

T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

**DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE
STANDARTLARI (UMS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman
PROF. DR. YUNUS CERAN

Hazırlayan
LUQMAN ABED ATIYAH

Konya 2017



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Adı Soyadı LUQMAN ABED ATIYAH

Numarası 144227031011

Ana Bilim İŞLETME / MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI

Programı Tezli Yüksek Lisans Doktora

Tezin Adı DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE
STANDARTLARI (UMS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Öğrencinin

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası
(İmza)



T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu

Öğrencinin

Adı Soyadı LUQMAN ABED ATIYAH

Numarası 144227031011

Ana Bilim İŞLETME / MUHASEBE VE FİNANSMAN Bilim Dalı

Programı

Tezli Yüksek Lisans



Doktora



Tez Danışmanı PROF.DR. YUNUS CERAN

Tezin Adı **DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ**

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan **DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ** başlıklı bu çalışma 27/09/2017 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı

PROF.DR. YUNUS CERAN

DOÇ.DR. MUHAMET BEZİRCİ

YRD.DOÇ.DR. NAMIK KEMAL ERDEMİR

Danışman ve Üyeler

Danışman

Üye

Üye

İmza

ÖZET

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

LUQMAN ABED ATIYAH

Yüksek Lisans, İŞletme Anabilim Dalı
Tez Danışmanı: Prof. Dr. YUNUS CERAN

Eylül 2017, 148 Sayfa

Tüm dünyada ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması için uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Avrupa Birliği, birliğe üye ve aday olan tüm ülkelerden bu standartlara uyum sağlamalarını talep etmiştir. AB'ye adaylık sürecinde olan Ülkemizde de bu standartlar 2005 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada, UMS 2 Stoklar, UMS 18 Hasılat, UMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, UMS 23 Borçlanma Maliyetleri ve UFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat Standartları incelenmiŐ, bu standartlara göre işlemlerin dış ticarete elde ettiği hasılatın ne şekilde muhasebe kayıtlarına alınması gerektiği ortaya konmuŐtur. Bu standartlara göre vadeli satışlardaki vade farkları ile yurtdışı satışlardan doğan kur farkları satış tutarından ayrıŐtırılarak kayda alınmalıdır. Bu kapsamda çalışmanın uygulama bölümünde işlemlerin Tekdüzen Hesap Planı'na göre yapmıŐ olduğu ve söz konusu bu standartlara göre yapması uygun olan kayıtlara yer verilmiŐ, işlemlerin 31.12.2017 tarihli gelir tablosunun hasılat kısmı TMS'lere göre yeniden düzenlenmiştir

Anahtar Sözcükler: Uluslararası Muhasebe Standardı, Uluslararası Finansal Raporlama Standardı, Kur Değişimleri Etkisi Standardı, Borçlanma Maliyeti Standardı, Müşteri ve sözleşmeler standardı

ABSTRACT
**(ACCOUNTING FOR FOREIGN TRADE TRANSACTIONS ACCORDING
TO THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS) AND
INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS (IFRS))**

LUQMAN ABED ATIYAH

M.Sc., Department of Business Management
Advisor: Professor Doctor YUNUS CERAN

January 2017, 148 Pages

International accounting standards have been created to generate a common accounting language all over the world. The European Union requested all EU member states and candidate to comply with these standards. These standards were began to be applied in our country as of 2005 during the candidacy process of to the EU.

In this study, IAS 2 Inventories, IAS 18 Revenue, IAS 21 the Effects of Change in Foreign Exchange Rates, IAS 23 Borrowing Costs and IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers were examined and it was revealed according to the standards in what way the businesses should enter revenues from foreign trade in the accounting records. According to these standards, late interests in instalment sales and exchange differenced due to foreign sales must be separated from each other and recorded then. In this context, in the application part of the study, records of business made according to the uniform accounting plan and in compliance with said standards are included and the revenue part of the income statement of business dated 31.12.2017 is rearranged.

Keywords: International Accounting Standards, International Financial Reporting Standard, Standard of the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, Standard of Borrowing Costs, Standard of Revenue from Contracts with Customers

ÖNSÖZ

Yolumu aydınlatan ve bana eğitimimi tamamlamayı nasipeden Allah Teâlâ'ya sonsuz hamd'ü senâlar olsun Yurt dışında okuyan Iraklı öğrencilere büyük destekleri olan ve bana da eğitimimi tamamlama fırsatı sağlayan sayın bakanımız Dr. Ali Hasan EL EDİB'e,

Ayrıca Prof. Dr. Fadıl Şakir Hasan EL SAİDİ'ye, Muhammed ZİYAEDDİN'e, Cihad FÂRİS'e ayrı ayrı teşekkürlerimi sunarım...

Tez sürecinde bana verdiği tavsiyeleri, önemli uyarıları ve göstermiş olduğu yüksek teveccühlerinden dolayı tez danışmanım sayın Prof. Dr. Yunus CERAN hocama özel olarak teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Ayrıca bana eğitimim boyunca yardımcı olan Selçuk Üniversitesinin çok değerli hocalarına ve tezimin kabulüne onay veren jüri üyeleri Doç. Dr. Muhammet BEZİRCİ, Yrd. Doç. Dr. Namık Kemal ERDEMİR, Prof. Dr. Baki YILMAZ ve Yrd. Doç. Dr. Mustafa İYİBİLDİREN'e ayrı ayrı teşekkür eder, saygılarımı sunarım.

Öncelikle bu nâçiz çalışmamın semeresini, ömrümü versem haklarını ödeyemeyeceğim güzel dostlara,

Bana cesaret ve öz güven kazandıran rahmetli babamın aziz ruhuna,

Bana sevgiyi, şefkat ve merhameti öğreten, kalbimin ve ruhumun gülü biricik kıymetli anneme,

Yol arkadaşım ve ruhumun hayat ikizi olan sevgili eşim Zeynep hanıma,

Hayatımın çiçekleri evlatlarım; Ahmet, Şehed ve Rehef'e,

Çocukluğumdan beri unutulmaz ortak hatıralar yaşadığım hayatımın aynası değerli kardeşlerime,

Beni ilim meşalesiyle aydınlatan, ellerinde yetiştiğim ve derin tecrübelerinden hayat boyu istifade edeceğim çok değerli hocalarıma armağan ediyorum.

En kalbî ve en derin duygularıyla şükranlarımı sunarım.

Luqman Abed ATIYAH.....

27.09.2017

Konya/ Türkiye

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين ، والشكر دائماً وابدأً لله عز وجل . الذي انار طريقي ومنحني القدرة على مواصلة تعليمي.

الشكر الكبير والتقدير العظيم لمعالي الوزير الدكتور علي حسن الاديب لاتاحته لي فرصة اكمال دراستي ودعمه الامحدود لجميع الطلبة العراقيين الدارسين في الخارج .
الشكر والتقدير للاستاذ الدكتور فاضل شاكر حسن الساعدي.

الشكر والتقدير للسيد محمد ضياء الدين

الشكر والتقدير للسيد جهاد فارس

والشكر الكبير والتقدير العظيم لاستاذي الرانعالبروفيسور "يونس جيران" المشرف على هذه الرسالة لما ابداه لي من نصح وارشاد.

كما اشكر جميع اساتذتي في جامعة سلجوق لما قدموه لي من مساعده وتوجيهات طيل مدة الدراسة

وأشكر اساتذتي اعضاء لجنة المناقشة على تفضلهما بمناقشة هذه الدراسة

الاهداء

أهدي ثمرة جهدي الى الذين لو وهبتهم عمري ماوفيتهم حقهم:
إلى روح والدي العزيز رحمه الله الذي زرع فيا الشجاعة والثقة بالنفس
الى التي وهبتني العطف والحب والحنان "أمي الغالية" نبع قلبي وروحي "حفظهما الله"
الى رفيقة دربي وتوأم روحي "زوجتي الغالية" زينب
الى أولادي زهور حياتي "احمد ,شهد ,رهف"
الى مرآة طفولتي وذكرياتي "اخوتي واخواتي"
الى أساتذتي الكبار الذين أضاءوا لي شمعة العلم
فمضيت على هديهم ومازلت ... مع تقديري لهم واعترافي بفضلهم .

İÇİNDEKİLER

| | |
|------------------------|---|
| ÖZET | i |
| ÖNSÖZ | v |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | x |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

| | |
|---|----|
| 1.1. Dış Ticarete Temel Kavramlar | 4 |
| 1.2. Dış Ticaret Kavramı | 4 |
| 1.2.1. İhracat / İhracatçı | 7 |
| 1.2.2.1.2. Sermaye Hesabı | 11 |
| 1.3. Dış Ticaret Mevzuatı | 12 |
| 1.3.1. İlgili Kavramlar | 12 |
| 1.3.1.1. Mevzuat | 12 |
| 1.3.1.2. Kanunlar | 12 |
| 1.4. Serbest Bölgeler Mevzuatı | 14 |
| 1.4.1. Teknik Düzenlemeler Mevzuatı | 14 |
| 1.4.2. Kambiyo Mevzuatı | 15 |
| 1.5.4. Konsinyasyon Yolu ile Ödeme | 21 |
| 1.5.5. Kabul Kredili Ödeme | 21 |
| 1.6. Dış Ticaret Teslim Şekilleri | 34 |
| 1.6.1. E Grubu Teslim Şekilleri | 24 |
| 1.6.2. F Grubu Teslim Şekilleri | 24 |
| 1.6.3. C Grubu Teslim Şekilleri | 24 |
| 1.6.4. D Grubu Teslim Şekilleri | 25 |
| 1.7. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler | 26 |
| 1.7.1. Ticari Belgeler | 26 |
| 1.7.2. Sevk Belgeleri | 27 |
| 1.7.3. Taşıma Senetleri | 31 |
| 1.7.4. Sigorta Belgeleri | 33 |

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNE İLİŞKİN TEKDÜZEN HESAP PLANI

| | |
|--|----|
| 2.1 Muhasebenin Temel Kavramları | 38 |
| 2.1.1 Sosyal Sorumluluk Kavramı | 39 |
| 2.1.2 Kişilik Kavramı | 39 |
| 2.1.4 Dönemsellik Kavramı | 40 |
| 2.1.5 Parayla Ölçülme Kavramı | 40 |
| 2.1.8 Tutarlılık Kavramı | 41 |
| 2.1.9 Tam Açıklama Kavramı | 41 |
| 2.1.10. İhtiyatlılık Kavramı | 42 |
| 2.1.11. Önemlilik Kavramı | 42 |
| 2.1.12 Özün Önceliği Kavramı | 42 |
| 2.2. Dış Ticarete İlişkin Tek Düzen Hesap Planı | 43 |
| 2.2.1. Tekdüzen Hesap Planının Amacı Ve Kapsamı | 44 |
| 2.2.2. Tekdüzen Hesap Planının Tarihi Gelişimi | 44 |
| 2.2.3. Tekdüzen Hesap Planının Vergi Mevzuatı İle İlişkisi | 45 |
| 2.3. Dış Ticaret Muhasebesi | 46 |
| 2.3.1. Muhasebenin Önemi | 46 |
| 2.3.2. Dış Ticaret Muhasebesi İçin Gerekli Ön Bilgiler | 46 |

| | |
|---|----|
| 2.4. Döviz Dayalı Kasa, Çek, Banka, Senet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi | 47 |
| 2.4.2. Efektif | 48 |
| 2.4.3. Kur | 49 |
| 2.5. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi | 54 |
| 2.5.1. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilme Esasları | 55 |
| 2.5.2. İhracat İşlemleri ile İlgili Giderler | 56 |
| 2.5.4. Konsinye İhracat İşlemleri Muhasebeleştirilmesi | 58 |
| 2.6. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi | 60 |
| 2.6.1. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Esasları | 60 |
| 2.6.2. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi | 60 |
| 2.7. Dış Ticaretin Finansmanının Özellikleri | 62 |
| 2.7.1. Dış Ticaretin Finansmanında Riskler | 63 |
| 2.7.1.1. Kredi Riski | 63 |
| 2.7.1.2. Ülke Riski | 63 |
| 2.7.1.3. Kur Riski | 64 |
| 2.7.2. İhracatın Finansmanı | 65 |
| 2.7.2.1. Sevkiyat Öncesi Krediler | 66 |
| 2.7.2.2. Sevkiyat Sonrası Finansman | 68 |
| 2.7.3. İthalatın Finansmanı | 69 |
| 2.7.3.1. Akreditif Kredisi | 70 |
| 2.7.3.2. Vesaik Mukabili Ödeme | 70 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

| | |
|---|----|
| 3.1. TMS-2 Stoklar Standartları | 71 |
| 3.1.1. Standardın Amacı | 71 |
| 3.1.2. Standardın Kapsamı | 72 |
| 3.1.3. Standartla İlgili Bilinmesi Gereken Tanımlar | 72 |
| 3.1.4. Stokların Maliyeti | 73 |
| 3.1.4.1. Satın Alma Maliyetleri | 73 |
| 3.1.4.2. Dönüştürme Maliyetleri | 73 |
| 3.1.4.3. Diğer Maliyetler | 74 |
| 3.1.4.4. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti | 74 |
| 3.1.4.5. Stokların Borçlanma Maliyetleri | 75 |
| 3.1.5. Stokların Değerlemesi | 75 |
| 3.1.5.1. Stoklarda Değer Düşüklüğü | 76 |
| 3.1.5.2. Net Gerçekleşebilir Değer | 76 |
| 3.1.5.3. Stokları Gider Olarak Kaydetme | 77 |
| 3.1.5.4. Raporlanacak Bilgiler | 78 |
| 3.1.6. Dış Ticaret İşlemlerinin TMS-2 Stoklar Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi | 79 |
| 3.2. TMS-18 Hasılat Standardı | 83 |
| 3.2.1. Standardın Amacı | 84 |
| 3.2.2. Standardın Kapsamı | 84 |
| 3.2.3. Standartla İlgili Bilinmesi Gereken Tanımlar | 85 |
| 3.2.4. Hasılatın Ölçümü | 86 |
| 3.2.4.1. Peşin Bedelli Satışlarda Hasılatın Ölçümü | 86 |
| 3.2.4.2. Vadeli Satışlarda Hasılatın Ölçümü | 86 |
| 3.2.4.2.1. Hasılat ve Giderlerin Eşleştirilmesi | 87 |
| 3.2.4.2.2. Hasılatın Tahsil Edilebilirliğinde Belirsizlik Olması | 87 |
| 3.2.4.3. Takas Yolu İle Yapılan İşlemlerde Hasılatın Ölçümü | 87 |

| | |
|--|-----|
| 3.2.5. Hasılatın Belirlenmesi | 87 |
| 3.2.5.1.Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi | 88 |
| 3.2.5.2.Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesi..... | 88 |
| 3.2.5.3.Faiz, İsim Hakları ve Temettü Gelirlerinden Hasılatın Belirlenmesi | 89 |
| 3.2.6. Dış Ticaret İşlemlerinin TMS-18 Hasılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi | 89 |
| 3.3. TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı..... | 96 |
| 3.3.1.Standardın Amacı..... | 96 |
| 3.3.2.Standardın Kapsamı | 96 |
| 3.3.3.Standartta Geçen Tanımlar | 97 |
| 3.3.4.Yabancı Para İşlemlerinin Geçerli Para Biriminde Raporlanması | 98 |
| 3.3.4.1. İlk Muhasebeleştirme | 98 |
| 3.3.4.2.İzleyen Raporlama Dönemi Sonlarında Raporlama | 98 |
| 3.3.4.3.Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi | 99 |
| 3.3.4.4.Geçerli Para Biriminde Değişiklik | 99 |
| 3.3.5. Dış ticaret işlemlerinin TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre muhasebeleştirilmesi..... | 100 |
| 3.4. TMS – 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı..... | 106 |
| 3.4.1.Finansman..... | 106 |
| 3.4.1.1.Borçlanma Kaynakları..... | 106 |
| 3.4.1.2.Kısa Vadeli Borçlanma Kaynakları..... | 107 |
| 3.4.1.3.Uzun Vadeli Borçlanma Kaynakları | 107 |
| 3.4.2. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı..... | 108 |
| 3.4.3.TMS 23 Standardının Amacı ve Kapsamı | 108 |
| 3.4.4.Standartta Geçen Tanımlamalar..... | 109 |
| 3.4.5. Dış ticaret işlemlerinin TMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre muhasebeleştirilmesi..... | 110 |
| 3.5. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı..... | 113 |
| 3.5.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci..... | 114 |
| 3.5.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Amacı..... | 114 |
| 3.5.3. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı | 117 |
| 3.5.4. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında Sözleşme Maliyetleri | 120 |
| 3.5.4.1. Ek Maliyetler | 120 |
| 3.5.4.2. İfa Maliyetleri | 120 |
| 3.5.5. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler | 121 |
| 3.5.5.1. İşletmenin Müşterileriyle Yaptığı Sözleşmeler | 121 |
| 3.5.5.2. Önemli Muhakemeler ve Bu Muhakemelerdeki Değişimler | 122 |
| 3.5.5.3. Sözleşmenin Yapılması veya İfası İçin Katlanılan Maliyetlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara Alınması | 122 |
| 3.5.6. Dış Ticaret İşlemlerinde UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Muhasebeleştirilmesi..... | 123 |
| SONUÇ | 125 |
| KAYNAKLAR..... | 132 |
| ÖZGEÇMİŞ | 139 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Şekil 3.1: UFRS 15 Standardının Gelişim Süreci | 103 |
| Şekil 3.2 : UFRS 15 Standardının Çerçevesi | 104 |
| Şekil 3.3: UFRS 15 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirmeye İlişkin Sorgulamalar..... | 104 |
| Şekil 3.4.: UFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar | 107 |



GİRİŞ

Her ülkenin muhasebe gelişimi dış çevre faktörlerinin etkisi altında şekillenmektedir. Ekonomik, tarihsel, kurumsal ve kültürel faktörlerin karmaşık etkileşimi sonucu oluşan muhasebe uygulamaları bu nedenle ülkeden ülkeye farklılaşmaktadır. Muhasebe uygulamalarındaki bu çeşitlilik, globalleşen sermaye piyasaları ve çok uluslu işletmelerin de etkisiyle, muhasebede harmonizasyon ihtiyacını ortaya çıkartmaktadır. Uluslararası Muhasebe ve Uluslararası Finansal Raporlama standartlarının oluşumu, dünya genelinde ortaya çıkan muhasebe harmonizasyon ihtiyacının bir sonucudur.

Muhasebe alanında uyumun gerçekleştirilmesi amacıyla ilk olarak 1966 yılında oluşturulan Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu (Accountants' International Study Group) standartlarla ilgili çalışmalar yapmıştır. Daha sonra 1973 yılında oluşturulan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), bütün dünyada kabul görecektir ve uygulanabilecek temel muhasebe standartları olan Uluslararası Muhasebe Standartlarını yayınlamıştır. Bu standartlar ülkelerin uyguladığı muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırarak finansal tabloların karşılaştırılmasına olanak sağlamayacaktır. 2000 yılına kadar görev yapan IASC tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) olarak isimlendirilmiştir. 2001 yılında IASC görevi International Accounting Standards Board'ye bırakmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) adı almıştır.

2002 yılında Avrupa Birliği, halka açık tüm şirketlerin 2005 yılından itibaren mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına uygun hazırlaması kararını almıştır. Avrupa Birliği ile uyum çalışmaları içinde olan Türkiye'deki düzenleyici kuruluşlar ardı ardına UFRS'ler ile uyum çalışmalarına başlamış, son olarak yeni TTK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte UFRS'ler artık hayatımızın ayrılmaz bir parçası olmuştur.

Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının birebir çevirisi olarak, Kamu Gözetim Kurumu tarafından

yayımlanmaktadır. Standartlar; Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Standartlara ilişkin yorumlardan oluşmaktadır.

Tüketiciler hizmet veya mal isteyenler istedikleri ya da talep ettikleri hizmet veya malları istekleri doğrultusunda yerel pazarda elde edemeyebilirler. Hizmet ve malları ödedikleri eş değere sahip başka pazar arayışına girerler. İlk seçenek olarak yurt dışını tercih ederler. “Bu diğer Pazar anlayışı içinde geçerlidir”. Tüketiciler mal ve hizmetleri yurt dışından da alabilmektedirler. Tüm bu alışverişler dünya ticareti hacimlerini arttırmaktadır. Bu değişimler her geçen gün artmakta ve gereksinim duyulan teknoloji ve yeni arzlara talebi arttırmaktadır. Yapılan tüm bu işlemler yeni dünya anlayışıyla birlikte yeni stratejik politikalar, politikalar ve tüm etkenlerin oluşmasına sebep olmuştur.

Son yıllarda küreselleşmenin hızla genişlemesi, ülkeler arasındaki coğrafi sınırların ekonomik alanda bir anlam ifade etmemesine yol açmıştır. Bu durum dış ticaret işlemi yapan işletmelerin sayısını artırmış yerel rekabet ortamı yerini global rekabete bırakmıştır. Bu noktada küçük işletmelerde karlılıklarını ve en önemlisi varlıklarını sürdürebilmenin bir anlamda dış ticarete bağlı olduğundan hareketle dış ticarete yönelmiş daha önceleri büyük işletmeler tarafından yapılan dış ticaret tabanına yayılmaya başlamıştır.

Dış ticaret işlemi yapan işletmelerin sayısının artması, bu işlemlerin mali tablolarında doğru, karşılaştırılabilir, yorumlanabilir bir dilde Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na uygun sunulması ihtiyacını da beraberinde getirmiştir. Bu çalışmanın amacı; dış ticaret işlemi yapan işletmelerin bu işlemlerini uluslararası muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirmelerini nasıl yapılması gerektiğinin netleşmesini sağlamaktır.

Birinci bölümde, dış ticaret hakkında genel bilgiler verilecektir. İthalat ve İhracatın tanımı yapılarak Dış Ticaret Rejimi, Gümrük Kanunu, Kambiyo Mevzuatı ve Genel Özellikleri incelenecektir. Birinci bölümde ayrıca dış ticaret teslim ve ödeme şekillerine yer verilecektir.

İkinci bölümde ise muhasebenin temel kavramları hakkında bilgi verildikten sonra dış ticarete ilişkin tek düzen hesap planı ve dış ticaret işlemleri muhasebesi incelenecektir. İkinci bölümde ayrıca Döviz Dayalı Kasa, Çek, Banka, Senet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi, ihracat ve ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi ve dış ticaret finansmanı özellikleri ele alınacaktır.

Son bölüm olarak üçüncü bölümde ise dış ticaret işlemi yapan işletmelerin finansal raporlama yaparken ihtiyaç duyacakları UMS 2, UMS 18, UMS 21, UMS 23, UFRS 15, ayrı ayrı ele alınarak bu standartların amaçları kapsamı ve standartlarda geçen tanımlar hakkında açıklamalarda bulunulduktan sonra örnek muhasebe uygulamalarına yer verilecektir.

I. BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİ HAKKINDA GENEL BİLGİLER

1.1. Dış Ticarete Temel Kavramlar

Dış ticaret işlemlerinin tam anlamı ile kavranabilmesi için öncelikle dış ticaret işlemlerinin hemen hemen hepsinde kullanılan temel kavramların bilinmesi gerekmektedir. Bu kavramlar dış ticaret işlemlerinin var olabilmesi veya etkilerinin ölçülebilmesi için bilinmesi gereken asgari nesnelere dir. Ayrıca dış ticaret işlem türleri de bilinmesi gereken bir diğer önemli konudur.

1.2. Dış Ticaret Kavramı

Dış ticaret kavramı, egemen ülkeler arasında gerçekleştirilen mal ve hizmet ticaretini kapsamaktadır. İhracat ve ithalat kavramları bir bütün olarak dış ticaret kavramını oluşturmaktadır (Şahin, 2005:1).

Dış ticaret deyiminin meydana çıkış nedeni, birbirinden bağımsız ve birbirlerine karşı eşit haklara dayalı iki siyasi devletin varlığıdır? Dış ticaretin oluşabilmesi için sınırların olması gerekmektedir. Ancak bazı durumlarda devletlerin ve siyasi sınırların bulunmasına rağmen, bu sınırların ortadan kaldırılması anlamına gelmektedir ekonomik birlikler de kurulabilmektedir. Bu durumda siyasi sınırlar dış ticaret uygulamaları için zorunlu bir unsur olmamaktadır.

İnsanlığın başlangıcından itibaren siyasi hudut olmadan da dış ticaretin varlığını görmekteyiz. Biraz daha yakından incelendiğinde dış ticaretin meydana gelebilmesi için birbirinden bağımsız iki ekonomik ünitenin mevcudiyeti gerekli bulunmaktadır. Toplumların ilkel dönemlerinde ortaya çıkan bu dış ticaret aslında mal mübadelesine dayanan trampadan (takas) başka bir şey değildir (Ataman ve Sümer, 2003:1).

Ekonomi kuramının, uluslararası ekonomik ilişkilere ve bunların en eski örnekleri olan mal ve hizmet ticaretine, kısaca dış ticaret başlığı altında ele alınması kuşkusuz daha başka ve eski nedenlere dayandığını görmekteyiz. Bunlar arasında dış

ticaretle ilgili veri ve istatistiklerin çok daha kolay derlenebilmesi, bu alanda karşılaşılan sorunların farklı olması gibi olgular başta gelmektedir. Ülke yasalarının, siyasal, ekonomik sistem ve politikalarının, paralarının, dil ve geleneklerinin, piyasalarının farklı oluşundan kaynaklanan sorunlar ekonomistlere öteden beri çekici gelmektedir. Bundan dolayı 15'inci yüzyıldan bu yana dış ticaret kuramları oluşturulmaktadır (Ateş, 2005:6-7).

15. yüzyılda Avrupa'da ticaret daha çok kentlerde ve kentlere yakın bölgelerde yoğunlaşmaya başlamaktadır. Uzak mesafelerden yapılan en önemli ticaret ise Doğu ve Güney Asya'dan gerçekleştirilen İpek Yolu ticaretiydi. 15. yüzyılın sonlarında yaşanan toplumsal değişimle, entelektüel uyanış ve hızlı nüfus artışı ticarete yeni bir boyut katmaya başlamaktadır. Rönesans, büyük coğrafi keşifler, kolonileşme süreçleri ve keşfedilen yerlerden elde edilen ganimetlerin transferi ilerleyen dönemlerde sermayenin birikimini ve ticaretin seklini önemli ölçüde geliştirmektedir. Zaman içinde üretimin yapısı ve kullandığı araçlar giderek çeşitlenirken ulusal ve uluslararası ticarete konu olan mallar özellikle 20. yüzyılın başlarından itibaren geçmiş binlerce yıla karşılaştırılamayacak ölçüde artmaktadır (Ateş, 2005:6-7).

1980 öncesi dönemde ekonomimizde dışa karşı bir korumacılık eğiliminin olduğu ve korumacı politikaların izlendiği bilinen bir olgudur. İktisat bilimi açısından korumacı görüş ve düşünceleri genel olarak iki grup altında toplanabilmektedir. Bunlar:

Ülke savunması ve savaşları, sosyal nedenleri, kendi kendine yetme (otarşi) vb. argümanları ileri süren görüş ve düşünceler,

Yeni kurulan sanayileri korumak (bebek sanayiye korumak), yerli işgücüne istihdam sağlamak, ödemeler dengesini sağlamak, devlete gelir sağlamak vb. argümanları ileri süren iktisadi görüş ve düşüncelerdir. Bu anlamda geleneksel korumacılığın kullandığı yöntemler ise;

Gümrük vergileri,

- Kotalar; (fiziki miktara göre düzenlenen kotalar, değere göre düzenlenen kotalar, zamana göre belirlenen kota),
- Eş etkili vergiler veya fonlar,
- İthalat yasakları,

Kısaca arkasındaki argümanları ve kullandığı yöntemleri sıralamaya çalıştığımız korumacılık, 1980 öncesi ekonomimizde çeşitli boyutlarda yaşanılmaktadır (Demirbaş, 2003:235).

24 Ocak 1980'den itibaren uygulanan ihracata dayalı ve dışa açık politikanın sonucu olarak, Türkiye'nin dış ticaret yapısında oldukça önemli değişiklikler ortaya çıkmaktadır. Ekonomik alanda değişen ve şekillenen dünya, dış ticarete ön planda olan ülkeleri önemli pozisyonlara taşımaktadır. Dünya ticaret hacminde önemli pay elde edebilmek sektörel yapıların iyi bilinmesi ve değerlendirilmesi ile mümkündür (Akyüz, 2006:1). Bu değişim temel olarak dış ticaretin sadece toplam hacmini değil, aynı zamanda sektörel ve coğrafi dağılımını da büyük ölçüde etkilemektedir. Korumacılığın azaltılmasına ve uluslararası uzmanlaşmaya dayalı bir büyüme stratejisinin izlendiği bir dönemde, Türkiye'nin dış ticaret yapısında ortaya çıkan bu değişim, aynı zamanda ülkenin genel ekonomik yapısında ve rekabet gücündeki köklü bir dönüşümün göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda, ihracatın ürün dağılımında geleneksel sektörlerden katma değeri daha yüksek olan ileri teknoloji ürünlerine doğru bir kayma, ya da coğrafi dağılımda geleneksel pazarlardan daha yüksek satın alma gücü olan pazarlara doğru bir yönelim, ülkenin gelişmişlik düzeyinin artışı açısından pozitif gelişmeler olarak görülmektedir. (Kösekahyaoğlu, 2007:16)

Yaşanan globalleşme sürecinde uluslararası ticarete mal, miktar kısıtlaması gibi engellerin azaldığı ve bölgesel entegrasyonların güçlendiği görülmektedir. Ülkelerin etkinliği gerek küresel bazdaki organizasyonlarda (Dünya Ticaret Örgütü) yer almak ve gerekse bölgesel oluşumlara (Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği)

katılmakla sürekli değişmektedir. Bu bağlamda Avrupa ülkeleri arasında karşımıza çıkan en önemli ekonomik bütünleşme Avrupa Birliği (AB)'dir. Türkiye'nin Avrupa Birliği ile bütünleşme hedefine yönelik ortaklık ilişkisinin önemli bir aşaması olan Gümrük Birliği, aynı zamanda dışa dönük büyüme politikası çerçevesinde taraf olduğu en geniş kapsamlı ticari yapılanma olarak 1 Ocak 1996'da tamamlanmıştır. Türkiye ile AB arasında gerçekleştirilmiş olan Gümrük Birliği (GB), sanayi mallarının ve işlenmiş tarım ürünlerinin taraflar arasında serbest dolaşımını düzenlemektedir (Seki, 2005:1).

Ülke ekonomileri açısından dış ticaretinin yapılmasının amacı, iç piyasada bulunmayan ve ya bulunduğu halde yüksek maliyetli olan mal ve hizmetlerin dış piyasaya transferi ile de refah seviyesinin yükseltilmesi olmaktadır. Yani dış ticaret işlemleri tamamen menfaate dayalı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu süreç ve amaçlar dahilinde ortaya çıkan dış ticaret tanımlarını aşağıdaki bölümde detaylı bir şekilde görölmektedir (Durukanoğlu, 2007:117).

Dış ticaret deyiminin meydana çıkış nedeni birbirinden müstakil bağımsız ve eşit haklara dayanan iki siyasi varlığın yani devletin mevcudiyetindedir. Başka bir deyimle hudutlar olmadan dış ticaret esas itibariyle olmaz; ancak bu genel bir kural olmayıp devletlerin ve siyasi hudutların varlığına rağmen, bu hudutların ortadan kaldırılması demek olan ekonomik birliklerde vardır. Dış ticaret, dış alımı ve dış satımı yapan bir ülkenin dış pazarlardan aldığı ve dış pazarlara sattığı mallar anlamına gelmektedir. Başka bir ifade ile dış ticaret iki ve ya daha fazla ülke arasında yapılan mal alış verişidir. (Gürsoy, 2007:20).

1.2.1. İhracat / İhracatçı

İhracat bir değerın, malın ya da ihraç etme anlamına gelen gümrük ve ihracat mevzusuna uygun bir biçimde gerçekleşen ya da fiili dediğimiz, bedelini yurd getirilmesi (kambiyo mevzuatına göre) değer ya da malın Serbest Bölgelere ve Gümrük Bölgesi dışına veya Müsteşarlıkça ihracat olabilecek bir mal veya değerın kabul görmesi olarak adlandırılmaktadır (Şahin, 2005:1).

Fiili ihracat ise, ihraç konusu malın gümrük mevzuatı hükümleri çerçevesinde muayenesinin yapıp taşıta yüklenmesi, bir yerden veya muhtelif yerlerden bir defada veya kısım kısım gelmekte olan dökme veya diğer eşyada yüklemenin tamamlanması veya gümrük mevzuatınca fiili ihracat olarak kabul edilecek sair çıkışları ifade etmektedir (Kösekahyaoğlu, 2007:16).

1.2.2. İthalat / İthalatçı

İthalat, bir mala dahil yürürlük ithalat mevzuat ile gümrük mevzuatı Türkiye gümrük bölgesine uygun bir şekilde getirilmesi ve Müsteşarlıkça ithalat olarak kabul edilen sair giriş ve giriş işlemlerini ifade eder. "İthalatın oluşabilmesi için yabancı bir ülkeden mal veya hizmet alınması gerekmektedir. İthalat, ihracatın tersi bir işlemdir" Vergi kimlik numarasına sahip gerçek ve tüzel kişilerin korunması amaçlarıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınan önlemlerin kapsamı dışındaki malların ithali serbesttir. İthalatı kanunlarla belirli kurum ve kuruluşlara bırakılmış maddelerin ithali ancak, bu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılabilir. İthalat yapmak isteyen kişiler, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde almaları gereken belgelerle birlikte doğrudan gümrük idarelerine başvururlar (Arısoy, 1997:1).

1.2.2.1. Ödemeler Dengesi ve Hesapları

Ödemeler bilançosu çok geniş bir tanımlamayla, bir ekonominin uluslararası ekonomik işlemlerinin, yani, bir ekonominin dünyanın diğer ekonomilerinden aldığı ve yine dünyanın diğer ekonomilerine verdiği mal ve hizmetlerin ve ekonominin dünyanın diğer ekonomileri karşısındaki hak ve yükümlülüklerindeki değişikliklerin kaydı olarak tanımlanabilir. Ülkeler arasındaki ticaret tüm ulusları ilgilendirdiğinden, uluslararası topluluk her üyesinin bilançosu ile yakından ilgilidir (Arısoy, 1997:1).

Ödemeler bilançosu belirli bir dönem için, bir ekonomiyle dünyanın geri kalan kısmı arasındaki mal, hizmet ve gelir ile ilgili işlemleri, mülkiyet değişikliklerini ve bu ekonominin elinde bulunan altın, özel çekme hakları (SDR) ve dünyanın geri kalan kısmına yönelik hak ve yükümlülüklerdeki diğer değişiklikleri ve karşılıksız transferleri gösteren ve muhasebe açısından, yukarıda sözü edilen işlem ve değişikliklerle ilgili olarak yapılan kayıtlardan birbirini karşılıklı olarak

dengelemeyenler için gereken karşılık kayıtlarının yer aldığı istatistiksel bir rapordur. "IMF'ye göre ise ödemeler bilançosu, 'Belirli bir süre içerisinde bir ekonominin yerlileri ile yabancılar arasında meydana gelen ekonomik akımlara bağlı değerlerin, transfer ödemelerinin ve rezervlerde meydana gelen değişikliklerin sistematik ve muhasebe kayıtlarına uygun olarak işlendiği istatistiki bir belgedir". (Oktay, 2005:60)

Ödemeler bilançosunun oluşturulmasında uygulanan temel kabul, kaydedilen her işlemin tam olarak eşit değerde olan iki kayıtla gösterilmesidir. Buna 'Çift Kayıt Sistemi' denilmektedir. Bu kayıtlardan birisi 'Alacak Kaydı' olarak düzenlenir ve pozitif işaretli olduğu düşünülür, diğer kayıt ise 'Borç Kaydı' olarak adlandırılır ve negatif işaret verilir. Böylece esas itibariyle, pozitif işaretli bütün kayıtların toplamı negatif işaretli bütün kayıtların toplamına eşittir ve rapordaki bütün kayıtların net bakiyesi sıfırdır. Ödemeler bilançosu belirli bir tarihteki durumu gösteren statik bir tablo değil, belirli bir dönemde gerçekleşen olayların kaydı olarak dinamik bir tablodur.

Ödemeler bilançosu bazı işlem türlerinden oluşmaktadır:

Değişimler: "Ödemeler bilançosundaki en önemli ve hacimce en büyük işlem çeşidi, işlem yapan bir ekonomik birimin, işlem yapan bir diğer birime bir ekonomik değer sağladığı ve bunun karşılığında eşit bir değer elde ettiği işlemlerdir" (Arisoy, 1997:11).

Karşılıksız Transferler: Karşılıksız transferleri içeren işlemler değişimlerden, işlem yapan bir tarafın işlem yapan diğer bir tarafa bir ekonomik değer sağlaması, fakat ekonomik değeri olan bir karşılık almaması kaydıyla ayrılır.

Özel Çekme Haklarının Tahsisi: Özel çekme haklarının tahsisi ve iptali, bir yerleşğin bir mali kalemi edinmesi yada vermesi fakat bunu ekonomik değeri olan bir şey karşısında değişmemesi bakımından karşılıksız transfer kategorisine benzer. Bununla birlikte, işlemde yalnızca bir taraf yerleşik olduğu için karşılıksız transfer tanımından ayrılır.

Altın Mevcutlarındaki Değişiklikler: Altın, bir yabancı üzerindeki bir hakkın yerine ya da bu tür bir hakkın edinilmesinde kullanılabilir nitelikte olduğundan, merkezi yetkililerce elde tutulduğunda fiilen bir yabancı varlık olarak da kabul edilebilecek bir maldır. Bu nedenle belli bir altın stokunun ele alınış tarzındaki bir değişiklik bir ekonominin yabancı mali varlıklarında belli bir değişikliğe neden olabilir. Bu tür bir değişikliğin, ödemeler bilançosunda, eldeki mali varlıklardaki bir artış (borç), yada azalma (alacak) için yapılan kayda uyan monetizasyon (alacak) ya da demonetizasyona (borç) yönelik bir karşılıkla birlikte gösterilmesi gerekir (Arisoy, 1997:11).

Ülke Sınırlarındaki Değişiklik ve Göç: Bir ülke üzerindeki belirli bir bölge üzerindeki nüfuzda meydana gelen değişiklik, sonucunda o bölge ile ilgili birimler ve statüler üzerinde de bir değişiklik meydana getirir. Bir ülkede meydana gelen sınır değişiklikleri ödemeler dengesi hesaplarını da etkiler. Bir ekonominin sınır değişikliğinden dolayı diğer ekonomilere verdiği yada aldığı gerçek kaynaklar ve sermaye kayıt altına alınacak olursa, denge oluşabilmesi için, net servet aktarımını yansıtan bir karşılığa da gerek olacaktır.

Göç durumunda ise, bir bireyin yerleşikliği, söz konusu kişi ikametgahını değiştirdiği için bir ekonomiden diğerine geçmiş sayılır. Bu durumda da ülke sınırlarında meydana gelen değişiklikler ile aynı yönlü ve benzer sonuçlar ortaya çıkacaktır.

Hak ve Yükümlülüklerin Yeniden Sınıflandırılması: Kılavuz olarak düzenlenen mali kalemlerin alacaklı ve ya borçlu saiklerini ortaya çıkaracak şekilde oluşturulmuştur. Bununla birlikte mali kalemler içerisindeki unsurlar zaman zaman nitelik değiştirerek farklı hesap grupları içerisinde yer alabilmektedir. Doğrudan yatırımlar ve rezervler ile diğer sermaye türleri arasında bulundukları hesap unsurlarının niteliğinin değişmesi sonucunda değişimler olabilmektedir. Örneğin, yurt dışındaki tek bir yabancı şirket hisse senetlerini elinde bulunduran kişiler, girişim yönetiminde sürekli olarak etkili olabilmek için bir grup halinde hisseleri birleştirebilmektedirler. Bu durumda diğer sermaye türleri hesap sınıfı içerisinde bu hisseleri gösteren unsurlar doğrudan yatırıma dönüşmüş olmaktadır (IMF, 2007:43).

1.2.2.1.1. Cari İşlemler Hesabı

Cari işlemler hesabı, uluslar arası mal ve hizmetlere ilişkin mali işlemlerin (gelir ve giderler) toplandığı bir hesaptır. Cari işlemler hesabı da kendi içerisinde mal, hizmet ve gelir kalemi ve karşılıksız transferler kalemi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Arısoy, 1997:28).

Mal, hizmet ve gelir kalemi sadece ticari mallar ve hizmetlerle ilgili uluslar arası mali işlemlerin (gelir ve giderler) izlendiği kalemdir. Karşılıksız transferler kalemi ise özel transferler ve resmi transferler hesapları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Özel transferler, derleyici ekonominin merkezi hükümeti ve Merkez Bankası dışındaki yerleşikleri ile merkezi hükümetler ve Merkez Bankaları dışındaki yerleşik olmayanlar arasındaki karşılıksız transferleri kapsar. Resmi transferler ise, ya transfer yapan tarafın ya da transferin yapıldığı tarafın, derleyici ekonominin ya da bir yabancı ekonominin merkezi hükümeti ya da merkez bankası olduğu diğer transferlerle birlikte, resmi kuruluşlar arası transferleri kapsar (Gözler, 2000: 652).

1.2.2.1.2. Sermaye Hesabı

"Sermaye hesabı, varlıklara ilişkin mali işlemlerin izlendiği hesaptır. Bu bağlamda mülkiyet değişiklikleri, ekonominin dış finansal varlıkları, dış yükümlülüklerdeki belli değişiklikler sermaye hesabında gösterilmektedir. Sermaye hesabı da kendi içerisinde sermaye ve rezervler hesabı olmak üzere iki ana kısma ayrılmaktadır" (Oktay, 2005:70).

Sermaye başlığı altındaki standart bileşenler; sermayenin türü, geleneksel uzun ve kısa vade ayrımı ve varlık ve yükümlülükler için birimlerin sektörlere göre ayrılışı şeklinde sınıflandırma ölçütlerine dayanmaktadır. Doğrudan yatırımlar, portföy yatırımları ve diğer sermaye yatırımları sermaye hesabının ana kalemleridir.

Rezervler ise, bir ekonomideki merkezi yönetimin ödemeler dengesindeki ortaya çıkabilecek ihtiyaçları karşılamak için kullanımı hazırda olan varlıkları kapsamaktadır.

Cari işlemlerdeki dengesizlikleri gidermede sermaye hareketleri hesabı yeterli olmaz ise denkleştirici nitelikte işlemler için başvuru olan bir hesap olma özelliğindeki Resmi Rezervler Hesabı devreye girmektedir. Ancak buna rağmen döviz gelirleri ve giderleri arasındaki uyumsuzluk devam etmekte ise, İstatistikî Farklar Hesabında eksik kısmı giderici nitelikte eklenti yapılarak muhasebe anlamında denklik sağlanır. Söz konusu dengesizlikler bilgi toplamada hatalar, unutmalar, eksikler ve gecikmeler gibi nedenlerden kaynaklanabilmektedir (Oktay, 2005:70).

1.3. Dış Ticaret Mevzuatı

Dış ticaret mevzuatı genel bir ifadeyle, dış ticaret kapsamındaki ilişkileri, uygulamaları, faaliyetleri, kanun hükmünde kararname, kanunlar, mevzuat, yönetmenlikler, tüzükler ve diğer değer ve kurallarıyla tanımlanmaktadır.

1.3.1. İlgili Kavramlar

Türkiye'nin Dış Ticaret Mevzuatı'na geçmeden önce bu başlık altında ilgili kavramlara yer verilmiştir.

1.3.1.1. Mevzuat

"Mevzuat yani yetkili kişiler ya da merciler tarafından konulmuş olan, herhangi bir alanda ilişkileri ve uygulamaları düzenleyen, hukuk normlarına uygun ve yürürlükte olan kurallardır. Mevzuat herhangi bir sebepten dolayı yürürlükten kalkmış ise buna mülga denilmektedir. Diğer bir ifade ile eski hükme mülga denilmektedir" (Onursal, 2000:6).

1.3.1.2. Kanunlar

"Anayasanın yetkili olarak kıldığı ve belirli merci tarafından onanıp, yazılı hale getirilen soyut, genel ve sürekli olan ve bu isim adı altında tespit edilmiş kurallardır. Kanunlar sürekli ve niteliklidir" (Bilge, 1996:36).

Pozitif hukuk kuralları olan kanunlar yetkili yasama organı tarafından dizayn edilmiş olup, yürürlüğe konulmaktadır. Kanunların bu ölçütü her zaman için pek bir geçerliliği olmamaktadır. Mesela bir örnekle açıklamak gerekirse; Yargıtay'ın içtihatları, Kanun Hükmünde Kararnameler, Anayasa Mahkemesi Kararları, Milletler arası Anlaşmalar ve TBMM'de onaylanan kararlar da kanun hükmünü ifade etmektedir.

1.3.1.3. Kanun Hükmünde Kararnameler

"TBMM'den aldığı veyahut dolaylı yoldan değil, doğrudan Anayasadan aldığı bir yetkiye dayanarak ve Bakanlar Kurulu'nun belirli düzenli olmayan kanunları düzenleyip, dizayn etmesi adına yaptığı kanun hükmünde olan hukuk kurallarıdır. Yazılı olan bu kuralları belirli olan konuları düzenlemek için yapılmaktadır" (Gözler, 2000: 652).

Bu hukuk kuralları TBMM'nin verdiği yetkiye dayanarak ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılmaktadır (Anayasa , Md. 91) . Kanun hükmünde olduğu için kanunlar kararnamenin amacı, hedefi, aldığı kitle, ilkeleri, kullanma süresi ve sayısı belirlenerek çıkarılması gerekmektedir. Devletlerin acil bir durum gereksinimi duyduğu takdirde yasama organının durağan hareket etmesi sebebiyle olabilecek sorunlara hızlı bir şekilde cevap olması için de düzenlenmektedir. Kararnameler Bakanlar Kurulu'nun onayını aldıktan sonra resmi olan gazetelerde yayınlanmaktadır (Onursal, 2000:7).

1.3.1.4. Tüzükler

" Tüzükler yazılı hukuk kuralları olan ve kanunun emrettiği işleri belirten, Danıştay'ın incelenmesinden geçirilen, kanunlara aykırı olmayan ve Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan kurallardır" (Gözler, 2000: 653).

" Tüzükler yazılı hukuk kuralları olan ve kanunun emrettiği işleri belirten, Danıştay'ın incelenmesinden geçirilen, kanunlara aykırı olmayan ve bakanlar kurulu tarafından çıkarılır. Kanunlarda olduğu gibi Tüzüklerde Resmi olan gazetelerde yayınlanıp, Cumhurbaşkanı tarafından imzalanmaktadır (Onursal, 2000:7).

1.3.1.5. Yönetmelikler

"Yönetmenliklerde kanun ve tüzükler gibi yazılı hukuk kurallarıdır. Bakanlık, Başbakanlık ve tüzel olan kişilerin kendi sorumluluklarıyla alakalı olan tüzük ve kanunları sağlamak üzere çıkarılan ve bu hükümlere aykırı olmayan kurallar bütünüdür" (Gözler, 2000: 653).

Yönetmelikler, pozitif olan hukuk metinleridir. Bakanlıklar, Başbakanlık ve tüzel olan kamu kuruluşları tarafından kendilerine ait kararnamelere uygun hareket eden, uygulamaları gerçekleştirmek için çıkartılır. Kararname, kanun ve tüzük kurallarından dayanak alırlar. Danıştay tarafından iptal edilebilir. (Onursal, 2000:8).

1.4. Serbest Bölgeler Mevzuatı

Serbest Bölgeler Mevzuatı, ihracat için gerekli olan, yabancı sermaye ve üretimi hızlandırmak, dış finansmanı sağlamak, üretim ve yatırımı arttırmak, ekonominin girdi ve çıktısını düzenli, planlı ve tutarlı hale getirmek, üretimden daha fazla kar kazanmak, üretimi en ucuz, hızlı şekilde getirmek, iç faaliyetin işletimi, yönetimi, belirlenmesi ve yer ve sınırların belirlenmesi gibi değerleri kapsamaktadır. Bu bölgelere Bakanlar kurulu izin verir. Bu kurum ve kuruluşların yabancı ve yerli tüzel ya da gerçek kişilerce kurulmaktadır (www.dtm.gov.tr, 11/12/2016).

1.4.1. Teknik Düzenlemeler Mevzuatı

"13/10/2005 tarih ve 25965 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2005/9454 sayılı Dış Ticarete Teknik Düzenlemeler ve Standardizasyon Rejimi Kararı' nın amacı, dış ticarete teknik düzenlemeler, standartlar, uygunluk değerlendirmesi ve denetimler çerçevesinde" (Melemen, 2003:101).

- Uluslararası arenada var olan ticaretin, dış ticaret için uygun olan standartlar, teknik düzenlemeler, denetimler ve teknik düzenlemelere göre geliştirmek ve engel olacak uygulamaları kaldırmak,

- İhraç edilen ürünlerin sağlam kaliteli ve güvenli olmasına sağlamak ,

dış dünyanın ürünlerimizin tercih etmesini, hızlı olmasını ve rakabeti arttırmaasını oluşturmak,

- Düşük seviyede olan ithal ürünlerimizi ortadan kaldırmak, haksız kazancı engellemek ve kaliteli ürünler ve tüketiciyi koruyucu önlemler almak,,
- Gümrük Birliği kapsamında teknik olan mevzuatın Avrupa Birliği ve Türkiye arasında Uluslararası anlaşmalara bağlı kalarak dış ticaret sistemine uyarlamasına bağlı kalmak,
- Dış ticaret için uygun olan standartlar, teknik düzenlemeler, denetimler ve teknik düzenlemelere göre geliştirmek, esas ve usullere göre belirlemektir.

1.4.2. Kambiyo Mevzuatı

Kambiyo denilince ulusal paranın değişimi ya da yabancı para anlamına elmektedir. Latince anlamı "Cambiare" olan bir kelimenin ve değiştirmek anlamını da taşımaktadır. Senet, altın, döviz ve nakit gibi paraya çevrilebilecek olan menkul anlamında değerler üzerinde işlemleri de kapsamaktadır " (Melemen, 2003:101).

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 1567 Sayılı Kanun Türk Parasının Kıymetini Koruma (TPKK) Hakkında 1567 Sayılı Kanun 25 Şubat 1930 tarih, 1433 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak üç yıl süreyle geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Daha sonra çeşitli tarihlerde yayımlanan kanunlarla değişikliğe uğrayarak bugünkü şeklini almıştır.

Türk parası ve Türk parasının temsil eden ve döviz ya da döviz belgelerin belirlenmesinde, Türk parasının diğer yabancı paralar karşısından değerini belirlemesinde (diğer sermaye piyasaları ve menkul değerler dahil olmak üzere) kıymetli maden, ihracat ve ithalata, görünmeyen işlemlere, özelliği olan ithalat ve ihracata, taş, maden ve eşyalar ilişkin işlemlere kambiyo işlemlerine ait hedefleyici ve düzenleyici hükümler belirlenmiştir. Bu hükümler TPKK tarafından 32 sayılı kaaa ile izlenmiş olup, tespit edilmektedir (www.dtm.gov.tr, 11/12/2016).

1.4.3. Gümrük Mevzuatı

04/11/1999 tarihinde 23866 Sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun amacı, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine (Türkiye kara suları, i suları ve hava sahasından oluşan Türkiye Cumhuriyeti sınırları) giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemektir.

Gümrük mevzuatına dahil edilebilecek diğer kanunlar ise şu şekildedir (www.gumruk.gov.tr11/12/2016):

- 31/3/2007 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu,
- 24/5/1984 tarih ve 18410 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3007 sayılı Gümrük Mevzuatına Göre Tasfiye Edilecek Eşya Hakkında Döner Sermaye Kanunu,
- 17/04/2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5622 sayılı Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Mdrlgnn Gümrük Müsteşarlığına Bağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun,
- 20/12/2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu
- 24/12/1940 tarih ve 4694 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 3944 sayılı Gümrük Muhafaza ve Muamele Sınıfı Memurları Teşkilatı Hakkında Kanun,
- 07/04/2004 tarih ve 25426 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5108 sayılı Geçici İthalat Sözleşmesinin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun,

- 06.11.2005 tarih ve 25985 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5426 sayılı Gümrük Rejimlerinin Basitleştirilmesi ve Uyumlaştırılmasına İlişkin Uluslararası Sözleşme Hakkında Değişiklik Protokolüne Katılmamızın Uygun Bulduğuna Dair Kanun,
- 13/7/1993 tarih ve 21636 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 485 sayılı Gümrük Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname,

1.5. Dış Ticarete Kullanılan Ödeme Şekilleri

Bir malın ihracatçısı ve ithalatçısının ayrı ayrı ülkelerde oluşu mal bedelinin bir taraftan ödenmesi öte taraftan tahsili gibi önemli bir konunun ortaya çıkmasına neden olmaktadır. İhracatçı ihraç ettiği malın bedelini, ödeme durumunda olan ithalatçının ödeme gücünü bilememektedir, ithalatçıda ithal ettiği malların anlaşmaya konu olan niteliklerin sahip olup olmadığını bilememektedir. İhracatçı mal bedellerinin peşin ödenmesini istemektedir. İthalatçıda ithal ettiği malların bedelini malların tesliminden sonra ödemek istemektedir. İşte dış ticarete ithalatçı ile ihracatçının haklı olarak duydukları kuşkuları gidermek amacıyla ithalat ve ihracata ait tüm işlemler belgelere dayandırılmakta ve bir bankanın güvencesi altında sonuçlandırılmaktadır. İthalatçı firma malın teslimine yarayan belgeler karşılığında ithal ettiği malın bedelini kendi ülke parası ile A ülkesinin döviz kuru üzerinden kendi ülkesindeki bir bankaya yatırmaktadır. "İhracatçı da kendi ülkesindeki bir bankadan ithalatçı ülkenin döviz kuru üzerinden kendi ülkesi parasıyla ihraç ettiği malın bedelini tahsil etmektedir. İthalatçı ve ihracatçı işletmeler bu ödeme biçimi dışında başka bir ödeme yönteminde de anlaşabilmekteler" (Akın, 2004:48).

Uluslararası uygulamada kullanılan çeşitli ödeme sistemleri farklı isteklerin gerçekleştirilmesine olanak sağlamaktadır.

1.5.1. Peşin Ödeme

Peşin ödemeyi açıklamak gerekirse; mal veya hizmet bedeline ihracatçıya ödemesi gereken çek, nakit ya da kendi bankası aracılığıyla havale, efektif olarak

dile getirilebilmektedir. Günümüzde peşin ödeme en kolay ve en güvenilir yoldur. Şirketler, kurum ve kuruluş gibi büyük ölçekli finansal kurumlar açısından bu yolu seçmektedirler. Bu tür ödemeler genellikle ihracatçının tekel durumunda olduğu zaman veya alıcı tarafından peşin ödeme iskontolarının çekici olduğu durumlarda söz konusu olabilmektedir. Böyle bir ödeme biçimi, ihracatçı açısından bir tür kredidir. Öyle ki, böyle bir durumda ithalatçı bakımından üretim maliyetinin finansmanına katılma söz konusu olmaktadır. Bu yöntemle, ödeme gerçekleştirecek olan ithalatçı mal bedeli olan meblağı kendi ülkesindeki bir bankaya ulusal para cinsinden yatırmakta ve bankada ihracatçının ülkesindeki muhabir bankaya ödeme talimatı vermektedir. Peşin ödeme, efektif, havale, çek, prefinansman ve Red Clause Akreditif olmak üzere beş şekilde gerçekleştirilebilmektedir (Karadağlı, 2007:26).

Efektif, bir peşin ödeme aracı olarak açıklanmadan önce günlük yaşantımızda çok sık yapılan bir hataya değinmekte yarar bulunmaktadır. Yapılan hata döviz ve efektif kavramlarının yanlış kullanılmasıdır.

Döviz, "Ticari açıdan ele aldığımızda uluslararası ticarete ihracat bedelinin ödenmesinde kullanılan her türlü araçtır. Sadece kağıt üzerinde rakam olarak görünmektedir" (Karadağlı, 2007:26).

Efektif ise cebimizde taşıdığımız, elle tutup görebildiğimiz, banknot veya bozukluk şeklinde kullanılan para olarak tanımlanmaktadır. Örneğin döviz alış, ihracat bedeli dövizlerin bozdurulması aşamasında kullanılmaktadır. Döviz satış, ithalat için ithalatçıya döviz satışı aşamasında kullanılmaktadır. Efektif alış, efektif olarak, cebimizdeki parayı bankada bozdururken kullanılmaktadır. Efektif satış, bankadan yabancı para satın alırken kullanılan kur türleridir (Akın, 2004:51-52).

Havale, peşin ödeme sistemleri içerisinde en çok kullanılan sistemdir. İthalatçı, ihracatçı adına ve hesabına banka havalesi çıkarmaktadır. Günümüzde havaleler çoğunlukla bankalar arası SWIFT haberleşme sistemi ile on-line olarak hemen gerçekleştirilmektedir. İthalatçı parayı gönderdiğini, ancak banka paranın hala gelmediğini söylüyorsa, ilk yapılacak şey ithalatçının kendi bankasının ihracatçının bankasına havaleyi gerçekleştirdiği SWIFT (haberleşme sistemi ile on-line olarak

hemen gerçekleştirilmektedir) mesajın kopyasının ithalatçıdan bankaya bu belgenin ibraz edilmesi gerekmektedir. İki banka arasında bir SWIFT havale işlemi bankalar arasında irtibatı sağlayacak bir başka banka kullanılmıyorsa en geç iki gün içerisinde ihracatçının hesabına geçmektedir.

İthalatçı bazen ödemeyi çek ile yapmak isteyebilmektedir. Bu durumda çek, ya ithalatçı tarafından getirilebilmekte ya da posta ile gönderilmektedir. Hangi şekilde gelir ise gelsin bu sistemde daha çok banka çekleri tercih edilmektedir. Bugün piyasada ağırlıklı olarak kullanılan iki tip çek mevcuttur. Bunlar; Şahıs/Firma Çekleri ve Banka Çekleri'dir (Akın, 2004:51-52).

Şahıs/İşletme Çekleri: Bir şahsın veya işletmenin bankada açtırmakta olduğu bir vadesiz hesaba bağlı çeklerdir ve karşılığı, hesapta bulunduğu sürece banka tarafından alacaklısına ödeme yapılmaktadır.

Banka Çekleri: Borçlu taraf, borcu olan meblağda parayı bankaya yatırmakta ve ismini vereceği alacaklısı lehine bir çek düzenlemesini istemektedir. Banka kendisini borçlu gösteren bir çek hazırlayarak borçlu tarafa teslim etmekte ve borçluda elindeki banka çekini alacaklısına vermektedir. "Alacaklının çekin karşılıksız çıkma gibi bir korkusu yoktur. Çünkü çekin karşılığı bankanın kendi hesabında zaten bulunmaktadır. Esasen bu sistemde alacaklının karşısındaki gerçek borçlu banka olmaktadır"(Akın, 2004:51-52).

İthalatçının ihracatçıyı, ihracat öncesi finanse etmesi anlamına gelen prefinansman, konvertibl dövizlerle gerçekleştirilmekte ve en fazla 1 yıl vadeli olmaktadır. Prefinansman sisteminde, ihracatçının bankası, ihracatın gerçekleşmesi halinde müşterisine gelen prefinansmanı, uluslararası uygulanan peşin faiz üzerinden hesaplanan gecikme cezası ile birlikte ithalatçıya ödemek zorundadır. Banka bir bakıma ihracatçıya kefil olmaktadır. Ancak, bunun sağlanabilmesi için ihracatçının, bankanın kredi müşterisi olması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi için banka müşterisi bir garanti (örneğin, ipotek) isteyebilmektedir (Akın, 2004:51-52).

Red Clause akreditif, bir akreditif mektubuna kırmızı harfler ile yazılmakta ve ihraç olunacak malın satın alınması ile yükleme masraflarını karşılaması amacıyla akreditif lehtarına (ihracatçıya), aracı bankanın avans mahiyetinde peşin ödeme yapmasını sağlayan bir şart olarak göze çarpmaktadır. Bu sistemde, akreditifte belirtilen miktarda dövizin Türk Lirası karşılığını ihracatçı teminat göstererek veya göstermeden yetkili bankadan alabilmektedir. "Peşin ödeme sisteminde eşyanın konişmentosu üzerinde "Consignee" (Malın yüklendiği kişi ya da kuruluş) kısmına ithalatçının adı yazılmaktadır. Çünkü ithalatçı eşyanın bedelini peşin ödemektedir ve eşyanın sahibi olmaktadır. Burada dikkat edilen bir başka husus ise, sevkiyat vesaitinin gümrüğe ibrazı sırasında gümrükler döviz alım belgesini de istemekte ve Gümrük Beyannamesi üzerine döviz alım belgesinin tarih, sayı ve meblağı kaydedilmektedir" (Akin, 2004:51-52).

1.5.2. Mal Mukabili Ödeme

İhraç edilen malın bedelinin, bu malın ithalatçı tarafından teslim alınmasından sonra ödenmesi işlemine denmektedir. Bir başka ifade ile ihracatçı, ihraç bedelini almadan malı alıcısına göndermektedir. İthalatçının gelen malı devralmasıyla bu malın mülkiyeti değil, ancak fiilen tasarruf sahipliği kendisine geçmektedir. Malların mülkiyetinin devri ise ancak bu malların devri ve teslimine ilişkin belgelerin ithalatçıya teslim edilmesi ile mümkündür. Mal mukabili ödeme şeklinde, mallar ihracatçı tarafından hiçbir tahsilat yapılmadan ithalatçıya gönderilmektedir. İthalatçı tarafından mallar gümrükten çekilmekte ve ödenmesi daha sonra yapılmaktadır. Bu ödeme şeklinde ihracatçı risk altındadır. Çünkü, ihracatçı henüz parasını tahsil etmeden malları ithalatçıya göndermiş bulunmaktadır.

İthalatçı için ise avantajlı bir ödeme şeklidir. İthalatçının hiçbir riski yoktur. Çünkü, ithalatçı malları aldıktan sonra mal bedelini ödemektedir. Bu ödeme şeklinde ithalatçı mal bedelini vadesinde nakit ödemeyip ihracatçının göndermiş olduğu poliçeyi kabul ederse ödeme şekli " Kabul Kredili Mal Mukabili " olmaktadır (Şahin, 2008:15).

1.5.3. Vesaik Mukabili Ödeme

Bir malın ihraç ülkesinden yola çıkarılmış olduğunu gösteren bölgesinin ihracat bedelini ödeyerek bankadan alınması yoluyla yapılan ödeme şekline denmektedir. Bu ödeme şeklinde, ihracatçı ihraç edilecek malları gümrüğe sevk etmektedir. İhraç edilen mallar ile ilgili vesaiki tahsil emri ile kendi bankasına veya ithalatçının bankasına vermektedir. Tahsil emrinde vesaikin hangi şartlarda ithalatçıya teslim edileceği, faiz ve komisyon giderlerinin hangi tarafın ödeyeceği, ithalatçının bankası veya kendi bankasınca tahsil edilen mal bedelinin transferinin nasıl yapılacağı, mal bedelinin ödenmemesi halinde ne gibi müeyyidelerin uygulanacağı konuları yer almaktadır. İthalatçı tahsil emrinde belirtilen koşulları kabul ederse mal bedelini bankasına ödemekte, vesaiki teslim almaktadır ve malları gümrükten çekmektedir. Bu ödeme şeklindeki ithalatçı mal bedelini nakit olarak ödemeyip, ihracatçının düzenlediği poliçeyi kabul ederse ödeme şekli “ Kabul Kredili Vesaik Mukabili” olmaktadır (Şahin, 2008:28).

1.5.4. Konsinyasyon Yolu ile Ödeme

Satışı sonradan yapılmak üzere ithalatçılara, komisyonculara, ihracatçının yurt dışındaki şube temsilciliklerine mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat biçimine denmektedir. "Satılmak üzere gönderilen malları teslim alan kişi veya kuruluşlar malı rayiç değerinden satmakta, komisyon vb. giderleri satış gelirinden düşmektedir ve kalan tutarı yetkili banka aracılığıyla döviz cinsinden ihracatçıya transfer etmektedir. Bu ödeme biçimi genellikle yeni üretimi yapılan, pazara veya tanıtım ihtiyacı duyulan ürünlerde benimsenmektedir" (Demir,2002:16).

1.5.5. Kabul Kredili Ödeme

Yapılan mal ve hizmet karşılığında alıcının belirli bir süre içerisinde ödemeyi kabul ettiği ve bu ödemenin bir poliçenin araç olduğu ödeme şekline denmektedir. Başka bir ifadeyle satıcının alıcıya bir ürün ya da hizmet ve yaptığı iş karşılığı ödemesi gereken bir poliçedir (Kaya, 2006:87-89). Bu kredi ibraz yoluyla kabul edilen bankacının aracılığıyla kullanılmaktadır. Kabul kredili ödemede ise satıcı ve alıcıya bankalar aracılık etmektedir. Bankalar bu işlemde belirli bir tutar

yani komisyon almakatadırlar.

1.5.6. Açık Hesap Yolu ile Ödeme

Günümüz dünyasında mal karşılığında ödeme ya da açık hesap yolu ile ödeme ender rastlanılan bir yol çeşididir. Bunun nedeni ise ihracatçı üzerinde bulunan risktir. Yapılan anlaşmaya göre ihracatçı sattığı malları göndermekle yükümlüdür. Malın karşılı ise anlaşma yaptığı kişi ya da kuruluşla vadeli olarak almaktadır. Mal bedelini ödememe ya da malın değerini vermemesi gibi sorunlar ihracatçıya ait olup, bir nevi kredi vermiş gibi olmaktadır. Bu yoldan çıkarım yapılarak açık hesap teriminden kredi anlaşılmaktadır. Alıcı ise bu tür mal veya malları istediği gibi gümrükten çıkartarak dilediği gibi alıp, kullanmaktadır. Alıcı bu malları gümrükten çıkarmak için bazı belgeleri kullanmakla mükelleftir.

Konişmentonun ya da malları adına alacağı belgelere gereksinim duyacaktır. Alıcı belgeleri aldıktan sonra anlaşma koşullarına bağlı kalarak ya doğrudan ya da dolaylı yönden banka gibi bir araç bularak satıcıya iletmektedir. Bu sebeple genellikle mali durumdan ve sermaye yönden güçlü olan kişiler tarafından gerçekleştirilmektedir (Tomanbay, 1998:70-74).

1.5.7. Akreditifli Ödeme

Niceliği ve niteliği ne olursa olsun yapılan her türlü mal ve hizmetlerin temel değeri karşılında bir paranın olmasıdır. Paranın bir yönden akıp, bir yönden gelmesidir. Bu alıcı ve satıcı arasından birçok değişik değer ve etken bulunmaktadır. Farklı ülkelerde olabilen ticaret farklı mevzuata tabi olabildiği gibi malların düzenlenmesi, tespit edilmesi ve tarafların birbirine karşı uyumluluğu da alıcı ve satıcı hakkında çok önemli etkenlerdir. Bu sebeple ticari açıdan birçok çıkarda bulunmaktadır. Alıcı ve satıcı arasında oluşan ve çıkar çatışmasında malların ibrazı bazen çok güçlük çıkarabilmektedir. Bu yolda çıkan sorunlarda ilk olarak akreditifli ödeme devreye girmektedir. Alıcı ve satıcı arasında çıkan çıkar çatışmasında söz konusu olan alıcı ve satıcı arasında irtibatlı bankalar ve irtibatlı kişiler devreye girmektedir (Doğan, 2005:36).

Şartlı bir taahdüt olan Akreditifli ödeme, alıcı ve satıcı arasında alıcının isteğine temellendirerek bir bankanın verdiği ve alıcı tarafından belirli hükümleri içeren, belgelerin ibrazıdır. Bu yol alıcıyla alakalı olduğu gibi satıcı içinde geçerlidir. Alıcının lehine ya da aleyhine ve satıcının lehine ya da aleyhine olabilmektedir. Sistemin uluslar arası özelliğinden dolayı her iki durumda da satıcının bankasının ihbar etme, teyit etme, iştirah etme,(satın alma) ödeme ve poliçe kabul etme yetkileri olmaktadır. Bu yetkileri akreditifi açan banka belirlemektedir (Erdemol, 1989:55).

Akreditif taraflar arasında güven bunalımına çözüm getirecek en etkili enstrüman olarak görülmektedir. Akreditif uluslararası ticarete güvenli bir ödeme aracı olarak uygulama alanı bulmaktadır. Çünkü bir nevi yükümlülükler karşılıklı ve aynı anda yerine getirilmesi söz konusu olduğundan, uluslararası alanda ticari ilişkiye giren her iki taraf arasında güvence sağlamaktadır (Doğan, 2005:36).

Akreditif, ihraç olan herhangi bir malın, satıcı tarafından kabul edildiği ya da alındığına dair belirli şartlar dahilinde kabul ettiği ve vadesi gelince ödeme yapacağına dair bir araç ya da teminattır(Ar-Ge Başkanlığı, 1997:2). Hangi tarife dikkate alınırsa alınsın akreditif, bir şartlı banka garantisidir. Alacaklıya, akreditif şartlarına uyduğu takdirde mal veya hizmet bedelinin ödeneceğini taahhüt etmektedir. Hem alıcı hem de satıcı açısından en yüksek güvence sağlayan ödeme şeklidir.

1.6. Dış Ticaret Teslim Şekilleri

Merkezi Paris'te bulunan ve 1919 yılında kurulan ICC (International Chamber of Commercial) Uluslararası Ticaret Odası, ticari faaliyetlerindeki anlaşmazlıkları, uyuşmazlıkları ve hukuksal sorunları ortadan kaldırmak amacıyla 560 sayılı broşürle bazı kuralları açıklamıştır. "560 sayılı broşür ile malın satıcıdan alıcıya nasıl taşınacağını, malın ihraç ve ithalat gümrüklerinden nasıl geçirileceğini ve taşımaya ilişkin risk ve giderlerin taraflar arasında nasıl paylaşılacağını belirleyen 13 adet ticari terime yer vermiştir. E Grubu, F Grubu, C Grubu ve D Grubu olarak 4 bölümde ele alınan 13 adet dış ticaret teslim şeklinde, E grubundan D grubuna geçildikçe satıcının yükümlülükleri artarken alıcının yükümlülükleri azalmaktadır"

(Tuncel, 2006:22).

1.6.1. E Grubu Teslim Şekilleri

EXW - Ex Works (İş yerinde Teslim): "Ex works" işletmede satıcının malları alıcının emrine yönelik hazır tutulmakla teslim ve yükümlülüklerinin yerine getirilmesi olarak tanımlanır. Satıcı bu durumda aksi ile karşılaşmadıkça malın alıcı tarafındaki kişi sağlayan bir araca yüklemesi veya ihraç gümrüğünden geçirilmesi sorumlu değildir. Ana nakliyenin müşteriye ait olan şartlardaki teslim şekilleri, FCA, FAS, FOB'dur. Aşağıda detaylı bir şekilde anlatılmaktadır (Akın, 2004:33).

1.6.2. F Grubu Teslim Şekilleri

FCA - Financial Conduct Authority (Taşıyıcıya Teslim): "Malların gümrük çıkış işlemleri tamamlanmış olarak alıcı tarafından belirtilen taşıyıcıya, onun tarafından belirtilen yerde teslim edilmesiyle birlikte, satıcının mal teslim yükümlülüğünün de yerine getirilmiş olması anlamına gelmektedir" (Akın, 2004:33).

FAS - Free Alongside Ship (Gemide Teslim) : Satıcı, alıcı tarafından adı belirlenen yükleme limanında yine alıcının ismini verdiği geminin yanında ve alıcının belirttiği zamanda malları hazır bulundurarak teslim yükümlülüğünü tamamlamaktadır.

FOB - Free On Board (Güvertede Teslim): Bu terime göre mallar, alıcı tarafından ismi belirtilen sevk limanında alıcının belirttiği tarihte ve yine alıcı tarafından ismi verilen geminin bordasını aştığı anda satıcı teslim yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılmaktadır.

1.6.3. C Grubu Teslim Şekilleri

CFR - Cost And Freight (Mal Bedeli + Taşıma Bedeli): Yalnızca denizyolu taşımada kullanılan bu terime göre mallar, satıcı tarafından taşıma sözleşmesi yapılmış ve navlunu ödenmiş olarak varış limanında alıcıya teslim edilmektedir. Yine mallar gemi bordasını geçtiği andan itibaren alıcıya aittir.

CPT - Carriage Paid to (Taşınma Ü. Ödenmiş) : Bu terim satıcının, malın kararlaştırılan varış yerine kadar taşınması için gerekli navlunu ödediği anlamına gelmektedir. Malın yitik ve hasarına ait rizikolarla birlikte taşıyıcıya teslimden itibaren doğabilecek ek masraflar, malların taşıyıcının nezaretine verilmesinden itibaren satıcıdan alıcıya geçmektedir.

Taşıyıcı bir taşıma sözleşmesinde demir, kara, deniz, hava, içsu taşımacılığı ya da bunların birleşmesi sonucu ortaya çıkan taşımacılık işlemini üstlenen kimsedir.

Satıcı, alıcıya malın sigortalanması amacıyla gerekli bilgileri iletmesi gerekmektedir. Alıcının sorumluluğu ise, masraflar kendisine ait olmak üzere gerekli ithal iznini veya yetki belgelerini almaktır. CFR deniz, CPT ise kara ve diğer taşıma şekillerinde kullanılmaktadır.

CIP - Carriage And Insured Paid To (Taşıma Sigorta Ödenmiş): Taşıma ve sigorta bedeli ödenmiş olarak teslim terimi, satıcının CFR terimi ile aynı yükümlülükleri taşıdığı, ancak bunlara ek olarak, malın taşınması anında kayıp ve/ya hasar riskine karşı alıcıya yük sigortası sağlama zorunda olduğu durumu anlatmaktadır. Satıcı, sigorta sözleşmesini akdeder ve sigorta primini ödemektedir. Alıcının diğer sorumlulukları CFR teslim şeklindeki gibidir. CIF deniz taşımasında, CIP ise kara ve diğer taşımacılıkta kullanılır. Satıcı sigorta sözleşmesini yapar ve sigorta primini ödemektedir.

1.6.4. D Grubu Teslim Şekilleri

Malın varış yerine göre teslim şekilleri aşağıda olduğu gibidir:

DEQ - Delivered Ex Quay (Rıhtımda Teslim): Rıhtımda teslim terimi, sadece Deniz taşımacılığında veya çok vasıtalı taşıma ile varma limanında gemiden rıhtıma boşaltılmakla teslim edilecekse kullanılmaktadır.

Malların o seviye kadar ulaşması ile alakalı resim, resim ve diğer harçların dahil olacak şekilde satıcı, bütün gider ve rizikoları sorumluluğuna almaktadır.

DDU - Delivered Duty Unpaid (Gümrük Resmi Ödenmeden): Satıcı verdiği ithal edip, satıcıya teslim sorumluluğunu ve belirlenen yerde hazır tutulmasına ile bitmektedir. Satıcı bu aşamada riziko, giderler, taşınması ve gümrük formalitesinin yerine getirilmesine kadar sorumluluğundadır. (İthalat için ödenmesi gereken vergi resim ve harçlar hariç).

1.7. Dış Ticarete Kullanılan Belgeler

Yukarıda açıklanan dış ticaret tanımları dışında, uluslararası ticaretteki gelişmelerle birlikte doğan ihtiyaca cevap vermek için geliştirilen, sevk belgeleri, ticari belgeler, sigorta belgeleri, taşıma belgeleri ve diğer belgeler olmak üzere beş çeşit belge vardır. Bu belgelerin özellikleriyle ilgili detaylı bilgi aşağıdaki gibi oluşmaktadır (Demir, 2002:10).

1.7.1. Ticari Belgeler

Bu belgeler, proforma fatura, ticari fatura, yerel fatura, konsolosluk faturası ve navlun faturası olmak üzere beş çeşittir.

Ticari fatura, ihracat yapılırken kesinleşen ihracat değerleri ile tanzim edilen ve yabancı dille tanzim edilen faturadır. Bu terim kimi zaman Commercial Invoice, kimi zaman ise sadece Invoice olarak adlandırılır. (ilgili ülkedeki “fatura” teriminin karşılığı da yazılabilir) Ticari fatura malın kimliğini ihtiva ettiği için mutlak surette malın açık adını, ihraç edenin isim ve adresini, alıcının isim ve adresini, tarih ve Türkçe faturanın taşıdığı numarayı, teslim ve ödeme şeklini, önemli bir unsur olarak ta ihraç konusu eşyanın menşe ülkesini üzerinde bulundurması gerekmektedir. Ticari fatura ihracatçıya ödeme şekline veya çalışma prensibine göre ister banka yolu ile istenirse de malı taşıyan araç eşliğinde gönderilmektedir. Ancak bu fatura mutlak surette alıcının eline geçmelidir. "İhracatçı açısından alıcının ülkesinde, ithalat açısından baktığımızda ise Türkiye'deki alıcı, bu faturanın resmi nitelik taşıdığını, gümrükleme işlemlerini ve ödeme işlemlerini bu fatura vasıtasıyla yürüteceğini bilmesi gerekmektedir. Dikkat edilmesi gereken önemli bir hususta ihracatçı açısından, akreditifli yüklemlerde ticari fatura'nın son derece dikkatli tanzimi ve mutlak surette (akreditif de yer alsa bile) bu fatura üzerine akreditifin referans

numarasının yazılması gerektiğidir" (Çınar, 2001:41-49).

Türkçe fatura, genellikle ticari fatura ile karıştırıldığı için, Türkçe tanzim edilen bu faturayı ayrıca tanımakta yarar görülmektedir. Türkçe fatura da ticari fatura gibi ihracatta sevkiyatın yapıldığı günkü gerçek değerler üzerinden tanzim edilir. Mutlak surette maliyece tasdik edilmiş fatura olmak zorundadır ve bu fatura ilgili ihracat gümrüğüne ibraz edilen ve ihracat CIF ve ya CFR ise dökümü ayrı ayrı belirtilen ve muhasebe kayıtlarına geçen faturadır. Az öncede belirtildiği üzere ilgili gümrüğe fatura beyan edilir, aslı (veya fotokopisi) gümrükçe tasdiklenmektedir. Bu fatura hiçbir şekilde yurt dışına gönderilmez. Sadece ülkemiz mevzuatı açısından gerekli görülmektedir (Kızıl, Soğur, 2007:28).

1.7.2. Sevk Belgeleri

Sevk belgeleri, deniz konişmentosu, tek konişmento, yükleme konişmentosu, kombine taşıma vesikaları, konteynır konişmentosu, temiz kirli veya kusurlu konişmento, geçkin konişmento, şartlı konişmento, kısa ve arkası beyaz taşıma vesikası, navlun sözleşmesi olmak üzere on çeşittir.

Deniz konişmentosu (B\L), taşıma amacıyla yükün gemice teslim alındığını gösteren bir belgedir. O nedenle " teslim alma belgesi" de denilebilmektedir. Bu belge ile yük üzerinde taşıma hizmetinden doğan hak ve sorumluluklar taşıyana geçmektedir.

"Dolayısıyla konişmentoda taşıma, teslim alma ve teslim etme koşulları bulunmaktadır. Konişmento kıymetli evrak hükmünü haiz bir belgedir" (Çalış, 2008:33).

Konişmentonun temel özellikleri; yükleten ile taşıyıcı firma arasında gerçekleştirilen bir navlun sözleşmesidir ve malın taşınmak üzere alındığını göstermektedir. Ayrıca daha önce belirtildiği şekilde malı temsil eden ve mal üzerinde mülkiyet hakkı veren bir belge niteliği taşımaktadır. Konişmentonun üzerinde taşıyıcının unvan ve adresi, kaptanın adı, geminin ismi, yükleyicinin isim ve adresi, malın teslim alındığı ve boşaltmanın yapılacağı gibi detaylar yer

almaktadır. Ayrıca malın mülkiyetini temsil ettiği içinde alıcının adı belirtilecektir ki bu belge banka adına tanzim edildiği takdirde ancak ciro yoluyla alıcıya devredilebilmektedir. Bunların dışında konişmento üzerinde bir konişmento numarası, malın adı, içeriği ve miktarı varsa akreditifin numarası gibi tüm detaylar da yer alması gerekmektedir (Çınar, 2001:42).

"Tek Konişmento, malların deniz yolunu izleyecek kara taşımacılığı veya kara yolundan sonra yapılacak deniz taşımacılığını kapsamak üzere genellikle ilk taşıyıcı tarafından düzenlenen bir konişmento çeşididir" (Kızıl ve Şoğur, 2007:16).

Yükleme konişmentosu ve tesellüm konişmentosu, taşıyıcının teslim aldığı malların gemiye yüklenip yüklenmediğine göre iki çeşit konişmento düzenlemesi mümkündür. Yükleme Konişmentosu, malların gemiye yüklendiği kaydını taşımaktadır. Vesikalı kredilerde bankalarca kabul edilen konişmento genellikle yükleme konişmentosudur. Tesellüm (teslim alma) Konişmentosu, yükletenin onayıyla malların belli bir limana sevk edilmek veya gemiye yüklenmek üzere teslim alındığı kaydını taşıyan konişmentodur. Bu çeşit konişmento” yüklenmek üzere ” alınmıştır kaydını taşımaktadır (Kızıl ve Şoğur, 2007:16).

Kombine taşıma vesikaları (CTD), gerçekte bir deniz konişmentosu türü değildir. Malların bir ülkeye teslim alınıp diğer ülkede teslim edilecekleri yere kadar kara, hava, deniz ve demiryolu araçlarından, birbirlerinden farklı en az ikisi kullanılarak taşınmasında düzenlenen ve genellikle konteynır taşımacılığında kullanılan bir konişmentodur. Çok araçlı taşımacılıkta kullanılır. "Kombine nakliyat konişmentosunun düzenlenmesine sebep teşkil eden kombine taşıma, aktarmalı olarak yapılacağı için ve taşıma bir bütünlük arz ettiği için, konişmento üzerine yükleme ve boşaltma yeri yerine “teslim alma yeri” yazılmaktadır". Bu tür konişmentoyu düzenleyen taşımacı firma malı ilk araca teslim aldıktan itibaren meydana gelebilecek olası tüm hasar ve kayıptan sorumludur. Yani mal teslim edene kadar malın başına gelebilecek tüm hasar ve kaybı tazmin etmekle sorumludur (Kemer ve Barbaros, 2005:433).

Konteynır konişmentosu, mallar konteynırlar ile taşınacağı zaman düzenlenmektedir. Konteynırlar, gemiye yerleştirildikten sonra mühürledikleri için taşınan malların kontrolü mümkün değildir. Bu mallara ilişkin bilgiler yükletenin bildirimine göre ibaresini taşımaktalar; dolayısıyla otomatikman temiz konişmento özelliğine sahiptir (Yeni, 2005:89).

Temiz Kirlı ve kusurlu konişmento, malların dış görünüş itibariyle iyi durumda teslim alındığını ve gemiye yüklendiğini gösteren konişmentoya temiz konişmento denmektedir. Malların gemiye yüklenmesinden sonra konişmentoya "clean on board" kaydı konulur. Ancak konişmentonun temiz olması için mutlaka üzerinde bu kaydın bulunması şart değildir. Örneğin üzerinde sadece " on board " kaydı taşıyan fakat malların veya ambalajların kusurlu olduğuna dair bir kayıt taşımayan bir konişmento temiz kabul edilir. Ancak akreditifte konişmento üzerinde mutlaka " clean on board " kaydı ("temiz durumunda yüklenmiştir") istenmişse o takdirde bankanın konişmentoyu kabul edebilmesi için bu kaydın mutlaka konişmento üzerinde bulunması gerekmektedir. Gemiye yüklenen veya teslim alınan malın bozuk, hatalı eksik olması halinde taşıyıcının risk altına girmemek için bu tip hataları üzerinde belirttiği konişmentodur. Örneğin "iki sandık kırık" "bir varil akıyor" ifadeleri taşıyan konişmento kirlı olarak yorumlanır ve bankalarca kabul edilmezler (Çınar, 2001:42).

Geçkin konişmento, bir akreditifte yükleme tarihinden 21 gün içinde bankaya ibraz edilmeyen konişmento bayat konişmento olarak nitelendirilir ve rezerv (akreditif şartlarıyla uygun olmayan hususlar nedeniyle ödemenin veya poliçe kabulünün askıya alınması) konusu olmaktadır. Bayat konişmentonun bankaca kabul edilmesi için ya bu rezervin alıcı tarafından kaldırılması veya bayat konişmentonun kabul edileceğinin akreditifte peşinen belirtilmiş olması gerekmektedir. Konişmentonun, yükleme tarihini takip eden en kısa sürede bankaya ibraz edilmesi gerekmektedir. "Aksi takdirde malların varışından yeterli bir süre önce alıcının eline geçmesi çok zordur. Malların varış limanına gelmiş olmasına rağmen konişmentonun henüz alıcının eline geçmemesi gecikme masraflarına neden olmaktadır" (Yeni, 2005:89).

"Şartlı konişmento, kapalı kaplarda bulunmaları dolayısıyla kontrolüne olanak bulunmayan mallar için "Yükletenin tartı ve sayımına göre", "Yükletenin bildirimine göre", taşıyan tarafından belirtilmiş açıklamaları içeren konişmentodur. Taşıma yapan firma bu beyanı ile kapalı kaplar içinde bulunan malların, cins miktarı hakkında sorumluluk yüklenmez" (Çınar, 2001:43).

Konişmento yükletenin isteği üzerine iki şekilde düzenlenmektedir.

- Emre yazılı konişmento,
- Nama yazılı konişmento,

Emre yazılı konişmentolar, konişmento kimin adına düzenlenmiş ise malların sadece onun cirosu ile devredilebildiği taşıma belgeleridir. Emre yazılı konişmentolar yükletenin veya gönderilenin emrine düzenlenebilmektedir.

Nama yazılı konişmentolar ise, ciro yoluyla devredilmesi mümkün olmayan sadece malın devredilmesi ve teslim edilmesi yoluyla devri mümkün olan konişmentodur. "Nama yazılı konişmentoların üzerine malın ithalatçısı olan ithalatçının adı veya unvanı yazılı olduğu için mallar sadece konişmento da adı yazılı olan muhataba teslim edilebilmektedir. Dolayısıyla ciro ediliyor diye başkasına teslim edilmesi söz konusu olmamaktadır" (Öztürk, 2005:175).

Kısa taşıma vesikası (konişmento); taşıma şartları , taşıma vesikasının dışında bir kaynağa veya diğer bir belgeye dayalı bulunan bir çeşit konişmentodur. Taşıma sözleşmesi ile ilgili şartlar bu vesikanın arkasında gösterilmeyip bir yasa veya uluslar arası bir antlaşmaya tabi olduğunun belirtilmesiyle yetinildiğinden bu çeşit konişmentoya, arkası beyaz konişmentoda denilmektedir. Navlun sözleşmesi, taşıyan ile taşıtan arasında yapılan bir sözleşmedir. Bu sözleşme ile taşıyan, bir ücret karşılığında, gemiyi kısmen veya tamamen taşıtana tahsis ederek veya tahsis etmeyerek, yükün bir yerden diğerine deniz yolu ile taşınması yükümlülüğünü alır. İki çeşit navlun sözleşmesi vardır.

Kırkambar Navlun Sözleşmesi, bu sözleşmeyle taşıyan, gemiyi kısmen veya tamamen taşıtına tahsis etmeksizin, malı bir ücret karşılığında deniz yolu ile bir yerden diğer bir yere taşımak yükümlülüğünü üzerine alır.

"Carter Navlun Sözleşmesi, taşıyanın navlun karşılığında; bir geminin tamamını veya bir kısmını yahut belirli bir yerini taşıtana ayırarak eşyayı denizde taşıma yükümlülüğünü üstlenmesidir" (Çınar, 2001:43).

1.7.3. Taşıma Senetleri

Bu belgeler, kombine taşıma vesikaları, uçak konişmentosu, demiryolu hamule senedi, tır karnesi, karayolu taşıma belgesi, nakliyecı makbuzu, posta paket makbuzları olmak üzere yedi çeşittir.

Kombine taşıma vesikaları (CTD), taşıma birden fazla taşıma aracıyla gerçekleştiriliyorsa, bu konişmento türü kullanılmaktadır. Bu konişmentolar navlun komisyoncuları veya kombine nakliyat operatörü adı verilen işletmeciler tarafından düzenlenmektedir. Bu taşıma türünde deniz yolu ile taşımanın bulunması zorunlu değildir. Yükleme ve boşaltma yerlerinin liman olması gerekmediğinden, yükleme ve boşaltma limanları yerine teslim alma yeri ve teslim etme yeri ifadeleri kullanılmaktadır (Kaymakçı vd., 2007:355).

"Uçak konişmentosu, hacim olarak küçük, değer olarak büyük malların özellikle uzun mesafelerde hızlı taşınması için oldukça güvenilir bir yoldur. En pahalı taşıma yöntemidir" (Kutlu ve Başar, 2006:106).

Malların hava yolu ile taşınmasını sağlayan belge havayolu faturasıdır. Deniz taşımacılığında konişmento ne ise hava yolu taşımacılığında kullanılan bu fatura, tek bir temel fark ile konişmentonun aynısıdır. Havayolu faturası devredilemez ve ciro edilemez. Malın alıcısını malların sahibi pozisyonuna getirecek orijinal bir belgesi yoktur. Gönderilen eşya, belirtilen alıcıya kimlik tanımından sonra imzalı bir alındı belgesiyle ve gerekirse ücreti ödenmek kaydıyla verilmektedir. Eğer gönderilen mallar birleştirilmiş bir kargo ile gönderiliyorsa, konsolidatör tüm mallar için sıradan bir belge düzenler, ayrıca her bir parti için "house air waybill"

denilen başka bir fatura da düzenleyerek varış yerindeki acente ya gönderilmektedir. Konişmento da olduğu gibi tüm detaylı bilgiler bu belgede yer almaktadır (Çalış, 2008:37).

Demiryolu hamule (Yük) senedi, bu senet demir yolu ile yapılan taşımalarda malın cins ve miktarını, ambalajın şekil ve niteliğini, gönderen ve gönderilenin isim ve adreslerini, hareket ve varış istasyonlarını, taşıma ücretini, bunun ödenmiş olup olmadığını ve taraflarca kararlaştırılan diğer hususları gösteren ve malları gönderen kişi ile taşıyıcı (demiryolu idaresi) arasında yapılan bir taşıma sözleşmesidir. Üzerinde düzenleme tarihi ve demiryolu idaresinin kaşesi bulunmaktadır (Ecer ve Canitez, 2003:224).

Tır karnesi, "Uluslararası Nakliyeciler Derneği tarafından yine uluslar arası taşımacılık yapan firmalara parayla satılan bir ihracat belgesidir. Tır karneleri 4, 14 ve 20 sayfalar (voletler) halinde satılırlar. İhracata konu olan malın gideceği ülke ve yol güzergâhına göre yeterli ve uygun sayfalı tır karneleri kullanılmaktadır" (Çınar, 2001:45).

Ülkeye giriş ve çıkış esnasında 1'er nüshası kullanılmaktadır, koçanlar kalmaktadır. En son kalan nüshalar IRU' ya (Uluslararası Karayolu Taşıma Örgütü) gönderilmek üzere Ticaret Odası'na teslim edilmektedir.

Karma Taşıma Belgesi: İlgili nakliye işlemi eğer birden fazla nakil vasıtası ile yapılır ise; taşıyıcı tarafından yükletene verilen ve malların teslim alınıp, varış yerine ulaştırılacağını gösteren türdeki bu belgeye karma taşıma belgesi denilmektedir. Burada taşıyıcının sorumluluğu malın alındığı yerden ulaştırılincaya kadar sürmektedir.Karayolu taşıma belgesi (CMR), belgesi karayolu taşımacılığında kullanılmaktadır. Bu belge ithalatçının gönderdiği yükleme notuna göre ihracatçı tarafından doldurulmaktadır. "CMR'nin ithalatçıya ulaştırılması banka vasıtasıyla olabileceği gibi, taşıyıcı ile de ithalatçı firmaya ulaştırılması mümkündür. Sadece ihracatçı firma tarafından kaşelenip imzalanan CMR'nin başka bir birim ya da kurum tarafından onayına gerek yoktur. Kapsadığı bilgiler açısından konişmentoya benzemektedirler" (Ecer ve Canitez, 2003:224).

Nakliyeci makbuzu, Bazen dış ticaret firmaları mallarını aracı olan bir nakliye komisyoncu firmasıyla anlaşarak yapabilmektedirler. Bu yolla gerçekleştirilen taşıma yolunda kendi isimlerine binaen bir senet imzalayıp, ihracatçıya karşılığında kendi adlarına düzenledikleri bir nakliye makbuzu verirler. Bu yoldan çıkarım yapılarak nakliyeci makbuzlar, nakliyatı yağan komisyoncular tarafından kendi adlarına ama başka bireylerin isimlerini taşıyarak düzenleme yaparak bu yola gitmektedir. Bu makbuz mal taşıyan firma adına göre yapılandırılmaktadır. Bu makbuzlar ciro edilemeyip, pek bir kıymeti de yoktur (Öztürk, 2005:177).

Posta Paket Makbuzları, paket postası ile gönderilen mallar için yerel posta idareleri tarafından düzenlenen ve gönderene verilen belgedir. Belgeler makbuz niteliğinde olup malın mülkiyetini temsil edemezler. Posta paket makbuzları iki çeşittir.

Adi posta ile gönderilmek üzere teslim olunan paketler için yerel posta idaresi tarafından düzenlenen ve idarenin damgasını ve teslim alındığı tarihi taşıyan makbuzlardır. Mallar varış yeri posta paket gümrük idaresi tarafından gönderilene teslim edilmektedir.

Uçak postası ile gönderilmek üzere teslim alınan paket içindeki eşya için yerel posta idaresi tarafından düzenlenen bir makbuzdur. "Paket, uçak paket postası ile varış yerine ulaştırılır ve bu yerin posta paket gümrük idaresince gönderilene teslim edilmektedir" (Kızıl ve Şoğur, 2007:24).

1.7.4. Sigorta Belgeleri

Bu belgeler, poliçe ve sigorta sertifikası olmak üzere iki çeşittir.

a-Kati Sigorta Poliçesi

Malların nakil aracına yüklendikten sonra gerekli bilgilerin sigorta şirketine iletilmesini müteakip düzenlenen poliçelere kati sigorta poliçesi denmektedir.

b-Flotan Sigorta Poliçesi

İlerdeki bir tarihte gerçekleşecek mal taşınmasıyla ilgili kati nakliyat sigortasının yapılacağını taahhüt eden bir belgedir (Çınar, 2001:47).

Sigorta sertifikası, bir defadan fazla yüklemesi olan ihracatçı veya ithalatçıların kesin sigorta öncesi hazırladıkları belgedir (Şahin, 2007:29).

1.7.5. Diğer Belgeler

Bu belgeler, menşei şahadetnamesi, koli listesi, çeki listesi, analiz raporu, sıhhat şahadetnamesi, dolaşım belgesi, dahilde işleme izin belgesi, hariçte işleme izin belgesi, gümrük beyannamesi olmak üzere dokuz çeşittir.

Menşei şahadetnamesi, anlaşmalardan faydalanacak eşyanın akit memleket menşeli olduğunu veya o memlekette gördüğü değişiklik ve işlemler dolayısıyla öyle sayılmak lazım geldiğini bildiren, yetkili makamlardan verilen belgedir. "Eşyanın başka memlekette gördüğü değişiklik ve işlem dolayısıyla o memleket menşeli sayılabilmesi; bu değişiklik ve işlemler sonunda kıymetinin yüzde yüz oranında artmış bulunması veya bu değişiklik ve işlemler sonunda tarife pozisyonlarının değişmiş olması veya o ülkede esaslı değişiklik sayılabilecek önemli bir işçiliğe ve işlemlere tabi tutulması gereklidir" (Saymer, 1995:8).

Koli Listesi, "İhraç ürünün koliler ile ambalaj edilmesi durumunda her koli'de kaç adet hangi üründen olduğunu gösteren listedir. Bu liste genellikle ithalatçının ithal ettiği ürünü toptancılara teslim ederken ayırım, tasnif ve düşün yapması sırasında ithalatçıya kolaylık sağlamaktadır" (Şamlıoğlu, 2007:160).

Çek listesi, gümrük çıkış ve girişlerinde kontrole esas teşkil eden ticari belgedir. Eksik ve fazla ölçümler bu belgeye göre belirlenmektedir. Çeki listesinin üzerinde alıcının unvanı, adresi, varsa sipariş numarası veya akreditif numarası, orijinal faturanın tarih ve sayısı mutlaka yazılması gerekmektedir (Şamlıoğlu, 2007:160).

Analiz raporu, dış ticarete konu olan malın teknik ve istenilen şarta uygun olup olmadığının tespitine yönelik incelemeleri gösteren belgedir. "Analiz belgesi,

kimyasal analiz gerektiren mallarda, imalatçı firma veya bağımsız bir gözetim şirketince düzenlenmektedir. İthalatçının talebi halinde, giriş gümrüğüne gelen ithal maldan numune alarak ya bağımsız bir gözetim şirketi veya ülkede uygulanan ithalat mevzuatı ile görevlendirilmiş bir kamu veya özel kuruluşça malın analizi yapılarak analiz belgesi tanzim edilmektedir" (Kaya, 2008:112).

Sıhhat şahadetnamesi, sağlık sertifikası; gıda maddeleri, deri, canlı hayvanlar ve kullanılacak ambalaj maddelerinin sağlam ve sağlıklı olduğunu ispata yarayan bir belgedir. Bu gibi malların ithaline, sadece malı ihraç eden ülkenin yetkili mercilerden alınan sağlık sertifikasının ibrazı halinde izin verilmektedir (Kaymakçı vd., 2007:349-351).

Dolaşım belgesi, Avrupa Topluluğu ülkelerine yapılacak ihracatta veya bu ülkelerden yapılacak ithalatta ortak Pazar tercihli rejiminden yararlanılabilmesi için fiili ihracat arasında ihracatçı tarafından düzenlenen Ticaret Odasının onaylanan ve Gümrük İdaresince vize edilen bir belgedir (Şen, 2008:42)

Dahilde işleme izin belgesi, ithalatta şartlı muafiyet sistemi eşdeğer, eşya kullanımı ve ithalat esnasında alınan vergilerin geri ödenmesi sisteminden oluşmaktadır. İthalatta şartlı muafiyet sistemi, firmalara dahilde işleme izin belgeleri kapsamında ihraç edecekleri mamullerin üretimi için gerekli olan ve ithali gümrük vergisine tabi girdileri teminatlı olarak ithal etme imkanı vermektedir. Bu rejim eşdeğer eşya kullanımı ile de serbest dolaşımdaki hammadde kullanılarak yapılacak nihai ürünün üçüncü ülkelere ihracatını takiben, her türlü vergiden muaf olarak ve teminat alınmaksızın ithalatına imkan sağlamaktadır. Geri ödeme sisteminde ise, ithalat rejimi çerçevesinde her türlü vergisi ödenerek serbest dolaşıma giren malların kullanılması ile üretilen mamullerin dahilde işleme izin belgesi kapsamında üçüncü ülkelere ihracı halinde ithalat esnasında tahsil edilen vergiler geri ödenmektedir (Dış Ticaret Müsteşarlığı, 1996:27). Hariçte işleme izin belgesi, işletmenin hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemelerinin daha ileri bir düzeyde işlenmesi amacı ile üçüncü ülkelere gönderilmesi işlemi halinde düzenlenmesi gereken belgedir. Serbest dolaşımdaki maddelerin işlenmek üzere, Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak üçüncü ülkelere ihraç edilmesi ve bu

faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin gümrük vergilerinden tam ve kısmı muafiyet uygulanmak suretiyle tekrar serbest dolaşıma girmesiyle ilgili faaliyetler Hariçte İşleme Rejimi kapsamında olmaktadır. "Hariçte işleme izin belgesi alınması, Türkiye Gümrük Bölgesinde yerleşik kişilere; geçici ihraç maddesinin işlem gören mamulün üretiminde kullanıldığının tespitinin mümkün olması, Türkiye Gümrük Bölgesindeki üreticilerin ekonomik çıkarlarını ciddi bir zarar vermemesi halinde verilmektedir. Hariçte işleme izin belgesinin süresi azami 12 aydır" (Kızıl ve Soğur 2007:66).

Gümrük beyannamesi, ithal ve ihraç edilen mal ile ilgili olarak düzenlenen beyannamedir (Kızıl ve Soğur 2007:66).

1'nci Nüsha

Transit ve ihracat işlerinde kullanılır. Transit ve ihracatın yapıldığı gümrük idaresinde saklanmaktadır.

2'nci Nüsha

İstatistiki amaçla kullanılan nüshadır. Bu nüsha ile ilgili gümrük idaresince merkeze gönderilmektedir.

3'ncü Nüsha

Mükellefe verilen bu nüsha kamu kuruluşları ve banka tarafından izlenen işlemlere kanıtlayıcı nüsha olarak tanımlanır.

4'üncü Nüsha

Transit rejiminde kullanılan ve çıkış gümrük idaresinde kalacak nüshadır. Gerektiğinde eşyanın Türkiye gümrük bölgesindeki statüsünü kanıtlayıcı belge olarak da kullanılmaktadır.

5'nci Nüsha

Transit rejiminde, varış gümrük idaresince çıkış gümrük idaresine gönderilecek teyit nüshasıdır.

6'ncı Nüsha

İthalat işlemlerinde kullanılmaktadır. 6'ncı nüsha ve ekinde bulunması gereken belge asılları ithalatın tamamlanmasından ve beyannamenin kapatılmasından sonra Gümrükler Genel Müdürlüğü bilgi işlem merkezine iletilmektedir. Beyannameye ilişkin bilgilerin merkezi bilgisayara yüklenmesini müteakip, bu beyannameler Gümrük Kontrol Genel Müdürlüğüne gönderilmektedir. Bu nüsha aynı zamanda antrepo rejiminde de kullanılmaktadır. Bu takdirde söz konusu beyanname merkeze gönderilememektedir.

7'nci Nüsha

İstatistikî amaçla düzenlenen nüshadır. İşlemlerin yapıldığı ilgili gümrük idaresinde beyannamenin ikinci nüshası olarak saklanmaktadır. Bu nüshaya 6'ncı nüshaya eklenen belgelerin örnek veya fotokopileri de eklenmektedir.

8'nci Nüsha

Mükellefe verilen bu nüsha ithalatta gümrük idarece verilir. Kamu kuruluşları ve banka tarafından izlenen işlemlere kanıtlayıcı nüsha olarak tanımlanır.

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBENİN TEMEL KAVRAMLARI VE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNE İLİŞKİN TEKDÜZEN HESAP PLANI

2.1. Muhasebenin Temel Kavramları

Kavramlar, muhasebe biliminin ve muhasebede geçen olgu ve işlemlerin ortak özelliklerini kapsayan soyut ve genel nitelikte olmalıdır. Kavram, ilke ve standartlar ekonomik topluluktaki taraflar arasında bir uzlaşmayı ifade eder. Ülkeden ülkeye ve zaman içinde değişiklikler gösteren kavram, ilke ve standartlar aşağıdaki açılardan faydalar sağlar.

- i. Sözleşmeler için zemin oluşturma,
- ii. Bilginin güvenilirliğinin teminat altına alınması
- iii. Bilgilendirmede eşitliğin sağlanması
- iv. Planlama ve kontrol amaçlı çalışmaları kolaylaştırması
- v. Hukuki süreçler açısından temel oluşturması

Muhasebe bilgi sistemi tarafından sağlanabilecek olan bilgiler, ancak böylece kullanıcılar açısından rasyonel kararlar alınmasında kullanabilecek doğru, ilgili, zamanında sunulma ve güvenilir olma özelliklerine sahip olur. İşte bu husus göz önünde bulundurularak, muhasebenin temel kavramları, işletmelerin faaliyetleri ve mali durumları hakkında sağlıklı bilgi edinme gereğinin bir sonucu olarak geliştirilmiştir. Genel kabul görmüş terimi muhasebe prensipleri açısından tesadüfi olarak yapılan bir adlandırma değildir. Bu terim, yatırımcılar, yöneticiler ve kamuoyunun birbirinden farklılık arzeden menfaatlerinin tarafların tamamı tarafından uzlaşılan ilkelere dayandırılarak güvence altına alınmasını ifade eder.

Bunlar evrensel nitelikte olup, sağlıklı bir muhasebe sürecinin yürütülebilmesi imkân tanır. Muhasebe teorisinin oluşumun henüz tamamlanmadığı ve iş dünyasındaki değişiklikler ve bilgi kullanıcılarının gereksinimleri

doğrultusunda teoride değişikliklerin ortaya çıkabileceği gerçeği unutulmaması gereken husustur (Atabey vd., 2009:22).

2.1.1. Sosyal Sorumluluk Kavramı

Bu kavram, muhasebenin görevini yerine getirme konusundaki sorumluluğunu belirtmekte ve muhasebenin kapsamını, anlamını, yerini ve amacını göstermektedir (İSMMM, 2005: 14). “Sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade eder” (Akdoğan ve Tenker, 2001: 39). İşletme, faaliyetlerini yerine getirirken sorumluluklarının bilincinde ve ilk denetleyici her zaman kendisi olmalıdır. Muhasebe bilgileri doğru, tarafsız, adil ve kurallara uygun olmalıdır. Yanlış bilgilerle mali tablo kullanıcıları yanıltılmamalıdır. Bu kavram hukuki sorumlulukla birlikte vicdani sorumluluğu da kapsamaktadır (Milli Eğitim Bakanlığı, 2007: 7).

2.1.2. Kişilik Kavramı

Muhasebe bilgi sisteminin ilgi alanının sınırlarını tayin eden bu kavram, çift taraflı kayıt sisteminin temelini oluşturan bir varsayımdır. Varlıklar ve kaynaklar arasındaki eşitliği gösteren temel muhasebe denkliği de bu kavramın bir ifadesidir.

Kişilik kavramı, işletmenin sahip veya ortaklarında, yöneticilerinden, personellerinden ve diğer ilgililerinden ayrı bir kişiliğe sahip olduğunu ve muhasebe işlemlerinin sadece bu kişilik adına yürütülmesi gerektiğini ifade eder. “İşletme birinci kişi, işletme sahip veya ortakları ikinci kişi, işletmenin iş ilişkilerinde bulunduğu kişi ve kurumlar ile diğer ilgililer üçüncü kişidir. Bu kavram, muhasebe uygulamasının ilgi sahasını belirleyerek, uygulamada kayıt altına alınacak olan olay ve işlemlerin sınırını çizer” (Atabey vd., 2009:25).

2.1.3. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

Süreklilik kavramı, işletmelerin faaliyetlerini belirli bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini, ömrünün sonsuz olduğunu ve işletme sahip ve sahiplerinin ömürleri ile sınırlı olmadığını ifade eder (Atabey vd., 2009:25). Bu nedenle işletme, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam sürelerine bağlı değildir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır (ismmmo.org.tr. e.t: 23.02.2017).

2.1.4. Dönemsellik Kavramı

Dönemsellik süreklilik kavramına nazaran sınırsız kabul edilmiş olan işletmenin, belli dönemlerine göre bölünmesi ve her bir dönemin faaliyetlerinin sonuçlarını diğer dönemlere kıyasla bağımsız bir şekilde saptanması biçimidir. (Atabey vd., 2009:26) Tahakkuk esasına dayalı gelir ve giderlerin muhasebeleştirilmesi bu kavramın gereğini ifade eder. (ismmmo.org.tr. et. 23.01.2017).

2.1.5. Parayla Ölçülme Kavramı

Bu kavram, işletmedeki olayların ölçülüp, ifade edilmelerinde, ortak ölçünün para (ulusal para) olmasını anlatır. Örneğin, akaryakıt: litre, kumaş: metre, peynir: kilogram, kereste: metreküp, çimento: torba vb. ile alınır satılırlar ancak muhasebe kayıtlarında ortak ölçü olan lira üzerinden izlenirler. Ancak paranın değerinde zaman içinde değişme olabilmesi onun iyi bir ölçü olmadığını göstermektedir. Çünkü iyi bir ölçüde aranılan ilk özellik kendisinin değişmez oluşudur. (Sevilengül, 2009: 19 – 20).

2.1.6. Maliyet Esası Kavramı

Maliyet esası kavramı; para mevcudu, alacaklar ve maliyetlerinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin kayıt altına alınmasında, bunların maliyet bedellerinin esas alınması gereğini ifade eder. Maliyet, varlıklar işletmede kullanılır hale gelinceye değin katlanılan gider ve harcamalar toplamından oluşmaktadır. Örneğin;

satın alınan bir makine, fatura bedeline nakliye, montaj vb. giderin tümünün eklenmesi ile bulunacak maliyet bedeliyle kayıt altına alınacaktır (Atabey vd., 2009:27).

2.1.7. Tarafsızlık ve Belgelendirme Kavramı

Bu kavram, muhasebe kayıtlarının gerçek durumu yansıtan ve usulüne uygun olarak düzenlenmiş objektif belgelere dayandırılması ve muhasebe kayıtlarına esas alınacak yöntemlerin seçilmesinde tarafsız ve önyargısız davranılması gereğini ifade eder (İSMMMO, 2005:16). Bu kavrama objektif belge kavramı da denilmektedir (Tunçkan, 2002: 53).

Tarafsız olma aynı zamanda sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde de yer almaktadır. Muhasebe, buna bağlı olarak işletme etrafında bulunan hiçbir grubun çıkarlarını gözetmeksizin çalışmalarını sürdürmelidir. Ayrıca kanıt niteliği taşıyan bu belgelerin parayla ifade edilebilir yani ekonomik olmaları da gerekmektedir (Çetin, 2011: 29).

2.1.8. Tutarlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe uygulamaları için, seçilen muhasebe politikalarının, dönemler itibariyle değiştirilmeden uygulanmasını ifade eder. Bu kavram, mali tablolarda açıklanan finansal yapı ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilerin dönemler arasında karşılaştırılabilmesi açısından büyük önem taşır (Atabey ve diğ., 2004: 34). Benzer olay ve işlemlerde, kayıt düzenleri ile değerlendirme ölçülerinin değişmezliğini ve mali tablolarda biçim ve içerik yönünden tek düzeni öngörmektedir. Geçerli bulunduğu hallerde işletmeler, uyguladıkları muhasebe politikalarını değiştirebilirler. Ancak bu değişikliklerin ve bunların parasal etkilerinin mali tabloların dipnotlarında açıklanması zorunludur

2.1.9. Tam Açıklama Kavramı

Bu kavram, finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Finansal tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması

yanında, finansal tablo kalemleri kapsamında yer almayan, ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir (Atabey vd., 2009:28).

2.1.10. İhtiyatlılık Kavramı

Bu kavram, muhasebe olaylarında temkinli davranılması, tarafsız bir muhakeme ile işletmenin karşılaşılabileceği risklerin ve belirsizliklerin göz önünde tutulması gereğini anlatır. Bu kavram gereğince; bir gelir ancak gerçekleştikten sonra işletmenin gelirleri arasına katılırken, gider ve zararlar kesinleşme de ortaya çıktığında kesinleşen işletmenin sonuç hesaplarında gider ve zararların arasına katılır, yani işletmenin karından düşülür. Örneğin; “stoktaki ticari malın piyasa değeri artarsa; bu artış, satışla gerçekleşmediği sürece, gelirlere katılmaz. Aksi olursa satışta ortaya çıkacağı beklenen zarar, satışın gerçekleşmesi beklenmeden, giderler arasına katılır” (Sevilengül, 2010: 22).

2.1.11. Önemlilik Kavramı

Önemlilik kavramı, bir hesap kalemi veya bir mâli olayın nispi ağırlık ve değerinin mali tablolara dayanılarak yapılacak değerlemeleri veya alınacak kararları etkileyebilecek düzeyde olmasını ifade eder. Önemli hesap kalemleri, finansal olaylar ve diğer hususların mali tablolarda yer alması zorunludur (İSMMMO, 2005: 17). “Muhasebenin, finansal bilgilerin sunulması noktasındaki sorumluluklarından biri, oluşabilecek bu bilgi karmaşasını, finansal bilgi kullanıcıları için anlamlı hale getirecek şekilde özetlemektir” (Cemalcılar ve Erdoğan, 2000: 446).

2.1.12. Özün Önceliği Kavramı

Bu kavram, finansal tabloların, bu tablolardan yararlanacak kişi ve kuruluşların doğru karar vermelerine yardımcı olacak ölçüde yeterli, açık ve anlaşılır olmasını ifade eder. Finansal tablolarda finansal bilgilerin tam olarak açıklanması yanında, finansal tablo kalemleri kapsamında yer almayan, ancak alınacak kararları etkileyebilecek, gerçekleşmesi muhtemel olaylara da yer verilmesi bu kavramın gereğidir (Atabey vd., 2009:29).

2.2. Dış Ticarete İlişkin Tek Düzen Hesap Planı

Ekonomi ve ticaret geçmişten günümüze birçok yerde önem kazanmış kavramlardır. Günümüzde ise bu kavramlar daha fazla önem kazandığını ifade edebilmekteyiz. Günümüzde insanların sayısı her geçen gün sürekli olarak artmaktadır. İnsanlar ekonomiye olan ihtiyaçları giderek artmakta olup, daha rasyonel davranma zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Tarihin ilk dönemlerinde insanların az olması ve doğayla içice olması ve bu sebeple kaynakların bol olması ekonomiyi fazla gündeme getirmemiştir. Bu kaynaklar her geçen gün tükenmekte olup, ekonomik açıdan kazandırmak için çalışmalar yapılmasını zorunlu kılmıştır. Bu sebeple ekonomik bağlamda birçok terim vergi, muhasebe gibi terimler ortaya çıkmıştır.

İnsanlar yaşadıkları devlete hayatlarını devam ettirebilmek için devlete vergi vermekle mükelleftir. Günümüzde ise bazı firmalar yapmakta oldukları hedefleri için çeşitli değerleri bilmelidirler. Dünyamızda serbest ekonomi diye adlandırdığımız ticaret ortamı, şirketlerin daha rasyonel davranmasını mecbur kılmıştır. Bu yoldan çıkarım yapılarak serbest ekonomide bulunmak isteyen kişi ya da kurum, kuruluşlar hayat sürebilmeleri için bu zorunluluğa katlanmak zorundalardır. İşletmeler bu sebeple yaşadıkları ekonomik düzende hem hayatlarına devam ettirebilme vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirebilme faaliyetlerini, icraatlarını sürdürmek ve mali durumların devamı için diğer işletmelerle ilişkili ve bağlantılı olmaları gerekmektedir. Bunun tek bir seçeneği varsa muhasebedir. Muhasebe yükümlülüğü olan işletmeler vergi sorumluluklarını yerine getiriler ve resmi kayıt bağlamında hedeflerini ve durumlarını planlı bir şekilde devam ettirirler.

Ülkemizde muhasebe kavramı çok eski tarihlere dayanmaktadır. Muhasebe sürecinde vergi kanunların etkisi adı altında ve temel hedefinin vergi ödemek olduğu düşüncesiyle hareket edilmiştir. Gün geçtikçe muhasebe kavramı daha bilinçli düşünülerek, düşünülmüştür. Bu savı kanıtlar düşüncesiyle, ülkemizde yapılan Tek Düzen Muhasebe ve Mali Müşavirlik Kanunu gibi çalışmalar bu savı kanıtlamaktadır. Ülkemizde birçok şirket ya da işleme (anonim şirketler hariç) sermaye piyasası kanununa bağlıydılar. Bu şirket ya da işletmeler bu kanuna bağlı

kalarak, herhangi bir hesap planına sahip değillerdi. 1992’de çıkarılan ve 1993 ihtiyari ve 1994 yılında zorunlu olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği tüm işletmeleri kapsayacak şekilde zorunluluk doğurmuştur. Bu kanun işletmeler için tutarlı, niteliklerini koruyan, planlı, düzenliliği korumak amacıyla yapılmıştır” (26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. Muhasebe Uygulama Genel Tebliği, Tebliğ No. 1).

2.2.1. Tekdüzen Hesap Planının Amacı ve Kapsamı

Tebliğde, düzenlemenin amacı “Bilânço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması” şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca yapılan düzenlemenin;

- Muhasebe bilgilerinin karar alma durumunda bulunan ilgililere yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasına,
- Farklı işletmeler ile aynı işletmenin farklı dönemlerinin karşılaştırılmasına,
- Mali tablolarda yer alan hesap adlarının tüm kesimler için aynı şekilde yorumlanmasına,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması suretiyle anlaşılabilir olmasına yardımcı olmaktadır.

İşletmeler ile ilgililer arasında güven unsurunun oluşturulmasına yönelik olduğu belirtilmektedir (26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. MUSGT, Tebliğ No.1).

2.2.2. Tekdüzen Hesap Planının Tarihi Gelişimi

Türkiye’de hesap planları Fransa, ABD ya da Almanya gibi bir çok ülkenin

etkisi altında kaldığını ifade edebiliriz. Cumhuriyet kurulduktan sonra ise daha çok kamu sektörüne yatırım yapıldığı için özel sektör çok yetersiz kalmıştır. Ülkemizde muhasebe bağlamında yapılan 1950 yıllarında yapılan vergi reformu Vergi Ulusal Kanunu çıkarılmıştır

Ülkemizde İktisadi Devlet Teşekkülleri uygulanmasına 1960 yılları başlamıştır. İlk uygulama olarak ortaya çıkmıştır. Ülkemizde uzmanlar bağlamında gelişmiş muhasebe sistemleri ‘154 sayılı Vergi Usul Kanununun 17. Maddesi usulünce muhasebe sistemleri uygulanmaya başlanmıştır. Bazı teşekküller, alanında uzman olan bu uygulamayı kullanmaya hızla hareket geçerken ve uyguladıkları muhasebeyi yerinde kullanırken, bazıları ise alanında yeterli kullanmadıkları için yeterli yararı alamamışlardır.

2.2.3. Tekdüzen Hesap Planının Vergi Mevzuatı İle İlişkisi

Ülkemizde bulunan tüm işletmeler muhasebelerinde oluşan Tekdüzen hesap planını uygulamakla yükümlü olduğu tarih 26.12.1992 yılında 21447 sayılı resmi olan gazetelerde 1 numaralı Muhasebe Sistemi Genel Tebliği ile 1994 yılında olan hesap döneminden itibaren başlamıştır.

İşletmeler bu tebliğ uyarınca(Muhasebe Sistemi Genel Tebliği) yapılan değişikliklere istinaden kurallara, vergi kanunlarına, vergileri tespit ederken yükümlülükler gibi değerlere uymakla mükelleftirler.193 sayılı Gelir Vergisi uyarınca hangi hasılatın hangi giderle giderileceği ve indirileceği 40. Maddede geniş bir biçimde açıklanmaktadır. Kanunun aynı maddesinin bir sonraki maddesinde yani 41. Maddesindeki 8 madde sıralanmaktadır. Bu madde uyarınca hasılatın indirilmemekte olup, kabul edilmemektedir (GVK. Md. 40 - 41).

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesi net kurum kazancının tespitinde GV.Kanununun 40. maddesindekilerin dışında indirilecek diğer giderleri de sıralamıştır. Kurumlar Vergisi Kanununun 11. maddesinde de kurum kazancının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlere yer verilmiştir (KVK. Md. 8 - 11).

2.2.4. Tekdüzen Hesap Çerçevesi

Hesap çerçevesi, bir ülkede bulunan kurum ve işletmelerin hesaplarını, belirli bir sistem içerisinde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan genel bir yönergedir. Başka bir ifadeyle, hesap çerçevesi, muhasebenin ülke çapındaki organizasyon ve ayırım planıdır. Hesap çerçevesinin amacı ülke içindeki bütün işletmelerin Tekdüzen Muhasebe Sistemini uygulamalarıdır (Ataman, 1998, 214). Hesap çerçevesi, hesap planının iskeletini oluşturmaktadır. Hesap çerçevesinde hesapların sadece gruplandırılması yapılmıştır. Hesap planının ana hatları hesap çerçevesidir.

Bir ülkedeki Tekdüzen Hesap Çerçevesi, çok önemli olup o ülkenin muhasebe sisteminin ve dolayısıyla genel hesap planlarının temelini oluşturur. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen Tekdüzen Hesap Çerçevesindeki hesap sınıfları aşağıdaki gibidir:

1-Dönen Varlıklar, 2- Duran Varlıklar, 3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, 4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, 5-Özkaynaklar, 6-Gelir Tablosu Hesapları, 7-Maliyet Hesapları, 8-(Serbest) 9-Nazım Hesapları (26 Aralık 1992 tarih 21447 sayılı Resmi Gazete. MUSGT, Tebliğ No.1).

2.3. Dış Ticaret Muhasebesi

2.3.1. Muhasebenin Önemi

Dış ticaret, bir ülkenin ithalat ve ihracat işlemlerinin toplamıdır. Dış ticaret ödemeler dengesi unsurudur. Ödemeler dengesi açık vermeyen ülke, ekonomik açıdan güçlü ülkedir. Ödemeler dengesinin açık vermemesi için ihracatın ithalattan fazla olması gerekir. Gelişmekte olan dünya ekonomisi içinde Türkiye'nin güçlü bir ülke olabilmesi için daha fazla üretim yapması ve ürünlerin dış pazarlarda satılarak döviz girdisinin sağlanması gerekir (MEGEP, 2011:2).

2.3.2. Dış Ticaret Muhasebesi İçin Gerekli Ön Bilgiler

Dış ticaret muhasebesi alanında görev alacak ve muhasebe kayıtlarının

yapacak personelin ve meslek mensuplarının,

- İthâlat ve ihracat yönetmeliğini,
- Kambiyo mevzuatını,
- Dış ticarete kullanılan teslim şekillerini,
- Dış ticarete yer alan ödeme şekillerini,
- Dış ticarete kullanılan belgelerin özelliklerini, taşınması gereken esasları, düzenlenme yerini ve şekillerini,
- Tek Düzen Hesap Planında yer alan ve dış ticaret ile ilgili özellik arz eden hesapların işleyişini,
- İthâlat ve ihracat dosyalarının kapatılma, orjinallerinin saklanma süre ve koşullarının bilinmesi gerekir. (MEGEP, 2011:3)

2.4. Döviz Dayalı Kasa, Çek, Banka, Senet İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Dış ticaret deyince akla ilk anda ithalat ve ihracat gelir; ithalat-ihracat başka ülkelerden mal ve hizmet satın almak ve başka ülkelere mal ve hizmet satmaktır. Dünya ticaretini oluşturan birçok ülkenin alış ve satış fiyatı ulusal parasından farklıdır. Örneğin ABD Almanya'dan Euro üzerinden mal alır, Dolar ile satar. Türkiye de aynı şekilde genellikle Türk Lirası dışındaki paralar üzerinden mal alır ve satar. Kayıtlar her ülkede ulusal para ile yapıldığından, yabancı paraları ulusal para ile karşılaştırmak ve değerlerini eşleştirmek gerekir. Bu aşamada "kambiyo", "döviz", "kur" gibi kavramlar ortaya çıkmaktadır. Yabancı para üzerinden düzenlenmiş bu ödeme araçlarının (efektif, çek, banka hesabı, senet) Türk parasına çevrilmesinde de değişik kurlar uygulanmaktadır. Kurlar da serbest piyasa koşullarına göre sürekli değiştiğinden kasada mevcut bir yabancı para, yabancı para üzerinden bir alacak veya yabancı para üzerinden keşide edilmiş senet değerlendirme günü itibariyle geçerli kurlar ile ifade edilmelidir. Sonuç olarak yabancı paralı bütün

mevcutlar (efektif, bankadaki dövizler, çekler, senetler) ile yabancı para üzerinden düzenlenmiş borçlar (senetli-senetsiz borçlar) bilanço veya değerlendirme gününde değerlemeye esas alınacak kurlar ile değerlendirilirler. Bilançoda bu yabancı paralı varlıklar ve borçlar; değerlendirme kuru ile değerlendirilmiş Türk Lirası değerleri ile yer alırlar (Kaya vd., 2013:125).

2.4.1. Kambiyo Ve Döviz

Kambiyo, İtalyanca “Cambeare” fiilinden türemiş olan “Cambio” kelimesinden alınmıştır. Değişirme, bozdurma ve değer anlamına gelir. Bir ülke parasının diğer bir ülke parasıyla fiyatını ifade ettiği gibi, yabancı ülkelerin paraları üzerinden düzenlenen ticari senetler, çek, poliçe, bono gibi kıymetli evrak da kambiyo kapsamına içine girer (Eryürek, 1987:2).

Bir ülkede ekonomik işlemler sonucu yapılan ödemeler, nakit para ve kaydi para (çek, bono, havale) ödeme araçları ile yapılarak farklılaştırıldığı gibi, uluslararası ödemelerde finansal akımlar da aynı paralelde nakit para ve kaydi para şeklinde meydana gelmekte ve birincisi “efektif ikicisi ise “döviz” olarak adlandırılmaktadır (Yıldız, 1988:5).

Döviz sözcüğü dilimize Fransızcadaki “devise”den geçmiş olup, genel anlamda uluslararası ödemelerde kullanılan ödeme araçlarının tümünü ifade etmektedir. Bir ulusal paranın başka bir ulusal paraya dönüştürülmesiyle ilgili işlemlere de “döviz işlemi” veya “kambiyo işlemi” adı verilir (Seyidoğlu, 1988:139).

2.4.2. Efektif

Banknot şeklindeki yabancı paranın kambiyo dilindeki özel adı “efektif dir. Aslında madeni para da efektif olmakla birlikte, ait olduğu ülke sınırları dışında alım satım konusu yapılmadığı için geçerli olmaz.

Yabancı parayla ödemeyi sağlayan her türlü vasıta döviz olduğuna göre yabancı paranın kendisi olan efektif de dövizin bir çeşididir. Efektif, döviz tanımının içinde yer alır. Yani her efektif dövizdir ama her döviz efektif değildir.

Efektif uluslararası transferlerde tercih edilen bir ödeme vasıtası değildir. Çünkü efektif nakli, riskli ve masraflıdır. Bu nedenle transferlerde kullanım payı çok

küçük bir oranda kalır (Yıldız, 1988:5).

2.4.3. Kur

Kur, yabancı paranın ulusal para cinsinden fiyatıdır. (Örnek: 1\$ = 3,50 ₺)

Nominal Kur: Yabancı paranın ulusal para cinsinden fiyatına “nominal kur” denir. Bankaların günlük olarak yayınladıkları kurlar nominal kurdur. Konularımızda kullanılan kurlar da nominal kurlardır.

Reel (Gerçek) Kur: Nominal kur dışında ülkeler arasındaki enflasyon farkları dikkate alınarak hesaplanan kura “reel (gerçek) kur” denir. Ülke dışındaki ve ülke içindeki ödemeler dengesi, enflasyon oranları, faiz oranları, politik riskler gibi etkenler kurların belirlenmesinde rol oynar.

Döviz Kuru Sistemleri: Döviz kurlarının

1. DÖNEN VARLIKLAR

- 10. Hazır Değerler
 - 100. Kasa
 - 100.50. Yabancı Paralar Kasası
 - 101. Alınan Çekler
 - 101.50. Kasadaki Yabancı Paralı Çekler
 - 101.51. Tahsildeki Yabancı Paralı Çekler
 - 101.52. Teminattaki Yaban. Paralı Çekler
 - 102. Bankalar
 - 102.50. Döviz Tevdiat Hesabı (Vadesiz)
 - 102.60. Döviz Tevdiat Hesabı (Vadeli)
 - 103. Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)
 - 103.50. Verilen Yabancı Paralı Çekler (-)
- 12. Ticari Alacaklar
 - 121. Alacak Senetleri
 - 121.50. Cüzdandaki Yaban. Paralı Senetler
 - 121.51. Tahsildeki Yabancı P. Senetler
 - 121.52. Teminattaki Yabancı P. Senetler
 - 121.70. Cüzdandaki Yb. P. Vadeli Çekler
 - 122. Alacak Senetleri Reeskontu (-)
 - 122. 50. Alacak Senetleri Reeskontu(-)
 - 122. 70. Vadeli Çekler Reeskontu (-)

2. DURAN VARLIKLAR

3. KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

- 32. Ticari Alacaklar
 - 321. Borç Senetleri
 - 321.50. Yabancı Paralı Borç Senetleri
 - 321.70. Verilen Yb. P. Vadeli Çekler
 - 322. Borç Senetleri Reeskontu (-)
 - 322.50. Borç Senetleri Reeskontu (-)

4. UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

5. ÖZKAYNAKLAR

Örneğin kasaya 1.000 Euro alınmış ise, Kasa (Ana) hesabının (yardımcı hesabı olan) yabancı paralar kasası hesabına Türk Lirası cinsinden kayıt yapılır; aynı

zamanda kasada mevcut olan 1.000 Euro da, yabancı para cinsinden muhasebe sistemi içinde veya dışında kaydedilir ve hareketleri izlenir (Kaya, vd., 2013:129).

Kasa Hesabı (Yabancı Paralar Kasası Hesabı)

Kasa hesabı işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların Türk Lirası karşılığının izlendiği hesaptır. Yabancı paralar kasası hesabı aşağıda görüldüğü gibi hesap planında Kasa Hesabının yardımcı hesabı şeklinde düzenlenmiştir. Kurumun kasasında bulunan yabancı paralar (efektifler) bu yardımcı hesapta Türk Lirası cinsinden izlenmektedir.

| | |
|--------------------------------|----------------|
| 100. KASA | Ana Hesap |
| 100.01. Merkez Kasa | Yardımcı Hesap |
| 100.50. Yabancı Paralar Kasası | Yardımcı Hesap |
| 100.50.001. Dolar | Alt Hesap |
| 100.50.002. Euro | Alt hesap |

1 \$ = ₺-1,90 iken 10.000 \$ alınmıştır. Yabancı paralar kasası hesabı kalanı ₺19.000'dir. Dönem sonunda kur ₺,95 olmuştur. Yabancı paralar kasası hesabı kalanı kaç olmalıdır?

Dönem sonunda ayrı alt hesaplarda yer alan her yabancı para tek tek değerlendirilir. Değerlemeden önce kasa noksanı veya fazlası olup olmadığı tespit edilir. Yani muhasebe dışı envanter sonucu (sayım sonucu), muhasebe içi envanter sonucu (kayıtlardaki döviz hesabı kalanı) ile karşılaştırılır, fark yok ise değerlendirilir. Mevcut yabancı para V.U.K. tebliğinde belirtilen kur ile çarpılır. Bu çarpım sonucu bulunan tutar ile alt hesaptaki Türk Lirası üzerinden yabancı para hesabı kalanı arasındaki fark kambiyo kar veya zararı olarak kaydedilir.

Dönem sonunda Maliye Bakanlığı kuru üzerinden değerlendirilmiş yabancı paranın Türk Lirası tutarı hesap kalanından yüksek ise kambiyo kar, düşük ise kambiyo zararı söz konusudur.

Kambiyo karları "646. Kambiyo Karları" hesabına; kambiyo zararları "656. Kambiyo Zararları" hesabına kaydedilir.

1. Dolar için efektif alış kuru ₺ 3,50 iken 1.000 \$ karşılığı mal satılmış (%18 KDV dahil) ve 1.000 \$ efektif alınmıştır.

2. Dolar için efektif alış kuru ₺ 3,50 iken 2.000 \$ karşılığı mal satılmış (%18 KDV dahil) ve 2.000 \$ efektif alınmıştır.
3. Euro için efektif alış kuru ₺ 4,00 iken 1.000 € tutarında mal satılmış (%18 KDV dahil) ve efektif alınmıştır.
4. Dolar için efektif alış kuru ₺ 3,50 iken 600 \$ bankada ₺'ye çevrilmiş, hesaba yatırılmış ve döviz alım belgesi alınmıştır.
5. Euro için efektif alış kuru ₺ 4,00 iken 200 € efektif bankada ₺'ye çevrilmiş, hesaba yatırılmış ve döviz alım belgesi alınmıştır.
6. Dönem sonunda işletme kasasında 2.400 \$ ve 800 € mevcuttur. Vergi Usul Kanunu tebliğlerine göre Dolar için değerlemeye esas efektif kuru t3,50 Euro için ₺ 4,00'dir.

| .../.../.... | | |
|--|-------|-------|
| 100 KASA H. | 3.500 | |
| 100.50. Yabancı Paralar Kasası | | |
| 100.50.001. Dolar | | |
| 600. YURT İÇİ SATIŞLAR H. | | 2.966 |
| 391. HESAPLANAN KDV H. | | 534 |
| <u>1.000 \$ efektif - kur ₺3,50. Ft. No...</u> | | |

| .../.../.... | | |
|---|-------|-------|
| 100 KASA H. | 3.680 | |
| 100.50. Yabancı Paralar Kasası | | |
| 100.50.001. Dolar | | |
| 600. YURT İÇİ SATIŞLAR H. | | 3.119 |
| 391. HESAPLANAN KDV H. | | 561 |
| <u>2.000 \$ efektif - kur ₺ 3,68. Ft. No...</u> | | |

| .../.../.... | | |
|--|-----|-----|
| 102. BANKALAR H. 102.01. T Mevduat Hesabı | 800 | |
| 100. KASA H. 100.50. Yabancı Paralar Kasası 100.50.002. Euro | | 800 |
| <u>200 € efektif – Kur 4,00. D.A.B. No...</u> | | |

Banka Hesabı (Döviz Tevdiat Hesapları)

Yurtiçi ve yurtdışı banka ve benzeri finans kurumlarına yatırılan yabancı paralar Bankalar ana hesabının alt hesabı olan "Döviz Tevdiat Hesapları" nda izlenir. Bankalarda açtırılacak döviz hesapları vadesiz veya vadeli olur. Hesap planında vadeli ve vadesiz hesapları ayırmak gerekir (Kaya, vd., 2013:129).

Vadesiz hesabın borcuna ve alacağına kayıt yaparken (yabancı paralar kasası hesabında olduğu gibi) işlemin yapıldığı tarihteki kur esas alınır. Yani hesaba değişik tarihlerde kayıt yapıldığından kurlar hep farklıdır. Dönem sonunda hesap kalanının fazla bir anlamı yoktur.

Değerleme yapılmadan önce bankadan hesap özeti alınır ve muhasebe kayıtları ile uyumu kontrol edilir. Fark varsa farkın nedenleri araştırılır ve gerekli düzeltmeler yapılır.

Dönem sonunda döviz hesabının kalanı; bankada mevcut döviz tutarının Maliye Bakanlığı'nın ilan etmiş olduğu değerlendirme kuru ile çarpılmış tutarı kadar olmalıdır.

Değerlemeden sonra ilgili hesap kalanı mevcut dövizin dönem sonundaki kur ile değerlendirilmiş Türk Lirası tutarını gösterecektir.

Vadesiz Döviz Tevdiat Hesabı:

1. İşletme kasasında mevcut 2.000 €, efektif alış kuru 4,00 iken bir bankada açtırılan Döviz Tevdiat hesabına yatırılmıştır.
2. Daha sonraki bir tarihte efektif alış kuru 3,80 iken aynı vadesiz döviz tevdiat hesabına 800 € daha yatırılmıştır.
3. 1.500 €, bankanın döviz alış kurunun 4,00 olduğu tarihte Türk Lirasına çevrilip, ticari mevduat hesabına aktarılmıştır.

| .../.../... | | |
|--|-------|-------|
| 102. BANKALAR H. 102.50. Vadesiz DTH. 102.50.002. ... 2.000 € x ₺ 2,40. Bankası, Euro Hs. 100. KASA H. 100.50. Yabancı Paralar Kasası 100.50.002. Euro | 8.000 | 8.000 |

| .../.../... | | |
|---|------|------|
| 102. BANKALAR H. 102.50. Vadesiz DTH. 102.50.002. ... Bankası, Euro Hs. 100. KASA H. 100.50. Yabancı Paralar Kasası 100.50.002. Euro 800 € x ₺ 3,80. | 3040 | 3040 |

| .../.../... | | |
|--|-------|-------|
| 102. BANKALAR H. 102.01. ₺ Mevduat Hs. 102. BANKALAR H.. 102.50. Vadesiz DTH. 102.50.002. ... Bankası, Euro Hs. 1.500 € x ₺ 4,00. | 6.000 | 6.000 |

Dönem sonunda, döviz hesabında mevcut yabancı paralar Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen döviz kurları ile değerlendirilir. Yani hesap kalanı bankadaki döviz tevdiat hesabında mevcut yabancı paranın dönem sonundaki kur ile değerlendirilmiş Türk Lirası değeri kadar olmalıdır. Bu örnekte dönem sonunda 1.300 Euro mevcuttur ve döviz alış kuru 122,42'dir.

Alacak Senetleri Hesabı

Yabancı para üzerinden düzenlenmiş bir senet alındığında, alacak senetleri hesabının yardımcı hesabı "121.50. Cüzdandaki Yabancı Senetler" hesabı, alt hesabı ile birlikte borçlandırılır (karşı hesap: alıcılar veya başka bir borçlu), senet ciro edildiğinde (karşı hesap: satıcılar veya başka bir alacaklı) veya tahsile gönderildiğinde ise (karşı hesap: 121.51). Tahsildeki Yabancı Senetler hesabı) alacaklandırılır (Kaya, vd., 2013:131).

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi Vergi Usul Kanunu'nun 280. maddesinde “Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayicinin tekerrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsa rayici yok ise, değerlemede uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'nca tespit olunur. Bu maddenin hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir” denilmektedir.

5.000 € değerli bir senet alındığı tarihte 122,40 kur değeriyle alacak senetleri hesabına kaydedilmiştir. Dönem sonunda 31.12.2015 değerlemeye esas alınacak kur 122,42'dir. Senedin vadesi 30.04.2016, uygulanacak faiz oranı (LIBOR) % 5'dir. Senedin tasarruf değeri ne kadardır?

| .../.../... | | |
|---|-----|-----|
| 121. ALACAK SENETLERİ H. 121.50. Cüzdandaki Yabancı Senetler | 100 | |
| 646. KAMBIYO KARLARI H. | | 100 |
| $(12\ 2,42 - 12\ 2,40) \times 5.000 \text{ €}$ | | |

| .../.../... | | |
|--|--------|--------|
| 657. REESKONT FAİZ GİDERLERİ H. | 198,37 | |
| 122. ALACAK SENETLERİ REESKONTU H. 122.50. Alacak Senetleri (Döviz) | | 198,37 |
| $1212.100 - 1211.901,63 = 12198,37$ | | |

2.5. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

İhracat işlemleri çok uzun süren işlemlerdir. Bu işlemleri muhasebeleştirmeden önce yapılması gereken birçok plan vardır. İhracatın mevzuatı ve içeriği, ihracata ilişkin hareket tarihinin belirlenmesi, kur değerlendirme ve farklılıkların işlemlerinin hedeflenmesi ve doğrulanması, yapılan ihracatın denetlenmesi gibi birçok gereksinim bulunmaktadır. Türk Vergi Mevzuatı ve KDVK gibi önemli kuruluşlardan yardım alınması ve şüphe duyulduğunda mutlaka görüş

alınması gerekmektedir.

2.5.1. İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilme Esasları

Yapılan bir ihracat işleminin muhasebe ve vergi mevzuatı açısından tam manasıyla hükümlü ve değerlendirilmesi için gümrük vergisi tarafından kapatılmış olması ve fiili olarak ihracatın gerçekleşmesi gerekmektedir. Fiili ihracat hüküm açısından kendisini koruması için vergisel açıdan çok fazla önem arz etmektedir. Fiili ihracatın tam olarak beyan edildiği gibi, eşya ve malın gümrük idaresi, tarafından kabul görünen ve beyannamesi kapatılıp, ülkeye ait olan gümrük yerinden ayrılma işlemidir. (www.gtb.gov.tr: 10.02.2017)

İhracat işleminin muhasebeleştirilmesinde fiili ihracat tarihinin önemli nedenleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır;

İhracat işlemlerinde hasılat bilindiği gibi beyanname düzenlemeleri ile değil, ihraç olduğu tarihe göre olmaktadır. 18.12.2014 tarihinde yapılan bir ihracat gümrükten çıkışı 01.01.2015 düzenlendiği gibi 2015 yılına göre hasılatın düzenlemesi gerekmektedir.

a) İhracatçının yüklediği ve ihracatçıya ilişkin KDV miktarının hakkı ise ihraç tarihi itibarıyla ile ortaya çıkacaktır. Değerlendirilme bu şekilde olacağı için fiili ihracat tarihi ile hasılatın yapılacağı değerlendirmesinin tablolara aktarma arasında olan ilişkiler UMS-18 standart anlayışına uygun şekilde olmaktadır. UMS-18 düzenine göre hasılat, işletme içerisindeki ekonomik açıdan yeterli bir düzeyde nitel anlama gelerek ve yararlı net bir şekilde belirlenerek kayıt altına alınır. Standartın 14. Maddesinde hasılatın yerine getirilebilmesi için finansal tablolarda aktarılacağı belirlenmiştir. Bu belirlenen şartlar;

a) İşletme mal ve diğer türlü değerlerini tüm sorumluluklarını alıcıya vermiş olması gerekmektedir.

b) İşletmenin sattığı malları etkili ve etkin bir kontrolünün olmaması gerekmektedir.

c) Hasılatın planlı, sistematik ve güvenli olması gerekmektedir..

d) İşletme ekonomik menfaat sağlayacak şekilde yüklenilecek ve yüklenilen

bütün maliyetlerin sağlam ve tutarlı ve emin bir şekilde niteliği olması gerekir..

2.5.2. İhracat İşlemleri ile İlgili Giderler

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabında, İhracat aşamasında yapılan bütün giderler takip edilmektedir. İskontolar ise 611 Satış İndirimleri hesabında kayda değer şekilde değerlendirilmektedir.

Bu giderler şu şekildedir;

- a) Sigorta giderleri
- b) Banka giderleri.
- c) Komisyon ve pazarlama giderleri
- d) Nakliye giderleri
- e) Gümrük müşavirliği giderleri
- f) Diğer bütün giderler

2.5.3. Özellik Arz etmeyen İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Şirket olarak Stara 05.07.2017 tarihli Feng Kai Int. Co. Firma ile yapılan ticari yazışmada malların teslim alınıp tekstil şirketi olan Stara'ya banka aracılığıyla gönderildiği öğrenilmiştir. Vedop sorgulama fiili ihraç tarihi 04.07.2017 olarak görülmüştür.

| | | | |
|--------------------------------------|---|-----------------------|----------------------|
| Gümrük Müşaviri Ahmet YILDIZ | | | |
| Harcama Dekontu Tarihi 04.07.2017 | | | 04.07.2017 |
| Gümrük Beyannamesi / Proje Kodu | | | EX003713 |
| Gider Türü | KDV Hariç | KDV | KDV'li TOPLAM |
| Yurtiçi Navlun / Nakliye Giderleri | 3.000,00 TL | 540,00 TL | 3.540,00 TL |
| Konsolosluk Onay Bedeli | 150,00 TL | 27,00 TL | 177,00 TL |
| Antrepo Giderleri | 1.000,00 TL | 180,00 TL | 1.180,00 TL |
| Gümrük Beyanname Giderleri | 250,00 TL | 45,00 TL | 295,00 TL |
| Belgesiz Giderler | 100,00 TL | 18,00 TL | 118,00 TL |
| TOPLAM GİDERLER | 4.500,00 TL | 810,00 TL | 5.310,00 TL |
| Gümrük Müşaviri Ahmet YILDIZ | | | |
| Serbest Meslek Makbuzu Tarih | | | 04.07.2013 |
| Brüt Ücret | | | 500,00 TL |
| KDV | | | 90,00 TL |
| Stopaj (%20) | | | 100,00 TL |
| Net Ödenecek | | | 490,00 TL |
| T.C Merkez Bankası Kurları | | | |
| Tarih | Döviz Alış (USD/TL) | | |
| 03.07.2013 | 1,9477 TL | | |
| 04.07.2013 | 1,9482 TL | | |
| 05.07.2013 | 1,9474 TL | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| I | 03.07.2017 | <u>Detay Alıcılar</u> | |
| 120 120.03 | İhracat İşlemlerinden Doğan | | 15.581,60 |
| 120.03.04 | Kai Feng İnt. Co. | 15.581,60 | |
| 120.03.04.05 | EX003713 GÇB / 123123 / 8.000,00 USD | | |
| 389 | Ertelenmiş İhracat Gelirleri | | 15.581,60 |
| 389.01 | İhracat Gelirleri | | |
| 389.01.03 | EX003713 GÇB / 123123 / 8.000,00 USD | 15.581,60 | |
| | 8.000,00 USD X 1,9477 TL = 15.581,60 TL | | |
| | 03.07.2017 Tarih ve 123123 no Fatura İstinaden Cari Hesap Kaydı | | |

| 2 | | 03.07.2017 | Detay | | |
|--------------|-----------------------------------|------------|--------|--------|--------|
| 760 | Pazarlama Satış Dağ. Gideri | | | 150,00 | |
| 760.05 | Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizm. | | | | |
| 760.05.02 | İhracat İşlemleri | | | | |
| 760.05.02.07 | Sigorta Giderleri | | 150,00 | | |
| 191 | İndirilecek KDV | | | 27,00 | |
| 191.03 | KDV %18 | | | | 177,00 |
| 320 | Satıcılar | | | | |
| 320.02 | Yurt İçi | | | 27,00 | |
| | Satıcılar 320.02.02 | | | | |
| | ES Sigorta A.Ş. | | | | |
| | 8.000,00 USD EX003717 GÇB | | | | |
| | | | | 177,00 | |
| | Sigorta Gideri Cari Hesap Kaydı | | | | |
| | | | | | |
| 3 | | 03.07.2017 | Detay | | |
| 320 | Satıcılar Yurt İçi Satıcılar ES | | | | |
| 320.02 | Sigorta A.Ş. | | | | |
| 320.02.02 | | | | | |
| | 102 Bankalar | | | 177,00 | 177,00 |
| | 102.01 USD Hesabı | | | | |
| | 102.01.01 X Bankası | | | | |
| | | | | | |
| | 8.000,00 USD EX003713 GÇB | | | | |
| | Sigorta Giderleri Ödeme Kaydı | | | | |

Yukarıdaki şekilde kayıtları yapılan ve alınan serbest meslek makbuzuna binaen gümrükçü hizmet bedeli olarak belirlenmiştir. (Kırtış, 2013:54).

2.5.4. Konsinye İhracat İşlemleri Muhasebeleştirilmesi

Ünlü kozmetikçilerden E-stara Kozmetik A.Ş imal ettiği ve birim fiyatının 4.00 ₺ olduğu birim satış fiyatı ise 2.50 USD olan sabun yapımındaki kalıpları 10.00 tanesinin satışa çıkarmıştır. ABD bulunan Miami Cosmetics Inc. ile 02.01.2015 yılında sözleşme olmuştur. Sözleşmeye binaen 10.000 adet sabun kalıbını 05.01.2015 tarihinde ithal eden yüklenici şirkete göndermiştir. İthalatçı bu malları 10.01.2015 tarihinde bütünü ABD gümrüğünden almıştır.

İthalat firması Miami Cosmetics İns. 5.000 adet sabun kalıbının satıldığını ihracat eden yüklenici firmaya 15.01.2015 tarihinde haber vermiştir. Satılan bu mallar için de E-stara Kozmetik A.Ş 15.01.2015 tarih ve 150115 numaralı faturayı

düzenlemiştir. Kesilen 5.000 adet sabun kalıbının ihracat bedeli ise 12.500.00 USD maliyeti ihracat eden kişinin bankasına gelmiştir. Kozmetik işletmesi bu tutarın döviz tevdiat için hesabına aktarılması istenmiştir. Banka ise bu döviz tevdiatı için 50.00 USD komisyon tutarı kesmiştir.

| T.C. Merkez Bankası Kurları | |
|-----------------------------|--------------------------|
| Tarih | Döviz Alış Kuru (USD/TL) |
| 05.01.2017 | 2,5119 |
| 15.01.2017 | 2,5187 |
| 20.05.2017 | 2,6270 |

| 1 | 05.01.2017 | <u>Detay</u> | | |
|--------|---|--------------|-----------|-----------|
| 152 | Mamuller | | 62.797,50 | |
| 152.04 | Yurtdışı Konsinye Mamuller Sabun | | 62.797,50 | |
| | 152 Mamuller 152.02 | | 62.797,50 | 62.797,50 |
| | Stoktaki Mamuller 152.02.01 | | | |
| | Sabun | | | |
| | 2.50,00 YSD X 10.000 ad. X 2,5119 ₺ = 62.797,50 ₺ Miami | | | |
| | Cosmetics Firmasına Konsinye Gönderilen Sabunların | | | |
| | Stok Çıkış Kaydı | | | |

| 2 | 15.01.2017 | <u>Detay</u> | | |
|-----------|--|--------------|-----------|-----------|
| 120 | Alıcılar | | 31.483,75 | |
| 120.02 | Yurtdışı Alıcılar Miami Cosmetics | | | |
| 120.02.03 | | | | |
| | 601 Yurtdışı Satışlar 601.04 | 31.483,75 | | 31.483,75 |
| | Miami Cosmetics 601.04.01 | | | |
| | Konsinye Sabun Satışı | | | |
| | 12.500,00 USD X 2,5187 TL = 31.483,75 ₺ Miami | | | |
| | Cosmetics Firmasına Konsinye Gönderilen Sabunların | | | |
| | 5.000 ad. 150117 Fat. No ile Satış Kaydı | | | |

2.5.5. Serbest Bölgeye Yapılan İhracat İşleminin Muhasebeleştirilmesi

İhracat diğer bir alt tanımı ise, diğer ülkelere yapılan satış işlemleridir. Yapılan ihracat işlemlerinin farklı bir ülkeye ya da kendi ülkesine yapılmasında hiçbir fark bulunmamaktadır. Serbest bölgelerde yapılan ihracatlar yapılan malların hizmet

tuttarı TCMB tarafından kabul edilip, düzenli ve planlı bir şekilde hesaplanır. Serbest bölgelerde ki para biri ya döviz ya da TL olarak kabul edilmektedir. (Demirkan, 1996:16).

2.6. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde ithalat işlemlerinin Muhasebeleştirilmesine yer verilmiştir.

2.6.1. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Esasları

Gümrükten çıkan bir eşya ve malın muhasebeleştirilmesinde mal veya eşyanın maliyeti farklılık göstermektedir. Bu ithalat işleminin başlanması ve bitiş tarihine kadar oluşan süreçte gümrükte ödenmesi gereken vergi, satın alma işlemleri, resim, harç, fonlar, nakliye, her türlü yükleme ve boşaltma, navlun bedelleri ve sigorta hizmetleri ile komisyonları içermektedir. Komisyonlarda yapılan ithalat sonucu oluşan ve ithalat teminatı için ödenen faiz malın maliyetine ek olarak ilave edilmektedir. Unutulmaması gereken bir değer olarak eğer ihracat yapan bir işletme ya da şahıs aracı yapan malın yasal hükmün sorumluluğuna almak istemiyorsa ihracatçı firmaya hizmet ediyordur (DTM, 2006:37).

İlave olarak VUK'a göre komisyon, emlak tüketim ve alım giderleri, tellaliye giderleri, genel giderler ve gümrük giderleri tüm bu değerler maliyete dahil edilip, genel olan giderler arasından bağımsız bırakılmaktadır.

2.6.2. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Bu bölümde TMS ve VUK farkındalıklarını göz önüne alarak “ İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi Esasları” bağlı olarak örnek bir uygulamaya gidilecektir. Bu bölümde ithalat işlemlerinin kayıtları ve muhasebeleştirilmesi örnek bir beyan oluşturulacaktır.

| T.C. Merkez Bankası Kurları | |
|-----------------------------|--------------------------|
| Tarih | Döviz Alış Kuru (USD/TL) |
| 01.03.2016 | 3,5119 |
| 02.03.2016 | 3,5087 |
| 10.03.2016 | 3,5068 |
| 11.03.2016 | 3,5103 |
| 13.03.2016 | 3,5096 |
| 01.04.2016 | 3,5112 |
| 01.05.2016 | 3,4915 |
| 01.06.2016 | 3,4762 |
| 01.07.2016 | 3,5080 |
| 01.08.2016 | 3,7736 |
| 01.09.2016 | 3,9147 |

İşletmenin günlük muhasebe kayıtları tuttuğunu ve sürekli envanter yöntemini takip ettiğini varsayarak, ilgili muhasebe kayıtları TMS ye göre VUK farklılıkları da göz önünde bulundurulacak şekilde aşağıdaki gibi olacaktır.

| BANKA KREDİSİ GERİ ÖDEME PLANI (USD) | | | | | | | | |
|--|------------|-------------------|-------------------|-----------------|-----------------|---------------|-----------------|------------|
| | Tarih | Taksit | Anapara | Net Faiz | KKDF | BSMV | Brüt Faiz | Kalan Para |
| 1 | 01.04.2016 | 34.890,16 | 32.250,16 | 2.200,00 | 330,00 | 110,00 | 2.640,00 | 167.749,84 |
| 2 | 01.05.2016 | 34.890,16 | 32.675,86 | 1.845,25 | 276,79 | 92,26 | 2.214,30 | 135.073,98 |
| 3 | 01.06.2016 | 34.890,16 | 33.107,18 | 1.485,81 | 222,87 | 74,29 | 1.782,98 | 101.966,79 |
| 4 | 01.07.2016 | 34.890,16 | 33.544,20 | 1.121,63 | 168,25 | 56,08 | 1.345,96 | 68.422,59 |
| 5 | 01.08.2016 | 34.890,16 | 33.986,98 | 752,65 | 112,90 | 37,63 | 903,18 | 34.435,61 |
| 6 | 01.09.2016 | 34.890,16 | 34.435,61 | 378,79 | 56,82 | 18,94 | 454,55 | 0,00 |
| TOPLAM | | 209.340,96 | 200.000,00 | 7.784,14 | 1.167,62 | 389,21 | 9.340,96 | |

| | | | | |
|-----------|---|--------------|------------|------------|
| 1 | 01.03.2016 | | | |
| 102 | Bankalar USD Hesapları X Bankası | | 502.380,00 | |
| 102.02 | | <u>Detay</u> | | |
| 102.02.01 | | | | |
| 300 | Banka Kredileri | | | 502.380,00 |
| 300.02 | USD Kredileri | | 502.380,00 | |
| 300.02.01 | X Bankası | | | |
| | 200.000,00 USD X 2,5119 ₺ = 502.380,00 TL İthal Edilecek 5 Adet Pomat Dolum Makinesi İçin Alınan Banka Kredisinin Hesap Kaydı | | | |

| | | | | |
|--------------|---|--------------|------------|------------|
| 2 | 02.03.2016 | | | |
| 259 259.02 | Verilen Avanslar | | 501.740,00 | |
| 259.02.01 | | <u>Detay</u> | | |
| 259.02.01.01 | İthal Sabit Kıymet Maliyet Unsurları Pomat Makinesi Satın Alma Bedeli | | | |
| 320 | Satıcılar | 501.740,00 | | 501.740,00 |
| 320.02 | Yurt Dışı | | | |
| | Satıcılar 320.02.03 | | | |
| | KL Machinery | | | |
| | 200.000,00 USD X 2,5087 ₺ = 501.740,00 TL İthal Edilecek 5 Adet Pomat Dolum Makinesi İçin Avans ve Cari Hesap Kaydı | | | |

2.7.Dış Ticaretin Finansmanının Özellikleri

Gerek iç gerekse dış ticaretin finansmanının benzer ya da aynı nitelikte ilkelerinin ve de yöntemlerinin olmasına rağmen; dış ticaretin finansmanını iç ticaretin finansmanında farklı hale getiren kimi özellikler riskler bulunmaktadır. Değişik para birimlerinin kullanılması sınır ötesi ticaret, ülkelerdeki yasal düzenlemelerin piyasa koşullarının ekonomik politikalarındaki farklılık dış ticaretin finansmanına yeni riskler getirmektedir. Dış ticaretin finansmanında tekdüzelik sağlamak uyumsuzlukları gidermek adına uluslararası düzenlemeler yeknesak teamüller ve kaideler yaygın bir biçimde uygulanmaktadır. Dış ticarete kavramlar belgeler farklılık arz etmekte iç ticarete gerekli görülmeyen kimi belgeler dış ticarete daha yaygın kullanılabilir. Bu bağlamda dış ticaretin finansmanı genelde olarak iç ticaretin finansmanından ayrı olarak ele alınmaktadır (Akgüç, 2009:3).

2.7.1.Dış Ticaretin Finansmanında Riskler

Risk denildiğinde ilk aklımıza gelen gerçekleşmesi muhtemel gerçekleştiğinde zor duruma düşürecek olay ve olaylardır. Riskte önceden tahmin ettiğimiz belirsizlikler üstlenilmektedir. İç ticarete mümkün mertebe kısa sürede problemler çözülebilmektedir. Dış ticarete hem milli hukuk hem de uluslararası hukuk yaptırımları altında taraflar risk almaktadır. Ticaret hayatının akışı içerisinde söz konusu riskler azaltılabilmektedir (Zaim, 2011:10).

Dış ticaretin finansmanında karşılaşılan riskler kredi riski ülke riski kur riski başlıkları altında özetlenebilir.

2.7.1.1. Kredi Riski

Tüm kredi işlemlerinde olduğu gibi dış ticarete de hiç şüphesiz kredi riski, borçlunun(alıcının) yükümlülüklerini yerine getirmemesi, gecikme olasılığı vardır. Bu riski dış ticarete iç ticarete oranla çok daha artıran iki önemli etken söz konusudur; Bunlardan ilki, borçlunun yurt dışında olması sebebiyle yasal takibin zor ve maliyetinin de buna bağlı olarak yüksek oluşu, ikincisi, yurtdışındaki borçlu hakkında kredi değerliliği konusunda yeteri kadar bilgi sahibi olunamamasıdır (Akgüç, 2009:3).

2.7.1.2. Ülke Riski

Küreselleşen dünyamızda mali piyasalar arasındaki sınırlar ortadan kalkarken sınır ötesi kredi işlemleri de çok büyük hacimlere ulaşmıştır. Mali piyasaların küreselleşmesi borç alan ve borç veren taraflara olanakları çoğaltmakla kalmamış kredilerin geri ödenmemesi sorununu da gündeme getirmiştir. İşte bu noktada temel amacı dış borç yükümlülüklerini karşılayamayacak olan ülkelerin belirlenmesi olan ülke risk analizi büyük önem kazanmaktadır. Ülke riski kredi verme işlemlerinde borç verilen ülkede çıkabilecek olaylar nedeniyle karşı karşıya kalınan risktir. Ancak borç verenin riske girdiği durumların kredi kullandırılan ülke yönetiminin inisiyatifindeki olaylar neticesinde ortaya çıkmış olması gerekmekte, özel kurumların veya kişilerin kontrolündeki olaylar nedeniyle oluşan riskler ise ülke riskine girmemektedir. Ülke riski tahmini kapsamında bir ülkenin kredibilitesi ve borçlarını ödeme kapasitesi değerlendirilmekte ve yatırım yapılması durumunda

yatırımcının bundan dolayı yükleneceği risk tahmin edilmektedir. Dolayısıyla bu risk tahmininde kredi açılacak ve yatırım yapılacak ülke yönetiminin izlediği ekonomik politikaların sosyal politik ve ekonomik unsurlar yanında jeopolitik konumu ile bütün olarak analiz edilmesi büyük önem taşımaktadır (Kaya, 2003:26).

Ülke riskinin başlıca nedenleri şöyle özetlenebilir (Akgüç,2009:4):

- Borçlunun ya da garantörün ülkesinde borç ödemeyi engelleyen iç ayaklanma, rejim değişikliği, askeri darbeler, siyasi ilişkilerin kesilmesi, ekonomik yaptırımlar, ambargo uygulanması, ülkenin işgale uğraması gibi politik olaylar,
- İthalatçının ülkesinde veya ödemenin yapılmasına aracılık edecek olan bir üçüncü ülkede kabul edilen kambiyo sınırlamaları nedeniyle mal bedelinin transferinin olanaksız hale gelmesi, ya da gecikmesi,
- Hükümetçe alınan idari kararlarla satış sözleşmesini şartlarının kısmen veya tamamen yerine getirilmesinin olanaksız hale getirilmesi,
- İdari önlemlerle izlenen politikalar sonucu yapılacak ödemenin veya transferin olanaksız hale gelmesi ya da gecikmesi,
- İhraç edilebilir bir malın ihracatının daha sonra yasaklanması,
- Ticari olarak sigortalanmayan, ihracatçı ve ithalatçının kontrolü dışında meydana gelen sigorta kapsamına girmeyen zararlar.

2.7.1.3. Kur Riski

Döviz kurlarındaki dalgalanmalar, dış ticaret ve mali işlemlerle uğraşan firmaların elde edeceği dövize bağlı olan alacak, borç, gelir ve gider akımlarının yerli para cinsindeki değerlerinde dalgalanmalara neden olmaktadır. Bu durum ise özellikle dış ticaret işlemi gerçekleştiren şirketlerin beklenen gelir ve giderlerinde ve dolayısıyla karlılığında olumsuz etkilere yol açmaktadır. İşte bu olumsuzluklar dış ticaret işlemlerinde kur riskini oluşturmakta ve bunun için belirli önlemlerin alınması gerekmektedir. “Kur riski; bir işletmenin bilançosunun aktifinde veya pasifinde aynı tutarda ve cinsten döviz bulunmamasından kaynaklanan zarara uğrama olasılığını ifade etmektedir. Kur riski dış ticaret firmaları bakımında işlem etkisi yönüyle önemlidir” (Çalışkan, 2009:22).

İşlem etkisi; döviz kuru hareketlerinin beklenen nakit akışı üzerinde doğrudan yarattığı kar ve zarar olasılığı olarak tanımlanmaktadır. İşlem etkisi sonucu işletme açısından karlı olabilecek bir işlem zararla tamamlanabilmektedir. Bu noktada hızlı kur değişimlerinin dış ticareti olumsuz etkilemekte olduğu söylenebilir.

Döviz piyasalarında yaşanabilecek istikrarsızlık ve belirsizlik, dalgalanmalar sonucu dış ticaret firmaları için oluşabilecek kur risklerine karşı korunma yöntemlerine hedging adı verilmektedir. Sözcük anlamı "korunma" olan "hedging" küçük bir maliyet ile büyük bir zarardan kaçınabilme mantığına dayanan vadeli işlemleri ifade etmektedir. Döviz kurlarındaki ani değişiklik firmaların nakit akışlarını etkilemesi nedeniyle firmalar riskten korunmayı veya kaçınmayı stratejilerinin bir parçası haline getirmeye başlamışlardır. "Hedge etme; ithalatçı, ihracatçı ve diğer aracı kurumlar tarafından kullanılabilir bir yöntemdir. Hedging kapsamında dış ticaret işlemlerinden elde edilmesi beklenen kazançtan sapmalar meydana getiren kur riskleri, Forward, Futures, Opsiyon ve Swap sözleşmeleri olan temel finansal türev ürünleri kullanılarak ortadan kaldırılabilir. Türev ürünler, faiz oranı, döviz kuru ve fiyat riskinden korunmak amacıyla kullanılmaktadır" (Çalışkan, 2009:23-24).

2.7.2. İhracatın Finansmanı

Uluslararası ticaretin gelişmesi, beraberinde dış ticaretin finansmanı ihtiyacını getirmekte, ihtiyacın karşılanması için farklı finansman şekilleri gerekmektedir. Dış ticaretin finansmanı; ihracat ve ithalatın finansmanı anlamına gelmektedir. Ülkeler dış ticaret hacimlerini geliştirmek için ihracat ve ithalat rakamlarını geliştirmek durumundadır. Ülkeler, kendi ülkelerinde üretim yapan işletmelerin finansmanını sağlayarak ihracat rakamlarını arttırmayı ve dışarıdan ithal ettiği ürünler için finansman desteği sağlayarak ülkenin ithalat ihtiyacını karşılamayı hedeflemektedir. Bu nedenle dış ticarete finansman denince yalnızca akla gelen ülkenin kendi firmasını desteklemesi olmamalıdır. Bunun yanı sıra dış alıcıların alım gücü ve ülke firmasına olan güveninin artırılarak, kendi ülkesinden mal almaya teşvik edilmesi ya da karşı tarafın üretim gücünün ve ülke firmasına güveninin artırılarak ülkeye mal satmasının teşvik edilmesi dış ticaret finansmanının ilgilendiği konulardır (Sayım ve Zengin, 2012: 220).

İhracatçılar, yükleme öncesinde ihracı yapılacak olan malların üretiminin gerçekleştirilmesi esnasında ya da üretilmiş malların ihracata hazırlanması sırasında finansmana ihtiyaç duyabileceği gibi, sevkiyattan sonra ithalatçının kredilendirilmesi konusunda da finansmana ihtiyaç duyabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerin çoğunda olduğu gibi ülkemizde de işletmelerin en büyük probleminin işletme sermayesinin eksikliği olduğu göz önüne alındığında, sevk öncesi kredi programları bu nedenle büyük önem kazanmaktadır. İşletme sermayesinin yetersizliği, uluslararası piyasalarda rekabet edebilecek nitelik ve fiyatta ürün üretme kapasitesine sahip olan işletmelerin dahi ihracat yapmasına engel olabilmektedir. Bir diğer önemli sorun da, gelişmekte olan ülkelerdeki ticari bankaların, gelişmiş ülkelerdeki bankalara göre kredi vermek konusunda çok daha fazla tutucu olmasıdır. İhracatçılar kredi kullanabilmek için ticari bankaların ciddi incelemelerden geçmek ve dahi garanti ve ipotek vermek zorunda kalabilmektedir. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde ihracatçıların finansman gereksinimi çoğu zaman devlet destekli ihracat kredi kuruluşları tarafından sağlanmaktadır (Özdemir, 2004:38-39).

Bir üretim işletmesi, ihraç etmek üzere kesin olarak anlaşmaya vardığı siparişe konu malların üretimi, tedariki ve hazırlanması için sevkiyat öncesi finansmana ihtiyaç duymaktadır. Sevkiyat öncesi kredi, üretici firmaların yanı sıra, siparişe konu malların tedariki, stoklanması, depolanması ve nakliyesinin getirdiği ek finans yükünün giderilmesi gibi nedenlerle pazarlamacı firmalar için de gereklidir. Doğaldır ki, üretici ve pazarlamacı firmalar, sipariş alınan tarih ile yükleme yapılan tarih arasındaki sürede finansman ihtiyacı ve arayışına yönelmektedir. İhracata hazırlık kredileri bu finansman ihtiyacının karşılanması amacı ile verilmekte ve çoğunlukla kısa vadeli nitelik taşımaktadır. Ancak üretimi ve sevki uzun zaman alan sermaye mallarının ihracatı söz konusu olduğu durumlarda vade bir yıldan uzun olabilmektedir.

2.7.2.1. Sevkiyat Öncesi Krediler

Gelişmekte olan ülkelerin birçoğu için ihracatın gelişmesinin ilk aşamalarında, yükleme öncesi finansmana olan ihtiyaç, yükleme sonrası finansmana göre çok daha fazladır. Bu durumun sebebi, ihracat yapabilmenin ilk şartının, uluslararası alanda rekabetçi maliyetlerle ihraç edilecek olan ürünü üretebilmektir.

Bu nedenle öncelik, yükleme öncesi işletme sermayesi borçlanmalarına verilmektedir. Bu borçlar, ihracat siparişinin alındığı andan başlayıp siparişin yüklendiği ana kadar üretim, satış ve ihracata hazırlık faaliyetlerini kapsamaktadır. Pratikte, sevkiyat öncesi finansmana olan ihtiyaç, ihracat siparişi alındıktan sonra meydana gelmekte ve ihraç ürünleri sevk edildikten sonra ise sona ermektedir.

Özellikle ihracı yapılacak olan ürünlerin üretimi için verilen kredilerin yatırımları cesaretlendirme ihtimali yüksekliği nedeniyle, yatırım kredileri de uzun vadeler gerektiren araçlar olmaktadır. Bu yüzden, gelişmekte olan ülkeler için yükleme öncesinde, işletme sermayesi ihtiyacına göre, ihracat üretimine dönük sermaye ihtiyacının karşılanmasında, sınırsız ve bütün firmalar için eşit erişim imkanlarının oluşturulması büyük önem arz etmektedir (Özdemir, 2004:39-40).

Kısa Vadeli İhracat Kredileri içerisindeki payı %65 ila %67 arasında olan sevkiyat öncesi ihracat kredileri, kısa vadeli krediler olup, bütün sektörleri kapsayan ve ihracatçıların imalat aşamasından başlanarak desteklenmesi amacını taşıyan kredilerdir. Bu krediler, ihracatçılara, imalatçılara ve/veya imalatçı-ihracatçılara ihracata hazırlık aşamasında finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kullanılmaktadır. “Krediler, Eximbank vasıtasıyla Türk menşeli malların, serbest dövizle, kesin olarak ihraç edilmesinin garanti edilmesi karşılığında ihracatçılara kullanılmak üzere aracı bankalar tarafından kullanılmaktadır. Firmaların ihracatçı olduğu, vergi kimlik numarası ile; imalatçı olduğu ise Sanayi Sicil Belgesi veya Kapasite Raporu ile ispatlanması gerekmektedir”. Kredinin alım aşamaları şunlardır:

- Aracı bankalar, uygun buldukları firmaların kredi başvuru formlarını Türk Eximbank'a gönderirler.
- Türk Eximbank kredi taleplerini değerlendirir.
- Kabul edilmesi halinde kredi, firma hesabına aktarılmak üzere aracı bankaya ödenir.
- Aracı bankalar hesaplarına intikal eden kredi tutarlarını aynı gün ilgili firma hesabına aktarırlar.
- Firmalar, aracı bankanın krediyi kullandırım tarihinde, kendilerine ödeyip

ödemediğini 5 işgünü içinde yazılı olarak teyit ederler.

Bu krediden faydalanmak isteyen firmaların kullanabileceği maksimum kredi tutarı döviz olarak 10 milyon ABD Doları, Türk lirası olarak ise 6 milyon TL'dir.

Kullanılacak kredinin tutarı FOB ihracat taahhüdüne göre belirlenmekte ve ihracat tutarının tamamına kadar kullandırılabilir (Güneş ve Uğur, 2007: 28).

2.7.2.2. Sevkiyat Sonrası Finansman

Sevkiyat sonrası finansman, adından da anlaşılacağı üzere ihracatçıların alıcılarına kredi açtıkları zaman bankaların devreye girerek ihraç ürünlerinin yurtdışına sevk edilmesi ile ürün bedellerinin tahsili arasında bir köprü vazifesi gören finansman türüdür. Sevkiyat sonrası finansman yöntemleri (TİSK, 2009: 6):

- Bir kimsenin talebi üzerine bir bankanın şube veya muhabirleri nezdinde herhangi bir kimse veya firma lehine açılan bir kredi olan ve satıcının sevk belgelerini bankaya vererek mal bedelini hemen alması nedeniyle malların ithalatçısının ülkesine gitmesi ve ithalatçının göndereceği paranın ihracatçının eline geçmesine kadar geçecek süre içinde ihracatçının finansman kaybına uğramamasını sağlayan akreditif kredisinden;

- Vesaik mukabili ödemelerde ihracat poliçelerinin görüldüğünde ödemeli olanların satın alınması, vadeli ödemeli olanlarda ise ıskonto edilmesi suretiyle ihracatçıya sağlanan kredi türü olan iştira ve ıskonto kredisinden;

- Malları temsil eden vesaikin rehini karşılığında ihracatçıya verilen avans olan vesaik mukabili avanstan oluşmaktadır.

İhracat yapan firmaların, teyitli veya teyitsiz vadeli akreditiflerinin kırdırılması ile ilgili döviz cinsi akreditif bedelinin karşılığında TL olarak kullandırılan kredidir. İthalatçının vadesinde ihracat bedelini ödemesiyle kredi riski tasfiye edilmektedir. İhracatlarını akreditif bazında gerçekleştiren firmaların kullandığı bu finansman yöntemi sayesinde ihracat bedeli gelmeden ıskonto edildiğinden likidite avantajı sağlamaktadır (Sayım ve Zengin, 2012:222).

Orta vadede sevkiyat sonrası finansman ise alıcı ve satıcı kredileri şeklinde yapılabilmektedir. Satıcı kredisi, ihracat kredilerinin önemli bölümünü teşkil etmektedir. Burada, ihracatçı ürünleri sevk edince ilgili belgeleri bankasına ibraz ederek sevkiyat sonrası kredi ile kendini finanse etmektedir. Banka, ürün bedelini zamanı gelince ithalatçıdan tahsil etmektedir. Bu durumda ihracatçı ile bankası arasındaki tek işlem faiz ödemesidir. Banka, yalnızca ihracat bedellerinin tahsil edilememesi durumunda ihracatçıya rücu etmektedir. İhracat kredi sigortasının bulunması halinde ise, ihracatçı bu riski üstlenmemekte ve riski sigorta kurumuna devretmektedir.

Satıcı kredisinin tersine alıcı kredisi ise ithalatçıya kullanılmakla birlikte, ihracatçıyı finanse etmektedir. Uzun vadeli krediler, alıcının ithalat bedelini peşin ödemesini sağlama yönünden, ihracatçının ülkesindeki banka veya bir başka finansman kuruluşu tarafından alıcının bankasının garantisi altında ithalatçıya ödenmektedir. Alıcı kredisi, ithalatçıya borç verilmesi anlamındadır. Uygulamada, bir ülkeden diğerine herhangi bir fon transferi söz konusu değildir. Genellikle ithalatçı ürün bedelinin % 20 ile % 30'u arasında bir bölümü satıcıya (ihracatçıya) peşin ödemekte, bakiye ise alıcıya borç olarak verilmektedir (Ünay, 1989: 65).

2.7.3. İthalatın Finansmanı

Dış ticarete ihracatın ülke için faydası yadsınamaz bir gerçektir. Ancak ülkelerin her türlü malı veya hizmeti kendi içinde üretme imkanı yoktur. Bu nedenle ihracatın yanı sıra ithalata da ihtiyaç duyulmaktadır. Bazen ihracatın yapılabilmesi ithalatın yapılabilmesine bağlı olmaktadır. Bu nedenle ithalatın ve ithalat rakamlarının geliştirilmesi için ithalatçı firmalara özel krediler tanımlanmıştır.

Dış ticarete kur riski her zaman vardır. Ancak kura bağlı olarak ihracatçı ve ithalatçıların lehine ve aleyhine olan durumlar söz konusudur. Örneğin dalgalı kur rejiminde, TL'nin dolara karşı aşırı değer kazanması ve dolar kurunun düşük seyretmesi, döviz borçlusu olan ithalatçı firmaların döviz borcundan kurtulması için lehine bir durum meydana getirmektedir. Döviz borcu olan ithalatçı firmaları borcundan kurtarmak ve dövizdeki kur artışından firmaları korumak amacıyla bu krediler ithalatçılara kullanılmaktadır (Kardağlı, 2007:82).

2.7.3.1. Akreditif Kredisi

Bir akreditif açıldığında amir banka, ithalatçıdan akreditif bedelinin tamamını istediği an tahsil edebilme imkanına sahiptir. Bu gibi bir durumda bir kredi ilişkisi söz konusu değildir. Bu durumun aksine, akreditif bedelinin bir kısmını alabilir veya malların teslim alınması ya da satılıp bedellerinin ödenmesine kadar hiçbir tahsilatta da bulunmayabilir. İşte bu durumda kısmen veya tamamen bir akreditif kredisi açılmış demektir.

2.7.3.2. Vesaik Mukabili Ödeme

İthalatın vesaik mukabili yapıldığı durumlarda, ithalatçı adına keşide edilen poliçenin görüldüğünde ödemeli ya da vadeli olmasına göre kredi ilişkisi farklılaşmaktadır. İhracatçının keşide ettiği poliçe görüldüğünde ödemeli ise, ithalatçı vesaiki teslim aldığı an ödeme yapmak durumundadır. İthalatçının ödemeyi hemen yapması durumunda, herhangi bir ithalat kredisinin açılması söz konusu değildir. Bunun yanında, ithalatçı hem mallar gelinceye kadar hem de malların teslim alındıktan sonra poliçe bedelini bankasından kredi almak suretiyle ödeme yoluna gidebilmektedir. Bu durumda, mal teslimine kadar ithal aşaması finansmanı, daha sonra da ithalat sonrası finansman söz konusu olmaktadır. İthalatçı bir borç senedi imzalayarak veya yeni bir poliçeyi kabul ederek yeddi emin makbuzu (trust receipt) karşılığı malları teslim almaktadır. İthalatçı malları satınca banka borcunu (krediyi) kapatmaktadır (Ünay, 1989: 67).

2.7.3.3. Aval ve Kabul Kredisi

Gayri nakdi nitelikte olan aval ve kabul kredileri, vesaik mukabili ve akreditifli ödemelerde bankanın vadeli poliçeye aval vermesi veya bizzat poliçeyi kabul etmesi durumlarını içermektedir. Çünkü banka aval kredisinde kefil, kabul kredisinde ise asıl borçlu sıfatıyla ihracatçıya karşı poliçenin zamanında ödeneceğine dair ithalatçı adına garanti vermektedir. “Aval ve kabul kredilerinde, malların alıcıya tesliminde yine ya yeddi emin makbuzu veya başka bir teminat alınmaktadır. Daha sonra kredi ilişkisi ithalat sonrası banka finansmanına dönüşebilmektedir” (Kardağlı, 2007:82).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. UMS-2 Stoklar Standardı

Dış ticaret işlemlerinde stoklar önemlidir. Çünkü dış ticaret yapan işletmelerin ticari faaliyetlerinin temelini stoklar oluşturmaktadır. Dış ticarete konu olan mal ister ticari mal ister hizmet olsun stoklar hesabında bu faaliyet kayıt altına alınmalıdır. Dış ticarete bakan yönü itibarıyla stoklar standardı, dış ticarete konu olan malın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermektedir (Ağsakal ve Baral, 2016:274).

“Stoklar, ticaret İşletmelerin ticari mallar adı altında sınıflandırılırken, üretim işletmelerinde stoklar başlığı adı altında; üretimi tamamlanan ve satılmak üzere ambara alınan mamul stokları, üretim safhasında bulunan direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranda pay almış ancak henüz üretimi tamamlanmamış olan yarı mamul stokları ve üretim sürecine henüz başlanmamış, üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve diğer malzemelerden oluşan ilk madde ve malzeme stokları olarak tasnif edilebilir” (Demir, 2012:223).

3.1.1. Standardın Amacı

Ticari işletmelerde malların alım ve satımı, üretilen maliyetlerin hesaplanması, üretim işletmelerinde alınan malların değerlendirme, izleme ve ölçme gibi ilkeleri, hedefleri ve değerlendirmeleri kapsamaktadır.

Bu standartın gayesi ise, stokların muhasebe ile ilgili işlemlerini ifade etmektedir. Bu mevzuda malların stoklanmasında temel hedef elden çıkarılmasında ya da kullanılmasında gerçekleşen gelirler ve karşılaşılabilecek olan maliyetlerin bilinmesidir. Standart ki bu hedef stokta kalan ürünlerin maliyetlerinin, net olan gerçekleşebilir değere en aza indirmeyi hedefleyerek nasıl gidere ya da nasıl

saptanacağını açıklamaktadır.

3.1.2. Standardın Kapsamı

Bu Standart

- İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri,
- Finansal araçlar,
- Tarımsal faaliyetler ile ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler,

dışındaki tüm stoklar için uygulanır (<http://www.kgk.gov.tr.e.t>: 21.03.2017).

3.1.3. Standartla İlgili Bilinmesi Gereken Tanımlar

Stoklar; işin normal akışı içinde, olağan işletme faaliyetleri kapsamında, atılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır (<http://www.kgk.gov.tr.e.t>: 21.03.2017).

Normal olan iş akışı içinde, tahmin edilen ve olasılık üzerine düşünülen satış fiyatının satışı gerçekleştirilebilmek amacıyla, tahmin edilen tamamlanma fiyatı için gerekli olan tahmini satış fiyatı giderlerinin tamamının toplanmasıyla ve bu toplanan satışın düşürülmesiyle elde edilen tutara net gerçekleşebilir değer denilmektedir. (<http://www.kgk.gov.tr.e.t>: 21.03.2017).

Pazar ortamında olan bir stok ürünün istekli ve bilgili gruplar arasında değiş tokuş edilebileceğine ise Gerçeğe Uygun Değer denilmektedir. İşletmeye özgü bir değer olan ilkidir. Stokun net değeri ise gerçek değerinden satış değerinin düşürülmesiyle elde edilen tutarlara denk olmayabilir (<http://www.kgk.gov.tr.e.t>: 21.03.2017).

3.1.4. Stokların Maliyeti

TMS 2 Stoklara ilişkin muhasebe standardında, stokların maliyeti

- Satın alma maliyetleri
- Dönüştürme maliyetleri
- Diğer maliyetler

3 unsurdan oluşur.

3.1.4.1. Satın Alma Maliyetleri

Stoklardaki satın alma maliyeti, fiyatı, ithalat vergi ve diğer vergi yükleme boşalma, nakliye ile mamul, hizmet ve malzemelerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurabilen maliyetler bütünüdür. İskonto ve buna benzer indirimler satın alma maliyetlerinin belirlenmesinde indirim konusu yapılabilir (<http://www.kgk.gov.tr/e.t>: 21.03.2017).

3.1.4.2. Dönüştürme Maliyetleri

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (Gökçen vd., 2011:128).

Stokların dönüştürme maliyetleri; direkt işçilik giderleri gibi, üretimle doğrudan ilişkili maliyetleri kapsar. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden

sistemantik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleri ile fabrikanın yönetim ve idaresi ile ilgili maliyetlerdir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

3.1.4.3. Diğer Maliyetler

Stokların mevcut olan durumları ve konuma uygun olduklarında stoklar maliyetlere dahil edilmektedir. Mesela üretimde olan bazı giderler kapsamı dışında olan veya özel bir istekler üretilen bir ürün tasarımı, geliştirme maliyetinin stok maliyetine uygun kapsamsıyla oluşabilmektedir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017):

- Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri,
- Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
- Stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve Satış giderleri.

3.1.4.4. Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

İşletmenin yeteneklerini ve ürünlerini kullanan alıcılara yönelik ya da müşteri için yapılan çeşitli faaliyetleri, amaçları, hedefleri, sorumluluklarını kapsamaktadır. Hizmet sektörü birçok alt sektörü alanında bulundurmaktadır. Hizmet sunan işletmeler sundukları hizmetleri ticari ve üretim işletmelerden değişik biçimde ele almaktadırlar. Hizmet sektörünün sunumları takas edilemez, stoklanamaz ve elle tutulamamaktadır. Stok, havayolları, inşaat, banka, sağlık gibi işletmeleri için çok

önemli bir değer iken, eğitim, telekomünikasyon gibi hizmet işletmelerinde hiçbir değeri bulunmamaktadır (Toroslu, 2011:105).

3.1.4.5. Stokların Borçlanma Maliyetleri

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dâhil edildiği sınırlı koşulları belirlemiştir. Bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir (Toroslu, 2011:103).

“Standartta, doğrudan döviz üzerinden faturalanmış stok alımlarından kaynaklanan kur farklarının stokların satın alma maliyetine dâhil edilmesine imkân tanınmadığına ilişkin bir ifadenin bulunduğudır. Yani, söz konusu kur farklarının, ilgili TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı hükümleri doğrultusunda ilgili gelir-gider hesapları içerisinde muhasebeleştirilmesi gerektiğidir. Satın alma maliyetleri içinde alış ile ilgili katlanılan faiz ve kur farkı giderleri yer almaz” (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

3.1.5. Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerlerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Bunun nedeni stokların mali tablolarda kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemeyecek olmasıdır.

Ancak, bazı durumlarda stokların maliyeti, geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. UMS 2’de bu durumlar Stokların zarar görmesi,

- Stokların kısmen veya tamamen kullanılmaz hale gelmesi,
- Stokların satış fiyatlarının düşmesi,
- Stokların tahmini tamamlanma maliyetinin artması,

- Stokların tahmini satış maliyetinin artması.

Şeklinde örneklendirilmiştir (Toroslu, 2011:121).

3.1.5.1. Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarda, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur (Toroslu, 2011:122).

Net gerçekleşebilir değer in eksi değere ulaşması durumunda, stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi gerekmektedir. Stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesi 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) hesabı ile gerçekleştirilir. Böylece bilançoda stoklar, hem maliyet değeri ile hem de değer düşüklüğü ya da büyüklüğü ile gösterilmesi sağlanmış olur.

3.1.5.2. Net Gerçekleşebilir Değer

Bir işletmenin stoklarından stokların satılmasından sonra elde edilen net miktarın ne olduğuna net gerçekleşebilir değer denmektedir. Standartın tanımlar kısmında da belirtilmiştir. Satış fiyatından, tahmini satış giderleri ve tahmini tamamlama maliyetinin düşürülmesiyle bulunmaktadır.

$$NGD = SF - TTM - TSG$$

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

SF: Satış Fiyatı

TTM: Tahmini Tamamlama Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderleri

‘Net gerçekleştirilbir değerin tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleştirilbir değerin saptanmasında dikkate alınmaz’ (Toroslu, 2011:124).

Net gerçekleştirilbir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleştirilbir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleştirilbir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

Net gerçekleştirilbir değerin hesaplanmasına yönelik olarak ;

- Elde bulunan stokların borsadaki işlemlerin net değeri üzerinden yararlanmak
- İşletmedeki stokların son zamanlarda hızından ve stokların son dönemdeki satış rakamlarına göre hareket etmek
- Piyasada var olan fiyatlardan yararlanmak,
- Takdir komisyonlarını bilgi, beceri ve değerinden istifade etmek,
- Birlikçilik kurumundan yararlanmak,
- Alanda bulunan meslek odalarının görüşlerinden ve komisyonlarından yararlanmak

gibi yöntemler kullanılabilir.

3.1.5.3. Stokları Gider Olarak Kaydetme

‘Stokların gider olarak muhasebeleştirilmesinde ilk olarak stoklar satılır ve stoklar satıldıktan sonra hasılatın finansal açıdan tablolara kayda alındığında yapılmaktadır. Stoklar net gerçekleştirilebilir değerin en aza indirgeyen ve bu tutumla hareket eden stok değer düşüşüne karşılık stoklarla ilgili kayıplar, tutarlar ve en aza indirgemenin oluşmakta olduğu dönemde giderler olarak muhasebeleşmesine sağlamaktadır. Net değer de ise durum daha farklı olarak ele alınır. Değerin artmasından dolayı iptal edilen stok değer değişikliği karşılık olarak tutar, iptal zamanında yapılan tutar için satış aşamasında maliyetini en aza indirgeyecek şekilde muhasebeleşme işlemi gerçekleşir (Gökçen vd., 2011:132).

3.1.5.4. Raporlanacak Bilgiler

- Finansal tablo dipnotlarında;
- Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları (Gökçen vd., 2011:13);
- Gerçeğe uygun değerlerinden satış için katlanılan maliyetler düşüldükten sonraki değerle izlenen stokların finansal tablolardaki tutarı
- Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı;
- 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stoklar;
- 34. paragraf uyarınca dönem içinde gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptali;

- 34. paragraf uyarınca gider kaydedilerek kayıttan düşülen stokların iptaline neden olan olaylar

ile ilgili hususlar açıklanır.

3.1.6.Dış Ticaret İşlemlerinin UMS-2 Stoklar Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi

Örnek 1: A Ticaret işletmesi, B işletmesinden 5.5.2016'da 265 no. lu fatura ile peşin fiyatı 1.000 \$ olan malı, 3 ay vadeli olarak 1.300 \$ mukabilinde satın almıştır. Bu ticari malların satın alındığı tarihteki \$ kuru 3,80 ₺'dir. Bu bilgiler ışığında VUK'na göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

| | |
|--------------------------------------|-------|
| -----5Mayıs 2016----- | |
| 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI | 4.940 |
| 320 SATICILAR HESABI | 4.940 |
| 1.300 x 3,80= 4.980 ₺ | |
| -----5 Mayıs 2016----- | |

Bu veriler ışığında TMS'ye göre yapılması gereken kayıt ise aşağıdaki gibi olacaktır:

İthalat hesaplarının takibi için 159 Verilen Sipariş Hesabının alt hesapları kullanılmaktadır. Yurt dışından ithal edilmek üzere siparişi verilen stoklarla ilgili olarak avans ödemelerinin izlendiği Yurt dışı sipariş avansları 159 nolu hesabın alt hesapları olarak muhasebeleştirilir. Mal bedeli, banka masrafları, kredi kullanılmış ise faizleri, sigorta, navlun, gümrük vergisi, gümrükte ödenen ardiye yükleme boşaltma giderleri, komisyonlar "159 Verilen Sipariş Avansları" Hesabının alt hesaplarında izlenir (Ağsakal ve Baral, 2016:282).

| | |
|--------------------------------------|-------|
| -----5Mayıs2016----- | |
| 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI | 3.800 |
| 325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERİ* | 1.140 |
| 320 SATICILAR HESABI | 4.940 |
| 1.000 x 3,80 = 3.800 ₺ | |
| (1.300-1.000) x 3,80= 1.140 ₺ * | |
| 1.300 x 3,80= 4.940 ₺ | |
| -----/----- | |

Vadeli mal alınırken katlanan vade farkları, UMS hükümleri uyarınca satın alınan malların maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilmez. Örnekte yer alan işlemin UMS hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi durumunda “Ticari Mallar” hesabı, malın peşin tutarı kadar, Ertelenmiş Faiz Gideri hesabı ödenecek vade farkı kadar, “indirilecek KDV” hesabı ise toplam ödenecek tutar üzerinden hesaplanan tutar kadar borçlandırılırken satın alma işleminin kredi ile gerçekleştirilmesinden dolayı “Satıcılar” hesabı “Ticari Mallar”, “Ertelenmiş Faiz Gideri” ve “İndirilecek KDV” hesaplarının toplam tutarı kadar alacaklandırılmıştır.

Alış iadesinin söz konusu olması durumunda ise; örneğin alınan malların 100 \$’lık kısmının satıcıya iade edilmesi durumunda yapılması gereken kayıtlar VUK açısından bir farklılık arz etmeyecektir. Yapılacak kayıt ise şu şekilde olacaktır (malların iade edildiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış Kurunun 3,90 ₺ olduğu varsayılmıştır):

| | |
|--------------------------------------|-----|
| -----12 Haziran 2016----- | |
| 320 SATICILAR HESABI | 390 |
| 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI | 380 |
| 646 KAMBİYO KARLARI HESABI | 10 |
| 100 * 3.90= 390TL | |
| -----/----- | |

Malların iade edildiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış Kurunun 3,70 TL olması durumunda ise yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

- Mal alımıyla ilgili kur farkı giderleri VUK. 229. Maddesi hükümleri gereğince 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında izlenmektedir.

-----12 Haziran 2015-----

| | |
|--------------------------------------|-----|
| 320 SATICILAR HESABI | 360 |
| 656 KAMBIYO ZARARLARI HESABI | 10 |
| 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI | 370 |

$$100 * 3.70 = 370 \text{ ₺}$$

$$(3.80 - 3.70) = 0.1$$

$$0.1 * 100 = 10 \text{ ₺}$$

Örnek 2: Ankara Ticaret işletmesi, 01.06.2016'da X işletmesinden peşin fiyatı 40.000 \$ olan malı satın almak (ithalat) için 2 ay vadeli, 42.000 \$ nominal değerli bir senet düzenleyip vermiştir. Faturanın düzenlendiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış kuru 3.25 ₺'dir.

Bu bilgiler kapsamında Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ve VUK'a göre yapılması gereken kayıt şu şekilde olacaktır:

-----1 Haziran 2016-----

| | |
|---------------------------|---------|
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 136.500 |
| 321 BORÇ SENETLERİ HESABI | 136.500 |

$$42.000 * 3.25 = 136.500$$

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

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

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

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

-----01.06.2016-----

| | |
|--|---------|
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 130.000 |
| 325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKI | 6.500 |
| 321 BORÇ SENETLERİ HESABI | 136.500 |

$$40.000 * 3.25 = 130.000$$

$$42.000 * 3.25 = 136.500$$

$$136.500 - 130.000 = 6.500$$

----- / -----

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

-----30 06 2016-----

| | |
|-------------------------------------|-------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI | 3.211 |
| 325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ | 3.211 |

$$988 \$ \times 3.25 \text{ ₺} = 3.211$$

----- / -----

Merkez Bankası \$ Alış kuru 3.25 ₺ olduğuna göre Haziran ayına ait finansman gideri şu şekilde hesaplanacaktır.

-----31 06 2016-----

| | |
|-------------------------------------|-------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI | 3.290 |
| 325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ | 3.290 |

$$(40.988 \times \%2,47 \times 3.25) = 3.290 \text{ ₺}$$

----- / -----

Ankara İşletmesi Satıcı X işletmesine olan borcunu 01.08.2016'da nakden ödemiştir. Borcun ödendiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış kuru 3.30 ₺ bazına göre borcun ödendiği tarihte yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

----- 1 08 2016-----

| | |
|--------------------------|---------|
| 321 BORÇ SENETLERİ HS. | 136.500 |
| 656 KAMBİYO ZARARLARI HS | 2.100 |
| 100 KASA HS. | 138.600 |
| 42.000 x 3.30= | 138.600 |
| 42.000 x 3.25= | 136.500 |
| 138.600 -136.500= | 2.100 |

3.2. UMS-18 Hasılat Standardı

“UMS 18 Hasılat” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 71 sıra no’lu,
 - 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 85 sıra no’lu
 - 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 127 sıra no’lu
 - 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 134 sıra no’lu,
 - 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 182 sıra no’lu
 - 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 211 sıra no’lu
 - 28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu
- Tebliğler aracılığı ile güncellenmiştir.

3.2.1.Standardın Amacı

Hasılatın en önemli amacı ve değeri, hasılatın ne zaman kayda alınacağı ve ne zaman kazanılmış sayılması isteğidir. İşletmeye hasılat ekonomide ne zamana akacağı net bir şekilde belirlendiği ve hasılatın ne ölçüde yeterli bir düzeyde nitelikli olarak ölçülebileceği zaman kayda değer şekilde alınmaktadır. Bu yolla amaçlanan hedefler, hasılatın ne ölçüde ve ne zaman belirlenmesini hedefler (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

3.2.2.Standardın Kapsamı

TMS 18 standardı (Örten vd., 2013:267-268):

- Mal satışı,
- Hizmet sunumu içinde
- İşletmedeki varlıkların başka tarafların kullanılmasından sağlanan isim hakkı, faiz ve temettürleri kapsamaktadır.

Aşağıdaki kaynaklardan doğan hasılat ise bu standardın kapsamı dışındadır;

- Finansal kiralama sözleşmeleri
- Özkaynağın yatırımlarından sağlanan temettüleri
- “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri,
- Finansal borçların ve varlıkların gerçeğe uygun değerinde değişme ve elden çıkarılması
- Dönen varlıkların değerlerindeki değişimler
- Tarıma dayalı canlı varlıkların ilk kez muhasebeleştirilmiş olması ve gerçeğe uygun değerindeki değişimler
- Tarımsal faaliyete dayalı ürünlerin ilk kez kayda alınması

- Madencilik kapsamında elde edilmiş olan hasılatlar.

3.2.3.Standartla İlgili Bilinmesi Gereken Tanımlar

Hasılat: “İşletmenin bir dönem içinde olağan faaliyetlerinden doğan ve işletme ortaklarının sermayeye katkıları dışında özkaynaklarda artış meydana getiren ekonomik faydaların brüt tutarıdır.” “Ekonomik faydada artış” sözü ile ifade edilmek istenen işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacak varlıklardaki artışlar ya da işletmeden gelecekte ekonomik fayda çıkışına sebep olacak borçlarda azalışlardır” (Örten vd., 2013:268). Örneğin; işletmenin yaptığı satış hasılatı, faiz gelirleri, temettüleri örnek olarak verilebilir.

Gelir: hesap dönemi kapsamında sermaye sahibi olan kişilerin katkılarının dışında olanlar yani, borçlarındaki artış veya azalışlar, nakit girişler ve temel ve öz kaynakların artmasına sebep olan ekonomik bağlamda faydada ki yükselişlerdir (Kerem, 2009:113).

Kazanç: İşletmenin ana faaliyetlerinin ve ortakların katkısı dışında yine özkaynaklarda artış yaratan faydalardır.

Mal Satışları; satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içermektedir (Yıldırım, 2012:238).

“Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında olmayıp, “TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı”nda belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında ele alınır” (Yıldırım, 2012:238).

Faiz: İşletmeye borçlanmış veya nakit ya da nakit üzerinden kullanılan tutarların borçlanmış kişinin ya da kurumun o para üzerinden arz ettiği gelir ya da gelirlerdir.

İsim Hakları: Telif hakkı, yazılım programları, Patent, ticari marka gibi uzun vadeli işletmelerde yaşamlarını devam etme ya da kendi haklarını kullanma için kişi, kurum ya da işletmelerin kullanmak istedikleri ve onun için verilen gelirdir.

Temettüler: İşletmelerde ortaklara ait olan ve ortaklar belli tertip ile tutarlı, orantılı ve ölçülü verilen, dağıtılan kârlardır.

3.2.4. Hasılatın Ölçümü

TMS 18’de hasılatın ölçümü için hasılatın tahsilinin peşin olarak mı ya da vadeli olarak yapılması önemlidir. Bu nedenle standart peşin ve vadeli satışları ayrı ayrı ele almıştır.

3.2.4.1. Peşin Bedelli Satışlarda Hasılatın Ölçümü

Hasılatın tutarı genellikle satıcı ve alıcı arasındaki anlaşma ile belirlenmektedir. İşletme tarafından uygulanan miktar indirimleri ve iskontolar göz önüne bulundurularak alınacak veya alınan bedelin gerçek uygun değeri ile ölçülebilmektedir. Birçok durumda bu bedel, nakit yoluyla ya da nakite eş değer tutar ya da tutarlardır (<http://huseyinust.com.e.t.23.03.2017>).

3.2.4.2. Vadeli Satışlarda Hâsılatın Ölçümü

Vadeli satış işlemlerinde yani nakit ya da nakittin eş değer olduğu ertelendiği aşamalarda malın değeri gerçek değerinden daha düşük olabilmektedir. Örnek verilmek gerekirse; işletme sahibi, satış bedeli olarak piyasada faiz oranının altında ya da vade farksız bir satış senedi alabilir. Finansal değeri taşıyorsa anlaşma ve yakın gelecekteki tüm emsal faiz oranları iskonto edilerek bulunmaktadır. Emsal olayında ise faiz oranı aşağıdaki aşağıda olan seçeneklere göre belirlenmektedir (Yıldırım, 2012:240).

“Vadeli satışlarda faiz tutarının, satılan malın satış bedeline dahil edilerek raporlanması, muhasebenin dönemsellik ilkesine aykırı olarak dönem karının olduğundan fazla hesaplanmasına neden olmaktadır. Ayrıca satış rakamına eklenmiş olan faiz tutarı, işletmenin brüt karının doğru olarak hesaplanmasına da

engel olmaktadır’’ (Kalmış ve Dereköy, 2010:127).

Vade farklarının gelir olarak kaydedilmesi için raporlama dönemine ait olan sürelerin geçmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle vade sonuna kadar söz konusu tutarların ‘Ertelenmiş (Kazanılmamış) Gelirler’ veya ertelenmiş vade farkı gelirleri hesabında bekletilmesi gerekmektedir. Ertelenmiş Gelirler Hesabı pasif karakterli bir hesaptır (Toroslu, 2011:142).

3.2.4.2.1. Hasılat ve Giderlerin Eşleştirilmesi

Belirli bir finansal olayla ilgili gerçekleşen hasılat ve aynı olayla ilgili gerçekleşen giderler aynı dönem içerisinde (eş zamanlı olarak) muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkması beklenen garanti kapsamındaki giderlerde, hasılatın gerçekleştiği dönemde ölçülür ve tahmin edilir (Toroslu, 2011:156).

3.2.4.2.2. Hasılatın Tahsil Edilebilirliğinde Belirsizlik Olması

Daha önceden finansal tablolara yansıtılan hasılat tutarındaki tahsil edilebilir konusunda belirsizlik olması sonucunda, tahsili mümkün olmayan ve tahsil edilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar gider olarak finansal tablolara yansıtılır. (Toroslu, 2011:156).

3.2.4.3. Takas Yolu İle Yapılan İşlemlerde Hasılatın Ölçümü

Gerçeğe uygun değer ile nominal değer arasındaki fark (ki bu fark paranın zaman değerini temsil eder) faiz geliri olarak kabul edilir (Kalmış ve Dereköy, 2010:127).

3.2.5. Hasılatın Belirlenmesi

UMS 18 e göre hasılat belirlenirken hasılat yaratan satışın mal mı ya da hizmetini olduğu önemlidir. Aşağıda mal satışlarında ve hizmet satışlarında hasılat ayrı ayrı incelenmiştir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017):

3.2.5.1. Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi

Mal satışlarına göre hesaplanan hasılatlar,

- Önemli risk teşkil eden işletmelerin mallarının sahipliğini alıcıya devretmesi,
- İşletmedeki satılan malların etkin bir kontrol biçimi veya sahipliğin gereği olarak bir yönetim etkinliğinin sürdürülebilmesi,
- Hasılat miktarının güvenli bir şekilde ölçülmesi,
- İşletmece elde edilmesi muhtemel olan işleme ilişkin ekonomik yararlar,

tamamen yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılabilir.

3.2.5.2. Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesi

Hizmet satışlarında hasılat yazılabilmesi için,

- Hasılat miktarının güvenli bir şekilde ölçülmesi,
- İşletmece elde edilmesi muhtemel olan işleme ilişkin ekonomik yararlar,
- Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi

(www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017). sayılan koşulların tamamının gerçekleşmesi gerekir.

3.2.5.3. Faiz, İsim Hakları ve Temettü Gelirlerinden Hasılatın Belirlenmesi

İşletme varlıklarını devam ettirebilme ve başkaları tarafından kullanılmasından dolayı sağlanan temettü, faiz ve isim hakları gibi getirilerinin muhasebeleştirilmesi için altta yazan şartların gerçekleşmesi gerekir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017):

- İşletmede yapılan hasılatın ekonomik açıdan yararların elde edilebilmesinin mümkün olması,
- Hasılatın emin, sağlam ve tutarlı bir şekilde niteliğinin olması
- Sözleşmenin özü dikkate alınarak isim hakları, tahakkuk temeline göre muhasebeleştirilmesi
- Faiz, “UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının 9 uncu ve UR5-UR8Paragraflarında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;
- Hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıkınca temettüler. Finansal tablolara izdüşümü halinde yansıtılır.

3.2.6. Dış Ticaret İşlemlerinin UMS-18 Hasılat Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi

Örnek 1: Bursa Gıda Tic. Ltd. Şti. 01.12.2016’da peşin fiyatı 20.000 \$ olan ticari malı 3 ay vade ile 21 000 \$ fiyatla FOB faturası ile satmıştır (KDV ihmal edilmiştir). 01.12.2016’da Merkez Bankası \$ Alış Kuru = 3.20 ₺’dir.

UMS ’ye göre ise yapılması gereken işlem ve kayıtlar şu şekilde olacaktır: Bu işlemin, gerçekleştiği tarihte (veya izleyen on gün içinde); Satış tutarı peşin değeri üzerinden “601 Yurtdışı Satışlar” hesabına, vadeli değeri üzerinden de “120 Alıcılar” hesabına kaydedilir. Vadeli satıştan kaynaklanan vade farkı ise “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı’na kaydedilir (Ağsakal ve Baral, 2016:285).

Bu veriler kapsamında UMS'ye göre yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----01 Aralık 2016-----

| | | |
|-------------------------------------|--------|--------|
| 120 ALICILAR HESABI | 67.200 | |
| 601 YURTDIŞI SATIŞLAR | | 64.000 |
| 125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ | | 3.200 |

20.000 x 3.20 = 64.000
21.000 x 3.20 = 67.200
67.200 - 64.000 = 3.200

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

-----01 Aralık 2016-----

| | | |
|------------------------|--------|--------|
| 120 ALICILAR HESABI | 67.200 | |
| 601 YURT DIŞI SATIŞLAR | | 67.200 |

Dönem sonunda, yani 31.12.2016 de "Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri" hesabındaki 1.000 \$'ın ilgili döneme ait olan kısmının (Etkin Faiz Yöntemi) EFY'ye göre hesaplanarak 2016 dönem gelinine kaydedilmesi gerekir.

$$21.000 = 20.000 \times \dot{I} = -1$$

$$\dot{I} = (1.05) - 1$$

$$\dot{I} = 0,2188$$

EFO bulunduktan sonra, vade sonundaki (31.12'den itibaren 60 gün sonraki) değeri 21.000 \$ olan alacağın, değerlemenin yapıldığı 31.12.2016'daki değeri şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = \text{Alacağın Gelecekteki Değeri} (1 + \dot{I})$$

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = 20.330 \$$$

Vade sonundaki değeri 21.000 olan alacağın 31.12.2016'da indirgenmiş değeri 20.330 \$'dır. Böylece, vadeli satıştan doğan ve "Ertelenmiş Vade Farkı

Gelirleri” hesabına kaydedilen 1.000 \$’ın satışın yapıldığı günden yılsonuna kadar geçen 30 günlük döneme isabet eden kısmı 330 \$’dır. 330 \$ cari yılın gelirlerine eklenerek bilanço ve gelir tablosunda yer alması sağlanır. 31.12.2016’da Merkez Bankası \$ Alış kuru 3.20 ₺’dir.

----- 31 Aralık 2015-----

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ 1.050

642 FAİZ GELİRLERİ 1.050

330 x 3,20= 1.050

/

Bu işlemlerin sonucunda, söz konusu hesapların 31.12.2016 tarihli Bilançodaki görünümü Tablo 2’teki gibi, Gelir Tablosunun görüntüsü ise Tablo 3’teki gibi olacaktır.

31.12.2016 Tarihli Bilanço

| Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti 31.12.2016 Tarihli Bilançosu | |
|---|---------|
| ALICILAR | 67.200 |
| ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-) | (2.150) |
| ALICILAR (NET) | 65.050 |

31. 12. 2016 Tarihli Gelir Tablosu

| Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti 31.12.2016Tarihli Gelir Tablosu | |
|--|--------|
| SATIŞLAR | 64.000 |
| FAİZ GELİRİ | 726 |

Örnek 2: Atıcı Gıda San. Ltd. Şti. nin portföyünde 31.12.2016 itibariyle vadesine 90 gün kalmış, 250.000 \$ nominal değerli alacak senedi vardır. Senedin üzerinde faiz haddi belirtilmemiştir.

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

F= Reeskont faiz tutarı

A= Senedin nominal değeri

n= Reeskont faiz oranı

t= Vade

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

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

$$F = (250.000 \times 50 \times 90) / [36.500 + (50 \times 90)]$$

$$F = (1125.000.000) / [36.500 + 4.500]$$

$$F = 27.439$$

Yapılacak kayıt ise şöyle olacaktır:

----- 31 12 2016 -----

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ HESABI 27.439

122 ALACAK SENETLERİ HESABI 27.439

Böylece 122 Alacak Senetleri Reeskontu Hesabı, bilânçoda alacak senetlerinin altında değer düzeltici bir hesap olarak yer alarak alacak senetlerinin tasarruf değeri ile gösterilmesini sağlar. Bu durum Tablo 4'te sunulan Dönem sonu Bilançosunda gösterilmiştir.

31. 12. 2016 Tarihli Bilânço

| Atcı Gıda Tic. Ltd. Şti 31. 12. 2016 Tarihli Bilânçosu | |
|--|----------|
| Alacak Senetleri | 250.000 |
| Alacak Senetleri Reeskontu (-) | (27.439) |
| Alacak Senetleri (net) | 232.561 |

Örnek 3: Kayseri Gıda San. Ltd. Şti' nin portföyünde 31.06.2016 itibariyle vadesine 60 gün kalmış, 75.000 \$ nominal değerli alacak senedi vardır. Senedin üzerinde faiz haddi belirtilmemiştir. Değerleme günü itibariyle LIBOR* % 5, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur ise 1 \$ = 3,2 ₺'dir.

Bu bilgilere göre reeskont tutarı şu şekilde hesaplanacaktır:

$$F = (75.000 \times 5 \times 60) / [36.500 + (5 \times 60)]$$

$$F = (22500000) / [36.500 + 420]$$

$$F = 611.413. \$$$

Amerikan doları cinsinden hesaplanmış olan reeskont faiz tutarının ₺' ye çevrilmesi gerekmektedir. Şu şekilde olacaktır;

$$F = 916.44 \$ \times 3,2 TL = 1.950.162 ₺$$

UMS'ye Göre Değerlemede ise; "121 Alacak Senetleri Hesabı'na yönelik değerlendirme işlemleri, "120 Alıcılar Hesabı'na yönelik olarak yapılan açıklamalarda olduğu gibi, UMS 18 Hâsılat Standardı ve UMS 39 Finansal Araçlar Standardı dikkate alınarak yapılmaktadır. Dolayısıyla Alacak Senetleri raporlama gününde itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirilir. Söz konusu değerlendirme işlemlerine yönelik olarak yapılacak işlemler Alıcılar Hesabında anlatılanlarla aynıdır. Yine Reeskont bilindiği üzere dönem sonu itibarıyla vadesi henüz gelmemiş bulunan senetli alacakların ve senetli borçların üzerinde yazılı değer Gerçek Değere dönüştürülmesi işlemidir (Ağsakal ve Baral, 2016:289).

Örnek 4: Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti. 01.12.2016'da peşin fiyatı 30. 000 ₺ olan ticari malı 3 ay vade ile 33. 000 TL fiyatla satmıştır (KDV ihmal edilmiştir). Bu işlem, gerçekleştiği tarihte (veya izleyen on gün içinde) şöyle kaydedilir: Satış tutarı peşin değeri üzerinden "601 Yurtdışı Satışlar" hesabına, vadeli değeri üzerinden de "120 Alıcılar" hesabına kaydedilir. Vadeli satıştan kaynaklanan vade farkı ise "Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri Hesabı'na kaydedilir. Bu bilgilere göre yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

----- 01 122016-----

| | |
|-------------------------------------|---------|
| 120 ALICILAR HESABI | 33. 000 |
| 601 YURTDIŞI SATIŞLAR | 30. 000 |
| 125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ | 3. 000 |

Dönem sonunda, yani 31.12.2016'da "Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri" hesabında bulunan 3.000 TL'nin ilgili döneme ait olan kısmının EFY'ye göre hesaplanarak 2016 dönem gelirine kaydedilmesi gerekir.

33.000 = 30.000 x

$\dot{I} = -1$

$\dot{I} = (1.10) - 1$

$\dot{I} = 472$

EFO bulunduktan sonra, vade sonundaki (31.12 tarihinden itibaren 60 gün sonraki) değeri 33.000 TL olan alacağın, değerlemenin yapıldığı 31.12.2016'daki değeri şu şekilde hesaplanır:

Alacağın Bugünkü Değeri = Alacağın Gelecekteki Değeri (1 + \dot{I}) Alacağın Bugünkü Değeri = Alacağın Bugünkü Değeri = = 30.956 Vade sonundaki değeri 33.000 olan alacağın 31.12.2016 tarihine indirgenmiş değeri 30.956 ₺'dir. Böylece, vadeli satıştan doğan ve "Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri" hesabına kaydedilen 3.000 TL'nin satışın yapıldığı günden yılsonuna kadar geçen 30 günlük döneme isabet eden kısmı 472 ₺'dir. 472 ₺, cari yılın gelirlerine eklenerek bilanço ve gelir tablosunda yer alması sağlanır. Şöyle ki;

----- 31 12 2016 -----

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ

472

642 FAİZ GELİRLERİ

472

/

Bu işlemlerin sonucunda, söz konusu hesapların 31.12.2016 tarihli Bilanço'daki görünümü Tablodaki gibi

31. 12. 2016 Tarihli Bilanço

| Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti 31.12.2016 Tarihli Bilançosu | |
|---|---------|
| ALICILAR | 33.000 |
| ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-) | (2.044) |
| ALICILAR (NET) | 30.956 |

31. 12. 2016 Tarihli Gelir Tablosu

| Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti 31. 12. 2016 Tarihli Gelir Tablosu | |
|---|---------------|
| SATIŞLAR | 30.000 472 |
| FAİZ GELİRİ 472 | |

3.3. UMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı

Küreselleşen dünya içerisinde sermaye piyasalarındaki hareketlenme ve bunun sonucunda oluşan hızlı artış, birçok ülkede olduğu gibi ülkemizde de yabancı olan işletmelerle birlikte çalışmalar hızlanmış ve sonuç olarak yabancı finansal kurumlar ve buna paralel olarak ilişkiler yoğunlaşmıştır. Böyle bir ortamda işletmeler faaliyet ve mali durumlarını rapor eden iki temel mali tablo ortaya çıkmıştır. Gelir tablosu ve bilanço tablosudur. Dünya ticaretinin büyük bir kısmını oluşturan USD/EURO bazındadır. Türk ticaret dünyası ise bu yolla beyan edilmesi gittikçe önem kazanmıştır (Dabbağoğlu, 2007:306).

3.3.1. Standardın Amacı

Herhangi bir işletme yurtdışında faaliyet göstermek ya da yabancı para birimleriyle çalışabilirler. Bir işletme finansal tablolarını yabancı bir para biriminde sunabilmektedir. Bu mevzuda standartın amacı hedefi ve gayesi yabancı olan şirketlerin ya da yabancı paraların finansal tablolarda nasıl paralara çevrilebileceği ve bu mevzuda işletmelere nasıl çevrilebileceği, kur farklarını hesaplamak, yurt dışındaki faaliyetlere göre düzenlemek, yabancı paraları çevirmek gibi muhasebe uygulamalarının nasıl olduğunu belirlenmesidir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

3.3.2. Standardın Kapsamı

Standart, işletmelerin finansal tablolarını hangi para birimi ile hazırlayacakları konusunda bir ilke ortaya koyar. İşletmeler normal olarak kurulu bulunduğu ülkenin para birimini kullanarak finansal tablolarını hazırlarlar. İşletmenin bu durumu dışında, finansal tablolarını farklı para birimi ile hazırlıyor

olmaları durumunda, bunun nedenini açıklamaları gerekir. Bunun yanı sıra; standarda göre, dönemler itibariyle işletmelerin finansal tablolarını hazırladıkları para birimini değiştirmeleri durumunda, bu değişikliğin nedenini de açıklamaları gerekir.

Bu Standart

- “UFRS 9 Finansal Araçlar” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,
- İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde,
- İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde

gibi durumlarda uygulanır.

3.3.3.Standartta Geçen Tanımlar

Kapanış Kuru : Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.

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

Döviz Kuru:İki para biriminin değişim oranıdır.

Yabancı Para: İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

Yurtdışındaki İşletme: Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan,bir bağlı ortaklığı, iştiraki, iş ortaklığı ya da şubesidir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

Geçerli Para Birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.

Grup: Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

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

3.3.4.Yabancı Para İşlemlerinin Geçerli Para Biriminde Raporlanması

UMS 21'e göre yabancı para ile yapılan işlemlerin geçerli para biriminde raporlanması ile ilgili ilk muhasebeleştirme ve izleyen raporlama döneminde işlemlerin nasıl yapılacağı aşağıda açıklanmıştır (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

3.3.4.1. İlk Muhasebeleştirme

Yabancı bir para, işlem görünce yabancı para biriminde belirlenen ya da yabancı para biriminde gerçekleştirilen bir işlem olup, bu değerleri kapsamaktadır.

- Yabancı bir para biriminde belirlenen ve işletme içerisinde hizmet ve malların satılıp, alınması ;
- İşletme içerisinde yabancı bir paranın para biriminde belirlenip, borç verilmesi ya da kredi alması.

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı parabirimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir.

3.3.4.2. İzleyen Raporlama Dönemi Sonlarında Raporlama

Her zaman yapılan raporlanma dönemlerinde dönem sonunda aşağıda görülen çevrim işlemleri gerçekleşmektedir.

Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir.

3.3.4.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

UMS 39 ile yabancı para kalemleri, finansal riskten koruma muhasebesine göre düzenlenmiştir. İşletmelerde bir kur farkının bazı kur farklarından farklı olduğu için, farklı bir muhasebeleştirme yapması ve uygulaması gerekmektedir. Örnek verilmek gerekirse UMS 39 ile nakit akışına ilişkili finansal açıdan riskten korunması için vasıflandırılan para anlamında kalemler kura ait farklarını, başlangıçta diğer kapsamlı gelirden gösterilmesi gerekmektedir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

Parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilir.

Parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir. Buna karşın, parasal olmayan bir kalemden kaynaklanan kazanç ya da zarar, kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kar ya da zararda muhasebeleştirilir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

3.3.4.4. Geçerli Para Biriminde Değişiklik

İşletmenin geçerli para biriminde değişiklik olması durumunda işletme, değişim tarihinden itibaren ileriye dönük olarak yeni geçerli para birimi için geçerli çevrim işlemlerini uygular. Bir işletmenin geçerli para birimi, işletme için temel oluşturan işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, geçerli para birimi belirlendikten sonra sadece bu işlemler, olaylar ve koşullarda değişiklik olması durumunda değiştirilebilir. Örneğin, mal ve hizmetlerin satış fiyatını en çok etkileyen para birimindeki bir değişiklik işletmenin geçerli para birimini değiştirmeye sebep olabilir (www.kgk.gov.tr e.t. 23.03.2017).

3.3.5. Dış ticaret işlemlerinin UMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standardına göre muhasebeleştirilmesi

Yabancı Paralar Kasasına Girişler

Örnek: 01.06.2016 tarihinde 6.000 \$ satın alınmıştır.

- Serbest Piyasadan alınmıştır.
- Türkiye’de herhangi bir bankadan alınmıştır.
- Yurt dışı veya içi peşin satış karşılığı alınmıştır.

Yukarıdaki her bir duruma göre yapılması gereken işlem ve kayıtlar şu şekilde olacaktır:

a) Serbest Piyasadan alınmışsa; alındığı gün Merkez Bankası alış kuru ile muhasebeleştirilir. Maliye Bakanlığı V.U.K 280/6 madde gereğince serbest piyasa kurlarını kabul etmemekte Merkez Bankası kurlarını kullanmamız gerekmektedir MB Alış Kuru: 1\$ =3.10 ₺ ise yapılacak kayıt şu şekilde olacaktır:

| -----01.06.2016----- | |
|----------------------|---------|
| 100 KASA | 18.600 |
| 100.50.01\$ Kasası | 6000 \$ |
| 100 KASA | 18.600 |
| 100.01 TL Kasası | 18.600 |
| 6.000 * 3.10 =18.600 | |

Türkiye’de herhangi bir bankadan alınmıştır. 01.06.2016’da bankadan gelen dekont da ki kura göre muhasebeleştirme yapılır. Maliye bakanlığı dekontunda ki kuru muhasebeleştirme yaparken kabul etmektedir. Bankada 1\$=3,20 ₺ ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

| -----01.06.2016----- | |
|----------------------|----------|
| 100 KASA | 19.200 |
| 100. 50. 01\$ Kasası | 6.000 \$ |
| 100 KASA | 19.200 |
| 100. 01 TL Kasası | 6.000 |
| 6.000 *3.20 =19.200 | |

İşletmenin Bankadaki ₺ hesabından Dolar alınmışsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır: Banka kuru 1 \$=3.20 ₺ esas alınır.

-----30.06.2016-----

| | | |
|---------------------|------------------|--------|
| 100 KASA | | 19.200 |
| 100.50.01 \$ KASASI | 6.000 \$ | |
| | 100 KASA | 19.200 |
| | 102.01 TL HESABI | 6000 |

b) Yurt içi peşin satış karşılığı alınmıştır:

Merkez Bankası alış Kuru 1\$:3,30 ₺ olduğuna göre yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----01.06.2016-----

| | | |
|---------------------|------------------------------|--------|
| 100 KASA | | 19.800 |
| 100.50.01 \$ KASASI | 6.000 \$ | |
| | 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI | 19.800 |
| | 6.000*3.30 =19.800 | |

Amerikan doları, yurt dışı satış karşılığı satın alınmış ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır (Merkez Bankası alış Kuru 1\$:3,40 ₺'dir) :

Yabancı Paralar Kasasından Satışlar/Çıkışlar

Örnek 1: 02.02.2016 tarihinde 20.000 \$ satılmıştır.

- Serbest Piyasada satılmıştır.
- Türkiye'de herhangi bir bankada ₺ ye çevrilmiştir.
- Yurt dışı veya içi peşin alış karşılığı ödenmiştir.

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

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

MB alış Kuru: 1\$ =3,50 ₺ ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

| -----02.02.2016----- | | | |
|----------------------|------------------|----------|-------|
| 100 KASA | | | 7.000 |
| 100.01 ₺ Kasası | 2000 | | |
| | 100 KASA | | 7.000 |
| | 100.50.01 Kasası | 2.000 \$ | |
| 2.000 *3.50=7.000 | | | |
| / | | | |

b) Türkiye’de herhangi bir bankada ₺’ye çevrilmiştir.

02/02/2016,da bankadan dekont da ki döviz kuruna göre muhasebeleştirme yapılır. Maliye banka dekontundaki kuru muhasebeleştirme yaparken kabul etmektedir. Bankada 1\$=3, 60 ₺ ise yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

| -----02.02.2016----- | | | |
|----------------------|---------------------|---------|-------|
| 100 KASA | | | 7.000 |
| 100.01 ₺ Kasası | 2.000 | | |
| | 100 KASA | | 7.000 |
| | 100.50.01 \$ Kasası | 2000 \$ | |
| 2.000 *3.60 =7.200 | | | |
| / | | | |

Bankadaki Döviz Hesabından Dolar satılmışsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

Yine bankanın kuru 1\$=3.60 ₺ esas alınır.

| -----02 .02.2016----- | | | |
|-----------------------|--------------|--|-------|
| 100 KASA | | | 7.200 |
| 100.02 ₺ Hesabı | 7.200 | | |
| | 102 BANKALAR | | 7.200 |
| / | | | |

C-Yurt içi peşin alış karşılığı ödenmiştir:

Merkez Bankası alış Kuru 1\$: 3, 70 ₺ olduğuna göre yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 .02.2016 -----

| | | |
|--------------------------|----------|-------|
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 1.101,69 | |
| 191 İNDİRİLECEK KDV | 198,31 | |
| 100 KASA | | 1.300 |
| 100.50.01 \$ Kasası | | |

/

Yurt dışı alış karşılığı ödenmiş ise (Merkez Bankası alış Kuru 1 \$:3,70 ₺'dir) yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015-----

| | | |
|-------------------------------|-------|-------|
| 159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI | 7.400 | |
| 100 KASA | | 7.400 |
| 100.50.01 \$ Kasası 2000 \$ | | |

2.000 *3.70 =7.400

/

Yukarıdaki örnekte imalatçı lehine oluşan kur farkı, ihracatçı (ihraç kaydıyla mal satın alan) için aleyhte oluşan kur farkı niteliğindedir. Dolayısıyla ihracatçı bu tutarı gider, maliyet hesaplarına yâda satın aldığı malın maliyetine ilave ederek kayıt yapar (Ağsakal ve Baral, 2016:273).

Aşağıda örneği verilmiştir.

İhracatçı Firma İçin Kur Farkı

Örnek 1: İhracatçı Ser işletmesi adına 25.11.2016,da kur farkı muhasebe kaydı şöyle olmayacaktır;

$$\text{Ödenen tutar} = 35.000 \$ \times 3.20 = 112.000$$

$$\text{Ödenecek tutar} = 35.000 \$ \times 3.10 = 108.500$$

$$112.000 - 108.500 = 3.500 \quad (\text{Ser işletmesi aleyhine oluşan KDV dâhil kur farkı})$$

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

| | | |
|--------------------------|-------|-------|
| -----25.11.2016----- | | |
| 153 TİCARİ MALLAR HESABI | 2.966 | |
| 320 SATICILAR HESABI | | 2.966 |

Örnek 2: 20 Eylül 2016,da 1.000 \$ tutarında mal için fatura düzenlenmiş olup malın gümrük beyannamesi tescil edilmiştir. Merkez Bankası alış kuru \$=3. 75 tir. 20 Ekim 2016 tarihinde mal bedelinin 400 \$'ı bankada Türk lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir. 20 Ekimde Merkez Bankası alış kuru \$= 3. 80 ₺ dir. 31Aralık 2016 tarihinde Merkez Bankası alış kuru \$=3. 90 ₺ dir. 12 Ocak 2016,da mal bedelinin kalan kısmı için (600\$) bankada Türk lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir.

Fiili ihraç tarihi: 20 Ekim 2016'dır Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

| | | |
|-------------------------------|-------|-------|
| -----20 09 2016----- | | |
| 120 ALICILAR HESABI | 3.750 | |
| 601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI | | 3.750 |
| 1.000 x 3.75= 3.750 | | |

Bu bilgilere kapsamında V.U.K'a göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

| | | |
|-------------------------------------|-------|-------|
| -----20 09 2016----- | | |
| 102 BANKALAR | 1.250 | |
| 120 ALICILAR | 2.280 | |
| 120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED | | |
| 120 ALICILAR | | 3.480 |
| 120 50 YURT. DIŞ ALICILAR | | |
| 646 KAMBİYO KARI | | 50 |
| 400\$ x 3,80=1250 | | |
| 600\$ x 3,80= 2280 | | |
| 1000\$ x (3,80 -3,75)=50 | | |

Yukarıda ki bilgiler kapsamında UMS'ye göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----20 10 2016-----

| | |
|-------------------------------------|-------|
| 102 BANKALAR | 1.250 |
| 120 ALICILAR | 2.280 |
| 120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED | |
| 120 ALICILAR | 3.480 |
| 120 50 YURT. DIŞ ALICILAR | |
| 601 YURT DIŞ SATIŞLAR | 50 |
| 601 .10 KUR FARKI GELİRİ | |

400\$ x 3,80=1250

600\$ x 3,80= 2280

1000\$ x (3,80 -3,75)=50

/

Bu bilgilere kapsamında V.U.K'a göre yılsonu yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----31 12 2016-----

| | |
|-------------------------------------|----|
| 120 ALICILAR | 60 |
| 120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED | |
| 646 KAMBİYO KARLARI | 60 |

600 \$ x (3.90- 3.80)= 60

/

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

-----31 12 2016-----

| | |
|-------------------------------------|----|
| 120 ALICILAR | 60 |
| 120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED | |
| 601 YURT DIŞ SATIŞLAR | 60 |
| 601.10 KUR FARKI GELİRİ | |

600 \$ x (3.90- 3.80)= 60

/

Bu bilgilere kapsamında V.U.K ve UMS'ye göre yeni yıla geçildiğinde kur farkı geliri 646 Kambiyo Karı Hesabına yazılır. Yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

| | |
|---------------------------------|-------|
| ----- 12 01 2016----- | |
| 102 BANKALAR | 2.370 |
| 120 ALICILAR | 2.340 |
| 120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. | |
| 646 KAMBİYO KARLARI | 30 |
| 600 \$ x 3.95=2.370 | |
| 600 \$ x (3.95-3.90)= 30 | |
| / | |

3.4. UMS – 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nı incelemeden önce standardı incelerken bilinmesi gereken borçlanma kaynaklarının tanımının açıklanmasında yarar görülmüştür.

3.4.1. Finansman

İşletmeler ve özellikle konumuzun özü olan dış ticaret firmaları ithalat ve ihracat masraflarını karşılamak, alım yapmak, satış masraflarını karşılamak için, bazen de ithalat ve ihracat süreci arasındaki maliyeti finanse etmek için çeşitli kaynaklara ihtiyaç duyarlar. Bu kaynakların sağlanması finansman kavramı olarak nitelendirilmektedir.

3.4.1.1. Borçlanma Kaynakları

Borçlanma kaynakları kısa, orta ve uzun vadeli olmak üzere üç başlık altında sınıflandırılmaktadır. En fazla bir yıla kadar vadeli olanlar kısa vadeli borçlanma kaynakları, 1-5 yıl vadeli olanlar orta vadeli borçlanma kaynakları, 5 yıldan fazla vadeli olanlar ise uzun vadeli borçlanma kaynakları olarak adlandırılır. Tekdüzen Hesap Planı, borçlanma kaynaklarını kısa ve uzun vadeli olmak üzere ikiye ayırırken; finans biliminde borçlanma kaynakları genellikle kısa, orta ve uzun vadeli olarak üç başlık altında incelenmektedir. Buna göre Tekdüzen Hesap Planı'nda kısa vadeli borç, vadesi bir yıla kadar olan borç, uzun vadeli borç ise vadesi bir yıldan fazla olan borçtur. Finans bilimi açısından ise, kısa vadeli borç için

aynı tanım yapılırken vadesi 5 yıldan fazla olan borçlar uzun vadeli borçlar kapsamında değerlendirilmektedir (Kıvrak, 2009:5).

3.4.1.2. Kısa Vadeli Borçlanma Kaynakları

İşletmeler borçlanma ihtiyacını karşılamak için kredi kuruluşlarından, para ve sermaye piyasalarından kredi sağlarlar ve kısa vadeli borçlanma kaynaklarını bir yıla kadar geri ödemekle yükümlüdürler. Borçlanmanın vadesi bir yıldan fazla olursa, bu durumda uzun vadeli borçlanma söz konusu olmaktadır. Kısa vadeli borçlanma kaynaklarını ticari krediler, banka kredileri, bonolar ve faktöring olmak üzere dört başlık altında incelemek mümkündür (Gökçen vd., 2011:317).

3.4.1.3. Uzun Vadeli Borçlanma Kaynakları

Uzun vadeli borçlanma kaynaklarının vadesi 5 yıldan fazladır. Bu tür kaynaklar genellikle duran varlıkların finansmanında kullanılır ve sermaye piyasasından karşılanır. Uzun vadeli finansal kaynak ihtiyacı genellikle firmanın tesislerinin kuruluş dönemlerinde veya büyük yatırım dönemlerinde karşımıza çıkar. Genellikle bu tür borçlanmaların faiz oranları sabit ve yüksektir. Ekonominin iyi olduğu dönemlerde bu tür borçlanma, firmada öz sermaye kârlılığını yükseltir, aksi durumda firma üzerinde ağır bir yük oluşturabilir (Kıvrak, 2009:16).

Uzun vadeli borçlanmanın firma açısından yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Borcun firmaya maliyeti özellikle sabit faiz ile borçlanıldığında belirli ve sınırlıdır.
- Borçla finansmanın maliyeti, belirli ve sınırlı oluşun yanı sıra genellikle öz sermaye ile finansmana kıyasla daha düşüktür.
- Firmanın sahip veya ortakların firma üzerindeki kontrol yetkilerini paylaşmak zorunda kalmazlar.
- Faiz ödemelerinin vergi matrahından indirilebilmesi olanağı vergi

avantajı sağlar.

- Kredi sözleşmesine konulacak şartlarla, borçla finansman esnek bir nitelik alabilir.
- Borçla finansman, belirli koşullar altında, finansal kaldıracın etkisiyle firmanın özsermaye kârlılık oranını yükseltir.

3.4.2. UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

Borç, kısaca ödenmesi gereken ve birinden alınan paradır. Borçlanma ise borçlanmak işi istikraz anlamındadır. 23 no'lu Borçlanma Maliyetleri Standardına göre; borçlanma maliyeti olarak bir işletmede ya da bir işletmede yapılan borçlanmalara alakalı olarak diğer giderler ya da katlanılan faiz oranlıların olarak adlandırılmaktadır.

İşletmeler küreselleşen dünyamızda uluslararası arenada rekabet ortamıyla karşı karşıya kalıp, sadece ulusal düzeyde çalışmamaktadır. İşletmeler bu durumu çok iyi farkında olup, bunun için tesis, teçhizat, makine gibi yeni yatırımlar yapmasını çok iyi bilmektedirler. İşletmeler yabancı finansman kaynaklarına ya da dış kaynak kullanımına göre dizayn etmektedirler. Son zamanlarda artan olgu ise işletmelerin yabancı kaynak kullanımında artan ilgisidir. İşletmelerin bu olguyu kullanması bazı finansal kaldıraç etkisi ve bazı vergi avantajlarından olumlu olarak kullanabilmesidir. Bu yoldan çıkarım yapılarak muhasebe bağlamında borçlanma maliyetlerinin sağlıklı ve doğru bir şekilde muhasebeleştirilmesinin değerini üst düzeye çıkarmaktadır (<http://www.muhasebetr.com>. e.t. 23.03.2017).

3.4.3. UMS 23 Standardının Amacı ve Kapsamı

UMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Tebliği'nin temel ilkesine göre; özellikli bir varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir (Gökçen vd., 2011:317).

Standardın kapsamında olan borçlanma maliyetleri

- “UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları,
- Borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları,
- “UMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve devamı şeklindedir.

3.4.4. Standartta Geçen Tanımlamalar

Borçlanma Maliyetleri: İşletme tarafından alınan borçlandırma işlemlerinin faiz ve diğer giderleridir.

Özellikli Varlıklar: Standartta, özellikli varlıklara ilişkin örnekler;

- İmalat tesisleri
- Yatırım amacıyla olan gayrimenkuller
- Stoklar
- Maddi olmayan duran varlıklar
- Enerji üretim tesisleri

gibi sıralanabilir.

Özellikli varlıklar üretimi uzun zaman alan varlıklar olduğundan; şarap üretimi, gemi inşaatı, yönetim binası inşaatı, üretim tesisleri gibi örnekler özellikli varlık olarak değerlendirilebilir (Şahin, 2008:102).

Standarda göre özellikli varlık kapsamında yer almayan varlıklar üretimi kısa süren maddeler amaçladıkları ve elde edilen ürünün satış durumuna getirdikleri varlıklar olma özelliğindedir. Örnek verilmek gerekirse, tekstil malzemeleri ya da süt üretim bu ürünler kısa sürede gerçekleştiği için varlık değeri değillerdir. Nihayi anlamında tüketiciye satılmakta olan bütün ürünler veya hut bütün benzeri ürünler varlık statüsüne ait değildirlir.

3.4.5. Dış ticaret işlemlerinin UMS-23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre muhasebeleştirilmesi

Örnek: Z işletmesi 2016 döneminde muhasebe kayıtlarını Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde tutmaktadır. Dönem sonunda yapılan inceleme sonunda özellikli varlık tanımı kapsamında değerlendirilemeyecek makinelerin maliyetine dönem boyunca eklenmiş 15.000 ₺ tutarında borçlanma maliyeti bulunduğu tespit edilmiştir. UMS'ye göre raporlama yapmak isteyen Z işletmesi bilançoda, söz konusu makinelerin kayıtlı değerini 15.000 ₺ azaltmalıdır. Dönemin finansman giderleri arasında gelir tablosunda raporlamalı ve dönem karı böylece aynı tutarda azaltılmalıdır.

VUK hükümlerine göre muhasebe kayıtlarını yapmak zorunda olan işletmelerin yukarıdaki durumla ilgili herhangi bir düzeltme kaydı yapmaları mümkün olmamakla birlikte, burada konunun daha iyi anlaşılmasına yönelik aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır (Gökçen vd., 2011:326).

| | |
|-----------------------------------|--------|
| ----- 12 012016----- | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 15.000 |
| 253 TESİS,MAK.CİHAZLAR | 15.000 |
| Makinelerin değerinin azaltılması | |
| / | |

Örnek: ETS işletmesi genel müdürlük binası inşa etmektedir. Bu inşaat ile ilgili olarak kullanılmak üzere A Bankasından vade sonu ödemeli uzun vadeli kredi alınmıştır.

Birinci yılın sonunda 50.000 ₺ faiz gideri, ikinci yılın sonunda 60.000 ₺ faiz gideri tahakkuk etmiştir.

İkinci yılın sonunda, işletme, genel müdürlük binasının inşaatını tamamlamıştır. Muhasebeleştirilen inşaat maliyetleri 400.000 ₺'dir. İnşaat tamamlandıktan sonra, üçüncü yılın sonunda alınan krediye 60.000 ₺ faiz gideri tahakkuk etmiştir.

Yapılması gerekli kayıtlar;

1. Yıl

----- 12 01 2016-----

| | | |
|--------------------------------|---------------------|--------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 50.000 | |
| | 400 BANKA KREDİLERİ | 50.000 |
| Krediye ilişkin faiz tahakkuku | | |

/

Bu maliyetlere ilişkin dönemsonu kayıtları

----- 12 01 2016-----

| | | |
|--|-------------------------------|--------|
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 50.000 | |
| | 781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA H. | 50.000 |
| Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete yansıtılması | | |

/

----- 12 01 2016-----

| | | |
|----------------------------------|-------------------------|--------|
| 781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA H | 50.000 | |
| | 780.FİNANSMAN GİDERLERİ | 50.000 |
| Maliyet Hesaplarının Kapatılması | | |

/

2. Yıl

----- 12 01 2017-----

| | |
|--------------------------------|--------|
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 60.000 |
| 400 BANKA KREDİLERİ | 60.000 |
| Krediye ilişkin faiz tahakkuku | |

/

Bu maliyetlere ilişkin dönemsonu kayıtları

----- 12 01 2017-----

| | |
|--|-----------|
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 60.000 TL |
| 781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA H. | 60.000 TL |
| Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete yansıtılması | |

/

----- 12 01 2017-----

| | |
|----------------------------------|-----------|
| 781 FİNANSMAN GİD.YANSITMA H | 60.000 TL |
| 780.FİNANSMAN GİDERLERİ | 60.000 TL |
| Maliyet Hesaplarının Kapatılması | |

/

İnşaat tamamlandığında ‘Yapılmakta Olan Yatırımlar’ hesabında oluşan ve borçlanma maliyetlerini de içeren tutar;

$$400.000 + 60.000 + 50.000 = 510.000 \text{ ₺ bina maliyetine aktarılmalıdır.}$$

----- 12 01 2017-----

| | |
|--|------------|
| 252 BİNALAR | 510.000 TL |
| 258 YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR | 60.000 TL |
| İnşaatın tamamlanması ile binalar hesabına aktarım | |

/

3.Yıl

Standarda göre, aktifleştirilenin bittiği tarihten sonra tahakkuk eden kur farkı ve faiz giderleri varlık maliyetlerine eklenmeli ve gider olarak kaydedilmelidir. Buna göre;

----- 12 01 2018 -----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 60.000 TL

400 BANKA KREDİLERİ 60.000 TL

Krediye ilişkin faiz tahakkuku

Expa Üretim Pazarlama Dış Ticaret A.Ş., üretim süreçlerinde kullanmak üzere 01.12.2016 tarihinde ilk madde ve malzeme alımında bulunmuştur. Peşin değeri 50.000 TL olan ilk madde ve malzeme üç ay vadeli olarak 51.200 TL bedelle satın alınmıştır.

Buna göre UMS 2 ile uyumlu yevmiye kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 01.12.2016 -----

150 İLK MADDE VE MALZEME 50.000

182 ERTELENMİŞ FİNANSMAN GİDERLERİ 1.200

320 SATICILAR 51.200

----- 31.12.2016 -----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 400

182 ERTELENMİŞ FİNANSMAN GİDERLERİ 400

İşletme 2017 yılının Ocak ve Şubat ayları sonunda geriye kalan ertelenmiş vade farklarını her ay için 400 TL olarak finansman giderlerine aktaracaktır (Aslanertik ve Yapan, 2011, <http://www.muhasabetr.com>, e.t. 23.03.2017)

3.5. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı

IASB ve FASB, gelir tanımı ve hasılatın kayda alınmasındaki farklılıkların finansal tabloların global düzeyde karşılaştırılabilirliğini olumsuz etkilediği düşüncesiyle, bu farklı yapıları ortak bir sisteme çevirmek ve sermaye yatırımlarının sınır ötesine ulaşmasını sağlamak amacıyla, 2002 yılında ortak bir hasılat standardı için çalışmalara başlamıştır (Fangshu, 2015:21). Ayrıca, UMS 18 Hasılat

Standardının gelirin tanımlanması, kamuyu aydınlatma açısından önem arz eden dipnotlarda açıklanan bilgilerin yetersiz kalması ve karmaşık çok unsurlu işlemler, değişken fiyatlama, iade hakları, garantileme ve lisanslama gibi alanların muhasebeleştirilmesinde yeterli açıklamayı yapamaması hasılatın farklı şekilde uygulanmalarına neden olmuş ve bu durum, yeni bir hasılat standardı gereksinimini artırmıştır (Grant Thornton, 2014b:18).

3.5.1. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Oluşturulma Süreci

Özellikle 2010 sonrası hasılat standartlarının yakınlaştırılmasına ilişkin hızlanan çalışmalar sonuçlanmış ve 28 Mayıs 2014 tarihinde “UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat” (Revenue from Contracts with Customers) Standardı yayınlanmıştır. Söz konusu Hasılat Standardının uygulanmasına 1 Ocak 2017 sonrası yıllık raporlamalarda başlanacaktır.

Şekil 3.1: UFRS 15 Standardının Gelişim Süreci



Kaynak: Shukhraj, 2014

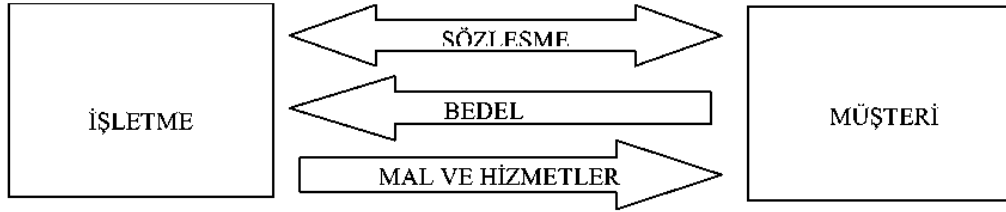
3.5.2. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Amacı

UFRS 15 Standardı, gelir tanımındaki çelişkileri kaldırarak geliri net şekilde tanımlayan, dipnot açıklamalarıyla kamuoyuna yeterli bilgi sunarak karşılaştırılabilirliği artıran, hasılatın meydana gelmesinden başlayarak tüm süreci kapsayan yeni bir bakış açısıyla tek tip bir yapı öngörmektedir (FASB, 2015:1). Bu tek tip yapı ile birlikte, IFRS ve USGAAP'a göre, hasılatın oluşmasına ilişkin bütünlük oluşturularak, UFRS'ye ve USGAAP'a göre hazırlanmış finansal tabloların karşılaştırılabilir olması sağlanmıştır (Shukhraj, 2014:200).

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı işletmelerin, finansal tablo kullanıcılarına, müşteri ile yapılan sözleşmeden doğan hasılat ve nakit akışlarının tutarı, zamanlaması ve belirsizliği ile ilgili faydalı bilginin raporlanmasında uygulanacak ilkeleri de düzenlemektedir (Aurora ve Bontaş, 2014:375). TMS 18 Hasılat Standardının eksik kaldığı çok unsurlu işlemler başta, değişken fiyatlama, iade hakları, garantileme ve lisanslama gibi alanların muhasebeleştirilmesinde yeterli açıklama getirmesi açısından daha geniş kapsamlıdır.

Yeni Hasılat Standardının temel amacı, gelir tanımını kapsamlı ele alarak işletmenin hasılatını, mal ve hizmetlerin transferi karşılığında kazanmayı beklediği bedel tutarında muhasebeleştirmesidir (CPA Deloitte, 2015:6).

Şekil 3.2 : UFRS 15 Standardının Çerçevesi

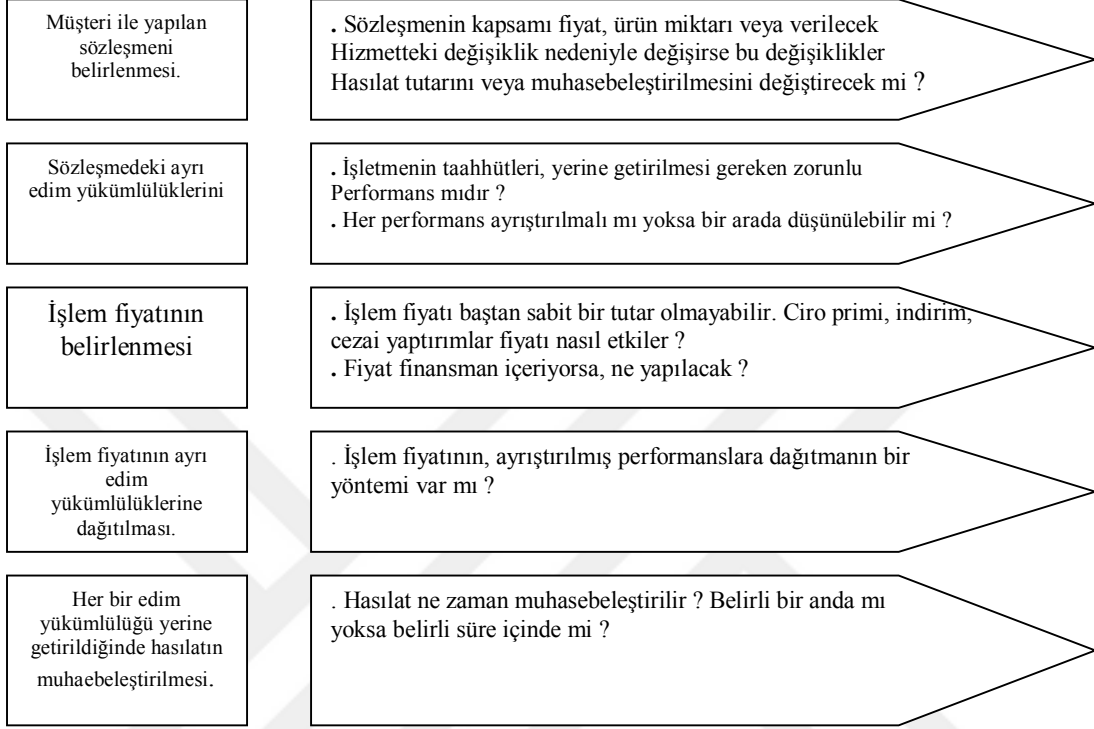


Kaynak: KPMG, 2014b:8.

Hasılat konusundaki temel sıkıntı olan hasılatın ne zaman ve ne tutarda muhasebeleştirilmesini belirlemek için, müşteriyle yapılan sözleşmedeki koşullar ile mal ve hizmetin transferine(devrine) odaklanan beş adım ve iki yaklaşımlı bir yapı belirlemiştir (Keskin ve Dinçer, 2015: 222). Bu adımlar incelendiğinde aşağıdaki sorular akla gelmektedir.

Şekil 3.3: UFRS 15 Standardı Kapsamında Muhasebeleştirmeye İlişkin

Sorgulamalar



Kaynak: PWC, 2014a:3.

UFRS 15'e göre, ilk adımda müşteriyle yapılan sözleşme (veya sözleşmeler) belirlenir, ikinci adımda sözleşmedeki ayrı edim (performans) yükümlülükleri tanımlanır, üçüncü adımda işlem fiyatı (sözleşme bedeli) belirlenir, dördüncü adımda işlem fiyatı ayrı edim yükümlülüklerine dağıtılır ve son adımda işletme edim yükümlülüklerini sağladığında (ya da sağlarken) hasılat tanımlanır ve muhasebeleştirilir.

Standarttaki iki yaklaşım ise, hasılatın kazanma süreci boyunca zamanın belirli bir noktasında veya hasılat zamanı süresince muhasebeleştirilmesi şeklindedir. (KPMG, 2014c:2). Standart özellikle, önceki standartlardan farklı olarak, mal ve hizmet transferi karşılığında hak edilen bedelin ölçülmesinde gerçeğe uygun değer yerine, işlem fiyatını esas almaktadır (MNP, 2015).

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, tek bir sözleşmenin muhasebeleştirilmesini açıklamaktadır. UFRS 15 Standardı, birden fazla bileşeni ve değişkeni olan karmaşık işlemlerde, hasılatın hızlı kaydedilmesi veya ertelenmesini öngörmektedir. Bu durum işletmelerin değerliliklerini ve performans kriterlerini etkileyecektir (KPMG Gündem, 2012:71).

3.5.3. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Kapsamı

UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri ve UMS 18 Hasılat Standardı ile Yorumlarının yerini alacak olan UFRS 15 Standardı, 1 Ocak 2017 sonrası yıllık raporlamalar için uygulanmaya başlanacaktır. Daha önceden UFRS' ye göre raporlama yapan şirketler açısından, UFRS 15 Standardını erken uygulamak isteyenler için engel yoktur (Gönül, 2014). Uygulamaya geçiş aşamasında karışıklık yaşamamak için, Yeni Hasılat Standardının uygulanmaya başladığı tarih sonrası yapılan sözleşmeler ile geçmişte başlayıp uygulanmaya başlama tarihinde daha tamamlanmamış sözleşmeler için uygulanacaktır (Deloitte, 2014b:1). Yeni Hasılat Standardı uygulanmaya başladıktan sonra, kapsamına giren aşağıdaki standartların ve yorumların yerini alacaktır.

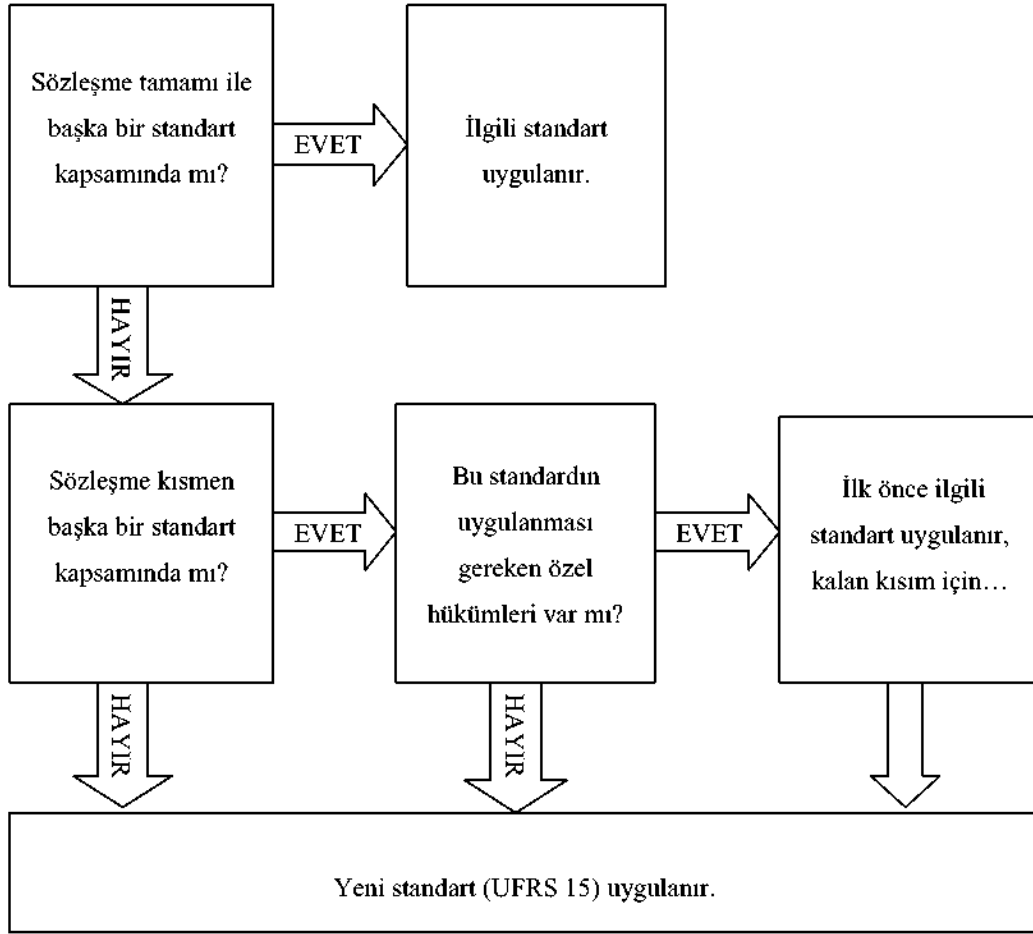
**UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı
Kapsamı**

| UFRS 15 Standart Kapsamındaki | UFRS 15 Standart Kapsamı Dışındaki |
|--|--|
| UMS 11 İnşaat Sözleşmeleri | UMS 17 Kiralama İşlemleri kapsamına giren kira sözleşmeleri |
| UMS 18 Hasılat | UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri kapsamına giren sigorta sözleşmeleri |
| TFRS Yorum 13 Müşteri Sadakat Programları | UFRS 9 Finansal Araçlar, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar, TFRS 11 Müşterek Anlaşmalar |
| UFRS Yorum 15 Gayrimenkul İnşaat Anlaşmaları | UMS 27 Bireysel Finansal Tablolar |
| UFRS Yorum 18 Müşterilerden Varlık Transferleri | UMS 28 İştiraklerdeki ve İş Ortaklıklarındaki Yatırımlar kapsamındaki finansal araçlar ve diğer sözleşmeye dayalı haklar ya da yükümlülükler |
| UMS Yorum 31 Hasılat – Reklam Hizmetleri İçeren Takas (Barter) İşlemleri | Aynı meslek kolunda olan ya da potansiyel müşterilere satışları kolaylaştırmak adına yapılan parasal olmayan takaslar. |

Kaynak: PWC, 2014a:3.

UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardı, UMS 18 Hasılat Standardından daha kapsamlı olup, müşterilerle yapılan gelir sözleşmeleri içinde yer alan mal satışları, inşaat sözleşmeleri de dâhil hizmet sunumu, fikri mülkiyet haklarının tescili, takas edilemeyecekler hariç parasal olmayan varlıkların takası ayrıca, UMS 18 Hasılat Standardının yeterli olmadığı çoklu unsurlu anlaşmalar, değişken fiyatlama, iade hakları, garantiler ve lisanslama gibi alanlarda da açıklamalar sunmaktadır.

Şekil 3.4.: UFRS 15 Standardının Uygulanacağı Durumlar



Kaynak: PWC, 2014a:3.

Şekil görüldüğü gibi, hangi standardın uygulanacağı, müşteri ile yapılan sözleşmenin kapsamına göre değişmektedir. Sözleşme, bütünüyle başka standart kapsamındaysa ilgili standart hükümleri uygulanacaktır. Ancak, sözleşme birçok standardı içeriyorsa, diğer standartlar içinde yer alan hükümler için ilgili standart hükümleri, kalan kısım için ise UFRS 15 Standardı hükümleri uygulanacaktır.

İşletmenin UFRS 15 Standardını uygulayabilmesi için, sözleşmedeki karşı tarafın müşteri olması gerekir. Müşterinin tanımlanması çoğu zaman basittir. Diğer durumlarda, sözleşme taraflarının işletmenin faaliyet veya süreçten kaynaklı risk ve yararları paylaşması durumunda veya sürece katılması durumunda müşteri sayılmaz (PWC, 2014c:2.4). UFRS 15 Standardı müşteriyi şöyle tanımlamaktadır (UFRS 15: md. 6).

3.5.4. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardında Sözleşme Maliyetleri

Sözleşmenin düzenlenmesi sürecinde, doğrudan veya bağımsız birçok maliyet ortaya çıkabilir. Söz konusu maliyetlere ilişkin Standarttaki düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

3.5.4.1. Ek Maliyetler

Ek maliyetler, işletmenin müşterisiyle yaptığı sözleşme gereği katlanacağı, yapmaması halinde ise katlanmayacağı maliyetlerdir. Yani sözleşme düzenlenmemiş olsaydı ortaya çıkmayacak olan maliyetlerdir. İşletme, geri kazanabileceğini beklediği durumlarda, ek maliyetleri varlık olarak muhasebeleştirir. Örneğin sözleşme gereği personele ödenen satış komisyonları gibi. Varlık olarak muhasebeleştirilen sözleşme maliyetleri, ilgili mal veya hizmetlerin transferi ile tutarlı olacak şekilde itfa edilir (Ernst Young, 2015a:26). İşletme, müşteriye öngördüğü devir süresinde, önemli bir değişiklik meydana geldiğinde, itfa payını günceller ve “UMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı” uyarınca muhasebe tahmininde bir değişiklik olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15: md. 100).

3.5.4.2. İfa Maliyetleri

Sözleşmenin ifası kapsamında katlanılan maliyetler, başka standart kapsamında değilse ve maliyetlerin; tanımlanabilir ya da muhtemel bir sözleşmeyle ilişkili olması, gelecekte kaynak yaratması ve geri kazanılabileceği beklentisi şartlarının tamamını sağlıyorsa, varlık olarak muhasebeleştirilir (UFRS 15:md.95).

Doğrudan maliyetlere örnek olarak şunlar verilebilir; direkt işçilik (örneğin personel maaş ve ücretleri), direkt malzeme (örneğin müşteriye hizmet ulaştırılmasında kullanılan malzemeler), sözleşme faaliyetleriyle doğrudan ilişkili maliyetlerin dağıtımı (örneğin yönetim ve gözetim maliyetleri, araç gereç sigortalama giderleri), açıkça fatura edilen giderler, sadece sözleşme yapımından kaynaklı giderler (örneğin taşeronlara ödemeler) olarak sayılabilir (UFRS 15:md.97).

İşletme, genel yönetim maliyetleri, sözleşmeye yansıtılmamış atık malzeme, işçilik ya da diğer kaynakların maliyetleri, geçmiş performansa ilişkin maliyetler, yerine getirilmemiş edim yükümlülükleri veya yerine getirilmiş edim yükümlülükleri ile ilişkili olduğu tespit edilemeyen maliyetler ortaya çıktıkça, gider olarak muhasebeleştirir (UFRS 15: md.98).

3.5.5. UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardına Göre Açıklanması Gereken Bilgiler

Finansal raporlamadaki açıklamalar, yatırımcılara göz önünde bulundurmaları gereken önemli etmenlerin iletilebilmesi, anlaşılabilir ve tutarlı bilgi sunulması için gereklidir (KPMG Gündem, 2013:38). UFRS 15 Standardı, işletme açısından, finansal tabloyu kullanan kullanıcılar nakit akışının ve hasılatın tutarını, niteliğini, belirsizliğini ve zamanlanmasını gösteren yeterli düzeyde bilginin açıklanmasını hedefler.

3.5.5.1. İşletmenin Müşterileriyle Yaptığı Sözleşmeler

İşletme, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden finansal tablolara aldığı hasılatın ayrıştırılması, sözleşme bakiyeleri, edim yükümlülükleri ve kalan edim yükümlülüklerine dağıtılan işlem fiyatına ilişkin bilgileri açıklar.

İşletme diğer standartlar uyarınca kapsamlı gelir tablosunda ayrıca sunulmadıkları sürece, işletmenin diğer hasılat kaynaklarından ayrı olarak açıklanacak olan müşterilerle yapılan sözleşmelerden finansal tablolara alınan hasılatı ve diğer sözleşmelerden doğan değer düşüklüğü kayıplarından ayrı olarak açıklayacağı, müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden doğan alacakları ya da sözleşme varlıkları üzerinden (TFRS 9 uyarınca) finansal tablolara alınan değer düşüklüğü kayıpları tutarının tamamını raporlama dönemi için açıklar (UFRS 15: md. 113).

İşletme finansal tablolara aldığı hasılatı, hasılat ve nakit akışlarının nitelik, tutar, zamanlama ve belirsizliğin iktisadi faktörlerden nasıl etkilendiğini gösteren kategorilere ayrıştırır. Bu kategoriler; mal ve hizmetin türü (örneğin ana ürün grubu), coğrafi bölge (örneğin ülke ya da bölge), müşteri piyasası veya türü (örneğin kamu

ve özel müşteriler), sözleşme türü (örneğin sabit fiyatlı, süre ve malzeme bazlı sözleşmeler), sözleşme süresi (örneğin kısa vadeli ve uzun vadeli sözleşmeler), mal ve hizmetin devir zamanı (örneğin, zamanın belirli bir anında müşterilere devredilen mal veya hizmetlerden hasılat ve zamanla devredilen mal veya hizmetlerden hasılat) ve satış kanalları (örneğin, tüketicilere doğrudan satılan mallar ile aracılar vasıtasıyla satılan mallar) olarak sayılabilir (UFRS 15:md. B 89). Buna ilave olarak işletme “TFRS 8 Faaliyet Bölümleri Standardını” uygulamakta ise, kategorilere ayrıştırılmış hasılat açıklaması ile her bir raporlanabilir bölüm için açıklanan hasılat bilgileri arasındaki ilişkinin, finansal tablo kullanıcılarının anlayacağı yeterlilikte bilgiyi açıklar (UFRS 15:md.115).

3.5.5.2. Önemli Muhakemeler ve Bu Muhakemelerdeki Değişimler

İşletme UFRS 15 Standardının uygulanmasında benimsediği ve müşterileriyle yaptığı sözleşmelerden elde ettiği hasılatın tutarı ve zamanlamasının belirlenmesini önemli ölçüde etkileyen muhakemeleri ve bu muhakemelerdeki değişimleri açıklar. Özellikle, edim yükümlülüklerinin yerine getirilme süreci ve işlem fiyatı ile edim yükümlülüklerine dağıtılan tutarların belirlenmesinde kullanılan muhakemeler ve bu muhakemelerdeki değişimleri açıklar (UFRS 15:md. 123).

İşletme, zamanla yerine getirilen edim yükümlülükleri ile ilgili olarak, hasılatın muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemleri (örneğin kullanılan çıktı ve girdi yöntemleri ile bu yöntemlerin nasıl uygulandığına dair açıklama) ve kullanılan yöntemlerin mal veya hizmetlerin devrini doğru gösterdiğinin gerekçesine dair açıklamaların her ikisini birden açıklar. Ayrıca, zamanın belli bir anında yerine getirilen edim yükümlülükleriyle ilgili olarak işletme, müşteri tarafından taahhüt edilen mal ve hizmetlerin kontrolünü ne zaman elde edeceğinin değerlendirilmesi sırasında oluşturulan önemli muhakemeleri açıklar (UFRS 15:md. 124-125).

3.5.5.3. Sözleşmenin Yapılması veya İfası İçin Katlanılan Maliyetlerin Varlık Olarak Finansal Tablolara Alınması

İşletme, müşteriyle yapılan sözleşme ya da sözleşmenin ifası amacıyla katlanılan maliyetlerin tutarının (sözleşme yapma ek maliyetleri uyarınca)

belirlenmesinde oluşturulan muhakemeler ve işletmenin her bir raporlama dönemine ilişkin olarak itfa payını belirlemede kullandığı yöntemin her ikisini birlikte açıklar. Ayrıca işletme, ana varlık kategorileri itibarıyla müşteri ile bir sözleşmenin yapılması veya ifası kapsamında katlanılan maliyetlerden (sözleşme yapma ek maliyetleri uyarınca) muhasebeleştirilen varlıkların kapanış bakiyeleri (örneğin müşterilerle sözleşmelerin yapılmasında katlanılan maliyetleri, sözleşme hazırlık giderleri ve düzenleme masrafları) ve raporlama dönemi içinde muhasebeleştirilen itfa payı tutarı ve değer düşüklüğü kayıplarının tamamını açıklar (UFRS 15:md. 127-128).

İşletme, önemli bir finansman bileşeninin varlığına ilişkin ya da sözleşme yapma ek maliyetlerine ilişkin pratik yöntemleri kullanmayı tercih etmesi durumunda bu hususu açıklar (UFRS 15:md.129).

3.5.6. Dış Ticaret İşlemlerinde UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Hasılat Standardının Muhasebeleştirilmesi

1. Televizyon A.Ş., kendisinden büyük ölçekli televizyon alımı yapan bir müşterisi ile 1 Ocak 2018 tarihinde 1 LCD TV = 1.700 ₺ fiyat üzerinden bir sözleşme imzalamıştır. Sözleşmeye göre, eğer müşteri firma, bir takvim yılında 1.000 televizyondan fazla alım yaparsa, televizyon başına fiyat, o ana kadar yapılmış olan tüm satışlarda, geriye dönük olarak, 1.500 ₺ olarak revize edilecektir.

31 Mart 2018 tarihine kadar, Yatak A.Ş.'nin bu müşterisine sattığı toplam televizyon sayısı yalnızca 40 olarak gerçekleşmiştir.

Haziran 2018 tarihinde, müşteri firma, sektördeki büyük ölçekli rakip firmalardan birini satın almıştır. Bu birleşme sonrası, Televizyon A.Ş.'nin siparişleri hızlanmış ve Temmuz 2018 tarihinde tek seferde 650 televizyon siparişi daha vermiştir.

Müşteri sözleşmelerinin belirlenmesi: Söz konusu örnekte, tek bir sözleşme bulunmaktadır.

Sözleşmedeki performans kriterlerinin ayrıştırılması: Taraflar arasında yapılan TV satış sözleşmesinde, belirli bir adet üzerindeki satışlardan sonra, en

baştan geçerli olmak üzere indirim uygulanacaktır.

Transfer bedelinin belirlenmesi: Sözleşme bedeli 1 LCD TV = 1.700 TL dir.

Satış işleminin UFRS 15 Müşterilerle Yapılan Sözleşmelerden Doğan Alacaklar kapsamında değerlendirmesi ve işlemin muhasebeleştirilmesi şu şekilde olmalıdır;

Televizyon A.Ş.'nin 1 adet televizyon için belirlediği satış fiyatı, belirli koşullarda değişebilmektedir. Bu husus, her dönem sonunda hazırlanacak finansal tablolarda değerlendirilmesi gereken en önemli nokta olacaktır.

İlk 3 ay sonunda yapılan toplam satış 40 olarak gerçekleşmiştir. Bu satış rakamına göre yıllık satışın 1000 sayısını, gerçekleşmesi düşük bir ihtimal olarak değerlendirileceği için Mart 2018 sonunda hazırlanacak finansal tablolarda gelir olarak kaydedilmesi gereken toplam hasılat tutarının $40 \times 1.700 \text{ TL} = 68.000 \text{ TL}$ olması gerekmektedir.

Müşteri firmanın, sektörde gerçekleştirdiği satılma ile büyümesi sonucu siparişlerin Temmuz ayında yükselmesi ile Temmuz sonu itibarı ile toplam satılan TV adedi 690 adet olmuştur. Böylece, yıllık toplam satılan TV adedinin 1.000 sayısını ihtimali yükselmiştir. Böylece yapılan ilk satışlardaki 1.700 TL lik fiyat da revize edilmelidir. Buna göre, Eylül 2018 tarihinde düzenlenecek olan finansal tablolarda, hasılat olarak kaydedilmesi gereken tutar;

$(650 \times 1.500 \text{ TL} = 975.000 \text{ TL}) - (40 \times 200 \text{ TL} = 8.000 \text{ TL}) = 967.000 \text{ TL}$ olmalıdır (<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/unalserifler/001/> e.t. 23.07.2017).

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARI (UMS) VE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA (UFRS) GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ AÇISINDAN VERGİ USUL KANUNU VE TEKDÜZEN MUHASEBE SİSTEMİ İLE KARŞILAŞTIRMASI

| UMS 2 | VUK ve Tek Düzzen Muhasebe Sistemine Göre | Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre |
|-------|---|--|
| | <p>1-Stok alışı ile ilgili kredi faizi ve vade farkı stok maliyetine eklenir</p> <p>2- Tam Maliyet yöntemini kullanır</p> <p>3-Hizmet giderleri dönem içinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına yazılır Dönem sonunda 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına yazılır.</p> <p>4- Karşılık giderleri 654 Karşılık Giderleri hesabında izlenir.</p> <p>5-Stoklar; Maliyet bedeliyle, satış fiyatı maliyete kıyasla %10 düşüklük göstermişse Emsal Bedel ile değeriştir.</p> | <p>Stok alışında vade farkı faiz gideri olarak kaydedilir. Özellikle varlıkta ise stok maliyetine eklenir.</p> <p>Normal Maliyet yöntemini kullanır</p> <p>Hizmet giderleri dönem içinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına yazılır Dönem sonunda Tamamlanmış/Tamamlanmamış Hizmet Maliyetleri Stoku hesaplarına aktarılır.</p> <p>Karşılık giderleri satışların maliyeti bölümünde açılacak hesapta izlenir 627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı.</p> <p>Stoklar; Maliyet ve Net Gerçekleşebilir Değerin düşük olanı ile değeriştir.</p> |

| UMS 18 | VUK ve Tek Düzzen Muhasebe Sistemine Göre | Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre |
|--------|--|---|
| | <p>1-Mal Satış İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi: Vergi kanunlarımızda gelirin gerçekleşmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Fatura kesildiğinde hasılat doğmuş olsa da, vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğundan TMS'de bahsedilen benzer şartların varlığı gereklidir. Buna rağmen vergi kanunlarımızda TMS'de olduğu gibi hasılatın doğuş şartları şunlardır gibi bir bilgi bulunmamaktadır.</p> <p>2-Hizmet Sunum İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi: Vergi uygulamasında hizmet tamamlandığında gelir yazılır. TMS 18 uygulamasında kazancın muhtemel olması durumunda tamamlanma yüzdesi yöntemi ile hizmetin tamamlandığı kadarının hasılat kaydedilmesi yöntemi vergi uygulamasındaki dönemsellikle uyuzmaz. Serbest meslek kazançlarında ise hasılat tahsilat ile doğmaktadır. İşlem sonucuna ilişkin tahmin ve varsayımlarla hasılat kaydı yapılamamaktadır.</p> | <p>Hasılatın doğuşu, İşletmenin; sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları alıcıya devretmesi, Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi, Satışla ilgili maliyetlerin güvenilir bir biçimde ölçülmesi, Ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması, Satılan malların üzerinde kontrolünün olmaması gibi 5 şartın eksiksiz gerçekleşmesine bağlanmıştır.</p> <p>Hasılat kaydı için standartta sayılan şartların tamamının sağlanması şarttır. Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir bir biçimde tahmin edilemiyorsa hasılat ancak gerçekleşmiş giderlerin geri kazanılmaktadır.</p> |

| | | |
|--|--|---|
| | <p>3-Hizmet Sunum İşlemlerinde Hasılatın Belirlenmesi: Hasılat kaydı, işlemin gerçekleşmesi ve geçerli belgelere dayanması şartıyla dönemsellik ilkesi gözetilerek yapılabilmektedir.</p> <p>4-Vade Farkları: Mal teslimi veya hizmet sunumuna ilişkin kesilen faturalarda hesaplanan vade farkları hasılat, daha sonra kesilen faturalardaki vade farkları ise TMS 18’de olduğu gibi faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>5-Garanti Bakım Onarım Hizmetleri: Mal bedelinin içinde olan garanti servis hizmetleri malın satıldığı yılın hasılatı olur. İlave bir bedel ödenerek alınan garanti sürelerine ilişkin hasılat ait olduğu yılın hasılatı olur. Garanti/bakım onarım hizmeti kapsamında anlaşılan sözleşme tutarı sözleşmenin kapsadığı yıllara eşit olarak paylaştırılmak suretiyle hasılat olarak kaydedilir. Tahmin ve varsayımlarda bulunarak yıllar arasında farklı tutarlarda hasılat kaydı yapılamaz. Garanti/bakım onarım hizmetleri kapsamındaki giderler ancak gerçekleştiklerinde giderleştirilebilir. Vergi kanunlarımıza göre garanti bakım onarım hizmet giderleri UMS’de olduğu gibi bazı tahmin ve varsayımlarla muhasebeleştirilememektedir.</p> <p>6-Reeskont Hesaplama İşlemleri: Çek veya senede bağlanmış vadeli alacaklarına reeskont hesaplamayı tercih eden işletmeler çek ve senede bağlanmış vadeli borçlarına reeskont hesaplamak zorundadırlar. Bu hesaplamada senette faiz oranı varsa bu oran, yoksa Merkez Bankası reeskont oranı dikkate alınır.</p> <p>7-Şüpheli Ticari Alacağa Karşılık Ayrılması: Tahsili şüpheli duruma düşen alacak için karşılık ayırma işlemi bilanço gününde ve VUK 323’üncü maddede belirtilen yasal prosedürlerin tamamlanması ile mümkün olmaktadır. UMS’de olduğu gibi burda da hasılat düzeltilmesi yapılmaz. Şüpheli duruma gelen alacak tutarı karşılık giderleri hesabında hangi alacağa ait olduğu da belirtilerek muhasebeleştirilir.</p> | <p>bilir tutarı kadar finansal tablolara yansıtılır. Gerçekleşmiş giderlerin geri kazanılması da muhtemel değilse hiç hasılat kaydı yapılmaz.</p> <p>Vade farkları hasılat olarak değerlendirilmez. Hasılat ancak satılan malın gerçeğe uygun değeridir. Gerçeğe uygun değer ile nominal bedel arasındaki fark faiz geliri olarak muhasebeleştirilir.</p> <p>Ayrıştırılabilir nitelikte olan garanti/bakım onarım hizmetleri, hizmetin verileceği yılın hasılatı olur. Garanti/bakım onarım hizmeti kapsamında anlaşılan sözleşme tutarı sözleşmenin kapsadığı yıllara ürünle ilgili geçmiş yıl tecrübe ve deneyimleri göz önüne alınarak her yıla eşit hasılat kaydedilebileceği gibi, yapılan çalışmanın sonucuna göre her yıl için farklı bir hasılat tutarı belirleyerek de işlem yapılabilir. Garanti/bakım onarım hizmetleri kapsamında gerçekleşecek olan giderler, ürünle ilgili geçmiş yıl deneyim ve tecrübelerinden faydalanılarak yönetimin tahminlerine göre karşılık ayırmak suretiyle giderleştirilebilir. varsayımlarda bulunarak yıllar arasında farklı tutarlarda hasılat kaydı yapılamaz. Garanti/bakım onarım hizmetleri kapsamındaki giderler ancak gerçekleştiğinde giderleştirilebilir.</p> <p>Borç ve alacakların bugünkü değere indirgenmesinde çek ve senedin varlığı aranmamaktadır. Vadeli alacak ve borçlara reeskont hesaplanması işletme için uygun olan bir orandan yapılabilir.</p> <p>Yönetimin tahminleri doğrultusunda tahsili şüpheli duruma düşen bir alacak için karşılık ayrılır. Hasılat düzeltilmesi yapılmamaktadır.</p> |
|--|--|---|

| UMS 21 | VUK ve Tek Düzen Muhasebe Sistemine Göre | Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre |
|--------|---|---|
| | <p>1-Yabancı Paralı Mal Satış İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi: TMS ile uyumludur</p> <p>2-Yabancı Paralı Mal Alım İşlemlerinden Kaynaklanan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi: Stoklara alındığı tarihe kadar oluşan kur farkının malın maliyetine dahil edilmesi zorunludur. Daha sonra oluşan kur farklarının maliyete dahil edilmesi ya da gider olarak kaydedilmesi ihtiyaridir.</p> <p>3- Yabancı Paralı Duran Varlık Alım İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Kur Farklarının Raporlanması:</p> <p>4-Yabancı İşletmelerdeki Net Yatırımlara İlişkin Parasal Kalemlerden Kaynaklanan Kur Farklarının Raporlanması: Dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu değerlendirme hükümlerince değerlemeye tabi tutularak oluşan farkları dönemin kambiyo karı veya zararı olarak sonuç hesaplarına yansıtılmaktadır.</p> <p>5-Yabancı Paralı Alacak ve Borçlarının Değerlemesi Sonucu Oluşan Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması: TMS ile uyumludur</p> | <p>Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.</p> <p>Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.</p> <p>Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olması Durumu: Yatırım maliyetine dahil edilir / Varlığın Özellikli Mal Kapsamında Olmaması Durumu: Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.</p> <p>Yatırımlar elden çıkarılincaya kadar finansal tablolarda gelir veya gider olarak tahakkuk ettirilmeden “Birikmiş Kur Farkları” başlığı altında öz kaynaklar kapsamı içinde raporlanır. Yabancı işletmelerdeki net yatırımların satışı yapıldığında, ilgili kur farkları satışın oranına bağlı olarak gelir tablosuna yansıtılır.</p> <p>Sonuç hesaplarında muhasebeleştirilir.</p> |

Kaynak : Ceran ve Ortakarpuz, s.74-75

| UMS23 | Varlığın İktisap Edildiği Dönem Sonuna Kadar | Varlığın İktisap Edildiği Dönemden Sonra | Varlık Kullanıma Hazır Hale Gelinceye Kadar | Hazır Hale Gelinceye Kadar Varlık Kullanıma Hazır Hale Geldikten Sonra |
|-------|--|---|---|--|
| | 1- Faiz Giderleri: Maliyete eklenir. | Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. | Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. | Dönem gideri olarak kaydedilir |
| | 2-Vade Farkları: Maliyete eklenir. | Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. | Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. | Dönem gideri olarak kaydedilir. |
| | 3-Kur Farkları: Maliyete eklenir | Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. | Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. | Dönem gideri olarak kaydedilir. |
| | 4-Komisyon Giderleri: Maliyete eklenir. | Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. | Maliyete eklenir veya dönem gideri olarak kaydedilir. | Dönem gideri olarak kaydedilir. |

Kaynak: Aydın, 2016:1247

SONUÇ

‘Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulamalar’ adlı çalışmanın amacı, dış ticaret işletmelerine göre muhasebe kayıtlarını yaparken en çok karşılarına çıkılabilecek standartları ele alarak bu konuda onlara destek olmaktır.

Her ülkenin kendi şartlarına, ekonomik yapısına, yasal düzenlemesine, politik sistemine bağlı olarak oluşturduğu muhasebe ve finansal raporlama sistemi vardır. Küreselleşme ile birlikte uluslararası ticaretin, para ve sermaye hareketlerinin önemli ölçüde artış göstermesi, güvenilir ve doğru bilgiye ulaşma ihtiyacını da artmıştır. Bu durum ülkelerin uyguladığı muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarındaki farklılıkları ortadan kaldırarak, ortak bir muhasebe dilinin oluşturulması gereğini doğurmuştur. Bu bağlamda birçok ülke ve kurum, uluslararası ortak bir muhasebe ve finansal raporlama standartlarının gereksinimi konusunda bir görüş birliği oluşturmaya başlamışlardır.

İlk olarak 1973 yılında uluslararası muhasebe komitesi (IASC) tarafından muhasebe standartları yayınlanmış, 2001 yılında görevi devralan uluslararası muhasebe kurulu (IASB) bu zamana kadar yayınlanan standartları aynı adla kabul ederek uyumlaştırma çalışmalarına başlamıştır. Özellikle Enron skandalından sonra ABD, İngiltere, IOSCO, Birleşmiş Milletler, OECD ve AB standartlar üzerinde çalışmalar yapmışlardır. Son olarak yorumlar ve kavramsal çerçeve dahil 41 adet UMS ve 13 adet UFRS olmak üzere toplam 54 adet standart yayınlanmıştır. AB, 2005 yılından itibaren tüm Avrupa Komisyonu borsa üyesi işletmeler için IASC standartlarını uygulanmasını zorunlu kılmıştır.

Ülkemizde de 1994 yılında kurulan TİMDES tarafından UMS’ları ile uyumlu 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır. 2002 yılında görevi devralan TİMDES standartlar ile ilgili çalışmalar yapmıştır. TİMDES, IASB ile ortak çalışmalar yaparak UFRS’lerinin çevirisini yapmıştır. 2011 yılında TİMDES’nun yapısı değişmiş ve yeni adı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

olmuştur.

Yeni TTK ile birlikte 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren Türkiye’de faaliyet gösteren,

a. Sermaye Piyasası Kanunu’na göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

b. Bankacılık Kanunu’nun 3. maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

c. 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

d. 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu’nda tanımlanan emeklilik şirketleri için UMS/UFRS’yi uygulamaları zorunlu olmuştur.

UFRS dünya da standartlaşmanın gereği olarak doğmuştur. Öncelikle özel kurumlar tarafından oluşturulmuştur. Daha sonra 1973 yılından 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi çalışmaları yürütmüş ve 2001 yılından sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu çalışmalara devam etmiştir. Kurulun çalışmalarıyla beraber 2001 yılından bu yana birçok gelişmiş ve gelişmekte olan ülke UFRS kullanmaya başlamıştır.

Ülkemizde muhasebe alanında da gelişmiş ülkelerden yaklaşık olarak 20 yıl sonra UFRS, UMS-UFRS olarak çevrilmiş ve Yeni Ticaret Kanunu ile yasallaştırılmıştır. Bu yasallaştırmaya rağmen UFRS tüm işletmeler tarafından uygulamaya konulamamıştır. TTK’nın VUK ile olan uyumsuzluğu ve küçük işletmelere uygulamada yaratacağı maliyet düşünülerek UMS-UFRS uygulaması belirli işletmeler olarak sınırlandırılmıştır. Sonuç olarak büyük işletmeler de UMS-UFRS yi uyguluyor olsa da uygulamada VUK için ayrı defter tutulduğu TTK için ayrı defter tutulduğu görülmüştür. Gerek işletmeler gerekse bilgi kullanıcıları için

doğru bir uygulama olmamıştır. Muhasebe standartlarını tam anlamıyla uygulamanın tek çözüümü VUK ile TTK'yı uyumlu hale getirmektir.

Standartların incelenmesi sonucunda dış ticaret firmaları için en önemli standardın UMS 18 Hasılat standardı olduğu ortaya çıkmıştır. Özellikle ihracat firmaları uygulamada hasılat kayıtlarını yaparken satış yaptıkları tarihi baz almaktaydılar. UMS 18'in getirdiği kriterler ile bu tarih değiştirmiştir. Bu da firmalarda raporlama açısından en fazla değişikliğe neden olan standarttır.

UMS 2,UMS 21 ve UMS 23 standartları piyasada faaliyet gösteren tüm firmalar için önemlidir. UMS 21 dış ticaret firmaları için elbetteki kur farkının etkileri dolayısıyla ayrı bir öneme sahiptir. Çalışmaya göre UMS 21'in getirdiği en büyük yenilik firmalar en çok kullandıkları para biriminde raporlama yapabilecek olmasıdır. Böylece uluslararası firmalar birden çok para biriminde raporlama yapma yükünden kurtulmuştur.

Sonuç olarak; dış ticaret firmaları ve piyasada faaliyet gösteren tüm kurumların, muhasebe uzmanlarının ve finansal tablo okuyucularının YTTK ile hayatımıza giren Uluslararası Muhasebe Standartlarını bilerek kayıtlarını ve yorumlarını yapmaları gerekmektedir.

KAYNAKLAR

Ağsakal, Ahmet ve Gökhan, Baral (2016). “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Kapsamında İncelenmesi”, *Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 48. Sakarya. ss.2-62

Ağsakal Ahmet ve Gökhan Baral, (2016). “Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi”, *Kastamonu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı:12 ss. 10-103

Akdoğan, Nalan ve Nejat Tenker, (2001). *Mali Tablo Analizi*. Ankara: Gazi Yayınevi.

Akgüç, Öztin. (2009). *Dış Ticaret Finansmanı*, (1. Baskı) İstanbul: Arayış Basım Yayıncılık.

Akın, Hakan. (2004). *Dış Ticarete Alternatif Para Kazanma Yolları*, Ankara: Elma Yayınları.

Arısoy, Berati. (1997). *Ekonomik Kavramlar ve Göstergeler-Ödemeler Dengesi*, Ankara: T.C. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Ekonomik Araştırmalar Genel Müdürlüğü Yayınları.

Aslanertik, B. Esra ve Yapan, Ahmet (2011). *TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları ve Standardın Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması*, <http://www.muhasetr.com>, e.t. 23.03.2017

Atabey, Ayşegül, Talha, Saraç ve Abdulkadir, Develi (2006). *Dış Ticarete Giriş*, Konya: Nobel Yayınları.

Ataman, Ümit. (2000). *Muhasebe Dönem İçi İşlemleri Genel Muhasebe*, (4. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Aurora, Cirstina ve Bontaş, Bunea (2014). *New Approaches on Revenue Recognition and Measurement*:375-382.<http://www.strategiimanageriale.ro/papers/140448.pdf>, (07.03.2017).

Aydın, Sevgi. (2016). TMS 23 Vergi Usul Kanununun Kapsamında Borçlanma Maliyetleri, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.21, S.4, s.1239-1249.

Bekçioğlu, Selim ve Çağrı, Koroğlu (2008). UMS-21, TMS-21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Finansal Tabloların evrimi ve Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi, *Mali zm Dergisi*, İSMMMO Yayın Organı, 86, 21-40

Bilge, Necip. (1996). *Hukuk Başlangıcı Hukukun Temel Kavram Ve Kurumları*. (11. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.

Cemalcılar, zgl ve Nurten, Erdoğan. (2000). *Genel Muhasebe*. (5. Baskı). İstanbul: Beta Basım Yayın.

Ceran, Yunus ve Ortakarpuz, Metehan (2013). Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2, 65-80.

CPA Deloitte (2015). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers Your Questions Answered*. 1March 2015. <https://www.cpacanada.ca/~media/Site/business-and-accounting-resources/docs/IFRS-15-Revenue-from-Contracts-with-Customers-Your-Questions-Answered-July-2015.pdf>, (11.03.2017).

alış, Asım. (2008). *İhracatta Teslim Şekilleri ve Nakliyat*. Dış Ticaret Müsteşarlığı İGEME. Ankara.

Çalışkan, Ali Ekber. (2009). *Dış Ticaret İşlemlerinde Risk Yönetimi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

etin, Eray (2011). *retim İşletmelerinin Sosyal Bir Sorumluluk Olarak evre Muhasebesine Verdikleri nem: Mersin-Tarsus Organize Sanayi Bölgesi 'nde Faaliyet Gösteren retim İşletmeleri zerinde Bir Uygulama*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi SBE. Karaman.

ınar, Hakan. (2001). *Pratik İthalat İhracat İşlemleri ve Dış Ticaret Finansman Teknikleri*. İstanbul: Arc Yayınları.

Dabbağoğlu, Kadir. (2007). "Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulamaları", *Vergi Dünyası*, Sayı 306, İstanbul. ss.12-50

Dağdemir, zcan. (2002). "Türkiye'nin Güçlü Ekonomiye Geçiş Sürecinde Gelir Dağılımı ve Bölüşüm İlişkileri", *Eskişehir Ticaret Odası Dergisi*, Y:19, S:84.ss.12-45.

Deloitte (2014). *Heads Up IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, Deloitte Australia Assurance & Advisory*. file:///C:/Documents%20and%20Settings/DENIZ/Belgelerim/Downloads/AU_Heads_Up_IFRS15_revenue_from_Contracts_with_Customers_30may2014%20%20(2).pdf. (19.12.2015).

Demir, Berna (2012). Muhasebeye Yön veren Gelişmeler ve Meslek Yüksekokullarında Verilen Muhasebe Eğitime Yansımaları. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*. S. 1.4. ss. 109-120.

Demir, Musa. (2002). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayınları.

Demirkan, Uçar. (1996). *Kambiyo Mevzuatı ve Uygulaması*, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

Dış Ticaret Müsteşarlığı, (1996). *Dış Ticaret Yönüyle Gümrük Birliği El Kitabı*, Ankara.

Doğan, Vahit. (2005). *Uluslararası Ticarete Ödeme Aracı Olarak Akreditif*. Ankara: Seçkin Yayınları.

Ecer, H. Ferhat ve Murat, Canitez (2003). *Uluslararası Pazarlama*, Niğde: Niğde Üniversite Yayınları.

Elmas, Yunus. (2014). *TMS 18 Uygulaması, muhasebeleştirilmesi, Türk Vergi Sistemi İle Karşılaştırılması*. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal bilimleri Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, İstanbul.

Erdemol, Haluk. (1989). *Bankalarda Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulama*, İstanbul: Akbank Ekonomi Yayınları.

Ernst Young. (2012). *International GAAP 2012. Generally Accepted Accounting Practise Under International Financial Reporting Standards*. United Kingdom: Wiley.

Eryürek, Şenay. (1987). *Uluslararası Bankacılıkta Döviz Pozisyonu Ve Döviz Ticareti*[Basılı]. İstanbul: Anadolu Bankası.

Fangshu, Zhongguo. (2015). Review of U.S. GAAP and IFRS Convergence: Revenue Recognition Aspects, *Research Journal of Management Sciences*. 4(5): ss.21-36.

Gökçen, Gürbüz, Ataman, Başak ve Çakıcı Cemal (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Gönül, H. Halil. (2014). *Muhasebe Standartlarında Ortak Adım IFRS ve USGAAP İçin Ortak Hasılat Standardı* Yayınlandı. <http://www.vergialgi.net/ekonomi-maliye/muhasebe-standartlarinda-ortak-adim-ifrs-ve-us-gaap-icin-ortak-hasilat-standardi-yayinlandi/>, (28.03.2017).

Gözler, Kemal. (2000). *Türk Anayasa Hukuku*, Bursa: Ezgi Kitabevi.

Grant Thornton (2014). *Grant Thornton Haber Bülteni*. Ekim-Kasım-Aralık.

Grant Thornton (2014). “Adviser Alert: IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers”, June, available at: http://www.grantthornton.ca/resources/insights/adviser_alerts/IFRS%2015_Revenue%20from%20contracts%20with%20customers_FINAL.pdf (accessed on October 2014)

Güneş, Recep ve Uğur, Ahmet (2007). “KOBİ’lerin İhracat Finansmanında Eximbank Kredileri: Malatya İlinde Bir Araştırma” *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:12, Sayı: 2. ss. 1-15

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/100malicozum/06%20mehmet%20mac.pdf.23.01.2017>

IMF, “*Balance of Payments Manual Revision of 5th Edition*”, 2007, Sf. 43

İGEME. (1997). İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi (5.Baskı). Ankara: AR-GE Başkanlığı.

İGEME. (2006). İhracat Mevzuatı, *İhracata Ait Esaslar*.

İSMMMO. (2005). *İSMMMO Mevzuat Serisi 2 Muhasebenin Temel Kavramları Ve Tekdüzen Hesap Planı*. İstanbul: Mart Matbaacılık Sanatları.

Kalmış, H. ve Dereköy, F (2010). TMS 18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Karşılaştırılması. *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, II(I), ss.102-145.

Karadağlı, Ertuğrul. (2007). *Türkiye’de Dış Ticaret ve Finansman*. Kadir Has Üniversitesi S.B.E., Finans ve Bankacılık Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

Kaya, Feridun. (2006). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, Ankara: Detay Yayıncılık.

_____, (2008). *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebe Uygulamaları*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Kaya, Salih. (2003). *Uluslararası Bankacılık Uygulamaları*, Ankara: Seçkin Yayınevi.

Kaymakçı, Oğuz Avcı. Nuri Şen, Recep. (2007). *Uluslararası Ticarete Giriş, Teori, Politika ve Uygulama*, Nobel Yayınları, Ankara.

Kemer, Osman Barbaros. (2005). *Dış Ticaret Teknikleri*, İstanbul: Aktüel Yayınları.

Kerem, Sarıoğlu (2009). *TMS 18 Hâsılat*, İSMMMMO yayınları.

Keskin, Ayşe İrem ve Dinçer, Banu (2015). UFRS 15 - Müşteri Sözleşmelerinden Elde Edilen Hasılat Standardının İncelenmesi ve Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Bir Uygulama”, *Maliye Finans Yazıları*, Cilt:29, Sayı:103, ss. 219-246.

Kıvrak, Ebru. (2009). “*Borçlanma Maliyetleri Ve TMS 23: Borçlanma Maliyetleri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla.

Kızıl, Ahmet ve Macide, Soğur (2007). *İthalat - İhracat İşlemleri ve Muhasebesi*, İstanbul: Derya Yayınevi.

Kirtiş, Kazım. (2013). *Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi*, İstanbul: Hizmet Vakfı Yayınları.

KPMG (2013). *KPMG Gündem Dergisi*. Ocak-Mart 2013(13).

KPMG (2014). *KPMG Gündem Dergisi*, Nisan- Haziran 2014 (2)

KPMG Gündem(2012). *KPMG Gündem Dergisi*. Nisan-Haziran 2012(10).

Melemen, Mehmet. (2003). *Dış Ticaret İşlemleri*, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Milli Eğitim Bakanlığı, (2007). *Muhasebe Ve Finansman Bilanço*. Ankara: MEB, Yayınları.

MNP(2015). *Fasb Accounting Standards Update Topic 606 Revenue From Contracts With Customers*. May 2014. [http://www.mnp.ca/en/posts/alert-fasb-accounting-standards-update %E2%80%93topic-606-revenue-from-contracts-with-](http://www.mnp.ca/en/posts/alert-fasb-accounting-standards-update-%E2%80%93topic-606-revenue-from-contracts-with-)

customers, (14.12.2015).

Oktay, Nüvit. (2005). *Dış Ticarete Giriş*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Onursal, Erkut. (2000). *Ulusal ve Uluslararası Ticari Kurallar*, İstanbul: Üysen Yayınları.

Örten, Remzi, Kaval, Hasan ve Karapınar, Aydın (2013). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Özdemir, Kerim. (2004). “Yükleme Öncesi İhracat Finansmanında Doğrudan Erişimin İhracat Üzerine Etkisi”, *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (7). ss.12-47

Öztürk, Nazım. (2005). *Dış Ticaret*, Ankara: Roma Yayınları.

Öztürk, Serkan. (2009). Dış Ticarete Bir Finansman Tekniği Olarak Factoring, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dış Ticaret Programı, Mesleki Uygulama Bitirme Ödevi*.

PWC(2014a). *UFRS Bülten Yeni Hasılat Standardı Yeni Model*. Kasım 2014. http://www.pwc.com.tr/tr/services/ufrs/pdf/ufrs-bulteni-finansal-araclar-standardi_kasim-2014.pdf, (10.03.2017).

Sayım, Ferhat ve Zengin, Halil İbrahim (2012). “Dış Ticarete Kullanılan Finansman ve Teslim Şekillerinin Türkiye'nin Sınır Ticareti Uygulamalarında Kullanılabilirliği” *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 17. ss.8-12

Sayiner, İsmet, (1995), *Gümrük İşlemleri ve Dış Ticaret*, İstanbul: Alfa Yayınları.

Sevilengül, Orhan. (2009). *Genel Muhasebe*. 15.Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sevilengül, Orhan. (2010). *Açıklamalı ve Notlu Çözümlü Genel Muhasebe Problemleri*. (7. Baskı). Ankara. Gazi Kitabevi.

Seyidoğlu, Halil. (1998). *Uluslararası İktisat Teori, Politika ve Uygulama*, İstanbul:Güzem Yayınları, No:2.

Shukhraj Penny, (2014). *Converged revenue recognition standard issued.accountancylive*.<https://www.accountancylive.com/converged-revenue->

[recognition-stan](#) dard-issued, (30.03.2017).

Şahin Arif. (2008). *İhracatta Ödeme Şekilleri*, Ankara: İGEME Yayınları.

Şahin, Hüseyin. (2000). *Türkiye Ekonomisi*, Bursa:Ezgi Kitabevi.

Şamlıoğlu, Namlı. (2007). *Dış Ticarete Kambiyo Mevzuatı, Bankacılık İşlemleri ve Dış Ticaretin Finansmanı*, Bursa.

Şen, Esin, (2008), *İhracatta Kullanılan Uluslararası Belgeler*, Ankara: İGEME.

TİSK, (2009). *Yeni Ekonomi ve Rekabet*, TİSK Yayınları Rekabet Dizisi: 1.

Tomanbay, Mehmed, (1998), *Dış Ticaret Rejimi ve İhracatın Finansmanı*, Hatiboğlu Yayınları, Ankara.

Toroslu, Mahmut Vefa. (2011). *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat Maliyet İlişkisi*, Adalet Yayınevi, Ankara.

Tuncel, Muhiddin. (2006). “*Türk Dış Ticaretinde Teslim ve Ödeme Şekillerinin Ekonomik Analizi: Eğitim Gereklilerinin Belirlenmesine İlişkin Bir Model Önerisi*”, Gazi Üniversitesi, SBE, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.

Tunçkan, Ergun. (2002). *Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Ünay, Vecdi (1989). *Bankalarca Dış Ticaretin Finanse Edilmesi Usulleri*, İstanbul: Ekonomik ve Sosyal Yayınları.

Yağmurlu, Duran. (1997). *Muhasebe Sistemi ve Tekdüzen Hesap Planı Açıklamaları*, İstanbul: Kurtiş Matbaacılık Ltd.Şti.

Yeni, Coşkun. (2005). *Uluslararası Ticarete Ödeme Yöntemleri*, İstanbul: Alfa Yayınları.

Yıldırım, Haşmet, (2012). “Hasılatın TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar/Mali Kar Karşılaştırması *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:238.ss. 13-45

Yıldız, Rıfat. (1988). *Dış Ticarete Kur Riskine Karşı Korunma Araçları*, Ankara: Türkirade Yayınları.

Zaim, Fatih.(2011). “*Türk Bankacılık Sisteminde Dış Ticaretin Finansmanı ve Türk Eximbank Örneği*” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü. İstanbul.

İnternet Kaynakları

www.dtm.gov.tr11/12/2016

http://www.gtturkey.com/UD_OBJE/PDF/GTHBR/Grant_Thornton_Haber

Bulteni_Sayi_14.pdf, (30.03.2017).

<http://huseyinust.com/konu-TMS-18-kapsaminda-pesin-mal-ihracati->

[hasilatinin-dogma-zamani-muhasebesi.html](http://huseyinust.com/konu-TMS-18-kapsaminda-pesin-mal-ihracati-) e.t.23.03.2017

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS_18.pdf

<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/e.t:23.03.2017>

http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf(21.03.2017)





T. C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



ÖZGEÇMİŞ

| | |
|---|----------------------------|
| Adı Soyadı: | LUQMAN ABED ATIYAH |
| Doğum Yeri: | IRAK |
| Doğum Tarihi: | 01.01.1976 |
| Medeni Durumu: | EVLI |
| Öğrenim Durumu | |
| Derece: | Okulun Adı: |
| İlköğretim: | AL NUMANIYAH |
| Ortaöğretim: | ALBU MUHMED |
| Lise: | BAKUBA TICARET |
| Lisans. | BAGDAT ÜNİVERSİTESİ |
| Yüksek Lisans. | SELÇUK ÜNİVERSİTESİ |
| Hakkımda bilgi almak için önerebileceğim şahıslar: (Doldurulması isteğe bağlı) | |
| Tel: | |
| Adres: | |

İmza: