir. Şöyle ki;

$$F = 853 \$ \times 2,2 \text{ TL} = 1.876,6 \text{ TL}$$

TMS’ye Göre Değerlemede ise; 121 Alacak Senetleri Hesabına yönelik değerlendirme işlemleri, 120 Alıcılar Hesabına yönelik olarak yapılan açıklamalarda olduğu gibi, TMS 18 Hâsılat Standardı ve TMS 39 Finansal Araçlar Standardı dikkate alınarak yapılmaktadır. Dolayısıyla Alacak Senetleri raporlama gününde itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilir. Söz konusu değerlendirme işlemlerine yönelik olarak yapılacak işlemler Alıcılar Hesabında anlatılanlarla aynı olduğundan burada ayrıca örnek verilmemiştir.

Örnek 4: İzmit Gıda Tic. Ltd. Şti. 01.12. 2015 tarihinde peşin fiyatı 30. 000 TL olan ticari malı 3 ay vadeli olarak 33. 000 TL fiyatla satmıştır (KDV ihmal edilmiştir).

Bu işlem, gerçekleştiği tarihte (veya izleyen on gün içinde) şöyle kaydedilir: Satış tutarı peşin değeri üzerinden “601 Yurtdışı Satışlar” hesabına, vadeli değeri üzerinden de “120 Alıcılar” hesabına kaydedilir. Vadeli satıştan kaynaklanan vade farkı ise “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı’na kaydedilir. Bu bilgilere göre yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----01 Aralık 2015-----

120 ALICILAR HESABI	33. 000	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		30. 000
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ		3. 000

Dönem sonunda, yani 31. 12. 2014 de “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabında bulunan 3.000 TL’nin ilgili döneme ait olan kısmının EFY’ye göre hesaplanarak 2014 dönem gelirin e kaydedilmesi gerekir.

$$33.000 = 30.000 \times$$

$$I = \left(\frac{33.000}{30.000} \right)^{\frac{365}{90}} - 1$$

$$I = (1.10)^{\frac{365}{90}} - 1$$

$$I = 472$$

EFO bulunduktan sonra, vade sonundaki (31.12’den itibaren 60 gün sonraki) değeri 33.000 TL olan alacağın, değerlemenin yapıldığı 31.12.2014 tarihindeki değeri şöyle hesaplanır:

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \text{Alacağın Gelecekteki Değeri} \div (1 + I)^{\frac{\text{vadeye kalan gün sayısı}}{365}}$$

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \frac{33.000}{(1 + 0.472)^{\frac{60}{365}}}$$

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \frac{33.000}{1.066} = 30.956$$

Vade sonundaki değeri 33.000 olan alacağın 31.12.2011 tarihine indirgenmiş değeri 30.956 TL’dir. Böylece, vadeli satıştan doğan ve “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabına kaydedilen 3.000’nin satışın yapıldığı günden yılsonuna kadar geçen 30 günlük döneme isabet eden kısmı 472 TL’dir. 472 TL cari yılın gelirlerine eklenerek bilanço ve gelir tablosunda yer alması sağlanır. Şöyle ki;

----- 31 Aralık 2015 -----

ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	472
642 FAİZ GELİRLERİ	472

Bu işlemlerin sonucunda, sözkonusu hesapların 31.12.2014 tarihli Bilanço’daki görünümü Tablo 6’daki gibi, Gelir Tablosu ise Tablo 7’deki gibi olacaktır.

Tablo 6

31. 12. 2015 Tarihli Bilanço

İzmit Gıda Tic. Ltd. Şti 31.12.2011 Tarihli Bilançosu	
ALICILAR	33.000
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)	(2.044)
ALICILAR (NET)	30.956

Tablo 7

31. 12. 2015 Tarihli Gelir Tablosu

İzmit Gıda Tic. Ltd. Şti 31. 12. 2011 Tarihli Gelir Tablosu	
SATIŞLAR	30.000
FAİZ GELİRİ	472

Yurtdışı Alıcılar Hesabı

- ✓ Mal ihraç edecek işletmelerde satış tarihindeki, hizmet ihraç eden firmalarda ise fatura tarihindeki Merkez Bankası Döviz alış kuru ile değerlendirilmiş yabancı para bu hesaba borç, Yurt dışı satışlar hesabına alacak kaydedilir.
- ✓ Mal ihracatında döviz kuru; satış tarihi fatura veya gümrük çıkış beyannamesindeki tarihlerden herhangi birisindeki kur ile değerlendirilebilir, fakat doğru olan fatura tarihindeki kurun esas alınmasıdır (Ataman ve Sümer, 2006:324).

Örnek 5: 15 Aralık 2014 tarihinde Sanem işletmesi tarafından Almanya da ki Metro işletmesine 5.000 \$ tutarında patates ihraç edilmiştir. Aynı tarihte fatura düzenlenmiş ve gümrük çıkış beyannamesi tescil edilmiştir. 19 Aralık 2014'te patatesin 2.000 \$ kısmı bankada Türk Lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir. 14 Ocak 2015 tarihinde mal bedelinin kalan kısmı olan 3.000 \$ kısmı bankada Türk Lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir.

- 15 Aralık 2014'te Merkez Bankası \$ alış kuru: 2.28
- 19 Aralık 2014'te Merkez Bankası \$ alış kuru: 2.30
- 31 Aralık 2014'te Merkez Bankası \$ alış kuru: 2.32

- 14 Ocak 2015'te Merkez Bankası \$ alış kuru: 2 40

Fatura tarihindeki döviz kuruna göre yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır:

-----15 Aralık 2014-----

<u>120 ALICILAR HESABI</u>	11.400
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	11.400
5.000 \$ x 2.28= 11.400	

-----19 Aralık 2014-----

102 BANKALAR HESABI	4.600
<u>120 ALICILAR HESABI</u>	4.560
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>	
<u>601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI</u>	40
<i>601. 10 Kambiyo Karları</i>	
2.000 \$ x 2.30= 4.600	
2.000 \$ x 2.28= 4.560	
4.600- 4.560= 40	

- Yurtdışı Satışlarından dolayı kambiyo karı veya zararı söz konusu ve kar ve zarar aynı hesap dönemi ortaya çıkmamışsa ve yeni hesap dönemine geçilmişse 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında kur farkı geliri ;612 Kur Farkı Gideri kayıtlanır. Yine bu kur farkı ve kur geliri gelecek hesap dönemine sarkacaksa 646 Kambiyo Karları ve 656 Kambiyo Zararları Hesapları kullanılır.

-----31 Aralık 2014-----

<u>120 ALICILAR HESABI</u>	120
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>	
<u>601 YURT DIŞI SATIŞLAR</u>	120
<i>601. 10 Kambiyo Karları</i>	
(2.32-2.28) x 3.000= 120	

-----14 Ocak 2015-----

<u>102 BANKALAR HESABI</u>	7.200
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>	
<u>120 ALICILAR HESABI</u>	6.960
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>	
646 KAMBIYO KARLARI HESABI	240
3.000 \$ x 2.40= 7.200	
3.000 \$ x 2.32= 6.960	
7.200 -6.960= 240	

Tahsilat tarihindeki kura göre yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır:

-----15 Aralık 2014-----

<u>120 ALICILAR HESABI</u>	11.400
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>	
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	11.400
5.000 \$ x 2.28= 11.400	

-----19 Aralık 2014-----

102 BANKALAR HESABI	4.600
<u>120 ALICILAR HESABI</u>	4.600
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>	
2.000 \$ x 2.30= 4.600	

-----31 Aralık 2014-----

<u>120 ALICILAR HESABI</u>	160
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>	
<u>601 YURT DIŞI SATIŞLAR</u>	160
<i>601. 10 Kambiyo Karları</i>	
3.000 \$ x 2.32= 6.960	
11.400 - 4.600= 6.800	
6.960- 6.800= 160	

-----14 Ocak 2015-----

102 BANKALAR HESABI	7.200	
<u>120 ALICILAR HESABI</u>	240	
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>		
<u>120 ALICILAR HESABI</u>		7.200
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>		
646 KAMBİYO KARLARI HESABI		240

$$3.000\$ \times 2.40 = 7.200$$

$$(2.40 - 2.32) \times 3.000\$ = 240$$

Örnek 6: Atlas işletmesi 7 Mayıs 2013 tarihinde Bosna'daki Semikovic işletmesinin mal satışı CIF faturası ile gerçekleştirmiştir. Semikovic işletmesi Mal bedeli olan 2.000 \$ banka yoluyla havale etmiş ve Atlas işletmesi bunu hemen TL'ye çevirmiştir. Atlas işletmesi 9 Mayıs 2013 tarihinde malı hazırlamış ve ihraç etmiştir.

- 7 Mayıs 2013 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış Kuru 1.79 TL'dir.
- 9 Mayıs 2013 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış kuru 1.83 TL'dir.
- Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----7 Mayıs 2013-----

102 BANKALAR HESABI	3.580	
<u>340 ALINAN AVANSLAR HESABI</u>		3.580
<i>340. 02 Yurt Dışı Avanslar</i>		

$$2.000 \times 1.79 = 3.580$$

-----10 Mayıs 2013-----

<u>120 ALICILAR HESABI</u>	3.660	
<i>120. 02 Yurt Dışı Alıcılar</i>		
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI		3.660

$$2.000 \times 1.83 = 3.660$$

-----10 Mayıs 2013-----

<u>340 ALINAN AVANSLAR HESABI</u>	3.580
<i>340. 02 Yurt Dışı Avanslar</i>	
<u>780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI</u>	80
<i>780. 30 Kısa Vadeli Borca Ait Kambiyo Gideri</i>	
<u>120 ALICILAR HESABI</u>	3. 660
<i>120. 02 Yurt Dışı Alıcılar</i>	

$$2.000 \times 1.83 = 3.660$$

$$2.000 \times 1.79 = 3.580$$

$$3.660 - 3.580 = 80$$

Örnek 6 : Güven işletmesi gerçekleştireceği bir ihracat için 10 Haziran 2014 tarihinde Z bankasından 2.500 TL ihracat kredisi almıştır.

Bu işlemle ilgili olarak yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

a) -----10 Haziran 2014-----

102 BANKALAR HESABI	2. 500
<u>300 BANKA KREDİLERİ HESABI</u>	2. 500
<i>300. 03 İhracat Kredisi</i>	

b)-----10 Haziran 2014-----

780 FİNANSMAN GİDERİ	500
<u>300 BANKA KREDİLERİ HESABI</u>	500

3.3. TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardı

Kur Değişim Etkileri Standardına göre yapılması gereken işlemler izleyen kısımlarda detaylı olarak anlatılmıştır.

3.3.1. Yabancı Paralar Kasası

3.3.1.1. Yabancı Paralar Kasasına Girişler

Örnek 1: 02.02.2014 de 10.000 \$ satın alınmıştır.

a) Serbest Piyasadan alınmıştır.

b) Türkiye’de herhangi bir bankadan alınmıştır.

c) Yurt dışı veya içi peşin satış karşılığı alınmıştır.

Yukarıdaki her bir duruma göre yapılması gereken işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

a) Serbest Piyasadan alınmışsa; alındığı gün Merkez Bankası alış kuru ile muhasebeleştirilir. Maliye serbest piyasa kurlarını kabul etmemekte Merkez Bankası kurlarını kullanmamız gerekmektedir.

MB Alış Kuru:1\$=1,10TL ise yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----02 Şubat 2014 -----	
100.50.01\$ Kasası	11.000
	100.01 TL Kasası 11.000

b) Türkiye’de herhangi bir bankadan alınmıştır.

02/02/2014 de bankadan dekont da ki kura göre muhasebeleştirme yapılır. Maliye banka dekontundaki kuru muhasebeleştirme yaparken kabul etmektedir. Bankada 1\$=1, 20TL ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2014 -----	
100. 50. 01\$ Kasası	12. 000
	100. 01 TL Kasası 12.000

İşletmenin Bankadaki TL hesabından Dolar alınmışsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----28 Şubat 2014-----	
100.50.01 \$ Kasası	12.000
	102.01 TL Hesabı 12.000

c) Yurt içi peşin satış karşılığı alınmıştır:

Merkez Bankası Alış Kuru 1\$:1,30 TL olduğuna göre yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2014-----	
100.50.01 \$ Kasası	13.000
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI 11.016,94
	391 HESAPLANAN KDV HESABI 1.983,06

Amerikan doları yurt dışı satış karşılığı satın alınmış ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır (Merkez Bankası Alış Kuru 1\$:1,40TL'dir) :

-----28 Şubat 2014-----

100.50.01 \$Kasası 14.000

601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI 14.000

3.3.1.2. Yabancı Paralar Kasasından Satışlar/Çıkışlar

Örnek 1: 02.02.2015 de 1.000 \$ satılmıştır.

- a) Serbest Piyasada satılmıştır.
- b) Türkiye'de herhangi bir bankada TL ye çevrilmiştir.
- c) Yurt dışı veya içi peşin alış karşılığı ödenmiştir.

Yukarıdaki her bir duruma göre yapılması gereken işlem ve kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

a) Serbest Piyasadan satılmışsa; satıldığı gün Merkez Bankası alış kuru ile muhasebeleştirilir. Maliye Bakanlığı serbest piyasa kurlarını kabul etmediğinden yine Merkez Bankası kurlarının kullanılması gerekmektedir. kullanmamız gerekmektedir.

MB Alış Kuru: 1\$=1,10 TL ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015 -----

100.01 TL Kasası 1.100

100.50.01 \$ Kasası 1.100

b) Türkiye'de herhangi bir bankada TL'ye çevrilmiştir.

02/02/2015 de bankadan dekont da ki kura göre muhasebeleştirme yapılır. Maliye banka dekontundaki kuru muhasebeleştirme yaparken kabul etmektedir. Bankada 1\$=1, 20TL ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015 -----

100.01 TL Kasası 12.000

100.50.01 \$ Kasası 12.000

Bankadaki Döviz Hesabından Dolar satılmışsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015-----

100.02 TL Hesabı	12.000	
	102 BANKALAR	12.000

c) Yurt içi peşin alış karşılığı ödenmiştir:

Merkez Bankası Alış Kuru 1\$: 1,30 TL olduğuna göre yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI	1.101,69	
191 İNDİRİLECEK KDV	198,31	
	100.50.01 \$ Kasası	1.300

Yurt dışı alış karşılığı ödenmiş ise (Merkez Bankası Alış Kuru 1 \$:1,40 TL'dir) yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	14.000	
	100.50.01 \$ Kasası	14.000

Örnek 2: Can işletmesi 12 Temmuz 2014 tarihinde 10.000 \$ tutarındaki malı yurt dışına ihraç etmiştir. 12 Temmuz 2014 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış kuru 2. 50 TL'dir. İhraç ettiği malın % 20'lik kısmı 20 Temmuz 2014 tarihinde Can işletmesine iade edilmiştir. 20 Temmuz 2014 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.60 TL'dir. Bu işleme ait 20 Temmuz 2014 tarihindeki muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

-----20 Temmuz 2014-----

<u>610 SATIŞTAN İADELER HESABI</u>	5. 200	
<i>610. 50 Yurt Dışı Satıştan İadeler</i>		
<u>120 ALICILAR HESABI</u>	5. 000	
<i>120. 50 Yurt Dışı Alıcılar</i>		
646 KAMBİYO KARLARI HESABI	200	

10.000 x 2. 60=	26.000
26.000 x % 20 =	5.200
10.000 x 2.50=	25.000
25.000 x % 20=	5.000
5.200 – 5.000=	200

Dönem sonu /Yılsonu Merkez Bankası Alış kuru ile değerleme yapılır.

Örnek 3: 10.000 \$ alındığında 1\$= 1,80TL den muhasebeleştirilmiştir.

31.12.2014'te Maliye Bakanlığının açıkladığı kurlara göre değerleme yapılır. Maliye Bakanlığı da bu kurları Merkez Bankası verilerinden aldığına göre değerlemede aslında Merkez Bankası kurları dikkate alınmaktadır. Yılsonu MB Alış Kuru; 1\$= 1, 90 TL olduğuna göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31 Aralık 2014-----
100.50.01 \$ KASASI 1.000
646 KAMBIYO KARLARI HESABI 1.000

Yılsonu MB Alış Kuru; 1\$=1,75 TL ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----31 Aralık 2014-----
656 KAMBIYO ZARARLARI HESABI 500
100.50.01 \$ Kasası 500

3.4. VUK'a Göre Dış Ticaret İşlemleri İçin Önem Arz Eden İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi

3.4.1. Borç Senetleri

Örnek 1: Divan İşletmesi, vadesi gelen 2. 350 \$ nominal değerli senedi Z Bankasındaki hesabı üzerine düzenleyip verdiği 10 Ağustos 2015 tarihinde bir çekle ödemiştir. İşlemin gerçekleştiği Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.20 TL'dir. Bu bilgilere göre yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

-----10 Ağustos 2015-----
321 BORÇ SENETLERİ HESABI 5.170
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ HESABI 5.170
2.350 x 2.20= 5.170

Vadesi gelen borç senedinin eğer vadesinde ödenemeyecekse yeni bir senetle değiştirmek mümkündür. Bu durum senet borçlusuna ilave vade tanımayı ifade ettiğinden alacaklıya verilen yeni senedin nominal değeri eski senedin nominal değerinden yüksek olması normal bir durumdur. Eski senedin nominal değeri ile yeni senedin nominal değeri arasındaki fark, senet

borçlusu için finansman gideri olur. Mevcut senedin yeni bir senetle değiştirilmesinde işletme ya kendisi yeni bir senet düzenleyip verir ya da elindeki kendi lehine düzenlenmiş bir alacak senedini ciro eder. Hatta eski senedin bedelinin bir kısmı ödenip kalan kısım için yenileme yapılabilir.

Örnek 2: İşletme, 30 Eylül 2014 tarihinde, Satıcı E işletmesine olan 3.000 \$ nominal değerli bir senedini likidite sıkıntısı nedeniyle ödeyemeyeceği için senedin alacaklısı olan E işletmesiyle anlaşmış ve nominal değeri 3.300 \$ olan 6 ay vadeli yeni bir senet düzenleyip vermiştir. Senet verildiği zaman Merkez Bankası \$ Alış kuru= 2.15 TL, 30 Eylül 2014 tarihinde ise Merkez Bankası \$ Alış kuru= 2.20 TL'dir.

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----30 Eylül 2014-----	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI	6.450
656 KAMBİYO ZARARI HESABI	200
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	660
321 BORÇ SENETLERİ HESABI	7.260
3.300 x 2.20 = 7.260	
3.000 x 2.15 = 6.450	
(3.300- 3.000) = 300	
300 x 2.20 = 660	

Senedin yenilenmesi işleminde Borç Senetleri hesabının hem borcuna hem de alacağına kayıt yapılmıştır. Daha önce de belirttiğimiz gibi senetler nominal değerleri üzerinden işlem görürler. Eski senet 30 Eylül tarihinde yenisi ile değiştirilerek iptal edilmiştir. Eski senedin kayıtlardan silinmesi ve yeni senedin verilmiş işlemi ayrı ayrı olaylardır. Dolayısıyla aynı yevmiye maddesinde aynı ana hesabın hem borcuna hem alacağına kayıt yapılması gerekir.

Örnek 3: İşletme, 15 Ekim 2015 tarihinde, Satıcı F işletmesine olan 6.000 \$ nominal değerli bir senedini likidite sıkıntısı nedeniyle ödeyemeyeceği belirtmiştir. Senedin alacaklısı olan F işletmesiyle anlaşmış ve nominal değeri 4.000 \$ olan ve vadesine 3 ay kalmış bir alacak senedini ciro etmiş ve ayrıca 4 ay vadeli 2.500 \$ nominal değerli yeni bir senet düzenleyip vermiştir. Merkez Bankası \$ Alış kuru= 2.00 TL'dir

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----15 Ekim 2015-----

321 BORÇ SENETLERİ HESABI	18.000
780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	1.500
121 ALACAK SENETLERİ HESABI	12.000
321 BORÇ SENETLERİ HESABI	7.500

6.000 x 3.00=18. 000

4.000 x 3.00= 12.000

2.500 x 3.00= 7.500

500 x 3.00= 1.500

3. 4. 2. İhraç Kaydıyla Alıştan İhracat

Örnek: Akar işletmesi ihraç kaydıyla satın aldığı 100.000 \$ malları 12.04.2015 tarihinde Felloni İtalya firmasına ihraç etmiştir.

- 12.04.2015 fiili ihraç tarihinde Merkez Bankası \$ Alış kuru= 2.45 TL'dir.

-----12 Nisan 2015-----

120 ALICILAR HESABI	245.000
601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI	245.000

100.000 x 2.45= 245.000

Yukarıda örnekte özellikle şu açıklamalara dikkat edilir.

- ✓ Yurt Dışı Satış kayıt tarihi; 12. 04. 2015 fiili ihracat tarihidir.
- ✓ Fiili ihracat tarihindeki döviz alış kuru 1 \$ =2. 45 esas alınır.
- ✓ İhracatta KDV istisnası vardır. İhracat yevmiye kaydında 601 hesabına alacak kaydedilir. ''391'' hesabı yer almaz (KDV. Md. 11).

3.4.3. İhraç Kaydıyla Satış Ve Alışlarda Kur Farkı

3.4.3. 1 İmalatçı Lehine Kur Farkı ve KDV İşlemleri

Örnek: Üretici işletme olan Vatan işletmesi 15.09.2014 tarihli 35.000 \$ tutarındaki malı KDV dahil ihraç kaydı ile satmıştır. Malın bedelini 25.10.2014 tarihinde tahsil etmiştir. 15.09.2014 tarihinde Merkez Bankası \$ alış kuru 1\$= 2.10 TL'dir. Tahsil tarihi olan 25.10.2014 tarihinde ise Merkez bankası \$ alış kuru 1\$= 2.20 TL'dir.

Tahsil edilen tutar = 35.000 \$ x 2.20= 77.000

Tahsil edilecek tutar = 35.000 \$ x 2. 10= 73.500

77.000 – 73.500= 3.500 (Vatan işletmesi lehine oluşan KDV dahil kur farkı)

3.500/ 1.18= 2.966 kur farkı KDV matrahıdır.

-----25. 10. 2014-----

120 ALICILAR HESABI	2.966	
192 DİĞER STOKLAR	534	
		600 YURİÇİ SATIŞLAR 2.966
		391 HESAPLANAN KDV 534

Yukarıdaki örnek için aşağıda verilen açıklamalar dikkate alınmalıdır:

- ✓ Kur farkı tutarı KDV hariç tutar (*mal bedeli*) üzerinden hesaplanır.
- ✓ Kur farkı tutarı içinde KDV dahil ise iç yüzde ile KDV tutarı ayıklanır. Faturada KDV tutarı ayrıca gösterilir.
- ✓ Bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır. İhraç kaydıyla satış faturası ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarih ve numarası, kur farkı faturasına yazılır.
- ✓ İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihinin içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan, hem de indirilecek KDV olarak beyan eder.
- ✓ İhracatçı ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi , bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dahil edemez (*KDV Gen Uyg. Teb. II. A. 8. 8*).

3.4.3.2. İhracatçı Firma İçin Kur Farkı ve KDV İşlemleri

Yukarıdaki örnekte imalatçı lehine oluşan kur farkı, ihracatçı (ihraç kaydıyla mal satın alan) için aleyhte oluşan kur farkı niteliğindedir. Dolayısıyla ihracatçı bu tutarı gider, maliyet hesaplarına yada satın aldığı malın maliyetine ilave ederek kayıt yapar.

İhracatçı Ser işletmesi adına 25.10.2014 tarihinde kur farkı muhasebe kaydı şöyle olmalı;

$$\text{Ödenen tutar} = 35.000 \$ \times 2.20 = 77.000$$

$$\text{Ödenecek tutar} = 35.000 \$ \times 2.10 = 73.500$$

$$77.000 - 73.500 = 3.500 \quad (\text{Ser işletmesi aleyhine oluşan KDV dahil kur farkı})$$

$$3500/1.18 = 2.966 \text{ kur farkı KDV matrahıdır.}$$

-----25 Ekim 2014-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI 2.966

 320 SATICILAR HESABI 2.966

Örnek: 20 Eylül 2014 tarihinde 1. 000 \$ tutarında mal için fatura düzenlenmiş olup malın gümrük beyannamesi tescil edilmiştir. Merkez Bankası Alış kuru \$=1. 75 tir. 20 Ekim 2014 tarihinde mal bedelinin 400 \$'ı bankada Türk lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir. 20 Ekimde Merkez Bankası alış kuru \$= 1. 80 TL dir. 31Aralık 2014 tarihinde Merkez Bankası alış kuru \$=1. 90 TL dir. 12 Ocak 2015 tarihinde mal bedelinin kalan kısmı için (600\$) bankada Türk lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir.

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----20 Eylül 2014-----

120 ALICILAR HESABI 1.750

 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI 1.750

$$1.000 \times 1.75 = 1.750$$

SONUÇ VE ÖNERİLER

Doğal kaynakların yeryüzüne dağılımının ihtiyaca göre olmaması, ülkelerin coğrafyaları arasındaki farklılıklar, iklim koşulları gibi birçok neden ülkeleri ithalata yönlendirmiştir. Ülkelerin arz fazlaları ise ülkeleri ihracata yönlendirmiştir. Bununla birlikte dünya üzerindeki üretim faaliyetlerinin ülkeler arasındaki dengesiz dağılımı ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak üretim maliyetlerinin farklılıklar göstermesi ülkelerin üretim maliyetlerini minimize etmek amacıyla birbirleri ile ticaret yapmalarına sebep olmuştur. Bir taraftan sosyal ve ekonomik ihtiyaçları giderme arzusu bir taraftan kalkınma ve büyüme ihtiyaçları ülkeleri dış pazara yönlendirmiştir. Yine ülkelerin belirli ekonomik ve siyasi politikaları çerçevesinde ekonomik güç kazanma arzuları, onların dış ticaret politikalarını araç olarak kullanmalarına neden olmuştur.

Uluslararası ticaretin, üretilen mal ve hizmetler ile bunların üretilmesini sağlayacak üretim faktörlerinin bir ülke sınırlandırmasına bağlı kalması zorunluluğunu ortadan kaldırması ve mal ya da hizmet üretiminin birden fazla ülkede yapılması küreselleşme olgusunun ortaya çıkmasına neden olmuştur. Küreselleşmeye paralel olarak uluslararası arenada faaliyet gösteren şirketlerin sayısında da önemli ölçüde artış olmuştur ve bu şirketlerin sayısı her geçen gün artmaya devam etmektedir.

Uluslararası çapta faaliyet gösteren şirketler diğer ülkelerdeki şirketlerle ticaret yaparken birçok problemle karşılaşmaktadırlar. Bu problemlerden bir tanesi de bu şirketlerin tabi olduğu finansal raporlamaya ilişkin kurallar ile ticaret yaptıkları farklı ülkelerdeki şirketlerin finansal raporlama kurallarının örtüşmemesidir. Sözkonusu raporlama farklılıkları şirketlerin finansal tablolarının karşılaştırılmasını, dolayısıyla farklı ülkelerde bulunan bir işletmenin finansal tablolarını inceleyerek karar almasını güçleştiren bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum da uluslararası şirketlerin faaliyetlerini kısıtlayan bir etken olarak değerlendirilmektedir.

Uluslararası şirketler ticari ilişki kurmayı düşündüğü ülkedeki muhasebe sisteminin kendi ülkesindeki muhasebe sistemine benzer olup olmadığını araştırmakta ve bu ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin finansal tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedirler. Her ülkenin kendi belirlediği muhasebe ilke ve kurallarına göre raporlama yaptığı göz önünde bulundurulduğunda bu güveni

sağlamanın oldukça zor olacağı açıktır. Nitekim bu farklılıkları ortadan kaldırmak ve hem uluslararası şirketleri hem de bu şirketlerle ticaret yapan uluslararası olmayan şirketlerin aynı verilerden aynı sonuçları çıkarabilmelerini sağlamak için tüm dünyanın kabul ettiği muhasebe standart seti oluşturmak kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Bu nedenle uluslararası çapta kabul edilebilir muhasebe standartları oluşturma konusunda çeşitli ülke ve kuruluşlar tarafından bugüne kadar önemli çalışmalar yapılmış olmakla birlikte halen yapılmaya devam etmektedir.

Başta Amerika, İngiltere, Almanya olmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board –IASB), Avrupa Birliği (EU), Birleşmiş Milletler (UN), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü (IOSCO), muhasebe standardı oluşturma konusunda çalışmalar yapmışlardır. Bu kuruluşlardan özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlar uluslararası çapta en yaygın olarak kabul gören standartlar niteliğindedir. Ülkemizde de 1994 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) ile tam uyumlu muhasebe standartlarını yayımlamak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2011 yılına kadar çalışmalarına devam etmiş, 2011 yılında lav edilerek yerine Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Başta Avrupa Birliği üyesi ülkeler olmak üzere Türkiye'nin de aralarında bulunduğu birçok ülke UFRS'lere geçme yönünde karar almış olmakla birlikte, UFRS'nin teknik açıdan karmaşık olması, işletmelerin standarda uyması için gerekli altyapı ve finansal destekten yoksun olmaları, standartların sıkça değişen yapıda olması, ilke bazlı olması gibi birçok nedenden dolayı UFRS'ye geçişte ciddi zorluklar yaşamıştır. Söz konusu zorluklara rağmen ülkeler UFRS'lere geçiş yönünde ciddi çalışmalar yapmaya devam etmektedirler.

Yukarıda da bahsedildiği üzere uluslararası çapta kabul görecektir muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının ana nedenlerinden biri şirketlerin finansal tablolarındaki bilgileri diğer bir ülkede faaliyet gösteren bir işletmenin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilir hale getirmektir. Buna bağlı olarak başka bir ülkede bulunan bir şirketle ticaret yapmayı planlayan bir şirket, bu ülkedeki şirketin finansal

bilgilerini analiz edip yorumlayarak şirketle ticaret yapıp yapmama noktasında karar verebilecektir. O halde UFRS'lerin özellikle dış ticaretle ilgili olarak ortaya koyduğu raporlamaya ilişkin hükümleri önem kazanmaktadır.

Standartları uygulayacak olanların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve muhasebenin temel kavramlarını iyi bilmeleri ve standartların birbiriyle ilişkilerini göz önünde bulundurmaları finansal raporlama açısından doğru, güvenilir ve gerçekçi bilgiye ulaşmak için büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmada, dış ticaret işlemlerinin UFRS kapsamında ne şekilde muhasebeleştirileceğinin ve raporlanacağına detaylı olarak incelenmesi hedeflenmiştir. Bu hedefe bağlı olarak çalışmada dış ticaret işlemlerinin, dış ticaret kapsamında öncelikli olarak kullanılan TMS 2: Stoklar, TMS 18: Hasılat, TMS 21: Kur Değişim Etkileri ve TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standartlarına göre nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği örnek uygulamalar vasıtasıyla gösterilmiştir.

Bu çerçevede çalışmanın ilk bölümünde dış ticaret işlemlerinin iç ticaretten farklı olduğu noktalar vurgulanarak, dış ticarete kullanılan belgelere, ödeme şekillerine ve teslim şekillerine detaylı olarak yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının tanıtılması amacıyla öncelikle Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Sonrasında ise dış ticaret işlemleriyle direkt ilişkili olan standartlara detaylı olarak yer verilmiştir. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise dış ticaret işlemleri ile ilgili olan standartlar ışığında yapılması gereken muhasebe kayıtlarına VUK hükümleriyle karşılaştırmalı olarak yer verilmiştir.

Çalışmada yer verilen örnek uygulamalar ışığında varılan sonuçlar şunlardır:

➤ TMS 2: Stoklar Standardı; stok alımında maruz kalınan vade farkları, peşinat iskontoları, stok maliyetlerinin tespiti ve stok değerlemesi konularında VUK'a göre önemli değişiklikler içermekle birlikte, dış ticaret işlemleri açısından TMS ile VUK arasında önemli farklılıkların olmadığı görülmüştür. TMS 2'nin dış ticaret işlemleri açısından getirdiği yenilik, ithalat durumunda oluşan kur farkı giderlerinin VUK'tan farklı olarak 6 nolu hesaplarda gösterilmesidir. Oysaki mal alımıyla ilgili kur farkı giderleri VUK hükümleri gereğince 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında izlenmektedir. Alımla ilgili kur farkı giderlerinin TMS'ye göre 159 Verilen Sipariş

Avansları Hesabı yerine 6 nolu hesaplarda gösterilmesi, malın finansal tablolarında kur farkından arındırılmış değeriyle yani gerçek değeriyle gösterimini sağladığı için daha gerçekçi bir gösterim olanağı sunmaktadır. TMS ile VUK'un mal alımıyla ilgili kur farkları konusundaki sözkonusu farklı yaklaşımları kar vergisi açısından herhangi bir farklılık doğurmamaktadır. Zira VUK gereğince de 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında izlenen kur farkları nihayetinde 6 nolu hesaplara aktarılacağından yine vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.

➤ TMS 18: Hasılat Standardına göre hasılatın gerçekleşme tarihi olarak dikkate alınacak tarihin tespiti için belirlemiş olduğu kriterler, VUK'a göre hasılatın gerçekleşme tarihi olarak dikkate alınacak kriterden farklı olmakla birlikte, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından TMS ile VUK arasında bir farklılık sözkonusu değildir. Sonuç olarak TMS ve VUK arasındaki farklılık yalnızca hasılatın gerçekleşme tarihinin tespiti noktasında ortaya çıkmakta, bu durum da hasılatın raporlanma zamanında farklılığa yol açmaktadır.

➤ TMS 21: Kur Değişim Etkileri Standardına göre TMS ve VUK arasındaki temel farklılık TMS 2 için yapılan açıklamalarda da değinildiği üzere kur farklarının 6 nolu hesaplara aktarılma zamanından kaynaklanmaktadır.

➤ TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardına göre stok alımlarıyla ilgili olarak maruz kalınan faiz giderleri, stokun özellikli varlık olması halinde ilgili stokun maliyetine ilave edilmektedir. Özellikli varlık niteliğinde değil ise doğrudan gelir tablosu hesaplarına aktarılmaktadır. VUK ise stok alımıyla ilgili olarak katlanılan faiz giderlerinin stok maliyetine eklenmesi veya doğrudan gelir tablosu hesaplarına aktarılması konusunda mükellefleri serbest bırakmıştır. Konu dış ticaret işlemleri açısından ele alındığında faiz giderleriyle ilgili olarak dış ticaret işlemlerine özel olarak TMS ve VUK arasında genel hükümlere göre bir farklılığın olmadığı söylenebilir.

Sonuç olarak dış ticaret işlemleri açısından TMS'ye göre yapılması gereken işlemlerin yurt içi işlemlerine göre önemli farklılıklar içermediği görülmektedir. Ancak TMS uygulamasının dış ticaret işlemleri açısından ayrıca değerlendirilmesi gerektiği, böylece dış ticaret yapan firmaların uluslararası standartlara uygun finansal raporlama yapma konusunda farkındalık oluşturulması önem kazanmaktadır. Zira dış ticaret dünyasının dinamizminden dolayı ortaya çıkabilecek yeni uygulamaların yine TMS kapsamında

değerlendirilmesinin, dış ticaret yapan işletmelerin gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal raporlama yapabilmeleri için gereklilik arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- AKAT, Ö. (2003), ‘‘Uluslararası Pazar Karması ve Yönetimi’’ Ekin Yayınevi, Bursa.
- AKGÜN, A. (2012) ‘‘Muhasebenin Uluslararası Harmonizasyonu ve İlke Bazlı Muhasebe Anlayışına Yöneliş’’ Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Manisa.
- AKIN, H. (2005), ‘‘Yeni İşim Dış Ticaret’’ Elma Yayınevi, Ankara.
- AKKOYUNLU, A. (1996) ‘‘Yeni Dış Ticaret Teorileri’’, Ekonomik Yaklaşım Dergisi, Cilt:7, Ankara.
- AKSOY, T. (2005), ‘‘Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve Ums/Ufrs Bazında küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi’’ Mali Çözüm Dergisi, Sayı 71, s. 182-199
- ALTAY, H. (2008), ‘‘Karşılaştırılmalı Üstünlük teorisi Kapsamında Türk Endüstrilerinin Avrupa Birliği Pazarındaki Rekabet Gücü Düzeyinde İncelenmesi:1995-2007’’ Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, s. 21, Kütahya.
- Anonim (1969), ‘‘Tüccar Rehberi’’ İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Anonim (2008), ‘‘İhracatın Püf Noktası’’ İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- Anonim (2013), ‘‘İstanbul Bütçe Komisyon Raporu’’ İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- ARSLAN, Ü. (2014), ‘‘Uluslararası Ticaret ve Kültürel Yakınlık: Asya Örneği’’ Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, s. 1, İstanbul.
- ATAMAN, Ü. ve SÜMER, H. (2000), ‘‘Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ Türkmen, İstanbul.
- ATAMAN, Ü. ve SÜMER, H. (2006), ‘‘Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ Türkmen, İstanbul.
- BAĞRIAÇIK, A. ve KANDEMİR, S. (1995), ‘‘Dış Ticarete Uygulamalı Akreditif İşlemleri’’, Bilim Teknik, İstanbul.
- BAĞRIAÇIK, A. (1998), ‘‘Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri’’, Bilim Teknik, İstanbul.
- BAKIR, H. (1999), ‘‘İşletmelerde İhracatın Alternatif Finansman Olanakları, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- BALSARI, Ç. (2007), ‘‘Voluntary Adoption of IFRS: Empirical Evidence’’ MODAV, AACF 4th Annual International Accounting Conference, İstanbul
- BAŞOL, K. (2012), ‘‘Türkiye Ekonomisi’’ Türkmen, İstanbul.

- BAŞPINAR, A. (2004), '' Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış'' Maliye Dergisi, Sayı 148.
- BATU, A. (2012)''Türkiye'de Helal (Mahsursuz) Gıda ve Helal Belgelendirme Sistemi'' Gıda Teknolojileri Araştırma Dergisi, Cilt no:7, Afyonkarahisar.
- BAYAZITLI, E. (2010). ''Muhasebe Değerleme'' Ed. , Seval Selimoğlu, Ergün Kaya, Envanter ve Bilançonun içinde. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- BEDÜK, A. ve İNCE, M. (2005), ''Türkiye de İhracatın Geliştirilmesinde Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Önemi'' Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 23.
- BOYAR, E. ve GÜMÜŞ, A. H. (2009), ''Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar'' Dumlupınar Üniversitesi sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:23, Kütahya
- CERAN, Y. ve ORTAKARPUZ, M. (2014), ''İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları'' KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:11, Trabzon.
- ÇANKAYA, F. (2007), ''Uluslararası Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin ve Türkiye Karşılaştırması'', Zonguldak Karaelmas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 6: s. 127-148
- ÇANKAYA, F. ve AYDOĞAN, E. (2008) ''Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu'', Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 11, Sayı: 1, Erzurum.
- ÇELİK, A. (2004), ''Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulamaları'', Gazi Kitapevi, Ankara.
- ÇELİK, F. ve EKİNCİ, M. B. (2010), ''Firmalar ve Bankalar İçin Dış Ticaret Yazışmaları'' Türkmen, İstanbul.
- DEMİR, M. (2002), ''Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi'' Detay, Ankara.
- DÖLEK, A. (2006), ''Uluslararası Ticaret ve Türkiye Uygulamaları'' Arıkan, Denizli.
- DURAK, M. G. ve BALSARI, Ç. (2011), ''Türkiye'de Ufrs Araştırmalarına Genel Bakış'' Smmmo Dergisi, Sayı:113, İzmir.
- ELİTAŞ, C. (2011), ''Ufrs Uygulamaları'' Hipotez, Ankara. ,
- ERDOĞDU, P. (1991)''Dış Ticarete Uluslararası Kurallar ve Banka Uygulamaları'' İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- ERENER, E. (1992), ''Dış Ticaret ve Standartlar'' Milli Eğitim Kitapevi, Ankara.
- GERNİ, C. (1990), ''Dış Ticaretin Finansmanı'' Tobb Yayınları, Ankara.

- GÖKDENİZ, A. Ü. (2006), ‘‘Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi’’, Avcıol Yayınları, İstanbul.
- GÖKGÖZ, A. ve ŞEKER, A. (2014), ‘‘Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ , Dora, Bursa.
- GÜRSOY, Y. (2012), ‘‘Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ Ekin, Bursa.
- GÜRSOY, Y. (2015), ‘‘Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ Ekin, Bursa.
- HALİLBEYOĞLU ERKAN, G. ve PALACIOĞLU, T. (2010), ‘‘Dış Ticaret Bilgilendirme Dizisi’’ İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- İYİ BOZKURT, E. (2001), ‘‘Uluslararası İktisat’’ Ezgi, Bursa.
- KARACAN, S. (2010), ‘‘Dış Ticaret ve Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi’’ Umuttepe Yayınevi, Kocaeli.
- KARAGÜL, M. ve İLTER, B. (2011), ‘‘Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ Nobel Yayıncılık, Ankara.
- Kaya, F. (2010), ‘‘ Dış Ticaret İşlemine Giriş’’ , Ed. Banu Başar, Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi içinde. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- KAYA, F. (2011), ‘‘Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi’’ Beta, İstanbul.
- KERSHAW, D. (2005), ‘‘The Modern Law’’ The Modern Law, Sayı, 4 s. 594-625
- KIZIL, A. ve SOĞUR, M. (1997), ‘‘İhracat İthalat İşlemleri Muhasebesi’’ , Der, İstanbul.
- KİESO, D. E. ve Weygrandt, J. (1992). ‘‘Intermediate Accounting’’. John Wiley & Sons, NewYork.
- KLAUSE, W. (2001), ‘‘Sigorta İşleyişi’’ Koç Allianz, İstanbul.
- KUTLU, E. ve BAŞAR, B. (2006)‘‘İhracatta Taşıma ve Taşıma Maliyetler’’ Muhasebe ve Finansman Dergisi, Bursa.
- MELEMEN, M. (2006), ‘‘Uluslararası Ticaret Yazışma Teknikleri’’ Türkmen, İstanbul.
- MELEMEN, M. (2008), ‘‘Uygulamalı Uluslararası Ticaret İşlemleri’’ Türkmen, İstanbul.
- MELEMEN, M. ve ARZOVA, S. B. (2000), *Uluslararası Ticaret Alternatif Finansman Teknikleri ve Muhasebeleştirmede Ticari Yazışma Örnekleri* , Türkmen, İstanbul.
- MUCUK, İ. (2012), ‘‘Pazarlama İlkeleri’’ Türkmen, İstanbul.

- ONURSAL, E. (1998), ‘*Dış Ticaretin Finansmanı*’ Dış Ticaret Dergisi, İstanbul.
- ORTAÇ, S. (2010), ‘*Dış Ticaret İşlemleri, Muhasebe Uygulamaları ve Uygulamaların Muhasebe Standartları Karşısındaki Durumu*’ Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- ÖNEN, M. (2006), ‘*İktisadi ve İdari Bilim Öğrencileri İçin Ticaret Hukuku*’ Arıkan, İstanbul.
- ÖZALP, A. (2012), ‘*Akreditif ve Standby L/C Rezerv Konuları: Uygulamalı Testler*’ Türkmen, İstanbul.
- ÖZTÜRK, N. (2003) ‘*Dış Ticaret İşlemlerinde Yeni Yaklaşımlar*’ Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, s. 19, İstanbul
- PARASIZ, İ. (1994), ‘*Uluslararası Finansman Teori ve Uygulama*’ Ezgi, Bursa.
- POLAT, A. (2008) ‘*Uluslararası Ticarete Risk Yönetimi*’ İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.
- SAATÇIOĞLU, C. (2001), ‘*Dış Ticaretin Önündeki Engeller ve Çevresel Kriterlerle Dış Ticaretin İlişkisi*’ Dış Ticaret Dergisi, İstanbul.
- SAĞLAM, N. ve ÖZTÜRK, B. (2009), ‘*Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci*’ Ed. Necdet SAĞLAM, Salim ŞENGEL, Bünyamin Öztürk, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması, Maliye Hukuk Yayınları, Ankara.
- SAVLI, T. (2014), ‘*Uluslararası/Türkiye Finansal Raporlama Standartları*’ Yaklaşım, Ankara.
- SELEK, A. S. (1997), ‘*Dış Ticaret İşlemleri ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Uygun Olarak Muhasebeleştirilmesi*’, Birleşik Matbaacılık, İzmir.
- SEYİDOĞLU, H. (1992), ‘*Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*’ Güzem, Ankara.
- SEYİDOĞLU, H. (2009), ‘*Uluslararası Ticaret Teori Politika ve Uygulamaları*’ Güzem, İstanbul.
- ŞAHİN, A. (2007), ‘*İhracat Prosedürlerini Biliyor muyuz?*’ Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, Ankara.
- ŞAKAR, B. (2007), ‘*Banka Kredileri ve Yönetimi*’ Beta, İstanbul.
- ŞANLI, C. (2013), ‘*Uluslararası Ticari Akitlerin Hazırlanması ve Uyuşmazlığın Çözüm Yolları*’ Beta, İstanbul.
- ŞEN, E. (2009), ‘*İhracatta Kullanılan Uluslararası Belgeler, İhracatta Bilgiler Serisi*’, İgeme Yayınları, İstanbul.
- TAŞKIN, E. (2012), ‘*Uluslararası Pazarlama*’ Türkmen, İstanbul.

- TMS 18 (2014), ‘‘Hasulat’’ Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.
- TMS 2 (2014), ‘‘Stoklar’’ Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.
- TMS 21 (2014), ‘‘Kur Değişim Etkileri’’ Kamu Gözetim ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.
- TMS 23 (2014), ‘‘Borçlanma Maliyetleri’’ Kamu Gözetim ve Denetim Standartları Kurumu, Ankara.
- TOROSLU, M. V. (2013), ‘‘Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ Seçkin, Ankara.
- TOROSLU, M. V. (1999), ‘‘Uygulamalı Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ Beta, İstanbul
- UTKULU, U. (2005), ‘‘Türkiye’nin Dış ticareti ve Değişen Mukayeseli Üstünlükler’’ Dokuz Eylül Yayınları, İzmir.
- UZAY, Ş. , (2010) ‘‘Dönen Varlıkların Envanter İşlemleri-2 (Stoklar ve Diğer Dönen Varlıklar)’’, Ed. , Seval Selimoğlu, Ergün Kaya, Envanter ve Bilançonun içinde. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- VAN TENDELOO, B. ve VANSTRAELEN, A. , (2005). ‘‘Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence From the Private Client Segment Market,’’ Working Papers , University of Antwerp, Netherlands.
- VARICI, İ. (2009), ‘‘UFRS’ye Uyum Aşamasında Etkili Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kitası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma’’. Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, İstanbul.
- WEISSMAN, I. (1996) ‘‘Letter Of Credit’’ The Cpa Journal, Cilt:66, s. 1, NewYork
- WILLIAMS, Jan R. , Susan F. H. , Mark S. B. ve Joseph V. C. (2010) ‘‘Financial Accounting’’, Baskı:14, Boston.
- www. igeme. org. tr/pratik/akrdf. pdf Erişim Tarihi: 10. 03. 2015
- YARBAŞI, E. ve GÜRTAN, İ. N. (2012) ‘‘Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi’’ Literatür, İstanbul.
- YENİ, C. (2004), ‘‘Uluslararası Ticarete Ödeme Yöntemleri’’ Alfa, İstanbul.
- YILDIZ, M. Ö. (2007), ‘‘Dış Ticaret İşlemlerinde Akreditifli Ödemenin Rolü ve Ödeme Riski Yönetimi Açısından Bir Uygulama’’ Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, İzmir.

YURTSEVER, H. (2010)'’ *Uluslararası Ödeme Şekillerinde Bankalarca Alınan Komisyon ve Vergi Üzerine Eleştirel Bir Yaklaşım*’’ Ege Academic Review, İzmir.

YÜKSEL, E. ve SARIDOĞAN, E. (2011)'’*Uluslararası Ticaret Teorileri ve Paul R. Krugman Katkıları*’’ Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, s. 35, İstanbul.

EKLER

EK 1: TMS 2

TMS 2

STOKLAR

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- "TMS 2 Stoklar" Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 15/01/2005 tarih ve 25701 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 11/04/2006 tarih ve 26136 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 38 sıra no'lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 78 sıra no'lu,
 3. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 123 sıra no'lu,
 4. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 131 sıra no'lu,
 5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 179 sıra no'lu,
 6. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu,
 7. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5 sıra no'lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Üçüncü değişiklik TMS 41 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklik 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Birinci, ikinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 2 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2005, ikinci değişiklik 31/12/2007, dördüncü değişiklik 31/12/2008, beşinci değişiklik 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Yedinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Bu kitapta TMS 2'nin ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standartı bu şekilde uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 2'nin bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili resmi gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.

Türkiye Muhasebe Standardı 2
(TMS 2)
Stoklar

Amaç

1. Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.

Kapsam

2. Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır:
 - (a) İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri (bakınız: TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri);
[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 2'nin 2 nci Paragrafının (b) bendini aşağıdaki şekilde uygular]
 - (b) Finansal araçlar (bakınız: TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme) ve
[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 2'nin 2 nci Paragrafının (b) bendini aşağıdaki şekilde uygular]
 - (b) Finansal araçlar (bakınız: "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum", "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" ve "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standartları) ve
[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 2'nin 2 nci Paragrafının (b) bendini aşağıdaki şekilde uygular]
 - (b) Finansal araçlar (bakınız: "TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum" ve "TFRS 9 Finansal Araçlar") ve
 - (c) Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler (bakınız: TMS 41 Tarımsal Faaliyetler).
3. Bu Standart aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz:
 - (a) Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçtükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçtükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.
 - (b) Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

4. 3 (a) da sözü edilen stoklar üretimin belli dönemlerinde net gerçekleşebilir değerleri ile ölçülürler. Örneğin; tarımsal ürünlerin hasat edildiği ya da madenlerin çıkarıldığı ve satışın devlet garantisi veya vadeli işlem sözleşmesi altında garanti altına alındığı, ya da bir aktif piyasa oluştuğu ve satamama riskinin çok düşük olduğu durumlar. Bu stoklar standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.
5. Aracılar, kendileri ya da başkaları için mal alan ya da satan kişilerdir. Paragraf 3 (b) de sözü edilen stoklar, yakın gelecekte satma amacı ya da fiyatlardaki iniş çıkışlardan kar elde etme ya da aracılık karı doğurmak amacıyla edinilir. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri çıkarılarak değerlendirildiklerinden, bu Standardın sadece değerlendirme esaslarına tabi değildir.

Tanımlar

6. Aşağıdaki terimler bu standartta belirlenen anlamları ile kullanılırlar:

Stoklar:

(a) İşin normal akışı içinde (olağan işletme faaliyetleri kapsamında) satılmak için elde tutulan;

(b) Satılmak üzere üretilmekte olan ya da

(c) Üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Net gerçekleşebilir değer: işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

7. Net gerçekleşebilir değer: bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Gerçeğe uygun değer piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde aynı stoğa ilişkin asıl (ya da en avantajlı) piyasadaki olağan bir işlemde, söz konusu stoğun satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat olarak tanımlar. Gerçeğe uygun değer ilki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleşebilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir.
8. Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal, ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır. Stoklar aynı zamanda işletme tarafından üretilen mamulleri ya da üretimde olan yarı mamulleri ve üretim sürecinde kullanılmak üzere bekleyen ilk madde ve malzemeleri de kapsar. Hizmet sunulma durumunda ise, stoklar; paragraf 19 da anlatıldığı gibi işletmenin henüz ilgili geliri elde etmediği hizmetin maliyetini de kapsar (bkz. TMS 18).

Stokların Değerlemesi

9. Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilir.

Stokların Maliyeti

10. Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.

Satın Alma Maliyeti

11. Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul,

malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.

Dönüştürme Maliyetleri

12. Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir.
13. Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlendirilmiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.
14. Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu "ortak ürünler" veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülmür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.

Diğer Maliyetler

15. Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarımı, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.
16. Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:
 - (a) Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri
 - (b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri
 - (c) Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
 - (d) Satış giderleri.
17. "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri" Standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir.

18. Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

19. Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dahil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

Canlı Varlıkların Hasatından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

20. "TMS 41 Tarımsal Faaliyetler" Standardında belirtildiği üzere, işletmenin canlı varlıklarının hasatıyla elde etmiş olduğu tarımsal ürünler, hasat yerindeki gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşüldükten sonra bulunan net gerçeğe uygun değeriyle değerlendirilir. Bu Standardın uygulanması açısından stoğun maliyeti bu değerdir.

Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler

21. Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek gördükçe mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.
22. Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlendirilmesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.

Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

23. Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir (Gerçek parti maliyet yöntemi).
24. Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir.
25. 23. paragrafta belirtilenler dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden (formüllerinden) biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.
26. Örneğin, aynı stoklar işletmenin farklı bölümlerinde farklı kullanım alanına sahip olabilir. Ancak, stokların coğrafi konumlarındaki bir farklılık (veya buna bağlı olarak vergi kurallarındaki farklılık), tek başına, aynı stok kalemi için farklı maliyet hesaplama yöntemlerinin kullanımını haklı çıkaracak

yeterlilikte değildir.

27. FIFO yönteminde (formülünde); ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır. Ağırlıklı ortalama maliyet yönteminde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.

Net Gerçekleşebilir Değer

28. Stokların maliyeti; stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi ya da satış fiyatlarının düşmesi gibi durumlarda geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilme ilkesiyle uyumludur.
29. Stokların elde etme maliyetleri, bu Maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değer hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.
30. Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır.
31. Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, "TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar" Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur.
32. Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.
33. Her finansal tablo dönemi itibarıyla, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerinde artış olduğu kanıtlandığı

durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olmalıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.

Gider Olarak Kaydetme

34. Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.
35. İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.

Raporlanacak Bilgiler

36. Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:
 - (a) Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri
 - (b) Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;
 - (c) Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı
 - (d) Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;
 - (e) 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar;
 - (f) 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali;
 - (g) 34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar veya koşullar ve
 - (h) Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri
37. Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir.
38. Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.
39. Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerinin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.

Yürürlük Tarihi

40. Bu standart, 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girer.

40A. “-”

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar* Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 2’nin 40B Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

40B. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 2(b) Paragrafını değiştirmiş ve 40A Paragrafı silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010’da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.

40C. TFRS 13, 6 ncı paragrafta yer alan gerçeğe uygun değer tanımını ve 7 nci paragrafı değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 13 uygulandığında uygulanır.

TMS 18

HASILAT

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 18 Hasılat” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 sıra no’lu,
 3. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no’lu
 4. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 134 sıra no’lu,
 5. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 182 sıra no’lu,
 6. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
 7. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu,
 8. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- Birinci değişiklik yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Söz konusu değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- İkinci, dördüncü ve beşinci değişiklikler ise doğrudan TMS 18 tarafından yapılmış olup, ikinci değişiklik 31/12/2007, dördüncü değişiklik 31/12/2008, beşinci değişiklik 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Altıncı değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Yedinci değişiklik TFRS 11 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Sekizinci değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 18’in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 18’in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili resmi gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.

Türkiye Muhasebe Standardı 18
(TMS 18)
Hasılat

Amaç

Gelir; Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve, hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklardaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlar olarak tanımlanmıştır. Gelirin tanımı hasılatın ve kazancın ikisini birden içerir. Hasılat işletmenin olağan faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan gelirdir ve satışlar, ücretler, faiz, temettü ve isim hakları gibi çeşitli adlar taşır. Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir. Hasılat; gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girmelerinin olası oldukları ve söz konusu faydalar güvenilir olarak ölçülebildikleri durumlarda muhasebeleştirilir. Bu Standart, söz konusu kriterlerin karşılandığı ve neticesinde hasılatın muhasebeleştirildiği durumları açıklar. Ayrıca, bu Standart söz konusu kriterlerin uygulamasına ilişkin uygulamalı rehberlik sağlar.

Kapsam

1. Bu standart aşağıdaki işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır:
 - (a) Mal satışları;
 - (b) Hizmet sunumları ve
 - (c) İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri.
2. “-”
3. Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir.
4. Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş stürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında olmayıp, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardında belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır.
5. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılması aşağıda belirtilen gelir türlerini ortaya çıkarır:
 - (a) Faiz – nakit veya nakit benzerlerinin kullanılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler;
 - (b) İsim hakları – patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilenler ve
 - (c) Temettüleri – ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar.
6. Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu Standart kapsamına dahil değildir:
 - (a) Finansal kiralama sözleşmeleri (bakınız: “TMS 17 Kiralama İşlemleri”);
 - (b) Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri (bakınız: TMS 28 *İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar* Standardı);
 - (c) “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri;

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

 - (d) Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme”);

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TFRS 9 Finansal Araçlar” ve “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standartları);

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 6 ncı Paragrafının (d) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

(d) Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması (bakınız: “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı)”

(e) Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler;

(f) Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler (bakınız: “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler”);

(g) Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması (bakınız: “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler”);

(h) Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

Tanımlar

7. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Hasılat: Ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

8. Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve özkaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme özkaynaklarında artış yaratmayan, acentası olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarındır.

Hasılatın Ölçümü

9. Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.¹

10. Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür.

[Not: TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardının* 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 18’in 11 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

11. Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarındır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:

(a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya

(b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

¹ Bakınız: “TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri” Yorumu.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu Standardın 29 ve 30 uncu Paragrafları ile “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardına göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 11 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

11. Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasaya faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:
 - (a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
 - (b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu Standardın 29 ve 30 uncu Paragrafları ile TMS 39 ve TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 18’in 11 inci Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

11. Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasaya faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:
 - (a) Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
 - (b) Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu Standardın 29 ve 30 uncu Paragrafları ile TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.

12. Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

İşlemin ayrıştırılması

13. Bu Standarttaki muhasebeleştirilme ilkeleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Buna karşın, birbiriyle bağlantılı bir işlemler serisinin bir bütün olarak değerlendirilmediği takdirde ticari etkisinin anlaşılacağı durumlarda, muhasebeleştirilme ilkeleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, bir işletme mal satarken aynı anda bu işlemin

etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir anlaşma yapabilir; bu durumda iki işlem birlikte değerlendirilir.

Mal satışı

14. Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.
 - (a) İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması;
 - (b) İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi;
 - (c) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
 - (d) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması;
 - (e) İşleme ilişkin yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
15. Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağı değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.
16. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam ettiği durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:
 - (a) İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması;
 - (b) Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;
 - (c) Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;
 - (d) Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.
17. İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır.
18. Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapıldığı veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.
19. Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dahil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler

güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.

Hizmetlerin sunumu

20. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir:
 - (a) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi;
 - (b) İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması;
 - (c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi ve
 - (d) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.²
21. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır. Bu yöntemde göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemde göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performans hakkında yararlı bilgiler sağlar.”TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri” Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini gerekli kılmaktadır. Bu Standardın hükümlerinin genellikle hizmet sunumu kapsamında hasılatın ve ilgili giderlerin muhasebeleştirilmesine uygulanması mümkündür.
22. Hasılat, ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Ancak daha önce muhasebeleştirilmiş olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıkarsa, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta kayda alınmış hasılatın düzeltilmesi yerine gider olarak finansal tablolara yansıtılır.
23. İşletme tarafından işlemin karşı taraflarıyla aşağıdakiler üzerinde anlaşmaya vardıldıktan sonra güvenilir tahminlerde bulunabileceği kabul edilir:
 - (a) Taraflarca sunulacak ve alınacak hizmetle ilgili olarak her iki tarafın yaptırımı bağlanmış hakları,
 - (b) Hizmet bedeli,
 - (c) Ödeme şekli ve koşulları.

İşletmede etkin bir dahili finansal bütçeleme ve raporlama sisteminin mevcut olması da gereklidir. İşletme, hizmet sunumu devam ederken, verilen hizmete ilişkin hasılat tahminini gözden geçirip gerektiğinde değiştirir. Tahminlerin bu şekilde düzeltmeye tabi tutulması, işlemlerin sonuçlarının güvenilir biçimde tahmin edilemediği anlamına gelmez.
24. Bir işlemin tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme, verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. İşlemin niteliğine bağlı olarak bu yöntemler aşağıdakileri içerebilir:
 - (a) Yapılan işe ilişkin incelemeler,
 - (b) Raporlama dönemi sonuna kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranı,
 - (c) İşlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bu güne kadar katlanılan maliyetlerin oranı. İşlemin tahmini toplam maliyetlerine yalnızca verilen veya verilecek olan hizmetlerin maliyetleri yansıtılır.

Hakedişler ve müşterilerden alınan avanslar genellikle verilmiş hizmetleri yansıtmaz.
25. Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda işlemin yapılması suretiyle sunulan hizmetler için; başka bir yöntemin tamamlanma düzeyini daha iyi temsil edeceğine ilişkin bir kanıtın bulunmaması durumunda, hasılat belirlenmiş dönem boyunca eşit olarak finansal tablolara yansıtılır. Belirli bir işlemin diğer

² Bakınız: “TMS Yorum 27 Yasal Açıldan Kiralama Görüntümündeki İşlemlerin Özetinin Değerlendirilmesi ve TMS Yorum 31 Hasılat - Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri” Yorumları.

bütün işlemlerden önemli olması durumunda, hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli işlemin yerine getirilmesine kadar ertelenir.

26. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği durumlarda, hasılat ancak finansal tablolara yansıtılmış giderlerin geri kazanılabilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır.
27. İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz.
28. İşlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilemediği ve katlanılmış maliyetlerin geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda, finansal tablolara hasılat yansıtılmaz ve katlanılmış maliyetler gider olarak muhasebeleştirilir. Sözleşme sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilmesini engelleyen belirsizliklerin ortadan kalkması durumunda, hasılat 26 ncı Paragraf hükmü yerine, 20 nci Paragraf hükmü çerçevesinde muhasebeleştirilir.

Faiz, isim hakları ve temettüler

29. İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirileri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda 30 uncu Paragrafı esas alınarak muhasebeleştirilir:
 - (a) İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması ve
 - (b) Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.
30. Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:
 - (a) Faiz, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının 9 uncu ve UR5-UR8 Paragraflarında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;
 - (b) İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve
 - (c) Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.
31. "-"
32. Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.
33. İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir.
34. Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.

Açıklama

35. İşletme tarafından aşağıdaki hususlar açıklanır:
 - (a) Hizmetlerin sunumuna ilişkin işlemlerin tamamlanma düzeylerinin belirlenmesi için kullanılan yöntemler dahil, hasılatın muhasebeleştirilmesine yönelik muhasebe politikaları;
 - (b) Aşağıdakilerden doğan ve dönem içinde muhasebeleştirilen her bir önemli hasılat sınıfı tutarı:
 - (i) Mal satışları
 - (ii) Hizmet sunumları;
 - (iii) Faiz;
 - (iv) İsim hakları;

(v) Temettüleri ve

(c) Her bir önemli hasılat sınıfı içinde yer alan mal veya hizmet takası suretiyle ortaya çıkan hasılat tutarı.

36. İşletmeler koşullu borçlarını ve koşullu varlıklarını “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardı hükümlerine göre açıklar. Koşullu borçlar ve koşullu varlıklar; garanti maliyetleri, ödeme talepleri, cezalar veya olası zararlar nedeniyle ortaya çıkabilir.
37. “-”
38. “-”
39. “-”

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 18’in 40 ncı Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

40. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 6(d) ve 11 inci Paragraflar değiştirilmiş ve 39 uncu Paragraf silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010’da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.
41. Ekim 2011’de yayımlanan TFRS 11 *Müşterek Anlaşmalar* Standardı tarafından 6(b) paragrafı değiştirilmiştir. TFRS 11 uygulandığında, söz konusu değişiklik de uygulanır.
42. TFRS 13, 7 nci paragrafta yer alan gerçeğe uygun değer tanımını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklik TFRS 13 uygulandığında uygulanır.

TMS 21

KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;
 1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 55 sıra no’lu,
 2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
 3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no’lu,
 4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
 5. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no’lu,
 6. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 135 sıra no’lu,
 7. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 183 sıra no’lu,
 8. 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 201 sıra no’lu,
 9. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu,
 10. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 216 sıra no’lu,
 11. 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu,
 12. 29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 sıra no’lu,
 13. 30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5 sıra no’lu,
 14. 13/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 39 sıra no’lu

Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.

- İkinci ve dördüncü değişiklikler yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü ve beşinci değişiklikler yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, üçüncü değişiklik 30/06/2009, beşinci değişiklik ise 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 27’in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Birinci, altıncı, yedinci ve sekizinci değişiklikler ise doğrudan TMS 21 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, altıncı değişiklik 31/12/2008, sekizinci değişiklik 30/06/2010, yedinci değişiklik 31/12/2012 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Sekizinci değişikliğin 01/07/2010 tarihi öncesindeki hesap dönemleri için erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır.
- Dokuzuncu değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.
- Onuncu ve on birinci değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 tarafından yapılmış olup, bu değişiklikler 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- On ikinci değişiklik TMS 1 tarafından yapılmış olup, 30/06/2012 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. On ikinci değişikliğin 30/06/2012 tarihi öncesindeki hesap dönemleri için erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır.
- On üçüncü değişiklik yeni yayımlanan TFRS 13 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012

tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

- On dördüncü değişiklik doğrudan TMS 21 tarafından yapılmış olup, 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğlerin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 21'in ilgili Tebliğlere göre düzeltilmiş son şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 21'in bu değişiklikler öncesindeki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili resmi gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

Türkiye Muhasebe Standardı 21
(TMS 21)
Kur Değişiminin Etkileri

Amaç

1. Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir.
2. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır.

Kapsam

3. Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır:

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan TMS 21'in 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- (a) "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 21'in 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- (a) "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" ve "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standartlarının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 21'in 3 üncü Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- (a) "TFRS 9 Finansal Araçlar" Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde;
- (b) İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve
- (c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan TMS 21'in 4 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

4. TMS 39 birçok yabancı para türev araçlarına uygulandığından, bu türev araçlar bu Standart kapsamı dışındadır. Bununla birlikte; TMS 39'un kapsamında olmayan yabancı para türev araçlar (örneğin diğer sözleşmelerde saklı yabancı para türev araçlar) bu Standart kapsamındadır. Ayrıca bu Standart, bir işletmenin türev araçlarına ilişkin tutarları geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirirken de uygulanır.

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 21'in 4 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

4. TFRS 9 ve TMS 39 birçok yabancı para cinsinden türev araçlara uygulandığından, söz konusu türev araçlar bu Standart kapsamı dışındadır. Bununla birlikte; TFRS 9 ve TMS 39'un kapsamında olmayan yabancı para cinsinden türev araçlar (örneğin diğer sözleşmelerde saklı yabancı para cinsinden türev araçlar) bu Standart kapsamındadır. Ayrıca bu Standart, bir işletmenin türev araçlarına ilişkin tutarları geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirirken de uygulanır.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 *Finansal Araçlar Standardını* (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 21’in 4 üncü Paragrafını aşağıdaki şekilde uygular]

4. TFRS 9 birçok yabancı para cinsinden türev araçlara uygulandığından, söz konusu türev araçlar bu Standart kapsamı dışındadır. Bununla birlikte; TFRS 9 un kapsamında olmayan yabancı para cinsinden türev araçlar (örneğin diğer sözleşmelerde saklı yabancı para cinsinden türev araçlar) bu Standart kapsamındadır. Ayrıca bu Standart, bir işletmenin türev araçlarına ilişkin tutarları geçerli para biriminden finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirirken de uygulanır.
5. Bu Standart, yurtdışındaki işletmedeki net yatırım da dahil olmak üzere, yabancı para kalemler için yapılan finansal riskten korunma muhasebesinde uygulanmaz. Finansal riskten korunma muhasebesinde TMS 39 hükümleri uygulanır.
6. Bu Standart, bir işletmenin finansal tablolarının bir yabancı para biriminde sunulmasında uygulanır ve sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları’na uygunluğuna yönelik gerekli koşulları belirler. Finansal bilgilerin yabancı paraya çevirilerinde bu koşulların sağlanmadığı durumlara ilişkin olarak açıklanacak hususlar bu Standartta düzenlenmiştir.
7. Bu Standart, yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz (bakınız: TMS 7 “Nakit Akış Tabloları”).

Tanımlar

8. Bu Standart’ta geçen terimlerin anlamı aşağıdaki gibidir:

Kapanış kuru: Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.

Kur farkı: Bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır.

Döviz kuru: İki para biriminin değişim oranıdır.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

Yabancı para: İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

Yurtdışındaki işletme: Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.

Geçerli para birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Grup: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

Parasal kalemler: Elde tutulan para ile sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek varlık ve borçlardır.

Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım: Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

Finansal tablolarda kullanılan para birimi: Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Geçerli (spot) kur: Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

Tanımlarla ilgili ayrıntılar

Geçerli para birimi

9. Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir. Bir işletme, geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki faktörleri dikkate alır:
 - (a) Geçerli para birimi:
 - (i) Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para birimidir) ve
 - (ii) Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para birimidir.

- (b) Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin oluştuğu ve ödendiği para birimidir).
10. Aşağıdaki faktörler de bir işletmenin geçerli para birimine ilişkin kanıt sağlar:
- (a) Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağa dayalı finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi.
- (b) İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.
11. Yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminin ve bu geçerli para biriminin raporlayan işletmenininki ile aynı olup olmadığının belirlenmesinde, aşağıdaki ek faktörler dikkate alınır: (Bu kapsamda raporlayan işletme, yurtdışındaki işletmeye; bağlı ortaklık, iştirak, şube ya da müşterek anlaşma olarak sahip olan işletmedir.)
- (a) Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinin önemli derecede özerk olarak veya raporlayan işletmenin bir uzantısı şeklinde yürütülüp yürütülmediği. Faaliyetlerin raporlayan işletmenin uzantısı olarak yürütülmesine; yurtdışındaki işletmenin sadece raporlayan işletmeden ithal edilen malları satması ve hasılatları ona göndermesi örnek olarak gösterilebilir. Önemli derecede özerklik durumunda ise; yurtdışındaki işletme önemli ölçüde yerel para biriminde nakit ve diğer parasal kalemleri biriktirir, giderlerini karşılar, gelir yaratır ve borçlanır.
- (b) Raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin, yurtdışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranını oluşturması.
- (c) Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının raporlayan işletmenin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve istenildiği an kendisine aktarılmasının mümkün olup olmadığı.
- (d) Raporlayan işletmeden fon desteği gerektirmeden, yurtdışındaki işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmaması.
12. Yukarıdaki göstergelerin karışık ve geçerli para biriminin açık olmadığı durumlarda yönetim; temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır. Bu yaklaşımın bir parçası olarak yönetim, işletmenin geçerli para biriminin tespitinde destekleyici bilgileri içeren 10 uncu ve 11 inci Paragraflardaki göstergeleri dikkate almadan önce, 9 uncu Paragraftaki göstergelere öncelik verir.
13. Bir işletmenin geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, bir kere belirlendikten sonra, işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmez.
14. Eğer geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletmenin finansal tabloları "TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Standardına göre yeniden düzenlenir. Bir işletme, bu Standarda göre belirlenen geçerli para biriminden farklı bir para birimini (ana şirketin geçerli para birimi gibi) geçerli para birimi olarak benimseyerek TMS 29'a göre finansal tablolarını yeniden düzenlemekten kaçınma yoluna gidemez.

Yurtdışındaki işletmeye yapılan net yatırım

15. Bir işletme, yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olabilir. Öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, öztinde, işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır ve bu Standardın 32 nci ve 33 üncü Paragraflarına göre muhasebeleştirilir. Bu tür parasal kalemler uzun vadeli alacakları ya da kredileri içerebilir. Ticari alacak ya da borçları içermez.
- 15A. 15 inci Paragrafta tanımlandığı şekliyle yurtdışındaki bir işletmeden parasal kalem alacağı veya söz konusu işletmeye parasal borcu olan bir işletme, bir grubun bağlı ortaklığı olabilir. Örneğin bir işletmenin A ve B olmak üzere iki bağlı ortaklığı vardır. B bağlı ortaklığı yurtdışındaki bir işletmedir. A bağlı ortaklığı, B bağlı ortaklığına kredi vermektedir. Kredi ödemesi bir plana bağlanmamışsa veya öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi beklenmiyorsa A bağlı ortaklığının, B bağlı ortaklığından olan söz konusu alacağı, işletmenin B bağlı ortaklığındaki net yatırımının bir parçası niteliğinde olacaktır. Bu durum; A bağlı ortaklığının kendisinin de, yurtdışındaki bir işletme olması durumunda

da geçerlidir.

Parasal kalemler

16. Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Örnek olarak; nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüler gösterilebilir. Benzer şekilde, işletmenin değişen sayıdaki kendi özkaynak araçlarının alınması (ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda varlıkların alınması ya da verilmesi parasal bir kalemdir. Tersine, parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin peşin ödenmiş kira); şerefiye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir.

Standardın gerektirdiği yaklaşımın özeti

17. Finansal tabloların hazırlanmasında, her işletme - ister bireysel raporlayan bir işletme olsun, ister yurtdışında işletmeleri olan bir işletme olsun (ana ortaklık gibi), isterse de yurtdışındaki işletme olsun (bağlı ortaklık ya da şube gibi) – geçerli para birimini 9-14 nolu Paragraflara göre belirler. İşletme, yabancı para kalemleri kendi geçerli para birimine çevirir ve böyle bir çevrimin etkilerini 20-37 ve 50 nolu Paragraflara uygun olarak raporlar.
18. Raporlayan işletmelerin çoğu, birden çok bireysel şirketlerden oluşur. (Örneğin bir grup, bir ana ortaklık ve onun bir ya da daha fazla bağlı ortaklıklarından oluşur.) Bir grubun üyesi olsun ya da olmasın, çeşitli türdeki işletmelerin iştiraklerde ya da müşterek anlaşmalarda yatırımı olabilir. Ayrıca, şubelere sahip olabilirler. Raporlayan işletmeye dahil edilen her bir bireysel işletmenin, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlayan işletmenin finansal tablolarını sunduğu para birimine çevrilmesi gerekir. Bu Standart, raporlayan işletmenin finansal tablolarında kullanılan para biriminin herhangi bir para birimi (ya da para birimleri) olmasına izin verir. Geçerli para birimi finansal tablolarında kullanılan para biriminden farklı olan raporlayan işletmeye dahil herhangi bir bireysel işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu 38-50 nolu Paragraflara uygun olarak çevrilir.
19. Bu Standart ayrıca, bireysel raporlama yapan bir işletmenin ya da “TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar” Standardına göre bireysel finansal tablolar hazırlayan bir işletmenin finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunmasına izin verir. İşletmenin finansal tablolarında kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olduğu durumlarda, işletme faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu da 38–50 nolu paragraflara uygun finansal tablolarında kullanılan para birimine çevirir.

Yabancı para işlemlerin geçerli para biriminde raporlanması

İlk muhasebeleştirme

20. Yabancı para bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdakileri de kapsar:
- (a) İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;
- (b) İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi veya
- (c) İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.
21. Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.
22. İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurum, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde

dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.

İzleyen raporlama dönemi sonlarında raporlama

23. Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:
 - (a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;
 - (b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve
 - (c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.
24. Bir kalemin defter değeri, ilgili diğer Standartlar ile birlikte belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar "TMS 16, Maddi Duran Varlıklar" Standardı uyarınca gerçeğe uygun değer ya da tarihi maliyete göre değerlendirilebilir. Defter değerinin tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer esasına göre belirlenmesine bakılmaksızın; tutarının bir yabancı para biriminde belirlenmesi durumunda, ilgili tutar bu Standart uyarınca geçerli para birimine çevrilir.
25. Bazı kalemlerin defter değeri iki ya da daha fazla tutar karşılaştırılarak belirlenir. Örneğin, stokların defter değeri "TMS 2 Stoklar" Standardına göre maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Benzer şekilde, "TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü" Standardına göre, değer düşüklüğü göstergesi olan bir varlığın defter değeri, muhtemel değer düşüklüğü dikkate alınmadan önceki defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanıdır. Böyle bir aktif, parasal değilse ve bir yabancı para biriminden ölçülüyorsa, defter değeri aşağıdakiler karşılaştırılarak belirlenir:
 - (a) Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı (tarihi maliyet cinsinden ölçülen bir kalem için işlem tarihindeki kur) ve
 - (b) Değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleşebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru).Bu karşılaştırmanın; geçerli para biriminde bir değer düşüklüğü ortaya çıkması, yabancı para biriminde ise değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ya da bu durumun tam tersi bir etkisi olabilir.
26. Muhtelif döviz kurları mevcutsa, kullanılan kur; ilgili nakit akışlarının ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olması durumunda işlemden kaynaklanan gelecekteki nakit akışları veya bakiyenin ifa edileceği kurdur. İki para birimi arasındaki takas edilebilirlik geçici olarak ortadan kalkmışsa, kullanılan kur takasın yapılabileceği sonraki ilk kurdur.

Kur farklarının muhasebeleştirilmesi

27. 3 üncü Paragrafta açıklandığı üzere, yabancı para kalemler için finansal riskten korunma muhasebesi TMS 39 ile düzenlenmiştir. Finansal riskten korunma muhasebesi bazı kur farklarının, bir işletmenin kur farkları için bu Standardın gerektirdiği yaklaşımdan farklı bir muhasebeleştirme uygulamasını gerektirir. Örneğin, TMS 39 nakit akışına ilişkin finansal riskten korunma aracı olarak nitelendirilen parasal kalemler üzerindeki kur farklarının, korunmanın etkinliği ölçüştünde başlangıçta diğer kapsamlı gelirden gösterilmesini öngörmektedir.
28. Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, 32 nci Paragrafta belirtilenler hariç olmak üzere, oluştuğu dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir.
29. Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir.
30. Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir.

31. Diğer Standartlar bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Örneğin TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda, bu Standardın 23(c) nolu Paragrafı uyarınca, yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.
32. Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımın bir parçasını oluşturan (bakınız: 15 inci Paragraf) parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda 48 inci Paragraf uyarınca kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir.
33. Parasal bir kalem raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesine yaptığı net yatırımın bir parçasını oluşturuyorsa ve raporlayan işletmenin geçerli para birimindeyse, 28 inci paragraf uyarınca yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Benzer şekilde, bu kalem yurtdışındaki işletmesinin geçerli para birimindeyse 28 inci paragraf uyarınca raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Bu kalem raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminden başka bir para birimindeyse, 28 inci paragraf uyarınca, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Bu tür kur farkları yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (yani yurtdışındaki işletmenin konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile dâhil edildiği finansal tabloda) diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.
34. Bir işletmenin kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde tutması durumunda, finansal tablolarını hazırlarken tüm tutarlar 20-26 nolu Paragraflar uyarınca geçerli para birimine çevrilir. Bu uygulama, ilgili kalemlerin başlangıçta geçerli para biriminde kaydedilmiş olmasıyla oluşacak tutarlarla aynı sonucu verir. Örneğin, parasal kalemler geçerli para birimine kapamış kurundan çevrilir, tarihi maliyet esasına göre ölçülen parasal olmayan kalemlerin muhasebeleştirilmesine dayanak olan işlem tarihindeki döviz kurundan çevrilir.

Geçerli para biriminde değişiklik

35. İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda işletme, değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemlerini uygular.
36. 13 üncü Paragrafta belirtildiği üzere, bir işletmenin geçerli para birimi, işletme için temel oluşturan işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, geçerli para birimi belirlendikten sonra sadece bu işlemler, olaylar ve koşullarda değişiklik olması durumunda değiştirilebilir. Örneğin, mal ve hizmetlerin satış fiyatını en çok etkileyen para birimindeki bir değişiklik işletmenin geçerli para birimini değiştirmeye sebep olabilir.
37. Geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir deyişle, işletme tüm kalemleri yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kurunu kullanarak çevirir. Çevrim sonrası oluşan tutarlar parasal olmayan kalemler için tarihi maliyet olarak dikkate alınır. Yurtdışındaki işletmenin çevriminden doğan ve daha önce 32 ve 39(c) Paragrafları uyarınca diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kur farkları, faaliyetin elden çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaktan kar veya zarara aktarılarak yeniden sınıflandırılmaz.

Finansal tablolarda geçerli para biriminden farklı bir para biriminin kullanılması

Finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrim

38. İşletme, finansal tablolarını herhangi bir para biriminde (ya da para birimlerinde) sunabilir. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin işletmenin geçerli para biriminden farklı olması durumunda işletme, faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir. Örneğin bir grup, farklı geçerli para birimleri olan işletmelerden oluşuyorsa, konsolide finansal tabloların sunulabilmesi için her bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu ortak bir para biriminden ifade edilir.
39. Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletmenin faaliyet

sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemler uygulanarak çevrilir:

- (a) Sunulan her finansal durum tablosu (*bilanço*) aktif ve yabancı kaynakları (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere) bu finansal durum tablosunun (*bilançonun*) düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir.
 - (b) Gelir ve giderler, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelirin sunulduğu her bir tabloda (karşılaştırmalı tutarlar dâhil) işlem tarihinde geçerli olan döviz kurundan çevrilir.(c) Ortaya çıkan tüm kur farkları, diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir.
40. Uygulama kolaylığı nedeniyle, gelir ve gider kalemleri için işlemlerin yapıldığı tarihlerdeki döviz kurlarına yaklaşık bir kurun, örneğin dönemin ortalama kurunun kullanılması mümkündür. Ancak, döviz kurlarının önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz.
41. 39(c) Paragrafında düzenlenen kur farkları aşağıdakilerden kaynaklanır:
- (a) Gelir ve giderlerin işlem tarihindeki döviz kurlarından ve aktif ve yabancı kaynakların kapanış kurundan çevrilmesi.
 - (b) Dönem başı net aktiflerin öncekinden farklı bir kapanış kurundan çevrilmesi.

Bu kur farkları kar veya zararda muhasebeleştirilmez, çünkü döviz kurlarındaki değişim faaliyetin şimdiki ve gelecekteki nakit akışlarını ya hiç etkilemez ya da çok az etkiler. Kur farklarının kümülatif tutarı yurtdışındaki bir işletme elden çıkarılıncaya kadar özkaynağın ayrı bir bileşeninde sumulur. Kur farkları, konsolide edilen ancak tamamen sahip olunmayan yurtdışındaki bir işletme ile ilgili ise, çevrimden kaynaklanan ve azımlık paylarına isabet eden kümülatif kur farkları, konsolide finansal durum tablosunda (*bilançoda*) kontrol gücü olmayan payların (*azımlık paylarının*) bir parçası olarak muhasebeleştirilir.

42. Geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan bir işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, finansal tablolarda kullanılan farklı para birimine aşağıdaki işlemlere göre çevrilir:
- (a) (b) bendinde belirtilen husus hariç olmak üzere tüm tutarlar, en son finansal durum tablosunun (*bilançonun*) düzenlendiği tarihteki kapanış kurundan çevrilir (karşılaştırmalı olanlar dahil olmak üzere aktifler, pasifler, özkaynak kalemleri, gelir ve giderler),
 - (b) Tutarların yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonominin para birimine çevrilmesi durumunda, karşılaştırmalı tutarlar önceki yılın finansal tablolarında cari yıl tutarları olarak sumulan tutarlar olacaktır (fiyat seviyelerinde ya da döviz kurlarındaki müteakip değişimler nedeniyle düzeltme yapılmaz).
43. Yüksek enflasyonlu olmayan bir ekonominin para birimine çevrilen karşılaştırmalı tutarlar hariç (bakınız: 42(b) nolu Paragraf), işletmenin geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletme 42 nci Paragrafta belirtilen çevirme yöntemini kullanmadan önce, finansal tablolarını TMS 29 Standardına göre düzeltir. Ekonomi yüksek enflasyonlu olma özelliğini yitirdiğinde ve işletme finansal tablolarını TMS 29'a göre düzeltme uygulamasına son verdiğinde; finansal tablolarını düzeltmeyi bıraktığı tarihteki fiyat seviyelerine göre düzeltilmiş tutarları tarihi maliyet olarak kabul ederek finansal tablolarda kullanılan para birimine çevirir.

Yurtdışındaki işletmenin çevrimi

44. 38-43 nolu Paragraflara ek olarak, 45-47 nolu Paragraflar; yurtdışındaki işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun, raporlayan işletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile dahil olabilmesi için, finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde uygulanır.
45. Yurtdışındaki işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlayan işletmenininkiler ile birleştirilmesinde, grup içi bakiyelerin ve işlemlerin eliminasyonu gibi normal konsolidasyon işlemleri (bakınız: "TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar") uygulanır. Ancak, grup içi parasal bir aktif (ya da pasif), kısa veya uzun vadeli olmasına bakılmaksızın, yabancı para dalgalanmalarının sonuçlarını konsolide finansal tablolarda göstermeden, ilgili grup içi borçla (ya da aktif kalemlerle) elimine edilemez. Çünkü parasal kalem, bir para birimini diğerine çevirme yükümlülüğü taşır ve raporlayan

işletmeyi yabancı para dalgalanmalarında kazanç ya da kayba açık hale getirir. Dolayısıyla, raporlayan işletmenin konsolide finansal tablolarında bu tür kur farkları kar veya zararda muhasebeleştirilir veya 32 nci Paragrafta belirtilen durumlardan kaynaklanması durumunda yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasına kadar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilir.

46. Yurtdışındaki işletmenin finansal tablolarının raporlayan işletmeninkinden farklı bir tarih olması durumunda, yurtdışındaki işletme raporlayan işletmenin finansal tablolarının tarihiyle aynı tarihli ilave tablolar hazırlar. Bu yapılmadığında, TFRS 10 farkın üç ayı geçmemesi ve farklı tarihler arasında gerçekleşen önemli işlem ya da olayların etkilerini yansıtacak şekilde düzeltmeler yapılması koşuluyla, farklı bir raporlama tarihi kullanılmasına izin verir. Böyle bir durumda, yurtdışındaki işletmenin aktifleri ve pasifleri kendi raporlama dönemi sonundaki döviz kurundan çevrilir. Raporlayan işletmenin raporlama dönemi sonuna kadar olan önemli döviz kuru değişimleri için TFRS 10'a uygun olarak düzeltmeler yapılır. Aynı yaklaşım, "TMS 28, İştiraklerdeki Yatırımlar" ve TMS 31 Standartlarına göre iştirak ve iş ortaklıklarına özkaynak yönteminin uygulanması ile iş ortaklıklarına oransal konsolidasyon uygulanmasında da kullanılır.
47. Yurtdışındaki işletmenin iktisabında ortaya çıkan şerefiye ve yine bu iktisap sırasında aktif ve pasiflerin defter değerlerine yapılan gerçeğe uygun değer düzeltmeleri, yurtdışındaki işletmenin aktif ve pasifleri olarak dikkate alınır. Bundan dolayı, yurtdışındaki işletmenin geçerli para birimi cinsinden ifade edilirler ve 39 uncu ve 42 nci Paragraflara göre kapanış kurundan çevrilirler.

Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılması

48. Yurtdışındaki işletmenin elden çıkarılmasında, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmiş ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilmiş söz konusu işletmeye ait birikmiş kur farkları, elden çıkarmadan kaynaklanan kazanç veya kayıp muhasebeleştirildiğinde, özkaynaktan kar veya zarara aktarılabilir (yeniden sınıflandırmaya ilişkin bir düzeltme olarak) yeniden sınıflandırılır (bkz. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu (2008 yılında yayımlanan)).
- 48A. İşletmenin yurtdışındaki bir işletmedeki payının tamamının elden çıkarılmasına ek olarak, aşağıdaki kısmi elden çıkarmalar elden çıkarma olarak muhasebeleştirilir:
- (a) Kısmi elden çıkarmadan sonra işletmenin önceki bağlı ortaklığında kontrol gücü bulunmayan bir payı elinde bulundurmasına bağlı olmaksızın, yurtdışında bir işletmesi olan bağlı ortaklık üzerindeki kontrolün kaybedilmesini içeren kısmi elden çıkarmalar ve
- (b) Müşterek anlaşmadaki payın kısmen elden çıkarılmasından veya yurtdışında bir işletmesi olan iştirakteki payın kısmen elden çıkarılmasından sonra elde kalan payın yurtdışında işletmesi olan bir finansal varlık olması.
- 48B. Yurtdışında bir işletmesi olan bağlı ortaklığın elden çıkarılmasında, kontrol gücü olmayan paylarla ilişkilendirilen yurtdışındaki işletmeye ait birikmiş kur farkları, finansal durum tablosu dışında bırakılır ama kar veya zararda yeniden sınıflandırmaz.
- 48C. Yurtdışında bir işletmesi olan bir bağlı ortaklığın kısmen elden çıkarılmasında işletme, diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, söz konusu yurtdışı işletmedeki kontrol gücü olmayan paylarla yeniden ilişkilendirebilir. Yurtdışındaki işletmenin diğer herhangi bir elden çıkarmasında işletme, sadece diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen birikmiş kur farklarının oransal payını, kar veya zararda yeniden sınıflandırır.
- 48D. İşletmenin yurt dışındaki bir işletmedeki payını kısmen elden çıkarması, işletmenin yurt dışındaki işletmedeki sermaye payında, 48A Paragrafındaki elden çıkarılma olarak muhasebeleştirilen azalmalar dışındaki herhangi bir azalmadır.
49. Bir işletme, yurtdışındaki işletmesini satış, tasfiye, sermaye payının geri ödenmesi ya da işletmenin bir kısmından ya da tamamından vazgeçme şeklinde elden çıkarabilir. Yurtdışındaki bir işletmenin defter değerinin düşürülmesi, kendi zararı veya yatırımcı tarafından muhasebeleştirilen değer düşüklüğü nedeniyle kısmi bir elden çıkarma meydana getirmez. Dolayısıyla diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kur farkı kazanç ya da kaybının herhangi bir kısmı, değer düşüklüğünün yansıtılması sırasında kâr veya zararda yeniden sınıflandırılmaz.

Tüm kur farklarının vergi etkileri

50. Yabancı para işlemlerden doğan kazanç ve kayıpları ile işletmenin (yurtdışındaki işletme dahil) faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun farklı bir para birimine çevrilmesinden doğan kur farklarından kaynaklanabilecek vergi etkilerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 12 Standardı hükümleri uygulanır.

Açıklamalar

51. 53 ve 55-57 nci Paragraflarda düzenlenen 'geçerli para birimi' grup söz konusu olduğunda ana şirketin geçerli para birimine uygulanır.

52. İşletme aşağıdakileri kamuya açıklar:

[Not: TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının 2010 ve 2011 Versiyonlarını Erken Uygulamayan İşletmeler TMS 21'in 52 nci Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- (a) TMS 39'a göre finansal araçların gerçeğe uygun değere göre ölçülmesinden kaynaklanan ve kar veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları hariç olmak üzere, kar veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları tutarı ve

[Not: 27.04.2010 tarihli ve 27564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2010 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 21'in 52 nci Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- (a) TFRS 9 ve TMS 39'a göre finansal araçların gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesinden kaynaklanan ve kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları hariç olmak üzere, kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları tutarı ve

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler TMS 21'in 52 nci Paragrafının (a) bendini aşağıdaki şekilde uygular]

- (a) TFRS 9'a göre finansal araçların gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülmesinden kaynaklanan ve kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları hariç olmak üzere, kâr veya zararda muhasebeleştirilen kur farkları tutarı ve

- (b) Diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen ve özkaynağın ayrı bir bileşeninde biriktirilen net kur farkları ile dönem başındaki ve dönem sonundaki bu tür kur farkları tutarlarının mutabakatı.

53. Finansal tablolarda kullanılan para biriminin geçerli para biriminden farklı olması durumunda, geçerli para biriminin ne olduğu ve neden farklı bir para birimi kullanıldığı gerekçesiyle birlikte açıklanır.

54. Raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki önemli bir işletmenin geçerli para birimi değiştiğinde, bu durum ve değişimin nedeni açıklanmalıdır.

55. İşletmenin finansal tablolarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde sunması durumunda, finansal tablolarının Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile uyumlu kabul edilebilmesi için ilgili her Standardın gerekleriyle ve 39 uncu ve 42 nci Paragraflarda açıklanan çevirme yöntemi dahil olmak üzere bu Standartların ilgili tüm yorumlarıyla uyumlu olması gerekir.

56. Bazı durumlarda işletme, finansal tablolarını ve diğer finansal bilgilerini 55 inci Paragraftaki gerekleri yerine getirilmeden, geçerli para birimi olmayan bir para biriminde sunar. Örneğin, bir işletme sadece finansal tablolarından seçilmiş bazı kalemleri başka bir para birimine çevirir. Ya da, geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olmayan bir işletme, finansal tablolarını tüm kalemleri kapanış kurundan başka bir para birimine çevirir. Bu tür çeviriler Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygun olmayıp, 57 nci Paragrafta belirtilen açıklamaların yapılması gerekir.

57. Bir işletme finansal tablolarını ve diğer finansal bilgilerini geçerli para biriminden ya da finansal tablolarda kullanılan para biriminden farklı bir para biriminde gösterirse ve 55 inci Paragraftaki gerekler yerine getirilmezse:

- (a) Bu bilgileri, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarıyla uyumlu bilgilerden açık bir şekilde ayırt etmek için ek bilgiler olarak tanımlar;

- (b) Ek bilgilerin hazırlandığı para birimini açıklar ve

(c) İşletmenin geçerli para birimini ve ek bilgilerin çevrim yöntemini açıklar.

Yürürlük Tarihi ve Geçiş

58. “-”

58A. “-”

59. İşletme bu Standardın ilk defa uygulandığı finansal raporlama döneminin başından itibaren gerçekleşen tüm iktisaplar için 47 nci Paragraf hükümlerini ileriye dönük olarak uygular. Ayrıca önceki iktisaplara 47 nci Paragrafın geriye dönük olarak uygulanması da mümkündür. İleriye dönük olarak değerlendirilen ancak bu Standardın ilk defa uygulanma tarihinden önce gerçekleşen bir yurtdışındaki işletmenin iktisabında, işletme önceki yılları yeniden düzeltmeyecek ve dolayısıyla da, uygun olduğunda, iktisaptan kaynaklanan şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmelerini yurtdışındaki işletmesinin aktif ve pasiflerinden ziyade, işletmenin aktifleri ve pasifleriymiş gibi dikkate alacaktır. Bu nedenle, bu şerefiye ve gerçeğe uygun değer düzeltmeleri ya halihazırda işletmenin geçerli para biriminden ifade edilmişlerdir ya da iktisap tarihindeki döviz kuru kullanılarak raporlanan parasal olmayan yabancı para kalemlerdir.

60. Bu Standardın uygulanmasından kaynaklanan diğer tüm değişiklikler “TMS 8, Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar” Standardına göre muhasebeleştirilir.

60A. “-”

60B. TMS 27 (2008 yılında yayımlanan) ile 48A-48D Paragrafları eklenmiş ve 49 uncu Paragraf değiştirilmiştir. Söz konusu değişiklikler, 1 Temmuz 2009 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemlerde ileriye yönelik olarak uygulanır. TMS 27'nin (2008 yılında yayımlanan) daha erken bir dönemde uygulanması halinde, ilgili değişiklikler de söz konusu önceki dönemde uygulanır.

60C. “-”

60D. 60B Paragrafındaki değişiklik, 1 Temmuz 2010 tarihinde veya sonrasında başlayan yıllık dönemlerde uygulanır. Değişikliğin erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır.

[Not: 20.03.2011 tarihli ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan TFRS 9 Finansal Araçlar Standardını (2011 versiyonunu) Erken Uygulayan İşletmeler için TMS 21’in 60E Paragrafı aşağıdaki şekilde eklenmiştir]

60E. Ekim 2010’da yayımlanan “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardı ile 3(a), 4 ve 52(a) Paragrafları değiştirilmiş ve 60C Paragrafı silinmiştir. Söz konusu değişiklikler, Ekim 2010’da yayımlanan TFRS 9 uygulandığında uygulanır.

60F. TFRS 10 ve TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44-46 ve 48A paragraflarını değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 10 ve TFRS 11 uygulandığında uygulanırlar.

60G. TFRS 13, 8 inci paragrafta yer alan gerçeğe uygun değer tanımı ile 23 üncü paragrafı değiştirmiştir. Söz konusu değişiklikler TFRS 13 uygulandığında uygulanır.

60H. Diğer kapsamlı gelir kalemlerinin sunumuna ilişkin TMS 1’de yapılan değişiklikler ile 39 uncu Paragraf değiştirilmiştir. TMS 1’de yapılan bu değişiklikler uygulandığında, TMS 21’de yapılan söz konusu değişiklik de uygulanır.

61. “-”

62. “-”

TMS 23

BORÇLANMA MALİYETLERİ

GÜNCELLEMELER ve YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/11/2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla
 1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 46 sıra no’lu,
 2. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 114 sıra no’lu,
 3. 12/11/2014 tarih ve 29173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 34 sıra no’luTebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.
- Birinci değişiklik TMS 23’ün Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan yeni halinin mevzuatımıza kazandırılmasına ilişkin olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Sözü edilen yeni TMS 23 ‘ün erken uygulanma imkanı da bulunmaktadır. Erken uygulama durumunda önceki TMS 23 yürürlükten kalkmaktadır.
- İkinci değişiklik ise doğrudan TMS 23 tarafından yapılmış olup, 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- Üçüncü değişiklik doğrudan TMS 23 tarafından yapılmış olup, 31/12/2015 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.
- **Yukarıda yer verilen Tebliğin erken uygulanma imkânı da bulunduğundan, bu kitapta TMS 23’ün ilgili Tebliğde yer verilen yeni şekli yer almaktadır. Standardı bu şekliyle uygulamayı tercih etmeyen işletmeler, TMS 23’ün bu Tebliğden önceki şekline Kurumumuzun resmi internet sitesinden (www.kgk.gov.tr) ve ilgili Resmi Gazetelerden (rega.basbakanlik.gov.tr) ulaşabilirler.**

Türkiye Muhasebe Standardı 23
(TMS 23)
Borçlanma Maliyetleri

Temel İlke

1. Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.

Kapsam

2. İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu Standardı uygularlar.
3. Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir.
4. İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu Standardın uygulanması gerekli değildir:
 - (a) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin TMS 41 *Tarımsal Faaliyetler* Standardı kapsamındaki bir canlı varlık,
 - (b) Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.

Tanımlar

5. Bu Standartta geçen terimlerin anlamları aşağıdaki gibidir:

Borçlanma maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir.

Özellikli varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.
6. Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:
 - (a) "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
 - (b) "-"
 - (c) "-"
 - (d) "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve
 - (e) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.
7. Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olabilir:
 - (a) Stoklar,
 - (b) İmalat tesisleri,
 - (c) Enerji üretim tesisleri,
 - (d) Maddi olmayan duran varlıklar,
 - (e) Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
 - (f) Taşıyıcı bitkiler.

Finansal varlıklar ve kısa süre içerisinde üretilen veya imal edilen stoklar özellikli varlık değildir. Elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklar da, özellikli varlık değildir.

Muhasebeleştirme

8. İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.
9. Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bir işletmenin “TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardını uygulaması durumunda; borçlanma maliyetlerinin aynı dönem boyunca enflasyonun etkisine isabet eden kısmı, TMS 29’ un 21 inci Paragrafı çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.

Aktifleştirilebilir borçlanma maliyetleri

10. Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir.
11. Belirli bir borçlanma ile bir özellikli varlık arasında doğrudan bir ilişki olup olmadığının tespit edilmesi ve belirli bir harcamanın hiç yapılmaması halinde kaçınılabilecek borçlanmaların belirlenmesi bazı durumlarda zor olabilir. Örneğin; bu tür bir güçlük, finansman faaliyetlerinin tek bir merkezden yürütüldüğü durumlarda meydana gelir. Bir şirketler topluluğunun, borçlanma ihtiyaçları için çok sayıda değişik faiz oranlı borçlanma araçları kullandığı ve bu fonları değişik esaslara göre grup şirketlerine kullandığı durumlarda da güçlükler ortaya çıkar. Diğer zorluklar ise, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren bir grubun, döviz üzerinden veya dövize endeksli olarak kullandığı krediler ile döviz kurlarında dalgalanmalar olduğu durumlarda ortaya çıkar. Sonuç olarak, özellikli varlıkların elde edilmesi ile doğrudan ilişkili borçlanma maliyetlerinin tutarını belirlemek zordur, yorum yapılmasını gerektirir.
12. Bir işletme bir özellikli varlığın edinilmesi amacıyla özellikle borçlanmış ise, bu durumda aktifleştirilecek borçlanma maliyeti tutarı; ilgili dönem boyunca söz konusu borçlanmaya ilişkin oluşan borçlanma maliyetlerinden, söz konusu fonların geçici olarak nemalandırılması ile sağlanan gelirlerin düşülmesi suretiyle belirlenir.
13. Bir işletme özellikli bir varlığın finansmanına ilişkin yapılan işlemleri, fonların bir kısmının veya tamamının söz konusu varlık için kullanımından belli bir süre önce gerçekleştirebilir ve bu süre içinde borçlanma maliyeti oluşabilir. Böyle durumlarda özellikli varlıklara ilişkin harcama yapılmaya kadar bu fonlar genellikle geçici olarak nemalandırılır. Bu durumda belirli bir döneme ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarının belirlenmesinde, bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan gelirler, katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilir.
14. Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alınma yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.
15. Bazı durumlarda borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplanırken hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklıkların borçlanma tutarları dikkate alınır. Diğer durumlarda, bağlı ortaklıkların her birinin kendi borçlanmalarına ilişkin ağırlıklı ortalama borçlanma maliyetini kullanmaları daha uygundur.

Özellikli varlıkların defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı

16. Bir özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleştirilebilir değerini aşarsa; ilgili varlığın defter değeri, diğer Türkiye Muhasebe Standartları’na uygun olarak azaltılır veya tamamen kayıtlardan silinir. Belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar, diğer Türkiye Muhasebe Standartları’na uygun olarak yeniden kayıtlara alınır.

Aktifleştirmenin başlaması

17. İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aktifleştirmenin başlama tarihi, işletmenin aşağıdaki koşulların tümünü sağladığı tarihtir:
 - (a) İşletme, varlık için harcama yaptığında;
 - (b) Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;
 - (c) İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.
18. Bir özellikli varlığa ilişkin harcamalar sadece; nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür (Bakınız: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması). Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında aynı dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı yaklaşık harcama tutarıdır.
19. Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesi ile sınırlı değildir. Bu işlemler; söz konusu varlıkla ilgili fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri de içerir. Ancak, bu tür işlemler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz. Örneğin; bir arazinin inşaatına hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazinin geliştirilmesi ile ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak, bina yapma amacıyla alınan bir arazinin, herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.

Aktifleştirme işlemine ara verilmesi

20. İşletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir.
21. Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışılabilir bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.

Aktifleştirmenin sona ermesi

22. Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.
23. Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.
24. Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilir olduğu durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.

25. Her biri bağımsız olarak kullanılabilen birkaç binadan oluşan bir iş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken her bir bölümü ayrı olarak kullanılabilen bir özellikli varlığa örnek teşkil eder. Çelik fabrikası gibi, aynı tesisin farklı bölümlerinde birbirini takip eden çeşitli süreçler içeren bir endüstriyel tesis de, herhangi bir parçasının kullanılabilmesi için bütünüyle tamamlanması gereken bir özellikli varlığa örnektir.

Açıklama

26. İşletmeler;
- (a) İlgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarını ve
- (b) Aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranını
- açıklar.

Geçiş hükümleri

27. Bu Standardın uygulanmasının muhasebe politikasında değişiklik meydana getirmesi durumunda; işletmelerce bu Standart, aktifleştirme koşullarının bu Standardın yürürlük tarihi veya sonrasında bir tarihte sağlandığı özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerine uygulanır.
28. Ancak işletmeler, yürürlük tarihinden önceki bir tarihi belirleyerek bu Standart hükümlerini, aktifleştirme koşulları işletmece belirlenen tarihte veya sonrasında bir tarihte sağlanan tüm özellikli varlıklara ilişkin borçlanma maliyetlerine uygulayabilirler

Yürürlük

29. “-”
- 29A. “-”
30. “-”

EK 5: A-TR FATURASI

CERTIFICATO DI CIRCOLAZIONE DELLE MERCI

1. Esportatore (nome, indirizzo completo, paese) COFIL SRL VIA DELL'ARTIGIANATO 5 59013 MONTEMURLO IT		A.TR. VE n. D 771317	
2. Documento di trasporto (indicazione facoltativa) n. _____ del _____		3. Destinatario (nome, indirizzo completo, paese) (indicazione facoltativa)	
4. <p style="text-align: center;">ASSOCIAZIONE tra la COMUNITÀ EUROPEA e la TURCHIA</p>		5. Paese di esportazione ITALIA	
6. Paese di destinazione (*) TURCHIA		7. Informazioni riguardanti il trasporto (indicazione facoltativa)	
8. Osservazioni		9. Numero d'ordine 01)	
10. Marche e numeri, quantità e natura dei colli (per le merci alla rinfusa, menzionare il nome della nave, il numero del vagone o la targa del veicolo); designazione delle merci 12 COLLI FILATI DI NYLON		11. Peso Lordo (Kg) o altra misura (hl, m³, ecc.) 274,55	
12. VISTO DELLA DOGANA Dichiarazione certificata conforme Documento d'esportazione (2): Modello N. Ufficio doganale: 67907B Paese in cui il certificato è rilasciato: ITALIA (luogo e data) TRIESTE SOT FERRETTI 20/12/2014		13. DICHIARAZIONE DELL'ESPORTATORE Io sottoscritto dichiaro che le merci di cui sopra soddisfano alle condizioni richieste per ottenere il presente certificato. (Luogo e data) MONTEMURLO 20/12/14 COFIL SRL	

REGIONALE PER IL VENETO E FRIULI VENEZIA GIULIA AUT. N. 14246 RU DEL 31/03/2014
 DIREZIONE
 cod. 151
 Stampato da GRAFICHE WAN. Telefono 0444 356356
 Via degli Eroi, 76 - 36050 Dossino Vicenti - FAX 0445 020246
 scarsi lo Stato membro o Turchia.
 riempire solo quando il paese di spedizione lo richiede.



EK 6: CMR FATURASI

CMR - Nakliye aracının içindeki belge olarak. Bir sonraki işleme =

(25)

COPY

CMR

Codice Trasportatore
Code Transporteur
Code of carrier
Code Frachtführer **N.**

<p>1 Mittlere Expediente Sender (name, address, country) Sittam S.r.l. Fil. di Firenze VIA EINSTEIN 35/3 50013 CAMPI BISENZIO FI/ITALIA</p>		<p>LETTERA DI VETTURA INTERNAZIONALE LETTRE DE VOITURE INTERNATIONALE INTERNATIONAL CONSIGNMENT NOTE FRACHTBRIEF - TRANSPORTDOKUMENT</p> <p style="text-align: right;">N. ET80FI 4CG093-01</p> <p><small>Questo trasporto è sottomesso nonobstante qualunque clausola contraria alla convenzione relativa al contratto di trasporto internazionale di merci su strada (CMR). Ce transport est soumis, nonobstant toute clause contraire, à la convention relative au contrat de transport international de marchandises par route (CMR). This carriage is notwithstanding any clause to the contrary, subject to the Convention on the Contract for the International Carriage of goods by road (CMR).</small></p>																																					
<p>2 Destinatarie Consignee (name, address, country) SITNAK ULUSLARARASI NAKLIYAT MURATBEY MERKEZ MAH. FABRIKALAR 34500 BUYUKKEKMECE ISTANBUL TURCHIA</p>		<p>16 Trasportatore Carrier (name, address, country) SITNAK ULUSLARA NAKLIYAT A. S. KAYIKOI SOC. FILIZ HAN N 22/12 34034 KERESTECILER SITESI</p>																																					
<p>3 Luogo previsto per la consegna della merce (località, stato) Lieu prévu pour la livraison de la marchandise (Place, country) MURATBEY MERKEZ MAH. FABRIKALAR BUYUKKEKMECE ISTANBUL TURCHIA</p>		<p>17 Trasportatori successivi Successive Carrier (name, address, country)</p>																																					
<p>4 Luogo e data della presa in carico della merce Lieu et date de la prise en charge de la marchandise Place and date of taking over the goods (place, country, date) CAMPI BISENZIO 19/12/2014</p>		<p>18 Riserve ed osservazioni del trasportatore Reserves et observations du transporteur Carrier's reservations and observations Partenza camion ore:</p>																																					
<p>5 Documenti allegati Documents annexes Documents attached FATTURE & T2</p>																																							
<p>6 Contrassegni e numeri Marques et numeros Marks and nos</p>	<p>7 Numero dei colli Nombre des colis Number of packages</p>	<p>8 Imballaggio Mode d'emballage Method of packing 90 CLL - GROUPAGES</p>	<p>9 Denominazione comune della merce / Nature de la marchandise Nature of goods</p>																																				
			<p>10 N. di Statistica No statistique Statistical number</p>																																				
			<p>11 Peso lordo kg. Poids brut, kg. Gross weight kg. 18,787.85</p>																																				
			<p>12 Volume m3 Cubage m3 Volume cu m3 14.63</p>																																				
<p>13 Istruzioni del mittente Instructions de l'expéditeur Sender's instructions Trasporto da eseguirsi nel rispetto delle norme relative alla sicurezza stradale e con osservanza dei tempi di guida e di riposo ivi previsti, nonche della normativa di cui al Decreto Legge 286/2005 Transport to be carried out according to the regulations concerning road traffic safety and with observance of the provided driving and resting time, and of the regulation provided by Law Decree 286/2005</p>		<p>19 Convenzioni particolari Conventions particulières Special Agreements</p>																																					
<p>14 Istruzioni per il pagamento del nolo/Prescriptions d'affranchissement Carriage forward</p>		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <th style="width: 30%;">Da pagare per/A payer par/to be paid by:</th> <th style="width: 15%;">Mittente Expéditeur / Sender</th> <th style="width: 15%;">Valuta Monnaie/ Currency</th> <th style="width: 15%;">Destinatario Destinatr. / Consignee</th> </tr> <tr> <td>Prezzo trasp. / Prix transport / Carriage charges:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Abb. / Reductions:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Deductions:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Saldo / Solde Balance:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Maggior. / Supplements:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Supplém. / Charges:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Other charges:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>Tot. / Tot / Total:</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>		Da pagare per/A payer par/to be paid by:	Mittente Expéditeur / Sender	Valuta Monnaie/ Currency	Destinatario Destinatr. / Consignee	Prezzo trasp. / Prix transport / Carriage charges:				Abb. / Reductions:				Deductions:				Saldo / Solde Balance:				Maggior. / Supplements:				Supplém. / Charges:				Other charges:				Tot. / Tot / Total:			
Da pagare per/A payer par/to be paid by:	Mittente Expéditeur / Sender	Valuta Monnaie/ Currency	Destinatario Destinatr. / Consignee																																				
Prezzo trasp. / Prix transport / Carriage charges:																																							
Abb. / Reductions:																																							
Deductions:																																							
Saldo / Solde Balance:																																							
Maggior. / Supplements:																																							
Supplém. / Charges:																																							
Other charges:																																							
Tot. / Tot / Total:																																							
<p>21 Compiuto a Etabli a Established in CAMPI BISENZIO 19/12/2014</p>		<p>15 Rimborso / Remboursement / Cash on delivery</p>																																					
<p>22 Firmato e timbro del mittente Signature et timbre de l'expéditeur Signature and stamp of the sender Sittam S.r.l. Fil. di Firenze VIA EINSTEIN 35/3 50013 CAMPI BISENZIO FI 09722040152</p>		<p>23 Firma e timbro del trasportatore Signature et timbre du transporteur Signature and stamp of the carrier SITNAK ULUSLARA NAKLIYAT A. S. Luogo Lieu Place 34 DN 6126</p>																																					
<p>24 Marce ricevuta Marchandises reçues Goods received Luogo Lieu Place Firma e timbro del destinatario Signature et timbre du destinataire Signature and stamp of the consignee</p>																																							

EK 7: DEKONT

DEKONT

05253

Soyun
Y
T
TÜRKİYE

Yenibosna V. Dairesi 4700602198
TEL: (0212) 452 83 72 Fax: (0212) 653 66 25
Yenibosna V. Dairesi 4700602198
Cobançeşme Mahallesi Mithatpaşa Caddesi No: 23/2
İHTİSAS GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD. ŞTİ.



İHTİSAS GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD. ŞTİ.
Cobançeşme Mahallesi Mithatpaşa Caddesi
No: 23 Kat: 2 Yenibosna - İSTANBUL
Tel: (0212) 551 02 02 (pbx) Fax : (0212) 653 66 25
www.ihstiasgumruk.com • info@ihstiasgumruk.com
Yenibosna V.D. : 470 060 2198
Ticari Sicil No. : 832645
Mersis No. : 0470060219800018
10.01.2015

Tarih :
Ref No : 114-04389
Gümrük : HALKALİ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ
Bey. No : 289916
Bey. Tarihi : 30.12.2014

Müşteri V.D. ve No: BAYRAMPAŞA

6290057027

AÇIKLAMA	TUTARI
GÜMRÜK VEZNE ALINDIŞ-NARİN TRİK	1.299,98 TL
ARZIYE FATURASI-NARİN TRİK	143,42 TL
ORDİNO FATURASI-NARİN TRİK	177,00 TL
TOPLAM	1.622,40 TL
YALNIZ: BİNALTIYUZYİRMİİKİ TL KIRK KR	1.622,40

BİLGİSAYARA
İŞLENDİ
349

DEKONTU TESLİM ALANIN	TARİH
Adı Soyadı:	İmzası:

EK 8: DEKONT 2**DEKONT**
05416

Sayın

YER

BAYRAMPAŞA / İSTANBUL
TÜRKİYE**İHTİSAS GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LİMİTED ŞİRKETİ**
Çobançeşme Mahallesi Mithatpaşa Caddesi No: 23/2
Yenibosna / Beşiktaş / İSTANBUL
Tel: (0212) 452 43 77 Fax: (0212) 653 66 25
Yenibosna Vergi Dairesi: 4700602198**İHTİSAS GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD. ŞTİ.**
Çobançeşme Mahallesi Mithatpaşa Caddesi
No: 23 Kat: 2 Yenibosna - İSTANBUL
Tel: (0212) 551 02 02 (pbx) Fax: (0212) 653 66 25
www.ihstiasgumruk.com • info@ihstiasgumruk.com
Yenibosna V.D. : 470 060 2198
Ticari Sicil No. : 832645
Mersis No. : 0470060219800018Tarih : 13.01.2015
Ref No : 114-04389
Gümrük : HALKALI GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ
Bey. No : 289916
Bey. Tarihi : 30.12.2014

Müşteri V.D. ve No: BAYRAMPAŞA

629003/027

AÇIKLAMA	TUTARI
DTS BEDELİ	100,00 TL
İTHALAT KAYIT BELG. NARİN TRİK	40,00 TL

TOPLAM	140,00 TL
YALNIZ: YÜZKIRK TL	
GENEL TOPLAM	140,00

BİLGISAYARA İŞLENDİ
368

DEKONTU TESLİM ALANIN		TARİH
Adı Soyadı:	İmzası:	

EK 9: FATURA



Via dell'Artigianato, 5 - 59013 Montemurlo (PO) Italy
Tel. 0574.650704 r.a. Fax 0039. 0574.651974
Magazzino Spedizioni 0574.657808 E-Mail: cofil@italiacofil.com

Capitale sociale € 102.775.00 Int. vere - R.E.A. 470934
Part. IVA 01784610972 - Reg Impr. PO/cod. fisc. 01784610972
Società soggetta a direzione e coordinamento della Società
FILATURA COFIL di Corrieri Massimo e Fedarico & C. SNC
Partita Iva IT01784610972

Spett./Messrs. 2328
STI
YE
00000 / ISTANBUL TR
P. IVA
Destinazione Merc / Destination:
Dati Vettore/Transporter:
SITTAM.S.R.L.
VIA A.EINSTEIN, 35/3
CAMPI BISENZIO

FATTURA/INVOICE Numero: 32809/24 19.12.14Pag. 1
Agente/Agent COFIL TURCHIA TEKSTIL LC VE DIS
Porto/Delivery Term: C. I. F. ✓
Pagamento/Payment: C.O.D. WITH 3% DISCOUNT
Banca di Appoggio/Bank:

Bolla	Articolo/Colore Article/colour	Descrizione	Partita/lot Bagno	Quantità Q.ty	Prezzo Price	Sconto Discount	Importo Amount
18387	30215	MERCURIO NM 16800	40991	75,381	20,40		1537,77
191214	800	OTTANIO 67 VI 25 PA 8 PL Cod.Doganale: 54060000 ✓					
18387	30215	MERCURIO NM 16800	40991	169,949	20,40		3466,96
191214	811	ROYAL BLUE 67 VI 25 PA 8 PL Cod.Doganale: 54060000 ✓					
18387	30215	MERCURIO NM 16800	40991	11,066	20,40		225,75
191214	814	FUXIA 67 VI 25 PA 8 PL Cod.Doganale: 54060000 ✓					
		Ref. NOTE ORD 72746 PRICE FOR THIS CONFIRM	EUR 20,40				

V.A.: Operaz. non impon. Art.8 1° Comma DPR.26/10/72 N.633.
QUESTA FATTURA E ASSICURATA AL CREDITO

Pay To: CASSA DI RISPARMIO DI FIRENZE
IBAN: IT78J0616037970000006214C00 SWIFT: CRF11T3FXXX
Tot Peso Lordo/Gross Weight 274,550 ✓
Cond. Weight 256,396 ✓
Tot Peso Netto/Net Weight 252,550 ✓

Importo Lordo/Total	Sconto/Discount	Spese Trasporto	Importo Netto/Net Amount	Spese Bolli	Colli/Tot Cart.
5230,48	156,91 ✓		5073,57		12

C.I.V.A	Descrizione /Description	Imponibile IVA/Net Amount	Importo Iva	Totale Fattura/Total Amount
212	ART.8 I°CO	5073,57		5073,57

Scadenza/Expire Date 20/12/14 ✓
Importo/Amount 5073,57 ✓

COFIL S.r.l.
Via dell'Artigianato, 5 - Tel. 0574/650704
59013 MONTMURLO (PO)
Partita IVA 01784610972
C.S. € 102.775,00 I.V.
Reg. Imp. 24872/98 - REA 4709340

L'esportatore delle merci contemplate nel presente documento dichiara che, salvo indicazione contraria, le merci sono di origine preferenziale comunitaria CEE.
We hereby certify that the goods are of preferential european union origin.

EK 11: GÜMRÜK BEYANNAMESİ 2

5

T.C. GÜMRÜK BEYANNAMESİ Seri : GB **0991820** A VARIS GÜMRÜK DARESİ

1 BEYAN

2 Gönderici / İhracatçı No: **COFIL S.R.L**
 VIA DELL'ARTIGIANATO,5
 59013 MONTEMURLO (PO)
 ITALY

3 Formül: **4** 4 YOK. İspat: **0**
 5 Akademi belgesi: **1** 6 Kapı açıldı: **0**
 7 Fideleştirme belgesi: **1** 8 Malı sorumlu kişi: **12** 14-04389 01 DÜĞUKAN

8 Alın: No: **YENİDÜĞUKAN MAH.FERHATPAŞA CAD. BAYRAMPAŞA / İSTANBUL TÜRKİYE**

11 Ticaret Unvanı: **YENİDÜĞUKAN MAH.FERHATPAŞA CAD. BAYRAMPAŞA / İSTANBUL**

12 Kıymetli eşya ticareti: **005**

13 TİP: **005**

14 Beyan sahibi - Temsilcisi No: **4700602198**

15 Serbestçe ithal edilmiş: **005**

17 İlgili beyanlar: **005**

19 Kilo: **0** 20 Teslim yeri: **İSTANBUL**

21 Kilo: **0** 22 Teslim yeri: **İSTANBUL**

23 ZARF: **34 ZBZ 19/34 DN 6126** 24 Kilo: **0** 25 Kilo: **0** 26 Dönüş: **0**

27 Teslim yeri: **İSTANBUL**

28 Tutar: **0** 29 Dönüş: **0**

30 Tutar: **34 ZBZ 19/34 DN 6126** 31 Dönüş: **0**

32 Kilo: **0** 33 Dönüş: **0**

34 Tutar: **0** 35 Dönüş: **0**

36 Tutar: **0** 37 Dönüş: **0**

38 Tutar: **0** 39 Dönüş: **0**

40 Tutar: **0** 41 Dönüş: **0**

42 Tutar: **0** 43 Dönüş: **0**

44 Ek bilgi: **14341300AN212259-1**

45 Tutar: **256,396 KG**

46 Teslimat tarihi: **5.07.57**

47 Vergi oranı: **6.389,27**

48 Dönüş oranı: **0**

49 Dönüş oranı: **0**

50 Anı sorumlu No: **1.299,98**

51 Özgün belge: **1.299,98**

52 Tutar: **1.299,98**

53 Varis idaresi (ve ekleri): **İSTANBUL**

54 Varis tarihi: **30.12.2014**

55 Varis sahibi: **ALİ YALTIKIR M/34/1992**

56 Tutar: **14.403,87**

57 Tutar: **14.403,87**

58 Tutar: **14.872,31**

59 Tutar: **14.872,31**

60 Tutar: **14.872,31**

61 Tutar: **14.872,31**

62 Tutar: **14.872,31**

63 Tutar: **14.872,31**

64 Tutar: **14.872,31**

65 Tutar: **14.872,31**

66 Tutar: **14.872,31**

67 Tutar: **14.872,31**

68 Tutar: **14.872,31**

69 Tutar: **14.872,31**

70 Tutar: **14.872,31**

71 Tutar: **14.872,31**

72 Tutar: **14.872,31**

73 Tutar: **14.872,31**

74 Tutar: **14.872,31**

75 Tutar: **14.872,31**

76 Tutar: **14.872,31**

77 Tutar: **14.872,31**

78 Tutar: **14.872,31**

79 Tutar: **14.872,31**

80 Tutar: **14.872,31**

81 Tutar: **14.872,31**

82 Tutar: **14.872,31**

83 Tutar: **14.872,31**

84 Tutar: **14.872,31**

85 Tutar: **14.872,31**

86 Tutar: **14.872,31**

87 Tutar: **14.872,31**

88 Tutar: **14.872,31**

89 Tutar: **14.872,31**

90 Tutar: **14.872,31**

91 Tutar: **14.872,31**

92 Tutar: **14.872,31**

93 Tutar: **14.872,31**

94 Tutar: **14.872,31**

95 Tutar: **14.872,31**

96 Tutar: **14.872,31**

97 Tutar: **14.872,31**

98 Tutar: **14.872,31**

99 Tutar: **14.872,31**

100 Tutar: **14.872,31**

TCGB - 1

EK 12: GÜMRÜK VERGİ TAHSİLATI



GÜMRÜK VERGİ TAHSİL ALINDISI

Şube Kodu 369

Tarih 05/01/2015	Seri Sıra No AB00040349
---------------------	----------------------------

MÜKELLEFİN

Gümrük Say. Kodu	Gümrük Saymanlığı	Vergi Numarası
034450	HALKALI GÜM. S.M.	6290057027

Gümrük Müd. Kodu	Gümrük Müdürlüğü	Gümrük Beyanname No
341300	HALKALI GÜMRÜK MÜD.	14341300IM289916

Soyadı/Ünvanı :

Adı : TD.ŞTİ.

Adresi : ÇOBANÇEŞME MH. MİTHATPAŞA CD CD. BAĞÇELİEVLER İSTANBUL

Telefon : 2124525372

TAHSİL OLUNAN GELİRİN

TAHSİL OLUNAN GELİRİN		Gümrük Vezne Alındısı	
Ödeme Tarihi		Seri	Sıra No
05/01/2015			
Gümrük Vergi Kodu	Gümrük Vergi Adı	Tutar	
40	1420-KDV		1,244.98
89	1360-Damga Vergisi		55.00
TOPLAM			1,299.98

Yalnız: #BİNİKİYÜZDOKSANDOKUZ,-TL, DOKSANSEKİZ,-Kr.#

YAPI VE KREDİ BANKASI A.Ş.
GENEL MÜDÜRLÜK Şubesi

6006-OPY-00/1011

EK 13: İTHALAT HESAPLAMA MALİYET TABLOSU

Dosya : 2014 / 44

1

İTHALAT MALİYET HESAPLAMASI

İTHALAT BİLGİLERİ

FİRMA ADI	: COFIL S.R.L.
ÜLKESİ	: İTALYA
G.G.B TARİHİ	: 30.12.2014
G.G.B NO.	: 289916
GELEN MAMÜL İÇERİĞİ	: %67 Vis. %25 Pa. %8 Pl.
KAP ADEDİ	: 12 Kap
MIKTARI	: 256,40 Kg
BEYANNAME TUTARI	: 5.073,57 EUR
BEY ÜZERİNDEKİ KUR	: 2,83900
BEY DEKİ KURA GÖRE TUTARI	: 14.403,87

BİRİM TL FİYATI
56,18 TL

TOPLAM
14.403,87

DÖVİZ
5.073,57

İTHALATTA YAPILAN MASRAFLAR VE VERGİLER

FİRMA ADI	TARİH	EVRAK NO.	MATRAHI	K.D.V.	TUTARI
GÜMRÜK VEZNE AL. (D.V.) + (K.D.V.)	05.01.2015	40349	55,00	1.244,98	1.299,98
GÜMRÜK VEZNE AL. (Ant.Bey. D.V.)	26.12.2014	237673	55,00		55,00
SITTNAK ULUS.NAK.TIC.A.Ş. (Ardıve)	05.01.2015	15	123,24	22,18	145,42
SITTNAK ULUS.NAK.TIC.A.Ş. (Ordino)	24.12.2014	8669	150,00		177,00
DTM DÖNER SERM.İŞL.MERKEZİ	25.12.2014	789021	100,00	27,00	100,00
İ.T.K.İ.B. / Hizmet Bedeli	26.12.2014	701316	40,00		40,00
İHTİSAS GÜM.MÜŞ.LTD.ŞTİ. (Güm.Kom.)	10.01.2015	392853	350,00	63,00	413,00
İHTİSAS GÜM.MÜŞ.LTD.ŞTİ. (Ant.Kom.)	31.12.2014	392610	100,00	18,00	118,00
TOPLAM			973,24	1.375,16	2.348,40

Gönderilen
Vakıfbank Güm Kart Vergiler

2.500,00

Toplam

2.500,00

Harcanan

2.348,40

Fark

151,60

İTHALATIN MALİYETİ

MASRAFLAR TOPLAMI

973,24

İTHALAT TUTARI

14.403,87

TOPLAM MALİYET

15.377,11

GELEN MIKTAR

256,40

GELEN MAMÜL MALİYETİ

59.97 TL

Gelen Mamül Maliyeti (DÖVİZ)

21,13 €

Not: Ürünün İthalatçı Firma (tari Türkiye'deki
ürünü sipariş eden firma) kendi deposuna alıncaya
kadar geçen süreçte kattandığı gümrük, taşıma,
sigorta, nakliye vb. tutarları 159 nolu hesap
borcu karşıtararak ürünün maliyetine atılır.

En sonunda, tüm işlemler bittikten sonra;

150

159

150
şeklinde ilk Madde
Malzeme-stok
hesabına aktarılır

EK 14: İTHALAT KAYIT FATURASI



T.C.
EKONOMİ BAKANLIĞI
İTHALAT KAYIT BELGESİ

39

İthalatçıya Verilecek Nüsha	1. İthalatçı (Ünvan, Adres, Vergi Numarası)		3. Kayıt Tarih ve Numarası			
	YENİDOĞAN MH.FERHATPAŞA CF 3 AYRAMPASA İSTANBUL TÜRKİYE		Belge No: 1056716 Belge Tarihi: 26/12/2014 Başvuru No: İTKİB - 1112233/1 Sayfa: 1 / 1			
2. Gönderici / İhracatçı		4. Kaydı Düzenleyen Yetkili Makam ve Adres		6. Ticaret Yapılan Ülke ve Kodu		
COFIL SRL VIA DELL'ARTIGIANATO,5 59013 İTALYA		İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği (İTKİB)		İTALYA 005		
5. Beyan Sahibi / Temsilci (Varsa) (Ünvan, Adres, Vergi Numarası)		7. Geçerlilik Süresi Sonu		8. Toplam CF / CIF Tutarı		
4700602198 İHTİSAS GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD.ŞTİ MİTHATPAŞA CAD.NO:23 K:2 YENİBOSNA BAHÇELİEVLER 34197 İSTANBUL TÜRKİYE		27/03/2015		6.384,23 \$		
1		9. Toplam Brüt Ağırlık (Kg)		10.		
		274,55		G.T.İ.P		
10.1.		540600009000		Brüt Ağırlık Kg		Miktar (İstatistik Birim)
10.2.				274,55		274,55 KILOGRAM
10.3.				FOB İstatistik Kıymet		CIF İstatistik Kıymet
10.4.				5.367,39 \$		6.384,23 \$
10.5.						Menşe Ülke
10.6.						İTALYA
10.7.						
10.8.						
10.9.						
10.10.						
10.11.						
10.12.						
10.13.						
11. Yetkili Makamın Onayı		Tarih: 26 Aralık 2014		İŞBU BELGE; İTHALAT İŞLEMİNİ KAYDA ALMAK SURETİYLE İZLEME AMAÇLI OLUP, EŞYANIN MENŞELİ VE KIYMETİNİN TEVSİKİ ANLAMINA GELMEZ. DİĞER MEVZUAT ÇERÇEVESİNDE ARANMASI GEREKEN BELGELER YERİNE GEÇMEZ VE YÜKÜMLÜLÜKLERİ ORTADAN KALDIRMAZ.		
İmza:		Kaşe				

EK 15: KARAYOLU TAŞIMA FATURASI

32

KAYIT BİLGİLERİ

KAYIT TARİHİ: 30/12/2014
TAREKS REF. NO: 101431426014718
TİCARET YAPILAN ÜLKE: İTALYA
ÇIKIŞ ÜLKESİ: İTALYA
SEVK ÜLKESİ: İTALYA
SINIRDAKİ TAŞIMA ŞEKLİ: DENİZ ARACINDA MOTORLU KARAYOLU TAŞIMA ARACI
EŞYANIN BULUNDUĞU YER: SITTNAK ULUS.NAK.A.Ş.
GÖNDERİCİ VERGİ NO:
GÖNDERİCİ UNVAN: COFIL S.R.L
REJİM: 4071
ANTREPO: SITTNAK ULUS.NAK.A.Ş.-2
GİRİŞ GÜMRÜĞÜ: PENDİK GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ
BOŞALTMA GÜMRÜĞÜ: HALKALI GÜMRÜK MÜD.
SUPALAN: HAYIR
KONTEYNER: HAYIR
GTİP: 540600009000 - SENTETİK/SUNİ FİLAMANT DİĞER İPLİKLER (DİKİŞ HARİÇ) (PERAKENDE)
MENŞE ÜLKE: İTALYA
ÜRÜN GRUBU: STANDARDA TABİ ÜRÜNLER (ÜGD:2014/1)
DEĞER: 5.073,57 EURO
DOLAR DEĞERİ: 6.171,49 ABD DOLARI
MİKTAR: 256,40 KİLOGRAM
MUAFİYET: VAR/A.TR'Lİ ÜRÜNLER

ÜRÜN ÖZELLİĞİ	DEĞERİ
DİĞER STANDARTLAR	
İMALATÇI ADRESİ	VIA DELL'ARTIGIANATO.5 59013 MONTEMURLO (PO) ITALY
İMALATÇI TELEFONU	00390574650704
İMALATÇI UNVANI	COFIL S.R.L
MARKA	COFIL
MODEL	MERCURIO NM 16800
TEBLİĞ KAPSAMI STANDARTLAR	TS 11846
ÜRÜN ADI	İPLİK
ÜRÜN CİNSİ	S1.STANDARDA TABİ ÜRÜN

EK 16: MAHSUP FİŞİ

Sayfa No : 1

MAHSUP FİŞİ

TARİH : 10/01/2015 FİŞ NO: YEVAYİYE NO: 0 REF KODU: 349

HESAP KODU	HESAP İSMİ	AÇIKLAMA	BORÇ	ALAKA
159	VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI		328.24	
05 044	Cofil Srl. / 5.073,57 Ç / 256,	008669 Sittnak Ulus.Nak.AŞ./Ordi	150.00	
05 044	Lofil Srl. / 5.073,57 Ç / 256,	000015 Sittnak Ulus.Nak.AŞ./Ardı	123.24	
05 044	Lofil Srl. / 5.073,57 Ç / 256,	040349 Cofil Srl.5.073,57 Ç / DV	55.00	
191	İNDİRİLECEK KATMA DEĞER VERGİSİ		1 294.16	
02 002	%8 İndirilecek K.D.V.	040349 Lofil Srl.5.073,57 Ç / KD	1 244.98	
02 003	%18 İndirilecek K.D.V.	008669 Sittnak Ulus.Nak.AŞ./KDV.	27.00	
02 003	%18 İndirilecek K.D.V.	000015 Sittnak Ulus.Nak.AŞ./KDV.	22.18	
195	İŞ AVANSLARI			1 622.40
01 005	İhtisas Gümrük Müşavirliği L Lofil Srl. 5.073,57 Ç Sum.Masraf			1 622.40
TOPLAM :			1 622.40	1 622.40

İZAHAT

HAZIRLAYAN

KONTROL EDEN

YETKİLİ İZAZLAR

REFERANS NO

EK 17: TAHSİLAT MAKBUZU

Sayfa 1 / 1

16

TAHSİLAT MAKBUZU KREDİ KARTI İLE ÖDEME

Birlik	İstanbul Tekstil ve Konfeksiyon İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği (ITKİB)		
Başvuru No	1112233/1	Tarih	26/12/2014
Belge No	1056716	Makbuz No	701316
İthalatçı			
NO	AÇIKLAMA		TUTAR
1	İthalat Hizmet Bedeli		40,00

Beyan Sahibi: 4700602198-İHTİSAS GÜMRÜK MÜŞAVİRLİĞİ LTD.Ş TOPLAM 40,00
YALNIZ KIRK TL TAHSİL EDİLMİŞTİR.
Bu dekont sadece bilgi amaçlı hazırlanmıştır. Dekont üzerinde herhangi bir değişiklik yapılması
ve/veya bu dekont üzerindeki bilgiler ile Birlik kayıtlarının uyumsuzluğu halinde, Birlik kayıtları
esas alınacaktır.

1 / 1

EK 18: TEMEL FATURA

SITNAK		SITNAK ULUSLARARASI NAKLİYAT A.Ş.	
MURATBEY MERKEZ MAH. FABRİKALAR CAD. NO: 10/A 34540 ÇATAKA / İSTANBUL		Tel: +90 0212 778 1 111 (pbx) Fax: +90 0212 778 1 123 Web: www.sitnak.com.tr	
MERSİS: 2569-3936-8834-4606 MARMARA KURUMLAR V.D. 769 005 4835 KANUNİ MRK: İSTANBUL			
SAYIN		Özelleştirme No	: TR1.0
		Senaryo	: TEMELFATURA
		Fatura Tarihi	: 05.01.2015 16:27:00
		Fatura Tipi	: SATIS
		Fatura No	: B34201500000015
VD		ETTN: 7493d67e-895d-4a5e-ad95-49d75a9ade84	
VN			
E-FATURA			
Referans No	: 2113-13800-15/12881	TP:G093/0368	
Plaka	: 34 262 19/34 DN 6126		
Sube	: 34		
Gonderici	: COFIL SRL	Kap / Ambalaj	: 12 / KAP
Ant.Bey.No	: 14341300AN212259	Brut Kg	: 274,55
Çik.Bey.No	: - 14341300IM289916	Hacim / Löm	: 1,980 / 0,00
Teslim Sekli	: DELIVERY AT TERMINAL	Ücret Açılığı	: 700,000
Mal Cinsi	: İPLİK	Mal. Grubu	: /
Tarih	: 25/12/2014	Çikis Tarihi	: 05/01/2015
ACIKLAMA			TUTAR
TEMİNAT KULLANIM ÜCRETİ (+ %18 KDV)			10,00 TL
ARDIYE ÜCRETİ (40,00 EUR) (+ %18 KDV)			113,24 TL
Toplam Tutar			123,24 TL
KDV (%18)			22,18 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar			145,42 TL
Fatura Tutarı (Yazı ile) : MÜZGÜR BEŞER KIRKIZI - TL			
Kur : 1,000000			
Banka Hesap Numaraları / Bank Account Numbers			
GARANTI BANKASI YENİBOSNA TİCARİ SB.		DENİZBANK BAHÇEKAPI TİCARİ MERKEZ SB.	ING BANK BAYRAMPASA SB.
TR04 0006 2000 3040 0006 2938 47		TR33 0013 4000 0004 8687 3000 26	TR36 0009 9010 0423 0500 1000 01
EUR TR76 0006 2000 3040 0009 0900 31		TR22 0013 4000 0004 8687 3000 30	TR04 0009 9010 0423 0500 2000 02
USD TR04 0006 2000 3040 0009 0800 75		TR06 0013 4000 0004 8687 3000 27	
Notlar			
Şube: Bursa, Nilüfer 16100 Başköy Mah. 18.Sok.No.29 Tel: *90*224*449 0 450 (pbx) Fax: *90*224*449 0 455 Mersis No: 2553-2649-9562-3922			
Depo: İstanbul Tuzla 34956 Logipark, G Blok Tel: * 90*850 228 78 88 Fax: *90*216*593 23 05			

EK 19: TRANSFER BİLDİRİM FORMU



KUVEYTTÜRK

Kuveyt Türk Katılım Bankası A.Ş.
Büyükdere Caddesi No: 129-1 Esentepe
Şişli 34394 İstanbul
T: +90 212 354 11 11 F: +90 212 354 12 12
Ticaret Sicil No:198060/250489 Mersis No:3714 4399 8856 5282
www.kuveytturk.com.tr

29

TRANSFER BİLDİRİM FORMU

T.C. GÜMRÜK VE TİCARET BAKANLIĞI

İLGİLİ GÜMRÜK VE TİCARET BÖLGE MÜDÜRLÜĞÜ

İLGİLİ GÜMRÜK MÜDÜRLÜĞÜ

Tarih:30.12.2014

Banka Referansı :121446347
İthalatçı Adı / Ünvanı / Adresi :
İthalatçının Vergi Kimlik Numarası :6290057027
Transfer Edilen Tutar ve Kaynağı :
:5,073.57 EUR Banka Kaynağı
Toplam Transfer Tutarı :5,073.57 EUR
Transfer Tarihi :29.12.2014
İhracatçı Firma Ünvanı :1/COFIL S.R.L..
Ödeme Şekli :İthalat Peşin Transfer
Tahsil Edilen Komisyon ve Masraf :133.44 TL tutarında masraf tahsil edilmiştir.
Fatura Tarihi / No :32809/14

Yukarıda ayrıntısı yazılı olan ithalat işlemi ile ilgili mal bedeli transferi bankamız tarafından gerçekleştirilmiştir.

Saygılarımızla,
KUVEYT TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.
Topçular Şube

Basım Tarihi : 30/12/2014 15:34:29

EK 20: TRANSFER FORMU



KUVEYT TÜRK
KATILIM BANKASI A.Ş.

35

TOPÇULAR Şube Müdürlüğü'ne,

Detayı aşağıda belirtilen nolu üretim desteği projemizle ilgili olarak, proje konusu mallar henüz satıcının mülkiyetinde olup sevkiyat yapılmamıştır. Siparişinize uygun mal sevkiyatı, avans ödemesini müteakip / / 20..... tarihine kadar yapılacaktır. Aksi tespit edildiğinde, proje için kurumunuz tarafından yapılan ödemeler tarafımızdan kurumunuza ödenecektir. İşbu proje için aşağıda belirtilen avans tutarının ödenmesini rica ederiz.

FONLU PEŞİN İTHALAT TRANSFER FORMU

Döviz Cinsi ve Tutarı (Üretim Desteği)	5.073,57 EUR	Tarih	26.12.2014
Döviz Cinsi ve Tutarı (Hesaptan)		Hesap	90030712 109
Döviz Cinsi ve Tutarı (TOPLAM)	5.073,57 EUR		

İTHALATÇI BİLGİLERİ

İthalatçı Ünvanı	
------------------	--

İHRACATÇI (LEHDAR) BİLGİLERİ

Hesap sahibinin Adı / Ünvanı	COFIL S.R.L.
Adresi	Via dell'Artigaiato ,5 -59013 Montemurlo (PO) ITALY +39 0574 650 704
Banka Adı, Şubesi ve Ülkesi	CASSA DI RISPARMIO DI FIRENZE - ITALY
Banka SWIFT/BIC, BLZ, SC, CHIPS veya FW/Routing no	CRFIIT3FXXX
Hesap Numarası (IBAN'ı bilmiyorsanız lütfen aşağıdaki seçeneği işaretleyiniz.) <input type="checkbox"/> Alıcıya ait IBAN'ı bilmiyorum.	IT78 J 0616 0379 7000 0006 214C 00
Hesap Bankasının Muhabiri	
Proforma Tarih/No (varsa)	1912.2014 – 32809/14
Gönderi Notu (varsa)	

MASRAFLAR

- SHA (Gönderici (İthalatçı / amir) tarafından masraflar göndericiye, diğer tüm masraflar alıcıya aittir.)
 OUR (Tüm masraflar gönderici (İthalatçı / amir / müşterimiz) tarafından ödenecektir.)
 BNF (Tüm masraflar alıcı (İhracatçı / lehtar) tarafından ödenecektir.)

Yukarıdaki verdiğimiz detaylara göre Fonlu - Peşin İthalat Transfer işlemimizin yapılmasını rica ederiz, Saygılarımızla.

Firma Kapatma ve Yetkili İmzalar

ÖZGEÇMİŞ

1987 yılında Erzincan'da dünyaya gelen Ahmet AĞSAKAL, ilköğretimini Erzincan'da, liseyi ise İstanbul'un Kartal ilçesinde tamamladı. Üniversite eğitimini İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme bölümünden tamamladı. 2014 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim dalı Muhasebe ve Finansman bilim dalında yüksek lisansa başladı ve 2015 yılında tamamladı. Halen Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümünde Araştırma Görevlisi olarak çalışmaktadır.