

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
İŞLETME ENSTİTÜSÜ**

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TÜRKİYE
MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE
DEĞERLENDİRİLMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
Yeliz ÇAKIR PEHLİVAN**

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme

Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Tez Danışmanı: Dr. Öğr. Üyesi Zülküf ÇEVİK

HAZİRAN 2021

Yeliz ÇAKIR PEHLİVAN tarafından hazırlanan “Dış Ticaret İşlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları erevesinde Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi” başlıklı bu tez, 25/06/2021 tarihinde Sakarya Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve ğretim Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca yapılan Tez Savunma Sınavı sonucunda başarılı bulunarak, jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Danışman: Dr. Öğretim yesi Zülküf ÇEVİK

Sakarya Üniversitesi

Jüri yeleri: Doç. Dr. Nevran KARACA

Sakarya Üniversitesi

Dr. Öğretim yesi Gökhan BARAL

Sakarya Uygulamalı Bilimler Üniversitesi

 SAKARYA ÜNİVERSİTESİ	T.C.		Sayfa : 1/1
	SAKARYA ÜNİVERSİTESİ		
	İŞLETME ENSTİTÜSÜ		
	TEZ SAVUNULABİLİRLİK VE ORJİNALLİK BEYAN FORMU		
Öğrencinin			
Adı Soyadı	:	YELİZ PEHLİVAN	
Öğrenci Numarası	:	Y189004003	
Enstitü Anabilim Dalı	:	İşletme	
Enstitü Bilim Dalı	:	Muhasebe ve Finansman	
Programı	:	<input checked="" type="checkbox"/> YÜKSEK LİSANS	<input type="checkbox"/> DOKTORA
Tezin Başlığı	:	DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	
Benzerlik Oranı	:	%19	
İŞLETME ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE,			
<input checked="" type="checkbox"/> Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi beyan ederim.			
			25/06/2021 İmza
<input type="checkbox"/> Sakarya Üniversitesi Enstitüsü Lisansüstü Tez Çalışması Benzerlik Raporu Uygulama Esaslarını inceledim. Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez çalışması ile ilgili gerekli düzenleme tarafımda yapılmış olup, yeniden değerlendirilmek üzere@sakarya.edu.tr adresine yüklenmiştir.			
Bilgilerinize arz ederim.			
		/...../20..... İmza
Uygundur			
Danışman Unvanı / Adı-Soyadı: Dr. Öğr. Üyesi Zülküf ÇEVİK Tarih: 23.06.2021 İmza:			
<input type="checkbox"/> KABUL EDİLMİŞTİR <input type="checkbox"/> REDDEDİLMİŞTİR EYK Tarih ve No:		Enstitü Birim Sorumlusu Onayı	

ÖNSÖZ

Tezimin yazım aşaması ve tamamlanması boyunca bilgilerinden ve deneyimlerinden yararlandığım, büyük ilgi ve desteğini gördüğüm danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Zülküf ÇEVİK'e teşekkürlerimi sunarım. Çalışmamda bilgi ve deneyimleriyle bana büyük desteği olan her türlü katkısını esirgemeyen değerli hocam Doç. Dr. Nevran KARACA'ya teşekkürü bir borç bilir saygılarımı sunarım. Ayrıca bu süreçte bilgisi ve desteği ile yardımlarını esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Gökhan BARAL hocama teşekkürlerimi sunarım. Bu süreçte yanımda olan bütün arkadaşlarıma teşekkür ediyorum. Son olarak tüm hayatım boyunca her türlü maddi ve manevi desteği benden esirgemeyen aileme; anlayışıyla bana rahat bir çalışma ortamı sağlayan, çalışmalarım boyunca bana daima destek olan, her zaman yanımda olacağını bildiğim sevgili eşim Ali İhsan PEHLİVAN'a ve bu süreçte bana moral motivasyon sağlayan canım kızıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım. Bu çalışmanın tüm ilgililere katkı sağlamasını temenni ediyorum.

Yeliz ÇAKIR PEHLİVAN

25.06.2021

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR	v
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
ÖZET.....	ix
ABSTRACT	x

GİRİŞ	1
--------------------	----------

BÖLÜM 1: DIŞ TİCARET KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ.....	4
--	----------

1.1. Dış Ticaret Tanımı ve Önemi.....	4
---------------------------------------	---

1.2. İhracat.....	6
-------------------	---

1.2.1. Türkiye’de Yapılan İhracata Genel Bir Bakış	6
--	---

1.2.2. İhracat Şekilleri.....	8
-------------------------------	---

1.2.2.1. Özellik Arz Etmeyen İhracat.....	8
---	---

1.2.2.2. Kayda Bağlı İhracat.....	8
-----------------------------------	---

1.2.2.3. Özellik Arz Eden İhracat.....	8
--	---

1.2.2.4. Transit Ticaret	9
--------------------------------	---

1.2.2.5. Ticari Kiralama İhracatı	10
---	----

1.2.2.6. Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat	10
--	----

1.2.2.7. Uluslararası Müteahhitlik Hizmetleri İhracatı	11
--	----

1.2.2.8. Offset Anlaşmaları Kapsamında Yapılan İhracat	11
--	----

1.2.2.9. Ücretsiz (Bedelsiz) İhracat	11
--	----

1.3.1. Türkiye’de Yapılan İthalata Genel Bir Bakış	12
--	----

1.3.2. İthalat Şekilleri	13
--------------------------------	----

1.3.2.1. Serbest İthalat.....	13
-------------------------------	----

1.3.2.2. İzne Dayalı İthalat.....	14
-----------------------------------	----

1.3.2.3. Özel Anlaşmalara Dayalı İthalat	14
--	----

1.3.2.4. Kitap ve Diğer Yayınların, Filmlerin, Videoların ve Kasetlerin İthalatı	14
---	----

1.3.2.5. Geçici İthalat	14
-------------------------------	----

1.3.2.6. Kesin İthalat	14
1.3.2.7. Bedelsiz İthalat.....	15
1.4. Uluslararası Ticarete Teslim Şekilleri.....	15
1.4.1.1. İşyerinde Teslim.....	16
1.4.1.2. Taşıyıcıya Masrafsız Teslim	16
1.4.1.3. Taşıma Ödenmiş Teslim	16
1.4.1.4. Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim	16
1.4.1.5. Belirlenen Noktada Boşaltılmış Teslim	16
1.4.1.6. Belirtilen Yerde Teslim.....	17
1.4.1.7. Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak Teslim.....	17
1.4.2. Deniz ve İç Su Yolu Taşımalarında Kullanılan Teslim Şekilleri	17
1.4.2.1. Gemi Doğrultusunda Masrafsız Teslim	17
1.4.2.2. Gemide Masrafsız Teslim	17
1.4.2.3. Masraflar ve Navlun Dahil Teslim.....	17
1.4.2.4. Masraflar, Sigorta ve Navlun Dahil Teslim	18
1.5. Uluslararası Ticarete Ödeme Şekilleri	18
1.5.1. Peşin Ödeme	18
1.5.2. Mal Mukabili Ödeme.....	19
1.5.3. Vesaik Mukabili Ödeme	20
1.5.4. Banka Ödeme Yükümlülüğü BPO	21
1.5.5. Kabul Kredili Ödeme.....	21
1.5.6. Akreditifli Ödeme	22

BÖLÜM 2: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE DIŞ TİCARETLE İLİŞKİLİ STANDARTLARIN İNCELENMESİ

2.1. Küresel Finansal Raporlama Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Uluslararası Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmalar	27
2.1.1. Küresel Finansal Raporlama Standartlarına Duyulan İhtiyaç	28
2.1.2. Uluslararası Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmalar	28
2.1.2.1. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)'nin Çalışmaları ..	29
2.1.2.2. Avrupa Birliği'nin Çalışmaları	30

2.1.2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu (IASB)'nin Çalışmaları	31
2.2. Dünya'da Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Düzeyi	33
2.3. Bugüne Kadar Yayımlanmış Uluslararası Finansal Raporlama Standartları.....	35
2.4. Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Nedenleri ve Yapılan Düzenlemeler.....	36
2.4.1. Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Nedenleri	37
2.4.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler	39
2.4.3. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri	40
2.4.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri.....	40
2.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Çalışmaları	41
2.6. Bugüne Kadar Yayımlanmış Türkiye Finansal Raporlama Standartları.....	41
2.7. Dış Ticaretle İlişkili Muhasebe Standartları	43
2.7.1. TMS 2 Stoklar Standardı	43
2.7.2. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı.....	46
2.7.3. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı	48
2.7.4. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı.....	51
2.7.5 TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı	53
2.7.6. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı	54

BÖLÜM 3: DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS/TFRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

3.1. Literatür Taraması.....	61
3.2. İthalat İşlemlerine Ait Muhasebe Uygulamaları	64
3.2.1. Ödeme Şekillerine Göre İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları	65
3.2.1.1. Peşin Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	65
3.2.1.2. Vesaik Mukabili Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	69
3.2.1.3. Mal Mukabili Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	71

3.2.1.4. Kabul Kredili Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	74
3.2.1.5. Akreditif Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	77
3.3. İhracat İşlemlerine Ait Muhasebe Uygulamaları	80
3.3.1. Ödeme Şekillerine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları	81
3.3.1.1. Peşin Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	81
3.3.1.2. Mal Mukabili Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	82
3.3.1.3. Vesaik Mukabili Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	84
3.3.1.4. Kabul Kredili Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	85
3.3.1.5. Akreditifli Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması	90
3.3.2. İhracat İşlemlerinde Satış İadelerinin Muhasebe Uygulaması	93
3.3.2.1. İhracata Konu Olan Malın Cari Dönemde Geri Gelmesi	93
3.3.2.2. İhracata Konu Olan Malın Cari Dönemden Sonra Geri Gelmesi	94
SONUÇ	96
KAYNAKÇA	99
ÖZGEÇMİŞ	107

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devleti
A. Ş.	: Anonim Şirketi
ATA Karnesi	: Geçici İthalat Sözleşmesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BİST	: Borsa İstanbul
Dr.	: Doktor
DYY	: Doğrudan Yabancı Yatırım
ED	: Risk Taslağı (Exposure Draft)
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FFMS	: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları
FOB	: Küpeştede Teslim Değeri (Free on Board)
GAAP	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
IAASB	: Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu
IAPC	: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IAESB	: Uluslararası Muhasebe Eğitim Standartları Kurulu
IESBA	: Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IFRIC	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumları Komitesi
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
INTOSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Derneği
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymet Komisyonları Örgütü
IPSAS	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
IPSASB	: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu

ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
ISSAI	: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Denetim Standartları
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
NATO	: Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü
OECD	: Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
PCAOB	: Kamu Gözetimi Kurumu (Public Company Accounting Oversight Board)
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
SIC	: Daimi Yorum Komitesi
SOA	: Sarbanes Oxley Kanunu (Sarbanes Oxley Act)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUD	: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TSE	: Türk Standartları Enstitüsü
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler ve Odaları Birliği
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UK	: Birleşik Krallık
Vb.	: Ve Benzeri
Vd.	: Ve Diğerleri

TABLULAR LİSTESİ

Tablo 1 : Dış Ticaret Değerleri (Milyon \$)	5
Tablo 2 : Türkiye'nin İhracat Verileri (2005-2020) (Milyon \$)	7
Tablo 3 : Türkiye'nin İthalat Verileri (2005-2020) (Milyon \$)	13
Tablo 4 : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları	35
Tablo 5 : Uluslararası Muhasebe Standartları	36
Tablo 6 : Türkiye Muhasebe Standartları.....	42

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : Peşin Ödeme Yöntemi.....	19
Şekil 2 : Mal Mukabili Ödeme Yöntemi	20
Şekil 3 : Akreditifli Ödemenin Genel Olarak İşleyişi	24
Şekil 4 : TFRS 15 Sözleşmesine Karar Verilmesi.....	56
Şekil 5 : TFRS 15 Standardının Beş Aşamalı Modeli	57

Tezin Başlığı: Dış Ticaret İşlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi	
Tezin yazarı: Yeliz ÇAKIR PEHLİVAN	Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Zülküf ÇEVİK
Kabul tarihi: 25.06.2021	Sayfa sayısı: x (ön kısım) + 107 (tez)
Anabilimdalı: İşletme	Bilimdalı: Muhasebe ve Finansman
<p>Globalleşmenin bir sonucu olarak ekonomilerin sınırları ortadan kalkmış ve uluslararası ticarete hareketlilik artmıştır. Uluslararası piyasalarda kuralların daha belirgin hale gelmesi, uluslararası ticaretin regüle edilmesinin önemini de artırmıştır.</p> <p>Dış ticarete taraf işletmelerin muhasebe işlemlerini ve finansal raporlarını yerel mevzuatları çerçevesinde oluşturmaları neticesinde uygulamalarda farklılıklar oluşmaktadır. Bunun bir sonucu olarak uluslararası ticaret faaliyetlerinde bulunan işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliğini olanaksız kılmaktadır. Bu noktada stok maliyetlerinin tespiti, hasılatın tespiti, kur farklarının muhasebeleştirilmesi vb. gibi uluslararası ticaret yapan işletmelerin muhatap oldukları işlemlerin standart hale getirilmesi önem arz etmektedir.</p> <p>Dünya’da son yıllarda hızla artan uluslararası ticaret işlemleri neticesinde çeşitli ülke ve ülke grupları bünyesinde birçok kurum ve kuruluş muhasebe ve finansal raporlama standartları konusunda çalışmalar yapmış ve bu işletmelerde uygulama birliği oluşturacak düzenlemeler yayımlamıştır. Bu düzenlemelerden Türkiye’de de uygulanmakta olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları dünya ülkelerinin büyük bir kısmında ya tamamen ya da kısmen benimsenmiş bulunmaktadır. Bu nedenle uluslararası ticaret işlemlerine muhatap işletmelerin finansal verilerini bu standartlara uygun olarak oluşturmaları büyük önem arz etmektedir.</p> <p>Bu kapsamda tez çalışmasında, dış ticaret işlemleri ile ilişkili uluslararası finansal raporlama standartları doğrultusunda örnek uygulamalara yer verilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda çalışmada ilk olarak dış ticarete özgü konular ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları teorik çerçevede incelenmiş, sonrasında dış ticaret işlemleri ile ilişkili standartlara ait işlem ve kayıtlara yönelik örnek uygulamalara yer verilmiştir.</p> <p>Örnek uygulamalar dış ticaret işlemleri ile bağlantılı TMS 2, TMS 16, TFRS 15, TMS 20, TMS 21 ve TMS 23’e ilişkin hükümlerin uygulanmasına olanak verecek şekilde yapılandırılmıştır.</p> <p>Çalışmanın sonucunda, ithalat ve ihracat işlemleri yapan işletmelerin bu işlemlerini TMS/TFRS kapsamında değerlendirerek finansal raporlarına yansıtılmaları halinde ithalat söz konusu olduğunda ithal edilen malın maliyetinin, ihracat söz konusu olduğunda ise hasılatın doğru tutarda ve dönemde raporlanmasına imkân sağlanacağı değerlendirilmiştir.</p>	
Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi, Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları	

Title of the Thesis: Evaluation of Accounting Standards within Turkish Foreign Trade Frames and Accounting	
Author: Yeliz ÇAKIR PEHLİVAN	Supervisor: Dr. Öğr. Üyesi Zülküf ÇEVİK
Date: 25.06.2021	Np: x (pretext) + 107 (main body)
Department: Business	Subfield: Accounting and Finance
<p>As a result of globalisation, the borders of the economies've dissappered and the mobility in international trade has increased. The fact that the rules that have become more evident in international markets has also increased the importance of regulating international trade.</p> <p>Due to the fact that the enterprises that are side to foreign trade prepare their accounting transactions and financial reports within the framework of their local legislation, there are differences in practices. As a result, it makes the comparability of the financial statements of the companies engaged in international trade activities impossible. At this point, determination of inventory costs, revenue, accounting for exchange differences etc. is important to standardize the transactions that international trade companies deal with.</p> <p>As a result of rapidly increasing international trade transactions in the World in recent years, many institutions and organisations within various countries and country groups have worked on accounting and financial reporting standarts and published regulations that will create a unity of practise in these enterprises. Among these regulations, the International Financial Reporting Standarts, which are also implemented in Turkey, have been fully or partially adopted in most of the world's countries. Fort his reason, it is a great importance for enterprises dealing with international trade transactions to create their financial data in accordance with these standards.</p> <p>In this context of this thesis, it is aimed to include sample applications in line with international financial reporting standartds related to foreign trade transactions. So, firstly, foreign trade-specific issues and Turkish Financial Reporting standards were examined in the theoretical framework, and then sample applications for transactions and records of standards related to foreign trade transactions were included.</p> <p>The sample applications are structured to allow the applications of the provisions of TAS 2, TAS 16, TFRS 15, TAS 20, TAS 21 and TAS 23 related to foreign trade transactions.</p> <p>As a result of the study, it has been evaluated that if the businesses that carry out import and export transactions evaluate these transactions within the scope of TMS/TFRS and reflect them in their financial reports, it will be possible to report the cost of the imported goods in the case of imports and the revenue in the correct amount and period in the case of export.</p>	
Keywords: Foreign Trade Transactions Accounting, International Financial reporting Standards, Turkish Financial Reporting Standards	

GİRİŞ

Günümüzde hem ülkeler açısından hem de işletmeler açısından dış ticaret önem arz etmektedir. Zira ülke ekonomilerinin gelişebilmesi, ülkede var olan işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetleri uluslararası piyasalara sundukları ölçüde artmaktadır. Küreselleşmenin bir sonucu olarak ekonomik sınırlar ortadan kalkmış, bu durum rekabeti artırmıştır. Dış ticaret yapan birçok işletme bu uluslararası rekabetçi ortama ayak uydurmak için genişlemiş, üretim ve pazarlama yeteneklerini geliştirmek ve uluslararası standartlarda temellendirmek zorunda kalmıştır. Özellikle yurtdışı yerine yurtiçi piyasa taleplerine göre üretim yapan işletmelerin ekonomik gelişmişlik konusunda geride kaldıkları görülmektedir. Bu nedenle ülkelerin ve işletmelerin dış ticaret konusunda uluslararası mevzuatlarda dahil olmak üzere global piyasalara ayak uydurmaları kaçınılmaz hale gelmiştir.

Dış ticaret ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyini artırmaya yönelik olarak mal ve hizmet alım satımını sağlaması açısından büyük öneme sahiptir. Farklı piyasalarla yapılan ticaret ürün yeniliğini teşvik etmekte, kaliteli ürün çeşitliliğini artırarak en iyi seçimin yapılabilmesine imkân sağlayacak daha geniş ürün ve hizmet yelpazesi sunmaktadır. Başka bir ifadeyle, ulusal piyasalara göre uluslararası piyasalar bir alternatif olarak görülmektedir.

Üretim ve pazarlama yeteneklerinin yanında işletmelerin finansal verilerinin de uluslararası standartlara uygun hale getirilmesinin önemi de artmıştır. Zira uluslararası şirketler, yatırım yapmak istedikleri ülkedeki finansal raporlama standartlarının anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olup olmadığı hususunda bilgi sahibi olmak istemektedir. Bu bağlamda yatırım yapılacak ülkedeki işletmelere ait finansal tabloların şeffaf, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir düzeyde bilgi sağlayıp sağlamadığı da bu noktada önem arz etmektedir.

Dış ticaret işlemlerinin sağlıklı yürütülebilmesi, bu bağlamda yürütülen finansal işlemlerin de uluslararası bir standarda uygun olarak raporlanması gereksinimini ortaya çıkarmıştır. Bu bağlamda çalışmada dış ticaret işlemlerinde sıklıkla kullanılan muhasebe standartları açıklanmış, bu standartlar ile ilgili uygulamalı örneklere yer verilmiş ve uluslararası muhasebe standartlarının Türkiye’de mevcut durumu ele alınarak, eksiklerin

belirlenip uyumlaştırılması ile bunlara ek olarak, dış ticaret işlemleri yapan işletmelerin kayıt ve ölçüm işlemlerine dayanak oluşturan TMS 2, TMS 16, TFRS 15, TMS 20, TMS 21 ve TMS 23 standartları çerçevesindeki işlemler irdelenmiştir.

Çalışmanın Amacı

Çalışmada, dış ticaret faaliyetlerine yönelik muhasebe işlemleri ile ilgili uluslararası finansal raporlama standartlarının dış ticaret faaliyetleri çerçevesinde incelenmesi ve bu standartların hükümlerinden hareketle dış ticarete özgü muhasebe işlemlerinin örnek uygulamalar vasıtasıyla gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Bu kapsamda çalışmada, *“Dış ticaret işlemlerinin kayda alınmasında kritik önem taşıyan uluslararası finansal raporlama standartları ışığında ödeme şekillerine göre muhasebe uygulamaları nasıl olmalıdır?”* sorusuna cevap aranmıştır.

Bu doğrultuda çalışmada, sürekli değişen ve gelişen uluslararası finansal raporlama standartları ışığında dış ticaret ile ilgili işlemler irdelenmiş ve bu işlemler örnek uygulamalar aracılığıyla pekiştirilmiştir.

Çalışmanın Önemi

Globalleşme sonucu ülke ekonomilerinin dış ticaret hacimlerindeki artışa paralel olarak, uluslararası ticaretinde standart hale getirilmesi ile uluslararası ticaret işlemlerinde muhasebe açısından da standardizasyon gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çalışmada dış ticaret işlemlerinde sıklıkla kullanılan muhasebe standartları açıklanmış bu standartlar ile ilgili ödeme şekillerine göre uygulamalı örneklere yer verilmiş ve dış ticaret işletmelerinin muhasebe kayıtlarında kullandıkları TMS 2, TMS 16, TFRS 15, TMS 20, TMS 21 ve TMS 23 standartları çerçevesinde dış ticaret işlemleri irdelenmiştir.

Çalışmanın Yöntemi

Çalışmada yöntem olarak konuyla ilgili kapsamlı bir literatür incelemesi yapılmış olup konuyla ilgili kitap, makale, internet dokümanları ve çeşitli tezlerden yararlanılmıştır.

Çalışmanın Kısıtları

Dış ticaret işlemlerinde kullanılan muhasebe standartlarına ait açıklama ve uygulamalara yer verilmesi çalışmanın kısıtları arasında gösterilebilir.

Çalışmanın İçeriği

Bu çalışma “Dış Ticaret Kavramının Teorik Çerçevesi”, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Dış Ticaretle İlgili Standartların İncelenmesi” ve “Dış Ticaret İşlemlerindeki Muhasebe Standartlarının Değerlendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi” olmak üzere üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, dış ticaret kavramı teorik olarak incelenmektedir. Bu bağlamda ilk bölümde dış ticaretin tanımı ve önemi ve dış ticaretin boyutlarını oluşturan ihracat ve ithalat kalemleri ile teslim ve ödeme şekilleri açıklanmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Dış Ticaretle ilgili standartlara genel bir bakış sunulmakta, bu çerçevede, uluslararası muhasebe standartları ve uluslararası muhasebe standartlarının dış ticaret işlemlerine yönelik olan standartları açıklanarak tanımlanmaktadır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise dış ticaret muhasebe uygulamaları çerçevesinde yapılan çalışmaları ele alınarak, dış ticaret işlemlerindeki muhasebe standartlarının değerlendirilmesi ve dış ticarete kullanılan ödeme şekillerine göre standart kapsamında uygulama örneklerine yer verilmektedir.

BÖLÜM 1: DIŞ TİCARET KAVRAMININ TEORİK ÇERÇEVESİ

Bu bölümde dış ticaret kavramının teorik çerçevesi içerisinde, dış ticaretin tanımı ve önemi, uluslararası ticaret işlemlerinden ihracat ve ithalat kalemleri ile dış ticarete kullanılan ödeme ve teslim şekillerine genel bir bakış sunulmaktadır.

1.1. Dış Ticaret Tanımı ve Önemi

Ülke ekonomilerinde önemli bir role sahip olan dış ticaret; bağımsız ülkeler arasında mal ve hizmet alışverişidir. Ülkeler; ürettikleri mal ve hizmetler ile üretmedikleri ve/veya üretim maliyetleri yüksek olduğu için üretmedikleri mal veya hizmetleri, uluslararası piyasalarda alım satım yaparak ticaret işlemi haline dönüştürmekte ve bu uluslararası ticaret dış ticaret kavramını oluşturmaktadır. Bu alım satım işlemi, ülkeye mal ve hizmet giriş ve çıkışı ile bu işlemlerin sonucunda her iki yönlü döviz akışından oluşmaktadır. Dış ticaretin temel amacı, üretimi arttırmak ve ülke halkının yaşam standardını yükseltmektir. Ülkeler mevcut kaynakları yetersiz ise, halkın refah düzeyini iyileştirmek ve insanların yükselen beklentilerini karşılamak için tüketim malları ithal etmek zorunda kalır (Kantar vd. 2011: 3455). Dolayısıyla dış ticaret kavramı ülkelerin ekonomik gelişmişlik düzeyinde önemli etkilere sahiptir.

Dış ticaretin ülkeler için ne denli önemli olduğu konusu iktisatçılar tarafından farklı yönleriyle ele alınmıştır. Bunların başında gelen Neo-klasik iktisadın temsilcisi E. Heckscher bunlardan bir tanesidir. E. Heckscher'e göre, dış ticaret, ürünün üretim ve ihracat potansiyelinin fazlalığına bağlı olarak mal sahiplerinin gelirlerinde artışa yol açmakta ve ekonomik büyümeyi teşvik etmektedir (Makhmutova ve Mustafin, 2017: 140).

Dış ticaret kavramını oluşturan unsurlar ihracat ve ithalat işlemleridir. Ülkelerin dış ticaret hacimleri, dış ticaret unsurları olan ihracat ve ithalat işlemlerinin rakamları dikkate alınarak değerlendirilir.

Türkiye sürdürülebilir bir büyüme elde edebilmek amacıyla dış ticaret unsurlarından biri olan ihracatı desteklemiş ve ihracat rakamlarının artırılması için gerek ihracatı kolaylaştırıcı mevzuat hükümleri (2007/10 sayılı Başbakanlık Genelgesi 02.05.2007 tarih

ve 26510 sayılı R.G) gerekse işletmelere verilen teşviklerle uluslararası piyasalarda işletmelerin rekabet gücünü artırmaya yönelik adımlar atmıştır.

Bu çerçevede Tablo 1’de Türkiye’nin 2013 ile 2020 yılları arası dış ticaret rakamları verilmektedir.

Tablo 1: Dış Ticaret Değerleri (Milyon \$)

Yıl	Dış Ticaret Hacmi	İhracat / İthalat (%)	İhracat / GSMH (%)
2013	422.304	61,9	19,6
2014	417.647	66,3	20,8
2015	364.601	70,7	17,5
2016	351.436	73,8	17,3
2017	403.210	68,9	19,3
2018	408.321	76,6	22,2
2019	391.178	86,0	23,8
2020	389.179	77,3	23,7

Kaynak: Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret İstatistikleri, (2021) <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/dis-ticaret-istatistikleri-tuik-gts-2019-2020>, Erişim: 30.01.2021

Tablo 1’den de görüleceği üzere, dış ticaret ve ihracat rakamları 2013-2020 yılları itibariyle dalgalı bir seyir izlemesine rağmen, artış ve azalışın arasındaki farkın az olduğu görülmektedir. Veriler incelendiğinde; ihracatın ithalatı karşılama oranının 2017 yılı hariç olmak üzere 2019 yılına kadar artan bir seyir izlediği, 2020 yılında ise dünya genelinde meydana gelen Covid-19 pandemisi sonrasında dış ticaret hacminde bir önceki yıla göre azalış olduğu görülmektedir (Ticaret Bakanlığı, 2020). Pandeminin ekonomideki olumsuz etkilerine rağmen 2020 Aralık ayı ihracatı tüm zamanların en yüksek aylık değerine ulaşmıştır. Aralık ayında ihracat bir önceki yılın aynı ayına göre %15,97 oranında, ithalat ise %11,75 oranında artmış ve dış ticaret hacmi %13,58 artarak 40 milyar 255 milyon dolar seviyesine yükselmiştir.

Genel Ticaret Sisteminin 2020 yılının 12 aylık dönemindeki verilerine göre, dış ticaret hacmi bir önceki döneme göre %0,57 oranında azalarak 389 milyar 179 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir (Ticaret Bakanlığı, 2021). Ayrıca 2020 yılında ihracatın ithalatı karşılama oranı %77,30 olmuştur. İhracatın 2020 yılında gayri safi millî hasılaya oranı ise %23,70 olarak gerçekleşmiştir.

1.2. İhracat

İhracat, bir mal veya hizmetin yürürlükte bulunan ihracat ve gümrük mevzuatına uygun bir şekilde ülke dışına veya serbest bölgelere çıkarılması şeklinde tanımlanmaktadır (Aktaş, 2017: 44). Burada ihracat kavramı Türkiye’de ihracatın durumu ile genel olarak ihracat şekilleri alt başlıkları üzerinden açıklanmıştır.

1.2.1. Türkiye’de Yapılan İhracata Genel Bir Bakış

Günümüz global ve yerel koşullarında daha sağlıklı, nitelikli ve sürdürülebilir bir iktisadi büyümenin, net ihracata dayalı bir büyüme ile gerçekleşebileceği öngörülmektedir. Küreselleşmenin bir sonucu olarak özellikle gelişmekte olan ülkelerin çoğunun ihracata yönelik büyüme politikası benimsedikleri görülmektedir. Dış ticaret ve iktisadi büyüme arasındaki ilişki ile ilgili literatürde birçok araştırmacı ihracatın büyümeyi etkilediğini savunurken (Göçer, 2013: 215; Şimşek ve Kadılar, 2010: 115; Ağayev, 2011: 241), az sayıda araştırmacı ise ithalatın da büyümede olumlu etkiye sahip olduğunu savunmaktadır (Gül ve Kamacı, 2012: 81; Yıldız ve Berber, 2011: 165; Gerni vd. 2008: 20). Türkiye ekonomisi 24 Ocak 1980 kararlarıyla ihracata dayalı ekonomik büyüme modeline geçiş yapmıştır. Bu model gayri safi milli hasıladaki büyümenin iç talepteki artıştan çok dış kaynaklı talep artışından kaynaklandığının benimsendiği modeldir. 2000’li yıllara kadar bu model nispeten başarılı olmuş ancak esasında büyümenin temel dinamiğinin iç talep olduğu görülmüştür (Aktaş, 2021). Türkiye 2012 yılından itibaren büyümeyi sağlamak gayesiyle iktisatta “iktisadi denge” stratejileri uygulamaya başlamış, bu sebeple dışa dönük endüstrileşme ve malların dışa yönelmeden yurtiçinde üretildiği ithal ikameci stratejiyi benimsemiştir. İhracata yönelik büyüme modelinin sonuçları şunlardır (Arvas ve Torusdag, 2016: 3; Uçan ve Koçak, 2014: 52):

- İhracat ile dış piyasada aktif rol oynayan şirketler fiyat avantajından yararlanmaktadır. İşletmelerin üretim maliyetleri azalarak verimliliğin artması sağlanacaktır.
- Dış piyasada aktif olan şirket, son teknolojiden de faydalanacaktır. Ayrıca, firmalar arası rekabet artacaktır.

- Maliyetlerin azalması ile ürün çeşitliliği ve söz konusu ürünün kalitesi artacak, teknolojiden azami ölçüde yararlanılacak, üretim ve yönetim verimliliği yükselecektir.

İhracattaki artış dış ticaret yoluyla milli geliri, iş bölümünü ve iş birliğini arttırmakla beraber, üretkenliği ve üretimi de arttırmaktadır. Ayrıca, ihracatın maliyetlerini düşürerek, ürün kalitesini artırmış ve rekabetçi bir ortamın oluşmasına da etkisi olmuştur. Bunlara ek olarak ihracat ile iç tasarruflar artmakta, yurt içi yatırımlar yükselmekte, ödemeler dengesi sağlanmaktadır (Arvas ve Torusdag, 2016: 4).

Türkiye'nin ihracat verileri Tablo 2'de sunulmaktadır.

Tablo 2: Türkiye'nin İhracat Verileri (2005-2020) (Milyon \$)

Yıl	Toplam	Bir Önceki Döneme Göre Değişim (%)	Dış Ticaret Payı (%)
2005	73.476	-	38,6
2006	83.535	16,4	38,0
2007	107.272	25,4	38,7
2008	132.027	23,1	39,5
2009	102.143	-22,6	42,0
2010	113.883	11,5	38,0
2011	134.907	18,5	35,9
2012	152.462	13,0	39,2
2013	161.481	10	38,2
2014	166.505	3,1	39,9
2015	150.982	-9,3	41,4
2016	149.247	-1,1	42,5
2017	164.495	10,2	40,8
2018	177.169	7,7	43,4
2019	180.833	2,1	46,2
2020	169.669	-6,2	43,6

Kaynak: Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret İstatistikleri, (2021) <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/dis-ticaret-istatistikleri-tuik-gts-2019-2020>, Erişim: 30.01.2021

Tablo 2'de, ihracat tutarlarının yıllar içinde genellikle artış gösterdiği görülmektedir. İhracat tutarı 2005 yılında 73.476 milyon dolar iken, 2018 yılında 177.169 milyon dolar olmuştur. 2018 yılında ihracatın dış ticaret içindeki payı %43,4'tür. 2019 yılında artış gösteren ihracat rakamlarının dış ticaret içindeki payı %46,2'ye yükselmiştir. 2020 yılında ihracatın bir önceki döneme göre %6,2 oranında azalarak 169.669 milyon dolar olarak gerçekleştiği görülmektedir. 2020 döneminde ihracatın dış ticaret içindeki payı ise %43,6 olarak gerçekleşmiştir.

1.2.2. İhracat Şekilleri

Dış ticarete en çok karşılaşılan ihracat şekilleri aşağıda açıklanmıştır (Aktaş, 2017: 45; Kökeş, 2014: 7-14).

1.2.2.1. Özellik Arz Etmeyen İhracat (Serbest İhracat)

Yasal mevzuat veya uluslararası protokollerle ihraç edilmesi yasaklanan veya İhracat Yönetmeliği Ekindeki kayıtlı malların listesinde yer almayan malların ihracatı serbest ihracat olarak tanımlanmaktadır. İhracatçılar, ihracatın yapılacağı gümrük idaresine, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliği tarafından onaylanan gümrük beyannamesi ile başvuru yaparlar. Gümrükçe kabul edilen beyanname sistem üzerinden kapatılmak suretiyle onaylanmaktadır.

1.2.2.2. Kayda Bağlı İhracat

Kayıtlı ihracat listesine dahil edilen malların ihracatı kayda bağlı ihracat olarak tanımlanmaktadır. İhracata konu mallar 2006/7 sayılı İhracı Kayda Bağlı Mallara İlişkin Tebliğ ekinde belirlenmiştir. İlgili Tebliğ eki kapsamında malların ihracından önce beyanname İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliğince kayda alınmaktadır. Kayda alınıp onaylanan beyannamenin 30 gün içerisinde gümrüğe sunulması esastır. Türkiye'ye ait ihracat eşyasına miktar kısıtlaması yapan ülkelere olan ihracatta beyannamenin gümrüğe sunulma süresini uzatma veya kısaltma yetkisi Ticaret Bakanlığı İhracat Genel Müdürlüğü'nün yetkisindedir.

1.2.2.3. Özellik Arz Eden İhracat

Özellik arz eden ihracat; kredili ihracat ve bağlı işlemler vasıtasıyla ihracat şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

- İhracat Yönetmeliği kapsamında kredili ihracat, ihracat maliyetinin; ikili ve çok taraflı kredi protokolleri hariç, Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda belirlenen zamanları aşmayacak şekilde ülkeye getirilmesine olanak tanımaktadır. Bu tür ihracat taleplerine yönelik başvurular, mal türünü, ödeme planını ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin orijinal ve Türkçe çevirisi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılmaktadır. Müsteşarlığın eşya ve/veya ülke politikaları açısından getirebileceği düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili

ihracat talepleri Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bu mallar dışındaki talepler doğrudan ihracatçılar tarafından sonuçlandırılmaktadır. Kredili ihracat süresi tüketim mallarında 2 yıl, yatırım mallarında 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu sürelerin aşımında talepler Müsteşarlık tarafından sonuçlandırılmaktadır.

- Bağlı muamele ve takas yoluyla ihracat ihraç edilmek istenen mal, hizmet veya teknolojinin maliyetinin ülkeye transfer edilmesinin; ithalatçı tarafından yine mal, hizmet veya teknoloji transferi yolu ile yapılması şeklinde gerçekleşen bir ihracat türüdür. Bu işlem iki ülke arasında yapılırsa takas, ikiden fazla ülke tarafından yapılırsa bağlı muamele olarak adlandırılmaktadır. Bağlı muamele ve mübadele yoluyla yapılan ihracat daha çok finansal zorlukların yaşandığı ülkeler arasındaki ticaret anlaşmalarında uygulanmaktadır. İhracat ve ithalat işlemleri, takip hesapları ve takip işlemleri açısından tek bir aracı banka tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu tür ihracat talepleri ihracatçı birliklerine yapılmaktadır. İhracat için yapılacak talebe istinaden sözleşmede; sözleşmenin tipini, malın standart ve kalitesini, teslim şeklini, teslim yerini, birim ithalat veya ihracat fiyatlarını ve geçerlilik sürelerini belirtmek mecburidir.

1.2.2.4. Transit Ticaret

Transit Ticarete İlişkin Tebliğ (Tebliğ No: İhracat 2006/6) 06.06.2006 tarih ve 26190 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Transit ticaret; yurtdışında ya da serbest bir bölgedeki işletme veya antrepodan alınan eşyanın yurtdışındaki bir alıcıya ya da antrepoya ülke üzerinden transit edilerek satılmasıdır. Transit ticarete, alış ve satış fiyatları arasında bir fark olması söz konusudur. Alış ve satış fiyatları arasında fark olması durumunda transit ticaret formunun düzenlenmesi ile ilgili talepler;

- Fark aleyhte ise; kambiyo yönetmeliğinde yer alan genel terk sınırını aşmaması veya farkın kambiyo yönetmeliğinde belirlenen mücbir sebep koşullarına dayandığı tespit edilirse konu ilişkili bankalar tarafından sonuçlandırılmaktadır.
- Fark genel terk sınırını aşarsa, ancak mücbir sebepler dışında haklı durumlara dayandırılırsa, konu Dış Ticaret Müsteşarlığı’na bağlı İhracat Genel Müdürlüğü tarafından neticelendirilmektedir.

1.2.2.5. Ticari Kiralama İhracatı

İhtiyaç duyulan malların yurtdışındaki alıcıya belli bir zaman süresi için bir bedel karşılığında kiralanması şeklindeki ihracat türüdür. Ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat taleplerinde, kiralanın mülkün türü, teknik nitelikleri, Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu, tutarı, birim fiyatı, değer tutarı, kiralama süresi, kiralama ücreti ve ödeme yöntemi ile zaman ve teslimat yeri bilgilerinin sözleşme maddelerinde açıkça belirtilmesi gerekmektedir. Ticari kiralamanın süresi, ihracatçı derneklerinin izin verdiği tarihten itibaren üç ay içinde gümrük idarelerine başvurmak kaydıyla, fiil ihraç zamanından itibaren bir yıldır. Yurtdışında ticari kiralamaya konu olan malların nihai satışı ile ilgili talepler, ihracat lisansının sona erme zamanından önce başvurulması kaydıyla ihracatçı birlikleri tarafından sonuçlandırılmaktadır. Kiraya konu olan mülkün ve kira bedelinin, izin süresinin sona ermesinden sonra en geç bir ay içinde yurda getirilmesi mecburidir.

1.2.2.6. Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat

Serbest bölgeler ülkenin coğrafi sınırları içerisinde olmakla beraber ülke gümrük hattı haricinde sayılmaktadır. Serbest bölgeler; ticari, finansal ve iktisadi alanlarla ilgili yasal ve idari düzenlemeler açısından, ticari ve endüstriyel faaliyetlerin desteklenmesi ve geliştirilmesi gayesiyle, kısmen dahil edilmeyen daha yaygın ve özel teşviklerin uygulandığı alanlar şeklinde ifade edilmektedir. 25/11/2008 tarihli ve 27065 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 6/6/1985 tarih, 3218 sayılı Serbest Bölgeler kanununda yapılan önemli bazı değişikliklerle; ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, işletmeleri ihracata teşvik etmek suretiyle dış ticareti geliştirmek ve Doğrudan Yabancı Yatırımın (DYY) ve teknolojinin ülkeye gelişini hızlandırmak amacı ile serbest bölgelerin kurulması, alan ve sınırların belirlenmesi, faaliyet alanları, yönetimi ve işletilmesi ile ilgili hususlarda bir takım kolaylıklar sağlanmıştır.

1.2.2.7. Uluslararası Müteahhitlik Hizmetleri İhracatı

Yurtdışında inşaat, montaj ve tesis işleri yapan müteahhitler; yaptıkları işler ile alakalı her çeşit aygıt, aparat ve teçhizatın geçici ihracatı talepleri ile işçilerin ihtiyaç duyduğu yapı malzemelerinin ve tüketim mallarının ihracat ve ithalatı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin Tebliğ kapsamında yapılmaktadır. İnşaat, montaj, mühendislik, proje gibi yurt dışında yapılan faaliyetlerle alakalı her çeşit aygıt, ekipman ve teçhizatın geçici ihracatına yönelik başvurular, danışmanlık, işletme, bakım ve onarım ile yapılacak projede kullanılacak inşaat gereçleri ve işçiler için ihtiyaç duyulan tüketim mallarının geçici ve kesin ihracatı ile ilgili başvurular aşağıda hazırlanacak belgeler ile Ekonomi Bakanlığına yapılmaktadır.

- a. Yurtdışında yapılan çalışmalar ile ilgili antlaşmanın bir rneği,
- b. Varsa, “İş Makbuzu Sertifikası” ve “Yurtdışı İş Deneyimi Sertifikası” örneklere,
- c. İşletmenin asli statüsünün yayınlandığı ticaret sicil gazetesinin aslı, varsa değişikliklerin aslı veya noter veya ticaret dairesi tarafından tasdikli nüshaları,
- d. Ticaret veya sanayi odasına dair tescil belgesi ile imza sirkülerinin gerçeği ya da noter tasdikli sureti,
- e. Başvuru sahibinin tamamlayacağı dış sözleşme ve teknik danışmanlık hizmetleri kapsamında yapılacak ihracat ithalat başvuru formunun 2 nüshası dilekçe ile verilmelidir.

1.2.2.8. Offset Anlaşmaları Kapsamında Yapılan İhracat

Offset kavramı, kamu kurum ve kuruluşları, kamu ortaklıkları ile kamu iştiraklerince açılmış olan uluslararası ihaleler neticesinde ihaleyi aan ülkeden çıkacak olan dövizi telafi etmek maksadıyla ihaleyi kazanan tarafın verdiği taahhütleri ifade eder. Örneğin ihaleyi kazanan firmanın ihaleyi kazandığı ülkeye aktardığı teknoloji transferleri ve ar-ge hizmetleri.

1.2.2.9. Ücretsiz (Bedelsiz) İhracat

Bedelsiz ihracat, yurtdışına gönderilen mal veya hizmetin karşılığı alıcı tarafından herhangi bir döviz transferinin gerçekteşmediği ihracat türüdür. Bu ihracat şeklinde, gerçekte veya tüzel kişiler tarafından gönderilen malların, ticari miktar arz etmeyen uygun

numunelerin, reklam ve promosyon ürünlerinin, ticari gümrük parçalarının ve daha önce ihraç edilen malların sözleşme kapsamında yenilenecek veya değişecek parçalarının gönderilmesi kapsamındaki işlemleri ihtiva eder.

1.3. İthalat

İthalat; yurtdışında üretimi yapılan malların ithalat ve gümrük düzenlemelerine göre ülkeye girişine ve bedelinin kambiyo düzenlemelerine göre ödenmesine izin verilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi numarası olan herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin ithalat yapması mümkündür (Aktaş, 2017: 93).

Burada ithalat konusu iki başlık altında değerlendirilmiştir. İlk olarak, Türkiye'nin ithalat durumunun genel bir değerlendirilmesi yapılmış, sonrasında ise ithalat şekillerine yer verilmiştir.

1.3.1. Türkiye'de Yapılan İthalata Genel Bir Bakış

Türkiye ithal ikameci ekonomi politikası sürdürdüğü 1980 yılına kadar cari açığının ve enflasyonunun artması sebebiyle bu dönemden sonra ekonomisinde yapısal değişiklikler yapmak zorunda kalmıştır. Bu dönemde üretimde, beklenen teknolojik gelişmişliğe ulaşma konusunda sıkıntılar yaşanmıştır. İhraç edilecek ürünlerin üretiminde kullanılacak hammadde, özellikle enerji ve teknoloji ithalatı yapmak zorunda kalınmıştır. 1980 yılından sonra Türkiye ihracata dayalı büyüme modelini benimsemiş, bu kapsamda katma değeri yüksek ürünler üreterek uluslararası piyasalarda rekabet edebilir bir duruma gelmiştir (Yılmaz, 2020: 8-9).

Tablo 3'te de görüleceği üzere ithalat hacmi 2015 yılında bir önceki yıla göre %14,5 oranında azalarak 213,619 milyar dolara gerilemiştir. İthalat hacmindeki söz konusu düşüşün önemli nedenleri arasında; 2015 yılında petrol ve doğal gaz fiyatları ile diğer tüketim mallarında kayda değer bir düşüşün yaşanması, Türk Lirasının 2015 yılında yaklaşık %20 değer kaybetmesi neticesi ithalatın daha da pahalı hale gelmesi ile global durgunluk sebebiyle mal ticaretindeki daralma olarak sayılmaktadır. 2015 yılında dünya genelinde mal ticareti dolar cinsi olarak %10,9 düşüş göstermiştir. Türkiye'nin 2014 yılında dünya mal ticaretindeki payı, 2015 yılına göre %1,29'dan %1,24'e gerilemiştir (Türkiye İhracatçılar Meclisi, 2016: 80).

Türkiye'nin ithalat verileri Tablo 3'te sunulmaktadır.

Tablo 3: Türkiye'nin İthalat Verileri (2005-2020) (Milyon \$)

Yıl	Toplam	Bir Önceki Döneme Göre Değişim (%)	Dış Ticaret Payı (%)
2005	116.774	-	61,4
2006	139.576	19,5	62,0
2007	170.063	21,8	61,3
2008	201.964	18,8	60,5
2009	140.928	-30,2	58,0
2010	185.544	31,7	62,0
2011	240.842	29,8	64,1
2012	236.545	-1,8	60,8
2013	260.823	11	61,8
2014	251.142	-3,7	60,1
2015	213.619	-14,9	58,6
2016	202.189	-5,4	57,5
2017	238.715	18,1	59,2
2018	231.152	-3,2	56,6
2019	210.345	-9,0	53,8
2020	219.510	4,4	56,4

Kaynak: Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret İstatistikleri, (2021) <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/dis-ticaret-istatistikleri-tuik-gts-2019-2020>, Erişim: 30.01.2021

Tablo 3'e göre, toplam ithalat rakamları genel olarak artmaktadır. 2005 senesinde ithalat 116.774 milyon dolar iken, 2018'de bu rakamın 223.046 milyon dolara yükseldiği görülmektedir. Ayrıca 2018 yılında ihracatın dış ticaret içindeki payı ise %56,6'dır. 2019 yılında ise ithalat miktarında düşüş görülmektedir. 2020 yılında ithalat %4,4 oranında artarak 219.510 milyon dolara çıkmıştır. İthalatın dış ticaretteki payı 2020 yılında %56,4 olmuştur.

1.3.2. İthalat Şekilleri

İthalat, serbest ithalat, izne dayalı ithalat, kesin ithalat gibi farklı şekillerde yapılabilmektedir. Dış ticarete ithalat şekilleri izleyen kısımda kısaca anlatılmıştır (Aktaş, 2017: 94; Kökeş, 2014: 18-21).

1.3.2.1. Serbest İthalat

Yürürlükte bulunan gümrük mevzuatı çerçevesinde yapılan, herhangi bir özellik arz etmeyen ithalat türüdür. Serbest ithalatta kamu etiği, kamu düzeni veya kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlığının ya da sınai ve ticari mülkiyet hakkının himaye edilmesi gerektiği durumlar dışında kalan malların ithali serbesttir. Bu tür ithalat işlemi

gerçekleştirmek isteyen, vergi numarasına sahip gerçek ve tüzel kişiler gümrük mevzuatı çerçevesinde istenen belgelerle doğrudan gümrük idaresine başvurur. Serbest ithalat işlemleri, libere ithalat olarak da bilinmektedir.

1.3.2.2. İzne Dayalı İthalat

Bazı mallar sadece yetkili kurumun iznine bağlı olarak ithal edilebilmektedir. İlgili kurumlardan alınacak olan izinlere ait usul ve esaslar yılda bir kez olmak üzere Ticaret Bakanlığı İthalat Genel Müdürlüğünce yayınlanmaktadır.

1.3.2.3. Özel Anlaşmalara Dayalı İthalat

Kuzey Atlantik Antlaşması Örgütü (NATO) bünyesindeki askeri eşya ve gereçlerin temini için yapılan bir ithalat türüdür.

1.3.2.4. Kitap ve Diğer Yayınların, Filmlerin, Videoların ve Kasetlerin İthalatı

Yasaklanan yayınlara ilişkin hükümler korunmak şartıyla kitap ve diğer yayınların ithalatı serbesttir. Gazete ve dergi ithalatında ödeme bankalar aracılığı ile gümrük veya Posta ve Telgraf Teşkilatı (PTT) idareleri tarafından onaylanan faturaya göre yapılmaktadır. Sinema filmleri, video kasetleri ve bunlarla ilgili posterler, resimler ve reklamların ithalatı bu gruptadır.

1.3.2.5. Geçici İthalat

İthal edilen malın ithalinde alınan vergilerden kısmen veya tamamen muaf olması ve malın kullanım süresi sonunda tekrar yurtdışına çıkarılması şeklinde gerçekleşen ithalat türüdür (4458 sayılı Gümrük Kanunu).

Bu şekilde ithal edilmek istenen eşya için Gümrük İdaresinden izin alınmalı, vergiler için tam veya kısmi muafiyet uygulanmalı, mallar tüketilebilir olmamalı ve kullanım süresi sonunda tekrar yurtdışına çıkarılmalıdır.

1.3.2.6. Kesin (Kati) İthalat

Ülkeye geçici olarak giren eşyanın vergilerinin ödenmesi ve mevzuat gereği alınması gereken belgelerin alınmasına müteakip ithal edilmesi şeklindeki ithalat türüdür. Tam muafiyet kapsamında ithali gerçekleşen eşyanın kati ithalata dönüştürülmesi işlemi, kati ithalin gerçekleşmesi anındaki vergi oranları üzerinden, kısmi olarak muafiyet uygulanan

eşyanın kati ithalata dönüştürülmek istenmesi halinde ise eşyanın ülkeye ilk girdiği tarihteki vergi oranları üzerinden yapılmaktadır (Kaya, 2021).

1.3.2.7. Bedelsiz İthalat

Bedelin yurtdışına aktarılmadan, malın ülkeye girdiği bir ithalat türüdür. Bedelsiz ithalat hakkı, kanuni ikametgahı yurtdışında bulunan kişilere ait şahsi eşyalar ile motorlu motorsuz taşıtlara, ilgili kararnameler ile yurtdışına atanmış olan kamu görevlilerine ait şahsi eşyalara, yurtdışında yerleşik şahısların veraset yoluyla mirasçılara geçen şahsi eşyalarına ve yurtdışında faaliyet gösteren işletmelerin işletmesini ülkeye nakletmek istemesi durumunda nakledilen malzeme ve teçhizata verilmektedir.

1.4. Uluslararası Ticarete Teslim Şekilleri

Uluslararası ticarete, satıcının malı alıcıya ne şekilde teslim edeceği ve bu teslimi nasıl fiyatlandıracağı önemli bir sorundur. Masrafların kim tarafından veya nasıl karşılanacağı veya paylaşılacağı, sigorta ve nakliye sözleşmelerinin yapılıp yapılmayacağı gibi yükümlülüklerinin net bir şekilde tanımlanması büyük önem arz etmektedir. Konuyla ilgili olarak Uluslararası Ticaret Odası (International Chamber of Commerce- ICC) uluslararası ticari faaliyetlerdeki anlaşmazlıkları en aza indirmek amacıyla alım satım işlemlerini düzenleyen ve ilk kez 1936 yılında INCOTERMS (International Commercial Terms) adıyla oluşturduğu kuralları yayımlamıştır (Sabuncu, 2017:21-22).

Bu kurallar; bütün taşıma türlerinde kullanılan ve yalnızca deniz ve iç su taşımalarında kullanılan teslim şekilleri olarak sınıflandırılmaktadır. Uluslararası ticarete toplamda on bir farklı teslim şekli bulunmaktadır. Söz konusu teslim şekilleri aşağıda detaylı şekilde açıklanmıştır (Agbonika, 2015: 26-34; Gürsoy, 2020: 29).

1.4.1. Taşıma Türlerinde (Deniz, Kara, Hava ve Demiryolu) Kullanılan Teslim Şekilleri

Aşağıda açıklamaları yapılmış olan teslim şekilleri dış ticaret işlemlerinde tüm taşıma türlerinde kullanılmakla birlikte, taraflar yapacakları ticari işlemlerde bahsedilen teslim şekillerinden bağımsız olarak kurallar belirleyebilmektedir.

1.4.1.1. İşyerinde Teslim (Ex Works)

Bu teslim şeklinde satıcı malların teslimini işyeri, depo imalathane vb. yerlerde alıcıya yapar. Malın taşıma aracına yüklenmesi ve taşıma ücreti, çıkış ülkesi gümrük işlemleri ve masrafları, alıcı ülkesindeki malın boşaltma, gümrük masrafları ve gümrük vergileri da dahil olmak üzere alıcı tarafından karşılanır. Sigorta masrafı alıcı ve satıcı arasındaki sözleşmeyle belirlenir (Doğan, 2021: 319).

1.4.1.2. Taşıyıcıya Masrafsız Teslim (Free Carrier)

Satıcının malı taşıyıcıya veya satıcının tesislerinde ya da başka bir belirtilen yerde alıcı tarafından belirlenen başka bir kişiye teslim etmesi anlamına gelmektedir. Bu noktada risk alıcıya geçtiğinden, tarafların belirtilen teslimat yeri içindeki noktayı mümkün olduğunca açık bir şekilde belirtmeleri tavsiye edilmektedir (Agbonika, 2015: 26-27).

1.4.1.3. Taşıma Ödenmiş Teslim (Carriage Paid To)

Bu teslim şeklinde satıcı, ilgili malın alıcının kontrolüne geçinceye kadarki tüm taşıma, ihracat işlemleri ve bu işlemlerle ilgili masrafların ödenmesinden sorumludur. Alıcı malın boşaltma bedelini, masrafları ve gümrük vergilerini öder (Doğan, 2021: 321).

1.4.1.4. Taşıma ve Sigorta Ödenmiş Olarak Teslim (Carriage and Insurance Paid to)

Tüm taşıma şekillerinde kullanılır. Satıcının sigorta ve navlun masraflarını ödemek suretiyle, malı alıcıya teslim ettiği teslim şeklidir. İhracat ülkesindeki gümrük işlemleri ve masrafları da satıcıya aittir. Alıcı ihracat ülkesinde boşaltma işlemleri ile gümrük masraf ve vergilerini öder. Riskin satıcıya yüklendiği bir teslim şeklidir (Sabuncu, 2017: 25-26); (Gürsoy, 2020: 36).

1.4.1.5. Belirlenen Nuktada Boşaltılmış Teslim (Delivered at Place Unloaded)

Bu teslim türü, 2020 yılı ICC tarafından yayın numarası 723 ile Incoterms'e eklenmiştir. Bu teslim şeklinde satıcı, malı ithalat ülkesinde yükleme aracından belirlenen yerde indirerek teslim eder. Buraya kadarki tüm masraflar satıcı tarafından karşılanır. Gümrük işlemleri ve vergilerin ödenmesi alıcıya aittir (Gürsoy, 2020: 38).

1.4.1.6. Belirtilen Yerde Teslim (Delivered At Place)

Satıcın malı belirlenen yere kadar taşıdığı, malı araçtan indirilmeden alıcıya teslim edildiği, ihracat gümrüğündeki işlemlerin ve navlunun satıcı tarafından karşılandığı, alıcının ithalat ülkesinde boşaltma ve gümrük işlemleri yaptığı ayrıca vergileri ödediği teslim şeklidir. Sigorta aradaki anlaşmaya göre yapılabilir (Kaya, 2018: 169).

1.4.1.7. Gümrük Vergileri Ödenmiş Olarak Teslim (Delivered Duty Paid)

Satıcının malı gümrük masrafları ve vergileri de dahil olmak üzere alıcının belirlediği yerde teslim etmesi şeklindeki taşıma şeklidir. Bu şekildeki taşımada alıcının riski en düşük seviyededir (Gürsoy, 2020: 39)

1.4.2. Deniz ve İç Su Yolu Taşımalarında Kullanılan Teslim Şekilleri

Tüm taşıma türlerinde kullanılan teslim şekillerinden bağımsız olarak sadece deniz yolu ve iç su yolu taşımacılığında kullanılan teslim şekilleri aşağıda açıklanmıştır.

1.4.2.1. Gemi Doğrultusunda Masrafsız Teslim (Free Alongside Ship)

Satıcının, malı limanda gemiye teslim edilmek üzere rıhtıma veya mavnaya koymasıyla sorumluluğunun sona erdiği teslim şeklidir (Sabuncu, 2017: 24). Bundan sonraki taşıma ve yükleme, varış ülkesinde boşaltma ve gümrük işlemleri ile masraflar alıcı tarafından karşılanmaktadır (Gürsoy, 2020: 31-32).

1.4.2.2. Gemide Masrafsız Teslim (Free On Board)

Deniz yolu taşımacılığında kullanılan diğer bir taşıma şekli olan gemide masrafsız teslim şeklinde, satıcının, malı belirlenen limanda gemiye yükletmesi ile sorumluluğu sona ermektedir. Bu andan sonra mallarla ilgili tüm riskler alıcıya geçer (Kaya, 2018: 161).

1.4.2.3. Masraflar ve Navlun Dahil Teslim (Cost And Freight)

Satıcı, çıkış yapacağı gümrükte işlemleri tamamlamak, malı belirlenen limanda masrafları ödeyerek gemiye yükletmek ve alıcıya haber vermekle yükümlüdür. Alıcının ise, ihraç ülkesinde malı boşaltma, gümrük işlemleri ve vergileri ödeme yükümlülüğü bulunmaktadır (Sabuncu, 2017: 25; Gürsoy, 2020: 35).

1.4.2.4. Masraflar, Sigorta ve Navlun Dahil Teslim (Cost, Insurance and Freight)

Bu teslim şeklinde satıcı, malların navlun ve sigorta bedelini ödeyerek malı taşıma aracına yükler. Malın kıymetinin içerisine navlun ve sigorta bedeli dahildir. Alıcı varıştaki masrafları, gümrük resmi işlemlerini ve vergilerini öder (Doğan, 2021: 322).

1.5. Uluslararası Ticarete Ödeme Şekilleri

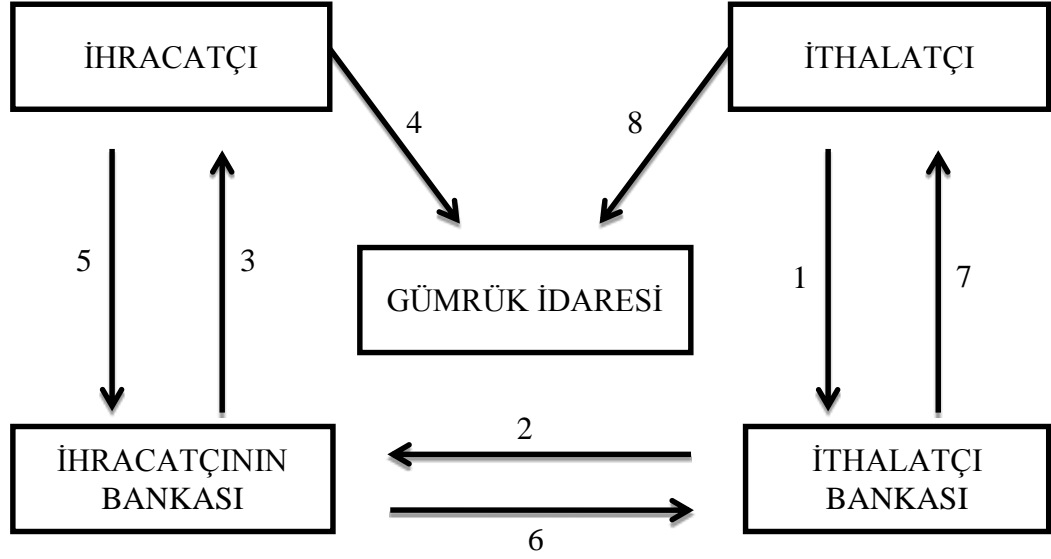
Uluslararası ticaret sözleşmeleri sırasında veya öncesinde gerçekleşebilecek işlemler için farklı ödeme yöntemleri bulunmaktadır. Tarafların, sözleşmeden önce hem ihracatçı hem de ithalatçı için hangi yöntemin karşılıklı olarak kabul edilebilir olduğunu değerlendirmesi gerekmektedir. Alıcı siparişini, anlaşmaya uygun bir şekilde ve zamanında teslim aldığından emin olmak isterken, aynı şekilde satıcı da gönderdiği mallar için belirlenen tarihte ödeme alacağını bilmek istemektedir (Agbonika, 2015: 36).

Uluslararası ticarete söz konusu olan ödeme yöntemleri aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

1.5.1. Peşin Ödeme (Cash Payment/Advance Payment)

İhracatçı tarafından mallar sevk edilmeden önce alıcının mal bedelinin tamamının ödenmesini beklediği ödeme şeklidir. İhracatçı, malın ithalatçıya teslim edilmesinden önce mal bedelinin tamamını almıştır. İhracatçı açısından değerlendirildiğinde risksiz olmakla beraber ithalatçı için yüksek riskli bir durumdur (Sabuncu, 2017: 11). Bu nedenle, peşin ödemenin ihracatçılar için en güvenli ticaret yöntemi ve dolayısıyla ithalatçılar için en az cazip yöntem olduğu söylenebilir. Peşin ödemede ihracatçı ve ithalatçı arasında yapılan sözleşme sonrası, alıcı malın bedelinin satıcının bankasına transfer edilmesi talimatını verir. Alıcının bankasına gelen transfer hesaba aktarılır. Satıcı malları gönderilmek üzere gümrüğe sevk eder ve bununla ilgili belgeleri alıcıya gönderir. Alıcı bedelini peşin ödediği malları gümrükten çeker (Gürsoy, 2020:17).

Özetle peşin ödeme, malın bedelinin ihracat işlemi gerçekleşmeden alıcı tarafından satıcıya ödenmesidir (Ağsakal ve Erkan, 2016: 582). Peşin ödeme yönteminin işleyişi Şekil 1'de gösterilmektedir.



Şekil 1: Peşin Ödeme Yöntemi

Kaynak: Ağsakal, A., & Erkan, M. K. (2016). Türkiye’de Dış Ticarete Ödeme Şekilleri ve Faiz Oranları. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 12(12), 581-588.

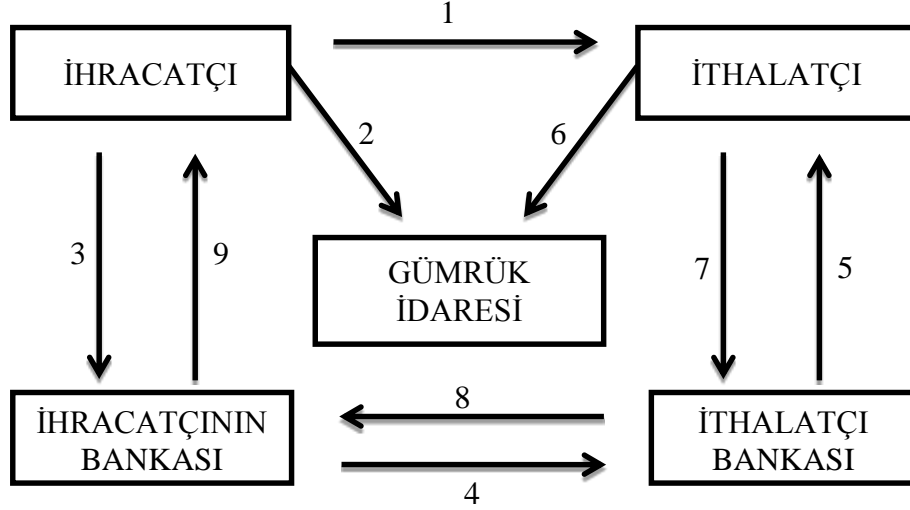
Şekil 1’de görüldüğü üzere, ithalatçı kendi bankasına malın bedelini yatırır. İhracatçı da sözleşmeye uygun bir şekilde malı hazırlar. Alıcı ve satıcı, bankalarına, sözleşmede belirtilen şekliyle sorumluluklarını yerine getirdiklerine dair bildirimde bulunurlar. İthalatçının bankası malın ödemesini aldığı, ihracatçının bankası da malın hazırlandığı ve gümrük işlemlerinin tamamlandığı bilgisini karşı tarafa bildirir. Her iki banka tarafından onaylanan işlemler sonucunda malın bedeli satıcının hesabına aktarılır.

1.5.2. Mal Mukabili Ödeme (Cash Against Goods)

Bu ödeme şekli ihracatçı için en riskli ticaret yöntemidir. Satıcı, bedeli henüz ödenmemiş olan malı alıcıya göndermekte, alıcı ise malın kendisine sözleşmeye uygun bir şekilde tesliminin ardından satıcıya ödemeyi gerçekleştirmektedir. Bir bakıma karşı taraf ülkesine Türkiye’den ticari kredi açmak şeklinde bir durum mevcut olduğundan malın bedelinin vade bitiminde transfer edilmesi konusu kambiyo mevzuatı konusunda oldukça önemlidir (Sabuncu, 2017: 20). Bu yöntem, ihracatçıya hiçbir ödeme koruması sağlamaz ve bu nedenle küçük miktarlar içeren işlemlerle veya ihracatçının, alıcının kredi değerliliği ve/veya ödeme istekliliği konusunda hiçbir şüphesinin olmadığı durumlarla sınırlıdır. İhracatçının karşılaşılabileceği riskler şu şekilde sıralanabilir (Tüfekçi ve Ünal, 2010: 329):

- Ödemeyi zamanında alamayabilir
- Ödemeyi hiç almayabilir
- Sağladığı malların sözleşmeye uygun olmaması veya istenilen kalitede olmaması nedeniyle kötü itibara maruz kalabilir.

Mal mukabili ödeme yöntemine ilişkin süreç Şekil 2’de gösterilmektedir.



Şekil 2: Mal Mukabili Ödeme Yöntemi

Kaynak: Ağsakal, A., & Erkan, M. K. (2016). Türkiye’de Dış Ticarete Ödeme Şekilleri ve Faiz Oranları. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 12(12), 581-588.

Şekil 2’de görüldüğü üzere işlemler ihracatçı, ihracatçı bankası, ithalatçı ve ithalatçı bankası arasında gerçekleşmektedir. İlk olarak ihracatçı ve ithalatçı arasında malların teslim ve ödeme şekilleri üzerinde bir anlaşma yapılır. Daha sonrasında ihracatçı malları hazır duruma getirip gümrük idaresine gönderir ve bu durumu aynı zamanda bankasına bildirir. İhracatçının bankasının, malların sevkiyatını ithalatçının bankaya bildirmesi sürecinden sonra, bildirim alan ithalatçının bankası, ithalatçıya malları çekebileceği bildiriminde bulunur. Bütün bu işlemler gerçekleştikten sonra malların bedeli ihracatçıya ödenir.

1.5.3. Vesaik Mukabili Ödeme (Cash Against Documents)

Alıcının bankasının malların bedelini satıcının bankasına ödemesi neticesi sevk belgelerinin alıcıya teslim edildiği ödeme şeklidir (Gürsoy, 2020:19). İki türü mevcuttur. Bunlardan ilki olan ödemeli poliçede, sevk evrakları ödeme yapılması neticesinde teslim

edilir. İkincisi ise alıcının ödeme yapacağına dair poliçeyi kabul etmesidir. Kabul poliçe hukuki olarak borç senedi hükmündedir (Sabuncu, 2017:18).

Vesaik mukabili ödeme durumunda, ihracatçı havale yapan bankaya talimat vermelidir. Ayrıca, ihracatçının da tahsilat yapan bankaya, belgelerin alıcıya teslim edilip edilmeyeceği konusunda da talimat vermesi gerekmektedir (Tüfekçi ve Ünal, 2010: 332).

1.5.4. Banka Ödeme Yükümlülüğü BPO (Bank Payment Obligations)

Dış ticaret işlemlerinde en yeni ödeme şekli olan banka ödeme yükümlülüğü BPO, akreditifli ödeme ile mal mukabili arasında konumlandırılmıştır. Bu ödeme şeklinin temel özelliği akreditifler gibi geri dönülemez bir taahhüt olmasıdır. Banka güvencesi getirmesinin yanında işlemlerin dijital veri transferi şeklinde uygulanması neticesinde fiziki belge gönderi ve alımı olmadığından işlemler hızlı yürütülmektedir. Akreditiflere göre uygulama maliyeti minimum seviyededir. BPO ödeme şekli aşağıda belirtilen özellikleri ile öne çıkmaktadır;

- Mal mukabili ödemeler banka güvencesindedir.
- Maliyeti diğer ödeme şekillerine göre daha düşüktür.
- Pratik, hızlı ve aynı zamanda kolaydır.
- Satıcı için finansman kaynağıdır.
- Alıcı için riskleri minimize eder.
- Veriler dijital olarak da kullanılabilir.
- Fiziki belge olmadığından kontrol ve gecikme gibi sorunlar ortadan kalkmaktadır.

1.5.5. Kabul Kredili Ödeme (Acceptance Credit)

Bu ödeme şekli, akreditif koşullarında, malın bedelinin belirli bir tarihte veya daha sonra ödenmesine imkân veren bir kredi mektubu türüdür (Sabuncu, 2017:21). Başka bir ifadeyle, ithalatçının bedelinin belli bir vadede ödenmesini taahhüt eden ve bu ödemede araç olarak poliçe kullanılan bir ödeme biçimidir. Ayrıca kabul kredisi ile satılan malların bir poliçeye bağlı olduğu bir ödemedir. İhracatçı, ithalatçıya belirli bir zaman finansman sağlamaktadır, yani ihracatçı ithalatçının ödemeyi daha sonraki bir tarihte yapmasını kabul etmektedir. Böylelikle ithalatçı, mal karşılığında olduğu gibi malları sattıktan sonra da ödeme imkanına sahip olmaktadır (Ağsagal ve Erkan, 2016: 584-585). İhracatçı

düzenlediği poliçe ve sevk evraklarını kendi bankasına teslim eder. İhracatçı bankası belgeleri alıcının bankasına gönderir. Alıcının gönderilen belgeleri kabul edip imzalamasının ardından, alıcının malları çekebilmesi için gerekli evraklar bankası tarafından alıcıya teslim edilir. İmzalanmış evraklar satıcıya bankası aracılığı ile teslim edilir. Satıcı isterse vade tarihinde isterse hemen bankası üzerinden iskonto yaparak malın bedelini tahsil eder (Giovannucci, 2002: 4). Kabul kredili ödemenin üç türü mevcuttur (Ağsakal ve Erkan, 2016: 584-585):

- **Kabul Kredili Mal Karşılığı Ödeme:** Mal karşılığı ödemedir; ithalatçı önce malları satın almakta, ardından mevzuatta belirtilen zaman dilimi içerisinde malın ücretini ödemektedir. Burada poliçe, ödeme süresi içinde kabul edilecek, süresi dolduğunda ödenecektir. Böylelikle ithalatçıya zaman açısından ikinci bir finansman imkânı yaratılmaktadır.
- **Kabul Kredili Akreditifli Ödeme:** İhracatçının bankaya ispat mektubunu ibraz etmesi durumunda mal bedelini tahsil etmemeyi taahhüt ettiği ve kabul edilen poliçe için zamanında ödeme yapmayı kabul ettiği ödeme biçimidir. Onaylanan akreditif teyit bankası adına ise poliçe belge ekine eklenmektedir. Teyit edilmemiş akreditif, poliçe amir banka adına yapılmaktadır.
- **Kabul Kredili Evrak Karşılığı Ödeme:** Bu ödeme yönteminde, mallar alıcıya gönderildikten sonra, banka mal bedelini tahsil etmek yerine, poliçeyi alıcıya kabul ettirip onaylattığı ödeme biçimidir.

1.5.6. Akreditifli Ödeme (Letter of Credit)

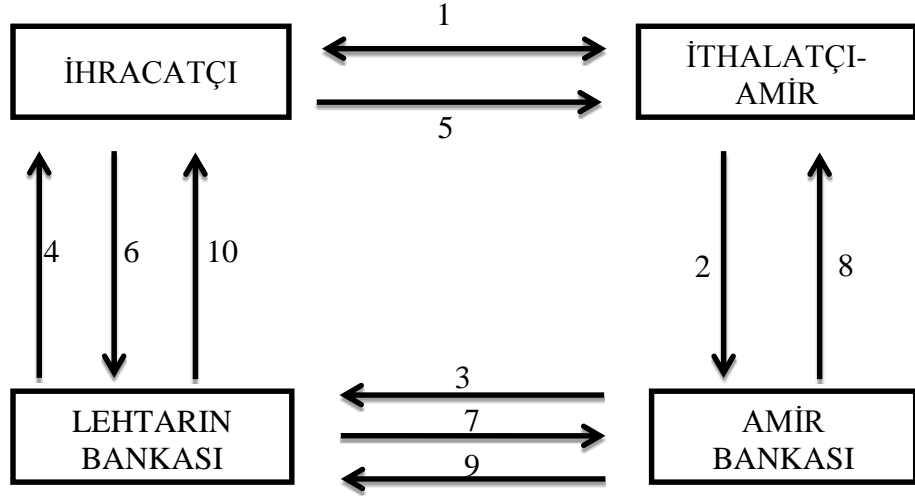
Bu ödeme şekli kısaca, alıcının bankasının satıcının bankasına malın bedelinin ödenme garantisini vermesidir (Gürsoy, 2020:20). Uygulama yöntem olarak güvenilir bir aracı (banka) ile malların sözleşme esaslarına uygun gönderilmesi ve ödemenin tam ve zamanında gerçekleşmesinin teminatını vererek hem alıcıyı hem de satıcıyı korumaktadır. Akreditif, alıcı ve satıcı arasında riski eşit olarak dağıtır. Satıcı, akreditif koşulları karşılandığında ödeme konusunda güvence altına alınmaktadır. Alıcı ise sipariş edilen malları teslim alacağından makul ölçüde emindir. Akreditif tipik olarak geri alınamaz, yani akreditif kurulduktan sonra her iki tarafın rızası olmadan değiştirilemez (Giovannucci, 2002: 3-4). Akreditifli ödeme, birbirini tanımayan, farklı kambiyo

sistemlerine sahip olan ülkeler arasında ticaret yapmak isteyen ithalatçı ve ihracatçılar için güvenli bir yöntemdir. Akreditif işlemlerindeki taraflar; akreditif amiri, amir banka, ihbar bankası, akreditif lehtar, teyit bankası, iştirak bankası ve rambursman bankasıdır (Kodalak vd. 2015: 71).

Akreditifli ödeme işlemlerinin özellikleri aşağıdaki gibidir (Ağsakal ve Erkan, 2016: 585; Zeynalzade vd. 2016: 129):

- Dış ticaret anlaşmalarında çoğunlukla kullanılır.
- Hem alıcıyı hem de satıcıyı himaye etmektedir.
- İthalatçı tarafından verilen talimatlar sonucunda ithalatçının belirli bir miktar ve belirli bir süre çalıştığı bankanın gerektirdiği koşulların yerine getirilmesi ve ibrazı karşılığında ödeme yapılacağı garanti edilmektedir.
- Akreditifli ödeme diğer yöntemlere göre daha pahalı olsa da en güvenilir yöntemdir. Hem satıcıyı hem de alıcıya yarar sağlamaktadır.
- Malın bedelinin bir bankanın taahhüdünün de olması, transfer riskini büyük ölçüde ortadan kaldırmaktadır.
- Satıcı ve alıcı kredi fırsatı yakalamaktadır.
- Akreditif, bankalar ve belgeler aracılığıyla yapılmaktadır. Çünkü akreditif işlemleri mal ile değil, yapılacak hizmetler ve yapılacak işler ile alakalıdır.
- Akreditifler, satış protokollerinden veya dayandıkları diğer protokollerden ayrı işlemlerdir.

Yöntemin genel olarak işleyişi Şekil 3'te gösterilmektedir.



Şekil 3: Akreditifli Ödemenin Genel Olarak İşleyişi

Kaynak: Kodalak, O., Topal, B., & Dizkirici, A. S. (2015). *Dis Ticarete Akreditifli Ödemeler: UCP 600'e Göre Bankalarda Güncel Örnek Uygulamalar/Letter of Credits in Foreign Trade: Current Applications at Banks According to UCP 600.* *Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 68-91.

Şekil 3'te görüldüğü üzere ilk olarak ihracatçı ve ithalatçı arasında bir sözleşme yapılır. İthalatçı amir bankasına başvurarak akreditif talep eder. Amir bankası akreditifi kabul eder ve akreditif mektubu hazırlayarak lehtar bankaya gönderir. Lehtar bankası belgeleri inceler, belgelerin uygunluğu halinde bunu ihracatçıya bildirir. İhracatçı da akreditifi inceledikten sonra malları sevk ederek bunu lehtar bankaya bildirir. Akreditif teyitli ise ödeme lehtar banka tarafından amir bankaya 5 işgünü içerisinde gerekli olan belgeler gönderilmelidir. Amir bankası belgeleri ithalatçıya sunmakta ve malların ücretini ithalatçıdan tahsil etmektedir. Akreditif teyitsiz ise, amir banka tarafından mal ücreti direk havale edilmekte ve satıcıya lehtar banka tarafından ödeme yapılmaktadır.

Bunlara ek olarak, akreditifler genel olarak aşağıda ayrıntısı verilen dört farklı kategoride değerlendirilmektedir (Şirinpınar, 2012: 36-44):

1. Ödeme Sorumluluğuna Göre Akreditifler

- Teyitli Akreditifler: İhracatçının bankasının mal bedeli için ilave teminat verdiği akreditiftir.
- Teyitsiz Akreditifler: İhracatçı bankasının herhangi bir teminat vermediği akreditiftir.

2. Ödeme Şartlarına Göre Akreditifler

- a. Görüldüğü Anda Ödemeli Akreditifler: İthalatçının bankasının gerekli belgeleri gördüğü anda ödeme yaptığı akreditiftir.
- b. Vadeli Akreditifler: İthalatçı ve ihracatçı arasında yapılan sözleşme gereği ödemenin belgelerin sunulması anında değil daha sonra yapıldığı akreditiftir (Sabuncu; 2017: 17).
- c. Kabul Kredili Akreditifler: Belgelerin sunulması aşamasında mal bedelinin ödenmediği, poliçenin vadesinde ödeneceği akreditiftir.

3. Kullanış Gayelerine Göre Akreditifler

- a. Adi Akreditifler: Açılmış olan talimattaki limitin bir kez kullanımı sonucu hükümsüz olan akreditiftir.
- b. Devredilebilir Akreditifler: Mal bedelinin kendisine ödenmesi yazılı olan kişi tarafından üçüncü şahsa devir yapılabilen akreditiftir (Sabuncu; 2017: 17).
- c. Kırmızı Koşullu Akreditifler: Sevk belgeleri gönderilmeden satıcı ödeme yapıldığı akreditiftir (Sabuncu; 2017: 17).
- d. Yeşil Koşullu Akreditifler: Malların depoya teslim edilip, ödemenin veya avansın depo teslim belgeleri ile yapıldığı akreditiftir (Sabuncu; 2017: 17).
- e. Rotatif Akreditifler: Aynı eşyanın peyderpey ithal edildiği durumlarda ithalatçının bankasına verdiği özel talimatlı akreditiftir (Sabuncu; 2017: 17).

4. Uluslararası Ticarete En Yaygın Akreditifler

- a. Dönülemez Vadeli Akreditifler: İthalatçının bankasının kabulü olmadan iptal edilemeyen vadeli akreditiftir (Sabuncu; 2017: 16).
- b. Dönülemez Teyitli Vadeli Akreditifler: İhracatçının bankasının ödeme yapmama riskine karşı teyit alınması şeklinde vadeli akreditiftir.
- c. Dönülemez Peşin Akreditifler: İthalatçının bankasının kabulü olmadan iptal edilemeyen peşin akreditiftir (Sabuncu; 2017: 16).

- d. Dönülemez Teyitli Peşin Akreditifler: İhracatçının bankasının ödeme yapmama riskine karşı teyit alınması şeklinde peşin akreditiftir.

BÖLÜM 2: ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE DIŞ TİCARETLE İLİŞKİLİ STANDARTLARIN İNCELENMESİ

Standart kavram olarak; belirli nitelikteki özellikleri tanımlayan bir karşılaştırma ölçüsüdür. Muhasebe açısından standart, muhasebe alanında uygulama birliği sağlamak amacıyla, evrensel terimler, yöntemler ve teoriler kullanarak, finansal tablolar düzenlenirken uyulması gereken kurallar bütünü olarak ifade edilebilir (Erol ve Aslan, 2017: 58-59). Diğer bir deyişle, ticari işletmelerin kazanç ve kayıp olarak ifade edilen faaliyetlerinin kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve analiz edilmesi işlemlerinin tümüdür (Sabuncu; 2017: 29).

Bu tanımlar çerçevesinde muhasebe standartlarının işletmeler için sağladığı faydalar şu şekilde sıralanabilir (Erol ve Aslan, 2017: 58-59);

- İşletmelerin mali performanslarını değişik düzenlemelerle aynı temelde karşılaştırmaları ve bu karşılaştırmaların neticelerine dayanarak işleyiş için hayati önem taşıyan konularda doğru kararlar almalarını kolaylaştırmaktadır.
- İşletmelerin mali performanslarının doğru analizinde doğru hedefleri belirlemek ve gelecek için gerçekçi planlar oluşturmalarına yön vermektedir.
- Dönemlere göre işletme yönetimine analiz kolaylığının yanı sıra, benzer sektördeki diğer şirketlerin mali performanslarına göre karşılaştırmalarda sağlıklı bir yorum yapılmasına ve işletmelerin denetimini kolaylaştırmaya yardım etmektedir.

2.1. Küresel Finansal Raporlama Standartlarına Duyulan İhtiyaç ve Uluslararası Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmalar

Muhasebe kavramı hem ulusal hem de uluslararası finansal işlemlerde geçerli olan bir yöntemdir. Ülkelerin kendi iç dinamikleri içerisinde bulunan muhasebe kural ve standartları, yine aynı ülkede mevcut olan işletmeler arası finansal bütünlüğü sağlamaktadır. Ulusal muhasebe standartları, kapsadığı çevreye özgü standartlar olduğundan işletmelerin dışa açılmalarını ve ülkeye transfer edilmek istenen uluslararası

sermayenin, o ülkedeki işletmelere ait finansal veriler üzerinden doğru değerlendirme yapılabilmesi önünde engel teşkil etmektedir. Bununla birlikte ülkelerin uygulamakta olduğu farklı muhasebe sistemleri uluslararası piyasaların yetkinliğini sınırlandırarak, uluslararası ticarete katılımı da engellemektedir (Akgün, 2013: 10-26). Aşağıda bu standartlara duyulan ihtiyaç uluslararası kuruluşlarca yapılan çalışmalar açıklanmıştır.

2.1.1. Küresel Finansal Raporlama Standartlarına Duyulan İhtiyaç

Küreselleşmenin bir sonucu olarak ülkelerarası ekonomik ilişkiler gelişmiştir. Ülkelerin ekonomik gelişmişliği, birbirlerinin ürettikleri mal ve hizmetlere ulaşabildikleri düzeyde artmıştır. Uluslararası şirketler, ticaret yapmayı planladığı ülkelerdeki yerel finansal işlemlerin kendileri için ne ölçüde uygun olup olmadığı hususunda araştırma yapmakta ve bu işlemlerin gerçeği ne kadar yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedirler (Ağsakal, 2015: 69).

Uluslararası ticaretin gelişmesi sonucu yatırımcıların yeni yatırım alanları bulma ihtiyacı, yatırım yapılmak istenen ülkelerdeki muhasebe uygulamalarının uluslararası standartlara uyumlaştırılması ihtiyacını doğurmuştur. Bunun en önemli sebebi yatırımcıların açık, anlaşılır ve karşılaştırılabilen finansal analizlerin yapılabilir olması gerekliliğidir. Özellikle uluslararası piyasalarda faaliyet gösteren işletmeler için ulusal düzeyde muhasebe standartlarıyla sunulan finansal veriler finansal analizleri zorlaştırarak bu işletmelerin karar verme süreçlerini olumsuz etkilemiştir. Ülkelerin kendi aralarında kurdukları ticari ilişkilerde birbirlerinin finansal analizlerini en doğru şekilde karşılaştırma isteği, finansal raporlama çalışmalarını uluslararası bir standart haline getirme zorunluluğunu doğurmuştur.

Kısaca küresel yatırımcılar açısından ülkelere yatırım yapılabilirliğin en temel gereksinimleri finansal verilerin anlaşılır, analiz edilebilir ve karşılaştırılabilir olmasıdır. Bu gereklilikler küresel finansal raporlama standartlarına duyulan ihtiyacın belirleyici yapı taşları olmuştur (Sultanoğlu, 2014: 26-27).

2.1.2. Uluslararası Kuruluşlar Tarafından Yapılan Çalışmalar

Küresel anlamda finansal raporlama standartları belli eksiklikleri gidermek ve ihtiyaç duyulan verilere ulaşımı kolaylaştırmak maksadıyla ortaya çıkmıştır. Bu standartlar

aşağıda belirtilen amaçlar doğrultusunda ihtiyaçlara cevap vermektedir (Ağsakal, 2015: 63);

- İşletmelere ait mali tablolarda yansıtılan bilgilerin gerçeğe en yakın olacak şekilde hazırlanmasına,
- İşletmelerin mali durumlarını etkileyecek her türlü işlemin anlaşılır bir şekilde kayıtlanmasına,
- Önemli dipnotlar vererek işletmelerin uygun muhasebe politikalarını uygulayıp uygulamadıkları hakkında doğru veriler elde edilmesine olanak sunmaktadır.

Dünya’da kabul görmüş iki adet muhasebe standart seti mevcuttur. Bunlardan ilke bazlı olan ilki; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (UMSK) yayımlamış olduğu Uluslararası Finansal Raporlama Standartları. Kural bazlı olan ikincisi ise; Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulunun (FASB) yayımlamış olduğu ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (US GAAP) (Sultanoğlu, 2014: 29). Kural bazlı anlayışta yapılan işlemin en ince ayrıntısına kadar detaylandırılması istenirken, ilke bazlı kural da ise işlemin genel hatları üzerinde durulmaktadır (Şahin, 2010: 14).

2.1.2.1. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)’nin Çalışmaları

Amerika Birleşik Devletleri’nde muhasebe standartlarına ilişkin çalışmalar ilk kez 1939 yılında AICPA’nın yayımladığı 51 adet Muhasebe Araştırma Bülteni ile başlamıştır. Sonuçlar olumsuz olunca, devamında 1965 yılında APB tarafından 31 tane görüş yayımlanmıştır. Her iki kuruluşunda yaptığı çalışmalar istenilen sonuçlara ulaşamamış ve FASB kurulmuştur. FASB’nin çalışmaları neticesinde, 133 adet standart yayımlanmış ve US GAAP oluşturulmuştur. İzleyen süreçte ABD’de yaşanan bazı finansal sahtekarlık olayları US GAAP ilkelerinin yeterliliği konusunda sıkıntıların varlığını ortaya çıkarmıştır (Sultanoğlu, 2014: 32).

Bunun sonucu olarak ABD standartları ile uluslararası standartları karşılıklı uyumlu hale getirmek için yapılacak çalışmalara hız kazandırmak amacıyla 18 Eylül 2002 yılında UMSK ve FASB arasında Norwalk Anlaşması imzalanmıştır (Gençoğlu, Karabınar ve Özerhan, 2013). Söz konusu anlaşma ile taraflar, mevcut standartlarını en kısa sürede uyumlaştıracakları ile bunu devam ettireceklerine dair garanti vermişlerdir.

Anlaşmadaki uyumlaştırma kavramı ile benzer standartların amaçlanmadığı, sadece farklılıkların minimize edileceği ifade edilmiştir. Bu bağlamda UMSK tarafından sadece ilkesel anlamda standartlar getirileceği ve bunların ayrıntılı kurallar haline getirilmesinin amaçlanmadığı ifade edilmiştir.

Uyumlaştırma sürecindeki en önemli adım 2007 yılında ABD Sermaye Piyasaları Düzenleyici Kurulu (SEC- Menkul Kıymetler Komisyonu) tarafından yabancı şirketlerce sadece FASB'a göre raporlama yapma zorunluluğunu her iki standartta raporlama yapılabileceği şeklinde değiştirilmesi olmuştur (Sultanoğlu, 2014: 33).

2.1.2.2. Avrupa Birliği'nin Çalışmaları

Avrupa Birliği'nin geçmişi ilk kez 1951 yılında kurulan Avrupa Çelik ve Kömür Topluluğuna dayanmaktadır. 1957 yılında altı üye ülkenin imzasını taşıyan Roma Antlaşması ile Avrupa Ekonomik Topluluğu adını alarak üye ülkelerdeki diğer sektörleri de bünyesine alarak genişlemiş ve üye ülke sayısı artarak günümüze kadar gelmiştir (Özkan ve Terzi, 2010: 23).

Üye ülkeler arası yoğunlaşan ürün, hizmet ve sermaye dolaşımı, tek para birimi (EURO) kullanımına geçmiş olan AB'de farklı muhasebe standartları kullanımı neticesinde çeşitli aksaklıkların ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Uluslararası ticaretin gelişmesine paralel olarak finans piyasalarındaki işlemlerin uluslararası boyutlara taşınması neticesinde AB'de de finansal raporlama standartlarına ilişkin çalışmalar hız kazanmıştır (Sultanoğlu, 2014: 33-34-35).

Avrupa Birliğinde uyumlaştırma çabaları neticesinde muhasebe alanında yönergeler (direktifler) yayımlanmıştır.

Yayımlanmış üç adet direktiften ilki Temmuz 1978 yılında yayınlanan muhasebe formatları, kuralları ve limitet şirketlerin dipnot açıklamalarını kapsayan 4. Yönerge'dir. 4. Yönergede, üye ülkelerin belli türdeki şirketlerinin finansal raporlarında genel kabul görmüş muhasebe standartları süreçlerini uygulamaları, bu şekilde otoriteye doğru ve şeffaf bilgi vermek suretiyle uyumlaştırma sürecinin tamamlanması amacı taşımaktadır.

İkinci olarak 1983 yılında yayımlanmış olan 7. Yönerge konsolidasyon kurallarını kapsamaktadır. Yönergede, üye ülkelerin konsolide mali tablolar ile faaliyet raporlarının

oluşturulması ve bunların standartlar çerçevesinde denetimi ile kamuya açıklanması hususları yer almaktadır (Parlakkaya, 2004: 126-127).

Son olarak 1984 yılında yayımlanan 8. Yönergede şirketlerce yayınlanan finansal tabloların denetiminde sorumlu kişilerin özelliklerine dair konular açıklanmıştır.

Üye ülkeler, yayınlanan bu yönergeler doğrultusunda muhasebe sistemlerini belirli düzenlemeler ve kurallara göre yapılandırmakla sorumludur. Yönergelerin amacı, finansal verileri karşılaştırılabilir hale getirmektir. Ancak yönergelerdeki teknik aksaklıklar, teknolojik ve ekonomik gelişmişliğin hızla artması sonucu yönergelerin bu gelişmelere ayak uyduramaması, üye ülkelerin yönergeleri mevzuatlarına zamanında aktarmamaları sonucu yaşanan aksaklıklar ile ABD hisse senedi piyasasına girmek isteyen AB üyesi ülkelere mensup yatırımcıların yayımlanmış yönergelerle bahse konu piyasalara entegre olamamaları gibi sorunlar ortaya çıkmıştır (Sultanoğlu, 2014: 33-34-35).

Avrupa Birliği 1990'lı yıllarda mevcut sorunların çözümü için Yönergelerin güncellenmesi, Avrupa çapında bir kurulun oluşturulması hususlarını bünyesinde barındıran bir dizi uyum planı üzerinde çalışmaya başlamıştır. 1995 yılında IOSCO ile IASC arasında menkul kıymet ihraçlarında esas alınacak muhasebe standartları ile ilgili bir anlaşma yapılmıştır. Yine aynı yıl Avrupa Komisyonu muhasebe standartları uyumu ile ilgili yayımlandığı yeni stratejisinde; IASC/IOSCO nun desteklenmesi ve AB muhasebe uygulamalarının UFRS ile uyumlu hale getirilmesi kararlarını almıştır. Haziran 2000'de Komisyonun hazırladığı ve 2002 yılında Avrupa Parlamentosunca onaylanmış raporda; beş yıl içerisinde üye ülkelerdeki şirketlerin konsolide mali tablolarını UFRS ile uyumlu hale getirmesi zorunluluğu getirilmiştir (Parlakkaya, 2004: 127-128).

2.1.2.3. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Kurulu (IASB)'nin Çalışmaları

Ülkelerarası muhasebe uyumlaştırma çabaları 1970'li yılların ilk dönemlerinde başlamıştır. 1973 yılında Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere ve Amerika'daki muhasebe meslek örgütlerinin katılımı ile Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) kurulmuş ve 100'den fazla ülkenin meslek kuruluşları bu çalışmalara dahil edilmiştir (Erol ve Aslan, 2017: 70).

IASC finansal raporların uluslararası uyumlaştırma çalışmalarına öncülük etmiş kuruluşların başında gelmektedir. Komitenin temel amacı denetimden geçmiş finansal hesapların değerlendirilip paylaşılmasında uyulması gereken standartları belirlemek ve bunların şeffaf bir biçimde paylaşılmasını sağlamaktır (Sultanoğu, 2014: 30). Türkiye’de IASC’nin ilk üyesi Türkiye Muhasebe Uzmanları derneğidir. Onu Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği takip etmiştir (Sultanoğu, 2014: 30).

IASC raporlama standartlarında üç dönem mevcuttur. Komite birinci dönemde 1973-1988 yıllarında 26 adet genel standart yayınlamış ve işletmelere belli konularda alternatifler oluşturmuştur. 1989-95 yıllarını kapsayan ikinci dönemde ilk dönemde sunulan alternatiflerin birçoğuna kısıtlamalar getirilmiş, bu çerçevede “Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi” ve 1990 Yılında “karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi”ni yayınlamıştır. Son dönem ise Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO)’nün 1995 yılında Uluslararası Muhasebe Standartlarını kabul etmesidir (Erol ve Aslan, 2017: 70).

1973 yılından beri faaliyet gösteren komite 2001 yılında yetkilerini Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)’na devretmiş, IASC vakıf olarak devam ederken, IASB bu vakfın özerk bir kurumu haline gelmiştir (Şahin, 2010: 6). 2001 yılında yapılan bu yetki devrinden sonra IASB, IASC’nin standart belirleyici rolünü üstlenmiş, mevcut 8 yerel muhasebe standartlarını oluşturan kurumlarla görüşmeler başlatmıştır. 2002 yılında kurul Standart Yorumlama Komitesinin adını Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi olarak güncellemiştir. Komitenin görev tanımı da değişikliğe uğrayarak sadece uluslararası muhasebe standartlarını yorumlamanın yanında standartlara rehberlik etme görevi de üstlenmiştir. IASB’nin internet üzerinden yayınlara başlayarak Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi ilk kez yorum yayınlamaya başlamıştır (Kısa, 2008: 8-9).

IASB finansal tabloların şeffaf ve karşılaştırılabilir, uygulanması kolay ve anlaşılır muhasebe standartları oluşturmayı amaç edinmiştir. Kurul yerel muhasebe standart belirleyicileri ile eşgüdümlü bir şekilde çalışarak yayınlanmış tüm standartları kabul etmiş, kendinin yayınlayacağı tüm standartları UFRS olarak tanımlayacağını bildirmiştir (Ağsakal, 2015: 62).

Kurul belirlenen yeni standartların yürürlüğe konabilmesi için 2009 yılına kadar bekleme kararı almıştır. Bunun sebebi standartların ülkeler nezdinde kabulünün belli bir sürede olacağı, standartların yerel makamlarca anlaşılıp kanunlaştırma süreçlerinin tamamlanması gerekliliğidir (Şahin, 2010: 14).

2.2. Dünya’da Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Düzeyi

UFRS’ye uyum amacıyla birçok ülke çalışmalar yapmıştır. Her çalışma kendine has özellikler barındırmaktadır. Bu farklı özelliklerin nedenleri arasında; ülkelerin mevzuat düzenlemelerinin, işletmelerin finansal özelliklerinin ve muhasebe kullanıcılarının bilgi ve gelişmişlik düzeyindeki çeşitliliklerin rolü büyüktür. Ortak bir standartta buluşmak maliyet, zaman ve doğru bilgi açısından büyük önem arz etmektedir. Bununla birlikte Dünya’da çeşitli ülke ve ülke grupları tarafından muhasebe standartları oluşturmaya yönelik farklı girişimlerde bulunmaktadır.

UFRS ile ilgili uyum çalışmaları tüm dünyada önemi gün geçtikçe artan bir politikadır. Tüm dünyada uygulanabilir bir muhasebe standardı bütün kurumların beraber çalışması anlamına gelmektedir. Bu süreçte birçok ülke önemli aşamalar kaydetmiş olmasına rağmen, bu konuda henüz ilerleme kaydedememiş ülkeler de mevcuttur. UFRS ile amaçlanan yalnızca ulusal muhasebe standartlarını uygulamakta olan ülkelerin bu standartlarının daha gelişmiş bir seviyeye ulaşmasını sağlamaktır. Bu sayede işletmelerin finansal verilerinin karşılaştırılabilmesi, gerçekçi bir şekilde analiz edilebilmesi olanaklı hale gelmiş olacaktır (Büyüktopçu, 2009: 42-43).

Yüksek sermaye gücünü ülkesinde barındıran ABD muhasebe standartlarının belirleyici kuruluşu Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC)’dur. Uygulamada otorite kamu olarak görünse de konu özel sektör tarafından yapılan düzenlemeler ile harmanlanmış bir sisteme dayanmaktadır. ABD’de standartlara ilişkin düzenlemelerde etkili olan kuruluşlar açısından üç dönem etkili olmuştur. Birinci dönem Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)’nın belirleyici olduğu 1939-1959 AICPA Muhasebe Prosedürleri Komitesi dönemi, ikinci olarak “1959–1973 yılları arası Muhasebe Prensipleri Kurulu (APB) dönemi ve son olarak halen günümüze kadar devam eden Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) dönemidir (Şahin, 2010: 20-21). 2007 yılında ABD Menkul Kıymetler Komisyonu Amerika da halka arz edilen yabancı şirketlerin finansal raporlarını UFRS’ ye uygun hazırlamalarına ilişkin kuralları

benimsemiştir (Sultanoğu, 2014: 32-33). Bu süreçte Amerika Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği (AICPA), UFRS ile ilgili güncel verilere ulaşılabilmesini sağlamak amacıyla üyelerine <http://www.ifrs.com> adlı web sitesini açmıştır (Büyüktopçu, 2009: 42-43).

Önceki kısımlarda da bahsedildiği üzere Avrupa Birliği de uyum düzeyini artırmak ve üye ülkeler nezdinde ortak bir muhasebe standart yapısı oluşturmak amacı ile dört adet direktif yayınlamıştır. Bu direktifler özellikle uluslararası sermaye piyasalarına entegre olan şletmeler için gerekli olan uyumu karşılamaktan uzaktı. şletmeler hesap planlarını iki farklı düzenlemeye, US GAAP veya Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde hazırlamak zorundaydı. Bu süreç maliyetlerin artması ve hesap karışıklıkların doğması gibi olumsuz sonuçları bünyesinde barındırmaktaydı. Bu sebeple AB komisyonu “Muhasebe Uyumu: Uluslararası Uyum Karşısında Yeni bir Strateji” başlıklı tebliği yayınladı. 2002’de yapılan düzenlemeyle 2005 yılından geçerli olmak üzere tüm üye ülkelerin birliğin bünyesinde mevcut olan borsalarda şlem gören şirketlerinin konsolide finansal tablolarını UFRS ile uyumlu hazırlanması zorunluluğu getirmiştir (Büyüktopçu, 2009: 46-47).

Uyumlaşma çabalarında bazı Asya ülkeleri de çeşitli düzenlemeler yapmışlardır. Japonya 90’lı yılların sonunda bu sürece başlamış, 2000’li yılların sonunda Japon Maliye Bakanlığı bünyesinde Muhasebe Standartları Oluşturma Birimi UFRS’leri irdelenmiş, 2005 yılında Japonya Finansal Raporlama Standartları Kurulu (ASJB) ve IASB arasında yapılan mutabakatla, uyumlaştırma konusunda fikir birliğine varılmış ve sürecin şleyişi ile ilgili yol haritası belirlenerek karara bağlanmıştır.

Rusya Federasyonu da uyumlaştırma çalışmalarına 1998 yılında kabul edilen program ile adım atmış, Rus Maliye Bakanlığı 1 Ocak 2004 tarihinden geçerli olmak üzere şletmelerinin düzenledikleri finansal tablolarının uluslararası piyasalardaki güvenilirliğini artırma amacıyla UFRS’ye uyum çalışmalarını gerçekleştirmiştir.

Çin Halk Cumhuriyeti 1997 yılında IASC yönetim kurulunda gözlemci olarak bulunmuş, bu şekilde muhasebe standartlarına uyum çalışmalarını başlatmıştır. 1998 yılında Çin Finans Bakanlığınca UFRS temelli 16 adet standart yayınlamıştır. Çin 2006 yılında UFRS ye benzer ulusal bir muhasebe standardı yayınlamıştır. Çin UFRS’ leri mevcut haliyle ve bütünüyle almamış, UFRS’lerin getirmiş olduğu son yenilikleri ulusal muhasebe

sistemine entegre ederek Asya pasifik bölgesinde bir Çin Modeli oluşturmuştur (Şahin, 2010: 21-22-23).

2.3. Bugüne Kadar Yayımlanmış Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Finansal bilginin üretilmesi ve iletilmesi esnasında kullanılan muhasebe standartları adı verilen ilke ve kurallar büyük önem arz etmektedir. Muhasebe uygulamalarının yöntemlerini belirleyen bu kurallar oluşturuldukları andan itibaren değişkenlik gösteren şartlara göre yenilenerek geliştirilen muhasebe kuramının önemli kaynaklarından birini oluşturmaktadır (Sultanoğlu, 2014: 24). Aşağıda en son yayımlanmış finansal raporlama standartları ile muhasebe standartları tablo halinde verilmektedir.

Tablo 4: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UFRS 1	Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması
UFRS 2	Paya Dayalı Ödeme
UFRS 3	İşletme Kombinasyonları
UFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
UFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
UFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
UFRS 8	Faaliyet Bölümleri
UFRS 9	Finansal Araçlar
UFRS 10	Konsolide Mali Tablolar
UFRS 11	Ortak Düzenlemeler
UFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Payların Açıklanması
UFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
UFRS 14	Düzenleyici Erteleme Hesapları
UFRS 15	Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Elde Edilen Gelir
UFRS 16	Kiralama İşlemleri
UFRS 17	Sigorta Sözleşmeleri

Kaynak: (<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>. Erişim Tarihi 17.04.2021)

Tablo 5: Uluslararası Muhasebe Standartları

UMS 1	Finansal Tabloların Sunumu
UMS 2	Stoklar
UMS 7	Nakit Akış Tablosu
UMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
UMS 10	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
UMS 12	Gelir Vergileri
UMS 16	Mülkiyet, Tesis ve Ekipman
UMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
UMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
UMS 21	Döviz Kurlarındaki Değişiminin Etkileri
UMS 23	Borçlanma Maliyetleri
UMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
UMS 26	Emeklilik Fayda Planlarına Göre Muhasebe ve Raporlama
UMS 27	Ayrı Mali Tablolar
UMS 28	İştiraklerdeki ve Ortak Girişimlerdeki Yatırımlar
UMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
UMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
UMS 33	Hisse Başına Kazanç
UMS 34	Ara Mali Raporlama
UMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
UMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
UMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
UMS 39	Finansal Araçlar: Tanıma ve Ölçme
UMS 40	Yatırım Mülkü
UMS 41	Tarım

Kaynak: (<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>. Erişim Tarihi 17.04.2021)

Tablo 4 ve 5 ten görüleceği üzere toplamda 16 UFRS ile 25 adet UMS yürürlükte. Standartlar yorumlar aracılığı ile de açıklanmaktadır. Ayrıca 2018 yılında revize edilerek yürürlüğe konulan kavramsal çerçeve, amaç olarak standartların kavramsal olarak aynı çerçevede olmasının sağlanmasının yanı sıra hiçbir standartta uygulaması olmayan işlemler için işletmelere muhasebe politikaları geliştirmede yardımcı olmaktadır (<https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>. Erişim Tarihi 17.04.2021).

2.4. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Nedenleri ve Yapılan Düzenlemeler

Türkiye’de muhasebe sisteminin gelişimine bakıldığında öncelikle Fransız ve Alman daha sonra da Amerikan muhasebe sistemlerinin etkili olduğu görülmektedir (Sultanoğlu, 2014: 35). Her dönemde muhasebe standartları meydana getirme çabaları devletin himayesinde ve yapılan hukuksal düzenlemeler yolu ile gerçekleştirilmeye çalışılmış, mevzuatın oluşturulması aşamalarında ticari ve siyasi ilişkilerin yoğun olduğu ülkelerin

etkisi görülmüştür. 1987 sonrası AB ile artan ilişkiler sonucu AB düzenlemeleri, en nihayetinde de Uluslararası Muhasebe Standartları uygulamaları benimsenmiştir (Büyüktopçu, 2009: 51).

2.4.1. Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Uyum Nedenleri

Türkiye’deki işletmelerin muhasebe işlemlerine ilişkin ilk hükümler Türk Ticaret Kanunu’nda yer bulmakla birlikte, bu hükümler Vergi Usul Kanunu’nun muhasebe uygulamalarındaki yoğun etkisi nedeniyle genel çerçeveden öteye geçemeyip uygulamalara yansımamıştır. Bununla birlikte mevcut işletmelerin uluslararası piyasalara açılması, artan dış ticaret işlemlerinin etkisiyle finansal tabloların uluslararası finansal standartlara uygun hale getirilmesini kaçınılmaz kılmıştır (Özdemir, 2007: 36-37).

Türkiye’de farklı kurumlarca yayınlanmış muhtelif mevzuatlar içerisinde, muhasebe ve raporlamaya ilişkin ayrı uygulama hükümleri, farklı finansal tablolar düzenlenmesi sonucunu doğurmuştur. Bu farklar, her ne kadar yayınlandığı mevzuat hükmü gereği doğru olsa da karşılaştırılabilirlik açısından sorunları da beraberinde getirmiştir. Örneğin hisseleri halka açık bir banka, bilançosunu aynı zamanda vergi mevzuatına, Bankacılık mevzuatı ve SPK mevzuatına göre düzenlemek zorunda kalmakta, bu durum aynı verilerin farklı üç mevzuata göre sunulması şeklinde ortaya çıkarken hangisinin yayınlanacağı ile ilgili tereddütlere de yol açmıştır. Bu tür sorunların bertaraf edilmesi ve farklılıkların giderilmesi amacıyla birçok kurum ve kuruluş çalışmalar yapmış, yasal bir çerçevenin mevcut olmaması ve ülkede muhasebe sistemini vergi kanunlarının yönlendirmesi nedeniyle başarılı olunamamıştır. Mevcut haliyle Türkiye’deki muhasebe sistemi karşılaştırılabilir veriler üretmekten çok matrah belirleme işlemi olarak kullanılmıştır (Şahin, 2010: 24).

Türkiye’de uluslararası standartlara uyuma yönelik çalışmaların tek bir çatı altında toplanması amacıyla Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve muhasebe standartlarını belirleme yetkisi bu kuruluşa verilmiştir. Kurul amaç olarak uygulamaya koyduğu standartlarla finansal tabloların, ihtiyaçları karşılamaya yönelik gerçekçi, denetlenebilir ve karşılaştırılabilir hazırlanması ve sunulmasını sağlamayı ilke edinmiştir (Büyüktopçu, 2009: 55).

TMSK, Türkiye’nin Avrupa Birliği ile entegre olma çabası, işletmelerin uluslararası piyasalarda kendilerine yer bulması, ülkenin dış yatırımcılar tarafından cazip fırsatlar

sunması gibi nedenlerle kaliteli finansal veri sağlayan bir muhasebe standartları oluşturma çabası içerisinde çalışmalar yapmıştır (Sultanoğlu, 2014: 35).

Kurul, uluslararası kabul görmüş uygulamalar ve AB mevzuatı ile uyum sağlamak amacı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UMS/UFRS)'ni benimseme kararı almış ve "Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı" (IASCF) ile telif ve lisans anlaşması yapmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkçe çevirisinin yapılması ve uygulama için mevzuat hükümleri ile desteklenmesi amaçlanmıştır. Çevirisi yapılan metinler kontrol edilip, görüşler alındıktan sonra kurul tarafından son hale getirilip TMS/TFRS şeklinde kodlanarak yayınlanmıştır (Büyüktopçu, 2009: 57).

2011 yılında 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş, TMSK görevini yeni kurulan bu kuruma devretmiştir (Durmuş ve Kutlu, 2020: 194-195). Dolayısıyla Türkiye'de muhasebe standardı yayınlama yetkisi artık KGK'da olup, kurum bugüne kadar birçok standart yayımlamıştır (Güleç ve Ergi, 2019: 271).

Bu standartların 17 tanesi TFRS, 25 tanesi TMS ve 19 tanesi yorumlardan oluşmaktadır (<https://www.kgk.gov.tr>). Türkiye'de TMS uygulama kapsamına tabi kurum, kuruluş ve işletmeler KGK kurul kararı eki ile belirlenmiş olup, bunlar; SPK'nın düzenleme ve denetimine tabi KAYİK'ler, BDDK'nın düzenleme ve denetimine tabi KAYİK'ler, Hazine Müsteşarlığının düzenleme ve denetimine tabi olan KAYİK'ler şeklinde belirlenmiştir (<https://www.kgk.gov.tr>).

KGK ayrıca, 30138 sayı 29 Temmuz 2017 tarihli Resmî Gazetede 56 sıra numaralı Tebliğ ile Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını yayınlamış ve kapsama giren işletmelere bu standart setini 01.01.2018 ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulama zorunluluğu getirmiştir (Güleç ve Ergi, 2019: 271).

Söz konusu Tebliğ ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)'ni uygulamayan ancak bağımsız denetime tabi olan işletmeler finansal tablolarını BOBİ FRS'ye uygun olarak "gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi" sunacak şekilde hazırlayacaklardır. KGK'nın belirlemelerine göre; aktif toplamı 35 milyon TL ve üstü, net satış hasılatı 70 milyon TL ve üstü, çalışan sayısı 175 ve üzeri olmak üzere üç kriterden en az ikisini sağlayanlar orta boy işletme olarak nitelendirilecektir. Aktif toplamı 200 milyon TL ve üstü, net satış hasılatı 400 milyon ve üstü, çalışan sayısı 250

ve üstü olmak üzere üç kriterden en az ikisini sağlayanlar ise büyük boy işletme olarak nitelendirilecektir.

Ayrıca Küçük ve Mikro İşletmelerin rekabetin yüksek olduğu piyasalarda daha etkin şekilde yer alabilmelerine olanak sağlayacak yeterlilik kazanabilmeleri adına, KGK tarafından, Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (KÜMİ FRS) taslak metin olarak yayınlanmıştır. Söz konusu taslak bilanço esasına göre ve defter tutma ölçütlerini sağlayan ve bağımsız denetime tabi olmayan işletmeler için İngiltere'den FRS 105 örnek alınarak oluşturulmuş standart setidir. Bu standart setiyle amaçlanan, Küçük ve Mikro İşletmelerin gerçeğe uygun ve ihtiyaçlara uygun finansal bilgi sunmalarını sağlayarak işletmelerin kendilerini doğru değerlendirip piyasalarda rekabetçi bir anlayışın geliştirilebilmesine fayda sağlamaktır (Güleç ve Ergi, 2019: 271-272).

Son olarak KGK tarafından yayımlanan 22 adet Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) ile faizsiz finans kurumları için muhasebe ve finansal raporlamada ortak bir çerçeve oluşturularak faizsiz finans kurumlarının (FFK) da ilkelerine uygun olarak standartlarla uyumlu muhasebeleştirme ve raporlama yapmaları sağlanmıştır. Bu durum mevduat bankaları ile aynı muhasebe ve raporlama standartlarına tabi durumda olan faizsiz finans kurumlarının da uyumlaştırılması açısından önem arz etmektedir (Kartal, 2019: 82).

2.4.2. Türk Ticaret Kanunu'nda Yer Alan Düzenlemeler

Türk Ticaret Kanunu'nun 88. Maddesi ile gerçek ve tüzel kişilerin KGK tarafından yayımlanan muhasebe ilkeleri ve yorumlarına uymaları ve bunları uygulamaları hüküm altına alınmıştır. Bu kurallara uyulmasındaki amaç aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtildiği üzere uygulama birliği ve uluslararası piyasalarda uluslararası standartlara uyum olarak tanımlanmıştır. TTK şeffaflık ve denetlenebilirliğe önem vermekte ve bununla ilgili şirketler hukukuna yenilikler getirmektedir. Halka açık olan olmayan tüm işletmelerin Türkiye Muhasebe Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uyumlu hale gelmesinin zorunlu olması işletmelerin muhasebe sistemlerinde ciddi değişiklikler yapmalarına sebep olmaktadır (Güleç ve Ergi, 2019: 268-269).

2011 Yılında 6102 sayılı yasa ile yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu, Türkiye’de muhasebe sisteminin uluslararası boyuta taşınmasında yeni bir dönem açmıştır (Erol ve Aslan, 2017: 68).

2.4.3. Sermaye Piyasası Kurulu Düzenlemeleri

İlk kez 1981 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu ile kurulan Sermaye Piyasası Kuruluna (SPK) aynı kanunun 16 ve 22-e maddelerine istinaden muhasebe standartları düzenleme yetkisi verilmiştir. Kurul bu yetkisine dayanarak işletmelerin uymak zorunda oldukları muhasebe ilkelerini belirtir çok sayıda tebliğ yayınlamıştır (Şahin: 2010: 26).

SPK, UMS ve UFRS’ler den esinlenerek ilk ara dönemde “Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliği (Seri: XI, No:25)” yayınlamıştır. Tebliğde SPK ya tabi olan tüm işletmelerin mali tablolarını bu tebliğe göre hazırlamaları gerekmektedir (Büyüktopçu, 2009: 54).

Tebliğ, yayımlanmış son güncel yorumlar ile AB standartları ve görüşleri doğrultusunda yürürlükten kaldırılıp yerine AB mevzuatı ile benzer “Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği (Seri: XI, No:29)” yürürlüğe girmiştir. Tebliğ ile 01.01.2008 tarihinden itibaren işletmeler AB tarafından kabul edilen UMS/UFRS’ler, TMS/TFRS olarak kabul görmüştür. Bununla birlikte borsaya kayıtlı şirketler uluslararası borsalarla da uyumlu hale gelmiştir (Sultanoğlu, 2014: 38).

2.4.4. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Düzenlemeleri

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, bankacılık sektörü ile alakalı düzenleme ve denetimleri yapmak üzere 1999 yılında 4389 sayılı kanunla kurulmuştur. BDDK, uluslararası muhasebe standartlarına uygun mali tablolar oluşturulması amacıyla bankacılık sektörüne yönelik çalışmalar yapmış ve bu doğrultuda 19 muhasebe standardı yayınlamıştır (Güdelci, 2019: 209).

Bu standarda göre hazırlanan banka hesapları ve sicil düzenleri, Türkiye’de tek tip ve şeffaflığın sağlanmasına, kayıt dışılık süreçlerinde kayıtların önlenmesine, faaliyetlerin adil şekilde, güvenilir, konsolide ve konsolide olmayan mali tablolar olarak tanınmasına işaret etmekte ve gerçeğin hazırlanması ve yayınlanma esasları ve prosedürlerinin gösterilmesi hedeflenmektedir (Güleç ve Ergi, 2019: 267-269).

Ancak kurum 2006 senesinden sonra yayımlamış olduğu tebliği kaldırarak, bankaların muhasebe ve raporlama faaliyetlerinin TMSK tarafından yayımlanan TMS'ye dayalı olacağı bildirilmiştir (Sultanoğlu, 2014: 38). Sonuç olarak bankalar ve finans kurumları TMS/TFRS'ye uygun raporlama yapmaktadırlar.

2.5. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve Çalışmaları

TMSK'nin yerine 26.09.2011 tarihli ve 660 sayılı KHK ile kurulmuştur. Kurumun amacı, TMS'leri oluşturmak, denetim standartlarını belirlemek ve bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını denetim yetkilendirmesini yapmaktır. Ayrıca bankalarda dahil olmak üzere işletmelere ait denetimler yapmak suretiyle güvenilir bilgi elde etmekte kurumun temel görevlerindedir (Güleç ve Ergi, 2019: 268).

KGK, denetim uygulamalarını uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uygun olarak yürütmenin yanı sıra, standartların yalın bir dile çevrilmesi, Türk muhasebe sistemine uygunluğunun sağlanması ve standartların yayımlanmasından da sorumludur. Bu bakımdan KGK, TMSK'nin devamı niteliğindedir (Çiftçi ve Erserim, 2008: 26). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) bir tüzel kişilik olarak, AB'nin bağımsız denetimle ilgili 8. Direktifini baz alarak kurulmuştur (Erol ve Aslan, 2017: 68).

KGK işletmelerin gereksinimleri doğrultusunda standartlar ve yorumlar yayımlamaktadır. Türkiye'de muhasebe standartları çıkarma yetkisini elinde bulunduran KGK 29 Temmuz 2017 tarihinde Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standartlarını yayımlayarak Ocak 2018 tarihi ile uygulamaya koymuştur (Durmuş ve Kutlu, 2020: 194-195).

2.6. Bugüne Kadar Yayımlanmış Türkiye Finansal Raporlama Standartları

Türkiye'nin küreselleşmenin de etkisiyle dünya piyasalarında daha çok yer alması, finansal kaynaklara erişimin artması ve özellikle yabancı yatırımcıların ilgisinin Türkiye ye çevrilmesi, nitelikli finansal bilgi üreten muhasebe standartları ihtiyacının gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu amaçla UMSK ile yapılan telif sözleşmesi ile TMS/FRS seti Türkçe 'ye çevrilerek Türkiye Muhasebe Standardı/Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TMS/TFRS) olarak yayımlanmıştır (Sultanoğlu, 2014: 37). Aşağıda en son yayımlanmış TMS ve TFRS tablolar halinde verilmektedir.

Tablo 6: Türkiye Muhasebe Standartları

TMS 1	Finansal Tabloların Sunuluşu
TMS 2	Stoklar
TMS 7	Nakit Akış Tabloları
TMS 8	Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar
TMS 10	Raporlama Tarihinden Sonraki Olaylar
TMS 12	Gelir Vergileri
TMS 16	Maddi Duran Varlıklar
TMS 19	Çalışanlara Sağlanan Faydalar
TMS 20	Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması
TMS 21	Kur Değişiminin Etkileri
TMS 23	Borçlanma Maliyetleri
TMS 24	İlişkili Taraf Açıklamaları
TMS 26	Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama
TMS 27	Bireysel Finansal Tablolar
TMS 28	İştiraklerdeki ve İş ortaklarındaki Yatırımlar
TMS 29	Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama
TMS 32	Finansal Araçlar: Sunum
TMS 33	Hisse Başına Kazanç
TMS 34	Ara Dönem Finansal Raporlama
TMS 36	Varlıklarda Değer Düşüklüğü
TMS 37	Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar
TMS 38	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
TMS 39	Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme
TMS 40	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
TMS 41	Tarımsal Faaliyetler

Kaynak: Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2021). Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-\(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap)). (Erişim tarihi: 17/05/2021)

Tablo 7: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TFRS 1	Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması
TFRS 2	Hisse Bazlı Ödemeler
TFRS 3	İşletme Birleşmeleri
TFRS 4	Sigorta Sözleşmeleri
TFRS 5	Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler
TFRS 6	Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi
TFRS 7	Finansal Araçlar: Açıklamalar
TFRS 8	Faaliyet Bölümleri
TFRS 9	Finansal Araçlar (2017 sürümü)
TFRS 10	Konsolide Finansal Tablolar
TFRS 11	Müşterek Anlaşmalar
TFRS 12	Diğer İşletmelerdeki Paylara İlişkin Açıklamalar
TFRS 13	Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü
TFRS 14	Düzenlemeye Dayalı Erteleme Hesapları
TFRS 15	Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat
TFRS 16	Kiralamalar
TFRS 17	Sigorta Sözleşmeleri

Kaynak: Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2021). Türkiye Finansal Raporlama Standartları. Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-\(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap)). (Erişim tarihi: 17/05/2021)

2.7. Dış Ticaretle İlişkili Muhasebe Standartları

Özellikle dış ticaret işlemlerinde kullanılan TMS 2, TMS 16, TMS 20, TMS 21, TMS 23 ve TFRS 15 standartları aşağıda sırası ile açıklanmış ve dış ticaret işlemlerinde kullanılması ile ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

2.7.1. TMS 2 Stoklar Standardı

TMS 2 Stoklar standardı; stok maliyetlerinin nasıl belirleneceğini, stok maliyetinin kapsamının ne olduğunu, stok maliyetinin giderlere nasıl dönüşeceğini, stokların değerlemesinde kullanılacak yöntemleri ve stoklara ait değerlendirme sonuçlarının finansal tablolar ile nasıl ilişkilendirileceğini açıklayan bir standarttır (Akgün, 2012: 229-231).

TMS 2 Stoklar standardının 6. Maddesinde stok kavramı aşağıdakileri kapsayacak şekilde belirlenmiştir (TMS 2, md: 6).

- Bir işin normal akışı içinde satılmak için elde bulundurulanan,
- Satılmak üzere üretilmekte olan veya,

- Üretim sürecinde veya hizmet takdiminde kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklar.

TMS 2 Stoklar standardı; inşaat sözleşmeleri ve buna bağlı sözleşmelerle doğrudan alakalı hizmet sözleşmeleri, finansal araçlar, tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünlerin dışında kalan tüm stoklara uygulanır (TMS 2, md: 6).

Standarda göre stokların maliyeti 3 unsurdan oluşmaktadır. Bunlar; satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti ve diğer maliyetlerdir. Diğer maliyetler stokların mevcut durum ve konuma gelmesi için katlanılan ölçüde stok maliyetine eklenir (Sabuncu, 2017: 37).

Stokların satın alma maliyeti; ithalat vergileri, diğer vergiler (işletmenin iade alabileceği vergiler hariç), nakliye, yükleme boşaltma maliyetleriyle mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle direkt bağlantısı bulunan diğer maliyetleri kapsamaktadır. Satın alma maliyetinin belirlenmesinde ticari iskontolar ve benzer diğer indirimler indirim konusuna girer. Bununla beraber alışa ilişkin faiz ve kur farkı giderleri satın alma maliyetleri kapsamında yer almamaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 44)

Stoklar vadeli ödeme şartıyla satın alındığında TMS 23 Borçlanma Maliyeti standardına göre özellikli varlık kapsamına girmiyor ise peşin alış fiyatı ile vadeli ödenen fiyat arasında oluşan fark finansman maliyeti olarak değerlendirilir ve faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (Yılmaz ve Teker, 2020: 133). Bazı durumlarda ise finansman giderleri stok maliyetine eklenmektedir. Satılabilir konuma gelmesi için uzun bir sürece ihtiyaç duyulan stoklar özellikli varlık olarak nitelendirilmekte ve bu durumda stok satılabilir hale gelinceye kadar katlanılan finansman maliyetleri bu stokun maliyetine ilave edilmektedir (Tuğrul, 2011: 70).

TMS 2 Stoklar standardı kapsamında stokların maliyetine dahil edilmeyen ve dönem gideri olarak kabul edilen giderler şunlardır (TMS 2, md: 16);

-Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,

-Bir sonraki üretim aşamasında gerekli olanlar dışında kalan depolama giderleri,

-Stokların mevcut durum ve konuma gelmesinde katkısı bulunmayan genel yönetim giderleri

-Satış giderleri.

Standarda göre üretim ile alakalı depolamaya ait giderler mamulün maliyetine eklenirken, bunun dışında gerçekleşen depolama giderleri üretim ya da dönem giderlerine aktarılarak kayıtlanır (Kökeş, 2014: 43)

Stokların dönüştürme maliyetleri; üretim ile doğrudan bağlantısı bulunan maliyetleri içerir. Ayrıca bu maliyetler ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistemli bir şekilde dağıtılan tutarları da kapsamaktadır (Kökeş, 2014: 58). Sabit genel üretim giderleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleriyle fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri ise dolaylı malzeme ve işçilik gibi üretim miktarıyla doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (TMS 2, md: 12). Dönüştürme maliyetlerinin hesaplanmasında standart, Vergi Usul Kanunu'nun uygulanmasını zorunlu kıldığı tam maliyet yöntemi yerine normal maliyet yönteminin uygulanmasını zorunlu kılmaktadır. Tam maliyet yönteminde üretim ile alakalı giderlerin tümü kapasiteye bakılmaksızın üretim maliyetine eklenmektedir. Normal maliyet yönteminde ise sabit üretim giderlerin kullanılan kapasiteye isabet eden kısmı üretim maliyetlerine yansıtılır. Üretimle ilgili genel giderlerin içerisinde bulunan sabit üretim giderlerinde meydana gelen düşük üretim ya da atıl kapasite maliyetleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir (Yiğit ve Büyükepekci, 2019: 208).

TMS 2 Stoklar standardının hizmet işletmelerinde stok maliyetlerinin saptanmasıyla ilgili maddesi 2018 yılında güncellenerek kaldırılmıştır. Müşteri ile yapılan sözleşmede oluşan maliyetler stok veya standart kapsamında farklı bir varlık oluşumuna sebep olmuyorsa TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre belirli şartlarda varlık olarak kayıtlanabileceği belirtilmiştir (Yiğit ve Büyükepekci, 2019: 209).

Stokların sonraki dönemlerde ölçümü ise, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile yapılmaktadır (TMS 2, md: 9). Buna göre stokun gerçeğe uygun değerinin ve muhtemel satış giderlerinin tespiti ile net gerçekleşebilir değer tespit edilecek, bu değer stokun kayıtlı değeri ile karşılaştırılarak eğer değer düşüklüğü söz konusu ise karşılık ayrılarak Satışların Maliyeti kalemi içerisinde raporlanacaktır.

Dış ticaret yapan işletmeler açısından ticari faaliyetin esasını oluşturmaları dolayısıyla stoklar önem arz etmektedir. Dış ticarete konu mal veya hizmet stok hesaplarında kayıt altına alınmaktadır. Bu kapsamda stoklar standardı dış ticaret işlemlerinde stokların nasıl muhasebeleştirilip kayıt altına alınacağını göstermesi açısından önemlidir (Ağsakal ve Baral, 2016: 274).

Dış ticaret işlemleri açısından Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu arasında önemli kayıt farklılıkları olmamasına rağmen vade ve kur farkları giderleri Vergi Usul Kanunu da maliyet bedeline eklenirken, TMS 2 stoklar standardında ise vade ve kur farkları dönem giderinde izlenmektedir (Ağsakal ve Baral 2016: 291). İthal edilen malın vadeli alımında peşin fiyatı ile vadeli fiyat arasında oluşan vade farkı finansman gideri olarak kabul edilmekte ve dönem gideri olarak finansal tablolara yansıtılmaktadır. İthalat işlemi vadeli gerçekleştiğinde dönem sonunda değerlemesi yapıldığında oluşan kur farkı olumlu ise 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kazançları hesabında izlenirken, olumsuz kur farkı ise 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabında izlenir (Özkan, 2021: 48).

Bu standart kapsamında ithal edilen malın işletme deposuna ulaşana kadar yapılan her türlü gider malın maliyetine eklenirken depoya ulaştıktan sonraki giderler ise dönem giderinde izlenir. Eğer ithal edilen mal özellikli varlık kapsamındaysa malın alımına ait her türlü gider özellikli varlığın maliyetine eklenerek muhasebeleştirilir (Sabuncu, 2017: 107).

2.7.2. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardı, 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş, uluslararası muhasebe standartlarındaki değişikliklere uyum sağlamak amacıyla zaman içerisinde güncellemelere tabi tutulmuştur. TMS 16, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi sürecini düzenlemektedir (Büyükipekçi ve Yiğit, 2016: 222).

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar standardının gayesi, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayacak düzenlemeleri içermektedir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi,

defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır (TMS 16, md: 1).

TMS 16, mal ve hizmet üretiminde, pazarlama, satış ve dağıtım faaliyetlerinde, yönetimde uzun vadeli kullanım gayesiyle edinilen maddi duran varlıkların muhasebeleştirilme esaslarını içermektedir (Deran vd. 2014: 76-77).

Satış amaçlı elde bulundurulmuş duran varlıklar, canlı bitkilerin ürünleri, canlı hayvanlar, yeniden oluşturulamayan varlıkların kullanım hakları (madenler, petrol ve ürünleri vb.) TMS 16 kapsamında değerlendirilmez (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 211). Söz konusu varlıkların tabii olduğu kurallar diğer ilgili standartlarda belirtilmiştir. Maddi duran varlıkların TMS 16 standardına göre muhasebeleştirilmesinde, başka bir standart farklı bir muhasebe süreci gerektirmedikçe veya izin vermedikçe, maddi duran varlık TMS 16'ya göre muhasebeleştirilmekte ve finansal tablolarda raporlanmaktadır (Kazan, 2020: 47).

Standartta göre bir maddi duran varlığın maliyetinin finansal tablolara yansıtılabilmesi; varlığın ileride kazandıracığı ekonomik faydanın işletmeye aktarılabilmesi ve varlığın maliyetinin ölçülebilir olması halinde mümkündür (TMS 16, md: 7).

Maddi duran varlıkların maliyetini oluşturan unsurlar şunlardır:

- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonra, ithalat vergileri (iade edilmeyen alış vergileri dahil), satın alım fiyatı.
- Varlığın yerleştirileceği yere ve amaca uygun çalışabilmesinin sağlanmasına ilişkin oluşan maliyet.
- Maddi duran varlığın taşınması, sökülmesi ve yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemi elde etmesi veya stok üretimi dışında bir amaçla belli bir süre kullanılması sonucunda katlanılan yükümlülük (TMS 16, md: 16).

Maddi duran varlıkların sonraki dönemlerde ölçümlerinde maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılabilir. Maliyet yönteminde maddi duran varlıklar aktifte muhasebeleştirildikten sonra, mali tablolardaki maliyetinden birikmiş amortisman eğer varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşüldükten sonraki değer ile gösterilirler. Maddi duran varlıkta değer düşüklüğü mevcut ise ölçüm geri kazanılabilir değer ile

yapılır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 213). Diğer bir yöntem olan yeniden değerlendirme modelinde işletmeler muhasebeleştirdikleri maddi duran varlıkları dönem sonunda yeniden değerlemeye tabi tutarlar. Yeniden değerlendirilen tutar, varlığın gerçeğe uygun değerinden birikmiş amortisman ve buna bağlı değer düzeltmeleri indirilmesi ile bulunan değerdir. Değerlemeye konu olan varlığın hangi aralıklarla yeniden değerlendirileceği varlığın değerindeki değişim sıklığıyla karar verilmektedir (Ortaç, 2010: 142).

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardında, yurtiçi veya yurt dışı maddi duran varlık alımlarında işletmeye ulaşana kadar ki katlanılan alış giderleri (montaj ve kurulum, teslimata ilişkin giderler v.b) ilgili MDV'nin maliyetine eklenmektedir (Akçay ve Uysal, 2019: 266). Maddi duran varlık alımı sonrasında oluşan vade ve kur farkları MDV özellikli varlık kapsamına girmiyorsa dönem giderinde muhasebeleştirilir.

Maddi duran varlıklar ithalat yoluyla da edinilebilmektedir. Bu edinme süreci muhasebe işlemleri açısından maddi duran varlığın yurtiçinden sağlanması ile fark oluşturmamaktadır. Maddi duran varlık için ithalat aşamasında ödenmiş olan gümrük vergisi varlığın maliyetine eklenebilmektedir. Maddi duran varlığın maliyeti varlığın muhasebeleştirilmesinde kolay bir şekilde ölçülebilmekte ancak bu standart kapsamındaki yeniden değerlendirme yönteminde varlığın gerçek değerinin belirlenmesi zorlaşmaktadır. Standartta bulunacak gerçek değer ile defter değeri arasında farklılık miktarının az olması beklenmektedir (Sabuncu, 2017: 40).

2.7.3. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

Devlet teşvikleri belli niteliklere sahip devlet yardımları, sübvansiyonlar veya primler şeklinde ifade edilmektedir. Bunlar; parasal teşvikler, parasal olmayan teşvikler, gelire göre verilen teşvikler, harcamaların ve zararların karşılanması gayesiyle verilen teşvikler olarak sınıflandırılmaktadır. Parasal teşvikler şirketlerin kullanımı için nakit veya nakde benzer varlıkların direkt olarak işletmeye verilmesi iken, parasal olmayan teşvikler işletmenin kullanması için devlet tarafından arsa ve benzeri kaynakların tahsis edilmesi şeklindedir. Devlet tarafından yatırımlar için verilen en yaygın teşvikler ise aşağıdaki gibidir (Tekşen, 2010: 433-434):

- **Vergi İndirimi:** Büyük çaplı yatırımlarda, bölgesel kalkınma çerçevesinde işletmenin yapmış olduğu yatırım miktarının sağlayacağı katkı kadar vergi indiriminin sağlanmasıdır.
- **Sigorta Primi İşveren Hisse Desteği:** Büyük çaplı yatırımlarda, bölgesel kalkınmayı sağlamak için yatırımcıların istihdam ettikleri kişilerin sigorta primlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmının devlet tarafından ödenmesidir.
- **Yatırım Yeri Tahsisi:** Devlet tarafından teşvik belgesi verilen büyük çaplı yatırımlar ile bölgesel teşviklerden faydalanarak yatırımlar için Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilen usul ve prensipler kapsamında yatırım yerinin belirlenip verilmesidir. Örneğin; yenilenebilir enerji kaynaklarından güneş enerjisi çiftliklerinin kurulum yerlerinin devlet tarafından tahsis edilmesidir.
- **Faiz Desteği:** İşletmelerin bölgesel desteklerden faydalanmak için bankalar tarafından en az 1 yıl vadeli verilen kredilerin, teşvik belgelerinde kayıtlı sabit yatırım miktarının %70'e kadar olan kısmının faiz miktarı, ilk beş yıl devlet tarafından karşılanmaktadır.
- **Gümrük Vergisi Muafiyeti:** Teşvik belgesi kapsamında işletmelerin ithal ettikleri otomobil ve hafif ticari araçlarına yatırım teşvik belgesi süresince gümrük vergisi muafiyet uygulanmaktadır.
- **Katma Değer Vergisi (KDV) İstisnası:** 3065 sayılı KDV kanunu uyarınca, teşvik belgesi bulunan işletmelerin aygıt ve teçhizatının ithali veya yerli teslimleri KDV'den istisnadır.

Devlet teşviklerinin ve devlet yardımlarının muhasebeleştirilmesi TMS-20 standardının amacını oluşturmaktadır (TMS 20, md: 1).

Standart, teşviklerden ve yardımlardan elde edilen faydanın raporlanmasına odaklanarak işletmelerin gerçek performanslarının farklı dönemler ve farklı işletmelerle karşılaştırılabilirliğinin sağlanmasını amaçlamaktadır (Zeytinoğlu ve Gönen, 2015: 176). Böylelikle işletmelerin teşvikten ne ölçüde faydalanacağı belirlenecek ve işletmelerin finansal tabloları, önceki döneme ait finansal tablolar ve teşvikten faydalanmayan şirketlerin finansal tabloları ile karşılaştırılabilecektir. İşletmeler açısından iki nedenden dolayı finansal tabloların hazırlanmasında devlet teşviklerinden veya yardımlarından

faydalanması önemlidir. İlk olarak, bir kaynak aktarımı gerçekleştiyse, o kaynak için uygun bir raporlama metodunun mevcut olması gerekliliğidir. İkincisi ise ilgili muhasebe döneminde, işletmenin bu tür yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirlenmesidir. Bu iki hedefe erişildiğinde, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer şirketlerin mali tablolarıyla kıyaslanması mümkün hale gelecektir (Onay, 2016: 35).

TMS 20’de, devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer devlet yardımlarının açıklanması uygulanırken, aşağıdaki hususlar standardın kapsamı dışında bırakılmıştır (Zeytinoğlu ve Gönen, 2015: 176-177).

- Devlet teşviklerinin muhasebesinde ortaya çıkan spesifik sorunlar veya mali tablolarda fiyat değişikliğinin etkilerini yansıtan benzer nitelikteki ek bilgiler;
- Vergiye tabi kâr veya vergi kaybının hesaplanmasında kullanılmak üzere işletmelere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak tespit edilen veya vergi yükümlülüğüyle kısıtlı olarak sağlanan devlet yardımları. (Gelir/kurumlar vergisi muafiyetleri, yatırım teşvik eden vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman ve indirimli vergi oranları vb.)
- Devletin bir şirkete katılımı,
- “TMS 41 Tarımsal Faaliyetler” çerçevesindeki devlet yardımları

Teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili genel iki yaklaşım mevcuttur. Bunlardan ilki, teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilerek bilançoda izlendiği sermaye yaklaşımı ikincisi ise teşvikin kâr ya da zararda muhasebeleştirilerek gelir tablosunda izlendiği gelir yaklaşımıdır.

Dış ticaretteki devlet teşvikleri genel hatlarıyla; KDV istisnası ve ihracatta KDV iadesi, gümrük vergisi muafiyeti, ihracat kredileri (Eximbank) olarak sıralanabilir. Bunlardan en önemlileri KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyetidir. Bu teşviklerden dış ticaret yapan işletmeler dahilinde işleme rejimi kapsamı ile yatırım teşvik belgesi kapsamında yurtdışından yapılan makine ve teçhizat alımlarında faydalanmaktadır. Yatırım teşvik belgesi kapsamında Gümrük Vergisi istisnasına ilişkin, kayıtlar hem gelir yaklaşımına göre hem de sermaye yaklaşımına göre yapılabilmektedir. Yine aynı şekilde Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ithal edilen malın gümrük vergisi ve KDV si ödenmeyerek teminata

bağlanacak ve muhasebe kayıtları TMS 20 ye göre hem gelir hem de sermaye yaklaşımı kapsamında yapılabilecektir (Özkan, 2021: 52-56).

2.7.4. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı

Uluslararası ticaretteki artış çok uluslu şirketlerin sayısını artırırken bir taraftan da yerel işletmelerin yurt dışındaki şirketlerle ortaklık kurmalarına da neden olmuştur. Bu durum muhasebe kayıt sistemlerini de etkilemiş, farklı döviz cinsleri ile yapılan ticaret, muhasebe kayıtlarını geçerli para biriminden tutan ve raporlayan işletmelerce edinilen yabancı para hasılatlarını ulusal para birimine çevirme zorunluluğunu doğurmuştur. Tüm bu işlemlerin yapılabilmesi hususları TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında düzenlemiştir (Özkan, 2021: 57).

TMS 21 Standardının amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemek ve kayıt yapılırken hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve kurlardaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağıdır (TMS 21, md: 1-2).

Uluslararası ticaret yapan işletmeler yabancı para birimlerinde faaliyet göstermektedir. TMS 21 standardı, yabancı para işlemlerinin mali tablolara dahil edilmesi ve bunların kullanılan para birimine dönüştürülmesi konusunu ele almaktadır. Bu kapsamda kullanılacak döviz kurları ve döviz kurundaki değişimin mali tablolara etkilerinin raporlamada nasıl olacağı bu standart ile düzenlenmektedir. Bir işlemin döviz işlemi olması için gereken şartlar şu şekildedir (Sabuncu, 2019: 83-84).

- Yabancı para biriminden mal ve hizmet alım ve satımı,
- Yabancı para biriminden borçlanma veya borç verme,
- Yabancı para cinsinden varlık edinilmesinden kaynaklanan borçlar.

Standardın uygulama alanları şu şekilde sıralanmaktadır (TMS 21, md: 3).

- a) TFRS 9 kapsamına giren işlem ve bakiyeler hariç olmak üzere, yabancı paralı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde,

- b) Finansal tablolara konsolidasyon veya öz kaynak yöntemlerinden uygulanarak dahil edilen yurtdışı işletmelerin faaliyet sonuçları ile finansal durumlarının raporlamada kullanılacak para birimine çevrilmesi ve
- c) İşletmelerin faaliyet sonuçları ve finansal durumlarının kullanılan para birimine çevrilmesi durumları.

Uluslararası ticaret işlemlerinde çeşitli para birimlerinde yapılan faaliyetlerin muhasebesi ve mali tabloların yabancı para birimine çevrilmesi işlemlerinin TMS-21 Kur Değişimlerinin Etkileri Standardı kapsamındaki kurallara uygun olarak yapılması gerekmektedir. İşletmelerin geçerli para birimi dışındaki para birimleriyle faaliyet göstermeleri durumunda, TMS 21 standardının diğer standartlarla beraber uygulanması ve mali tablolar üzerindeki etkilerinin birlikte değerlendirilmesi, raporlama dönemi sonunda pozitif veya negatif yönlü kur farklarının tespitinin sağlanması açısından önemlidir. Bir döviz işleminin ilk muhasebeleştirilmesi esnasında yabancı para birimi cinsinden tutar işlem tarihinde geçerli para birimine çevrilerek, geçerli para birimi cinsinden kaydedilmektedir (Yılmaz ve Teker, 2020: 134).

Yabancı parayla işlem yapan işletmeler her bilanço döneminde aşağıdaki çevrim işlemlerini gerçekleştirir (Özkan, 2021: 58).

- Varlık veya yükümlülükler, kapanış kurundan çevrilir.
- Tarihi maliyet ile ölçülmesi gereken döviz cinsinden parasal olmayan kalemler, işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilir.
- Gerçeğe uygun değeriyle ölçülmesi gereken yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler, ölçüm tarihindeki döviz kurundan çevrilmektedir.

Sonuç olarak işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemler neticesinde oluşan kur farkları, işlemler meydana geldiği kayıt döneminde sonlanıyorsa, kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır. Ancak işlem farklı bir dönemde sonlanıyorsa kapanma dönemine kadar geçen her dönemde kur farkları, kurlarda meydana gelen değişimlere göre belirlenecektir. Dış ticaret işlemlerinde meydana gelen kur farkları dikkate alındığında işleyişte ve TMS 21 standardında yabancı paralı işlemler dönem sonundaki kurlarla değerlendirilmektedir (Sabuncu, 2017: 44).

2.7.5 TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

İşletmelerin ihtiyaç duydukları finansmanı sağlarken katlanmak zorunda oldukları mali yükler “borçlanma maliyeti” veya “finansman gideri” olarak adlandırılmaktadır (Antepli, 2020: 342).

TMS 23 standardı; borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunu açıklamaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar; 2018: 561).

Bu Standartta geçen borçlanma maliyetleri, bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderleri ifade etmektedir. Çalışmanın TMS 2 ve TMS 16 standartlarının işlendiği kısımda bahsi geçen özellikli varlıklar ise bu standart kapsamında yer almakta ve amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar olarak tanımlanmaktadır.

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

Bu kapsamda standartta, özellikli bir varlığın satın alınması, inşası ya da üretimi ile direkt ilişkili borçlanma maliyetleri, o varlığın maliyetinin bir kısmını içermektedir, diğer borçlanma maliyetleri ise gider olarak kaydedilmektedir. TMS 23 standardı çerçevesinde borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesine dahil edilmeyen haller ise aşağıdaki gibidir (Tellioglu vd. 2013: 324-325).

- Borç olarak kabul edilmeyen imtiyazlı paylar dahil olmak üzere öz kaynakların fiili veya farazi maliyetlerine ilişkin hususlar ile,
- Aşağıda sayılan varlıkların işletmeler tarafından satın alınması, inşası ya da üretimi ile direkt ilişkili olabilecek borçlanma maliyetleri de bu standardın kapsamında değildir.
 - Gerçeğe uygun kıymeti ile ölçülen bir nitelikli varlık, mesela canlı varlıklar,
 - Büyük miktarlarda ve seri olarak üretilen veya imal edilen stoklar

TMS 23 Borçlanma Maliyeti standardı faiz, komisyon, kur farkları ve benzeri harcamaların kaydedilmesi hususlarında farklı ve hatalı uygulamaları engelleyerek

hazırlanan mali tabloların tutarlı ve kıyaslanabilir bilgilerden oluşmasına olanak vermektedir (Kaya, 2009: 61).

Burada borçlanma maliyetlerinin direkt olarak varlığın kendisiyle ilişkili olup olmaması önem arz etmektedir. Dış ticaret esnasında vadeli alınan mal veya hizmetlere ilişkin vade farklarının ne şekilde değerlendirileceği bu standart kapsamında belirtilmiştir (Sabuncu, 2017: 45-46).

TMS 23'te koşullara bağlı özellikli varlıklar kapsamında olabilecek varlıklar; stoklar, imalat tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, enerji üretim tesisleri, taşıyıcı bitkiler ve yatırım amaçlı gayrimenkullerdir (TMS 23, md: 7).

Dış ticaret işlemine konu olan varlık özellikli varlık kapsamında ise bu varlık alımında oluşan kur farkı ve faiz giderleri maliyetine eklenecektir. Bu kapsamda bulunmayan varlığa ait oluşan borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak mali tablolara yansıtılmaktadır (Ökten, Kaval ve Karapınar, 2018: 563). Bu bağlamda stokların aktife alındığı tarihten önceki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilmekte, sonraki döneme ilişkin borçlanma maliyetleri ise dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir (Özkan, 2021: 62).

2.7.6. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı

Finansal tabloların en önemli başlığı hasılattır. Hasılat işletmenin finansal performansının ölçülmesinde önemli yer tutmaktadır. KGK tarafından bağımsız denetimde özellikle hasılat döngüsüne bakılması gerektiği vurgulanmıştır. Dünyada uygulanan birbirinden farklı finansal raporlama standartlarında hasılatın ne zaman ve hangi koşullar gerçekleştiğinde kayda alınacağı ile ilgili belli bir standardın mevcut olmaması, daha önceden yayımlanmış standartlarda değişen satış koşullarına ilişkin düzenlemelerin öngörülebilir olmaması gibi sebeplerle finansal verilerin uygulamada doğruluğu ve karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilenmektedir (Şavlı, 2016: 19).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)' nun, yayımladığı yeni standartlardan biri olan TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardı 9 Eylül 2016 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 54 sayılı Tebliğ ile 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur (Saban vd. 2019: 44).

Standartta bir hasılatın söz konusu olabilmesi için bir müşterinin varlığının şart olduğu vurgulanmakta ve müşteri, şirketin mal veya hizmetlerini bir fiyata elde etmek için şirketle antlaşma yapan kişi olarak tanımlanmaktadır. Yine standartta müşteri ile bir sözleşme yapılması gerektiği belirtilmekte ve bu sözleşmenin TFRS 15 temelinde muhasebeleştirilmesi için gerekli koşullar ise aşağıda verilmektedir (Sabuncu, 2019: 82).

- Sözleşme yazılı ve sözlü olarak onaylanmalı ve ticari nitelik taşımalıdır.
- Tarafların mal veya hizmetlere ilişkin hakları ve ödeme şartları tanımlanmalıdır.
- Müşteriye devredilecek mal veya hizmetlerin fiyatının tahsil edilme olasılığı yüksek olmalıdır.

TFRS 15 standardının amacı; müşteriyle yapılan bir sözleşmeden doğan hasılatın ve nakit akışlarının niteliği, tutarı, zamanlaması ve belirsizliğine ilişkin faydalı bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına raporlanmasında işletmenin uygulayacağı ilkeleri düzenlemektir (TFRS 15, md:1). Belirlenen amacın gerçekleştirilmesi açısından bu standardın temel ilkesi, işletmenin müşterilerine taahhüt ettiği mal veya hizmetlerin devri karşılığında hak kazanmayı beklediği bedeli yansıtan bir tutar üzerinden hasılatı finansal tablolara yansıtmasıdır (TFRS 15, md: 2).

TFRS 15 ile sözleşme sonucu ortaya çıkan hasılatın ölçülmesi ve finansal tablolara yansıtılmasının sağlanmasının yanında, farklı sektörlerdeki işletmeler arası uyumsuzluğunda ortadan kaldırılarak daha anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir finansal tabloların oluşturulması amaçlanmıştır (Doğan, 2021: 327).

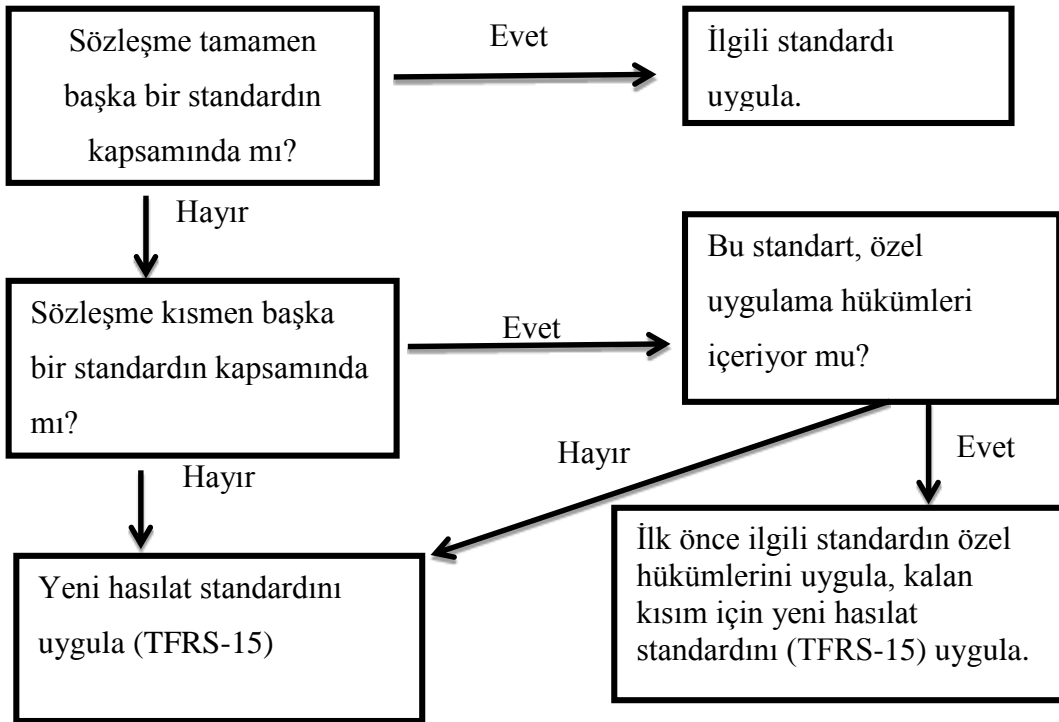
İşletmeler bu standardı, aşağıdakiler hariç, müşterileriyle yaptığı tüm sözleşmelere uygularlar (TFRS 15, md: 5).

- (a) TFRS 16 Kiralamalar kapsamındaki kiralama sözleşmeleri,
- (b) TFRS 17 Sigorta Sözleşmeleri kapsamındaki sözleşmeler. Ancak, işletme bu Standardı, TFRS 17'nin 8'inci paragrafı uyarınca asıl amacı sabit bir ücret karşılığında hizmet sunulması olan sigorta sözleşmelerine uygulamayı seçebilir.
- (c) TFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar, TMS 27 Bireysel Finansal Tablolar ve TMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar veya yükümlülükler,

(d) Aynı iş alanında faaliyet gösteren işletmeler arasında müşterilere veya potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan değişimler.

Örneğin, bu standart belirlenen farklı bölgelerdeki müşterilerinin talebini zamanında karşılamak amacıyla petrol takasında anlaşan iki petrol şirketi arasındaki sözleşmeye uygulanmaz. Müşteri ile yapılan bir anlaşmada tamamı ile TFRS 15'in uygulanıp uygulanmayacağı ile ilgili olarak Şekil 4'teki yolun izlenmesi gereklidir (Calayoğlu ve Yılmaz, 2016: 20).

Şekil 4: TFRS 15 Sözleşmesine Karar Verilmesi



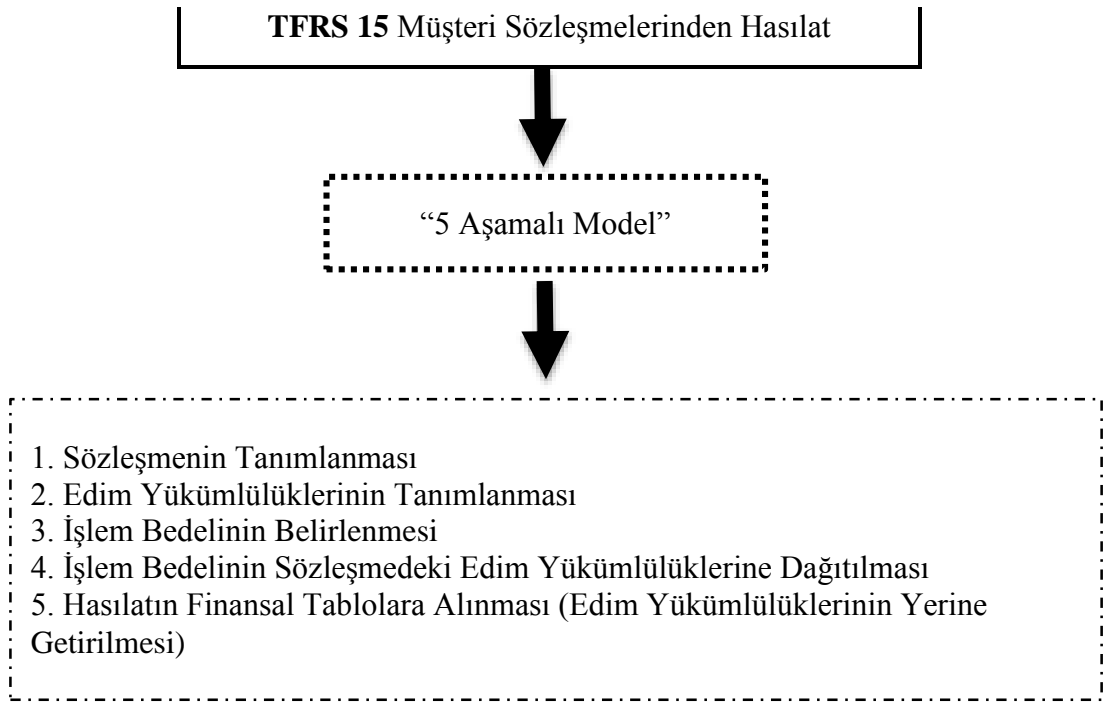
Kaynak: Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R. (2016). TFRS-15'e Göre Yazılım Sektöründeki Sözleşmelerin Hasılatının Hesaplanması ve Tanınması. PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2(2), 18-42.

Şekil 4'ten de görüldüğü üzere, TFRS 15'in 7. Maddesi uyarınca, bir sözleşme diğer standartların kapsamına girebilmektedir. Böyle durumlarda öncelikle ilgili standardın hükümleri uygulanmakta, diğer standartların açıklama yapmadığı durumlarda TFRS 15 standardı uygulanmaktadır.

Standart, müşteri ile yapılan her sözleşmenin ayrı olarak muhasebeleştirilmesini gerektirir. Ancak, bu Standardın benzer niteliklere sahip bir sözleşme portföyüne veya performans yükümlülüklerine uygulanmasının, finansal tabloların portföyde yer alan her

sözleşmeye veya performans yükümlülüğüne uygulanmasından önemli ölçüde farklı olmayacağı konusunda makul bir beklenti varsa standart söz konusu portföy için kullanılabilir. Hasılatın finansal tablolara yansıtılmasının nasıl, ne şekilde ve ne zaman olacağı Şekil 5'te verilen beş aşamalı model kapsamında düzenlenmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017: 407).

Şekil 5: TFRS 15 Standardının Beş Aşamalı Modeli



Kaynak: Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel İlkelerin İncelenmesi ve Bir Uygulama. *Marmara University Journal of Economic & Administrative Sciences*, 39(2): 403-428.

Şekil 5'e göre beş aşamalı model, sözleşmenin tanımlanması ile başlamakta ve edim yükümlülüklerinin ifa edilmesi ile devam etmektedir. İşlem bedelinin belirlenmesi, işlem bedelinin sözleşmedeki edim yükümlülüklerine dağıtılması ve hasılatın finansal tablolara aktarılması ile sonlanmaktadır. Bu aşamalar aşağıda detaylı olarak açıklanmaktadır (Saban vd. 2019: 47-49).

- **Sözleşmenin Tanımlanması:** Müşteri ile yapılan sözleşme yazılı veya sözlü olarak ya da ticari teamüllere uygun olarak benimsenmiş diğer biçimlerde de

olabilir. Aşağıdaki koşulları gerçekleştiren sözleşme, bahse konu standart kapsamında muhasebeleştirilir (Örten, Kaval Karapınar, 2018: 126).

- Sözleşme taraflarca onaylanmalıdır.
 - Tarafların devredilecek mal veya hizmetlere ilişkin hakları tanımlanmalıdır.
 - Mal veya hizmetler için transfer edilecek ödemenin şartları belirtmelidir.
 - Sözleşme ticari bir unsur taşımamalıdır.
 - Mal ve hizmet bedelinin tahsil edilmesi gerekmektedir.
 - Ticari bir durumdan bahsedilmeyen işlemler bu standart kapsamında değerlendirilmez.
- **Edim Yükümlülüklerinin Tanımlanması:** TFRS 15 standardının en önemli aşaması, müşteriye teslim edilecek mal ve hizmetler ile ilgili sözleşmedeki performans yükümlülüklerinin tespit edilmesidir. Performans veya edim yükümlülüğü, işletmenin müşteri ile anlaşmada müşteriye devretmeyi taahhüt ettiği mal veya hizmetlerdir (Ataman ve Cavlak, 2017: 411).

Sözleşme başlangıcında işletme, müşteriyle yaptığı bir sözleşmede taahhüt ettiği mal veya hizmetleri değerlendirir ve aşağıdakilerden birini devretmeye yönelik müşteriye verdiği her bir taahhüdü bir edim yükümlülüğü olarak belirler (TFRS 15, md: 22)

- (a) Farklı bir mal veya hizmeti (veya bir mal veya hizmetler paketini) ya da
- (b) Büyük ölçüde benzerlik gösteren ve müşteriye devir şekli aynı olan farklı bir mal veya hizmetler serisini

- **İşlem Bedelinin Belirlenmesi:** Modelin üçüncü aşaması işlem bedelinin tespitidir. İşlem bedelinin belirlenmesi için işletme, mal veya hizmetlerin mevcut sözleşme uyarınca taahhüt edildiği gibi müşteriye devredileceğini ve sözleşmenin iptal edilmeyeceğini, yenilenmeyeceğini veya değiştirilmeyeceğini varsayar (TFRS 15, md: 49).

İşlem bedeli, işletmenin vadettiği mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesi karşılığında hak etmeyi beklediği fiyattır. Sözleşme indirim, iade veya teşvik vb.

unsurlar içeriyorsa işlem bedeli değişecektir. İşletme, değişen bedeli beklenen ya da en muhtemel tutar olarak iki şekilde belirleyecektir. Burada önemli olan değişen bedelin en doğru şekilde tahmin edilmesidir (Doğan, 2021: 330).

- **İşlem Bedelinin Sözleşmedeki Edim Yükümlülüklerine Dağıtılması:** Şirketin işlem fiyatını performans sorumluluklarına dağıtmaktaki gayesi, işlem fiyatını her bir performans sorumluluğuna tahsis etmektir (Doğan, 2021: 331).

Bu gayeye erişmek için işlem fiyatı, mevcut mal veya hizmetlerin bağımsız satış fiyatlarına dayanarak protokolda belirtilen her bir performans yükümlülüğüne dağıtılmalıdır. Buna göre, anlaşmanın girişinde her bir performans sorumluluğunun bağımsız satış fiyatı tespit edilmekte ve işlem fiyatının dağılımı, tespit edilen bağımsız satış fiyatlarına orantılı olarak gerçekleştirilmektedir (Ataman ve Cavlak, 2017: 415).

Sözleşmede tek bir performans yükümlülüğü varsa, işlem ücretinin dağıtılması gerekmez. Ancak sözleşmede, bir dizi farklı mal veya hizmetin devri ile ilgili tek bir performans yükümlülüğü varsa ve değişken bir tutar içeriyorsa, işlem fiyatının dağıtımında değişken değer dağıtımına ilişkin hükümler uygulanmaktadır (Örten, Kaval ve Karapınar, 2018: 136).

- **Hasılatın Finansal Tablolara Aktarılması:** İşletmenin hasılatı finansal tablolara aktarması, üstlendiği mal veya hizmetlerin müşteriye devredilmesine ve dolayısıyla performans yükümlülüğünün yerine getirilmesine bağlıdır. Anlaşma ile bir varlığın (mal veya hizmet) kontrolü müşterinin eline geçtiğinde, varlık devredilmiş olur (Ataman ve Cavlak, 2017: 416). İşletmenin taahhüt edilen mal ve hizmet için sözleşme gereği yerine getirilmesi beklenen sorumluluğuna karşılık müşteriden de alacak hakkı bulunmaktadır. Aynı şekilde taahhüt edilen mal veya hizmete karşılık ödenecek bedel müşterinin yükümlülüğünü oluştururken, mal ve hizmetin kontrolünün de kendisine geçmesi müşterinin hakkını ifade etmektedir. Standartta göre işletme sözleşmeden doğan sorumluluğunu yerine getirdiği anda tahsil ettiği hakkını hasılat olarak kayda alır. Hasılat, sorumluluğun yerine getirilmesi anında tek seferde tahsil ediliyorsa o dönemde, zamana yayılı ise her ifa döneminde finansal olarak kayıtlanmaktadır (Demirkol, 2018: 430).

Dış ticaret işlemlerindeki sözleşmelere konu teslim şekilleri, TFRS 15'e göre hasılatın doğmasına sebep olan edimin yerine getirilmesi ile malın kontrolünün müşteriye geçme zamanını belirlemektedir. Ayrıca, malın kontrolünün alıcıya ne zaman devredildiği de teslim şekillerinde belirtilmektedir. Bu nedenle TFRS 15'e göre hasılatın kayıtlanması zamanının belirlenmesi açısından da teslim şekilleri önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

BÖLÜM 3: DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS/TFRS KAPSAMINDA MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK UYGULAMALAR

Bu bölümünde literatür taramasına ve dış ticaret işlemlerinin ödeme yöntemlerine göre standart kapsamında muhasebe örneklerine yer verilmiştir. Örnek uygulamalar çerçevesinde yapılan kayıtlarda KGK tarafından yayımlanan ‘Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı’ndaki hesaplar kullanılmıştır.

3.1. Literatür Taraması

Konuya ilişkin literatür incelemesi sonucunda, konuya ilişkin olarak yapılan çalışmaların genellikle dış ticaret işlemlerini TMS 2, TFRS 15, TMS 16, TMS 20, TMS 21 ve TMS 23 standartlarına göre ayrı veya bütünsel olarak ele alan çalışmalar olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmalar aşağıda özetlenmektedir.

Özkan (2021: 63) çalışmasında, KGK'nin yayımlamış olduğu muhasebe standartları ile ithalat yapan işletmelerin, ithalat işlemlerini nasıl muhasebeleştirilecekleri ile ilgili TMS 2, TMS 20, TMS 21 ve TMS 23 standartlarını örnek kayıtlar ile açıklanmıştır. Çalışmada uluslararası muhasebe standartlarına göre yapılan kayıtların, işletmelerin mali tablolarının doğru, karşılaştırılabilir ve anlaşılır olmasını sağlamanın yanında uyum açısından da karşılaşılabilecek sorunları ortadan kaldırmaya yardımcı olacağından bahsedilmiştir. Ayrıca vergi usul kanunundaki uygulamalarla uluslararası muhasebe standartları arasında farklılıkların olduğu vurgulanmış ve farklılık olarak nitelendirilen yabancı para birimiyle yapılan işlemlerde karşılaşılan kur farklarının kayıtlanması ve vadeli mal alımlarındaki vade farkının muhasebeleştirilmesi örnek uygulamalar ile gösterilmiştir. Sonuç olarak çalışmada işletmelerin muhasebe kayıtlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak yapmalarının, kayıtlara belli bir standart getirerek, uluslararası yatırımcılar nezdinde doğru veriye ulaşma açısından önemli olduğu vurgulanmaktadır.

Doğan (202: 313) çalışmasında, TFRS 15 standardının, 2018 yılı itibarı ile uluslararası raporlama yapan işletmeler için uygulanmaya başlandığı, ayrıca dış ticaret işlemlerinde kullanılan teslim şekillerini düzenleyen INCOTERMS 2020'nin de TFRS 15 standardı için belirleyici olduğundan bahsedilerek, dış ticaret işlemlerine taraf olan işletmelerin

elde ettikleri hasılatı TFRS 15 standardı bünyesinde kayıt altına ne şekilde alacakları örnek uygulama ile açıklanmıştır. Örnekte açıklandığı üzere dış ticaret işlemlerine taraf olan işletmelerin kullandıkları teslim şekline göre elde edilen hasılatın döneminin değiştiği bu durumun, hasılatın kayıtlanması ve vergilendirilme dönemini farklılaştırdığı ortaya konulmaktadır.

Yılmaz ve Teker (2020: 132-133) çalışmalarında, dış ticaret yapan işletmelerin mali raporlamalarını yaparken; uluslararası piyasalara şeffaf, anlaşılır ve mukayese edilebilir gerçekçi kayıtlar oluşturulabilmesi ve farklı kullanıcıların mali verilerden karşılaştırılabilir sonuçlar çıkarmaları amacıyla, muhasebe alanında ortak bir dile ihtiyaç duydukları, bu sebeple uluslararası arenada kabul gören muhasebe standartlarının kullanılması gerekliliği vurgulanmıştır. Çalışmada amaç vergi kanunlarına göre muhasebe işlemleri yürütülen ithalat işlemlerinin TMS standartları ile kaydedilmesi durumundaki farklılıkların irdelenmesidir. Bu kapsamda ithalat işlemi gerçekleştirilen bir firmaya ait vergi usul kanununa uygun olarak düzenlenmiş muhasebe kayıtları TMS 2 ve TMS 21 standartları kapsamında sadece ithalat işlemleri bazında karşılaştırılmıştır.

Sabuncu (2019: 77) çalışmasında, alternatif bir finansman tekniği olan forfaiting tekniğinin rekabetin yoğun yaşandığı piyasalarda gerçekleştirilen işlemler açısından avantaj sağlayacağı vurgulanmıştır. TFRS 15 ve TMS 21 standardı kapsamında forfaiting sözleşmelerinde sözleşmenin muhataplarının uygulayacağı muhasebe ilkeleri örnek kayıtlarla açıklanmıştır. Sonuç olarak forfaiting işlemlerinde sözleşmeden kaynaklı işlem bedelinin hasılat şeklinde muhasebeleştirilmesi faizin ve giderler ile gelirlerin oluştuğu anda muhasebeleştirilmesi söz konusu olduğundan bahisle dövizle yapılan işlemlerde kur üzerinden geçerli para birimine çevrilerek, varlık ve yükümlülüklerin ise raporlama tarihindeki kur üzerinden çevrildiği gözlenmektedir.

Akçay ve Uysal (2019: 257) çalışmalarında, dış ticaret işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartlarının hangileri ile ilişkili olduğu ve ilişkili olan standartların vergi mevzuatı ile olan paralellik ve farklılıklarını ele almışlardır. Küreselleşmenin bir sonucu olarak önem kazanan ithalat ve ihracat işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının uluslararası standartlar ve aynı zamanda standartların Türk vergi kanunları ile de uyumlu olması gerektiği vurgulanmıştır. Çalışmada Türkiye'deki kambiyo işlemlerinin vergi usul kanunu açısından hangi muhasebe standartlarıyla ilişkili olduğu araştırılmıştır.

Karacan, Çiftçioğlu ve Kutlu (2018: 9-10) alışmalarında, dış ticaret işlemleri esnasında oluşan dvız transferleri neticesinde kayıtlara alınan dvızlerle ilgili oluşacak kur farklarının ne şekilde muhasebeleştirileceği konularını irdelemek amacıyla buna ilişkin standartlara ilişkin açıklamalar yapılmış, ayrıca TMS, BOBİ FRS kapsamında düzenlenecek finansal durum tablosu ile vergi mevzuatı özelinde kur farkı etkileri aynı ve farklı yönleri ile ele alınmıştır. Bu benzerlik ve farklılıklar ele alınırken her bir standartın uygulama alanına giren muhasebeleştirme ve raporlama biçimleri irdelenerek gerekli açıklamalar yapılmış meydana gelen farklılıkların standartların düzenlenme amacı neticesi oluştuğu vurgulanmıştır.

Say vd. (2018: 5223) alışmalarında, dış ticaret işlemlerinin TMS 2, TMS 18, TMS 21 ve TMS 23 standartlarına göre muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin örnek uygulamalar gösterilmiştir.

Pamukçu ve akmak (2017: 245) alışmalarında, uluslararası finansal kiralama uygulamalarını teorik olarak incelemiş, uluslararası finansal kiralama işlemlerinin muhasebeleştirilmesi aşamalarında uluslararası muhasebe standartları ile uyumlu olunmasının gerekliliği vurgulanarak finansal kiralama kapsamında yatırım teşvik belgesi özelinde yapılan ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinden bahsedilmiştir.

Ağsakal ve Baral (2016: 263)'a göre, finansal tablolar, tarafların dış ticaret işlemlerinde birbirlerine güvenmeleri için temel oluşturmaktadır. Uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS), uluslararası ticaret yapan işletmelerde finansal tabloların karşılaştırılabilir hale gelmesini sağlayarak işletmelerin birbirileri ile ticaret yapıp yapmama konusunda güvenli karar vermelerini sağlamaktadır. Yazarlar çalışmalarında, dış ticaret işlemlerinin nasıl muhasebeleştirileceğinin ve raporlanacağının incelenmesi yapılarak, dış ticaret işlemlerinde kullanılan TMS 21 standarttı kapsamında nasıl raporlanıp muhasebeleştirilmesi gerektiği örnek uygulamalar ile açıklanmıştır.

Ağsakal ve Baral (2016b: 272) alışmalarında, dış ticaret işlemlerinde öncelikli olarak kullanılan TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartlarını ele almışlar, dış ticaret uygulamalarının bu standartlara uygun olarak nasıl yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Gökgöz ve zdemir (2015: 105) alışmalarında, dış ticaret işlemlerinde kullanılan ödeme ve teslim şekillerinin işletmelerin hasılat zamanı ve tutarını etkilediğinden bahisle ödeme

ve teslim şekillerinin muhasebeleştirilmesi hususunu TMS 18 Standardı kapsamında irdelenmiştir.

Ceran ve Ortakarpuz (2014: 2) çalışmalarında, yurtdışına yapılan satış sonucu elde edilen hasılatın finansal tablolara yansıtılması işleminde, kesilmiş fatura tarihinden ayrı olarak fiili ihracatın gerçekleşmiş olması gerektiği, bahse konu bu durumun TMS 18 standardında farklı ele alındığı TMS 18 standardına göre hasılatın tablolara aktarılması için söz konusu malın sahipliğinin alıcıya geçmesi gerektiği belirtilmektedir. Konu mevcut vergi ve muhasebe uygulamaları ile standart arasındaki farklılıklar kapsamında irdelenmektedir.

Ceran ve Ortakarpuz (2013: 65) çalışmalarında, Türkiye'deki muhasebe uygulamaları ile TMS arasında kur değişimi etkileri ile ilgili benzer ve farklı yönler bulunduğu bahisle yayımlanmış olan TMS 21 standardı ile bağlantılı TMS 23 standardı ve TMS 2 standardı ile mevcut muhasebe uygulamaları irdelenmiş ve önemli farklılıkların bulunmadığı ancak kur farklarının finansal raporlarda sunulması aşamasında farklılıkların olduğu vurgulanmıştır.

3.2. İthalat İşlemlerine Ait Muhasebe Uygulamaları

İthalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde ithalata konu olan stokun alımından işletmenin deposuna girene kadar katlanılan tüm maliyetler 159 Verilen Sipariş Avansları hesabında, maddi duran varlık alımında ise 259 Verilen Avanslar hesabında izlenmektedir. İlk madde malzeme, ticari mal ve maddi duran varlık ithalatında, ithalata ilişkin katlanılan giderler TMS 2 Stoklar standardına göre varlığın maliyetine eklenmelidir. Bu nedenle, ithalata ait giderler bir avans hesabında takip edilir ve ithalatın tamamlanmasıyla avans hesabından ilgili stok veya maddi duran varlık hesabına aktarılır (Gürsoy, 2020: 126).

İşletmede imalatı devam eden maddi duran varlıklar yapım süresince varlığa ait ithalat giderleri 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının yardımcı hesaplarında kayıt altına alınır. İthalat işleminin tamamlanmasıyla ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılarak 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabı kapatılır (Turna, 2015: 93).

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre, özellikli varlık niteliğindeki varlıkların ithalatı sırasında meydana gelen giderler malın maliyetine eklenirken, bu kapsam dışında olan

varlıkların ithalatında meydana gelen giderler dönem gideri hesabında izlenmektedir. İthal edilen malın satın alınıp işletmenin deposuna girene kadar oluşan tüm maliyetler ilgili stok hesabında muhasebe kayıtlarına alınırken, işletmenin deposuna girdikten sonra mala ait oluşan tüm giderler gider hesaplarında muhasebeleştirilmektedir (Sabuncu, 2017: 95). Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağında bu hesap 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı'dır.

İthalat işlemlerinde muhasebe kaydı yapılırken taraflar arasında sözleşmede döviz kuru belirlenmemişse, ithalatın gerçekleştiği tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz satış kuru kullanılmaktadır. Bu durum Gümrük Vergisi ve KDV hesaplaması yapılırken geçerli olmaktadır. Ayrıca ödeme şekillerinden mal mukabili, kabul kredili ve vadeli akreditif ile yapılan ithalat işleminde, KKDF kesintisinin yatırıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kurundan ithalata konu olan varlığın Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplanır.

Dahilde İşleme Rejimi kapsamında ithalata konu olan mal geçici olarak ithal edilmekte ve ithal edilen mal işleme tabi tutularak serbest dolaşıma girmeden ihracatı gerçekleştirilmektedir. Geçici ithal edilen mala ait vergiler teminata bağlanmakta ve işlenen malın ihracatı gerçekleşince teminat çözülmektedir. Dahilde İşleme Rejim belgesi ile alınan malın gümrük vergisi malın maliyetine eklenmeyip, TMS 20 standardı kapsamında gelir veya sermaye yaklaşımına göre muhasebe kayıtlarına alınır (Özkan, 2021: 56).

3.2.1. Ödeme Şekillerine Göre İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları

Bu kısımda ithalat işlemlerinin ödeme şekillerine göre muhasebe uygulamaları; peşin ödeme, mal mukabili ödeme, vesaik mukabili ödeme, akreditif ödeme, kabul kredili ödeme şeklinde olmak üzere beş farklı ödeme şekli çerçevesinde ele alınmıştır.

3.2.1.1. Peşin Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek 1: İthalatçı SMY işletmesi 10.04.2021 tarihinde Amerika'da faaliyet gösteren ABC işletmesinden peşin bedelle 20.000 \$ değerinde A malını ithal etmiş ve mal bedeli banka kanalı ile ödenmiştir. Mallar 10.05.2021 tarihinde Karasu limanına gelmiştir. Malların ithalatı için 7.000,00 TL navlun, 1.000,00 TL sigorta, 2.500,00 TL liman, 400,00 TL gümrük müşaviri komisyonu, 1.500,00 TL limandan malların işletme taşınması için nakliye gideri yapılmıştır. Yapılan giderler bankadan ödenmiştir. 11.05.2021 tarihinde

mal stoklara alınmıştır. Dolar kuru: 8,00 TL ve KDV %18'dir (Özkan, 2021: 49'dan uyarlanmıştır).

Mal bedeli: $20.000 \$ \times 8,00 = 160.000,00$ TL olarak hesaplanacaktır. Muhasebe kaydı ise aşağıdaki gibi olacaktır:

-----10/04/2021-----

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	160.000,00
159.05.01 Mal Bedeli	
102 Bankalar Hesabı	160.000,00

TMS 2'ye göre malın alımı ile ilgili 12.400,00 TL maliyet (navlun 7.000 TL, sigorta 1.000 TL, liman masrafları 2.500 TL, gümrük müşavir gideri 400 TL, nakliye gideri 1.500 TL) 159 Verilen Sipariş Avansları hesabında izlenecek olup, yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----10/05/2021-----

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	12.400,00
159.05.02 Yurt dışı navlun	
159.05.03 Yurt dışı sigorta	
159.05.04 Liman masrafları	
159.05.05 Gümrük müşavir gideri	
159.05.06 Nakliye bedeli	
191 İndirilecek KDV Hesabı	342,00
191.18.01 Nakliye KDV	
191.18.02 Gümrük müşavir gideri KDV	
102 Bankalar Hesabı	12.742,00

Ticari Mallar hesabına kayıt aşağıdaki gibi yapılacak olup, kayıta yer alan KDV hesabına kaydedilecek tutarlar ilgili hesaplama şu şekilde olacaktır:

Mal bedeli: 160.000 TL+ Navlun: 7.000 TL + Sigorta 1.000 TL + Liman masrafı: 2.500 TL = 170.500 TL

170.000 TL x 18/100 = 30.690,00 TL

-----11/05/2021-----

153 Ticari Mallar Hesabı	172.400,00
153.10.01 A Malı	
191 İndirilecek KDV Hesabı	30.690,00
191.18.03 A malının KDV'si	
159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	172.400,00
102 Bankalar Hesabı	30.690,00

Satın alınan malın Ticari Mallar Hesabına kaydedilmesinden sonra oluşan kur farkı TMS 2 Stoklar standardına göre 780 Finansman Giderleri hesabına kaydedilecektir. Eğer söz konusu ticari mal özellikli varlık kapsamında ise TMS 23 Borçlanma Maliyeti standardına göre ilgili varlığın maliyetine eklenecektir.

Örnek 2: SMY işletmesi kuracağı tekstil fabrikası için ABD'den makine ithal etmeye karar vermiştir. İthalata konu olan makineler yatırım teşvik belgesi kapsamında alınacaktır ve makinelerin CIF bedeli 120.000 \$ olup, işletmenin banka hesabından ödenmiştir. Gümrük beyannamesinde makinenin beyan edileceği tarifede CIF kıymet üzerinden %10 gümrük vergisi alınacaktır. ABD'den makine Ambarlı Gümrük Müdürlüğüne ulaşmış ve 3.000 TL antrepo gideri bankadan ödenmiştir. Fiili ithalat günü dolar kuru 8,20 TL'dir. KDV ihmal edilmiştir (Özkan, 2021: 53'ten uyarlanmıştır).

Bu bilgilere göre makine bedeli: 120.000 \$ x 8,20 = 984.000,00 TL olarak hesaplanacak ve aşağıdaki şekilde kayda alınacaktır.

-----/-----
259 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları ve 984.000,00

Verilen Avanslar Hesabı

259.07.04 Makine İthalatı

102 Bankalar Hesabı 984.000,00

Yukarıdaki kayıttan da görüleceği üzere makinanın edinim süreci tamamlanıncaya kadar meydana gelen maliyetler 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar hesabında izlenecektir.

TMS 2 Stoklar standardı kapsamında ithal edilen eşyaya ait yükleme, boşaltma ve buna benzer giderler mal maliyetine eklenmektedir. Aynı şekilde ithal edilen mal için ödenen gümrük vergisi malın maliyetine eklenmektedir. Bununla birlikte ithal edilen makine yatırım teşvik kapsamında olduğundan gümrük vergisinden muaf olacaktır. Bu bilgiler ışığında yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----
259 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları ve 3.000,00

Verilen Avanslar Hesabı

259.07.05 Antrepo Masrafı

102 Bankalar Hesabı 3.000,00

İthalat gerçekleştiğinde mal bedeli ve buna bağlı tüm masraflar aşağıdaki kayıttan da görüleceği üzere 259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık Yatırımları ve Verilen Avanslar hesabından 253 Tesis, Makine ve Cihazlar hesabının borcuna aktarılacaktır.

-----/-----
253 Tesis, Makine ve Cihazlar Hesabı 987.000,00

253.07.02 Makine

259 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları ve 987.000,00

Verilen Avanslar Hesabı

Gümrük vergisi olarak hesaplanan ve teşvik kapsamında olduğundan ödenmeyecek olan 98.400,00 TL (984.000 x 0,10) için TMS 20 kapsamında gelir yaklaşımına göre aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

-----/-----

364 Ödenecek Diğer Vergiler Hesabı	98.400,00	
644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli		98.400,00
Gelir ve Kazançlar Hesabı		
644.03 Gümrük Vergisi Teşvik Gelirleri		

TMS 20 kapsamında sermaye yaklaşımının benimsenmesi halinde yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----

364 Ödenecek Diğer Vergiler Hesabı	98.400,00	
546 Yedeklerde İzlenen Devlet		98.400,00
Teşvik Gelirleri Hesabı		

Yatırım teşvik belgesi ile yapılan ithalat sürecinde hesaplanan Katma Değer Vergisi teminata bağlanır ve ithalat süreci tamamlanınca vergi dairesi tarafından teminat çözülür. Buna bağlı olarak işletme tarafından herhangi bir KDV ödemesi yapılmaz.

3.2.1.2. Vesaik Mukabili Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek: İthalatçı SMY işletmesi 10.05.2021 tarihinde Amerika’da faaliyet gösteren XYZ işletmesi ile 100.000 \$ değerinde vesaik mukabili ödeme şekli ile hammadde ithalatı için sözleşme imzalamıştır. İthalat belgelerinin gelmesi ile hammadde bedelinin tamamı C bankası döviz tevdiat hesabından dolar kuru: 8,00 TL iken aktarılmıştır. İthal edilen ilk

madde malzeme ile ilgili olarak 13.05.2021 tarihinde 14.000 TL gümrük komisyoncu gideri, 15.05.2021 tarihinde 4.000 TL nakliye gideri peşin olarak ödenmiştir. İthalata ilişkin banka masrafı olan 2.500 TL dekontla belgelenmiştir. İthalat süreci 18.05.2021 tarihinde tamamlanmış ve belgeler muhasebeleştirilmiştir. KDV ihmal edilmiştir (Sabuncu, 2017: 96'dan uyarlanmıştır).

Vesaik mukabili ödeme şeklinde ithalat ile alakalı bankadaki ticari mevduat hesabında mevcut olan para ile 1\$ = 8,00 TL iken 100.000 \$ tutarında ilk madde malzeme satın alınmış ve banka aracılığıyla yurtdışına transfer edilmiştir. Buradan hareketle mal bedeli 800.000,00 TL (100.000 \$ x 8,00) olarak hesaplanacaktır. Buna ilişkin kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır.

-----10/05/2021-----

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	800.000,00
159.06.01 Hammadde Bedeli	
102 Bankalar Hesabı	800.000,00

İthalata ilişkin banka masrafı ise aşağıdaki kayıttan da görüleceği üzere 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının borcuna kaydedilerek hammadde maliyetine eklenmiştir.

-----10/05/2021-----

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	2.500,00
159.06.02 İthalata İlişkin Banka Masrafı	
102 Bankalar Hesabı	2.500,00

Gümrük komisyoncusuna ödenen tutar için yine 159 Verilen Sipariş Avansları hesabı kullanılarak söz konusu tutar hammadde maliyetine eklenmiştir.

-----13.05.2021-----

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı 14.000,00

159.06.03 Gümrük Komisyoncusu Gideri

100 Nakit Kasası Hesabı 14.000,00

İthalata ait nakliye gideri 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının borcuna kaydedilerek hammadde maliyetine eklenmiştir.

-----15/05/2021-----

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı 4.000,00

159.06.04 Nakliye Gideri

100 Nakit Kasası Hesabı 4.000,00

İthalat işlemi tamamlandığında 159 Verilen Sipariş Avansları hesabında kayıtlı tutar olan 820.500,00 TL (Hammadde bedeli 800.000 + Banka masrafı 2.500 + Gümrük komisyoncusu gideri 14.000 + Nakliye gideri 4.000) 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına aktarılmıştır.

-----18.05.2021-----

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı 820.500,00

150.01.21 A Hammaddesi

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı 820.500,00

3.2.1.3. Mal Mukabili Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek: MLS işletmesi mobilya üreten bir firmadır. Ukrayna'da bulunan DEF işletmesinden 60.000 \$ değerinde meşe kerestesi ithalatı yapmak için gönderici firma ile 60 gün vadeli 01.12.2020 tarihinde anlaşma yapılmıştır ve kur değeri 8,10 TL'dir. 12.12.2020 tarihinde ithal edilen meşe kerestesi Karasu limanına gelmiş ve ithalat işlemleri tamamlanmıştır. 30.01.2021 tarihinde ödemenin yapılması için bankaya talimat

verilmiştir ve ödeme günü dolar kuru 8.40 TL'dir. 31.12.2020 tarihinde dolar kuru 8,00 TL'dir (Özkan, 2021: 60'tan uyarlanmıştır). Örnekte kur farkı muhasebeleştirileceği için masraf, vergiler göz ardı edilmiş ve vade farkı olmadığı varsayılmıştır.

Meşe kereste mal bedelinin TL karşılığı olarak hesaplanan 486.000,00 TL (60.000 \$ x 8.10) için yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----01/12/2020-----

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	486.000,00
159.07.01 Meşe Kereste ithalatı	
320 Satıcılar Hesabı	486.000,00
320.10.01 DEF	

İthalat işlemi tamamlandığında 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına kayıtlı tutar aşağıdaki kayıttan da görüleceği üzere 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına aktarılarak kapatılacaktır.

-----12/12/2020-----

150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı	486.000,00
150.07.01 Meşe Kereste	
159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	486.000,00
159.07.01 Meşe Kereste İthalatı	

Dönem sonunda borcun yeniden değerlemesi yapılmış ve kur farkı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

Kur farkı: $486.000 - (8,00 \times 60.000 \$) = 6.000,00$ TL

Kur farkı olumlu olduğu için aşağıdaki kayıttan da görüleceği üzere 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları hesabına kaydedilmiştir.

-----31/12/2020-----

320 Satıcılar Hesabı 6.000,00

320.10.01 DEF

640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin 6.000,00

Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili

Kur Farkı Kazançları Hesabı

Borcun ödemededen önce değerlemesi yapılmış ve kur farkı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

Kur farkı: $480.000 - (8,40 \times 60.000 \$) = 24.000,00$ TL

Kur farkı olumsuz olduğu için aşağıdaki kayıttan da görüleceği üzere 650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları hesabına kaydedilmiştir.

-----30/01/2021-----

650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve 24.000,00

Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları Hesabı

320 Satıcılar Hesabı 24.000,00

320.10.01 DEF

Meşe kereste bedeli için ödenecek tutar 504.000,00 TL (486.000- 6000 + 24.000) olarak hesaplanmış olup, ödemeye ilişkin kayıt aşağıda verilmiştir.

-----30/01/2021-----

320 Satıcılar Hesabı 504.000,00

320.10.01 DEF

102 Bankalar Hesabı 504.000,00

3.2.1.4. Kabul Kredili Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek: MLS işletmesi 20.05.2021 tarihinde İtalya’da olan QWE işletmesi ile kabul kredili ödeme şekline göre peşin fiyatı 50.000 € olan makinenin ithalatı için iki ay vadeli sözleşme yapılmıştır. Anlaşmaya göre vadeli ödemelerde %2 vade farkı uygulanacaktır. 05.06.2021 tarihinde gümrük müşavirliğine nakit olarak 15.000,00 TL ödeme yapılmıştır. 10.06.2021 tarihinde 7.000,00 nakliye masrafı işletmenin banka hesabından ödenmiştir. İşletme 16.06.2021 tarihinde sigorta ücreti için nakit 5.000,00 TL ödeme yapmıştır. İşletme finansal tablolarını aylık olarak düzenlemektedir. KDV ihmal edilmiştir (Sabuncu, 2017: 103’ten uyarlanmıştır).

QWE işletmesinin düzenlediği poliçeye vade farkı eklenmiştir. Poliçe 30 Temmuz 2021 vadeli ve 52.020 € tutarındadır. 01.06.2021 tarihinde makine gümrükten alınmış ve poliçelere ait muhasebe kaydının yapıldığında 1€ = 10,00 TL’dir.

Makinenin bir ay sonra vadeli değeri şu şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Gelecekteki Değer} = \text{Bugünkü Değer} \times (1+i)^n$$

$$\text{Gelecekteki Değer} = 50.000 \text{ €} \times (1+0,02)^1 = 51.000 \text{ €}$$

$$\text{Haziran ayı vade farkı} = 51.000 \text{ €} - 50.000 \text{ €} = 1.000 \text{ €}$$

Makinenin iki ay sonra vadeli değeri:

$$\text{Gelecekteki değer} = 50.000 \text{ €} \times (1+0,02)^2 = 52.020 \text{ €}$$

$$\text{Temmuz ayı vade farkı} = 52.020 \text{ €} - 51.000 \text{ €} = 1.020 \text{ €}$$

50.000 € tutarındaki ithal edilen makinenin poliçe kabulü ve gümrükten alındığı tarihinde 1€ = 10,00 TL’dir.

$$50.000 \text{ €} \times 10,00 = 500.000,00 \text{ TL}$$

$$2.020 \text{ €} \times 10,00 = 20.200,00 \text{ TL (2 aylık vade farkı)}$$

Yukarıda verilen bilgi ve hesaplamalardan hareketle yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----01/06/2021-----

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık 500.000,00

Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı

259.10.01 Makine ithalatı

338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabı (-) 20.200,00

321 Borç Senetleri Hesabı 520.200,00

05.06.2021 tarihinde gümrük müşavirliğine nakit olarak 15.000,00 TL ödeme yapılmış ve bu ödeme aşağıdaki şekilde kaydedilmiştir.

-----05/06/2021-----

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık 15.000,00

Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı

259.10.01 Makine ithalatı

100 Nakit Kasası Hesabı 15.000,00

10.06.2021 tarihinde nakliye masrafı işletmenin banka hesabından ödenmiş ve aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

-----10/06/2021-----

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık 7.000,00

Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı

259.10.01 Makine İthalatı Nakliye Gideri

102 Bankalar Hesabı 7.000,00

16.06.2021 tarihinde 5.000,00 TL sigorta giderini nakit olarak ödemiş ve buna istinaden aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

-----16/06/2021-----

259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık 5.000,00

Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı

259.10.01 Makine İthalatı Sigorta Gideri

100 Nakit Kasası Hesabı

5.000,00

30 Haziran 2021 tarihinde Ağustos ayına ait vade farkı tutarının itfa kaydının yapılması gerekmektedir. Ağustos ayında 1€ = 9,80 TL'dir.

Ağustos ayına ait kur farkı tutarı: 1.000 € x 10,00 = 10.000,00 TL

Ağustos ayı € kuru: 1.000 € x 9,80 = 9.800,00 TL

Ağustos ayı vade farkına ilişkin kur farkı: 10.000 – 9.800 = 200,00 TL

Vade farkına ilişkin olarak yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

-----30/06/2021-----
780 Finansman Giderleri Hesabı 9.800,00
674 Kur Farkı Zararları Hesabı 200,00
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabı (-) 10.000,00

01 Temmuz 2021 tarihinde ithalata ait tüm belgeler tamamlandığından avans hesabındaki toplam tutar olan 527.000,00 TL (500.000 + 15.000 + 7.000 + 5.000) 253 Tesis, Makine ve Cihazlar hesabına aktarılacaktır.

-----01.07.2021-----
253 Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı 527.000,00
253.08.04 Makine
259 Yapılmakta Olan Maddi Duran Varlık 527.000,00
Yatırımları ve Verilen Avanslar Hesabı
259.10.01 Makine İthalatı

30.07.2021 tarihinde Temmuz ayına isabet eden vade farkı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Temmuz ayı vade farkı 1.020 € x 10.20 = 10.404,00 TL

Kayıtlı olan tutar: $1.020 \text{ €} \times 10,00 = 10.200,00 \text{ TL}$

Ağustos ayı vade farkına ilişkin kur farkı: $10.404,00 - 10.200,00 = 204,00 \text{ TL}$

Vade farkına ilişkin olarak yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

-----30/07/2021-----

780 Finansman Giderleri Hesabı	10.404,00	
338 Ertelenmiş Vade Farkı Giderleri Hesabı (-)		10.200,00
664 Kur Farkı Kazançları Hesabı		204,00

30.07.2021 tarihinde Borç Senetleri hesabındaki tutarın ödenmesine ilişkin olarak aşağıdaki kayıt yapılacaktır. $1\text{€} = 10,30 \text{ TL}$ 'dir.

Banka hesabından ödenmesi gereken tutar $52.020 \text{ €} \times 10,30 = 535.806,00 \text{ TL}$ olarak hesaplanacaktır. Yapılacak kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

-----30/07/2021-----

321 Borç Senetleri Hesabı	520.200,00	
321.04 Yabancı Para Borç Senetleri		
780 Finansman Giderleri Hesabı	15.606,00	
102 Bankalar Hesabı		535.806,00
102.06 Döviz Tevdiat Hesabı		

3.2.1.5. Akreditif Ödeme Şeklinde İthalat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek: MLS işletmesi Rusya'da yerleşik ZXC işletmesinden 90.000 € bedelli mısır ithal edecektir. Bu ithalat için MLS işletmesi bankadan akreditif açmıştır. Banka akreditif masrafları için 400,00 TL'yi hesaptan kesmiştir. ZXC işletmesi malı yüklemiş ve kendi ülkesindeki muhabir bankaya belgeleri teslim etmiştir. MLS işletmesi bu işlemten sonra banka transferini gerçekleştirmiştir. Bankaya para aktarımı yapıldığı tarihteki Euro kuru: 9,50 TL, ithalat beyannamesi tescil tarihindeki Euro kuru ise 9,60 TL'dir. Navlun gideri için 2.000,00 TL, sigorta için 1.500,00 TL aynı gün banka hesabından ödenmiştir. KDV

%1, kaynak kullanım destekleme fonu (KKDF) %6 ve gümrük vergisi %2'dir (Özkan, 2021: 48; Gürsoy, 2017: 136'dan uyarlanmıştır).

Akreditif işlemi ile ilgili olarak banka hesabından ödenen masraf tutarı TMS 2 gereğince 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına borç kaydedilmiştir.

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	400,00
159.09.02 Akreditif Banka Masrafı	
102 Bankalar Hesabı	400,00

Malın bedeli olarak hesaplanan 855.000,00 TL (90.000 € x 9,50) aşağıdaki kayıttan da görüleceği üzere 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının borcuna kaydedilmiştir.

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	855.000,00
159.09.01 Mısır İthalatı	
102 Bankalar Hesabı	855.000,00

Navlun ve sigorta gideri TMS 2 doğrultusunda varlığın maliyetine dahil edilmek üzere 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının borcuna yazılmıştır.

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	3.500,00
159.09.03 Navlun Gideri	
159.09.04 Sigorta Gideri	
102 Bankalar Hesabı	3.500,00

Kaynak Kullanım Destekleme Fonu tutarı olarak hesaplanan 51.300,00 TL (855.000,00 TL x 0,06) TMS 2 gereğince varlığın maliyetine dahil edilmek üzere 159 Verilen Sipariş Avansları hesabının borcuna yazılmıştır.

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	51.300,00
159.09.05 K.K.D.F.	
102 Bankalar Hesabı	51.300,00

Malın gümrük vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Gümrük Vergisi Matrahı: 855.000 + 2.000 (navlun) + 1500 (sigorta)= 858.500 TL

Gümrük Vergisi Tutarı: 858.500 x 0,02 = 17.170,00 TL

Hesaplanan gümrük vergisi TMS 2 gereğince varlığın maliyetine eklenmek üzere 159 Verilen Sipariş Avansları hesabına yazılmıştır.

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	17.170,00
159.09.06 Gümrük Vergisi	
102 Bankalar Hesabı	17.170,00

İthal edilen ticari mallar beyanname tescil tarihindeki kur üzerinden hesaplama yapılarak kayıt altına alınmıştır. Mal bedeli ve vergilerin tescil tarihindeki Euro kuru 9,60 TL'dir. Kur farkı olarak hesaplanan 9.000,00 TL (90.000 € x (9,60-9,50)) 640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları hesabına kaydedilmiştir.

153 Ticari Mallar Hesabı	936.370,00
153.09.01 Mısır	
191 İndirilecek KDV Hesabı	9.363,70

159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı	927.370,00
159.09.01 Mısır İthalatı	
159.09.02 Akreditif Banka Masrafı	
159.09.03 Navlun Gideri	
159.09.04 Sigorta Gideri	
159.09.05 K.K.D.F.	
159.09.06 Gümrük Vergisi	
640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı	9.000,00
Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı	
Kazançları Hesabı	
102 Bankalar Hesabı	9.363,70

3.3. İhracat İşlemlerine Ait Muhasebe Uygulamaları

Peşin gerçekleşen ihracat işlemleri kayıt altına alınırken 345 Alınan Sipariş Avansları hesabının alacağa yazılır ve satış işlemi gerçekleştiğinde bu hesap 601 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılarak kapatılır.

İhracat yapan işletmelerde vadeli satışlarda TMS kapsamında gelecekteki değer hesaplaması yapılarak peşin fiyat ile vadeli fiyat arasında oluşan fark 380 Ertelemiş Gelirler hesabının alacağında izlenir (Sabuncu, 2017: 111).

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardı gereğince ihracat karşılığı tahsilat ihracatın gerçekleştiği dönemde yapılacaksa, ortaya çıkan kur farkı olumlu ise bu kur farkları 601 Yurt Dışı Satışlar hesabında örneğin Kur Farkı Gelirleri gibi bir alt hesapta izlenecektir. Olumsuz kur farkları ise 612 Diğer İndirimler hesabında örneğin Kur Farkı Giderleri gibi bir alt hesapta izlenecektir. Yapılan ihracata ilişkin tahsilat izleyen dönemde gerçekleşirse kur farkının olumlu olması halinde 664 Kur Farkı Kazançları hesabı, olumsuz olması durumunda ise 674 Kur Farkı Zararları hesabında izlenecektir.

İhracat işlemlerinde alıcı ile yapılan sözleşmede döviz kuru belirlenmiş ise sözleşmede yer alan döviz kuru, belirlenmemiş ise T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınacaktır.

3.3.1. Ödeme Şekillerine Göre İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulamaları

Bu kısımda ihracat işlemlerine ilişkin muhasebe uygulamaları; peşin ödeme şeklinde, mal mukabili ödeme şeklinde, vesaik mukabili ödeme şeklinde, akreditif ödeme şeklinde, kabul kredili ödeme şeklinde kategorize edilerek ele alınmıştır.

3.3.1.1. Peşin Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek: Halı üretimi yapan MLS işletmesi, Rusya'da yerleşik ASD işletmesi ile 80.000 \$ değerinde ihracat anlaşması yapmıştır. Anlaşmaya göre ASD işletmesi mal bedelini ödedikten sonra malın faturası düzenlenip yurtdışına gönderilecektir. 23.04.2021 tarihinde ihracatın peşin bedeli 150.000 \$ A bankasına gelmiş ve banka 1\$= 8,50 TL'den Türk lirasına çevirerek hesaba aktarmıştır. 29.04.2021 tarihinde 1\$ kuru 8,40 TL iken mal fatura edilmiş ve yurt dışına gönderilmiştir. İhracat peşin ödeme yöntemiyle birlikte EXW teslim şekliyle gerçekleşmiştir. KDV ihmal edilmiştir (Sabuncu, 2017: 112'den uyarlanmıştır).

Yukarıda verilen bilgiler doğrultusunda $80.000 \$ \times 8,50 = 680.000,00$ TL olarak hesaplanan mal bedeli Rusya ASD işletmesi tarafından bankaya gönderilmiştir. Gelen mal bedeli 345 Alınan Sipariş Avansları hesabına kaydedilmiştir.

-----25/04/2021-----

102 Bankalar Hesabı	680.000,00
345 Alınan Sipariş Avansları Hesabı	680.000,00
345.04.02 Alınan Yurt Dışı Sipariş Avansları	

İhracat işlemi 29.04.2021 tarihinde mal fatura edilerek gümrükten çıkışı gerçekleşmiştir (1\$= 8,40 TL).

Mal bedeli: $80.000\$ \times 8,40 = 672.000,00$ TL

-----29/04/2021-----

120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	672.000,00
120.06.05 Yurt Dışı Alıcılar	
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı	672.000,00
601.02.02 Halı	

Avans hesabında kayıtlı olan satış bedeli ihracatın gerçekleşmesi sebebiyle 601 nolu hesaba aktarılmıştır. Dolar kurunun değişmesi sebebiyle oluşan 8.000,00 TL (680.000,00-672.000,00) tutarında olumlu kur farkı TMS 21 standardına göre cari faaliyet döneminde gerçekleştiğinden 601 Yurt Dışı Satışlar hesabının alt hesabı olarak tanımlanan Kur Farkı Geliri hesabına kaydedilmiştir.

-----29/04/2021-----

345 Alınan Sipariş Avansları Hesabı	680.000,00
345.04.02 Alınan Yurt Dışı Sipariş Avansları	
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	672.000,00
120.06.05 Yurt Dışı Alıcılar	
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı	8.000,00
601.10.02 Kur Farkı Geliri	

3.3.1.2. Mal Mukabili Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek: MLS işletmesi Ukrayna’da faaliyet gösteren SDF işletmesiyle 50.000 \$ değerinde çimento ihracatı için sözleşme yapmıştır. İhracatın teslim şekli DDP (alıcının ülkesinde belirlenen yerde satıcı firma malları teslim eder) ve ödeme şekli ise mal mukabilidir. Malın faturası düzenlenmiş ve Karasu limanında yükleme yapılmıştır. Malın fiili ihracat tarihi 18.03.2021 olup, bu tarihteki \$ kuru 8,00 TL’dir. Mal 25.03.2021 tarihinde teslim edilmiştir ve bu tarihteki dolar kuru 8,20’dir. Örnekte KDV ihmal edilmiştir. Mal bedeli 18.05.2021 tarihinde banka aracılığıyla tahsil edilmiş olup, bu tarihteki dolar kuru 8,50 TL’dir (Gökgöz ve Özdemir, 2015: 116’dan uyarlanmıştır).

Yukarıda verilen bilgilerden hareketle fiili ihracatın gerçekleştiği tarihteki satış bedeli 400.000,00 TL (50.000 \$ x 8,00) olarak hesaplanacaktır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardına göre söz konusu tutar malın alıcıya teslimiyle hasılat kaydedilebileceğinden söz konusu tutar 601 Yurt Dışı Satışlar hesabı yerine 380 Ertelenmiş Gelirler hesabına kaydedilmiştir.

-----18/03/2021-----

120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	400.000,00
120.10.02 SDF	
380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	400.000,00
380.02 Ertelenmiş İhracat Geliri	

Malın müşteriye teslim edilmesiyle birlikte 380 Ertelenmiş Gelirler hesabında izlenen tutar 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına aktararak hasılat kaydedilecektir. Hasılat olarak kaydedilecek tutar malın müşteriye teslim edildiği tarihteki kur üzerinden 410.000,00 TL (50.000 \$ x 8,20) olarak hesaplanacaktır. Oluşan kur farkı ise 120 nolu hesaba kaydedilecektir.

-----25/03/2021-----

380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	400.000,00
380.02 Ertelenmiş İhracat Geliri	
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	10.000,00
120.10.02 SDF	
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı	410.000,00
601.03.03 Çimento İhracatı	

18.05.2021 tarihinde müşteri, işletmenin hesabına mal bedelini göndermiş, bu tarihteki dolar kuru olan 8,50 TL üzerinden hesaplanan 425.000,00 TL (50.000\$ x 8,50) ile kayda alınmıştır. Ortaya çıkan olumlu kur farkı ise TMS 21 gereğince cari faaliyet döneminde gerçekleştiği için 601 Yurt Dışı Satışlar hesabının alacağına kaydedilmiştir.

-----18/05/2021-----

102 Bankalar Hesabı	425.000,00
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	410.000,00
120.10.02 SDF	
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı	15.000,00
601.11.02 Kur Farkı Geliri	

3.3.1.3. Vesaik Mukabili Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek: MLS işletmesi, Ukrayna’ da faaliyette bulunan ERT işletmesi ile deri ihracatı için 60.000 \$ değerinde anlaşma yapmıştır. 15.02.2021 tarihinde işletme faturayı kesmiş ve Karasu limanına malları göndermiştir. Fiili ihracat tarihi 18.02.2021’dir. İhracata ait ödeme şekli vesaik mukabili ve teslim şekli DPU’dur. 22.02.2021 tarihinde mallar Ukrayna’ya teslim edilmiştir. Fiili ihracat tarihinde dolar kuru 8,30 TL, teslim tarihinde dolar kuru 8,50 TL ve ihracat bedeli tahsil tarihindeki döviz kuru 8,40 TL’dir. İhracat bedeli 02.03.2021 tarihinde tahsil edilmiştir (Bilgin, 2017: 93’ten uyarlanmıştır).

Fiili ihracatın gerçekleştiği tarihte hesaplanan tutar 498.000,00 TL (60.000 \$ x 8,30) olup, bu bedel mal teslimine kadar geçecek sürede 380 Ertelenmiş Gelirler hesabında izlenecektir.

-----18/02/2021-----

120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	498.000,00
120.10.03 ERT	
380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	498.000,00
380.02 Ertelenmiş İhracat Geliri	

Malın müşteriye teslim edildiği tarihte malın bedeli güncel kur üzerinden 510.000,00 TL (60.000 \$ x 8,50) olarak hesaplanmış ve 380 Ertelenmiş Gelirler hesabında kayıt altına

alınan tutar 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına aktarılarak hasılat kaydedilmiştir. Olumlu kur farkı olarak hesaplanan 12.000,00 TL ise 120 nolu hesaba yazılmıştır.

-----22/02/2021-----

380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	498.000,00	
380.02 Ertelenmiş İhracat Geliri		
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	12.000,00	
120.10.03 ERT		
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı		510.000,00
601.04.04 Deri İhracatı		

İhracat bedelinin tahsil edildiği tarihteki kur üzerinden hesaplanan 504.000,00 TL (60.000 \$ x 8,40) ile Bankalar hesabına kaydedilmiş olup, hesaplanan olumsuz kur farkı TMS 21 gereğince 612 Diğer İndirimler hesabına kaydedilmiştir.

-----02/03/2021-----

102 Bankalar Hesabı	504.000,00	
612 Diğer İndirimler Hesabı	6.000,00	
612.10.01 İhracat Kur Farkı Gideri		
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı		510.000,00
120.10.03 ERT		

3.3.1.4. Kabul Kredili Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek 1: SMY işletmesi Rusya’ da faaliyette bulunan RTY işletmesiyle Petlas araba lastiği ihracatı için 100.000 \$ değerinde anlaşma yapmıştır. İhracatın ödeme şekli kabul kredili ve teslim şekli FOB’tur. 28/04/2021 tarihinde hem fiili ihracat gerçekleşmiş hem de malın gemideki teslimi gerçekleşmiştir. 01/05/2021 tarihinde dolar kuru 8,10 TL iken ithalatçı firma 1 ay vadeli poliçeyi kabul ederek malları gümrükten çekmiştir. Fiili ihracat

tarihinde dolar kuru 8,00 TL ve 31/05/2021 tarihinde dolar kuru 8,40 TL'dir. KDV ihmal edilmiştir (Sabuncu, 2017: 118'den uyarlanmıştır).

Fiili ihracatın gerçekleştiği tarihte satış bedeli 800.000,00 TL (100.000\$ x 8,00) olarak hesaplanmış ve 601 nolu hesaba kaydedilmiştir.

-----28/04/2021-----

120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı 800.000,00

120.10.04 RTY

601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı 800.000,00

601.05.05 Petlas Araba Lastiği ihracatı

01 Mayıs 2021 tarihinde poliçe kabul edilmiştir. Bu tarihteki dolar kuru 8,10 TL üzerinden satış bedeli 810.000,00 TL (100.000 \$ x 8,10) olarak hesaplanmıştır. Kur farkı geliri ise şu şekilde hesaplanmıştır:

$810.000 - 800.000 = 10.000$ TL

1 Mayıs-31 Mayıs arasına isabet eden bir aylık vadeye ilişkin vade farkı tutarı %2 faiz oranı üzerinden şu şekilde hesaplanacaktır:

Ertelenmiş Vade Farkı Tutarı: $100.000 \$ / (1+0,02)^1 = 98.039 \$$

: $100.000 \$ - 98.039 \$ = 1.961 \$$

: $1.961 \$ x 8,10 = 15.884,10$ TL

Kabul kredili ödeme şekline göre yapılan ihracatta müşterinin, poliçeleri kabul etmesinden sonra 120 Alıcılar hesabında izlenen tutar 121 Alacak Senetleri hesabına aktarılacaktır.

-----01/05/2021-----

121 Alacak Senetleri Hesabı 825.884,10

120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı 800.000,00

120.10.04 RTY

128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı 15.884,10

601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı

601.09.01 Kur Farkı Gelirleri 10.000,00

31 Mayıs 2021 tarihinde dolar kuru 8,40 TL iken alacak senedi tahsil edilmiş ve işletmenin döviz tevdiat hesabına yatırılmıştır. Alacak senedinin TL karşılığı 840.000,00 TL (100.000\$ x 8,40) olarak hesaplanmış olup, kur farkı ise şu şekilde hesaplanacaktır:

Kur Farkı Geliri: $840.000 - 810.000 = 30.000$ TL

İşletmenin yurt dışı satışından kaynaklı oluşan olumlu kur farkı aynı dönem içinde meydana geldiğinden TMS 21 gereğince 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına kaydedilmiştir.

-----31/05/2021-----

102 Bankalar Hesabı 840.000,00

102.02 Döviz Tevdiat Hesabı

128 Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı 15.884,10

121 Alacak Senetleri Hesabı 825.884,10

601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı 30.000,00

601.09.01 Kur Farkı Gelirleri

Örnek 2: 01.01.2021 tarihinde ABC firması Kanada'da bulunan XYZ firmasına 5 sene vadeli 5.000.000 \$ peşin değerli makine ihracatı yapılmıştır. Toplam tutarın 10 taksitle ödenmesi söz konusudur. Yıllık faiz oranı %10 olarak belirlenmiştir. ABC firması bir forfaiter ile söz konusu satışına istinaden aynı faiz oranı ve tutardaki alacak hakkını satma konusunda sözleşme imzalamıştır. Sözleşmenin komisyon oranı %5'tir. Sözleşme şartları; malın satış fiyatı 5.000.000 \$, vade 5 yıl ve faiz oranı yıllık %10'dur. İlk ödeme malın tesliminden 6 ay sonra olmak üzere 6 ayda bir ödenecek 10 poliçe ile olacaktır. Gecikme süresi 3 gündür. Komisyon tutarı: $5.000.000 \$ \times \%6 = 300.000 \$$ 'dir. ABC firması poliçelerin bedelini döviz olarak teslim etmiştir (Sabuncu, 2019: 77-96'dan uyarlanmıştır).

Taksitler yukarıda verilen bilgilerden hareketle şu formülle hesaplanacaktır:

Gelecekteki Değer= Bugünkü Değer x (1+i) ⁿ

Bu doğrultuda yapılan hesaplamalar aşağıda gösterilmiştir:

Anapara	Vade(n)	Ana Para Bakiyesi	Toplam Geri Ödeme
Taksiti (\$)		(5.000.000\$)	(Faiz + Anapara \$)
500.000	1	4.500.000	525.000
500.000	2	4.000.000	551.250
500.000	3	3.500.000	578.813
500.000	4	3.000.000	607.753
500.000	5	2.500.000	638.141
500.000	6	2.000.000	670.048
500.000	7	1.500.000	703.550
500.000	8	1.000.000	738.728
500.000	9	500.000	775.664
500.000	10		814.447
Toplam =5.000.000 \$			Toplam = 6.603.394 \$

Yukarıda verilen bilgilerden hareketle ihracatın peşin bedeli 37.500.000 TL (5.000.000\$ x 7,50) olarak hesaplanacaktır.

Vadeli satış tutarı ise şu şekilde hesaplanacaktır:

$$6.603.394 \$ \times 7,50 = 49.525.455 \text{ TL}$$

Vade farkı tutarına ilişkin hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır:

$$1.603.394 \$ \times 7,50 = 12.025.455 \text{ TL}$$

Kısa vadeli tutar ise şu şekilde hesaplanacaktır:

$$(1.000.000 \$ + 76.250 \$) \times 7,50 = 8.071.875 \text{ (İlk iki taksit anapara+ faiz)}$$

Kısa vadeli faiz tutarı olarak hesaplanan 571.875 TL (76.250 \$ x 7,50) 380 Ertelemiş Gelirler hesabında izlenecektir.

-----02.01.2021-----

220 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	49.525.455,00
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı	37.500.000,00
380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	571.875,00
480 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	11.453.580,00

Poliçe ithalatçı firma tarafından kabul edildiğinde, poliçelerin bir yıla isabet eden kısmı 121 Alacak Senetleri hesabına, kalan kısım ise 221 Alacak Senetleri hesabında izlenecektir.

-----02.01.2021-----

121 Alacak Senetleri Hesabı	8.071.875,00
221 Alacak Senetleri Hesabı	41.453.580,00
220 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	49.525.455,00

Poliçeler forfaiting işletmesine devredilerek bedelleri forfaiting işletmesinden tahsil edilmiştir. Buna istinaden yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----02.01.2021-----

102 Bankalar Hesabı	37.500.000,00
780 Finansman Giderleri Hesabı	12.025.455,00
121 Alacak Senetleri Hesabı	8.071.875,00
221 Alacak Senetleri Hesabı	41.453.580,00

Forfaiting işletmesine ödenecek komisyon bedeli şu şekilde hesaplanacaktır:

$$5.000.000 \$ \times \%6 = 300.000 \$$$

$$300.000 \$ \times 7,50 = 2.250.000 TL$$

Söz konusu komisyon tutarı aşağıdaki kayıttan da görüleceği üzere 780 nolu hesaba kaydedilecektir.

-----02.01.2021-----

780 Finansman Giderleri Hesabı	2.250.000,00	
		102 Bankalar Hesabı
		2.250.000,00

Forfaiting sözleşmesine göre ilk taksit 6 ay sonra ödenecektir. İlk taksit tutarı olan 25.000 \$ ((525.000 \$ (anapara + faiz) – 500.000 \$ (anapara)) ilk 6 aya isabet eden vade farkıdır. 6 aylık vade farkının 30.06.2020 tarihindeki TL karşılığı: 25.000 \$ x 8,00 =200.000 TL olarak hesaplanacaktır.

6 aylık vade farkının 02.01.2020 tarihindeki TL karşılığı ise 25.000\$ x 7,50 = 187.500 TL olarak hesaplanacaktır.

Kur farkı ise 200.000 – 187.500 = 12.500,00 TL'dir.

Söz konusu hesaplamalardan hareketle aşağıdaki kayıt yapılacaktır.

-----30.06.2021-----

380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	187.500,00	
612 Diğer İndirimler Hesabı	12.500,00	
		612.03 İhracattan Doğan Kur Farkı
		640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı
		200.000,00
		Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı
		Kazançları Hesabı

3.3.1.5. Akreditifli Ödeme Şeklinde İhracat İşlemlerinin Muhasebe Uygulaması

Örnek: MLS işletmesi Ukrayna'da faaliyette bulunan UYT işletmesiyle tekstil ürünü ihracatı için 45.000 \$ değerinde anlaşma yapmıştır. İhracatın ödeme şekli akreditifli ödeme ve teslim şekli DPU'dur. MLS işletmesi malların tesliminden sonra üretimden

kaynaklı bir hata olduğu takdirde bir yıl süreyle değişim garantisi vermektedir. İşletme sattığı mallarla ilgili vermiş olduğu garanti kapsamında yıllık ortalama 1.500 \$ değerinde yeni ürün değişimi yapabilmektedir. İhracata konu olan mallar hazırlanmış ve 23.03.2021 tarihinde evraklarla birlikte mallar Karasu limanından sevk edilmiştir. 02.04.2021 tarihinde anlaşmaya göre alıcının belirlediği yerde ihracata konu olan malın teslimi gerçekleşmiştir. Fiili ihracat tarihinde dolar kuru 8,00 TL ve mal tesliminde dolar kuru 8,20 TL'dir. KDV ihmal edilmiştir (Doğan, 2021: 335'ten uyarlanmıştır).

Yukarıda verilen bilgilerden hareketle malın bedeli 360.000,00 TL (45.000 \$ x 8,00) olarak hesaplanacaktır.

1 yıllık garanti bedeli tahmini olarak 12.000 TL (1.500 \$ x 8,00) olarak hesaplanacaktır.

Yukarıdaki hesaplamalardan hareketle elde edilmesi beklenen hasılat tutarı ise 348.000,00 TL (360.000 – 12.000) olarak hesaplanacaktır. Bununla birlikte 360.000 TL tutar teslimat gerçekleşene kadar TFRS 15 gereğince 380 Ertelenmiş Gelirler hesabında izlenecektir.

-----23/03/2021-----

120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	360.000,00
120.10.05 UYT	
380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	360.000,00

Mal bedelinin fiili ihracat tarihindeki güncel değeri 369.000,00 TL (45.000 \$ x 8,20) olarak hesaplanacaktır.

1 yıllık garanti bedeli tahmini ise güncel kur üzerinden 12.300 TL (1.500 \$ x 8,20) olarak hesaplanacaktır.

Elde edilmesi beklenen hasılat tutarı ise 356.700 TL (369.000 – 12.300) olarak hesaplanacaktır.

TFRS 15 gereğince garanti hizmetinin tahmini bedeli hasılattan düşülerek hasılat kaydı yapılmıştır.

-----02/04/2021-----

380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	347.700,00
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	9.000,00
120.10.05 UYT	
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı	356.700,00
601.06.06 Tekstil Ürünü	

-----/-----

İhracatı gerçekleştiren MLS işletmesi ihracata ilişkin tekstil ürünlerinin anlaşma şartlarına uygunluğunu belgeleyen evrakları aracı banka ile ithalatçı işletmenin bankasına bildirmiştir. İthalatçının bankasından 45.000 \$ değerinde satış bedeli ihracatçının bankasına aktarılmış ve banka bu işlem için 2.000,00 TL masraf kesintisi yapmıştır. Kesintisi sonrası kalan tutar MLS işletmesinin banka hesabına aktarılmıştır. Bu bilgilere istinaden yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

102 Bankalar Hesabı	367.000,00
780 Finansman Giderleri Hesabı	2.000,00
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	369.000,00
120.10.05 UYT	

Garanti süresi bitimindeki dolar kuru 8,00 TL olduğundan $1.500 \$ \times 8,00 = 12.000,00$ TL'dir.

İhracatçı işletmenin ihraç konusu tekstil ürünlerinde garanti süresi boyunca ürünlerinde değişim gerçekleşmediğinden garanti süre bitiminde TFRS 15 gereğince garanti süresinin bitimindeki dolar kuru olan 8,00 TL üzerinden hesaplanan 12.000 TL ($1.500 \$ \times 8,00$) hasılat olarak kaydedilecektir. Arada oluşan olumlu kur farkı TMS 21 standardına göre diğer dönemde gerçekleştiğinden 664 Kur Farkı Kazançları hesabının alacağında izlenmektedir.

380 Ertelenmiş Gelirler Hesabı	12.300,00
601 Yurt Dışı Gelirler Hesabı	12.000,00
601.06.07 Tekstil Ürünü	
664 Kur Farkı Kazançları Hesabı	300,00

3.3.2 İhracat İşlemlerinde Satış İadelerinin Muhasebe Uygulaması

İhracat yapan işletmelerin ihracata konu olan mallarının çeşitli sebeplerle (kırılma, sözleşme şartlarına uymama, istenilen kalitede olmaması gibi sebepler) iadesi söz konusu olabilmektedir. İhracat yapan işletmeye iade edilen malların fiili ihracat tarihinden ne kadar süre sonra iade edildiği, iade edilen malın gönderildiği şekilde gelip gelmediği ve işletmenin hangi döneminde iade edildiği geri gelen mallara ilişkin olarak yapılacak kayıta kullanılacak hesapların tespiti açısından önem arz etmektedir (Turna, 2015: 88).

3.3.2.1 İhracata Konu Olan Malın Cari Dönemde Geri Gelmesi

İhracata konu olan mal cari dönemde işletmeye iade edilirse, 610 Satış İadeleri hesabına kaydedilecektir. Gümrük Kanunu'na göre ihracatı gerçekleşen malın fiili ihracat tarihinden itibaren üç yıllık sürede şeklinde değişim olmadan geri gelmesi söz konusu olduğunda beyan edenin isteğiyle ithalat vergilerinden muaf tutulmaktadır (Gürsoy, 2020: 113).

KDV Kanununa göre ihracata konu olan malın iade edilmesi halinde, ihracat yapan işletme söz konusu iade malla ilgili KDV iadesinden yararlanmamış ise iade gelen malı gümrükten alabilmektedir. Söz konusu mala ait KDV iadesinden yararlanmış ise iade gelen malın KDV'sini ödemesi veya teminat göstermesi gerekmektedir. (Gürsoy, 2020:114).

Örnek: İhracatı daha önce gerçekleşmiş olan 100.000 \$ değerindeki malın %20'lik kısmını yurt dışı alıcısı DFG işletmesi 10.04.2021 tarihinde iade etmiştir. Malın hesaplara alındığı tarihteki dolar kuru 8,30 TL'dir. İade geldiği gün ise dolar kuru 8,50 TL'dir. İhracatçı bu malı ihraç ederken KDV iadesinden yararlanmamıştır. İadeye konu olan malın ayniyet tespiti yapılmış ve geri gelen malın şeklinde herhangi bir değişim

bulunmadığı tespit edilmiştir. KDV ihmal edilmiştir (Gürsoy, 2020: 114'ten uyarlanmıştır).

İade gelen malın bedeli $100.000 \$ \times 0,20 = 20.000 \$$ 'dır.

İade gelen malın bedeli güncel kur üzerinden 170.000,00 TL ($20.000 \$ \times 8,50$) olarak hesaplanmıştır.

İade edilen ihracat malı kayıtlı tutarı ise 166.000,00 TL ($20.000\$ \times 8,30$)'dir.

Bu bilgilerden hareketle iade gelen mala ilişkin kur farkı 4.000,00 TL ($170.000 - 166.000$) olarak hesaplanmıştır.

Yukarıda yapılan hesaplamalardan hareketle yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----15/04/2021-----

610 Satıştan İadeler Hesabı	170.000,00
610.04.03 İhracata Bağlı Geri Gelen Mal	
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	166.000,00
120.11.02 DFG İşletmesi	
601 Yurt Dışı Satışlar Hesabı	4.000,00
601.06.10 Kur Farkı Geliri	

Yukarıdaki kayıttan da görüleceği üzere iade gelen mal ile ilgili oluşan olumlu kur farkı, mal cari dönemde iade geldiğinden TMS 21 gereğince 601 Yurt Dışı Satışlar Hesabına kaydedilmiştir.

3.3.2.2 İhracata Konu Olan Malın Cari Dönemden Sonra Geri Gelmesi

İhracata konu olan mal fiili ihracat tarihinden sonraki dönemde de yurt dışı alıcısı tarafından iade edilebilir. Bu durumda ihracat yapan işletmeye cari dönemde iade gerçekleşmediğinden 610 Satıştan İadeler hesabı yerine ilgisine göre 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı, 152 Mamuller hesabı veya 153 Ticari Mallar hesabının kullanılması gerekir. Çünkü ihracata bağlı geri gelen mal yeni dönemde stok özelliği kazanır (Gürsoy, 2020: 115).

Örnek: 01.10.2020 tarihinde ihracatı gerçekleşen 100.000 \$ değerindeki malın %30'unu yurt dışı alıcısı DFG işletmesi 30.04.2021 tarihinde iade etmiştir. İhracat tarihinde dolar kuru 8,30 TL'dir. İade tarihinde ise dolar kuru 8,50 TL'dir. İhracatçı bu malı ihraç ederken KDV iadesinden yararlanmamıştır. İadeye konu olan malın ayniyet tespiti yapılmış ve geri gelen malın şeklinde herhangi bir değişim bulunmamaktadır. KDV ihmal edilmiştir (Gürsoy, 2020: 116'dan uyarlanmıştır).

İade gelen malın bedeli 30.000 \$ (100.000\$ x 0,30)'dır.

İade gelen malın güncel bedeli: 30.000 \$ x 8,50 = 255.000,00 TL'dir.

İade gelen malın kayıtlı bedeli: 30.000 \$ x 8,30 = 249.000,00 TL'dir.

Bu bilgilerden hareketle hesaplanacak kur farkı ise 6.000,00 TL (255.000-249.000)'dir.

Malın fiili ihracatı 01.10.2020 tarihinde gerçekleşmiştir. Yurt dışı müşterisi malın %30'luk kısmının iadesini izleyen dönemde yaptığından iade gelen mal 153 Ticari Mallar hesabına kaydedilmiştir. Yukarıda hesaplanan olumlu kur farkı, iade izleyen dönemde gerçekleştiğinden TMS 21 gereğince 664 Kur Farkı Kazançları Hesabına kaydedilmiştir.

-----30/04/2021-----

153 Ticari Mallar Hesabı	255.000,00
153.04.03 İhracata Bağlı Geri Gelen Mal	
120 Müşterilerden Alacaklar Hesabı	249.000,00
120.11.02 DFG İşletmesi	
664 Kur Farkı Kazançları Hesabı	6.000,00
664.05 Kur Farkı Geliri	

SONUÇ

Günümüz dünyasında ülkelerin gelişebilmesi ve ekonomik olarak büyüebilmeleri için dış ticaret hacmi önemli bir olgudur. Yaşamın bir parçası olan ihtiyaçların çok çeşitli hale gelmesi, bununla paralel olarak mal ve hizmet talebinde de artışa neden olmuştur. İhtiyaçlar doğrultusunda üretim yapan işletmeler artan bu talep karşısında üretimlerini artırmak ve çeşitlendirmek zorunda kalmıştır. İşletmeler gerek teknolojik alt yapı eksiklikleri gerekse üretim maliyetlerindeki artışlar nedeniyle üretmedikleri ya da üretilmedikleri mal ve hizmetleri dış alım yaparak yani ithal ederek temin etme yoluna gitmektedirler. İhracatta ise işletmeler ürettikleri mal ve hizmetleri yurtdışında oluşan talep doğrultusunda uluslararası piyasalara sunmakta ve bu şekilde ticaret işlemlerini gerçekleştirerek büyüme hedeflerine ulaşmayı amaçlamaktadırlar.

Gerek ithalat gerekse ihracat aşamalarında farklı ülkelerde farklı mali mevzuatlara ve muhasebe uygulamalarına tabi işletmelerin birbirlerinin durumları hakkında açık, anlaşılır ve karşılaştırılabilir nitelikteki bilgileri edinme isteği uluslararası kabul görmüş standartlar oluşturulması gerekliliğini ortaya koymuştur. Uluslararası çaptaki bu gerekliliği karşılamak amacıyla birçok ülke, kurum ve kuruluş çalışmalar yapmış ve günümüzde Dünyada yaygın bir şekilde uygulanan uluslararası finansal raporlama standartları oluşturulmuştur.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının karmaşık bir yapıda olması, uygulamada karşılaşılan çeşitli zorluklar ve özellikle standartların yerel mevzuatlar ile desteklenmesi konusundaki eksiklikler nedeniyle Türkiye gibi mali mevzuatı, ödenecek verginin hesaplanmasına odaklanmış olan ülkelerdeki uygulanabilirliğini önemli ölçüde zorlaştırmaktadır. Dış ticaret işlemlerinde uluslararası finansal raporlama standartları doğrultusunda raporlama yapmayı tercih eden işletmelerin uygulamada karşılaştığı zorlukların aşılabilmesi özellikle konunun yasal bir çerçeve içerisine alınarak yerel olarak mevcut kanunların uluslararası standartlarla uyumlaştırılması ile mümkün olacaktır. Bu sayede uluslararası ticari faaliyetlerde işletmeler birbirlerinin finansal tabloları hakkında en doğru bilgiye ulaşacaklar, bu da ticari faaliyetlerin artması hususunda ekonomilere olumlu katkı sağlayacaktır.

Bu kapsamda dış ticaretin gelişmesi uluslararası standartlar ile uyumlu muhasebe standartlarının verimliliği ve etkinliğinin artırılması ile ilintili bir konu olarak karşımıza

çıkılmaktadır. Zira dış ticaretin gelişimi ancak doğru finansal bilgi akışı ile mümkün hale gelecektir. Bu da uluslararası finansal raporlama standartların benimsenmesi ve uygulanması ile mümkündür.

Bu çalışmada öncelikle dış ticaret işlemleri hakkında ve dış ticaret işlemlerinde anahtar konuma sahip uluslararası finansal raporlama standartlarına yer verilmiş, sonrasında dış ticarete ödeme şekilleri baz alınarak tasarlanmış ve uluslararası finansal raporlama standartları kapsamında ele alınmış uygulama örneklerine yer verilmiştir.

TMS 2 Stoklar standardı gereğince ithalata konu olan varlığa ait gümrük vergisi ve buna benzer oluşan varlıkla direkt bağlantılı giderler varlığın maliyetine eklenmektedir. İthalatı gerçekleştiren varlığın aktife kaydından sonra meydana gelen vade ve kur farkı ayrıştırılarak dönem gideri olarak dikkate alınmaktadır. Eğer ithalata konu olan varlık TMS 23 Borçlanma Maliyetleri standardına göre özellikli varlık kapsamında ise varlığın kullanıma hazır hale gelmesine kadar oluşan vade farkları ve kur farkları ilgili varlığın maliyetine eklenmektedir.

İthal edilen varlık yatırım teşvik belgesi ile ithal ediliyorsa gümrük vergisinden muaf olacaktır ve ödenmeyen gümrük vergisi TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması standardı kapsamında gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımına göre muhasebeleştirilir.

Vadeli alışlarda vade farkının malın fiyatından ayrıştırılarak TMS 2 gereğince varlığın maliyeti ile ilişkilendirilmeyip, vade boyunca finansman giderlerine aktararak itfa edilmesi gerekmektedir. Benzer şekilde vadeli satışlarda vade farkının satış fiyatından ayrıştırılarak TFRS 15 gereğince hasılat olarak dikkate alınmayıp, vade boyunca finansman gelirlerine aktarılması gerekmektedir. İthalat işlemleri sonucunda ortaya çıkan banka masrafları ve ortaya çıkan kur farklarının TMS 2 gereğince malın maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

İthalat ve ihracat işlemlerinde oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesinde ve raporlanmasında TMS 21'in referans alınması gerekmektedir. TMS 21 standardı gereğince ihracat işlemlerinden doğan olumlu ve olumsuz kur farklarının dönem gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İhracat işlemlerinde hasılatın nasıl ve ne zaman kayıt altına alınacağı TFRS 15 standardı ile belirlenmektedir. İhracatta kullanılan ödeme ve teslim şekilleri hasılatın tutarının ve

kayıt zamanının belirlenmesinde belirleyici olmaktadır. TFRS 15 standardına göre hasılat ancak ihraç konusu malın müşterinin kontrolüne geçtiğinde kayıt altına alınabilmektedir. Bu da ancak ihraç konusu malın müşteriye teslimi ile gerçekleşmektedir. Bu koşul gerçekleşinceye kadar elde edilen tutarlar ertelenmiş gelir olarak dikkate alınacaktır. Bunun dışında ihraç edilen mal ile ilgili bir garanti yükümlülüğünün olması durumunda tahmini garanti bedeli hesaplanarak garanti süresi dolana kadar hasılatın garanti bedeli hariç tutar üzerinden hasılat kaydedilmesi gerekmektedir.

Çalışmada dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde referans alınan TMS/TFRS halka açık sermaye piyasalarında bulunan işletmeleri de kapsayan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) ihtiyaçlarına uygun oluşturulan standartlardır. BOBİ FRS uygulayan, KGK tarafından belirlenen KAYİK olmayan TMS/TFRS uygulamayan ama bağımsız denetime tabi olan Büyük ve Orta Ölçekli İşletmelerdir. TMS/TFRS ile BOBİ FRS arasında çok büyük farklılıklar söz konusu değildir. Konunun dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi kısmı ile ilgili TMS/TFRS'den farklı olarak BOBİ FRS'de vadeli alım ve satımlarda, vadenin bir yılı aşmaması halinde vade farkının ayrıştırılması zorunluluğu bulunmamaktadır.

Sonuç olarak bu çalışmada, dış ticarete kullanılan ödeme şekilleri muhasebe standartları bağlamında hem ithalat hem de ihracat yönünden değerlendirilerek örnek uygulamalara yer verilmiş, bu örnek uygulamalar TMS/TFRS ve Finansal Raporlama Standartlarına Uygun Hesap Planı Taslağı doğrultusunda ele alınmıştır. Dış ticaret faaliyetinde bulunan işletmelerin TMS/TFRS kapsamındaki raporlamaları ithalatta mal maliyetlerinin, ihracatta ise hasılatın doğru tespit edilmesi ve değerlendirilmesi sonucunu doğuracaktır.

KAYNAKÇA

- Agbonika, J. A. (2015). Methods of international trade and payments: The Nigerian perspective. *Global Journal of Politics and Law Research*, 3(1), 21-60.
- Ağayev, S. (2011). İhracat ve ekonomik büyüme ilişkisi: 12 geçiş ekonomisi örneğinde panel eştümleşme ve panel nedensellik analizleri. *Ege Akademik Bakış*, 11(2), 241-254.
- Ağsakal, A., (2015). *Dış ticaret işlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UFRS) göre muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Ağsakal, A., & Baral, G. (2016a). Dış ticaret işlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına göre muhasebeleştirilmesi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(2), 262-277.
- Ağsakal, A., & Baral, G. (2016b). Dış ticaret işlemlerinin TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları kapsamında incelenmesi. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (48), 272-293.
- Ağsakal, A., & Erkan, M. K. (2016). Türkiye’de dış ticarete ödeme şekilleri ve faiz oranları. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 581-588.
- Akçay, S., & Uysal, M. (2019). Dış ticaret işlemlerinin TMS ile ilişkisinin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi. *Business & Management Studies: An International Journal*, 7(1), 257-279.
- Akdoğan, U. (2011). Türkiye coğrafyasında uygulanan devlet teşvikleri ve devlet yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde analizi. *World of Accounting Science*, 13(4), 259-281.
- Akgün, A. İ. (2012). TMS-2 Stoklar Standardı kapsamında tam maliyet ve normal maliyete göre düzenlenen gelir tabloları karşılaştırması. *Suleyman Demirel University Journal of Faculty of Economics & Administrative Sciences*, 17(2), 229-246.
- Akgün, A. İ. (2013). Uluslararası finansal raporlama standartlarının finansal analize etkisi: İMKB’ye yönelik bir araştırma. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14(1), 10-26.
- Aktaş, N. (2017). *Türk dış ticaret sistemi ve yapısının incelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), İstanbul.
- Aktaş, T. (2021). *Büyüme modelinin adı ihracat kaynağı ithalat*. Erişim adresi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/buyume-modelinin-adi-ihracat-kaynagi-ithalat/613203>. (Erişim tarihi: 04/04/2021).

- Antepli, Ü. A. (2020). Tms-23 Borçlanma Maliyetleri Standardı; Murabaha Sukuku'nun muhasebeleştirilmesi. *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(2): 337-351.
- Arvas, M. A., & Torusdağ, M. (2016). İthalat ve ihracatın ekonomik büyüme üzerine etkisi: Türkiye örneği. *International Journal of Engineering & Applied Sciences*, 1(2), 1-18.
- Ataman, B., & Cavlak, H. (2017). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat: Temel ilkelerin incelenmesi ve bir uygulama. *Marmara University Journal of Economic & Administrative Sciences*, 39(2): 403-428.
- Bilgin, H. (2017). *Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Yalova Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yalova.
- Büyüktopçu, H., İ. (2009). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının finansal tablo düzenlemelerine etkileri ve örnek bir uygulama*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Calayoğlu, İ., & Yılmaz, R. (2016). TFRS-15'e göre yazılım sektöründeki sözleşmelerin hasılatının hesaplanması ve tanınması. *PESA Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 2(2), 18-42.
- Ceran, Y., & Ortakarpuz, M. (2014). İhracat hasılatının vergi uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(1), 1-16.
- Ceran, Y., & Ortakarpuz, M. (2013). Kur farklarının muhasebe uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında incelenmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 65-80.
- Çiftçi, Y., & Erserim, A. (2008). Muhasebe Standartlarında uluslararası uyumlaştırma çalışmaları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi. *Uluslararası Sermeye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Sempozyumu*, 24-27.
- Demirkol, Ö. (2018). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: 5 aşamalı model. *Avrasya Uluslararası Araştırmalar Dergisi*, 6(15), 415-433.
- Deran, A., Savaş, İ., & Süre, A. (2014). Muhasebe meslek mensuplarının TMS 16 maddi duran varlıklar standardına ilişkin bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 75-95.
- Doğan, Ö. (2021). INCOTERMS 2020 ve TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı kapsamında raporlanması. *Ankara SMMMO Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 14(1), 313-342.
- Durmuş, N., & Kutlu, O. (2020). Büyük ve orta boy işletmeler için Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS), Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye

Finansal Raporlama Standartları (TFRS) ile karşılaştırılması. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 30(158), 189-211.

Erol, M., & Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.

Gençoğlu, G. Ü., Karabınar, S., & Özerhan, Y. (2013). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sürekli Eğitim Uygulama ve Araştırma Merkezi.

Gerni, C., Emsen, Ö. S., & Değer, M. K. (2008). İthalata dayalı ihracat ve ekonomik büyüme: 1980-2006 Türkiye deneyimi. *Dokuz Eylül Üniversitesi*, 2, 20-22.

Giovannucci, D. (2002). Basic trade finance tools: payment methods in international trade. *World Bank*, 1-14.

Göçer, İ. (2013). Ar-Ge harcamalarının yüksek teknolojlü ürün ihracatı, dış ticaret dengesi ve ekonomik büyüme üzerindeki etkileri. *Maliye Dergisi*, 165(2), 215-240.

Gökgöz, A., & Özdemir, H. (2015). Dış ticarete teslim ve ödeme şekillerinin TMS 18 Hasılat Standardı çerçevesinde incelenmesi/The Analysis of Delivery and Payment Types in Foreign Trade within the Frame of TAS 18 Revenue Standard. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 105-122.

Gönen, S., & Yılmaz, A. (2015). Uluslararası ticaret işlemleri nedeniyle oluşan KDV'nin muhasebeleştirilmesine yönelik sağlık sektöründe bir uygulama. *Optimum: Journal of Economics & Management Sciences/Ekonomi ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 2(2): 133-151.

Güdelci, E. N. (2019). Uluslararası Muhasebe Standartlarının tarihi gelişim sürecinde etkili olan uluslararası ve ulusal kuruluşlar. *Uluslararası Ekonomi Siyaset İnsan ve Toplum Bilimleri Dergisi*, 2(3), 199-214.

Gül, E., & Kamacı, A. (2012). Dış ticaretin büyüme üzerine etkileri: Bir panel veri analizi. *Journal of Alanya Faculty of Business/Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 4(3): 81-89.

Güleç, Ö. F., & Ergi, Ş. (2019). Dünya'da ve Türkiye'de finansal ve yerel raporlama standartlarının gelişim süreci. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8 (2), 258-277.

Gürsoy, Y. (2020). *Dış ticaret işlemleri muhasebesi* (13. Baskı). Bursa: Ekin Yayınevi

<https://www.oaib.org.tr/tr/bilgi-merkezi-sikca-sorulan-sorular-bpo-bank-payment-obligation-odeme-sekli-hakkinda-bilgi-verebilir-misiniz>. (Erişim tarihi: 29.06.2021)

<https://www.dogrue.com.tr/bpo-odeme-sekli-blg-100>. (Erişim tarihi: 29.06.2021)

- IFRS. (2021). Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>. (Erişim tarihi: 17/04/2021).
- IFRS. (2020). *Why global accounting standards?*. Erişim adresi: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/why-global-accounting-standards/>. (Erişim tarihi: 05. 01.2021).
- Kamu Gözetimi Kurumu (KGK). (2021). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TFRS%2015.pdf. (Erişim tarihi: 29/03/2021).
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2021). *Türkiye Muhasebe Standartları. TMS 2 Stoklar*. Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%202.pdf. (Erişim tarihi: 29/03/2021).
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2021). *Türkiye Muhasebe Standartları. TMS 16 Maddi Duran Varlıklar*. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2016.pdf. (Erişim tarihi: 29/03/2021).
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2021). *Türkiye Muhasebe Standartları. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması*. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2020.pdf. (Erişim tarihi: 29/03/2021)
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2021). *Türkiye Muhasebe Standartları. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri*. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2021.pdf. (Erişim tarihi: 29/03/2021)
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2021). *Türkiye Muhasebe Standartları. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri*. Erişim adresi: https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2021/K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1_Kitap/TMS%2023.pdf. (Erişim tarihi: 29/03/2021)
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK). (2021). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları*. Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-\(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap\)](https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10253/TFRS-2021-Seti-(K%C4%B1rm%C4%B1z%C4%B1-Kitap)). (Erişim tarihi: 17/05/2021).

- Kantar, E., Deviren, B., & Keskin, M. (2011). Hierarchical structure of Turkey's foreign trade. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*, 390(20), 3454-3476.
- Karacan, S., Çiftçiöğlü S., & Kutlu T. (2018). TMS-BOBİ FRS-VUK kapsamında kur farklarının değerlendirilmesinin karşılaştırılması. *Uluslararası Turizm Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi*, 2(1), 1-10.
- Kartal, T. M., & Ay H. (2019). Türkiye'de faizsiz finans kuruluşları açısından bir dönüm noktası: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) üzerine bir inceleme. *Uluslararası Bankacılık, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 77-102.
- Kaya, H. P. (2018). Stoklara ilişkin TMS 2 ve BOBİ FRS karşılaştırması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(2), 262-285.
- Kaya, G. A. (2009). TMS-23 Borçlanma Maliyetlerinin muhasebesi. *Social Sciences*, 4(1), 59-71.
- Kaya, S. (2018). *Vergi ve Gümrük Mevzuatı dahil dış ticaret muhasebesi*. İstanbul: İSMMMO Yayınları.
- Kaya, S. (2021). *Geçici ithalatı kati ithalata dönüştürme*. Erişim adresi: <https://sezaikaya.com/post/gecici-ithalati-kati-ithalata-donusturme> 39. (Erişim tarihi 02/04/2021).
- Kazan, S. (2020). *Muhasebe Meslek Mensuplarının TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı hakkındaki bilgi düzeylerinin tespitine yönelik bir araştırma: Karaman ili örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Karaman.
- Kısa, U. (2008). *Uluslararası Muhasebe Standartları ve üretim maliyetleri ilişkileri üzerine bir inceleme*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Kadir Has Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Kodalak, O., Topal, B., & Dizkırıcı, A. S. (2015). Dış ticarete akreditifli ödemeler: UCP 600'e göre bankalarda güncel örnek uygulamalar/Letter of Credits in Foreign Trade: Current Applications at Banks According to UCP 600. *Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 1(3), 68-91.
- Kökeş, E. (2014). *Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve örnek uygulamalar*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), İstanbul.
- Kurşunel, F., & Kınalı, F. (2018). Dış ticaret işletmelerinde kalite maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (39), 110-118.
- Makhmutova D. I., & Mustafin, A. N. (2017). Impact of international trade on economic growth. *International Journal of Scientific Study* 6, 140-145.

- Onay, A. (2016). Muhasebe standartları kapsamında devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 31-45.
- Ortaç, S. (2010). *Dış ticaret işlemleri, muhasebe uygulamaları ve uygulamaların muhasebe standartları karşısındaki durumu*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2018). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları uygulama ve yorumları*. Ankara: Gazi Kitabevi
- Özdemir, O. (2007). *Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının finansal tablolar üzerine etkileri ve göller yöresindeki kobilerde muhasebeden sorumlu yöneticiler üzerine bir araştırma*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta.
- Özkan, M., & Terzi, S. (2010). Avrupa Birliği'nde finansal raporlama: İngiltere, Fransa ve Almanya örnekleri (Financial reporting in European Union: England, France and Germany samples). *Mali Çözüm Dergisi*, 100, 29-30.
- Özkan, Ş. (2021). Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 8(23), 44-65.
- Özkul, G., & Öztürk, A. (2019). Yapısal kırılmalar eşliğinde döviz kuru oynaklığı ile Türkiye'nin sektörel dış ticareti arasındaki etkileşim. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19(4), 1069-1095.
- Pamukçu, F., & Çakmak, M. (2017). Uluslararası ticarete finansal kiralama işlemleri ve muhasebeleştirilmesi. *Öneri Dergisi*, 12(48), 245-267.
- Parlakkaya, R. (2004). Muhasebede uluslararası uyum ve Avrupa Birliği sürecinde Türkiye'de uyumlaştırma çalışmaları. *İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 4(7), 119-139.
- Saban, M., Gürkan, S., & Vargün, H. (2019). TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı: İnşaat sözleşmeleri üzerine bir uygulama. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 12(1), 43-65.
- Sabuncu, B. (2017). *TMS/TFRS kapsamında dış ticaret işlemleri muhasebeleştirme ve ölçümleme*. Ankara: Ekin Yayınevi
- Sabuncu, B. (2019). TFRS 15 ve TMS 21 kapsamında forfaiting muhasebesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (82), 77-96.
- Say, S., Hakses, H., & Büyükçiçek, M. (2018). TMS kapsamında dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *International Social Sciences Studies Journal*, 4(24): 5223-5230.

- Sultanoğlu, B. (2014). *UFRS'nin Borsa İstanbul'daki şirketlerin finansal tabloları üzerindeki etkisi: finansal bilginin ihtiyaca uygunluğu ve finansal tablolar analizi*. (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Başkent Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Şahin, O. N. (2017). Son düzenlemeler ışığında ihracatta KDV'nin iadesi ve muhasebeleştirilmesi. *Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 6(1): 90-116.
- Şahin, E., (2010). *Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde oluşturulan TMS-16, TMS-36, TMS-38 muhasebe standartlarının tekdüzen muhasebe sistemi ile karşılaştırılması ve Çorum'da bir sanayi işletmesi örneği*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hitit Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü (SBE), Çorum.
- Şavlı, T. (2016). *UFRS 15 kapsamında açıklama ve örneklerle hasılatın raporlanması*. İstanbul: İSMMMÖ Yayınları
- Şimşek, M., & Kadılar, C. (2010). Türkiye'de beşeri sermaye, ihracat ve ekonomik büyüme arasındaki ilişkinin nedensellik analizi. *CÜ İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 11(1), 115-140.
- Şirinpinar, A. (2012). *Dış ticarete akreditif işlemlerinde operasyonel risklerin önlenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Kültür Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tekşen, Ö. (2010). TMS 20 standardındaki devlet teşvikleri ile Türkiye'de yeni teşvik sisteminde yatırıma sağlanan desteklerin muhasebe ve vergi açısından incelenmesi. *Marmara University Journal of the Faculty of Economic & Administrative Sciences*, 29(2), 431-453.
- Tellioglu, T. F., Gökçe, N., & DEMİR, F. (2013). TMS 23-Borçlanma Maliyetleri'nin "Yat Üreten Bir İşletme" açısından incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(3), 319-342.
- Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü. (2021). 2020 Aralık ayı veri bülteni. Erişim adresi: <https://ticaret.gov.tr/data/5ff41c4513b876810ccc68a7/2020%20Y%C4%B1%C4%B1%20Aral%C4%B1k%20Ay%C4%B1%20Veri%20Bu%CC%88lteni.pdf>. (Erişim: 30/01/2021)
- Ticaret Bakanlığı. (2021). Dış ticaret istatistikleri. Erişim adresi: <https://ticaret.gov.tr/istatistikler/dis-ticaret-istatistikleri/dis-ticaret-istatistikleri-tuik-gts-2019-2020>. (Erişim tarihi: 30/01/2021)
- Tuğrul, P. A. (2011). *Stokların Türkiye Muhasebe Standartları ile Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi ve farklılıkların muhasebe açısından incelenmesi*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Afyonkarahisar.

- Turna, İ. (2015). Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa.
- Tüfekçi, M. H., & Ünal, C. (2010). International payment methods. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, 16(3-4), 327-351.
- Türkiye İhracatçılar Meclisi. (2016). Erişim adresi: <https://tim.org.tr/files/downloads/Ihracat1000/2016/ILK%201000%202016.pdf>. (Erişim tarihi 02/04/2021).
- Uçan, O., & Koçak, E. (2014). Türkiye’de dış ticaret ve ekonomik büyüme arasındaki ilişki. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(2), 51-60.
- Vergi Dosyası, (2020). *Uluslararası ticarete teslim şekilleri*. Erişim adresi: <https://vergidosyasi.com/2020/08/18/uluslararasi-ticarete-teslim-sekilleri/>. (Erişim Tarihi: 01/01/2021).
- Yıldız, E. B., & Berber, M. (2011). İthalata dayalı büyüme: 1989–2007 Türkiye örneği. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 25: 165-180.
- Yılmaz, E., & Teker, S. (2020). Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile karşılaştırılması. *Press Academia Procedia*, 11(1), 132-137.
- Yılmaz, E. (2020). *Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi: TMS 2 Stoklar, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile karşılaştırılması*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Işık Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Yiğit, E., & Büyükipekçi, S. (2019). TMS-2 Stoklar ve TFRS-15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standardı çerçevesinde hizmet işletmelerinde stok maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 22(1), 204-212.
- Zeynalzade, S., Topal, B., & Dizkırıncı, A. (2016). İhracatta akreditifli ödeme yönteminin değerlendirilmesi: Bir Katılım Bankası örneği. *İşletme Bilimi Dergisi*, 4(1), 123-140.
- Zeytinoğlu, E., & Gönen, S. (2015). Devlet teşvik ve yardımlarının TMS 20 kapsamında muhasebeleştirilmesine yönelik değerlendirmeler. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 45, 175-190.

ÖZGEÇMİŞ

Yeliz ÇAKIR PEHLİVAN, ilköğrenimini Mimar Sinan İlkokulu, orta öğrenimini Oktay-Olcay Yurtbay Anadolu Lisesi'nde tamamlamıştır. Balıkesir Üniversitesi Gönen MYO muhasebe bölümü ve Anadolu Üniversitesi İşletme Fakültesi işletme bölümünde yükseköğrenimini tamamlaması ardından 2007-2012 yılları arası Zonguldak ve Çaycuma Halk Eğitim Merkezlerinde muhasebe alanında eğitmen olarak görev almıştır. 2011 yılında Bülent Ecevit Üniversitesi Çaycuma Meslek Yüksek Okulunda muhasebe alanında öğretim görevlisi olarak çalışmıştır. 2013-2016 yılları arası eşinin görevi nedeniyle bulunduğu Şırnak ili Silopi ilçesinde Milli Eğitime bağlı kurumlarda eğitmen olarak görev yapmıştır. 2016 yılında eşinin tayini sebebiyle Sakarya iline yerleşmiştir, evli ve 1 çocuk annesidir. 2017 yılından bu yana Sakarya ilinde Adapazarı Halk Eğitim Merkezinde muhasebe alanında eğitmen olarak çalışmaktadır.