

T.C.

OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMALAR**

Elife KÖKEŞ

(112008101)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİMDALİ

MUHASEBE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN

Prof. Dr. Targan ÜNAL

İSTANBUL, OCAK 2014

T.C.

OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMALAR**

Elife KÖKEŞ

(112008101)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİMDALİ

MUHASEBE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN: Prof. Dr. Targan ÜNAL

İSTANBUL, OCAK 2014

T.C.

OKAN ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI
ÇERÇEVESİNDE DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ VE ÖRNEK
UYGULAMALAR**

Elife KÖKEŞ

(112008101)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİMDALI

MUHASEBE DENETİM PROGRAMI

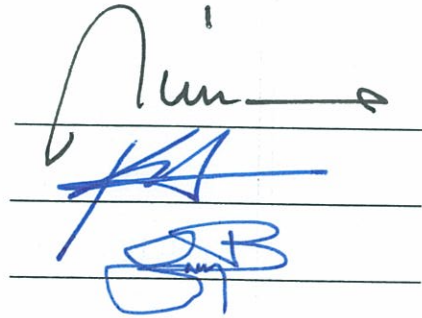
Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih: 13.01.2014

Tezin Savunulduğu Tarih: 27.01.2014

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Targan ÜNAL

Diğer Juri Üyeleri: Yrd.Doç.Dr.Kadir Tuna

Yrd.Doç.Dr.Bülent Günceler

Three handwritten signatures in blue ink are positioned to the right of the text, each above a horizontal line. The top signature is the largest and most prominent, followed by two smaller ones below it.

İSTANBUL, OCAK 2014

KABUL VE ONAY YAZISI

Elife Kökeş tarafından hazırlanan ‘**Türkiye Muhasebe Standartları  er evesinde Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve  rnek Uygulamalar**’ başlıklı bu çalışma 27.01.2014 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucu oy birliği ile başarılı bulunarak jürimiz tarafından Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe-Denetim Yüksek Lisans Programı  er evesinde Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

TEŞEKKÜR

Dış ticaret işlemlerinde TMS ve TFRS'nin uygulanmasına katkıda bulunması amacıyla hazırladığım çalıőmamı tamamlamamda bana desteğini esirgemeyen kurum Etsun Entegre Tarım Ürünleri A.Ő.'ye,yönetilerim ve çalışma arkadaşlarıma, gözetiminde SMMM stajımı devam ettirdiğim Sn.Murat Gülyüz'e, Sn.Vefa Toroslu'ya, tez danışmanım Prof.Dr.Targan Ünal'a, en büyük destekçim aileme ve eőim Mustafa KÖKEŞ'e gönülden teşekkürlerimi sunarım.

ÖNSÖZ

Uluslararası ticaret, günümüzün oldukça ilgi çekici hale gelmiştir. İşletmeler, ulusal pazarda artan rekabete en iyi alternatifini yurtdışı piyasalar olarak görmektedirler. Bununla birlikte gelişmekte olan ülkelerde görülen ödemeler bilançosu açıkları da bu yolla kapatılmayı hedeflenmekte bu nedenle dış ticaret hükümetler tarafından da desteklenmektedir. Dünya ticaret hacmine baktığımızda, Dünya ihracat hacminin sürekli artan bir grafik izlemesi dış ticarete verilen önemin arttığını göstermektedir. Günümüzde Türkiye’de ise ekonomik istikrarın artması ve ihracatı güçlendirme hedefleriyle birlikte 2007 de dış ticaret hacmi 107 milyar 271 milyon Usd iken 2012 yılına geldiğimizde 152 milyar 561 milyon Usd’ye yükselmiştir.(Orta Anadolu İhracatçılar Birliği)

Dış ticaretin gelişmesiyle birlikte ülke ekonomilerin büyümesi ve küreselleşme ekonomik alanda sınırları ortadan kaldırmakla kalmamış finansal işlemlerin de karmaşıklaşmasına neden olmuştur. Bu karmaşıklık nedeniyle finansal sistemde standartlaşmaya ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyaç sonucu Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları oluşturulmuştur.

Gelişmekte olan bir ülke olan Türkiye’de de 2012 yılından itibaren aşama aşama yürürlüğe giren Yeni Türk Ticaret Kanunu ile dünyanın bir çok ülkesinde uygulanan muhasebe standartları “Türkiye Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları” adıyla uygulamaya konulmuştur.

Bu çalışmanın amacı dış ticaret işletmelerinin muhasebe işlemlerini yaparken en çok ihtiyaç duyacakların standartları dış ticaret işlemleri çerçevesinde açıklamaktır.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY YAZISI	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖNSÖZ	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
ÖZET	xii
SUMMARY	xiii
KISALTMALAR.....	xiv
TABLO LİSTESİ.....	xvi
ŞEKİL LİSTESİ.....	xvii

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET

GİRİŞ.....	1
1.DIŞ TİCARET.....	3
1.1.İhracatın Tanımı	4
1.1.1.Dünyada İhracatın Gelişimi.....	5
1.1.2.Türkiye’de İhracatın Gelişimi.....	5
1.1.3.İhracat Şekilleri	7
1.1.3.1.Özellik Arz Etmeyen (Serbest) İhracat.....	7
1.1.3.2.Kayda Bağlı İhracat.....	7
1.1.3.3.Özellik Arz Eden İhracat.....	8
1.1.3.4. Transit Ticaret.....	9
1.1.3.5.Ticari Kiralama Yolu ile Yapılacak İhracat.....	10
1.1.3.6.Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat.....	11
1.1.3.7. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat.....	13
1.1.3.8.Off-Set Anlaşmaları Çerçevesinde Yapılacak İhracat.....	13
1.1.3.9.Bedelsizİhracat.....	14
1.2.İthalatın Tanımı	14
1.2.1.Dünyadaİthalat.....	15
1.2.2.Türkiye’de İthalat.....	16
1.2.3.İthalat Şekilleri.....	18
1.2.3.1.Serbest İthalat.....	18

1.2.3.2.İzne Bağlı İthalat.....	18
1.2.3.3.Özelliği Olan İthalat.....	19
1.2.3.4.Kamu Sektörü İthalatı.....	19
1.2.3.5.Özel Anlaşmalara Dayanan İthalat.....	19
1.2.3.6.Kitap ve Diğer Yayınlar ile Film,Video ve Kaset İthalatı.....	20
1.2.3.7.Kesin İthalat.....	20
1.2.3.8.Bedelsiz İthalat.....	21

İKİNCİ BÖLÜM

MUHASEBE STANDARTLARI

2.MUHASEBE STANDARTLARI.....	22
2.1.Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi.....	22
2.2.Dünyada Muhasebe Standartları.....	24
2.3.Uluslararası Muhasebe Standartları.....	24
2.3.1.Avrupa Birliği'ndeMuhasebe Standartları.....	27
2.3.2.Gelişmekte Olan Ülkelerde Muhasebe Standartları.....	28
2.3.3.Gelişmiş Ülkeler ve Uluslar üstü Kurumların Yaklaşımı.....	29
2.4.Muhasebe Standartlarının Türkiye'de Oluşumu.....	29
2.4.1.6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanununun (TTK)' nın Getirdiği Yenilikler.....	32
2.4.2.Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesi Usul ve Esasları.....	34
2.5.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	36

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
DIŞ TİCARETTE ÖNEM ARZ EDEN
MUHASEBE STANDARTLARI

3.DIŞ TİCARETTE ÖNEM ARZEDEN STANDARTLAR.....	39
3.1.TMS 2 Stoklar Standardı.....	39
3.1.1.Standardın Amacı.....	40
3.1.2.Standardın Kapsamı.....	40
3.1.3.Standartla İlgili Bilinmesi Gereken Tanımlar.....	41
3.1.4.Stokların Maliyeti.....	43
3.1.4.1.Satın Alma Maliyetleri.....	43
3.1.4.2.Dönüştürme Maliyetleri.....	42
3.1.4.3.Diğer Maliyetler.....	43
3.1.4.4.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti.....	44
3.1.4.5.Stokların Borçlanma Maliyeti.....	45
3.1.5.Stoklarda Vade Farkları.....	46
3.1.6.Maliyetin Ölçülmesiyle İlgili Teknikler.....	46
3.1.7. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri	47
3.1.7.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi.....	47
3.1.7.2. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi	47
3.1.7.3. Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi	48
3.1.8. Stokların Değerlemesi.....	48
3.1.8.1.Stoklarda Değer Düşüklüğü.....	50
3.1.8.2.Net Gerçekleşebilir Değer.....	51

3.1.8.3. Stokları Gider Olarak Kaydetme.....	54
3.1.8.4.Raporlanacak Bilgiler.....	54
3.1.9.Stoklarla İlgili Muhasebe Uygulamaları.....	55
3.2.TMS 18 Stoklar Standardı.....	63
3.2.1.Standardın Amacı.....	64
3.2.2.Standardın Kapsamı.....	64
3.2.3.Standartla İlgili Bilinmesi Gereken Tanımlar.....	65
3.2.4.Hasılatın Ölçümü.....	66
3.2.4.1.Peşin Bedelli Satışlarda Hasılatın Ölçümü.....	66
3.2.4.2. Vadeli Satışlarda Hasılatın Ölçümü	68
3.2.4.2.a.Hasılat ve Giderlerin Eşleştirilmesi.....	69
3.2.4.2.b.Hasılatın Tahsil Edilebilirliğinde Belirsizlik Olması.....	69
3.2.4.3.Takas Yoluyla Yapılan İşlemlerde Hasılatın Ölçümü.....	69
3.2.5.Hasılatın Belirlenmesi.....	70
3.2.5.1.Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi.....	70
3.2.5.2.Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesi.....	72
3.2.5.3.Faiz, İsim Hakları ve Temettü Gelirlerinde Hasılatın Belirlenmesi.....	73
3.2.6. İhracat Satışlarında Hasılatın Doğuşu.....	74
3.2.7.Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İhraç Hasılatının Hangi Tarihte Muhasebeleştirileceği.....	76
3.2.8.Vergi Konusunda Hasılat.....	77
3.2.9.Ticari Kar Mali Kar Farkları.....	79
3.2.9.1.Vadeli Satışlara İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesinde Ortaya Çıkan Farklar.....	79

3.2.9.2.Takas İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Ortaya Çıkan Farklar.....	81
3.2.10.İşlemlerin Ayrıştırılmasına İlişkin Ortaya Çıkan Farklar.....	81
3.2.11.Hasılat Standardı ile İlgili Uygulamalar.....	82
3.3. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması.....	89
3.3.1.Standardın Amacı.....	89
3.3.2.Standartta Kullanılan Tanımlar.....	90
3.3.3.Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler.....	91
3.3.4.TMS 20 Standardına Göre Finansal Tablo Dipnotları.....	93
3.3.5.İhracatta Devlet Teşviklerinin Olmasının Nedenleri.....	94
3.3.6.İhracatta Devlet Teşvikleri	95
3.3.6.1.Kurumsal Teşvikler.....	95
3.3.6.2.Vergisel Teşvikler.....	95
3.3.6.2.a.Gümrük Vergisi Muafiyeti.....	96
3.3.6.2.b.KDV İstisnası.....	96
3.3.6.3.Dahilide İşleme Rejimi.....	96
3.3.6.4.İhracat, Transit Ticaret, İhracat sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası.....	97
3.3.7. TMS'ye Göre İhracat Teşvikleri.....	97
3.3.8.İhracat Kredileri.....	99
Türkiye İhracat Kredi Bankası.....	99
3.3.9.Devlet Teşvikleri Stamndardı ile İlgili Uygulamalar.....	101

3.4.TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı.....	101
3.4.1.TMS 21 İle ilgili Düzenlemeler ve Yürürlük Tarihleri.....	102
3.4.2.Standardın Amacı.....	104
3.4.3.Standardın Kapsamı.....	107
3.4.4.Standartta Geçen Tanımlar.....	105
3.4.5.Yabancı Para İşlemlerinin Geçerli Para Biriminde Raporlanması.....	109
3.4.5.1. İlk Muhasebeleştirme.....	109
3.4.5.2. İzleyen Raporlama Dönemi Sonlarında Raporlama.....	109
3.4.5.3.Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi.....	109
3.4.5.4.Geçerli Para Biriminde Değişiklik.....	112
3.4.5.5.Finansal Tabloların Çevrilmesi.....	113
3.4.7.Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesinin Getirdikleri.....	116
3.4.8.Kur Değişimin Etkileri Standardı İle İlgili Uygulamalar.....	116
3.5.TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı.....	119
3.5.1.Finansman.....	119
3.5.1.1.Borçlanma Kaynakları.....	119
3.5.1.2.Kısa Vadeli Borçlanma Kaynakları.....	119
3.5.1.3.Uzun Vadeli Borçlanma Kaynakları.....	120
3.5.2.TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı	121
Standardın Güncelleme ve Yürürlük Tarihleri.....	121
3.5.3.TMS 23 Standardının Amacı ve Kapsamı.....	122
3.5.4.Standartta Geçen Tanımlamalar.....	123
3.5.5. TMS 23'e Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi.....	125
3.5.5.1.TMS 23'e Göre Muhasebeleştirme Yöntem ve Süreci.....	126
3.5.5.1.a.Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri.....	125
3.5.5.1.b.Aktifleştirmenin Başlaması.....	126

3.5.5.1.c.Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi.....	129
3.5.5.1.d.Aktifleştirmenin Sona Ermesi.....	129
3.5.5.2.Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyetlerinin Hesaplanmasında Özel Durumlar.....	130
3.5.5.3.Banka Kredileri İle Kısa/Uzun Vadeli Borçlanmalara Uygulanan Faizler.....	131
3.5.5.4.Borçlanmalarla İlgili İskonto ve Primlerin İtfa Payları.....	132
3.5.5.5.Yabancı Para İle Borçlanmalarda Kur Farkları.....	132
3.5.5.6.Finansal Kiralamalara İlişkin Borçlanma Maliyetleri.....	133
3.5.6. Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanacak Bilgiler.....	133
3.5.7.Stoklarda Döviz Kredilerinden Kaynaklanan Borçlanma Maliyetleri.....	134
3.5.8. Borçlanma Maliyetleri Standarı ile İlgili Uygulamalar.....	136
SONUÇ.....	141
KAYNAKLAR.....	143

ÖZET

“Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulamalar” isimli bu çalışma 3 ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde dış ticaret mevzuatı çerçevesinde ihracat ve ithalat rejimleri açıklanmaya çalışılmış bu işlemlerin Türkiye’deki ve dünyadaki durumu incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde muhasebe standartlarına giriş yapılmış, dünyada ve Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi incelenmiştir.

Son bölümde ise dış ticaret işlemleri için önem arz eden 5 ana standart, TMS 2 Stoklar, TMS 18 Hasılat, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri ve TMS 23 Borçlanma Maliyetleri, açıklanmaya çalışılmıştır.

SUMMARY

This study ,“Accounting of Foreign Trade Proses with Turkish Accounting Standards and Example Applications” include 3 main part.

First part include foreing trade regulations, export and imports process explained and how is this regulations in Turkey and in the world.

Accountings Standars’ formation in Turkey and in the world search in this study’s second part.

İmportant 5 main standards for foreign trade process explained final part. These are; TMS 2 Stocks, TMS 18 Revenue,TMS 20 Accountings of Goverment’s Stimulus,TMS 21 Affects of Parity Exchances and TMS 23 Cost of Debt.

KISALTMALAR (ABBREVIATIONS)

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
ASBE	: The Accounting Standards for Business Enterprises
ASEAN	: Güney Doğu Asya Ülkeleri Birliği (Association of South East Nations)
BDDK	: Bankacılık Düzenleme Denetleme Kurulu
FASB	: ABD Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board)
FIFO	: İlk Giren İlk Çıkar (First In, First Out)
GKGM	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAS	: Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards)
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Account Standards Committee)
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions)
IFRIC	: Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC)
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
RG	: Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazete
SEC	: Amerikan Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities Exchange Commission)
SFAS	: Amerikan Finansal Muhasebe Standartları (Statements of Financial Accounting Standards)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	: Tekdüzen Hesap Planı
TFRS	: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS	:Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
UMSK	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
US GAAP	: ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (United States Generally Accepted Accounting Principles)
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YTTK	:Yeni Türk Ticaret Kanunu

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 1 : 2012 Dünya İthalat Verileri.....	16
Tablo 2: IFRS'in 2001 Yılından Bu Yana Dünyadaki Gelişimi.....	27
Tablo 3 : Bağımsız Denetim Kapsamının Belirlenmesinde Özel Ölçüte Tabi Şirketler.....	35

ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1 : Dış Ticaret.....	4
Şekil 2 : Transit Ticaret.....	10
Şekil 3: Dünyada Muhasebe Standartları.....	24

GİRİŞ

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 genele 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 muhasebeleştirilmelerini nasıl yapılması gerektiğinin netleşmesini sağlamaktır.

Birinci bölümde, dış ticaretin tanımı yapılarak ülkelerin dış ticaret yapmaya duydukları ihtiyaç hakkında bilgi verilecektir. İhracatın tanımı yapılarak ülkemizde bu konudaki yasal düzenlemeler incelenecek, ihracat şekilleri ve tanımlamaları yapılacaktır. Birinci bölümde ayrıca ithalatın tanımı ve dünyadaki ithalat hacmi konusunda bilgi verildikten sonra ithalat şekilleri ve ülkemizdeki ithalat konusundaki yasal düzenlemeler incelenecektir.

İkinci bölümde ise muhasebe standardının tanımı ve önemi hakkında bilgi verildikten sonra dünyada muhasebe standartlarının kullanım durumu hakkında da bilgilere yer verilecektir.

İkinci bölümde ayrıca Dünya'da ve Türkiye'de Muhasebe standartlarının oluşumu ve gelişimi incelenecek daha sonra gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ve

Türkiye’de muhasebe standartlarının oluşumu ve ilgili kurumlar tarafından bu konuda yapılan çalışmalar araştırılacaktır.

Üçüncü bölümde ise dış ticaret işlemi yapan işletmelerin finansal raporlama yaparken ihtiyaç duyacakları Stoklar, Hasılat, Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının Açıklanması, Kur Değişiminin Etkileri, Borçlanma Maliyetleri Standartları ayrı ayrı ele alınarak bu standartların amaçları kapsamaları ve standartlarda geçen tanımlar hakkında açıklamalarda bulunulduktan sonra örnek muhasebe uygulamalarına yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DIŞ TİCARET

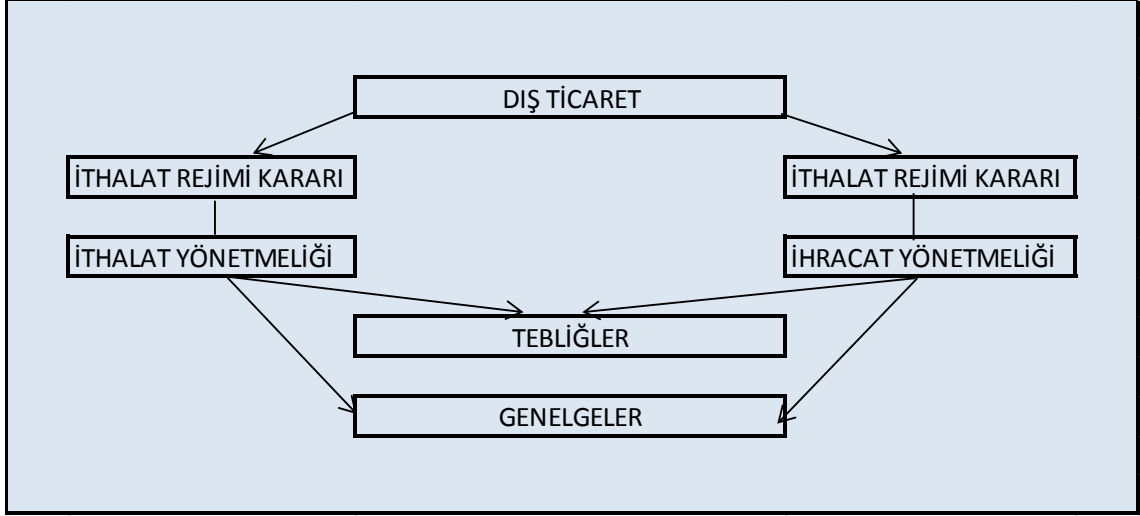
1.Dış Ticaret

Uluslararası ticaret ya da daha çok kullanılan anlamıyla dış ticaret kavramı özellikle uygulamada dar ve geniş anlamlarıyla kullanılmaktadır. Dar anlamıyla dış ticaret, bir ülkenin diğer ülkelere mal satmasını yani mal ihracatını ve yine Diğer ülkelerden mal satın almasını yani mal ithalatını ifade eder. ‘Diğer bir deyişle dar anlamıyla dış ticareti sadece uluslararası mal ticaretini (görünür ticaret) kapsamaktadır. Oysa daha geniş anlamda ele alındığında dış ticaret kavramı, mal ticaretinin yanı sıra uluslararası hizmet ticaretini (görünmez ticaret) ve uluslararası yatırım gelir-giderlerini de içine alacak biçimde kullanılmaktadır.’¹

Ülkelerin dış ticaret yapmasının ana nedeni fiyat farklılıklarıdır yani bir ülkede üretimi yüksek maliyetli olan bir ürünün başka bir ülkede düşük maliyetle üretilebiliyor olmasıdır. Bu nedenle ülkeler yüksek maliyetle üretim yapmaktansa ticaret yapmayı tercih etmektedirler.

Dış ticaretin bir diğer nedeni de ülke içi üretimin yetersiz olmasıdır. Ülkelerin coğrafi koşulları, yer altı ve yer üstü kaynaklarının dengesiz dağılımı, işgücü yetersizliği veya teknolojik eksiklik üretim yetersizliğinin sebeplerinden bazılarıdır.

¹ Utkulu U.,Yard.Aydemir İ.,Özken A.,Yılmaz M.,’’Türkiye’de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması’’,Gazi Kitabevi,Ankara,2010,s.3.



Şekil 1: Dış Ticaret

1.1.İhracatın Tanımı

İhracatla ilgili her türlü işlem, ihracata ilişkin hükümler içeren kanunlar, iki veya çok taraflı uluslararası anlaşmalar ile İhracat Rejimi Kararı, bu karara istinaden çıkarılan yönetmelik, tebliğ ve talimatlar ihracat mevzuatı çerçevesinde yürütülmektedir.

İhracat rejimi 22/12/1995 tarih ve 95/7623 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla oluşturulmuş ve 06.01.1996 yılında 22515 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. İhracat rejimi, serbest dolaşımda bulunan eşyanın ihraç amacıyla Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkışına ilişkin hükümlerin uygulandığı rejimdir.²

‘İhracat Rejimi Yönetmeliği’nin 3.Maddesinde ise ihracat tanımına yer verilmiştir. Buna göre ihracat; bir malın yürürlükteki ihracat mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışında veya serbest bölgelere çıkarılmasını veya Müsteşarlıkça (TC Gümrük ve Ticaret Bakanlığı’nca) ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemlerdir. Genel bir tanım yapmak gerekirse; bir eşyanın veya değer ulusal ve uluslararası mevzuata uygun bir şekilde bedelli veya bedelsiz olarak gümrükleme

²Çil E; *Etsun Entegre Tarım Ürünleri San.Tic.A.Ş. 2.Periodik Dış Ticaret ve Gümrük UygulamalarıEğitimi*,Tuzla,06.02.2013.

işlemleri tamamlandıktan sonra başka bir ülkeye veya serbest bölgelere satış işlemine denir.³

1.1.1.Dünya’da İhracatın Gelişimi

II. Dünya savaşından sonra hızla artan teknik gelişmeler, kalkınmakta olan ülkelerin dışa açık sanayileşme politikaları, dış ticarete yönelik kısıtlamaların kaldırılması, dünya ticareti içinde dış ticaretin payını yükseltmiştir. Ülkeler arasındaki ticari ve ekonomik ilişkileri geliştirmek, toplumların hayat seviyesini yükseltmek, bunun için dünya üzerindeki kaynakların karşılıklı yarar ilkesi üzerinde kullanılmasını temin etmek, gümrük kısıtlamalarını azaltmak, uluslararası ticaretin önündeki engelleri kaldırmak ve ayrımcı davranışları önlemek amacıyla Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması (GATT) ortaya çıkmıştır. Uluslararası düzeyde, uluslararası ticareti ve ticari ilişkileri düzenleyen hukuk kurallarını içeren ve üye devletler arasındaki hak ve yükümlülükleri belirleyen GATT, yıllar süren görüşmeler sonucunda varlık kazanmış olup, birçok özel anlaşma ile desteklenmiştir⁴.

Dünya ticaretine baktığımızda, Dünya dış ticaret hacminin Usd 15.030.046,644 olması ve sürekli artan bir grafik izlemesi engellerin önemli ölçüde aşıldığını ve dış ticaret verilen önemin arttığını göstermektedir.

1.1.2.Türkiye’de İhracatın Gelişimi

Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk kuruluş yıllarında Osmanlı’dan borçlu bir ülke devralındığı için o dönemde dış ticarete ilişkin çalışmalar yapılamamıştır, ülke ekonomisi kendine bile yetmeyecek haldedir.

Cumhuriyet kurulduktan sonra ilk ticari faaliyet İzmir İktisat Kongresi olmuştur. Kongreyle beraber ticari faaliyetler hızlanmıştır. 1923 yılında ihracat 50.8 milyon dolar

³Altuncu P., *İhracatçılara Sağlanan Ekonomik ve Finansal Avantajlar*, Türmob Yayınları, Ankara 2006, s.2.

⁴Dündar S, *Dış Ticaret Çerçevesinde İthalat ve İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Kocaeli Üniversitesi, S.B.E, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli, 2006, s.2.

iken ithalat 86.9 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir. İhracat rakamının %86.6 sı tarımsal faaliyetlerden % 8.6 sı ise sanayi mallarından oluşmaktadır.

1929’da ki büyük buhranın devam eden yıllarda 2.Dünya savaşının etkisiyle korumacı politikalar izlenmiştir. 2.Dünya savaşı sonrasında uluslar arası ticaretin serbestleşmeye başlamasıyla beraber Türkiye’de de dış ticaret gelişmeye başlamıştır.1950ler daha liberal politikaların izlendiği dönemler, 60lardan sonra ise ‘Planlı Kalkınma’ dönemleridir.

Türkiye’nin izlediği dış ticaret politikalarında önemli değişiklikler 1980’den sonrakiyıllarda olmuştur. 2. petrol krizi sonrasında dünyadaki diğer ülkelerle birlikte Türkiye’de de ekonomik problemler yaşanmış ve 24 Ocak Kararları olarak adlandırılan ekonomik önlemler alınmıştır. Bu kararlar ile ülkü ithal ikameci politikaları terk ederek ‘ihracata dayalı sanayileşme’ politikasını benimsemiştir.

13.12.1983 tarihli ve 1885 sayılı kanun hükmünde kararname ile, bir taraftan Ticaret Bakanlığı bünyesinde Dış Ticaret Genel Sekreterliği ile Standardizasyon Dairesi, öte taraftan Maliye Bakanlığı bünyesindeki Hazine Genel Müdürlüğü ve Milletlerarası İktisadi İşbirliği Teşkilatı Genel Sekreterliği bir araya getirilerek Başbakanlığa bağlı Hazine ve DTM (Dış Ticaret Müsteşarlığı) kurulmuştur. 20.12.1994 tarihinde bu iki kurum ayrılarak DTM tek başına dış ticaretten sorumlu bir kurum haline getirilmiştir.

DTM, dış ticaret politikalarının tespitine yardımcı olmak, bu politikalar çerçevesinde ihracat, ihracatı teşvik, ithalat, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri ve çok taraflı ticari ve ekonomik ilişkileri düzenlemek, uygulamak, uygulamaları izlemek ve geliştirmek görevlerini üstlenmiştir.

01.01.1996 tarihinde Türkiye ile Avrupa Birliği arasında Gümrük Birliği’nin resmentesis edilmiş olması, 4458 sayılı “Ortak Gümrük Kanunu” şeklinde isimlendirilecek kanunun hazırlanmasına yol açmıştır. 04.02.2000 tarihinde sözü edilen kanun yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile ihracat ve ithalattaki gümrük işlemlerinin en aza indirilmesi ve bürokrasinin azaltılması için Gümrük Müsteşarlığına yetki verilmektedir. Günümüz Türkiye’sine baktığımızda ihracat yapan firmalara ar-ge, fuar, eğitim, istihdam gibi devlet yardımlarının ya da ihracat kredisi gibi devlet teşviklerinin yapıldığını görmekteyiz.⁵

⁵ Dündar, a.g.e.,s 3.

1.1.3.İhracat Şekilleri

Bu başlık altında günlük ticari statü çerçevesinde uygulanan ihracat türleri tanımlanacaktır.

1.1.3.1. Özellik Arz Etmeyen (Serbest) İhracat

Kanun, kararname veya uluslararası anlaşmalarla ihracı yasaklanmış ya da belirli bir merciin iznine bağlı kılınmış mallar grubunda ve İhracat Yönetmeliği Eki'nde Kayda Bağlı Mallar Listesinde yer almayan malların ihracı özellik arz etmeyen ihracat kapsamındadır.

'Serbest ihracat, kambiyo rejimleri çerçevesinde serbest döviz ile yapılan ve mevzuat ile özel bir ayrıcalık tanınmayan ticarettir. İhracatçılar, özellik arz etmeyen ihracatta, İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterliklerine onaylattıkları gümrük beyannameleri ile birlikte ihracatın yapılacağı gümrük idaresine müracaat ederler.'⁶

1.1.3.2.Kayda Bağlı İhracat

Kayda bağlı ihracat listesi kapsamında yer alan malların ihraç edilmesine kayda bağlı ihracat denilmektedir. İhracı kayda bağlı mallar listesi 2006/7 sayılı tebliğ ile belirlenmiştir. Kayda bağlı ihracatta ihracatçılar, gümrük beyannamesi ile birlikte kayıt için ilgili ihracatçı birliklerine müracaat etmektedir. İhracatçı Birlikleri Genel Sekreterlikleri ise onayladıkları gümrük beyannamelerine kayıt düşerek, gümrük idarelerine tevdi edilmek üzere ihracatçıya verirler. İhracatçılar, birliklerce kayıt düşülerek onaylanmış gümrük beyannamesi ile birlikte 90 gün içerisinde ihracatın yapılacağı gümrük idaresine başvurmaları gerekmektedir. Bununla birlikte, ülkemiz ihraç ürünlerine miktar kısıtlaması uygulayan ülkelere yapılan, kısıtlama kapsamındaki maddelerin ihracına ait kayıtların süresi Müsteşarlık tarafından belirlenmektedir.⁷

⁶Ortaç S, *Dış Ticaret İşlemleri, Muhasebe Uygulamaları ve Uygulamaların Muhasebe Standartları Karşısındaki Durumu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2010, Gazi Üniversitesi, s,20.

⁷Ortaç,a.g.e.,s.21.

1.1.3.3.Özellik Arz Eden İhracat

Özellik arz eden ihracat kredili ihracat ve bağı muamele yoluyla yapılacak ihracat olarak ayrıştırılabilir.İhracat Yönetmeliği çerçevesinde kredili ihracat, iki ve çok taraflı kredi anlaşmaları dışında kalmak kaydıyla ihracat bedelinin Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatında öngörülen süreleri asacak şekilde yurda getirilmesine olanak sağlayan ihracat türüdür.⁸

Bu tür ihracat talepleri ile ilgili müracaatlar mal cinsi, ödeme planı ve ödeme süresini içeren satış sözleşmesinin aslı ve Türkçe tercümesi ile birlikte ihracatçı birliklerine yapılmaktadır. Madde ve/veya ülke politikaları açısından Müsteşarlık tarafından getirilebilecek düzenlemeler kapsamındaki mallarla ilgili kredili ihracat talepleri Müsteşarlığın görüşü alındıktan sonra, bunun dışında kalan mallara ilişkin talepler ise satış sözleşmesinde belirtilen esaslar dâhilinde doğrudan ihracatçı birliklerince sonuçlandırılır. Kredili ihracat süresi tüketim mallarında 2 yıl, yatırım mallarında ise 5 yıl olarak belirlenmiştir. Bu süreler asıldığı takdirde talepler Müsteşarlık tarafından neticelendirilmektedir.⁹

Bağı muamele ve takas, ihraç veya ithal edilen mal, hizmet veya teknoloji transferi bedelinin; kısmen veya tamamen mal, hizmet, teknoloji transferi veya kısmen döviz ile karşılanmasını ifade etmektedir. Bu işlem iki ülke arasında yapılıyor ise takas, ikiden fazla taraf bulunduğu takdirde ise bağı muamele olarak adlandırılmaktadır. Bağı muamele ve takas yolu ile yapılan ihracat daha çok finansman zorluklarının yaşandığı ülkeler arasındaki ticaret anlaşmalarında uygulanmaktadır. İhracat ve ithalat işlemleri, hesapların izlenmesi ve işlemlerin takibi bakımından tek bir aracı banka tarafından yürütülmelidir. Bağı muamele ve takas talepleri üyesi olunan veya bulunulan bölgedeki ihracatçı birliklerine yapılmaktadır. Yapılan sözleşmede, ithalat veya ihracatı yapılacak söz konusu malların cinsi, standardı, kalitesi, teslim şekli, teslim yeri, birim ithal veya ihraç fiyatları ve anlaşmanın geçerlilik sürelerinin belirtilmesi zorunludur.¹⁰

⁸Ortaç,a.g.e.,s.22.

⁹Ortaç,a.g.e.,s.22.

¹⁰Ortaç,a.g.e.,s.22.

Bağlı muamele veya takas izinlerinin süresi, altı ayı asmamak kaydıyla firmanın yaptığı anlaşmada yer alan süre kadardır. Bu süre, bitiminden önce başvurmak kaydıyla izni veren merci tarafından iki yıla kadar uzatılabilmektedir.¹¹

Konsinye İhracat, kesin satışı daha sonra yapılmak üzere, yabancı alıcı veya komisyonculara, yurt dışındaki şube veya temsilciliklerine mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracattır. Konsinye ihracat talebi ihracatçı birliklerine yapılmaktadır. Talebi kabul gören ihracatçılar gümrük beyannameleri üzerine, ihracatçı birlikleri tarafından onay meşruhatı düşüldükten sonra doksan gün içerisinde beyannamelerini ilgili gümrük idaresine vermek durumundadırlar. İhracatçılar, konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının yapılmasını takip eden otuz gün içerisinde, düzenlemiş oldukları kesin satış faturasını veya örneğini, diğer belgeler ile birlikte izin almış oldukları ihracatçı birliğine ve aracı bankaya sunmak zorundadırlar. Konsinye olarak gönderilen malların kesin satışının, fiili ihraç tarihinden itibaren bir yıl içerisinde yapılması gerekmektedir.¹²

1.1.3.4. Transit Ticaret

‘Transit Ticarete ilişkin 2006/6 nolu Tebliğ 06.06.2006 tarihinde ve 26190 sayılı Resmi Gazete yayımlanmıştır. Yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik firmadan ya da antrepodan satın alınan malların, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurtdışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoya satılmasına ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki şekilde belirlenmiştir;’¹³

Transit ticarete alış ve satış bedelleri arasında lehte fark olması esastır. Ancak, alış ve satış bedelleri arasında aleyhte farkın söz konusu olması halinde, transit ticaret formunun düzenlenmesine ilişkin talepler;

- Aleyhte farkın, kambiyo mevzuatında belirlenen genel terkin limitini aşmaması ya da genel terkin limitini aşmakla birlikte kambiyo mevzuatında belirlenen mücbir sebep hallerine dayandığının tevsiki halinde ilgili bankalarca,

¹¹Ortaç, a.g.e., s.22.

¹²Ortaç, a.g.e., s.22.

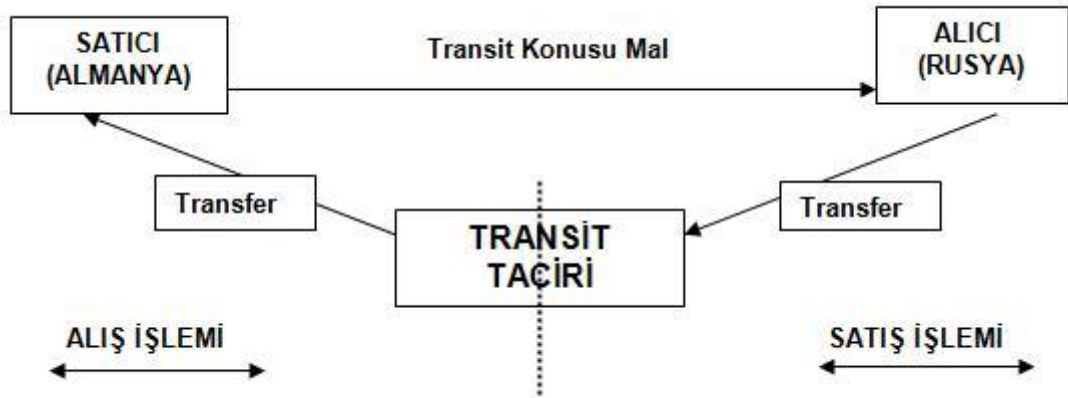
¹³Altuncu., a.g.e., s.16.

- Aleyhte farkın, genel terkin limitini aşmakla birlikte, mücbir sebep halleri dışında kalan haklı durumlara dayanması halinde Dış Ticaret müsteşarlığınca (İhracat Genel Müdürlüğü), sonuçlandırılır.

Türkiye’de yerleşik herhangi bir firma tarafından ithal edilmek amacıyla yurda getirilerek, gümrük antrepolarına alınan bir malın aynı firma ya da malları gümrük antreposunda devir alan başka bir firma tarafından başka bir ülkeye (ya da malın getirildiği ülkedeki başka bir firmaya) satılması da transit ticaret işlemidir.

- Transit ticaret ödeme şekli değil, bir ticaret şeklidir.
- Gerçekte bir ithalat ve ihracat işlemi olmadığından dolayı, gümrük beyannamesi düzenlenmez.
- Transit ticaret işlemlerinde Vergi, Resim, Harç İstisnası uygulanır.
- Tüm ödeme şekillerine göre transit ticaret yapılabilir.¹⁴

TRANSİT TİCARET



Şekil :2 Transit Ticaret

1.1.3.5.Ticari Kiralama Yolu ile Yapılacak İhracat

Malların bir bedel karşılığında belirli bir süre kullanılmak üzere, geçici olarak yurt dışına çıkarılması işlemidir. Ticari kiralama yolu ile yapılacak ihracata ilişkin taleplerde kiralanacak malın cinsi, teknik özellikleri, Gümrük Tarife İstatistik

¹⁴<http://www.oaib.org.tr/> (Orta Anadolu İhracatçılar Birliği)

Pozisyonu, miktarı, birim fiyatı, değer tutarı, kira süresi, kira bedeli ve bu bedelin ödenme şekli ve zamanı ve teslim yeri bilgileri sözleşme maddelerinde açıkça belirtilmelidir. Ticari kiralama işlemleri için süre, ihracatçı birlikleri tarafından izin verilen tarihten itibaren en geç üç ay içinde gümrük idarelerine başvurmak kaydıyla, fiili ihracat tarihinden itibaren bir yıldır. Ticari kiralamaya konu malın yurt dışında kesin satışına ilişkin talepler, ticari kiralama yoluyla yapılacak ihracat izninin bitiş tarihinden önce başvurulmak kaydıyla ihracatçı birlikleri tarafından sonuçlandırılır. Kiralamaya konu malın ve kira bedelinin izin süresi bitimi tarihinden itibaren en geç bir ay içerisinde yurda getirilmesi zorunludur.

1.1.3.6.Serbest Bölgelere Yapılacak İhracat

Serbest bölgeler, ülkenin coğrafi sınırları içerisinde olmakla birlikte, ülke gümrük hattı dışında sayılan; ticari, mali ve ekonomik alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemeler bakımından coğrafi sınırlarına dâhil olduğu ülke düzenlemelerine dahil olmayan ya da kısmen dahil olan, ticari ve sınai faaliyetlerin desteklenmesi ve geliştirilmesi amacıyla daha kapsamlı ve özel teşviklerin uygulandığı alanlar olarak tanımlanmaktadır.¹⁵

25/11/2008 tarihinde 27065 sayılı resmi gazetede yayınlanan 5810 sayılı kanunla 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler kanununda bazı değişiklikler yapılmıştır, buna göre;¹⁶

- İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar.
- Yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişiler Dış Ticaret Müsteşarlığından ruhsat almak kaydıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunabilirler. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcı kullanıcılara Hazinesinin özel mülkiyetinde bulunan arazi, arsa ve binalar kiralanabilir veya bunlar üzerinde 49 yıla kadar irtifak

¹⁵<http://www.gtb.gov.tr/mevzuat/MevzuatDetay.aspx?mi=4001506>

¹⁶<http://www.gtb.gov.tr/mevzuat/MevzuatDetay.aspx?mi=4001506>

hakkı tesis edilebilir. Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki yerler için aynı süre ile kullanma izni verilebilir.

- Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.
- Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;¹⁷

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

¹⁷<http://www.gtb.gov.tr/mevzuat/MevzuatDetay.aspx?mi=4001506>

1.1.3.7.Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat

Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitlerin; üstlendikleri işlerle ilgili her türlü makina, teçhizat ve ekipmanın geçici ihracatına ilişkin talepler ile inşaat malzemeleri ve işçilerinin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin kesin ihracatı ve ithalatı “Yurtdışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin Tebliğ”(2008/1) ile düzenlenmiştir.Geçici ve kesin ihracat başvuruları,Yurt dışında üstlenilen inşaat, tesisat, montaj, mühendislik, proje, müşavirlik, işletme, bakım ve onarım gibi işlerle ilgili her türlü makine, teçhizat ve ekipmanın geçici ihracatına ilişkin başvurular ile üstlenilen projede kullanılacak inşaat malzemeleri ve işçilerin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin geçici ve kesin ihracatına ilişkin başvurular;¹⁸

- a) Yurt dışında alınan işe ait sözleşmenin bir örneği,
- b) "İş Alındı Belgesi" ve varsa "Yurt Dışı İş Deneyim Belgesi" örnekleri,
- c) Firmanın ana statüsünün yayımlandığı ticaret sicili gazetesinin aslı, var ise tadil asılları veya noter veya ticaret memurluğu tarafından tasdikli örnekleri,
- ç) Ticaret veya sanayi odasına kayıt belgesi ile imza sirkülerinin aslı veya noter tasdikli örneği,
- d) Başvuru sahibi tarafından doldurulacak "Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracata/İthalata İlişkin Başvuru Formu"ndan 2 nüsha,bir dilekçeye eklenerek DTM (Ekonomi Bakanlığı) Anlaşmalar Genel Müdürlüğüne yapılır.

‘Yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitlerin; üstlendikleri işlerle ilgili her türlü makine, teçhizat ve ekipmanın geçici ihracatına ilişkin talepler ile inşaat malzemeleri ve işçilerinin ihtiyacı olan tüketim maddelerinin kesin ihracatı yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yapılan ihracat kapsamına girmektedir. Yurtdışında is yapan müteahhit firmaların, kambiyo mevzuatına göre kesin ihracat bedeli dövizlerini 365 gün içerisinde yurda getirmelerizorunludur.’¹⁹

¹⁸<http://www.oaib.org.tr/tr/yurt-disi-muteahhitlik-ve-teknik-musavirlik-hizmetleri-kapsaminda-yapilacak-ihracat-ve-ithalat>

¹⁹Altuncu,a.g.e.,s.18.

1.1.3.8.Off-set Anlaşmaları Çerçevesinde Yapılacak İhracat

Off-set kavramı, kamu kurum ve kuruluşları ile mevcut kamu ortaklıklarının açacakları uluslar arası ihaleler çerçevesinde yapacakları ithalat neticesinde gerçekleştirecekleri döviz ödemelerini asgari seviyeye indirmek amacıyla, ihaleyi kazanan firma ve/veya kuruluşların taahhüdü gereğince Türkiye'nin mevcut üretim ve ihracat potansiyelinin geliştirilmesine yönelik diğer işlemlerdir.²⁰

1.1.3.9.Bedelsiz İhracat

22/12/1995 tarihli ve 95/7623 sayılı İhracat Rejimi Kararının 3 üncü maddesinin (e) bendine istinaden, karşılığında yurt dışından bir ödeme yapılmaksızın yurt dışına mal çıkarılmasıdır.Bedelsiz ihracata ilişkin uygulama usul ve esasları 12/07/2008 tarih ve 26934 sayılı RG'de yayımlanan İhracat: 2008/12 sayılı Bedelsiz İhracat Tebliği ile belirlenmiştir.

Bedelsiz ihracat, bedeli yürürlükteki kambiyo mevzuatı çerçevesinde yurda getirilmesi gerekli olmaksızın yurt dışına kesin olarak mal çıkışıdır.²¹ Bu ihracat sekli gerçek veya tüzel kişiler tarafından götürülen veya gönderilen hediyeler, miktarı ticari teamüllere uygun numuneler ile reklam ve tanıtım eşyaları, daha önceden ihraç edilmiş malların bedelsiz gönderilmesinin ticari örf ve adetlere uygun parçaları, fireleri ile garantili olarak ihraç edilen malların garanti süresi içerisinde yenilenmesi gereken parçaları, yurt içi veya dışında çalışan yabancılar ile hane nakli suretiyle yurt dışına gidecek vatandaşlar ve kamu görevlilerinin beraberinde götürecekleri, gönderecekleri veya adlarına gönderilecek eşya ve taşıtları kapsamaktadır.

1.2.İthalatın Tanımı

“İthalat Rejim Kararına göre , kamuahlakı , kamu düzeni veya kamu güvenliği, insan , hayvan ve bitki sağlığının korunması veya sınai ve ticari mülkiyetin korunması

²⁰ Altuncu,a.g.e.,s.17.

²¹ Altuncu,a.g.e.,s.14.

amacıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınan önlemler kapsamı içinde (özel izinle ithal edilen) ve dışında kalan (serbestçe ithal edilen) malların, İthalat Mevzuatı ile Gümrük Mevzuat'ına uygun şekilde fiili ithalatının yapılması (yurda sokulması) ve Kambiyo mevzuatı'nagöre bedelinin ödenmesi veya ödeme taahhüdünün tamamlanması işlemlerinin bütünü olarak tanımlanmıştır. »²²

- İthalat rejiminde yer alan ithalatın tanımından aşağıdaki özellikler çıkmaktadır; İthal edilecek mal , kamu ahlakı, kamu düzeni veya kamu güvenliği , insan , hayvan ve bitki sağlığının korunması veya sınai ve ticari mülkiyetin korunması amacıyla ilgili mevzuat hükümleri kapsamı içinde ise , bu malların ithali için ilgili makamlardan (ithal edilecek ürün türü ve özelliğine göre) izin alınacaktır.
- İthal edilecek mal , kamu ahlakı , kamu düzeni veya kamu güvenliği, insan , hayvan ve bitki sağlığının korunması veya sınai ve ticari mülkiyetin korunması amacıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınan önlemlerin kapsamı dışında ise , bu malların ithalatı serbesttir.
- Mal ve hizmetin fiilen ithal edilmiş (gümrük işlemleri tamamlanmış , vergileri ödemiş ve gümrük bölgesinden yurda girmiş) olması gerekir.
- İthalatın , İthalat Mevzuatına uygun olması ,
- e-Vergilerinin ödenmiş olması ,
- Bedelinin Kambiyo Mevzuatlarına uygun olarak ödenmiş veya ödeme taahhüdünün yapılmış olması gerekir.²³
-

1.2.1. Dünyada İthalat

Dünya ülkeleri mallarını daha çok ihraç etmek isteselerde bazı ürünleri coğrafi, mali ya da siyasi durumları nedeniyle ithal etmek zorundadır. Günümüzde ülkelerin öncelikli hedefi ihracatlarını arttırıp ithalatlarını kısarak var ise dış ticaret açıklarını

²² <http://www.disticaretplatformu.com/blog/297-dis-ticarette-ihracat-ve-ithalat-islemleri.html>

²³ <http://www.disticaretplatformu.com/blog/297-dis-ticarette-ihracat-ve-ithalat-islemleri.html>

kapatmaktadır. Bununla birlikte dünya ithalat rakamlarına baktığımızda 2012 Dünya Ticaret Örgütü verilerine göre toplam ithalat büyüklüğü 18.187.904 milyon Usd'dir ve ihracat büyüklüğünden fazladır. Aşağıdaki tabloda dünya sıralamasında ilk 25 ülkenin ithalat rakamları inceleyebilir.

Tablo 1 : 2012 Dünya İthalat Rakamları²⁴

ÜLKE	2012 İTHALAT RAKAMI (MİLYON Usd)
Avrupa Birliği Ülkeleri (27)	5,937,635.0
Amerika	2,335,536.7
Çin	1,818,405.0
Almanya	1,167,236.3
Japonya	885,843.3
İngiltere	689,926.6
Fransa	673,794.2
Hollanda	591,198.0
Hong Kong	553,486.5
Kore	519,584.5
Hindistan	489,667.7
İtalya	486,630.1
Kanada	474,920.0
Belçika	437,246.0
Meksika	380,477.2
Singapur	379,723.0
Rusya Federasyonu	335,446.0
İspanya	334,789.5
Tayvan	270,472.7
Avustralya	260,942.0
Tayland	247,590.1
Türkiye	236,545.0
Brezilya	233,371.6
Birleşik Arap Emirlikleri	230,000.0
İsviçre	197,786.9

1.2.2. Türkiye'de İthalat

Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi numarası verilen her gerçek ve tüzel kişi ile tüzel kişilik statüsüne sahip olmamakla birlikte yürürlükteki mevzuat hükümlerine istinaden hukuki tasarruf yapma yetkisi tanınan kişiler ortaklıkları ithalat

²⁴http://www.wto.org/english/res_e/statis_e/statis_bis_e.htm?solution=WTO&path=/Dashboards/MAPS&file=Map.wcdf&bookmarkState={%22impl%22:%22client%22,%22params%22:{%22langParam%22:%22en%22}}

yapabilirler.²⁵

Kanundan anlaşılacağı üzere ;

- Ticari amacıyla ithalat yapacak kişinin tacir olması
- Vergi mükellefi olması
- Tek Vergi Numarası'na sahip olması gerekir.

Bu kişiler kambiyo Mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydıyla , ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde almaları gereken belgeler ile birlikte doğrudan gümrük idaresine başvurmak suretiyle ithalat yapabilirler. Fakat,

- Aşağıda yazılı malların ithalatında 'Tek Vergi Numarası' na sahip olma şartı aranmaz.
 - a) Özel anlaşmaya dayalı ithalatta (NATO, BM, vb),
 - b) Kitap ve diğer yayınların ithalatında,
 - c) Ülkemizde açılan fuar ve sergilerde Dış Ticaret Müsteşarlığınca perakende satışına izin verilen malların ithalatında vergi numarasına sahip olma şartı aranmamaktadır.
- Tacir olmayan gerçek kişiler , özelliği ve niteliği itibarıyla , özel, şahsive ailevi kullanıma mahsus olduğu anlaşılan veya hediye amaçlı olarak getirildiği açıkça belli olan maddeleri ithal edebilir.
- İthalatçının ithal edeceği mal , kamu ahlakı, kamu düzeni veya kamu güvenliği, insan, hayvan ve bitki sağlığının korunması veya sınai ve ticari mülkiyetin korunması amacıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınan önlemlerin kapsamı dışında ise, bu malların ithalatı serbesttir.
- İthalatı kanunla belirli kurum ve kuruluşlara bırakılmış maddelerin ithalatı ancak, bu kurum ve kuruluşlar tarafından yapılır.

İthalatçılar, faaliyet konusuna uygun olan İhracatçı Birlikleri'ne üye olurlar. İthalatçılar birden fazla sektörden ithalat yapacaklar ise, ilgili sektörlerle ilişkin İthalatçı Birlikleri'ne üye olur. İthalat ile ilgili Nisbi Aidatı , Yıllık Aidat , Diğer Hizmetler ücreti denir.

²⁵<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

1.2.3.İthalat Şekilleri

Bu başlık altında günlük ticari statü çerçevesinde uygulanan ithalat türleri tanımlanacaktır.

1.2.3.1.Serbest İthalat

Vergi kimlik numarası bulunan her gerçek veya tüzel kişiliğin yapabileceği, özel kanunlarla ithali yasaklanmış olanlar ile izin verilmeyenler dışında kalan ve kanun veya tebliğlerle ithalatı özellik arz edenler haricindeki malların ithalatına serbest ithalat denilmektedir. Kamu ahlakı, kamu düzeni veya kamu güvenliği, insan hayvan ve bitki sağlığının korunması veya sınai ve ticari mülkiyetin korunması amaçlarıyla ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde alınan önlemlerin kapsamı dışındaki malların ithali serbesttir. Serbest ithalat kambiyo mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde almaları gereken belgeler ile birlikte doğrudan gümrük idaresine başvurmak suretiyle yapılmaktadır. Serbest ithalat işlemi, libere ithalat adı ile de anılmaktadır.²⁶

1.2.3.2.İzne Bağlı İthalat

Bazı malların ithalatı ancak yetkili kurumun ön iznine bağlı olarak gerçekleşebilmektedir. İthalat rejimi çerçevesinde gerçekleştirilecek işlemlerde, uygulanacak prosedür ve ilgili kurumlardan alınması gereken izinler Müsteşarlık tarafından her yıl tebliğ edilmektedir.²⁷

Tütün ve alkol ürünleri, kesici ve patlayıcı maddeler, elektrik ve elektromekanik ürünler, sinema, video ve müzik eserleri, metal paralar, banknot ve kıymetli evraklar, haritalar ve benzeri dokümanlar, petrol ve petrol ürünleri, solvent, tarihi değeri olan eserler, tütün işleyici makineler, radyoaktif maddeler, ozon tabakasını inceltici kimyasallar, gübre ve benzeri maddeler, işçi sağlığını veya is güvenliğini etkileyen bazı

²⁶<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

²⁷<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

maddeler, kara yolu ve hava taşıtları, eski, kullanılmış ve yenileştirilmiş maddeler gibi çeşitli ürünlerin ithali izne bağlanmıştır.²⁸

1.2.3.3.Özelliği Olan İthalat

İthalatı kanun ve kararnamelerle belirli kuruluşlara bırakılmış malların ithalinin yapılması özelliği olan ithalattır. Yurda getirilmesi yürürlükteki mevzuat ile kayıt ve şarta bağlanan veya özel izne tabi bulunan maddeler hakkındaki hükümler saklıdır.²⁹

1.2.3.4.Kamu Sektörü İthalatı

Kamu sektörüne dâhil genel ve katma bütçeli kuruluşlar yapılacak iş için ithalat yapabilirler. Ancak, öncelikle ihale açılması gerekmektedir. Bu tür ithalatta, ithalat bedeli yabancı kuruluşlar tarafından kısmen veya tamamen finanse ediliyor ise bu finansman Hazine garantisi altında kredilendirilir. İthalatın dış kredi ile karşılanacak bölümü ile bu kredi kullanımını teminden öz kaynaklardan yapılacak olan pesin ödemelerin tutarı kadar ki kısım için Hazine Müsteşarlığı'nın Dış Ekonomik İlişkiler Genel Müdürlüğü'ne başvurulur. Müsteşarlığın belirlediği usul ve esaslara uyamayan kuruluşların ithalata ilişkin bütün işlemleri Müsteşarlığın öz iznine tabi tutulabilir.³⁰

1.2.3.5.Özel Anlaşmalara Dayanan İthalat

NATO ile ilgili askeri mal ve malzeme ithali için yapılan antlaşmaya dayalı ithalattır. Bu tip ithalat için, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarınca onaylanmış üç nüsha 'Müracaat Mektubu' ile gümrük idarelerine başvurulması gerekmektedir. NATO Ortak Altyapı Projeleri'nin sona ermesinden sonra, ilgili merciin görüşü alınarak gümrük vergisi ve diğer parasal yükümlülüklerin ödenmesi kaydıyla ithalat konusu maddenin ithalatçılara bırakılması, müsteşarlığın iznine tabidir. Bu tip ithalatta, Müsteşarlıkça

²⁸<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

²⁹<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

³⁰<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

perakende satışına izin verilen malların ithalatının yapılması durumunda vergi kimlik numarasına sahip olma şartı aranmamaktadır.³¹

1.2.3.6.Kitap ve Diğer Yayınlar ile Film, Video ve Kaset İthalatı

Yasak yayınlarla ilgili hükümler saklı kalmak kaydıyla kitap ve diğer yayınların ithalatı serbesttir. Gazete ve dergilerin ithalatında ödeme bankalarca, gümrük veya PTT idarelerince onaylı faturaya dayanarak yapılmaktadır. Dolu sinema filmleri, dolu video kasetleri ve bunlara ait afis, resim ve ilanların ithalinde bankalarca sadece mal bedeli üzerinden ithal müsaadesi düzenlenmektedir.³²

1.2.3.7.Kesin İthalat

Mali mükellefiyetleri teminata bağlamak suretiyle geçici olarak ülkeye getirilen malların ithalatına kesin ithalat denilmektedir. Geçici olarak ülkeye getirilen malın kesin ithalatının yapılabilmesi için, iki nüsha halinde düzenlenen proforma fatura ve malların gümrükten girişi sırasında oluşturulan gümrük beyannamesi Müsteşarlığa ibraz edilmelidir. Müsteşarlığın uygun bulması halinde durum gümrük idarelerine bildirilmektedir. Burada geçici ithalat rejimine ilişkin bazı unsurların bilinmesi kesinithalatın işleyişini görmek açısından önemlidir. Geçici İthalat Rejimi, Avrupa Birliği Gümrük Bölgesine, ithalat vergilerinden kısmen veya tamamen muaf olarak ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmadan, ithal edilen eşyanın, asli nitelikleri değişmeksizin kullanımını müteakip, yeniden ihraç edilmesine olanak tanıyan bir rejimdir.³³

Geçici olarak ithal edilen eşyanın, kullanımından doğan yıpranma haricinde, herhangi bir değişim geçirmeksizin, öngörülen süre sonunda yeniden ihraç edilmesi esastır. Fuar, sergi ve benzeri faaliyetlerde kullanım ve gösterim için getirilen eşyaya da bu rejim uygulanmaktadır. Bu amaçla, geçici ithalat rejiminin gerçekleştirilebilmesi için

³¹<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

³²<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

³³<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

ATA Karnesi (Geçici İthalat Sözleşmesi) ve ekleri kullanılmaktadır. ATA Karnesi; taşıma araçları hariç olmak üzere eşyanın geçici ithali için kullanılan, aynıyet tespitine yarayan ve ithalat vergileri ile ithalatta alınan diğer vergilerin uluslararası alanda geçerli şekilde teminata bağlandığını gösteren, gümrük beyannamesi olarak kabul edilen, uluslararası bir gümrük belgesidir. Geçici ithalat sonrasında malın ihraç edilmeyerek, kesin ithalatının gerçekleştirilmesi Müsteşarlığın uygun bulması ve ihracatçının kabulü ile mümkün olabilmektedir. Kesin ithalatın gerçekleşmesi halinde, mal üzerindeki geçici ithalat hükümleri tamamen ortadan kalkmaktadır.

1.2.3.8.Bedelsiz İthalat

Bedelsiz ithalatta malın bedeli yurt dışına transfer edilmeksizin, mal yurda sokulmaktadır. Bedelsiz ithalatın gerçekleşebilmesi için yurt dışında satın alınan malın bedeli için yurt dışına döviz transferi gerçekleşmemiş olmalı ya da yurda getirilmesi mecburi olmayan yurt dışı kazanç ve tasarruflarla bedel karşılanmalıdır. Bedelsiz ithalatta da, bedelli ithalatta olduğu gibi gümrük vergisi, resim, harçlar ve fonlar ithalat anında gümrük idaresi tarafından tahsile edilmektedir. Bedelsiz ithalatın konusunu şahsi eşyalar, bazı motorlu ve motorsuz özel araçlar oluşturmaktadır. Bedelsiz ithalattan, yurtda bir takvim yılında 6 aydan fazla kalmamış olmak kaydıyla Türkiye gümrük bölgesi dışında en az 24 ay süre ile ikamet ettikten sonra kanuni ikametgahlarını kesin olarak Türkiye'ye nakledenler ile, kararname ile yurtdışındaki milli veya milletler arası kadrolara atanıp da bu görevlerinden dönen kamu görevlileri yararlanabilmektedir. Bedelsiz ithalatı yapılan bir mal için Gümrük ve Katma Değer Vergileri oluşmaktadır. Malın Katma Değer Vergisi hariç ihraç ülkesindeki FOB değeri ile Gümrük Müsteşarlığınca belirlenecek kıymet tespiti için gerekli vergiye esas oran çarpımına, navlun ve sigorta bedellerinin eklenmesi sonucunda Gümrük Vergisi Matrahı ortaya çıkmaktadır. Katma Değer Vergisi Matrahı ise, Gümrük Vergisi Matrahı ile Ödenecek Gümrük Vergisinin toplamı sonucunda ortaya çıkmaktadır.³⁴

³⁴<http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=mevzuat&bolum=72A19E02-19DB-2C7D-3D94A250A943EE1B>

BÖLÜM 2

MUHASEBE STANDARTLARI

2.MUHASEBE STANDARTLARI

2.1.Muhasebe Standartlarının Tanımı ve Önemi

“Muhasebe uygulaması, gerek işletme sahipleri ve yönetiminin gerek diğer ilgililerin işletmelerde gerçekleşen işlemlerin planlı ve düzenli bir şekilde kayda geçirilmesi ve sonuçlarının izlenmesi ihtiyacından doğmuştur. Bu ihtiyacın karşılanması çeşitli yöntemlerle yerine getirilebilmektedir. Bu temel ihtiyaç zamanla daha geniş bir şekilde ele alınmış, muhasebe birimi işletmenin mali durumunu izleyen ve ilgililere yansıtan en önemlim birim haline getirmiştir. Bir sektör veya ekonomide yer alan işletmelerin mali durumlarını gösteren mali tabloların birbiri ile kıyaslanabilir bilgiler içermesinin sağlanması amacıyla temel muhasebe işlemlerinde standartlaşmaya gidilmiştir.”³⁵

“Muhasebede standart, muhasebe çalışmalarının yöntemini belirleyen düzenlemelerdir. Diğer bir tanıma göre muhasebede standart, muhasebe mesleğini yönlendirenlerce hesapların hazırlanması, kaydedilmesi ve düzenlenmesi için seçilmiş ve yerleştirilmiş bir yöntem veya yaklaşımdır.”³⁶ Standart uygulaması muhasebe işlemlerinde standartlaşma ve finansal tabloda standartlaşma olmak üzere iki yaklaşımda ele alınmaktadır.

Standartlar muhasebenin araçlarıdır. Her ülkede değişik kişi ve gruplar, işletmelerin finansal bilgilerinden değişik amaçlarla yararlanmaktadırlar. Finansal

³⁵Küçük M, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması-Genel Bakış*,Yaklaşım Yayıncılık,Ankara 2012,s11.

³⁶ Tokay S, *Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye AçısındanDeğerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi,Ankara,1987,s.58.

Tablolar, muhasebe standartlarına uyularak hazırlandıklarında, tabloların kabul edilme ve dikkate alınma oranları artmaktadır. Finansal tabloların kamuya açıklanmaları halinde yapılacak denetimlerde, şeffaflığı sağlayacak göstergeler olarak muhasebe standartları ele alınmaktadır. Muhasebe standartları dikkate alınmadan hazırlanan mali tablolar, nicelik ve nitelik yönünden yetersizliği nedeniyle yanlış değerlendirmelere ve kararlara yol açabilir.³⁷

Muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerin muhasebe bilgi kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerine ilişkin doğru bilgiler aktarabilmesi, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi, ürettiği bilgilerin doğru, güvenilir, anlamlı, gerçeğe uygun ve karşılaştırılabilir olması için belirli muhasebe standartlarına göre hazırlanması gerekir. Bunun sonucu olarak muhasebe uygulamalarının belirli temellere uyması zorunludur. Bu noktada genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerinden hareketle muhasebe standartları geliştirilmiştir. Bu çerçevede muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına belirli bir düzen getiren kurallar olarak tanımlanabilir.³⁸

Muhasebe standartlarının uygulamaya konulması işletmeler açısından çok önemlidir. Bu önemi aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.³⁹

- a) İşletmelerin finansal performanslarını farklı dönemler itibari ile aynı bazda karşılaştırma yapmalarına ve bu karşılaştırmanın sonuçlarına bağlı olarak işletme için hayati önem taşıyan konularda isabetli kararlar almalarına yardımcı olur.
- b) İşletmelerin finansal performansının doğru analizi ile ileriye yönelik gerçekçi planlarının oluşturulması, isabetli hedef ve amaçların belirlenmesine yardımcı olur
- c) İşletme yönetimine dönemler itibariyle analiz kolaylığı sağlamanın yanında aynı sektördeki diğer firmaların finansal performanslarına dayanarak yapılan karşılaştırmalarında sağlıklı bir biçimde yorumlanmasına yardımcı olur.
- d) İşletmelerin denetimlerinin kolaylaştırılmasına yardımcı olur

³⁷ Şensoy H, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, sf.1.

³⁸ Vefa Toroslu, *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat Maliyet İlişkisi*, Adalet Yayınevi, Ankara, 2011, s.1.

³⁹ Toroslu, a.g.e., s.1.

2.2.Dünya’da Uluslararası Muhasebe Standartları



Şekil 2:Dünyada Muhasebe Standatları

UFRS’in Dünya Genelinde Kullanım Durumu

Koyu gri alanlar;Yerel işletmeleri için UFRS kullanımına izin veren ya da kullanımı zorunlu tutan ülkeleri,

Açık gri alanlar;UFRS’lerle yakınsama çalışması yapan ya da UFRS’leri adapte etmeye çalışan ülkeleri,

2001’den bu yana, dünya genelinde 100 ün üzerinde ülke UFRS’lerin kullanımını zorunlu tutmakta ya da kullanımına izin vermektedir.

2.3.Uluslararası Muhasebe Standartları

Muhasebe Standartlarının oluşturulmasına yönelik girişimler özel sektör kuruluşları, bölgesel oluşumlar ve devletlerarası organizasyonlar tarafından yürütülmektedir. Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi 1973’ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASB) tarafından yürütülmüştür. Ancak belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltilen eleştiriler doğrultusunda IASB

muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) devretmiştir.⁴⁰

IASB'nin görevleri şunlardır:⁴¹

- Kaliteli, şeffaf ve anlaşılır uluslararası muhasebe standartları geliştirmek,
- Ulusal muhasebe standartlarını ve uluslararası muhasebe standartlarını birbirine yaklaştırmak,
- Taslakları (Exposure Draft) çıkartmak ve geliştirmek,
- Standart Yorumlama Komitesi (IFRIC) tarafından oluşturulan yorumları onaylamak,
- Oluşturulmakta olan bir standartla ilgili ulusal standartları ve uygulamaları gözden geçirmek,
- Büyük projelerde görüş almak üzere uzmanlardan oluşan komiteler kurmak,
- Büyük projelere, önceliği olan işlere ve gündeme ilişkin Standart Danışma Konseyi'ne (SAC) danışmak,
- Her bir proje için şart olmamakla beraber, standartlar oluşturulmadan önce, standardın her çevrede uygulanabilir ve işleyebilir olduğundan emin olmak için hem gelişmiş ülkelerde hem de gelişmekte olan pazarlarda saha analizi (field test) yapmak.

Finansal tablolar, işletmelerin bir muhasebe döneminde elde ettiği faaliyet sonucunu ve işletmenin finansal durumunu göstermek amacıyla düzenlenmekte ve finansal bilgi kullanıcılarına sunulmaktadır. Her ne kadar farklı ülkelerde düzenlenen finansal tablolar benzer özellik taşıyorlar da, ülkeler arasındaki farklı temellere dayanan finansal tablolar ortaya çıkartmakta ve bu durum finansal bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerini olumsuz etkilemektedir. Söz konusu farklı finansal tablo düzenleme ilkeleri ülkelere özgü sosyal, ekonomik ve yasal düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Merkezi Londra'da olan ve çeşitli ülkelerin bağımsız denetleme örgütleri tarafından kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK-International Accounting Standards Board), Finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında ülkeler arasında ortaya çıkan farklılıkları azaltabilmek için Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) geliştirmekte ve yayınlamaktadır. Kurul UFRS'lerin, ülkelerin

⁴⁰<http://www.UFRS.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-English-2013.pdf>

⁴¹<http://www.fasb.org/facts/index.shtml#mission>

muhasebe uygulamaları arasında uyum sağlayacağına ve ekonomik kararlar alınmasına katkı sağlayacak faydalı bilgi sunma amacını gerçekleştireceğine inanmaktadır.⁴²

2013	UFRS Foundation publishes jurisdictional profiles to chart progress towards global accounting standards
2012	Arjantin, Meksika ve Rusya UFRS kullanmaya başladı.
2011	Kanada UFRS uygulamalarına başladı.
2010	
2009	G20 ülkeleri UFRS kullanılması ile ilgili destek kararı aldılar, Japonya UFRS uygulamak için yol haritası oluşturdu.
2008	Malezya ve Meksika UFRS'i kabul etti.
2007	Amerika yabancı şirketlerin UFRS kullanımına izin verdi. Brezilya, Kanada, Şili, İsrail ve Kore UFRS'i kabul etti.
2006	Çin UFRS çalışmalarına başladı.
2005	Avrupa'da eşzamanlı olarak 25 ülke ve 7.000 fazla şirket UFRS uygulamaya başladı.
2004	Japonya UFRS'i kabul etti.
2003	Avustralya, Hong Kong, Yeni Zelanda, Güney Afrika UFRS'i kabul etti.
2002	Avrupa Birliği ülkeleri UFRS'i kabul etti.
2001	Kurumsal çalışmalar yapılmıştır.

⁴²<http://www.UFRS.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-English-2013.pdf>

⁴³<http://www.UFRS.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-English-2013.pdf>

2.3.1. Avrupa Birliği'nde Muhasebe Standartları

Avrupa Birliği; bağımsız bir kuruluğu olan Uluslar arası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC-International Accounting Standards Committee) tarafından oluğu turulan Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS)'nı benimsemiştir. Bu kuruluş 41 tane standart yayınlamış, bunlardan bazıları diğerleri tarafından yürürlükten kaldırılmıştır. IASC yeniden yapılandırma amacıyla Nisan 2001'de, Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu adını almış, bu kapsamda UMS (IAS-International Accounting Standard) isminden UFRS'ye geçmiştir. Eski standartların, başka bir standart tarafından kaldırılana kadar UMS olarak kalması ve çıkacak yeni standartların UFRS adıyla yayınlanması kararı alınmıştır. Uluslar arası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü'nün (IOSCO:International Organization of Securities Commissions) IASB (eski adı IASC)'ye saptadığı destek ve Avrupa Birliği'nin gelişim süreci IASB'nin muhasebe standartlarının globalleşmesi ve uyumlaştırılması konusunda öncü kurum olmasını sağlamıştır.⁴⁴

Merkezi, Avrupa Birliği (AB) sınırları içinde bulunan ve borsada kayıtlı bulunan bütün işletmeler için, 2005 yılı başından itibaren AB tarafından kabul edilen UFRS'leri uygulamak zorunlu hale getirilmiştir. Bugün dünyada Avrupa Birliği ülkeleri dışında da bir çok ülkede bu standartlar kullanılmaktadır. Türkiye'de bu ülkelerden biridir ve Türkiye'de muhasebe alanında önemli kuruluşlar olan Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) de UMSK'nın üyeleridir.⁴⁵

Komisyon özellikle Avrupa dışında sermaye sağlamaya çalışan Avrupalı şirketlerin ihtiyaçları karşısında; yönergeleri yenilemek ya da Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu oluğu turmak seçenekleri yerine AB'nin bu konudaki ağırlığını, IASC'nin uluslararası harmonizasyon çalışmalarına destek vermek yoluyla değerlendirilmesi konusunda karar almıştır. Son olarak da, 2005 tarihinden itibaren,

⁴⁴<http://www.yenimakale.com/tag/muhasebe.htm>, erişim, şubat 2013.

⁴⁵<http://www.yenimakale.com/tag/muhasebe.htm>, erişim, şubat 2013.

konsolide finansal tabloların uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun olarak düzenlenmesi kuralı benimsenmiştir.⁴⁶

2.3.2.Gelişmekte Olan Ülkelerde Uluslararası Muhasebe Standartları⁴⁷

Nijerya, Malezya ve Singapur gibi gelişmekte olan ve yeni sanayileşmiş ülkeler UMS'ni küçük değişiklikler yaparak ulusal standartları olarak kabul etmişlerdir.

Cumhuriyeti'nin 1997 yılında IASC yönetim kurulunda gözlemci statüsünde çalışmalara başlaması da önemli gelişmelerden biridir. Güçlenen ve gelişen Çin ekonomisinde, Çinli şirketlerin yurt içinden ve yurt dışından sermaye edinimi ihtiyaçları ve yabancı girişimcilerle yürütülen ortak projeler, Çin için tüm dünyada anlaşılabilir mali tablolara gereksinimi artırmıştır (IASC News, 1999). Çin Halk Cumhuriyetinde 1978'den beri süre gelen endüstriyel reformun ekonomik yapıda bir değişime neden olduğu gözlenmektedir. 1978 yılında endüstriyel output içinde devlet işletmelerinin payı %78 iken, 1995 yılında bu oran %34'e düşmüştür (Xiang, 1998). Çin'in batılı anlamda ilk muhasebe standardı olan "The Accounting Standards for Business Enterprises (ASBE)" 1992 yılında yayınlanarak 1 Temmuz 1993'de yürürlüğe girmiştir.⁴⁸

ASBE Çin'deki en önemli muhasebe reformu olup geleneksel muhasebenin sonunu müjdelemiş ve Çin muhasebe uygulamasını UMS'na yaklaştırmıştır. Geleneksel yöntemden farklı olarak ASBE, tarihi maliyet esasına katı bir şekilde uyulmasını, kar dağıtım planının da gelir tablosunda ya da dipnotlarında gösterilmesi kuralını getirmiştir. Çin Halk Sermaye Piyasaları Düzenleme Komisyonu, Mart 2002'de, A tipi hisse senetlerinin (Çinli yatırımcılar tarafından satın alınan senetler) ilk halka arzında ve daha sonrasında uluslararası muhasebe standartlarının kullanılmasına karar vermiştir. B tipi hisse senetlerinin (ABD doları olarak işlem gören ve yabancı yatırımcıların da satın alabildiği hisse senetleri) ilk halka arzında ve daha sonraki arzlarda uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun finansal tablo düzenleme kuralı daha önce yayınlanan bir kararla 2006 yılında uygulamaya koyulmuştur.⁴⁹

⁴⁶<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

⁴⁷<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

⁴⁸<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

⁴⁹<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

Avrupa Birliğini örnek alarak bölgesel bir güç oluşturma girişiminde bulunan Güney Doğu Asya Ülkeleri Birliği (Association of South East Nations – ASEAN) başlangıçta, ASEAN'a özgü muhasebe standartları oluşturma çalışmalarına yönelmiştir. Ancak AB'nin ulaştığı harmonizasyon başarisını yakalayamamaları neticesinde birlik olarak IASB'nin standartlarını kabul yönünde ortak karar varmışlardır. Bölgesel harmonizasyon yerine globalharmonizasyonun bir parçası olmayı tercih etmelerinin nedenleri, dünyanın diğer bölgelerinde bulunan ve gelişme sürecinde bir ivme kazanmaya çalışan ülkeler için de söz konusu edilebilir.⁵⁰

ASEAN ülkelerinde meslek kuruluşlarının yakın tarihlerde ortaya çıkması ve özellikle ABD ve İngiltere ile karşılaştırıldığında araştırma yapabilecek yeterli düzeyde kurumun olmayışı, bu ekonomik birliğe özgü standartların oluşturulmasını güçleştirmiştir. IASB'nin de öngördüğü gibi, gelişmekte olan ülkeler açısından UMS'nı kabul etmek düşük maliyetli bir seçenektir. Diğer bir neden, UMS'nın diğer ülkelerin standartlarına nazaran daha esnek olmalarıdır. Siyasi açıdan da UMS'nın tarafsız olması, başka bir deyişle diğer bir ülkenin standartları yerine uluslararası kabul gören muhasebe yöntemlerinin temsilcisi olan standartların kabul edilme gerekçesi çok daha kolay açıklanabilmektedir. Yine Sadağaran'a göre; Endonezya, Malezya, Singapur ve Tayland'da UMS'nın esas alınmasında devletin verdiği destek çok güçlüdür. Filipinler, Amerikan FASB standartlarını izledikleri için UMS'nı kabul etmemiş olsalar dahi, UMS'na uygun düzenlemelere sahip oldukları söylenebilir.⁵¹

2.3.3.Gelişmiş Ülkeler ve Uluslarüstü Kurumların Yaklaşımı

Muhasebe gelenekleri daha eski olan ülkeler yerel standartları değiştirmek yerine, genellikle yeni standartların geliştirilmesinde UMS'nı referans olarak kullanmıştır.

1996 yılında Avusturalya'da yaşanan gelişmeler ise bir dönüm noktası olmuştur. Avusturalya standartları bir revizyona tabi tutulmuştur. Bu revizyon Avusturalya standartlarına uygun finansal tabloların aynı zamanda UMS'na uygunluğu yansıtır

⁵⁰<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

⁵¹<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

olmalarını sağlamak amacıyla başlatılmıştır. Son olarak, 2005 yılında UFRS'in kullanımına geçileceği açıklanmıştır.⁵²

Fransa ve İsviçre, halka açık şirketlerin konsolide mali tablolarını UMS'na uygun olarak hazırlamasına imkan verecek düzenlemeler gerçekleştirmiştir. Bu imkan her iki ülkede de yaygın olarak kullanılmaktadır. Price Waterhouse Coopers tarafından 1995 yılında yapılan araştırmaya göre: Paris Borsası SBF120 piyasa endeksindeki Fransız şirketlerinin % 20'si konsolide hesaplarının UMS ile uyumlu olduğunu açıklamıştır. İsviçre'de bu oran % 40'dır.⁵³

İsviçre'de muhasebe düzenlemelerinin minimum düzeyde kurallarla belirlenmesi nedeniyle şirketler UMS'nı kullanmak ya da başka bir ülkenin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne uygun davranmak özgürlüğüne sahiptirler. Fransa'da ise ulusal muhasebe düzenlemelerinin piyasa yönelimli olmaması, şirketlerin uluslararası finansal piyasalarda zarar görebilme olasılıklarını artırdığından; konsolide mali tabloların düzenlenmesinde ulusal düzenlemelerden sapmalara müsaade edilmektedir.

Almanya'da da benzer gelişmeler gözlenmiştir. Şirketlerin büyük bir çoğunluğu geleneksel Alman standartlarına uyarken, çokuluslu şirketler Anglo-amerikan konseptine doğru kaymıştır. Avrupa kökenli çokuluslu şirketlerin bir kısmı ise, ABD sermaye piyasalarında yer alabilmek amacıyla, ABD GKGMİ'ni kullanmayı tercih etmektedirler.

2.4.Muhasebe Standartlarının Türkiye'de Oluşumu

Dünya dış ticaretinde olduğu gibi ülkemizde de uluslar arası ticaretin gelişmesiyle birlikte ülkemizde uygulanan tek düzen hesap planı muhasebe kayıtlarının tutulmasında eksik kalmaktadır. Avrupa ve diğer ticaret yapılan, fon sağlanan ülkeler UFRS çerçevesinde işlem yaptığı için ülkemizde de bir standartlaşmaya gerek duyulmuştur.

'Bu amaçla 1980li yıllardan itibaren çeşitli komisyonlar ve kurullar kurulmuştur. Bunlardan en önemlisi Şubat 1994 te kurulan Türkiye Muhasebe Standartları

⁵²<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

⁵³<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

Kurulu'dur. Kurul denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur. TMUDESK 19 adet muhasebe standardı yayınlanmıştır.⁵⁴

Ardından, 18 Aralık 1999 tarih ve 4487 sayılı kanunla Sermaye Piyasası Kanunu'nda değişiklik yapan Kanun'un Ek 1.maddesi ile kamu tüzel kişiliğini haiz, idari ve mali özerkliğe sahip Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuştur.⁵⁵

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun asli görevlerinden bazıları şunlardır,⁵⁶

- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye Muhasebe Standartları oluşturmak
- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslar arası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslar arası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmalar yapmak.

'TMS/IFRS tümüyle IFRS'ye uyumlu (birebir tercüme) şeklinde oluşturulmuştur. Bunun nedeni Türk firmalarının mali raporları uluslararası finansal raporlama sistemine tam uyum gösterir şekilde düzenlenmesi böylelikle finansal raporlama alanında Türkiye'nin Dünya'ya tam entegrasyonu sağlanmasıdır. Başka bir anlatımla, TMS/IFRS' nin uygulanmaya başlanmasıyla birlikte, Türkiye'deki tüm

⁵⁴ Gökçen G.,Ataman B.,Çakıcı C.,*Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul ,2011,s.9.

⁵⁵ Gökçen,Ataman, Çakıcı.,a.g.e.,s.9.

⁵⁶ Küçük,a.g.e.,s.11.

firmaların mali tabloları aynı zamanda UFRS'ye yani dünya genelindeki muhasebeleştirme ve raporlama esaslarına uygun hale gelecektir.⁵⁷

2.4.1.6102 Sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler

Ticari hayatın geleceği ile ilgili önemli bir adım olan 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu (TTK) 5 yıldan fazla süren yasalaşma süreci sonunda 13.01.2011 tarihinde T.B.M.M.' de kabul edilerek 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK'nın ticari defterlerin tutulması ile ilgili 65. Maddesinin 4. Fıkrası "*Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir; şu şartla ki muhasebenin tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olmalıdır*" şeklinde yasalaşmıştır.

Oldukça geniş bir kesimi kapsamıyla heyecan yaratan TMS'lere uygun muhasebe zorunluluğu, 26.06.2012 tarihli 6335 sayılı kanun ile TTK'nın 65.maddenin 4. fıkrasındaki "*şu şartla ki muhasebenin tutuluş biçimleri ve bu konuda uygulanan yöntemler Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olmalıdır*" ibaresinin çıkarılması ile kaldırılmıştır.

Bu defa aynı kanunun 18. Maddesi ile TTK'nın şirketlerin denetimi ile ilgili 397. Maddesi değiştirilerek, sadece Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek şirketlerinTTK'nın 398. Maddesinde belirtildiği şekilde, şirketin ve topluluğun finansal tabloları ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu ile envanterin ve muhasebenin Türkiye Denetim Standartları'na göre bağımsız denetime tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. Bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin belirlenmesine dair Bakanlar Kurulu kararında denetim uygulamasının TMS'lerde yer alan hükümlere göre uygulama yapılacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak KGK'da 17.11.2012 tarihinde yayınladığı Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulama Kapsamının Belirlenmesine İlişkin Karar ile münferit ve

⁵⁷ Maç M, "İhracat Hazırlatının Kurumlar Vergisi,KDV ve TMS Açısından Hangi Tarih İtibari İle Muhasebeleştirilmesi Gerektiği"Yaklaşım Dergisi, Temmuz Ağustos 2010.s.105

konsolide finansal tablolarını hazırlarken TMS'yi uygulaması gereken şirketler belirlenmiştir. Bu şirketler aşağıdaki gibidir.

- a) Kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar, (Halka açık şirketler, bankalar, sigorta reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansal kiralama şirketleri, finansman şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçülere göre önemli ölçüde kamuyu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda sayılan şirketler)
- b) Bakanlar kurulu kararıyla bağımsız denetime tabi olacak şirketler,
- c) TTK 1534 maddesinin 2. Fıkrasında sayılan şirketler (Bankalar ve bağlı ortaklıkları, Bireysel emeklilik şirketleri, sigorta ve reasürans şirketleri, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasada işlem gören şirketler)

Böylelikle TTK ilk yasalaştığında tüm şirketleri kapsayan TMS'lere uygun finansal tablo hazırlama zorunluluğu sadece KGK Kurumu tarafından belirlenen şirketlere zorunlu hale getirilerek kapsam daraltılmıştır. Kapsama girmeyen şirketler için yürürlükteki mevzuatın uygulanmasına devam edilecektir.

Bakanlar Kurulu Kararından belirlenen kriterlere göre 2.500 civarında şirketin bağımsız denetime tabi olacağı, bağlı ortaklıklar ve iştirakler de dikkate alındığında, bu sayının bir miktar daha artabileceği değerlendirilmektedir. İlgili AB direktifi KOBİ'den büyük işletmelerin denetimini öngörmektedir. 2012 yılı verilerine göre ülkemizde KOBİ yönetmeliğinde belirtilen kriterlerden büyük şirket sayısı 7.300 civarında olup, bunların yaklaşık 2.500'ü bağımsız denetim kapsamına alınmış olmaktadır. Denetim kapsamına alınan şirketlerin ekonomik büyüklüğü ise, aktif toplamları dikkate alındığında, denetime tabi olacak şirketlerin aktif toplamı, KOBİ'den büyük şirketlerin

aktif toplamlarının %88'ini, Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin aktif toplamının ise % 68'ni oluşturmaktadır.⁵⁸

⁵⁸http://www.kgk.gov.tr/content_detail-191-578-bagimsiz-denetime-tabi-olacak-sirketler-duyurusu.html
Erişim Tarihi:20.04.2013

2.4.2.Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesi Usul ve Esasları

23.01.2013 tarihli resmi gazetede yayınlanan 19.12.2012 tarihli 2012/4213 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı'na göre aşağıdaki şirketler 01.01.2013 tarihi itibariyle bağımsız denetime tabi olacaklardır.

Şirketler bu karara göre aşağıda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin sınırlarını art arda iki hesap döneminde aşması durumunda müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur. Kararın ilk uygulanmasında ölçütlerin hesaplanırken 2011 ve 2012 yılı bilgileri dikkate alınır.

- Aktif toplamı 150.000.000 TL ve üstü olmak
- Yıllık net satış hasılatı 200.000.000 TL ve üstü olmak
- Çalışan sayısı 500 kişi ve üstü olmak

Bağımsız denetime tabi şirketler söz konusu ölçütlerden en az ikisine ait sınırların art arda iki hesap dönemi altında kalması ya da bir hesap döneminde söz konusu ölçütlerden en az ikisinin sınırların %20 veya daha fazla altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren bağımsız denetim kapsamında çıkarılır.

Faaliyet konuları ve ortaklık yapılarına göre bazı şirketler için bu belirlenen ölçütler düşürülerek aşağıdaki tabloda gösterilen şekilde düşürülerek bu şirketlerde kapsama alınmıştır;

Tablo 3: Bağımsız Denetimin Belirlenmesinde Özel Ölçüte Tabi Şirketler

ŞİRKET TÜRÜ	AKTİF TOPLAMI (TL)	YILLIK NET SATIŞ (TL)	YILLIK ORTALAMA ÇALIŞAN SAYISI
Sermayesinin %25 ve fazlası kamu kurumu niteliğindeki kuruluşlara ait şirketler	40.000.000	50.000.000	125 Kişi ve üstü
Yurt çapında günlük gazete yayınlayan şirketler	50.000.000	75.000.000	175 Kişi ve üstü
BTK' Düzenlemelerine tabi şirketler (çağrı merkezleri hariç)	75.000.000	100.000.000	250 Kişi ve üstü
EPDK, Düzenlemelerine Tabi Şirketler (KİT'ler hariç)	75.000.000	100.000.000	250 Kişi ve üstü
Borsalarda işlem görmeyen halka açık sayılan şirketler	15.000.000	20.000.000	50 Kişi ve üstü
TMSF Tarafından Faaliyetleri Devralınan Şirketler (Gayri faaller hariç)	150.000.000	200.000.000	500 Kişi ve üstü
Kamudan 08.06.1984 tarih 233 sayılı KHK Kapsamındaki KİT'ler, Bağlı Ortaklıkları ve Sermayesinin %50'si Belediyelere Ait Şirketler (Diğer kamu şirketleri hariç)	40.000.000	50.000.000	125 Kişi ve üstü

Herhangi bir ölçüte tabi olmaksızın faaliyet türlerine göre bağımsız denetim kapsamına alınan şirketler aşağıdaki gibidir.

a) SPK'nın Düzenleme ve Denetimine Tabi Şirketlerden;

- Yatırım Kuruluşları
- Kollektif Yatırım Kuruluşları
- Portföy Yönetim Şirketleri
- İpotek Finansmanı Kuruluşları
- Varlık Kiralama Şirketleri
- Merkezi Takas Kuruluşları
- Merkezi Saklama Kuruluşları
- Veri Depolama Kuruluşları

- Derecelendirme Kuruluşları
 - Değerleme Kuruluşları
 - Sermaye piyasası araçları bir borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören anonim şirketler
- b) BDDK'nın Düzenleme ve Denetimine Tabi Şirketlerden;
- Bankalar
 - Finansal Holding Şirketleri ve bunlarda Nitelikli Paya Sahip Kredi Kuruluşları ile Finansal Şirketleri
 - Finansal Kiralama Şirketleri
 - Faktoring Şirketleri
 - Finansman Şirketleri
 - Varlık Yönetim Şirketleri
- c) Sigorta Reasürans ve Emeklilik Şirketleri
- d) İstanbul Altın Borsasında Faaliyet Göstermesine İzin Verilenen Müesseseler, Aracı Kurumlar, Kıymetli Maden Üretimi veya Ticareti Yapan Anonim Şirketler
- e) Lisanslı Depoculukla İştigal Eden Lisanslı Depo Şirketleri ve Umumi Mağazalar Kanunu Uyarınca Kurulan Anonim Şirketler
- f) Ulusal karasal, uydu ve kablolu televizyon sahibi medya hizmet sağlayıcı şirketler

2.5.Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

1999 yılında kurulan Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kapatılarak yerine 'Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu' kurulmuştur. Kurum TMSK'nın tüm yetkilerini almış bununla birlikte sorumluluk ve görev alanı genişletilmiştir.

'Türkiye Muhasebe Standartları, hâlihazırda TMSK tarafından belirlenmiş standartlardan oluşmaktadır. Bu standartlar Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)ve Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) olmak üzere iki gruptan oluşur. TFRS işletme finansal tablolarının düzenlenmesine ilişkin ilke ve kuralları düzenlerken, TMS finansal tabloların içeriği olan kalemlere ilişkin ilke ve kuralları düzenlemektedir.'⁵⁹

⁵⁹ Küçük,a.g.e.,s.14.

Kamu Gözetimi Kurumu resmi internet sitesinde (www.kgk.gov.tr) standartların dışında standartların nasıl uygulanacağına dair yorumlar yayınlamaktadır. Sitede şimdiye kadar yayınlanmış 32 adet TMS, 19 adet TFRS yorumu bulunmaktadır.

Kamu Gözetimi Kurumu'nun görev ve yetkilerine kısaca değinmek gerekirse,⁶⁰

- Tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları oluşturmak ve yayımlamak.
- Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermek.
- Finansal tabloların; işletmelerin finansal durumunu, performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartları doğrultusunda gerçeğe uygun olarak sunumunu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygunluğunu, güvenilirliğini, şeffaflığını, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla, kamu yararını da gözetmek suretiyle, bilgi sistemleri denetimi dâhil, uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak.
- Görev alanıyla ilgili uluslararası uygulama ve gelişmeleri izlemek, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ile muhasebe ve denetim alanında çalışmalar yapan diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak, lisans ve telif anlaşmaları akdetmek ve gerektiğinde bu kuruluşlara üye olmak.
- Muhasebe standartları ve denetim standartlarının benimsenmesi ve uygulanması ile görev alanıyla ilgili konularda kamu bilincinin yerleştirilmesi yönelik olarak toplantı, konferans ve benzeri etkinlikler ile gerekli yayınlarda bulunmak.

⁶⁰ Küçük,a.g.e.,s.14..

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DIŞ TİCARETTE ÖNEM ARZEDEN STANDARTLAR

3.DIŞ TİCARETTE ÖNEM ARZEDEN STANDARTLAR

3.1.TMS 2 Stoklar Standardı

“Ticari işletmelerde stoklar, ticari mallar adı altında sınıflandırılırken, üretim işletmelerinde stoklar başlığı adı altında; üretimi tamamlanan ve satılmak üzere ambara alınan mamul stokları, üretim safhasında bulunan direk 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.”⁶¹

TMS 2 stoklar standardı dış ticaretle direkt ilgili olsun ya da olmasın piyasada ki tüm firmalar tarafından bilinmesi ve uygulanması gereken bir standarttır. Bu nedenle çalışmamızda yer alması uygun görülmüştür.

3.1.1.Standardın Amacı

TMS 2 stoklar standardı ticari işletmelerde alım satım konusu olan mallar ile üretim işletmelerinde alınan ve üretilen ürünlerin maliyetlerinin hesaplanması ve bunların satımı ile ilgili ölçme, değerlendirme ve izlenmesine ilişkin kuralları ve ilkeleri içermektedir.

Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen

⁶¹ Demir Ş, *TMS/TFRS, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları VUK Değerleme Yaklaşımı*, Seçkin Kitabevi, Nisan 2012, s.223.

gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de içerecek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.⁶²

3.1.2. Standartın Kapsamı

Bu Standart aşağıda sayılanlar dışındaki tüm stoklar için uygulanır:⁶³

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

Aşağıda belirtilenler tarafından tutulan stokların değerlemesi bu standart kapsamında değildir;

- Belirli Sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkatle alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerinin elinde bulundurdukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kar ya da zarara yansıtılır.
- Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdukları stoklar. Bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

3.1.3. Standartla İlgili Bilinmesi Gereken Tanımlar

Stoklar; İşin normal akışı içinde, olağan işletme faaliyetleri kapsamında, satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.⁶⁴

⁶²http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁶³http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁶⁴http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

Net gerçekleştirilir değer; İşin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder.⁶⁵

Gerçeğe uygun değer ise; Aynı stoğun pazarda karşılıklı pazarlık ortamında bilgili ve istekli gruplar arasında değiş tokuş edilebileceği tutarı ifade eder. İlki işletmeye özgü bir değerdir, ikincisi ise değildir. Stokların net gerçekleştirilir değeri, stoğun gerçeğe uygun değerinden satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutara eşit olmayabilir.⁶⁶

Örnek: ETS Dış Ticaret A.Ş. firması üretimde kullanılmak üzere fatura bedeli 75.000 TL olan hammadde satın almıştır. Hammaddenin nakliyesi bedeli 1.500 TL, sigortası bedeli de 750 TL'dir.(KDV dikkate alınmamıştır.)

Buna göre satın alım sırasında katlanılan bütün giderler hammaddenin maliyetine dâhil edilecektir.

150 İLK MAD.MALZ.STOKLARI	15.600
01. Alış Tutarı :	75.000 TL
02. Nakliye Gideri :	1.500 TL
04. Sigorta Gideri :	750 TL
102 BANKA	77.250

3.1.4.Stokların Maliyeti

TMS 2 stoklara ilişkin muhasebe standardında, stokların maliyeti 3 unsurdan oluşur.

- Satın alma maliyetleri
- Dönüştürme maliyetleri
- Diğer maliyetler

3.1.4.1.Satın Alma Maliyetleri

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme

⁶⁵http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁶⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapılır.⁶⁷

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.⁶⁸

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.⁶⁹

Sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Normal kapasite, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal koşullarda bir veya birkaç dönem veya sezonda elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Gerçek üretim düzeyi normal kapasiteye yakınsa, bu kapasite normal kapasite olarak kabul edilebilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gider tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle arttırılmaz.

⁶⁷ Gökçen,Ataman, Çakıcı.,a.g.e.,s.128.

⁶⁸ www.kgk.gov.tr

⁶⁹ www.kgk.gov.tr

Dağıtılmayan genel üretim giderleri, gerçekleştiği dönemde gider olarak kaydedilerek sonuç hesaplarına alınır. Çok yüksek üretim olan dönemlerde, her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri payı düşer, böylece stoklar yüksek maliyetten değerlenmemiş olur. Değişken genel üretim giderleri, üretim tesislerinin gerçek kullanıma bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.⁷⁰

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetlerinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleşebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür. Bunun sonucu olarak, ana ürünün defter değeri maliyetinden önemli ölçüde farklılık göstermez.⁷¹

3.1.4.3. Diğer Maliyetler

Diğer maliyetler, ancak stokları mevcut konum ve duruma getirdikleri ölçüde stok maliyetine dahil edilirler. Örneğin, bazı genel üretim giderleri kapsamı dışındaki giderlerin veya özel bir müşteri siparişine ilişkin ürün tasarım, geliştirme maliyetlerinin stok maliyetleri kapsamına alınması uygun olabilir.⁷²

Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir:⁷³

- 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.

⁷⁰ www.kgk.gov.tr

⁷¹ www.kgk.gov.tr

⁷² http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁷³ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

TMS 2'ye göre, üretimle ilgili olan depolama giderleri mamülün maliyetine dahil edilirken, bunun dışında kalan depolama giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir. Satın alınan stokların işletmede veya işletme dışında bir başka yerde depolanması nedeniyle ortaya çıkan giderler, alışın tamamlanmasından sonra gerçekleştiği için alış giderlerinde değil, duruma göre üretim veya dönem giderlerinde gösterilir.⁷⁴

TMS'2 ye göre, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesine katkısı olan yönetim giderleri, stok maliyetine verilebilirken, katkısı olmayan genel yönetim giderleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilir.⁷⁵

3.1.4.4.Hizmet Sunan İşletmelerde Stok Maliyeti

Hizmetler, bir işletmenin ürünlerini veya yeteneklerini kullanan alıcılara yönelik bir faaliyetin gerçekleşmesi ya da bir müşteri için çeşitli faaliyetlerin veya görevlerin yerine getirilmesi şeklinde tanımlanabilir. Hizmet sektörü birbirinden farklı özelliklere sahip birçok alt sektörü bünyesinde barındırmaktadır. Hizmet işletmelerinin sundukları hizmetler üretim ve ticari işletmelerden farklı olarak elle tutulamaz, stoklanamaz, takas edilmez ve hizmetin sunumunda toplam maliyetin içinde daha düşük bir oranda ilk madde ve malzeme maliyetine katlanır. Konaklama, sağlık, havayolları, inşaat, banka gibi hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için stok önemli bir maliyet unsuru iken, telekomünikasyon, eğitim gibi hizmet işletmelerinde hizmetin sunulabilmesi için hemen hemen hiç stoka ihtiyaç duyulmamaktadır.⁷⁶

“Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir.”⁷⁷ “Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı, yani sunulan hizmetin hemen tüketilip 622

⁷⁴ Demir,a.g.e.s,277.

⁷⁵ Demir,a.g.e.s,277.

⁷⁶ Toroslu, a.g.e.,s.105.

⁷⁷ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

Satılan Hizmet Maliyeti (-) hesabı aracılığıyla gelir tablosuna alınmadığı durumlarda, ilgili giderler bilançoda bir stok hesabına alınır.’’⁷⁸

Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dâhil edilmez. Bu giderler, gerçekleştiği dönemde gider olarak mali tablolara alınır. Hizmet sunan bir işletmenin stoklarının maliyeti, kar marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.⁷⁹

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.⁸⁰

‘‘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.’’⁸¹

3.1.5. Stoklarda Vade Farkları

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.⁸²

Örnek: ETS A.Ş. peşin satış bedeli 1.000 TL olan tekstil ürününden 1.200 TL (+ %8 KDV) bedel ile 10 adet satın almıştır. Maliyet bedeli 60 gün sonra AKT Tekstil A.Ş. firmasına nakden ödenecektir.

⁷⁸ Toroslu, a.g.e.103.

⁷⁹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁸⁰ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁸¹ Demir,a.g.e.,277.

⁸² http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

153 Ticari Mallar	10.000 TL
780 Finansman Giderleri	2.000 TL
191. İndirilecek KDV	980 TL
320 Satıcılar	12.980 TL
320.01 AKT Tekstil A.Ş.	

3.1.6.Maliyetin Ölçümüyle İlgili Teknikler

Sonuçlar maliyete yakınsa, stok maliyetinin ölçümüyle ilgili standart maliyet yöntemi ve perakende yöntemi gibi teknikler kullanılabilir. Standart maliyet hesabında, ilk madde ve malzemelerin, işçiliğin, verimliliğin ve kapasite kullanım oranlarının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülürse mevcut koşullar dikkate alınarak yeniden belirlenir.⁸³

Perakende yöntemi, perakende satış yapan işletmeler tarafından, diğer maliyet yöntemlerini uygulamanın pratik olmadığı, benzer kar marjlarına sahip, hızla değişen çok sayıda kalemden oluşan stokların değerlemesinde kullanılır. Bu yöntemde, stokların maliyeti, stokların satış değerinden uygun bir brüt kar marjının düşülmesi suretiyle bulunur. Kullanılacak yüzde oranının belirlenmesinde, gerçek satış fiyatının altında fiyatlandırılan stoklar dikkate alınır. Çoğunlukla, her perakende satış bölümü için ortalama bir yüzde kullanılır.⁸⁴

3.1.7.Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Stok maliyet yöntemleri arasında uluslararası muhasebe standartları uygulanırken tek düzen hesap planına göre fark yaratabilecek olan yöntemler incelenmiştir.

3.1.7.1.Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

⁸³http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁸⁴http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

‘Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın kullanılması uygundur.’⁸⁵

‘Yukarıda açıklananlar dışında kalan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibariyle farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir.’⁸⁶

‘Gerçek parti maliyet yönteminde, mallar fiilen satın alındıkları bedellerle değerlendirilir. Bu yöntem, görece olarak küçük miktarda, yüksek maliyetli ve kolaylıkla ayrılabilir malların maliyetlerinin saptanmasında kullanılır. Örneğin, otomobil alım satımı ile iştirak eden bir işletme de stok maliyetlerini her bir otomobilin şasi numarası üzerinden bire bir takip edebilir.’⁸⁷

3.1.7.2. İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) Yöntemi

Bu yöntemde ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır.

3.1.7.3.Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle hesaplanır. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir.

⁸⁵ Gökçen,Ataman,Çakıcı,a.g.e.s,354.

⁸⁶ Gökçen,Ataman,Çakıcı,a.g.e.s,355.

⁸⁷ Demir,a.g.e.s,282.

3.1.8.Stokların Değerlemesi

Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilir.⁸⁸ Bunun nedeni stokların mali tablolarda kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemeyecek olmasıdır.⁸⁹

Ancak, bazı durumlarda stokların maliyeti, geri kazanılamayabilir ve stok maliyeti geri kazanılabilir tutardan daha yüksek olabilir. TMS 2’de bu durumlar şu şekilde örneklendirilmiştir;⁹⁰

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

Uluslararası muhasebe standartlarında kabul edilen net gerçekleşebilir değer ile maliyet değerinin düşük olanıyla değerlendirilmesi yönteminin temelinde ihtiyatlılık ilkesi yaklaşımı yatmaktadır. Bu yaklaşıma göre, değerlendirme anında stokların net gerçekleşebilir değeri maliyet değerinden düşükse, gerçekleşmemiş zarar muhasebeleştirilecek ve stoklar net gerçekleşebilir değer üzerinden değerlendirilecektir. Net gerçekleşebilir değerin maliyet değerinden büyük olması halinde gerçekleşmemiş kar muhasebeleştirilmeyecek ve stoklar maliyet bedeli üzerinden değerlendirilecektir.⁹¹

Örnek: Bir işletmenin dönem sonunda stoklarında maliyet bedeli 250.000 TL olan ticari malı bulunmaktadır. Dönem sonunda envanter işlemleri kapsamında yapılan araştırmalar sonucunda söz konusu ticari malın net gerçekleşme değerinin 260.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

⁸⁸ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁸⁹ Toroslu, a.g.e.s,121.

⁹⁰ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁹¹ Toroslu,a.g.e.121.

TMS 2 Stoklar standardına göre ticari malların maliyet veya net gerçekleşme değerinden küçük olanı ile değerlemesi gerektiğinden bu ticari malların dönem sonunda bilançoda maliyet bedeli olan 250.000 TL değer ile raporlanması gerekmektedir.⁹²

3.1.8.1.Stoklarda Değer Düşüklüğü

Stokların maliyeti, tahmini tamamlanma maliyeti veya tahmini satış maliyetinin artması durumunda da geri kazanılamayabilir. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır. Stok maliyetlerinin net gerçekleşebilir değere indirgenmesi, stokların maliyet veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirme ilkesiyle uyumludur.⁹³

‘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’⁹⁴

Örnek:Bir işletmenin dönem sonunda stoklarında maliyet değeri 160.000 TL olan ticari mal bulunmaktadır. Yılsonunda yapılan değerlemede malın net gerçekleşme değerinin 145.000 TL olduğu tespit edilmiştir.

Yılsonunda söz konusu ticari mallar için 15.000 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekmektedir. İşletmenin değer düşüklüğü karşılığı işlemi ile ilgili olarak yapılması gereken muhasebe kayıtları şu şekildedir⁹⁵

157 Diğer Stoklar	160.000TL
153 Ticari Mallar	160.000 TL

⁹²Toroslu,a.g.e,122.

⁹³http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

⁹⁴ Toroslu,a.g.e.,s.123

⁹⁵ Toroslu,a.g.e.,s.123

654 Karşılık Giderleri (-) 15.000 TL
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı 15.000 TL

Stokların elde etme maliyetleri, bu maddede belirtilen istisnalar hariç, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır. Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri, kalemler bazında ayrı ayrı değil, gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulabilir. Ancak, net gerçekleşebilir değerlerin hesaplanmasında stoklar, mamul mallar veya belli bir sektör veya coğrafi bölgedeki tüm stoklar şeklinde gruplandırılmak suretiyle değerlendirilmeye tabi tutulamaz. Ayrı satış fiyatı tespit edilen her bir hizmet bazında maliyetlerini sınıflandıran işletmelerde bu tür her bir hizmet, ayrı bir varlık olarak işleme tabi tutulur.⁹⁶

Örnek: ETS Dış Ticaret A.Ş. stoklarında bulunan maliyet bedeli 50.000 TL olan kumaşlar için 31.12.2011 tarihinde 5.000 TL stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmıştır. 10.04.2012 tarihine gelindiğinde kumaşlar 35.000 Usd(Kur:1,75) bedel ile ihraç edilmiştir. Bu işlemde yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olmalıdır;

31.12.2011

157 Diğer Stoklar 50.000 TL
153 Ticari Mallar 50.000 TL

31.12.2011

654 Karşılık Giderleri (-) 5.000 TL
158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı 5.000 TL

10.04.2012

102 Bankalar (35.000 Usd x1,75) 61.250 TL

⁹⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı 5.000 TL

644 Konusu Kalmayan Karşılıklar 5.000 TL

601.Yurtdışı Satışlar 61.250 TL

_____ / _____

10.04.2012

621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) 50.000 TL

157 Diğer Stoklar 50.000 TL

_____ / _____

3.1.8.2.Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer, standardın tanımlar kısmında da belirtildiği üzere, bir işletmenin, işin normal akışı içinde, stokların satılmasından elde etmeyi beklediği net tutarı ifade eder. Net gerçekleşebilir değer satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyetinin ve tahmini satış giderlerinin düşülmesiyle bulunur.

$$\text{NGD} = \text{SF} - \text{TTM} - \text{TSG}$$

NGD: Net Gerçekleşebilir Değer

SF: Satış Fiyatı

TTM:Tahmini Tamamlama Maliyeti

TSG: Tahmini Satış Giderleri

‘Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır. Geçici fiyat ve maliyet dalgalanmaları net gerçekleşebilir değer tahmininde dikkate alınmaz.’⁹⁷

⁹⁷ Toroslu,a.g.e.,s.124.

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir. Taahhüt edilen kesin satış tutarından daha fazla stokun elde bulundurulması veya bir satın alma taahhüdünün olması nedeniyle ortaya çıkabilecek karşılıklar veya koşullu borçlar, “TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar” Standardında yer alan hükümler çerçevesinde işleme tabi tutulur.⁹⁸

Net gerçekleşebilir değerın hesaplanmasına yönelik olarak kullanılabilcek yöntemler şunlardır:

- İlgili stok unsurunda borsada işlem görmesi durumunda borsa değerinden yararlanmak,
- Stok devir hızından yararlanarak, son dönemlerde yapılan satış rakamlarından hareket etmek,
- Piyasa fiyatından yararlanmak,
- Takdir komisyonlarının görüşlerinden yararlanmak,
- Bilirkişilik kurumundan yararlanmak,
- Meslek odaları tarafından oluşturulabilecek komisyonlardan yararlanmak.

Mamullerin beklenen satış fiyatının, üretildikleri ilk madde ve malzemelerin maliyetine eşit veya daha fazla olacağı bekleniyorsa, üretimde kullanılmak üzere elde tutulan ilk madde ve malzemeler, üretiminde kullanılacakları mamullerin maliyet ve maliyetin üzerinde satılmalarının beklenildiği durumlarda maliyetlerinin altında bir değerle değerlendirilemez. Ancak, ilk madde ve malzemelerin fiyatlarındaki azalış, mamullerin maliyetinin net gerçekleşebilir değerinden daha yüksek olacağını gösteriyorsa, ilk madde ve malzemelerin değeri net gerçekleşebilir değerine düşürülür. Bu durumlarda ilk madde ve malzemelerin yenileme maliyetleri, net gerçekleştirilebilir değeri yansıtan en iyi ölçü olabilir.

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan

⁹⁸http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur.⁹⁹

Örnek:A işletmesinin stoklarında 31.12.2012 tarihindemaliyet bedeli 100.000 TL olan ticari mallarının tahmini satış fiyatının 70.000 TL olduğu hesaplanmaktadır. Söz konusu malların satışa hazır hale getirilebilmesi için tamamlama maliyetlerinin 2.500 TL ve satıla sunulacağı pazara taşınması için 500 TL satış gideri (nakliye gideri) yapılacağı öngörülmektedir.¹⁰⁰

Net Gerçekleşebilir Değer = Tahmini Satış Fiyatı – (Tahmini Tamamlanma Maliyeti + Tahmini Satış Giderleri)

Net Gerçekleşebilir Değer= 70.000 – (2500+500)

= 67.000 TL

Stok Değer Düşüklüğü K. = 100.000 – 67.000

= 33.000 TL

31.12.2012

654 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları Gideri 33.000

158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) 33.000

3.1.8.3.Stokları Gider Olarak Kaydetme

‘Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net

⁹⁹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf

¹⁰⁰ Demir, a.g.e.,s.302.

gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir.¹⁰¹

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür.

3.1.8.4.Raporlanacak Bilgiler¹⁰²

Finansal tablo dipnotlarında aşağıdaki hususlar açıklanır:

- Stokların değerlemesinde benimsenen muhasebe politikaları, kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri
- Stokların toplam kayıtlı değerleri ve stokların işletmeye uygun şekilde sınıflandırılmış bazda ayrı ayrı tutarları;
- 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 veya koşullar ve
- Yükümlülükler için teminat olarak gösterilen stokların kayıtlı değeri

Farklı sınıflandırmaya tabi tutulan stokların kayıtlı değerleri ile bu varlıklarda gerçekleşen değişiminin boyutu hakkındaki bilgi, finansal tablo kullanıcıları açısından

¹⁰¹ Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e.s,132

¹⁰² Gökçen, Ataman, Çakıcı, a.g.e.s,133

yararlıdır. Stoklara ilişkin genel sınıflandırma; ticari mal, ilk madde ve malzeme, yarı mamuller ve mamuller şeklinde yapılabilir. Hizmet işletmesi stokları yarı mamul olarak tanımlanabilir.

Dönem içinde gider kaydedilen stokların tutarı, başka bir deyişle satılan malın maliyeti, satılan stokların ölçümünde stok maliyetine giren unsurlardan ve stok maliyetine dağıtılmayıp doğrudan gider kaydedilen dağıtılmamış genel üretim maliyetlerinden ve üretim maliyetleri ile ilgili fire ve kayıplar gibi anormal üretim giderleri tutarlarından oluşur. İşletmeye özgü bazı özel durumlar da dağıtım maliyetleri gibi başka tutarların da stok giderlerine dahil edilmesini gerektirebilir.

Bazı işletmeler, dönem içinde gider kaydedilen stokların maliyetinden başka tutarların da kamuya açıklandığı bir kar veya zarar formatı oluşturabilir. Bu format içerisinde, bir işletme giderlerin analizini giderlerin çeşitlerine göre sınıflandırarak yapabilir. Bu durumda, işletme ilk madde malzeme ve tüketim mallarının maliyetlerini, işçilik maliyetlerini ve diğer maliyetleri stoklardaki net değişimle beraber kamuya açıklar.

3.1.9.Stoklarla İlgili Muhasebe Uygulamaları

Örnek: Satın Alma Maliyetleri ve Kur Farkları

Alıcı A işletmesi 25.09.2012 tarihinde 10.000 Euro değerinde ticari mal ithali için yurt dışı satıcı firma ile anlaşma sağlamış ve Euro kuru 2,20 TL olmak üzere mal bedeli bankadan aynı tarihte transfer edilmiştir. Söz konusu mallar 10.10.2012 tarihinde gümrükten çekilmiş ve anlaşma gereğince satıcı firmaya 10.10.2012 tarihinde Euro kurunun 2,30 TL ye yükselmesi nedeniyle 1.000 TL kur farkı ödenmiştir. Ayrıca gümrükten çekilişte 500 TL gümrük ve komisyon gideri 3.000 TL nakliye gideri ve 150 TL sigorta gideri kasadan ödenmiş ve mallar depoya intikal etmiştir.¹⁰³

_____25.09.2012_____	
Verilen sipariş avansları	22.000
	Bankalar 22.000
_____ / _____	

¹⁰³ Demir,a.g.e.,s.285.

Ticari mallar özellikli varlık niteliğinde olmadığından finansman giderleri aşağıda olduğu gibi dorudan gider kaydedilir. Özellikli varlık terimi TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'nda detaylandırılmıştır.

_____10.10.2012_____	
Finansman Giderleri	1.000
	Bankalar 1.000
_____ / _____	
_____10.10.2012_____	
Verilen sipariş avansları	950
	Kasa 950
_____ / _____	
_____10.10.2012_____	
Ticari Mallar	22.950
	Verilen sipariş avansları 22.950
_____ / _____	


Örnek: Vadeli Alış

A işletmesi peşin fiyatı 100.000 TL olan ticari malı 30.09.2012 tarihinde 120 gün vadeli olarak B işletmesinden satın almıştır. Ödeme 28.01.2013 tarihinde yapılacak olup yıllık %10 vade farkı hesaplanacaktır. Genel oranda KDV malın tesliminde 30.09.2012 tarihinde bakadan ödenmiştir.

Ertelenmiş faiz giderleri $[(100.000 \times 120 \times 10) / 365000] = 3.288$ TL'dir. 3.288 TL dir. Eğer doğrusal faiz yöntemi uygulanırsa gün hesabı yapılarak 120 gün vade ile tahakkuk ettirilir. Fakat TMS/TFRS için etkin faiz yöntemi uygulanmak suretiyle faiz tahakkuku yapılmalıdır.¹⁰⁴

Etkin faiz oranının bulunabilmesi iç verim oranı yönetmi kullanılır. İç Verim oranı excel programında sabit formül olarak bulunur ve bu programdan kolaylıkla hesaplanabilir.

İç verim oranının hesaplanmasındaki amaç vadeli borcun güncel duruma indirgenmesidir. İç verim oranı hesaplamasının excel uygulaması aşağıdaki gibidir;¹⁰⁵

 XIRR(değerler, tarihler, [tahmin])

¹⁰⁴ Demir,a.g.e.,s.286.

¹⁰⁵ <http://office.microsoft.com/tr-tr/excel-help/HP010343042.aspx>

İÇVERİMORANI işlevi sözdiziminde aşağıdaki bağımsız değişkenler bulunur:

- Değerler gereklidir. Tarihlerde bir ödemeler tarifesine karşılık gelen bir dizi nakit akışıdır. İlk ödeme isteğe bağlıdır ve yatırımın başında ortaya çıkan bir maliyete veya ödemeye karşılık gelir. İlk değer ödeme veya maliyet ise, bu negatif değer olmalıdır. Tüm birbirini izleyen ödemelerde 365 günlük bir yıl temelinde indirim yapılır. Değer serileri en azından bir negatif ve bir pozitif değeri içermelidir.
- Tarihler gereklidir. Nakit akışı ödemelerine karşılık gelen ödeme tarihleri çizelgesidir. Tarihler herhangi bir sırada oluşabilir. Tarihler TARİH işlevi kullanılarak ya da diğer formüllerin veya işlevlerin sonuçları olarak girilmelidir. Örneğin, 23 Mayıs 2008 için TARİH(2008,5,23) kullanılmalıdır. Tarihler metin olarak girilirse sorun oluşturabilir.
- Tahmin isteğe bağlıdır. AİÇ VERİM ORANI'na yakın olduğunu tahmin ettiğiniz bir sayıdır.

Excelde bu formulu kurarken aşağıdaki işlemlere dikkat etmek gerekir;

- Microsoft Excel hesaplamalarda kullanılabilmesi için tarihleri sıralı seri numaraları olarak saklamaktadır. Varsayılan olarak, 1 Ocak 1900'ün seri numarası 1'dir; 1 Ocak 1900'den 39.448 gün sonra olması nedeniyle 1 Ocak 2008'in sayısı 39448'dir.
- Tarihlerdeki sayılar kesirli kısımları atılarak tamsayıya dönüştürülür.
- AİÇVERİMORANI işlevi en az bir pozitif nakit akışı ve bir negatif nakit akışı ister, tersi durumda AİÇVERİMORANI işlevi #SAYI! hata değerini verir.
- Tarihlerdeki sayılardan biri geçerli bir tarih değilse, AİÇVERİMORANI işlevi #DEĞER! hata değerini verir.
- Tarihlerdeki sayılardan biri başlangıç tarihinden önceyse, AİÇVERİMORANI işlevi #SAYI! hata değerini verir.
- Değerler ve tarihler farklı sayıda değer içerirlerse, AİÇVERİMORANI işlevi #SAYI! hata değerini verir.
- Genellikle AİÇVERİMORANI hesaplaması için tahmin belirtmeniz gerekmez. Belirtilmezse, tahminin 0,1 (% 10) olduğu varsayılır.

- AİÇVERİMORANI işlevi, bugünkü net değer işlevi olan ANBD'ye çok benzer. AİÇVERİMORANI işleviyle hesaplanan verim oranı, ANBD = 0'a karşılık gelen faiz oranına karşılık gelir.
- Excel, AİÇVERİMORANI işlevini hesaplamak için iteratif bir yöntem kullanır. Değişen bir oran kullanarak (tahminle başlayarak), AİÇVERİMORANI işlevi, sonuç %0,000001 içinde doğru oluncaya kadar hesaplamayı sürdürür. İÇVERİMORANI işlevi 100 denemeden sonra bir sonuç bulamazsa, #SAYI! hata değeri verilir. Oran aşağıdaki durum gerçekleşinceye kadar değişir:

$$0 = \sum_{j=1}^N \frac{P_j}{(1 + rate)^{\frac{(d_j - d_1)}{365}}}$$

- d_i = i ödeme tarihi, d_1 = 0 ödeme tarihi, P_i = i ödeme.

İç Verim Oranı'nın Hesaplanması

	A	B
1	Değerler	Tarihler
2	-10.000	1 Ocak 2008
3	2.750	1 Mart 2008
4	4.250	30 Ekim 2008
5	3.250	15 Şubat 2009
6	2.750	01 Nisan 2009
7	Formül	Açıklama (Sonuç)
	=AİÇVERİMORAN (A2:A6, B2:B6, 0,1)	İç verim oranı (0,373362535 veya %37,34)

Not : Sonucu yüzde olarak görüntülemek için hücreyi seçin, ardından Girişsekmesinin Sayı grubunda Sayı Biçimi'nin yanındaki oku tıklatın ve sonra da Yüzde'yitklatın.

Örneğimiz de 100.000 TL lik 120 gün vadeli etkin faizi oranı iç verim oranı hesaplaması ile aşağıdaki gibi 0.00812055 bulunmuştur. Bu oran esas alınarak finansman giderleri aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

TARİH	BORCUN TUTARI	ERTELENMİŞ FAİZ GİDERLERİ	FAİZ GİDERLERİ	BORCUN NET TUTARI
30.09.2012	103.288,00	3.288,00	-	100.000,00
31.10.2012	103.288,00	2.475,94	812,06	100.812,06
30.11.2012	103.288,00	1.657,30	818,64	101.630,70
31.12.2012	103.288,00	832,00	825,30	102.456,00
28.01.2013	103.288,00	-	832,00	103.288,00
TOPLAM			3.288,00	

TARİH	ALACAĞIN NET TUTARI
30.09.2012	100.000,00
31.10.2012	$100.000,00 \times 1,00812055 = 100.812,06$
30.11.2012	$100.816,00 \times 1,00812055 = 101.630,70$
31.12.2012	$101.630,70 \times 1,00812055 = 102.456,00$
28.01.2013	$102.456,00 \times 1,00812055 = 103.288,00$

TARİH	ERTELENMİŞ FAİZ GİDERİ
30.09.2012	3.288,00
31.10.2012	3.288,00 – 812,06 = 2.475,94
30.11.2012	2.475,94 - 818,64 = 1.657,30
31.12.2012	1.657,30 - 825,30 = 832,00
28.01.2012	832,00-832,00 = 0

A işletmesinin kayıtları

30.09.2012	
Ticari Mallar	100.000
Ertelenmiş Faiz Giderleri	3.288
İndirilecek KDV	18.592
	Borç Senetleri 103.288
	Bankalar 18.592
Mal alımı	
/	

31.10.2012	
Finansman Giderleri	812,06
	Ertelenmiş Faiz Giderleri 812,06
Vadeli alım faiz tahakkuku	
/	

30.11.2012	
Finansman Giderleri	818,64
	Ertelenmiş Faiz Giderleri 818.64
Vadeli alım faiz tahakkuku	
/	

31.12.2012	
Finansman Giderleri	825,30
	Ertelenmiş Faiz Giderleri 825,30
Vadeli alım faiz tahakkuku	
/	

28.01.2013

Borç Senetleri	103.288
Finansman Giderleri	832,00
Ertelenmiş Faiz Giderleri	832,00
Bankalar	103.288
Mal alımı	

/

B işletmesinin kayıtları

30.09.2012

Alacak Senetleri	103.288
Bankalar	18.592
Yurtiçi Satışlar	100.000
Ertelenmiş Faiz Gelirleri	3.288
Hesaplanan KDV	18.592
Mal satışı	

/

31.10.2012

Ertelenmiş Faiz Gelirleri	812,06
Finansman Gelirleri	812,06
Vadeli satış faiz tahakkuku	

/

30.11.2012

Ertelenmiş Faiz Gelirleri	818,64
Finansman Gelirleri	818.64
Vadeli satış faiz tahakkuku	

/

31.12.2012

Ertelenmiş Faiz Gelirleri	825,30
Finansman Gelirleri	825,30
Vadeli satış faiz tahakkuku	

/

28.01.2013	
Bankalar	103.288
Ertelenmiş Faiz Gelirleri	832,00
Alacak Senetleri	103.288
Finansman Gelirleri	832,00
Alacak Senetlerinin Tahsili	
/	

3.2.TMS 18 Hasılat Standardı

“TMS 18 Hasılat” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/12/2005 tarih ve 26018 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.¹⁰⁶

Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla;

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 sıra no’lu

31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no’lu

08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 134 sıra no’lu,

27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 182 sıra no’lu

20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no’lu

28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 217 sıra no’lu

Tebliğler aracılığı ile güncellenmiştir.¹⁰⁷

¹⁰⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

¹⁰⁷http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

3.2.1.Standardın Amacı

Hasılatın en önemli konusu, hasılatın ne zaman kazanılmış sayılacağı ve hasılat olarak ne zaman kayda alınacağıdır. Hasılat işletmeye ekonomik faydaların akacağına kesine yakın şekilde belirlendiği ve bunun miktarının yeterli bir şekilde ölçülebilir duruma geldiği zaman kayda alınır. Bu standart değişik durumlarda hasılatın ne zaman ve ne ölçüde doğduğunu belirlemeyi amaçlamaktadır.¹⁰⁸

3.2.2.Standardın Kapsamı

TMS 18 standardı;¹⁰⁹

- Mal satışları;
- Hizmet sunumları ve
- İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri kapsar.

Aşağıdaki kaynaklardan doğan hasılat ise bu standardın kapsamı dışındadır;

- Finansal kiralama sözleşmeleri
- Özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüleri
- “TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri” kapsamındaki sigorta poliçeleri,
- Finansal varlık veya finansal borçların gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler,
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması
- Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

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

¹⁰⁸http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

¹⁰⁹ Örtün,Kaval,Karapınar.,a.g.e.,s.267-68

ekonomik faydaların brüt tutarıdır.”¹¹⁰ “ekonomik faydada artış’sözlü ile ifade edilmek istenen işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacak varlıklardaki artışlar ya da işletmeden gelecekte ekonomik fayda çıkışına sebep olacak borçlarda azalışlardır.”¹¹¹ Örneğin; işletmenin yaptığı satış hasılatı, faiz gelirleri, temettüleri.

“Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve öz kaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme öz kaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır.”¹¹²

Gelir: Hesap dönemi boyunca, sermayedarların katkılarıyla ilgili olanlar dışındaki nakit girişleri veya varlıklarındaki artışlar veya borçlardaki azalışlar olarak özkaynaklarda artışa neden olan ekonomik faydalardaki artışlardır. Gelirin tanımı hasılat ve kazancın ikisini birden içerir.

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.

Hizmet Sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir.

¹¹⁰ Örtten,Kaval,Karapınar.,a.g.e..s.268.

¹¹¹Sarıoğlu Kerem, *TMS 18 Hasılat*,Seçilmiş Türkiye Finansal Raporlama Standartlar, Açıklamalar ve Uygulamalar, İSMMMMO Yayın 99, İstanbul 2009,s.113.

¹¹²Yıldırım H, “*Hasılatın TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analiz ve Ticari Kar/Mali Kar Karşılaştırması*”Yaklaşım Dergisi,Ekim 2012,Sayı: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.”¹¹³

Faiz: Nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilen gelirlerdir.

İsim Hakları: Patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilen gelirlerdir.

Temettüleri: Ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlardır.

Gerçeğe Uygun Değer; Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.

3.2.4.Hasılatın Ölçümü

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

3.2.4.1.Peşin Bedelli Satışlarda Hasılatın Ölçümü

Bir işlemde doğan hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarıdır.¹¹⁴

¹¹³Yıldırım H, “Hasılatın TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizine Ticari Kar/Mali Kar Karşılaştırması”Yaklaşım Dergisi,Ekim 2012,Sayı:238.

¹¹⁴<http://huseyinust.com/konu-TMS-18-kapsaminda-pesin-mal-ihracati-hasilatinin-dogma-zamani-muhasebesi.html>

“ Ticari iskontolar, satış esnasında yapıldığı için, muhasebe açısından düzeltme gerektiren bir durum ortaya çıkmamaktadır. Belirli alış miktarlarının aşılmasından dolayı yapılan miktar iskontosunda ise, satıcı firma iskonto tutarını 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinde veya Satışların Maliyeti hesabında muhasebeleştirilebilir. Alıcı firma ise, iskonto yapılan tutarı doğrudan gelir olarak muhasebeleştirilir. Standartta miktar iskontosunun nasıl muhasebeleştirileceğine dair bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak işlemin özüne bakıldığında, bu işlem belirli satış tutarının aşılması nedeniyle bir nevi alıcıyı ödüllendirme işlemidir. Bu nedenle, Tek Düzen Muhasebe Sisteminde olduğu gibi, 611 Satış İskontoları hesabı yerine yukarıda belirtilen hesaplardan birinin kullanılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.”¹¹⁵

Örnek: ETS A.Ş. Azerbaycan’ın AZH MMC firmasıyla 10.000 USD tutarında peşin ihracat anlaşması yapmıştır. Anlaşmaya göre AZH MMC 10.02.2013 tarihinde F Banka avans yatırmıştır. Bu tarihte 1 Usd = 1,8 TL’dir. F Bank bu işleme karşılık 20 Usd masraf kesmiştir.

_____	10.02.2013	_____
102 Bankalar Hesabı	17.964 TL.	
102.02 F Bank. Usd Hs.		
780 Finansman Giderleri	36 TL	
780.02 İhracat bedeli banka masrafı		
	340 AZH MMC	18.000 TL
_____	/	_____

2- 10.03.2013 tarihinde ETS A.Ş. ihracata konu olan malları üretmiş ve aynı tarihte 1 Usd= 1,75 TL den gümrüğe teslim etmiştir. AZH MMC peşin ödeme belgelerini ibraz ederek malları gümrükten çekmiştir.

¹¹⁵ Özerhan Y., Yanık S., *Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, Türkiye Finansal Raporlama Standartları*, Türmob Yayınları, Ankara, 2012, s 92.

10.03.2013

120 AZH MMC	17.500	
	601 Yurt Dışı Satışlar Hs.	17.500

İhracat kaydı

/

10.03.2013

340 AZH MMC	18.000	
	601 Yurt dışı satışlar hesabı	500
	601.01 Kur Gelirleri	
	120 AZH MMC	17.500

/

3.2.4.2. Vadeli Satışlarda Hasılatın Ölçümü

Nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda yani vadeli satışlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile ıskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir:¹¹⁶

- Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya
- Finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı.

“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

¹¹⁶ Yıldırım H,a.g.e.,s.

olan faiz tutarı, işletmenin brüt karının doğru olarak hesaplanmasına da engel olmaktadır.”¹¹⁷

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’ hesabında bekletilmesi gerekmektedir. Ertelenmiş Gelirler Hesabı pasif karakterli bir hesaptır.¹¹⁸

3.2.4.2.a. 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. Ancak hasılatla ilgili giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat, finansal tablolara yansıtılmaz. Böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir.¹¹⁹

3.2.4.2.b. Hasılatın Tahsil Edilebilirliğinde Belirsizlik Olması

Daha önce finansal tablolara yansıtılmış bir hasılatın tahsil edilebilirliği ile ilgili olarak belirsizlik ortaya çıktığı zaman, söz konusu hasılat tutarı gider olarak muhasebeleştirilir. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır.¹²⁰

¹¹⁷ Kalmış H.,Dereköy F., “TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması”, Afyon Kocatepe Üniversitesi IIBF Dergisi, C: X II,S: I,2010,s.127.

¹¹⁸ Toroslu,a.g.e.,s.142.

¹¹⁹ Toroslu,a.g.e.,s.156.

¹²⁰ Toroslu,a.g.e.,s.156.

Örnek :Ets Dış Ticaret A.Ş. yıl sonu değerlemeleri sırasında vadeli olarak Irak'a sattığı Petrol alacaklarından 500.000 Usd lık kısmının tahsilinde aracı bankadaki prosedürler nedeniyle belirsizlik olduğunu tespit etmiştir.TMS 18'e göre Ets Dış Ticaret A.Ş. bu durumda alacaklarından 500.000 Usd lık kısmını gider olarak yazmalıdır ve muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olmalıdır,

_____ / _____	
659 Diğer Giderler	500.000 Usd
120 Alıcılar	500.000 Usd
_____ / _____	

3.2.4.3.Takas Yolu İle Yapılan İşlemlerde Hasılatın Ölçümü

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.¹²¹

Gerçeğe uygun değer ile nominal değer arasındaki fark (ki bu fark paranın zaman değerini temsil eder) faiz geliri olarak kabul edilir. Yani vadeli olarak yapılan bir satış işleminde gerçeğe uygun değer, vade farkı çıkarıldıktan sonra kalan peşin satış fiyatıdır. Vadeli satışlarda anlaşmaya varılarak satış bedeline eklenen veya eklendiği varsayılan vade farkı veya faiz tutarı satış geliri değildir ve 'Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar' grubunda faiz geliri olarak muhasebeleştirilmelidir.¹²²

¹²¹ Yıldırım, a.g.e, s.

¹²² Kalmış, Dereköy, a.g.e., s.127.

3.2.5.Hasılatın Belirlenmesi

TMS 18 e göre hasılat belirlenirken hasılat yaratan satışın mal mı ya da hizmetmi olduğu önemlidir. Aşağıda mal satışlarında ve hizmet satışlarında hasılat ayrı ayrı incelenmiştir.

3.2.5.1.Mal Satışlarında Hasılatın Belirlenmesi

Mal satışına ilişkin hesaplanan hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde finansal tablolara yansıtılır.¹²³

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

Bir işletmenin sahiplikle ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.¹²⁴

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

- İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansla ilişkin yükümlülük taşıması,

¹²³http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

¹²⁴http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması,
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması,
- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması¹²⁵

‘Mal satışlarında hasılatın satıcı işletmeden yola çıktığında mı yoksa alıcı işletmeye vardığında mı kazanılmış sayılacağı alıcı ve satıcı arasındaki sözleşmeye bağlıdır. Örneğin mallar alıcıya gönderildiğinde, mallarla ilgili sahiplikten doğan riskler alıcı malları teslim aldığı ana kadar satıcı üzerinde ise hasılat teslim anında kazanılmış sayılmalıdır. Diğer bir ifadeyle bir mal satışı işlemiyle ilgili olarak teslimin gerçekleşmesi, yalnızca malın alıcı işletmeye fiziksel olarak ulaştırılmış olması anlamına gelmemelidir. Teslim kavramı, belli bir sözleşme olması, malın alıcıya fiziksel olarak teslim edilmesi, alıcının malın gerekli kalite koşullarına uygun olup olmadığını test etmesi gibi daha geniş bir işlemler süreci olarak düşünülmelidir.’¹²⁶

Bazı durumlarda teslimat alıcının isteği üzerine geciktirilebilir. Alıcının mülkiyete sahip olduğu ve satış faturasını kabul ettiği durumlarda, aşağıda belirtilen koşullarda mevcutsa satış işlemi hasılat olarak kaydedilir.¹²⁷

- Teslimatın yapılacağı muhtemelse,
- İlgili mamul kalemi elde mevcut, tespit edilmiş ve satışın muhasebeleştirildiği zaman alıcıya teslim edilmek üzere hazırsa,
- Alıcı, ertelenen teslimat talimatlarını teyit ederse,
- Normal ödeme koşulları uygulanırsa.

Ancak, sadece malların teslimat zamanında elde edilmesi veya imal edilmesi konusunda bir niyetin bulunması halinde satış, hasılat olarak muhasebeleştirilemez.

¹²⁵ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

¹²⁶ Toroslu, a.g.e., s..147.

¹²⁷ Toroslu, a.g.e., s..148.

3.2.5.2.Hizmet Sunumlarında Hasılatın Belirlenmesi

Hizmet satışlarında hasılat yazılabilmesi için aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleşmesi gerekir ve işleme ilişkin sonuçların güvenilir bir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir.¹²⁸

- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edileceğinin muhtemel olması,
- Bilanço tarihi itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

‘TMS 18 Hasılat standardına göre, hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işleme ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınması tamamlanma yüzdesi yöntemi olarak adlandırılır.Bu yöntem göre, hasılat,hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Tamamlanma düzeyi çeşitli yöntemlerle belirlenebilir. İşletme verilen hizmeti güvenilir biçimde ölçen yöntemi kullanır. Bu yöntemler; hizmetin tamamlanan kısmına ilişkin verilerin dikkate alınması, bilanço tarihine kadar yapılan hizmetlerin verilecek toplam hizmetlere oranının ve işlemin tahmini toplam maliyetleri içinde bugüne kadar katlanılan maliyetlerin oranının belirlenmesidir.’¹²⁹

Örneğin; 01.01.2013 tarihinde Ets A.Ş. firması personeli Ahmet Yılmaz Azerbaycan’daki Azerbaycan Kağıt Fabrikası’nın makine kurulumu için gitmiştir. Makine kurulumu için 10.000 Usd işçilik anlaşması imzalanmıştır.12.02.2012 tarihinde 100 parçadan oluşan makinenin 50 parçasının kurulumu tamamlanmıştır. Ets A.Ş.

¹²⁸http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

¹¹⁰Toroslu, a.g.e.,s.265.

12.02.2013 tarihinde Kağıt fabrikasına 5.000 Usd lik işçilik faturası kesmiştir. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre kaydını yapınız. (Kur:1,8)

120 Azerbaycan Kağıt Fabrikası	9.000 TL
601 Yurt Dışı Hizmet Satışları	9.000 TL

Bu örnekte görüldüğü gibi Azerbaycan Kağıt Fabrikası ile Ets A.Ş arasında bir işçilik anlaşması mevcuttur. Aradaki işçiliğin buyutu ölçülebilir durumdadır. Eğer ölçülemeyen bir işçilik olsaydı örneğin; büyük bir makine olsaydı ve kurulumunun yapılma süresi tahmin edilemiyor olsaydı bu durumda kurulum bitene kadar hizmet satışı yapılamaz ve hasılat yazılamazdı.

3.2.5.3.Faiz, İsim Hakları ve Temettü Gelirlerinden Hasılatın Belirlenmesi

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü getirilerinin muhasebeleştirilmesi için aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi gerekir:¹³⁰

- İşleme ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

- Faiz, “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardının 9 uncu ve UR5–UR8Paragraflarında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir;
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir ve
- Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

¹³⁰http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

Örnek : Ets Dış Ticaret A.Ş. 01.09.2012 tarihinde 6 ay vadeli % 5 faiz oranı ile X bankasına 250.000 Usd yatırmıştır. Vadeli mevduatın 31.12.2012 tarihi itibari ile mevduat faizi 3.125,00 Usd ‘dır. 31.12.2012 tarihindeki muhasebe kaydını yapınız.

31.12.2012

181 Gelir Tahakkukları	3.125,00 Usd
642 Faiz Gelirleri	3.125,00 Usd

/

3.2.6. İhracat Satışlarında Hasılatın Doğuşu

Bilindiği üzere ihracat, desteklenmesi gereken, yeterli destek sağlanamıyor olsa bile en azından, bürokratik engellemelere ve belirsizliklere maruz bırakılmaması gereken bir sektördür. İhracat hasılatının hangi tarihte doğacağı ve ihracata ilişkin muhasebeleştirme işleminin hangi tarihte yapılacağı, dolayısıyla;¹³¹

- İhracat işleminin hangi ay KDV beyannamesinde beyan edileceği,
- İhracat işleminden doğan kazancın hangi geçici vergi beyannamesinde yer alacağı, hususlarının net cevapları mevcut olmakla beraber, bu konudaki kurallar resmi olarak derli toplu ve yeterince açık şekilde ortaya konulmadığından, ihracat işlemlerinin muhasebeleştirme zamanı konusunda sıklıkla hataya düşüldüğü görülmektedir. Aşağıdaki bölümlerde açıklanacağı üzere ihracat faturasının tarihi, ihracat işleminin muhasebeleştirileceği tarih değildir. Yurtiçi satışlarda çoğu halde fatura düzenlenmesi, hasılatın muhasebeleştirileceği tarihi belirlemesine karşın, ihracat işleminde fatura düzenlemek, ihracat hasılatının doğduğunu değil, ihracat ile ilgili muamelelerin başladığını gösteren bir işlemdir. Buna rağmen birçok ihracat işleminde, ihracat hasılatının fatura düzenleme tarihi itibariyle muhasebeleştirilmesi suretiyle hataya düşüldüğü görülmektedir.¹³²

Peşin ihracat satışlarının bedeli nakit olarak alındığında bu satıştan elde edilen hasılatır. Ancak bu tür satışlarda bedeller yabancı para cinsinden peşin alındığından kur

¹³¹Bozkurt O, Öz Y, *İhracat Satışlarında Hâsılatın Doğuşu*, Diyalog Dergisi
(<http://yildirimercan.blogspot.com>)

¹³²Maç,a.g.e.,s..6.

riski ortaya çıkmaktadır. Peşin tahsilât tarihindeki kur ile ürün teslim tarihindeki kur artışı ya da düşüşü işletme lehine ya da aleyhine olabilir. Tahsilât aynı mali yıl içinde ve ortaya çıkan olumlu kur farkları, yurt dışı satış hesabına alacak kaydedilirken, tahsilât farklı dönemlerde gerçekleşmiş ise kambiyo geliri olarak kaydedilmektedir. Diğer yanda tahsilât sırasında ortaya çıkacak olumsuz kur farkları, tahsilat aynı dönemde ise diğer indirimler hesabına borç, farklı dönemde ise kambiyo zararı olarak kaydedilmektedir.¹³³.

Örnek:Bir dış ticaret işletmesi olan Ets Dış Ticaret A.Ş.'de aşağıdaki işlemler gerçekleştirilmiştir.TMS 18'e göre hasılatın doğup doğmadığını belirleyelim.¹³⁴

- Bir müşteri ile 28.12.XX'de belirli bir parti malın satışı konusunda anlaşılmıştır. Müşterinin isteği üzerine fatura 29.12.XX'de düzenlenecek, ancak malların teslimi izleyen yılda 05.01.XX tarihinden itibaren yapılacaktır. Müşteri malların satıcı ETS Dış Ticaret A.Ş depolarında kalmasını, risklerin ve yararların da kendi üzerinde olmasını istemektedir.
- Yukarıdakiyle aynı işlem olmakla birlikte ETS Dış Ticaret A.Ş. malları 04.01.XX tarihinden itibaren teslim etmek istemektedir.
- Başka bir müşteri ETS Dış Ticaret A.Ş.'ye Freze makineleri sipariş etmiş ve bunun üzerine makineler müşterinin iş atölyesine teslim edilmiştir. Sarış sözleşmesi kapsamında Freze makinelerinin müşterinin atölyesinde ve iş akış dizaynına göre monte edilmesi gerekmekte ve satışta garanti verilen üretim miktarına ulaşıldığının gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle daha ek masraflar gerekmektedir.
- Eskiden beri iyi ilişkilerimiz olan bir müşteri yeni alacağı malları alışılmışın dışında taksitlerle ödemek istemektedir.
- Yeni bir müşteri malını taksitle almak istemektedir.

Yukarıdaki her bir durum için hasılatın doğup doğmadığı aşağıda açıklanmıştır.

- Bu durumda satış 28.12.XX'de gerçekleşmiştir. Kesilen fatura da geçerlidir. Malların teslimini beklemeye gerek yoktur. Çünkü, her türlü risk alıcıya bu tarihte geçmektedir.

¹³³<http://huseyinust.com/konu-TMS-18-kapsaminda-pesin-mal-ihracati-hasilatinin-dogma-zamani-muhasebesi.html>

¹³⁴ Örtten,Kaval,Karapınar.,a.g.e.,s.286.

- Bu durumda satıl gerçekleşmiş sayılmaz. Çünkü riskler malın teslimi ile alıcıya geçecektir ki, bu da 04.01.XX'de yapılacaktır. Bu tarihe kadar satış gerçekleşmiş sayılmaz. Eğer mal bedeli alınmış ise, bu ' Alınan Sipariş Avansları' hesabında gösterilebilir.
- Bu durumda da satış gerçekleşmiş sayılmaz. Çünkü sözleşmenin tamamlanması montaj ve yerleştirme işlemlerinin de tamamlanmasına bağlıdır ki, o da yeni yılda gerçekleştirilecektir. Eğer montaj masrafları önemsiz bir yer tutuyorsa ve tahmin edilebiliyor ise satışın hasılat yazılması mümkündür. Bu durumda eksik masraflar için karşılık ayrılarak, hasılat ve bununla karşılaştırılacak maliyet belirlenmiş olur. Ancak soruda bu durum söz konusu değildir.
- Satışın taksitle yapılması, teslim anında belirli bir bedelin hiç alınmamış olması satışın gerçekleşmiş olduğu bir engel değildir. Eğer müşteriden tahsil edilebilecek hasılat tahmin edilebiliyor ise, gelirin doğmuş sayılması için bir engel yoktur.
- Müşterinin yeni olması ve taksitle mal almak istemesi, müşterinin ödeyeceği bedel tahmin edilebildiği ölçüde gelirin kayda alınmasına engel değildir. Ancak bu durumda müşterinin riski yüksek olduğu için taksitlerle tahsil edilecek tahmini brüt bedelin net şimdiki değere indirgenmesinde kullanılacak efektif faiz oranının müşterinin durumuna uygun olmasına dikkat edilmelidir.

3.2.7.Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İhraç Hasılatının Hangi Tarihte Muhasebeleştirileceği

İthalat ve ihracat işlemlerinde, çoğu zaman sahipliğin, zilyetliğin ve risklerin alıcıya geçtiği tarih, satıcının ülkesinde taşıta yükleniş tarihidir. Ancak günümüzde "kapıda teslim"; "kapıya teslim", "kapıdan kapıya nakliyat" şeklindeki uygulamalar yaygınlaşmış olduğundan, satıcının bulunduğu ülkede yükleme esasından sapmalar görülebilmektedir. Örneğin; Abd'ye "Kapıya Teslim" esasında ve deniz yolu ile ihraç edilen malın fiili ihraç tarihi, yukarıda belirtilen 2007/19 no.lu gümrük genelgesinde beyannamenin kapanma tarihi olarak belirlenen tarih olmasına karşılı, 18 no.lu hasılat standardına göre, bu örnekteki ihracat hasılatının doğduğu tarih bu malın ABD'deki alıcının adresine ulaştığı tarihtir. Bu örnekte taraflar teslim yerini ABD'deki liman olarak belirlemiş de olabilirler. Bu takdirde 18 no.lu standarda göre hasılatın oluştuğu

tarih malın varış limanında gemiden indirildiği tarihtir. (Tarafların teslim yeri konusunda nasıl bir anlaşma yaptıklarını, ihracatın FOB, CF veya CIF şekillerinden hangisine uyarak gerçekleştiğine bakılmak suretiyle anlamak mümkün değildir. Bu yöntemler sadece taşıma ve sigorta giderlerinin hangi tarafa ait olduğunu göstermektedir.) Halen SPK'ya tabi kuruluşların ve UFRS kapsamında denetim ihtiyacı duyan firmaların mali tabloları bu firmalar tarafından UFRS ve TMS/TFRS'ye göre revize edilmekte, revize edilmiş mali tablolar bağımsız dış denetime tabi tutulmaktadır.

135

İşletmelerin sattıkları ürün ve hizmetler, teknolojinin gelişmesiyle çeşitlendikçe, yeni pazarlama, satış ve ödeme yöntemleri uygulamaya girdikçe hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli muhasebe problemlerinden biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu problemin çözümünde en büyük yardımcı, hasılat yaratan işleme ilişkin alıcı ile satıcı arasında yapılmış olan sözleşmeler olacaktır. Sözleşmeler, işleme ilişkin karşılıklı taahhütleri, zamanlamaları, ödeme koşulları ve satış ile ilgili bir politika belirlenmesi ve bunu yazılı hale getirmesi gerekmektedir. Hasılat yaratan işleme ilgili yapılacak sözleşmelerin aynı zamanda işletmenin önceden belirlediği hasılat politikası ile de uyumlu olması gerekir.¹³⁶

3.2.8.Vergi Konusunda Hasılat

“Maliye Bakanlığı'nın anlayış ve uygulaması, ihracat işlemlerinde, gerek ihraç kazancının doğuşu, gerekse ihracat işleminin KDV Beyannamesinde gösterilmesi açısından, fiili ihraç tarihinin esas alınması yönündedir. Nitekim 08.06.1998 tarih ve 21487 sayılı Maliye Bakanlığı muktezasında ihracat işleminin malın fiilen ihraç edildiği tarihte gerçekleştiği belirtilmektedir. Dolayısıyla, ihraç faturası düzenlendiğinde, fiili ihraç tarihine kadar muhasebeleştirme işlemi yapılmamalı veya stoklar hesaplarında açılacak “ihraç edilecek mallar” hesabına borç, ilgili stok hesabına alacak kaydedilmek suretiyle ihraç malı, fiili ihraç tarihine kadar stok mallar arasında gösterilmeye devam edilmelidir. İhraç hasılatını kayda geçiren, ihraç malını stoklardan çıkaran, ihraca ilişkin maliyetleri satılan mal maliyeti olarak kayda konu eden yevmiye kayıtları, fiili ihraç

¹³⁵Maç,a.g.e.,s.4.

¹³⁶Yıldırım,a.g.e.,s.12.

tarihi itibariyle yapılmalıdır. Sonuç olarak ihracata ilişkin karın veya zararın hangi dönem geçici vergi beyannamesinde yer alacağını, fiili ihraç tarihi belirlemektedir.¹³⁷

İhracatın gerçekleştiği tarih olarak fiili ihracat tarihine itibar edilmesi esası KDV açısından da geçerlidir. Dolayısıyla, belli bir ayın KDV beyannamesi düzenlenirken, beyannamenin ilgili bölümünde gösterilecek olan ihracatlar, bu beyannamenin ilgili olduğu ayda fiilen gerçekleşmiş olan ihracatlardır. Özellikle KDV iadesi istenen hallerde, Vergi İdaresi tarafından iadeye konu ayın KDV beyannamesinde sadece bu ayda fiili ihracı gerçekleşmiş ihracatların gösterildiğine dikkat edilmekte, ihracatın beyan edildiği ay konusunda yanlışlık yapılmışsa, bu yanlışlık mutlaka düzeltme beyannamesi ile düzeltilmektedir. KDV beyannamesinde ihracat hasılatını oluşturan döviz tutarının Türk Lirasına çevrilmesinde de yine fiili ihraç tarihi itibariyle geçerli olan TCMB döviz alış kurunun kullanılması önemlidir. Bilindiği üzere 53 no.lu KDV Sirküleri ile, 2010 yılı başından itibaren KDV iadesi ile ilgili bazı bildirimler internet üzerinden yapılmakta olup, bu bildirimlerden biri olan ihracat listesinde, ilgili ayda fiili ihraçları yapılmış mallara ait ihraç bedellerinin TL karşılıklarının fiili ihraç tarihinde geçerli kur ile bulunması ve kur hatası oluştuğunda bu hatanın düzeltilmesi istenmektedir. Bu listelerdeki her bir aya ait ihracatların doğru kura göre TL karşılıkları toplamının, ilgili ay KDV beyannamesinde ihracat hasılatı olarak gösterilen tutar ile uyumlu olması da gerekmektedir. Bu nedenlerle fiili ihraç tarihinin bilinmesine ihtiyaç vardır.¹³⁸

Yukarıda açıklandığı üzere, ihracat işlemlerine ait vergisel sonuçların oluştuğu tarih fiili ihraç tarihidir. Bu noktada fiili ihraç tarihinin nasıl tespit edileceği sorusu gündeme gelmektedir.

Gümrük İdaresi 2007 yılında fiili ihraç tarihlerini internette izlenebilir hale getirmiş ve buna bağlı olarak çıkardığı 2007/19 no.lu Gümrük Genelgesi ile ihracat beyannamelerinin kapatılma esaslarını (fiili ihraç tarihini tesbit usullerini) yeniden düzenlemiştir. Bu genelgede fiili ihraç tarihlerinin internette izlenebilir hale geldiği gerekçe gösterilerek, ihracat beyannamelerinin kapanma tarihlerinin bildirilmesine yönelik olarak vergi dairelerinden, kambiyo müdürlüklerinden veya aracı bankalardan gümrük müdürlüklerine intikal edilen taleplerin karşılanmayacağı belirtilmiştir. 1 Mayıs

¹³⁷ Maç,a.g.e.,s.8.

¹³⁸ Maç,a.g.e.,s.8.

2007 tarihinden itibaren gerek ihracatçılar gerekse vergi daireleri fiili ihrac tarihini internet üzerinden izleyebilmekte, ihrac beyanları ve buna ilişkin kontroller, internetten öğrenilen fiili ihrac tarihlerine göre yapılmaktadır.¹³⁹

Fiili ihrac tarihinin internet üzerinden görülmesi şu şekilde sağlanmaktadır: <https://uygulamalar.gumruk.gov.tr/vedop> adresli siteye şifre gerekmeksizin girilerek ihracat beyannamesinin numarası yazıldığında, “kapanma tarihi” ibaresinin altında, sorgulanan beyannameye ilişkin malın fiili ihrac (kapanma) tarihi görülmektedir. Şayet ihrac işlemi İç Gümrükte tamamlanmış olmakla beraber, mal henüz Türkiye’yi terk etmemişse, bu durum da ekrandagörülebilmektedir. 2007/19 sayılı Genelgede tanımlanan tarih gümrük memuru tarafından sisteme işlemekte, böylelikle Gümrük İdaresi, Maliye İdaresi ve isteyen herkes internet üzerinden, fiili ihrac tarihini görebilmektedir.¹⁴⁰

3.2.9.Ticari Kar Mali Kar Farkları

TMS 18 e göre ticari kar ve mali karın muhasebeleştirilmesinde bazı farklar vardır. Aşağıda bu farklar incelenmiştir.

3.2.9.1.Vadeli Satışlara İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesinde Ortaya Çıkan Farklar

Vergi mevzuatı açısından vadeli satışlarda satış anında uygulanan vade farkı tutarı, satış bedelinin bir parçası olarak işlemin yapıldığı döneme ilişkin gelir tablosunda satış hasılatı olarak raporlanır.

TMS 18 Standardında ise vadeli satışlarda anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, bu standardın 29 ve 30. paragrafları ile TFRS 9 uyarınca faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Bu nedenle TMS 18’e göre faiz geliri olarak muhasebeleştirilen satış bedelinin nominal değeri ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark tutarı kadar ticari kâr ile mali kâr arasında farklılık olur. Söz konusu fark tutarının tahsili izleyen hesap döneminde gerçekleşecekse, satışın yapıldığı döneme ilişkin ticari kâr ile mali kâr bu tutar kadar fark edecektir. Bu fark mali kârın hesabında ticari kâra

¹³⁹Maç,a.g.e.,s.9.

¹⁴⁰Maç,a.g.e.,s.9.

eklenecektir. Söz konusu fark tutarının tahsili aynı hesap döneminde gerçekleşecekse, ticari kâr ile mali kâr farklılık göstermeyecek, sadece gelir tablosu kalemleri arasında bir farklılık ortaya çıkacaktır.

Örnek: Türkiye'deki Ets firması A ürününü 01.01.2013 tarihinde, 232.000 Usd karşılığında 12 ay vadeli olarak Gürcistan'da ki Dpn firmasına ihraç etmiştir. Satışların gerçekleştiği dönemde aylık emsal faiz oranı %1,5' tur. Satılan ürünün iade ihtimali dikkate alınmayacak kadar önemsizdir. VUK'a göre ve TMS 18'e göre hasılatı hesaplayınız.

Bu örneğe göre satış vadeli olduğu için öncelikle satıştan vade farkının ayrıştırılması gerekir;

Faiz Oranı	1+Faiz Oranı	Dönem Sayısı	(1+%faiz oranı)¹²
% 1,50	% 101,50	12	1,20

(12 : dönem sayısı,değişken)

Formül = Ayrıştırma satış tutarı / (1+%faiz oranı)¹²

$$= 232.000,00 / 1,20$$

$$= 194.041,88 \text{ (Satışın vade farkı ayrıldıktan sonraki tutarı yani standarda göre}$$

hasılat)

$$= 232.000,00 - 194.041,88$$

$$= 37.958,12 \text{ (Satışın içindeki vade farkı yani ertelenmiş faiz geliri)}$$

VUK'a göre kayıt yaparsak;

120 Dpn Firması	232.000,00 Usd
601.Yurt Dışı Satışlar	232.000,00 Usd

TMS 'ye Göre Yaparsak;

120 Dpn Firması	194.041,88 Usd
601.Yurt Dışı Satışlar	194.041,88 Usd

3.2.9.2.Takas İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Ortaya Çıkan Farklar

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.¹⁴¹

3.2.10.İşlemlerin Ayrıştırılmasına İlişkin Ortaya Çıkan Farklar

Satış esnasında, üzerinde anlaşılan tutarın içinde yer alan ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis tutarı, vergi mevzuatı açısından satılan mal veya hizmetin bedeline dahildir. Bu tutarlar satışın yapıldığı döneme ait gelir tablosunda raporlanır. Ancak ek garanti süresi tutarı gibi ilave bir mal veya hizmetten doğan tutar ise dönemsellik ve özün önceliği ilkesi gereği ilgili olduğu dönemde gelir tablosunda raporlanacaktır.¹⁴²

TMS 18'e göre göre bazı durumlarda, muhasebeleştirme ilkelerini işlemin özünü yansıtabilmek amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulamak gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis

¹⁴¹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

¹⁴²http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS18.pdf

tutarını da içeriyorsa, bu tutarın hasılat olarak muhasebeleştirilmesi ertelenerek, servis hizmetinin verildiği dönem boyunca hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır.

Örneğin; Beyaz eşya satan bir şirket sattığı ürünlere 2 yıl garanti vermektedir ve bir ürünün 2 yıl garantili satış fiyatı 2.000 TL + % 18 KDV'dir. Firma 100 TL karşılığında müşterilerine 1 yıl garantili süresini uzatma imkanı sunmaktadır. Satılan ürünün garanti süresini 1 yıl daha uzatması durumundaki bu şirket işleminden elde ettiği hasılatı muhasebeleştirirken 2.000 + % 18 KDV tutarı hasılat yazacak, ancak, 100 TL ilgili garanti yılında hasılat yazmak üzere 480 Gelecek Yıllara Ait Gelirler hesabına kaydedilecektir.¹⁴³

3.2.11. Hasılat Standardı ile İlgili Uygulamalar

Örnek: Bir işletme peşin satış bedeli 1.000 TL olan malı, peşin olarak satmış ve fatura düzenleyerek, bedelini tahsil etmiştir. Bu durumda yapılması gereken muhasebe kaydı şu şekildedir.

_____ / _____	
102 Bankalar	1.180
600 Yurtiçi Satışlar	1.000
391 Hesaplanan KDV	180
_____ / _____	

Örnek: Birinci ara dönemin toplam kredili satışları 1.000.000 TL, ortalama vadelerinin de 2 ay olduğunu ve yıllık bazda %16 faiz oranı uygun bir faiz oranı olduğunu varsayalım. Tüm kredili satışlarımızın peşin değeri yaklaşık 975.570 TL olarak bulunur. Bu durumda, toplam vade farkı $1.000.000 - 975.000 = 24.430$ TL. Diğer taraftan henüz 120 hesapta dönem sonu itibarıyla izlenen alacaklarında 350.000 TL ve bunların kalan vadelerinin de 1 ay olduğunu kabul edelim. Bu durumda, henüz tahsil edilmeyen bu alacağın peşin değeri yaklaşık 345.569 TL, reeskontu ise 4.430 TL olduğu hesaplanır.¹⁴⁴

Sonuç olarak toplam 24.430 TL'nin 4.430 TL henüz kazanılmamış, kalan 20.000 TL'ninde kazanıldığı kabul edilir. Bunun sonucu şu şekilde bir düzeltme kaydı yapılır;

¹⁴³Ali Tuğlu, 'Vergisel Açısından ve TMS Açısından Hasılat Kavramı' Yaklaşım Dergisi, 218.Sayı, Şubat 2011.

¹⁴⁴Örten, Kaval, Karapınar.a.g.e., s.273

31.03.200X	
600 Yurtiçi Satışlar	24.430 TL
122 Alacaklar Reeskontu	4.430
642 Faiz Gelirleri	20.000
/	

Böyle bir kayıt düşünülemez ise de finansal tablolarda aynı sonucu doğuracak düzeltmeler yapılır.

Genelde satışlar ya senetsiz yada vadeli çekler ile yapılmaktadır. Her ikisi de VUK'a göre reeskontu kabul edilen hususlar olmadığı için yukarıdaki hesaplamalarda gelirden indirilen net 4.430 TL kanunen indirimi kabul edilen gider olmayacağı için ertelenen vergi varlığı doğuracak ve bunun içinde finansal tablo üzerinde aşağıdaki sonucu doğuracak bir kayıt yapılır.

31.03.200X	
284 Ertelenen Vergi Varlığı	886
691 Vergi Giderleri/Gelirleri	886
/	

Örnek 2: A İşletmesi 01.12.2013 tarihinde kasasında bulunan 100.000 TL' yi yıllık %20 faiz oranı ile vadesi 01.04.2014 olan vadeli bir hesap açmıştır. Hesabın açıldığı gün dikkate alınmadan yapılan hesaplamada, vadenin 120 gün olduğu, bunun Aralık ayına isabet eden 29 günün faizi 2013 yılı değerlendirme gününde kıst faiz hesaplanması geri kalan 91 günlük faizin 2014 yılında gelir kaydedilmesi gerektiği belirlenmiştir. Değerleme günü itibariyle kıst faizin hesaplanabilmesi için öncelikle vade sonundaki toplam nakit girişinin hesaplanması gerekmektedir;

$$\begin{aligned} \text{Vade sonunda elde edilecek faiz geliri} &= (\text{Anapara} \times \text{Gün} \times \text{Faiz}) / 36.500 \\ &= (100.000 \times 120 \times 20) / 36.500 = 6.575,34 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Vade sonundaki nakit girişi} &= 100.000 \text{ TL} + 6.575,34 \text{ TL} \\ &= 106.575,34 \text{ TL}\end{aligned}$$

Vade sonunda elde edilecek nakit girişinin bulunmasının ardından bu tutarın değerlendirme günündeki peşin değeri ve iskonto tutarı aşağıdaki formüller ile hesaplanır;

$$\begin{aligned}\text{İskonto Tutarı} &= \text{Nakit Girişi} - \left[\frac{\{\text{Nakit Girişi} \times 365\}}{\{365 + \text{Kalan Gün} \times \text{Oran}\}} \right] \\ &= 106.574 - \left[\frac{\{106.574 \times 365\}}{\{365 + (91 \times 0,20)\}} \right] \\ &= 101.513,56\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{2013 Kıst Faiz} &= \text{İskonto Tutarı} - \text{Anapara} \\ &= 101.513,56 - 100.000 \\ &= 1.513,56 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{2014 yılı faizi} &= 6.575,34 \text{ TL} - 1.513,56 \text{ TL} \\ &= 5.061,78 \text{ TL}\end{aligned}$$

$$\text{Stopaj Tutarı} = 6.575,34 \times 0,15 = 986,30 \text{ TL}$$

Bu bilgilere göre hesabın açılış kaydı ile değerlendirme günü olan 31.12.2013 tarihindeki kıst faiz gelirinin ve vade sonunda tahsil edilen faiz gelirinin muhasebe kaydı aşağıdaki olacaktır.

01.12.2013	
102 Bankalar	100.000 TL
100 Kasa	100.000 TL
(Kasadaki para ile bankada vadeli hesap açılmasının kaydı)	
/	
31.12.2013	
102 Bankalar	1.513,56 TL
660 Mevduat Faiz Gelirleri	1.513,56 TL
(Değerleme günü kıst faiz gelirinin kaydı)	
/	

31.03.2014

102 Bankalar 4.075,48 TL

173 Peşin Ödenen V.Fonlar 986,30 TL

660 Mevduat Faiz Gelirleri 5.061,78 TL

(Vade sonunda toplam faiz tutarının banka hesabına yatışının kaydı)

TMS/TFRS’de VUK’tan farklı olarak tahakkuk ettirilen faizler için “Gelir Tahakkukları” hesabı kullanılmaz, tahakkuk eden faiz “Bankalar” hesabında sınıflandırılır. Finansal durum tablosunda bankalar hesabında sınıflandırılan tutarın içindeki tahakkuk etmiş faizler dipnotlarda ayrıca belirtilir.

Örnek :Vadeli satış tutarından faizin ayrıştırılmasında kullanılacak emsal faiz oranının belirlenmesi

Güçlü işletmesi 01.12.2007 tarihinde 18.000 TL maliyetli bir malı 4 ay vade ile KDV hariç 21.000 TL karşılığında satmıştır. Satışa konu mal aynı gün müşteri işletmeye teslim edilmiştir. İşletmenin satışlarının hemen hemen tamamı benzer vadelerle kredili olarak gerçekleşmektedir. Satışlar “peşin fiyatına 4 ay vade” ifadesi kullanılan reklâmlar ve gazete ilanları yoluyla sürdürülmektedir. Gerçekleşen satışlarda da fatura üzerinde söz konusu satış ile ilgili herhangi bir vade farkı tutarı belirtilmemektedir. İşletme yetkilileri söz konusu malı peşin bedelle satmaları durumunda satış fiyatının yaklaşık 20.000 TL olacağını belirtmektedirler. Bu fiyat ile satışın yapıldığı tarihte benzer malların piyasadaki peşin satış fiyatı arasında anlamlı bir fark yoktur. Buna göre söz konusu varlığın vadeli satış fiyatını, vade süresinde, ilgili malın peşin satış fiyatına indirgeyen faiz oranı, emsal faiz oranıdır.¹⁴⁵

Söz konusu faiz oranı 4 ay için aşağıdaki şekilde hesaplanır.

Gelecekteki Değer / Bugünkü Değer = 1 + faiz oranı

$(21.000 + 3.780 \text{ KDV}) / (20.000 + 3.600 \text{ KDV}) = 1 + \text{faiz oranı}$

$1,05 = 1 + \text{faiz oranı}$

¹⁴⁵Sarıoğlu,a.g.e.,s.121-122.

$$\text{faiz oranı} = 1,05 - 1$$

$$\text{faiz oranı} = 0,05$$

$$\text{emsal faiz oranı} = \%5 \text{ (4 aylık)}$$

Güçlü işletmesi örneğinden devam edilirse satış günü itibariyle varlığı n vadeli satış fiyatından faiz tutarının ayrıştırılması işlemi, bu iki tutar halihazırda aylık emsal faiz oranının hesabında kullanıldığından oldukça kolaydır.

$$\text{Vadeli Satış Fiyatı} - \text{Peşin Satış Fiyatı} = \text{toplam faiz}$$

$$21.000 - 20.000 = 1.000 \text{ TL}$$

$$\text{KDV dahil vadeli satış fiyatı} - \text{KDV dahil peşin satış fiyatı} = \text{KDV dahil faiz}$$

$$24.780 - 23.600 = 1.180 \text{ (KDV dahil faiz)}$$

$$= 120$$

Buna göre satış anındaki muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır:

_____ 01.12.2007 _____

120 Alıcılar	24.780	
	600 Yurtiçi Satışlar	20.000
	122 Alacak Senetleri Reeskontu	81.000
	122.90 Gerçekleşmemiş Faiz	
	391 Hesaplanan KDV	3.780

_____ / _____

_____ 01.12.2007 _____

621 Satılan Tic.Mal Maliyeti	18.000	
	153 Ticari Mallar	18.000

_____ / _____

Yıl sonu itibariyle vade farkı ile ilgili faiz gelirinin hesaplanması ve kaydı

TFRS'ye göre emsal faiz oranı bileşik faiz 9 esası üzerinden hesaplanmalıdır. Buna göre vade farkı olan 1.000 TL 4 aylık vade süresi boyunca aylık olarak efektif faiz yöntemi kullanılarak "faiz geliri" olarak muhasebeleştirilmelidir. 4 aylık emsal faiz oranı %5'dir. Buna göre toplam faizin vade boyunca her aya eşit olarak dağıldığı varsayılarak Aralık ayında gerçekleşen faiz ile ilgili yılın son günü aşağıdaki düzeltme kaydı yapılır:

_____31.12.2007_____	
122 Alacak Senetleri Reeskontu	250
122.90 Gerçekleşmemiş Faiz	
	642 Faiz Geliri 250
_____ / _____	

Yıl sonu bilançosunda ticari alacaklar ve ilgili gerçekleşmemiş faizin raporlanması

Güçlü işletmesinin 31.12.2007 tarihli bilançosunda söz konusu alacak ve ilgili gerçekleşmemiş faiz tutarı ile 2007 yılı gelir tablosunda satış hasılatı ve dönemin gerçekleşen faiz geliri aşağıdaki şekilde raporlanacaktır:

Güçlü İşletmesi 31.12.2007 Tarihli Bilançosu

	31/12/2007
Alacaklar	24.780
(-) Gerçekleşmemiş Faiz	-750
Alacaklar (net)	24.030

Güçlü İşletmesi 31.12.2007 Tarihli Gelir Tablosu

	2007 Yılı
Satış Hasılatı	20.000
.....
Faiz Geliri	250
.....
Net Kar	XX

Alacağın tahsiline kadar geçen sürede faizin gerçekleşmesi

31.12.2007 tarihinden söz konusu alacağın tahsiline kadar kalan 3 aylık sürede, gerçekleşmemiş faizin dönem başı yani 1.1.2008 bakiyesi kadar tutar faiz geliri olarak tahakkuk ettirilecektir. Bu durumda vade sonunda gerçekleşmemiş faiz hesabı bakiye vermez. Faiz dahil toplam alacak vade sonunda tahsil edildiğinde gerekli tahsilat kaydı yapılır.

3.3.TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

Devlet teşvik ve yardımları, genel olarak bölgesel dengesizliklerin giderilmesi, geri kalmış yörelerin kalkındırılması, uluslararası rekabet gerçeği karşısında sanayinin rekabet gücünün korunması ve güçlendirilmesi, istihdamın artırılması, halkın refah seviyesinin yükseltilmesi amacıyla hizmet etmekte, maliyeti düşürücü etkisi ile ülkemizde pek çok işletmeye fayda sağlamaktadır. “TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması” standardı ile bu kapsamlı uygulama alanı ele alınarak, muhasebeleştirme ve raporlama süreçlerinde kullanıcılara yol gösterilmektedir¹⁴⁶

¹⁴⁶ Kavcar B, “TMS 20’ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir İşletmede Uygulanması” Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara 2011, s.

3.3.1.Standardın Kapsamı;¹⁴⁷

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve açıklanması ile diğer şekillerdeki devlet yardımlarının açıklanmasında bu standart uygulanır.

Aşağıdaki konular bu standardın kapsamında yer almaz,

- Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar,
- İşletmelerde vergilendirilebilir kar ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğüne bağlı olarak sağlanan devlet yardımları. Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/ kurumlar vergisi istisnaları, yatırıma teşvik amaçlı vergi indirimleri ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir.
- Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi
- TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri

3.3.2.Standatta Kullanılan Tanımlar

Devlet Yardımı :Belirli koşulları yerine getiren bir işletme veya işletmeler grubuna bir ekonomik fayda sağlamak üzere devlet tarafından yapılan faaliyetlerdir. Bu yardımlar;

- Kaynak transferi yolu ile :Bu tür devlet yardımları, işletme gruplarına parasal (nakden veya borç tutarı azaltılarak) veya parasal olmayan varlıkların transferi yoluyla gerçekleştirilir. Kaynak transferini içeren bu tür yardımlar aynı zamanda devlet teşvikleri olarak da tanımlanır.¹⁴⁸
- Bir Değer Atfedilmeyen Yardımlar : Devlet tarafından yapılan bu yardımlarda, işletmeye doğrudan bir kaynak transferi söz konusu değildir. Devlet tarafından, işletme ve işletme gruplarına çoğunlukla bir hizmet sunulmaktadır. Bu hizmet,

¹⁴⁷ www.kgk.gov.tr

¹⁴⁸ Ayalı N, Terim B., “ TMS 20 Standardına Göre Devlet Teşviklerinin Ve Devlet Yardımlarından Sağlanan Desteklerin Muhasebe Açısından İncelenmesi”, İzmir SMMMO, Dayanışma Dergisi,Hakemli Yazılar,s 36.

işletmeye fayda sağlamaktadır. Ancak bu fayda dolaylı bir faydadır ve ölçümü oldukça zordur.¹⁴⁹

- Devletle Yapılan İşlemler Kapsamında Yardımlar : Bu yardımlar, işletmenin normal ticari faaliyetleri kapsamında yapılan faaliyetlerdir. Tek fark, işletmenin yapmış olduğu ticari faaliyette taraflardan birisinin devlet olmasıdır.¹⁵⁰

Devlet yardımı işletmeye doğrudan bir kaynak transferi olmadığından muhasebeye konu olmaz.

Devlet Teşvikleri: İşletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklinde yapılan yardımlardır. Bu teşvikler, bir değer atfedilmeden devlet yardımları ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen devlet ile yaptığı işlemleri kapsamaz.

Devlet teşviği, işletmenin teşvikin elde edilmesi için gerekli koşulları yerine getireceğine ve teşviğin elde edileceğine dair makul bir güvence olmadan finansal tablolara yansıtılmaz. Devlet teşviğinin fiilen elde edilmesi, teşviğe ilişkin koşulların yerine getirildiği veya getirileceği anlamına gelmez.¹⁵¹

Devlet teşvikleri nakden veya devlete olan yükümlülüğünün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi aynı şekilde muhasebeleştirilir. Devlet tarafından sağlanan feragatedilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir.¹⁵²

Devlet teşvikleri parasal teşvikler ve parasal olmayan teşvikler olarak iki grupta sınıflandırılabilir. Parasal teşvikler nakit veya nakde eş değer varlıkların transferi şeklinde olabileceği gibi devlete karşı olan yükümlülüklerin azaltılması şeklinde de olabilir. İşletmenin kullanması amacıyla verilen arsa veya diğer kaynaklar gibi parasal olmayan teşvikler şeklinde olabilir.¹⁵³

¹⁴⁹Örten R.,Karapınar A.,Kaval H., “Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları Uygulama ve Yorumları”Gazi Kitabevi,6Baskı,Nisan 2012,s.324.

¹⁵⁰ Örten,Karapınar,Kaval.,a.g.e.,s 325.

¹⁵¹ Gökçen,Ataman,Çakıcı a.g.e.,s.294.

¹⁵² Gökçen,Ataman,Çakıcı a.g.e.,s.295.

¹⁵³ Örten,Karapınar,Kaval.,a.g.e.,s 325.

Devletten piyasa faiz oranından düşük bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviği olarak kabul edilir. Bu tür krediler TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve ölçülür. Düşük faiz oranının yarattığı fayda, kredinin TMS 39 uyarınca belirlenen başlangıçtaki defter değeri ile elde edilen kazanımlar arasındaki fark olarak ölçülür. Krediden sağlanan fayda ile karşılanması planlanan maliyetlerin belirlenmesinde, yerine getirilen veya yerine getirilmesi gereken koşul ve yükümlülükler göz önünde bulundurulur.¹⁵⁴

3.3.3.Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler¹⁵⁵

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirme yöntemine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır: Teşviğin doğrudan özkaynak olarak kaydedildiği "sermaye yaklaşımı" ve teşviğin bir veya daha fazla dönemde gelir kaydedildiği "gelir yaklaşımı".

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

- Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla gelir tablosunda gösterilmek yerine, bilanço ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden dolayı söz konusu teşvikler doğrudan özkaynak olarak kaydedilmelidir ve
- Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviği temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine gelir tablosunda yer verilmemelidir.

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

- Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan özkaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde gelir olarak finansal tablolara yansıtılmalıdır;
- Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler gelir kaydedilmeli ve teşviklerle karşılanması amaçlanan ilgili giderlerle eşleştirilmelidir ve

¹⁵⁴ Gökçen,Ataman,Çakıcı a.g.e.,s.295.

¹⁵⁵ http://www.alomaliye.com/kasim_05/TMS_20_tebliğ_011105.htm

- Gelir vergisi ve diğer vergilerin gelir tablosunda gelirden düşülüyor olması gözönüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de gelir tablosu ile ilişkilendirilmelidir.

Gelir yaklaşımında, devlet teşviklerinin ilgili maliyetlerle ilişkilendirilmek üzere, ilgili dönemler boyunca sistematik ve oransal bir biçimde gelir tablosuna alınması esastır. Devlet teşviklerinin tahsil edildiği anda gelir olarak finansal tablolara yansıtılması tahakkuk esasına uygun değildir ve ancak, tahsil edildiği dönemden farklı dönemlerde finansal tablolara yansıtılmasına ilişkin bir esasın bulunmaması durumunda bu uygulama kabul edilebilir.

Çoğunlukla, bir işletmenin bir devlet teşviği ile ilgili maliyet ve harcamaları finansal tablolarına yansıttığı dönemler kolayca belirlenebilir ve böylece belirli harcamalardaki devlet teşvikleri ilgili harcamanın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde gelir olarak muhasebeleştirilir. Benzer şekilde, amortismanına tabi varlıklara ilişkin teşvikler, genellikle bunların amortismanları oranlarında ilgili dönemler boyunca gelir olarak finansal tablolara yansıtılır.

Bazı ülkelerde, işletmelere yapılan devlet yardımları belirli bölge veya endüstri kollarındaki faaliyetlerin özendirilmesi veya uzun vadeli olarak desteklenmesini amaçlayabilir. Bu tür devlet yardımlarından yararlanma koşullarının işletmenin faaliyetleri ile doğrudan bir ilişkisi bulunmayabilir. Aşağıda yer alan işletmelere devlet tarafından yapılan kaynak aktarımları, sözü edilen yardımlara örnek teşkil eder:¹⁵⁶

- Belirli bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler;
- Son zamanlarda özelleştirilmiş bulunan sektörlerde faaliyetini sürdüren işletmeler;
- Az gelişmiş alanlarda faaliyete geçen veya faaliyetini sürdüren işletmeler.

Konu, bu tür devlet yardımlarının TMS 20 kapsamında “devlet teşviği” olarak nitelendirilip nitelendirilmeyeceği ve dolayısıyla anılan Standart kapsamında muhasebeleştirilmelerinin gerekli olup olmadığıdır.

İşletmelere sağlanan devlet yardımları, belirli bölgelerde veya endüstri kollarında faaliyet göstermeleri koşulu dışında işletme faaliyetlerine yönelik belirli herhangi bir koşul içermese dahi, TMS 20’de yer alan devlet teşviği tanımını karşılar. Dolayısıyla, bu tür teşvikler özkaynaklara doğrudan alacak olarak kaydedilmezler.

¹⁵⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS_Yorum/TMSYORUM10.pdf

3.3.4.TMS 20 Standardına Göre Finansal Tablo Dipnotları

Bu standartta yer alan devlet teşvik ve yardımlarına ilişkin olarak finansal tablolarda aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekir;

- Finansal tablolardaki sunum yöntemleri ve devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi için benimsenen muhasebe politikaları,
- Finansal tablolara yansıtılan devlet teşviklerinin türü, tutarı ve süresi ile ilgili işletmenin doğrudan faydalandığı diğer devlet yardımları
- Finansal tablolara yansıtılmış devlet yardımlarına ilişkin yerine getirilmemiş koşullar ve diğer koşullar.¹⁵⁷

3.3.5.İhracatta Devlet Teşvikleri Olmasının Nedenleri

Uluslararası ticaret, para ve sermaye hareketlerinin önemli boyutlara ulaşmasıyla, finansal bilgi kullanımında, ülkeler arası farklılığı azaltarak, şeffaflığı sağlamayı amaçlayan ve uluslararası ortak muhasebe dili olarak yaratılan Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları seti, ülkemizde de Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları seti temel teşkil etmiştir. Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları ile ülkemizdeki işletmelerin mali tablolarının, uluslararası pazarlarda geçerlilik kazanması sağlanacaktır. Finansal tabloların hazırlanmasını yönlendiren düzenlemeler ve kurallar olan muhasebe standartları, finansal tabloların ne tür bilgileri içereceğini ve bu bilgilerin nasıl hazırlanacağını, muhasebe uygulamalarındaki kaydetme, raporlama ve sınıflandırmaya ilişkin yöntemleri ve bu uygulamalarda, nelerin kabul edilebilir veya edilemez olduğunu belirlemektedir. Bu amaçla oluşturulan Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları, pek çok alanı kapsamaktadır.

¹⁵⁷ Gökçen, Ataman, Çakıcı a.g.e., s.294.

3.3.6.İhracatta Devlet Teşvikleri

3.3.6.1.Kurumsal Teşvikler

İhracatta verilen devlet yardımları ve destekleri aşağıda yer almaktadır;

- a) Eğitim ve Danışmanlık Yardımı,
- b) İstihdam Yardımı,
- c) Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurtdışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımı,
- d) Tarımsal Ürünlerde İhracat İadesi Yardımı,
- e) Araştırma-Geliştirme (ARGE) Yardımı,
- f) Çevre Maliyetleri Desteği,
- g) Pazar Araştırması ve Pazarlama Desteği,
- h) Yurtdışında Ofis-Mağaza Açma, İşletme Ve Marka Tanıtım Faaliyetleri Desteği,
- i) Türk Ürünlerinin Yurtdışında Markalaşması, Türk Malı İmajının Yerleştirilmesi Ve Turquality®'ye Yönelik Faaliyetlerin Desteklenmesi
- j) Uluslararası Nitelikteki Yurt İçi İhtisas Fuarları Desteği,
- k) Yurtdışı Fuar Katılımları Desteği,¹⁵⁸

3.3.6.2.Vergisel Teşvikler

İhracat yapılırken yukarıda da bahsedildiği gibi farklı rejim türleri vardır.Bunlardan bazıları; şartlı muafiyet sistemi, geri ödeme sistemi, hariçte işleme rejimi, dâhilde işleme rejimi gibi. Vergisel teşvikler yapılırken bu rejimler dikkate alarak yapılmıştır. Vergisel teşvikler konusu ele alınırken en çok kullanılan karşılaşılan muafiyetler üzerinde çalışmalar yapılmıştır.

¹⁵⁸<http://www.immib.org.tr/ihracat-devlet-yardimlari-fuar-destekleri.html>

3.3.6.2.a.Gümrük Vergisi Muafiyeti

Teşvik belgesi kapsamındaki yatırım malları ile otomobil ve hafif ticari araç yatırımlarında yatırım dönemi içinde kalmak kaydıyla, CKD aksam ve parçalarının ithali, gemi ve elli metrenin üzerindeki yat inşa yatırımları ile ilgili tekne kabuğu ithali, yürürlükteki ithalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük vergisinden muaftır.¹⁵⁹

3.3.6.2.b.KDV İstisnası

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince, teşvik belgesi kapsamında uygun görülen makine ve teçhizatın ithali ve yerli teslimleri Katma Değer Vergisi'nden istisna edilir.¹⁶⁰

Buradaki KDV istisnası sadece işletmeye finansman maliyetinin azaltılması açısından katkı yapmaktadır. İthal edilen bir makine ya da teçhizat zaten KDV beyannamesinde indirilecek KDV hesabına atılır. Satış yapıldığında hesaplanan KDV hesabıyla kapatılmış olur. Eğer işletme teşvikten yararlanmaz ise bu süreçte KDV yi ilk etapta ödemiş olur, satışa kadar KDV finansmanını sağlamış olur. Teşvikten yararlanırsa KDV'yi hiç ödemeyeceği için KDV'nin finansmanı da işletmeye kalır.

Ülkemizde, ihracatı teşvik uygulamaları çerçevesinde dahilde işleme rejimi, hariçte işleme rejimi, vergi, resim, harç istisna belgeleri gibi uluslararası rekabet düzeyimizi artırıcı pek çok uygulama bulunmaktadır.

3.3.6.3.Dahilde İşleme Rejimi

27 Ocak 2005 tarihli ve 25709 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, 2005/8391 sayılı "Dahilde İşleme Rejimi Kararı", 20 Aralık 2006 tarihli, 26382 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "Dahilde İşleme Rejimi Tebliği" ile yayım tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Amaç, dünya piyasa fiyatlarından hammadde temin etmek suretiyle ihracatı artırmak, ihraç ürünlerine uluslararası piyasalarda rekabet

¹⁵⁹ Tekşen Ö., "TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri ile Türkiye'de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi Açısından İncelenmesi", Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt XXIX, Sayı 2, s. 434.

¹⁶⁰ Tekşen., a.g.e., sf.434.

gücü kazandırmak, ihraç pazarlarını geliştirmek ve ihraç ürünlerini çeşitlendirmektir. Dahilde işleme rejimi, elde edilmesinde ithal girdi kullanılan işlem görmüş ürünün ihracı ile ihracat sayılan satış ve teslimlerin belirlenmesi, yönlendirilmesi ve geliştirilmesine ilişkin tedbirlerin düzenlenmesi ve yürütülmesini kapsar.

3.3.6.4.İhracat, Transit Ticaret, İhracat sayılan Satış ve Teslimler ile Döviz Kazandırıcı Hizmet ve Faaliyetlerde Vergi, Resim ve Harç İstisnası

İhracat işlemleri; dahilde işleme izin belgesi kapsamında, ihracat amaçlı olmak kaydıyla; yapılan ithalat ile yurt içinde hammadde, yardımcı madde, yarı mamul, mamul ve ambalaj malzemesi alımları ve bunlarla ilgili verilecek her türlü teminat mektupları ile diğer işlemlerdir.

3.3.7.TMS'ye Göre İhracat Teşvikleri

Devlet Teşvikleri'nin Muhasebeleştirilmesi Standardı ile ilgili olarak bir çok ihracat teşviği mevcuttur fakat bu teşviklerden yoğun olarak kullanılan Dahilde İşleme Rejimi'dir. Aşağıdaki Dahilde İşleme Rejimi ile ilgili örneklendirme yapılmıştır.

“Dâhilde İşleme Rejimi” kapsamında ithal malzemeye yönelik gümrük vergisi muafiyetleri ile hariçte işleme rejimi kapsamındaki gümrük vergisi muafiyetleri, maliyete dâhil unsurlar olmaları nedeniyle gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı çerçevesinde değerlendirilmektedir. Vergi, resim, harç istisna belgeleri kapsamında yararlanılan sözleşme damga vergisi, ihale kararı damga vergisi ve BSMV muafiyetlerine yönelik maliyetlerin gidere aktarıldığı dönemler boyunca kâr ya da zarara alınması esas, gelir yaklaşımını beraberinde getirmektedir. Vergi, resim, harç istisna belgeleri kapsamındaki ödemelerden damga vergisi muafiyeti ise standart kapsamında ek bir uygulama gerektirmemektedir.

Dahilde İşleme belgesi olmadığı durumlarda maliyet yüklenen gümrük vergisi, dahilde işleme izin belgesi ile temin edilen bir malzemeye bağlı olduğu durumda, maliyete eklenmeyip, devlete ödenmeyecek, TMS 20'ye göre gelir yaklaşımı ve sermaye yaklaşımı kapsamında aşağıdaki şekilde muhasebeleşecektir.

Gelir yaklaşımına göre gümrük vergisinin kayıtlara alınması;

<hr/>	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	100 TL
602 Diğer Gelirler	100 TL
Gümrük Vergisi Teşvik Gelirleri	
<hr/>	

Sermaye yaklaşımına göre gümrük vergisinin kayıtlara alınması;

<hr/>	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	100 TL
549 Özel Fonlar	100 TL
Yatırım ve Geliştirme Fonları	
<hr/>	

3.3.8.İhracat Kredileri

Devletten temin edilen feragat edilebilir kredi, feragat koşullarının işletme tarafından yerine getirileceğine dair makul bir güvencenin oluşması durumunda devlet teşviği olarak kabul edilir.¹⁶¹

Devletten piyasa faiz oranından düşük bir oranla alınan kredinin faydası, devlet teşviği olarak kabul edilir. Söz konusu kredi “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardı uyarınca muhasebeleştirilir ve ölçülür. Düşük faiz oranının yarattığı fayda, kredinin TMS 39 uyarınca belirlenen başlangıçtaki defter değeri ile elde edilen kazanımlar arasındaki fark olarak ölçülür. Söz konusu fayda, bu Standarda göre muhasebeleştirilir. Krediden sağlanan fayda ile karşılanması planlanan maliyetlerin belirlenmesinde, yerine getirilen veya yerine getirilmesi gereken koşul veyükümlülükler göz önünde bulundurulur¹⁶²

Yukarıda standardın 10 paragrafında belirtildiği gibi ihracat firmalarının piyasa faiz oranından düşük oranla aldıkları krediler devlet teşviği olarak kabul edilmektedir. Bu krediler TFRS 39 standardına göre değerlendirilir fakat muhasebe kayıtları TMS 20 standardına göre yapılır.

¹⁶¹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS20.pdf

¹⁶²http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS20.pdf

İhracat firmalarının ihracatta kullanmak koşulu ile Türkiye İhracat Kredi Bankasından aldığı düşük faizli krediler, Dış Ticaret Sermaye Şirketleri ve Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin ihracat kredisi kullanırken istisna oldukları BSMVler,vb.bu teşviklere örnek gösterilebilir.

Türkiye İhracat Kredi Bankası (EXIMBANK)¹⁶³

Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş./Türk Eximbank, 31 Mart 1987 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 3332 sayılı Kanun’un verdiği yetkiye istinaden 21 Ağustos 1987 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan 87/11914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmuştur. Ancak, Türk Eximbank’ın kuruluşundan buyana geçen süre içerisinde Türkiye ve Dünya ekonomisi ile finansal sektörde meydana gelen gelişmeler neticesinde Banka’nın etkinliğinin artırılması amacıyla faaliyet konularında bazı değişiklikler yapılması mecburiyeti doğmuş, ayrıca, 1 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu uyarınca da Banka mevzuatının revize edilmesi zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu çerçevede, yıllar içerisinde bankacılık mevzuatında meydana gelen ve tüm bankalar için bağlayıcı nitelik taşıyan düzenlemeler de dikkate alınarak hazırlanan “Türkiye İhracat Kredi Bankası Anonim Şirketinin Kuruluş ve Görevlerine İlişkin Esaslar” 23 Şubat 2013 tarihli Resmi Gazete’de 2013/4286 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki olarak yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu itibarla, 87/11914 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla yürürlüğe konulan Devlet Yatırım Bankası'nın Türkiye İhracat Kredi Bankası A.Ş. Adıyla Yeniden Düzenlenmesine Dair Esaslar yürürlükten kaldırılmıştır.

Türk Eximbank'ın temel amacı; ihracatın geliştirilmesi, ihraç edilen mal ve hizmetlerin çeşitlendirilmesi, ihraç mallarına yeni pazarlar kazandırılması, ihracatçıların uluslararası ticarete paylarının artırılması ve girişimlerinde gerekli desteğin sağlanması, ihracatçılar ile yurt dışında faaliyet gösteren müteahhitler ve yatırımcılara uluslararası piyasalarda rekabet gücü ve güvence kazandırılması, yurt dışında yapılacak yatırımlar ile ihracat maksadına yönelik yatırım malları üretim ve satışının desteklenerek teşvik edilmesidir.

¹⁶³<http://www.eximbank.gov.tr/TR/belge/1-31/hakkimizda.html>

Türkiye’de ihracatın kurumsallaşmış tek asli teşvik unsuru olan Türk Eximbank, bu amaca yönelik olarak ihracatçıları, ihracata yönelik üretim yapan imalatçıları ve yurt dışında faaliyet gösteren müteahhit ve girişimcileri kısa, orta ve uzun vadeli nakdi ve gayrinakdi kredi, sigorta ve garanti programları ile desteklemektedir. Türk Eximbank’ın, gelişmiş birçok ülkenin resmi destekli ihracat kredi kuruluşlarından farklı olarak kredi, garanti ve sigorta işlemlerini aynı çatı altında toplamış olması, ihracatçı firmalara verilen hizmetlerde bir bütünlük oluşturulmasına imkân tanımaktadır.

Örnek: 01.01.2013 tarihli ve 1 yıl vadeli 1.000.000 Usd kredi Türk Türkiye İhracat Kredi Bankası’ndan alınan kredi faizi %2-%2,5 arasında iken özel bankalardan %6-7 faizle alınmaktadır. Buradaki kazanım TMS 20 ‘ye göre 643 Devlet Teşvik ve Yardımları hesabıyla gelir yazılır.

Devlet teşvikleri nakden veya devlete olan bir yükümlüğün azaltılması şeklinde elde edilmiş olsa dahi anı şekilde muhasebeleştirilir.

3.3.9.Devlet Teşvikleri Standartı ile İgili Uygulamalar

Örnek: ETS A.Ş.01.01.2013 tarihinde ihracat işlemlerinin finansmanında kullanmak üzere Türkiye İhracat Kredi Bankası’ndan (Eximbank) 120 gün vadeli %2,5 faiz ile kredi almıştır. Bu dönemde piyasadaki bankalardan alınabilecek ihracat kredilerinin oranı ortalama olarak %8 dir. ETS A.Ş.’nin kredi kullanımındaki kazancı bularak kaydını yapınız.

Eximbank Kredisi Faizi = (Anapara x Faiz Oranı xGün Sayısı) / 36000

$$= (1.000.000 \times 2,5 \times 120) / 36000$$

$$= 8.333,33 \text{ Usd}$$

X Bank Kredisi Faizi = (Anapara x Faiz Oranı xGün Sayısı) / 36000

$$= (1.000.000 \times 8 \times 120) / 36000$$

$$= 26.666,66 \text{ Usd}$$

İki banka kredisi arasındaki fark = 26.666,66 – 8.333,33 = 18.333,33 Usd

Devlet teşviğinin muhasebe kaydı;

780 Finansman Gideri 18.333,33 Usd

643 Devlet Teşvik Gelirleri 18.333,33

3.4.TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı

Küreselleşmenin bir sonucu olarak ortaya çıkan sermaye hareketlerindeki artış, her ülkede olduğu gibi bizim ülkemizde de yabancı ortaklı işletme sayısını artırmış, işletmelerimizin yabancı finansal kurumlar ile ilişkisi de buna paralel olarak yoğunlaşmıştır. Yabancı ortak ve kreditorlerin artış gösterdiği böyle bir ortamda, işletmelerin mali durumu ve faaliyet sonuçlarını raporlayan iki ana mali tablo olan bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ortak ve/veya yabancı kreditorün milli para birimi veya dünya ticaretinin büyük bir kısmını kapsayan USD/EURO bazında hazırlanarak tekrar beyan edilmesi önem kazanmaktadır. Zira, yabancı ortak veya kreditor, mali tablo analiz sonuçlarını, kendi ülkesinin veya artık küresel bir pazar haline gelen dünya genelinin sektörel ortalamalarını dikkate alarak yorumlamak durumundadır¹⁶⁴

24.01.1980 kararlarını milat olarak aldığımızda Türkiye, çeyrek asırlık dışa açık ekonomi politikası izlemekte ve bunun bir parçası olarak da doğrudan yabancı yatırımlarda bulunmakta, bir başka deyişle, yabancı ülkelerde işletmelere, bağlı ortaklıklara, iştiraklere sahip olmakta ve şubeler açmaktadır.¹⁶⁵

Serbest döviz kuru sisteminin bir sonucu olarak döviz kurlarının geniş bir aralıkta dalgalanması, işletme faaliyetleri üzerinde önemli etkilere sahiptir. Bu etkiler, işletme faaliyetleri üzerinde belirsizlik yaratır. Döviz kurlarındaki belirsizlik; döviz kuru riski yaratarak, işletmelerin bugünkü ve gelecekteki faaliyet sonuçları üzerinde olumsuz sonuçlar doğurur. Döviz kuru değişimleri, finansal ve karlılık durumunun finansal tablolara tam olarak yansıtılamaması nedeniyle olumsuz etkilere sahiptir. Finansal tabloların işletmenin finansal ve karlılık durumunu gerçeğe uygun şekilde göstermesi, finansal tablo kullanıcılarının verecekleri kararlarının etkinliğini artırır.

¹⁶⁴Dabbağoğlu,K,Vergi Dergisi,sayı306,2007İstanbul.

¹⁶⁵Nihat,K-Anıl,E.Yaklaşım Dergisi,2004,sayı 10.

Globalleşme çalışmaları içinde olan dünya ülkeleri öncelikli olarak ekonomik anlamda globalleşmenin ciddi adımlarını atmışlardır. Çokuluslu şirketler ve uluslararası yatırımcılar gibi ulusal sınırları aşan işlemler nedeniyle uluslararası ekonomik faaliyetlerde artışı yaşanmıştır.

Her ülkenin farklı muhasebe standartları hazırlaması ve işletmeler tarafından kullanılması için önlemler geliştirmesi, günümüz ekonomik koşullarında muhasebe uygulamalarının ülkeler arasında uyumlaştırma sorunlarını gündeme getirmektedir. Her ülkenin ekonomik, sosyal ve siyasi koşullarının birbirinden farklı olduğu ve dolayısıyla her ülkenin muhasebe standartlarının birbirinden farklı olması gerektiği yönündeki görüşlere karşın; günümüzde küreselleşmenin bir sonucu olarak, artık ulusal ekonomilerin birbirleri ile bağlantılı duruma gelmesi ve buna bağlı olarak işletme faaliyetlerinin bütün dünyaya yayılması, farklı ülkelerde farklı şekillerde uygulanan muhasebe standartlarının birbiri ile uyumlaştırılması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

3.4.1.TMS 21 İle ilgili Düzenlemeler ve Yürürlük Tarihleri¹⁶⁶

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonrabaşlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla; aşağıdaki tebliğler aracılığıyla düzenlenmiştir.

1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 55 sıra no’lu,
2. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 66 sıra no’lu,
3. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 68 sıra no’lu,
4. 13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 71 sıra no’lu,
5. 31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 127 sıra no’lu,
6. 08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 135 sıra no’lu,
7. 27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 183 sıra no’lu,

¹⁶⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

8. 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 201 sıra no'lu

9. 20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 211 sıra no'lu

İkinci ve dördüncü değişiklikler yeni yayımlanan TMS 1 tarafından yapılmış olup, esas itibariyle 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 1'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 31/12/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Üçüncü ve beşinci değişiklikler yeni yayımlanan TMS 27 tarafından yapılmış olup, üçüncü değişiklik 30/06/2009, beşinci değişiklik ise 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Yeni TMS 27'in erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır. Erken uygulanma durumunda ilgili değişiklikler 30/06/2007 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Birinci, altıncı, yedinci ve sekizinci değişiklikler ise doğrudan TMS 21 tarafından yapılmış olup, birinci değişiklik 31/12/2006, altıncı değişiklik 31/12/2008, sekizinci değişiklik 30/06/2010, yedinci değişiklik 31/12/2012 tarihlerinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Sekizinci değişikliğin 01/07/2010 tarihi öncesindeki hesap dönemleri için erken uygulanma imkânı da bulunmaktadır.

Dokuzuncu değişiklik ise yeni yayımlanan TFRS 9 tarafından yapılmış olup, 31/12/2012 tarihinden sonra başlayan dönemler için geçerlidir.

Yabancı para cinsinden işlemler diğer standartları da ilgilendirdiğinden bugüne kadar TMS 21 de yapılan 9 adet değişikliğin sadece 4 tanesi TMS 21 tarafından yapılmıştır.

3.4.2. Standardın Amacı

Bir işletme; yabancı para birimlerinde işlemler yapmak ya da yurtdışında işletmeye sahip olmak suretiyle yabancı faaliyetlerde bulunabilir. Ayrıca, bir işletme finansal tablolarını bir yabancı para biriminde sunabilir. Bu Standardın amacı, yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemek ve kur

farkları, yabancı para işlemleri ve yurtdışındaki faaliyetlerle ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesidir.¹⁶⁷

3.4.3. 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.¹⁶⁸

Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- “TFRS 9 Finansal Araçlar” Standardının kapsamında olan türev işlemler ve bakiyeler hariç; yabancı para işlemlerin ve yabancı para cinsinden bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,
- İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon, 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.

Bu Standart uygulanırken aşağıdaki durumların göz önünde bulundurulması gerekir:

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

¹⁶⁷http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁶⁸http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

- Bu Standart, yurtdışındaki işletmedeki net yatırım da dahil olmak üzere, yabancı para kalemler için yapılan finansal riskten korunma muhasebesinde uygulanmaz. Finansal riskten korunma muhasebesinde TMS 39 hükümleri uygulanır.
- Bu Standart, bir işletmenin finansal tablolarının bir yabancı para biriminde sunulmasında uygulanır ve sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygunluğuna yönelik gerekli koşulları belirler. Finansal bilgilerin yabancı paraya çevrimlerinde bu koşulların sağlanmadığı durumlara ilişkin olarak açıklanacak hususlar bu Standartta düzenlenmiştir.
- Bu Standart, yabancı para işlemlerden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz.

3.4.4. Standartta Geçen Tanımlar

Kapanış Kuru : Raporlama dönemi sonun dägeçerli kurdur. ¹⁶⁹

Kur Farkı: Bir parabol birimindeki belirlir bir tutarı diğer bir parabol birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır. ¹⁷⁰

Döviz Kuru: İki parabol biriminin değişim oranıdır. ¹⁷¹

Gerçeğe Uygun Değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değıştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır.. ¹⁷²

Yabancı Para: İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir. ¹⁷³

Yurtdışındaki İşletme: Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağı ortaklığı, iştiraki, iş ortaklığı ya da şubesidir.

174

¹⁶⁹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁷⁰ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁷¹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁷² http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁷³ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

Geçerli Para Birimi: İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir.¹⁷⁵

Bir işletmenin faaliyette bulunduğu temel ekonomik çevre, genel olarak nakit yarattığı ve harcadığı çevredir.

Geçerli para biriminin tespitinde aşağıdaki özellikler dikkate alınmalıdır;

- Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimidir (mal ve hizmetlerin satış fiyatlarının çoğunlukla bağlı olduğu ve gerçekleştiği para biriminin ne olduğu).
- Rekabet unsurları ve yasal düzenlemeleriyle mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen ülkenin para biriminin ne olduğu.
- Mal ve hizmetlere ilişkin işçilik, ham madde ve diğer maliyetleri en çok etkileyen para birimidir (sıklıkla, bu tür maliyetlerin olduğu ve ödendiği para birimidir).

Geçerli Para Birimine İlişkin aşağıdaki faktörler kanıt sayılabilir;

- Finansman faaliyetlerinden (borçlanma aracı ya da özkaynağadaya finansal araçlar gibi) yaratılan fonların para birimi.
- İşletme faaliyetlerine ilişkin tahsilatların tutulduğu para birimi.

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

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

¹⁷⁴http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁷⁵http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

- Raporlayan işletme ile yapılan işlemlerin,yurtdışındaki işletmenin toplam faaliyetlerinin yüksek ya da düşük bir oranını oluşturması.
- Yurtdışındaki işletmenin faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının raporlayan işletmenin nakit akışlarını doğrudan etkileyip etkilemediği ve istenildiği an kendisine aktarılmasının mümkün olup olmadığı.
- Raporlayan işletmeden fon desteği gerektirmeden, yurtdışındaki işletmenin kendi faaliyetlerinden sağladığı nakit akışlarının mevcut ve normal koşullarda beklenen borç yükümlülüklerini karşılamaya yeterli olup olmaması.
- Yukarıdaki göstergelerin karışık ve geçerli para biriminin açık olmadığı durumlarda yönetim; temel işlemlerin, olayların ve koşulların ekonomik etkilerini en iyi yansıtan para biriminin belirlenmesinde kendi takdirini kullanır.
- Bir işletmenin geçerli para birimi işletme ile ilgili temel işlemleri, olayları ve koşulları yansıtır. Dolayısıyla, bir kere belirlendikten sonra, işletmeyi etkileyen temel işlemler, olaylar ve koşullar değişmediği sürece geçerli para birimi değişmez.
- Eğer geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi ise, işletmenin finansal tabloları “TMS29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardına göre yeniden düzenlenir. Bir işletme, bu Standarda göre belirlenen geçerli para biriminden farklı bir para birimini (ana şirketin geçerli para birimi gibi) geçerli para birimi olarak benimseyerek TMS 29’a göre finansal tablolarını yeniden düzenlemekten kaçınma yoluna gidemez.

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.

Parasal bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutardapara biriminin alınması hakkıdır ya da ödenmesi yükümlülüğüdür. Örnek olarak; nakit ödenecek emeklilik tazminatları ve çalışanlara sağlanan diğer haklar; nakit olarak ödenecek karşılıklar; yükümlülük olarak muhasebeleştirilen temettüler gösterilebilir. Benzer şekilde, işletmenin değişen sayıdaki kendi özkaynak araçlarının alınması(ya da verilmesi) ya da gerçeğe uygun değerine eşdeğer olarak sabit ya da belirlenebilir tutardaki para biriminin alınmasıyla (ya da verilmesiyle) sonuçlanacak değişken tutarda

varlıkların alınmasıya daverilmesi parasal bir kalemdir. Tersine, parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin peşin ödenmiş kira); şerefiye; maddi olmayan duran varlıklar; stoklar; maddi duran varlıklar ve parasal olmayan bir varlığın teslimatıyla sonuçlanacak karşılıklar verilebilir.

Yurtdışındaki İşletmede Bulunan Net Yatırım: Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

Bir işletme, yurtdışındaki işletmeden alacak ya da borç niteliğinde parasal bir kaleme sahip olabilir. Öngörülebilir bir gelecekte gerçekleşmesi planlanmayan ya da beklenmeyen bir kalem, özünde, işletmenin yurtdışındaki işletmedeki net yatırımının bir parçasıdır. Bu tür parasal kalemler uzun vadeli alacakları ya da kredileri içerebilir. Ticari alacak ya da borçları içermez.

Yurtdışındaki bir işletmeden parasal kalem alacağı veya söz konusu işletmeye parasal borcu olan bir işletme, bir grubun bağlı ortaklığı olabilir.

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

Finansal Tablolarda Kullanılan Para Birimi: Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

Geçerli (Spot) Kur: Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

3.4.5.Yabancı Para İşlemlerinin Geçerli Para Biriminde Raporlanması

Tms 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.

3.4.5.1. İlk Muhasebeleştirme

Yabancı para bir işlem, yabancı para biriminde gerçekleştirilmiş ya da ödemenin yabancı para biriminde gerçekleştirilmesini gerektiren bir işlem olup, aşağıdakileri de kapsar:¹⁷⁶

- İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;
- İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi
- İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifae dilmesi.

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.

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

3.4.5.2. İzleyen Raporlama Dönemi Sonlarında Raporlama

Her raporlama dönemi sonunda aşağıdaki çevrim işlemleri gerçekleştirilir:

- Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir.
- Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı parabirimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir;

¹⁷⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

- Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

Bir kalemin defter değeri, ilgili diğer Standartlar ile birlikte belirlenir. Örneğin, maddi duran varlıklar “TMS 16, Maddi Duran Varlıklar” Standardı uyarınca gerçeğeuygun değer ya da tarihi maliyete göre değerlendirilebilir. Defter değerinin tarihi maliyet veya gerçeğe uygun değer esasına göre belirlenmesine bakılmaksızın; tutarının bir yabancı para biriminde belirlenmesi durumunda, ilgili tutar bu standart uyarınca geçerli para birimine çevrilir.

Bazı kalemlerin defterdeğeriiki ya dadahafazla tutarkarşılaştırılarak belirlenir. Örneğin, stokların defter değeri “TMS 2 Stoklar” Standardına göre maliyet ya da net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Benzer şekilde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardına göre, değer düşüklüğü göstergesi olan bir varlığın defter değeri, muhtemeldeğer düşüklüğü dikkate alınmadanönceki defter değeri ile geri kazanılabilir tutarından düşük olanıdır. Böyle bir aktif, parasal değilse ve bir yabancı para biriminden ölçülüyorsa, defter değeri aşağıdakiler karşılaştırarak belirlenir. Tutarın belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen maliyet ya da defter değerinden uygun olanı (tarihi maliyet cinsinden ölçülen bir kalem için işlem tarihindeki kur değer belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilen net gerçekleşebilir değer ya da geri kazanılabilir tutardan, uygun olanı (raporlama dönemi sonundaki kapanış kuru).

Bu karşılaştırmanın; geçerli para biriminde bir değer düşüklüğü ortaya çıkması, yabancı para biriminde ise değer düşüklüğünün söz konusu olmaması ya da bu durumun tam tersi bir etkisi olabilir.

Muhtelif döviz kurları mevcutsa, kullanılan kur; ilgili nakit akışlarının ölçüm tarihinde gerçekleşmiş olması durumunda işlemdenkaynaklanangelecekteki nakit akışları veya bakiyenin ifa edileceği kurdur. İki para birimi arasındaki takas edilebilirlik geçici olarak ortadan kalkmışsa, kullanılan kur takasın yapılabileceği sonraki ilk kurdu

3.4.5.3.Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Yabancı para kalemler için finansal riskten korunma muhasebesi TMS 39 ile düzenlenmiştir. Finansal riskten korunma muhasebesi bazı kur farklarının, bir işletmenin kur farkları için bu Standardın gerektirdiği yaklaşımdan farklı bir muhasebeleştirme uygulamasını gerektirir. Örneğin, TMS 39 nakit akışına ilişkin finansal riskten korunma aracı olarak nitelendirilen parasal kalemler üzerindeki kur farklarının, korunmanın etkinliği ölçüsünde başlangıçta diğer kapsamlı gelirden gösterilmesini öngörmektedir.¹⁷⁷

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.¹⁷⁸

Yabancı para bir işlemde parasal kalemler oluştuğunda ve işlem tarihi ile ödeme tarihi arasında döviz kurunda değişim olduğunda, kur farkı oluşur. İşlem, gerçekleştiği muhasebe döneminde kapanıyorsa, tüm kur farkı aynı dönemde finansal tablolara yansıtılır.Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa,kapanma tarihine kadar her bir dönemde muhasebeleştirilecek kur farkları her dönemde döviz kurlarında meydana gelen değişime göre belirlenir.¹⁷⁹

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.¹⁸⁰

Diğer Standartlar bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Örneğin TMS 16, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinden kaynaklanan bazı kazanç ve zararların diğer kapsamlı gelirden

¹⁷⁷http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁷⁸http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁷⁹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁸⁰http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

muhasebeleştirilmesini gerektirir. Böyle bir aktifin yabancı para cinsinden olması durumunda yeniden değerlendirilmiş tutar değerlemenin yapıldığı tarihteki kurdan çevrilir ve oluşan kur farkı diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.¹⁸¹

Raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesindeki net yatırımının bir parçasını oluşturan parasal bir kalemden kaynaklanan kur farkları, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir. Yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (örneğin yurtdışındaki işletme bir bağlı ortaklık ise konsolide finansal tablolar), bu tür kur farkları başlangıçta diğer kapsamlı gelirin ayrı bir unsuru olarak muhasebeleştirilir ve net yatırımın elden çıkarılması durumunda kar ya da zarar olarak muhasebeleştirilir.¹⁸²

Parasal bir kalem raporlayan işletmenin yurtdışındaki işletmesine yaptığı net yatırımın bir parçasını oluşturuyorsa ve raporlayan işletmenin geçerli para birimindeyse, yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Benzer şekilde, eğer bu kalem yurtdışındaki işletmesinin geçerli para birimindeyse raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Eğer bu kalem raporlayan işletmenin ya da yurtdışındaki işletmenin geçerli para biriminden başka bir para birimindeyse, raporlayan işletmenin bireysel finansal tablolarında ve yurtdışındaki işletmenin kendi finansal tablolarında kur farkı ortaya çıkar. Bu tür kur farkları yurtdışındaki işletmeyi ve raporlayan işletmeyi içeren finansal tablolarda (yani yurtdışındaki işletmenin konsolidasyon, oransal konsolidasyon ya da özkaynak yöntemi ile dahil edildiği finansal tabloda) diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilir.¹⁸³

Bir işletmenin kayıtlarını geçerli para biriminden farklı bir para biriminde tutması durumunda, finansal tablolarını hazırlarken tüm tutarlar geçerli para birimine çevrilir. Bu uygulamada, ilgili kalemlerin başlangıçta geçerli para biriminde kaydedilmiş olmasıyla oluşacak tutarlarla aynı sonucun verir. Örneğin, parasal kalemler geçerli para birimine kapanış kurdan çevrilir, tarihi maliyet esasına göre ölçülen parasal olmayan

¹⁸¹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁸²http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁸³http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

kalemlerin muhasebeleştirilmesine dayanak olan işlem tarihindeki döviz kurundan çevrilir.¹⁸⁴

3.4.5.4. 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.¹⁸⁵

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 değiştirmeyesebep olabilir.¹⁸⁶

Geçerli para birimindeki değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Diğer bir deyişle, işletme tüm kalemleri yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kurunu kullanarak çevirir. Çevrim sonrası oluşan tutarlar parasal olmayan kalemler için tarihi maliyet olarak dikkate alınır. Yurtdışındaki işletmenin çevriminden doğan ve daha önceden kapsamlı gelirden muhasebeleştirilen kur farkları, faaliyetin elden çıkarıldığı tarihe kadar özkaynaktan kar veya zarara aktarılarak yeniden sınıflandırılmaz.¹⁸⁷

3.4.5.5. Finansal Tabloların Çevrilmesi

Örnek: Bir Fransız şirketi, Türkiye’de faaliyet gösteren EST A.Ş’yi satın alarak bu şirketin %100 üne sahip olmuştur. Fransız şirketi EST A.Ş. nin finansal tablolarının kendi para birimine göre çevrilmesine (Eur) karar vermiştir. 31.12.20012 tarihi itibarıyla EST A.Ş işletmesinin bilançosu ve gelir tablosu aşağıdaki gibidir;

¹⁸⁴http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁸⁵http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁸⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

¹⁸⁷http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS21.pdf

ETS A.Ş.' nin 31.12.2012 Tarihli Bilançosu

AKTİF	TL	PASİF	TL
Kasa	100.000	K.V.Y.K.	100.000
Banka	255.000	U.V.Y.K.	200.000
Alıcılar	125.000	Sermaye	500.000
Stoklar	145.000	Dönem Karı	275.000
Arsalar	450.000		
TOPLAM	1.075.000	TOPLAM	1.075.000

ETS A.Ş. 'nin 01.01.2012-31.12.2012 Tarihli Gelir Tablosu

Satışlar	1.200.000
Satılan Malın Maliyeti (-)	(750.000)
Bürüt Satış Karı	450.000
Faaliyet Giderleri (-)	(150.000)
Faaliyet Karı	300.000
Diğer Faal. Olağan Gid. Zarar	(25.000)
Dönem Karı	275.000

2012 yılı döviz kurları aşağıdaki gibidir.

01.01.2012 (Dönem Başı Kur) =1,7776

31.12.2012 (Dönem sonu Kur) =1.7826

Ortalama Kur = 1.7801

ETS A.Ş.' nin 31.12.2012 Tarihli Bilançosu

Bilanço Kalemi	TL	Döviz Kuru	Euro Değeri
Kasa	100.000	1,7801	56.176,62
Banka	255.000	1,7801	143.250,38
Alıcılar	125.000	1,7801	70.220,77
Stoklar	145.000	1,7801	81.456,10
Arsalar	450.000	1,7801	252.794,79
Aktif Toplam	1.075.000		603.898,66
K.V.Y.K.	100.000	1,7801	56.176,62
U.V.Y.K.	200.000	1,7801	112.353,24
Sermaye	500.000	1,7776	281.278,13
Dönem Karı	275.000	1.7801	154.485,70
Pasif toplam	1.075.000		604.293,69
Fark			395,03

ETS A.Ş.' nin 31.12.2012 Tarihli Gelir Tablosu

Gelir Tab. Kal.	TL	Döviz Kuru	Euro Çevrimi
Satışlar	1.200.000	1.7801	674.119,43
Satılan Malın Maliyeti (-)	(750.000)	1.7801	(421.324,64)
Bürüt Satış Karı	450.000		252.794,79
Faaliyet Giderleri	(150.000)	1.7801	(84.264,93)

Faaliyet Karı	300.000	1.7801	168.529,86
Diğ. Fa. Ol. Gid. Zarar	(25.000)	1.7801	(14.044,15)
Dönem Karı	275.000	1.7801	154.485,70

Yukarıdaki tablolar TMS 21'e uygun olarak çevrilmiştir. Tüm varlıklar ve borçlar, bilanço tarihindeki cari döviz kuruna (kapanış kuru) göre çevrilmiştir.

Çevrim sırasında ortaya çıkan kur farkı, 395 Euro varlık ve borçların dönem sonu döviz kurundan, sermaye ve dönem karının tarihi ve ağırlıklı ortalama döviz kurundan çevrilmesinden ileri gelmektedir.¹⁸⁸

3.4.7. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesinin Getirdikleri

Uluslararası ticaretteki gelişmelere paralel olarak işletmeler, yabancı ülkelerdeki işletmelerle döviz dayalı ticari ilişkilerde bulunmaktadır. Döviz kurlarının sürekli değişmesi, finansal tabloların aynı para birimi cinsinden ifade edilmesi gereği ve ticari ilişkiler sonucunda ortaya çıkan kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği konuları önemli sorunlar doğurmaktadır. Bu sorunları önlemek için uluslararası ve ulusal boyutlarda çeşitli muhasebe düzenlemelerine ihtiyaç duyulmaktadır.¹⁸⁹

Tüm ülkeler açısından bakıldığında yabancı paraya dayalı işlemler konusunda en kapsamlı düzenleme, Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde yapılmıştır. Çünkü, UMSK, "Kur Değişiminin Etkileri" standardını yayınlayarak, yabancı paraya dayalı işlemlerde ortaya çıkan sorunlara çözümler üretmiştir. Ülkemizde de bu konuyla ilgili en kapsamlı çalışma TMSK tarafından yapılmış olup, UMS-21 standardının aynıysa Türkçeye çevrilerek yayınlanmıştır.¹⁹⁰

Özetle kur değişiminin etkileri standardı yabancı paraya dayalı finansal tabloların çevrimi ve kur farklarının muhasebeleştirilmesi konuları üzerinde

¹⁸⁸ Bekçioğlu S, Köroğlu Ç., Mali Çözüm İsmoo 2008, sayı 86, s 35-36.

¹⁸⁹ Bekçioğlu, Köroğlu., a.g.e., s.38.

¹⁹⁰ Bekçioğlu, Köroğlu., a.g.e., s.38.

yoğunlaşmıştır. Standartta finansal tabloların çevrilmesinde kapanış kuru yöntemi benimsenmiş olup, yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesinde işlemin gerçekleştiği tarihteki geçerli kur esas alınmıştır.¹⁹¹

3.4.8.Kur Değişimin Etkileri Standardı İle İlgili Uygulamalar

Örnek: ETS A.Ş 20.000Usd tutarında bir malı tamamı senet karşılığında ithal etmiştir. İşlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru 1Usd=1,7 TL olup, bu tutar üzerinden işletmenin borç senetleri hesabına kaydedilmiş durumdadır. Dönem sonunda değerlendirme kuru 1Usd=1,75 TL'dir.

Bu uygulamada yapılması gereken ilk işlem, kur farkının bulunmasıdır. Bunun için şu işlem yapılır.

$$\begin{aligned} \text{Senedin Bilanço Günündeki Tutar} &= 20.000\text{Usd} \times 1,75 \text{ TL} \\ &= 35.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{Senedin Kayıtlı Değeri} = 20.000 \times 1,7 \text{ TL} = 34.000 \text{ TL}$$

$$\text{Kur Farkı} = 1.000 \text{ TL}$$

Bulunan kur farkı A işletmesi için olumsuz bir durumdur. İthalat işlemi sonucunda borcu 34.000 TL olması gerekirken, kurlardaki değişim sonucunda borcu 1.000 TL artarak 35.000 TL'ye yükselmiştir

Ortaya çıkan kur farkının muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olacaktır.

<hr/>	
656 Kambiyo Zararları	1.000 TL
321 Borç Senetleri	1.000 TL
<hr/>	

Örnek: Türkiye'de faaliyet gösteren ETS A.Ş firması 15 Ekim 2012 tarihinde 50.000 Usd lik mal ithal etmiştir. Satıcının fatura kestiği tarihte 1 Usd=1,7989 TL dir. Satıcıya firma ödemeyi 1 Mart 2013 tarihinde yapacaktır. Döviz kurları aşağıdaki gibidir.

¹⁹¹ Bekçioğlu,Köroğlu.,a.g.e.,s.38.

31 Ekim 2012 1 Usd = 1,7928 TL

31 Aralık 2012 1 Usd = 1,7826 TL

1 Mart 2013 1 Usd = 1,7955 TL

Gerekli muhasebe kayıtlarını yapınız.

1.15 Ekim 2012 daki ithalatın kaydı;

153 Ticari Mallar	89.945 TL
320 Satıcılar	89.945 TL

2.31 Ekim 2012'deki borcun yeniden değerlemesi;

$50.000 \times 1,7928 = 89.640$ TL

Kur farkı = $89.945 - 89.640 = 305$ TL

320 Satıcılar	305 TL
646 Kambiyo Karları	305 TL

3.31 Aralık 2012'deki borcun yeniden değerlemesi;

$50.000 \times 1,7826 = 89.130$ TL

Kur farkı = $89.640 - 89.130$ TL

= 510 TL

320 Satıcılar	510 TL
646 Kambiyo Karları	510 TL

4.a) 1 Mart 2013’de borcun yeniden değeriemesi ve ödenmesi

$$50.000 \times 1,7955 = 89.775 \text{ TL}$$

$$\text{Kur farkı} = 89.130 - 89.775 \text{ TL}$$

$$= -645 \text{ TL}$$

656 Kambiyo Zararları 645 TL

320 Satıcılar 645 TL

320 Satıcılar 89.775 TL

Bankalar 89.775 TL

Borcun ödenmesi

3.5.TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı’nı incelemeyden önce standardı incelerken bilinmesi gereken borçlanma kaynaklarının tanımın açıklanmasında yarar görülmüştür.

3.5.1.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.

3.5.1.1.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.¹⁹²

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.¹⁹³

3.5.1.2.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.¹⁹⁴

3.5.1.3.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.¹⁹⁵

¹⁹²Kıvrak E., ' Borçlanma Maliyetleri ve TMS 3: Borçlanma Maliyetleri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi', Muğla Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Ekim 2009, s.5.

¹⁹³Kıvrak E., ' Borçlanma Maliyetleri ve TMS 3: Borçlanma Maliyetleri Standardına Göre Muhasebeleştirilmesi', Muğla Üniversitesi, Yüksek Lisans Tezi, Ekim 2009, s.5.

¹⁹⁴ Kıvrak, a.g.e., s.6.

¹⁹⁵ Kıvrak, a.g.e., s.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.

Uzun vadeli borçlanmanın firma açısından sakıncaları ise aşağıdaki gibi sıralanabilir;

- Borçla finansman, faiz yükü getirdiğinden, firmanın satış ve kârlarının dalgalanma gösterdiği dönemlerde büyük bir risk taşır. Finansal kaldıracın lehe etkisiyle firmanın kârlılığını yükseltse dahi, firmanın riskini artırdığından, firma değerinde veya anonim ortaklıklarda pay senetlerinin değerinde düşüşe yol açabilir.
- Borç, süresi ne kadar uzun olursa olsun belirli bir tarihte geri ödenecektir. Bu sebeple borçların vaktinde ödenmesine dikkat edilmelidir.
- Firmayı uzun süreli yükümlülük altına soktuğu için risk taşır.

3.5.2. TMS 23 Borçlanma Maliyeti Standardı

Borç, sözlük anlamına göre, geri verilmek üzere alınan veya ödenmesi gerekli paradır. Borçlanma ise borçlanmak işi, istikraz anlamındadır. 23 No'lu Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre; bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katılan faiz ve diğer giderler borçlanma maliyeti olarak tanımlanmaktadır.

Hızla küreselleşen dünyamızda, işletmeler sadece ulusal düzlemde değil, uluslararası arenada da artan, sert bir rekabet ortamı ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum işletmeler için kaçınılmaz olarak; makine, tesis ve teçhizat şeklinde yeni

yatırımların yapılmasını gerektirmekte; bu yatırımlar ise ya özkaynaklar kullanılarak ya da yabancı finansman kaynaklarına başvurmak suretiyle finanse edilmektedir. Son yıllarda gözlemlenen olgu, dış kaynak kullanımına başvuran şirketlerin sayısının artmış olmasıdır. Bu olgunun arkasında ise yabancı kaynak kullanımının sağlanmış olduğu bazı vergi avantajları ile finansal kaldıraç etkisinin olumlu yansımaları yatmaktadır. Şüphesiz bu gelişmeler muhasebe alanında yabancı kaynak kullanımına dayalı borçlanma maliyetlerinin doğru ve sağlıklı bir şekilde muhasebeleştirilmesinin önemini artırmaktadır.¹⁹⁶

Borçlanma maliyetleri Standardı ilk kez 25988 Sayılı Resmi Gazete’de 09.11.2005 tarihinde yayımlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Uluslar arası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) paralelinde Borçlanma Maliyetleri Standardında yaptığı yeni düzenlemeyi 15.07.2007 tarihinde 26583 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlamıştır. Standart son olarak, 28.11.2008 tarihinde 27068 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 114 No’lu Tebliğ’le güncellenmiştir.

Borçlanma Maliyetleri Standardı’na göre; borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları, borç sözleşmeleri ile ilgili olarak oluşan diğer maliyetlerin itfa payları, “TMS 17 Kiralama İşlemleri” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve yabancı para ile borçlanmalarda faiz maliyetleri ile ilgili kur farkları borçlanma maliyetlerinin kapsamını oluşturur. İşletmeler, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerini ilgili varlığın maliyetine dahil ederken, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

TMS 23’ün önceki halinde, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan yöntemler, temel ve alternatif yöntem olmak üzere ikiye ayrılmaktaydı. TMSK, IASB’a paralel olarak yaptığı değişiklikle temel yöntemi tamamen kaldırmıştır. Dolayısıyla, alternatif yöntem borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde tek yöntem haline gelmiştir.

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde standart ile vergi uygulamaları arasında çeşitli farklar gözlenmektedir. Borçlanma maliyeti standardına göre; özellikli varlık olan, satılması için uzun süre gereken stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri stok maliyetine dâhil edilir. Maddi duran varlık edinimi ile ortaya çıkan kur

¹⁹⁶ <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/>

farkı gideri, kredi faizi gibi borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak finansman giderlerinde muhasebeleştirilir. Vergi uygulamalarında ise, maddi duran varlık aktifte girdikten sonra buna ilişkin finansman giderlerinin varlığın maliyetine eklenmesi isteğe bağlıdır.

3.5.2.1. Standardın Güncelleme ve Yürürlük Tarihleri

- “TMS 23 Borçlanma Maliyetleri” Standardı 31/12/2005 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için uygulanmak üzere ilk olarak 09/11/2005 tarih ve 25988 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Söz konusu Standart, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında meydana gelen değişikliklere paralellik sağlanması amacıyla 1. 15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 46 sıra no’lu, 2. 28/11/2008 tarih ve 27068 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 114 sıra no’lu Tebliğler aracılığıyla güncellenmiştir.
- Birinci değişiklik TMS 23’ün Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan yeni halinin mevzuatımıza kazandırılmasına ilişkin olup, esas itibarıyla 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir. Sözü edilen yeni TMS 23 ‘ün erken uygulanma imkanı da bulunmaktadır. Erken uygulama durumunda önceki TMS 23 yürürlükten kalkmaktadır.
- İkinci değişiklik ise doğrudan TMS 23 tarafından yapılmış olup, 31/12/2008 tarihinden sonra başlayan hesap dönemleri için geçerlidir.

Standarda göre borçlanma maliyetleri; banka kredileri ile kısa/uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler, borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfa payları, yabancı para ile borçlanmalarda kur farkı ve finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri olarak sıralanmaktadır.

3.5.3. TMS 23 Standardının Amacı ve Kapsamı

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Tebliği’nin temel ilkesine göre; bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen

borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur. Diğer borçlanma maliyetleri gider olarak muhasebeleştirilir.¹⁹⁷

Standardın kapsamında olan borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir;

- “TMS 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,
- “TMS 17 Kiralama işlemleri” Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri ve
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Standardın kapsamında olmayan borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir;

- Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, özkaynakların gerçekleşen veya tahminimaliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir.
- İşletmelerce aşağıdaki varlıkların elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu Standardın uygulanması gerekli değildir: Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özellikli varlık, örneğin bir canlı varlık ve çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar.

3.5.4. Standartta Geçen Tanımlamalar¹⁹⁸

Borçlanma Maliyetleri: Bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderlerdir. Bu ölçü, kavramsal çerçevede belirtilmiş olan dört temel değerlendirme esasından cari maliyet esasına karşılık gelmektedir.¹⁹⁹

Özellikli Varlıklar: Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesizorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklardır.

Standartta, özellikli varlıklara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir;

- Stoklar,
- İmalat tesisleri,

¹⁹⁷ Gökçen, Ataman, Çakıcı., a.g.e.s, 317.

¹⁹⁸ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

¹⁹⁹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

- Enerji üretim tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,
- Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

Özellikli varlıklar üretimi uzun zaman alan varlıklar olduğundan; şarap üretimi, gemi inşaatı, yönetim binası inşaatı, üretim tesisleri gibi örnekler özellikli varlık olarak değerlendirilebilir.

Standarda göre özellikli varlık kapsamında yer almayan varlıklar üretimi kısa süren maddeler ya da elde edildiklerinde amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelen varlıklardır. Örneğin; süt üretimi kısa bir sürede gerçekleştiği için özellikli varlık değildir ya da tekstil malzemeleri, nihayi tüketiciye satılacak tüm ürünler ve benzeri ürünler özellikli varlık statüsünde değildir.

Geri Kazanılabilir Değer: Bir varlığın net gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

Net Gerçeğe Uygun Değer: Bilgili ve istekli taraflar arasında, herhangi bir ilişkiden etkilenmeyecek şartlar altında bir varlığın satışından elde edilebilecek tutardan elden çıkarma maliyetlerinin düşülmesiyle bulunan tutardır.

Kullanım Değeri: Bir varlığın veya nakit yaratan birimin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri ile kullanım değerinden yüksek olanıdır.

3.5.5. TMS 23'e Göre Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.²⁰⁰

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dâhil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Bir işletmenin “TMS 29: Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” Standardını uygulaması durumunda;

²⁰⁰http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

borçlanma maliyetlerinin aynı dönem boyunca enflasyonun etkisine isabet eden kısmı, TMS 29' un 21 inci Paragrafı çerçevesinde gider olarak muhasebeleştirilir.²⁰¹

3.5.5.1.TMS 23'e Göre Muhasebeleştirme Yöntem ve Süreci

Borçlanma maliyetleri aşağıdaki maddeleri içerir.²⁰²

- a) Faiz maliyetleri 11. Bölüm Temel Finansal Araçlar' da yer alan etkin faiz metodu kullanılarak hesaplanır..
- b) Finansal kiralama ile ilgili olan finansman ödemeleri 20. Bölüm (Kiralama) ile uyumlu olarak kaydedilir.
- c) Döviz borçlanmalarından kaynaklanan kur farklılıkları faiz maliyetlerinde düzeltme olarak görülür.

3.5.5.1.a.Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri

Bir özellikli varlığın satın alınması, inşaatı veya üretimi ile doğrudan ilgili olan borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir.²⁰³

Belirli borçlanmalar ile bir özellikli varlık arasındaki doğrudan bir ilişkinin tanımlanmasında ve ilgili harcamanın hiç yapılmaması halinde kaçınılabilecek borçlanmaların belirlenmesi zor olabilir. Örneğin; bu tür bir güçlük, finansman faaliyetlerinin tek bir merkezden yürütüldüğü durumlarda meydana gelir. Bir şirketler topluluğunun, borçlanma ihtiyaçları için çok sayıda değişik faiz oranlı borçlanma araçları kullandığı ve bu fonları değişik esaslara göre grup şirketlerine kullandığı durumlarda da güçlükler ortaya çıkar. Diğer zorluklar ise, yüksek enflasyonlu ekonomilerde faaliyet gösteren bir grubun, döviz üzerinden veya dövize endeksli olarak kullandığı krediler ile döviz kurlarında dalgalanmalar olduğu durumlarda ortaya çıkar.

²⁰¹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²⁰²http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²⁰³http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

Sonuç olarak, özellikli varlıklarla doğrudan ilişkili borçlanma maliyetlerinin tutarını belirlemek zordur ve yorum yapılmasını gerektirir.²⁰⁴

Bir dönemde, özellikli bir varlığın elde edilmesi amacıyla borç alınan fonlara ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarı; ilgili dönemde bu varlıklar için katlanılan toplam borçlanma maliyetlerinden bu fonların geçici yatırımlarından elde edilen gelirlerin düşülmesi sonucu belirlenen tutardır.²⁰⁵

Özellikli bir varlığın finansmanına ilişkin yapılan işlemler; fonların bir kısmının veya tamamının özellikli varlıklar için kullanımından belli bir süre önce sağlanmasını ve bu süre için borçlanma maliyetlerinin oluşması sonucunu doğurabilir. Böyle durumlarda bu fonlar genellikle özellikli varlıklara ilişkin yatırım yapılana kadar geçici yatırımlarla değerlendirilir. Bir döneme ilişkin aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetlerinin belirlenmesinde, bu tür borç alınmış fonlardan sağlanan yatırım gelirleri katlanılan borçlanma maliyetlerinden indirilir.²⁰⁶

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.²⁰⁷

Bazı durumlarda borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması hesaplanırken hem ana ortaklık hem de bağlı ortaklıkların borçlanma tutarları dikkate alınır. Diğer durumlarda, bağlı ortaklıkların herbirinin kendi borçlanmalarına ilişkin ağırlıklı ortalama borçlanma maliyetini kullanması uygun olacaktır.²⁰⁸

Bir özellikli varlığın defter değeri veya beklenen nihai maliyeti, geri kazanılabilir tutarını veya net gerçekleşebilir değerini aşarsa; ilgili varlığın defter değeri, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak azaltılır veya tamamen

²⁰⁴http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²⁰⁵http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²⁰⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²⁰⁷http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²⁰⁸http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

kayıtlardan silinir. Belli durumlarda, azaltılan veya kayıttan silinen tutarlar, diğer Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak yeniden kayıtlara alınır.²⁰⁹

3.5.5.1.b. Aktifleştirmenin Başlaması

Bir özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine aşağıdaki durumlarda başlanır:²¹⁰

- Varlık için harcama yapıldığında;
- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda;
- Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler başlatıldığında.

Bir özellikli varlığa ilişkin harcamalar sadece; nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür. (Bkz: TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması) Bir varlığın, önceki dönemlerde aktifleştirilmiş olan borçlanma maliyetleri de dâhil olmak üzere, bir dönem içerisindeki ortalama defter değeri; normal şartlar altında ilgili dönemde aktifleştirme oranının uygulandığı harcamaların makul bir tahminidir.²¹¹

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler; ilgili varlığın fiziksel olarak inşa edilmesinden daha fazlasını ifade eder. Bu işlemler; fiziksel inşaatın başlamasından önceki, gerekli izinlerin alınması gibi teknik ve idari faaliyetleri içerir. Ancak bu tür faaliyetler, varlığın durumunu değiştiren herhangi bir üretim veya gelişme olmaksızın varlığın elde tutulmasını kapsamaz. Örneğin; bir arazinin inşaatı hazır duruma getirilmesine ilişkin işlemler sırasında oluşan borçlanma maliyetleri, arazideki ilgili çalışmaların yapıldığı dönem boyunca aktifleştirilir. Ancak, bina yapma amacıyla alınan bir arazinin herhangi bir gelişme olmaksızın elde tutulması sırasında oluşan borçlanma maliyetleri aktifleştirilemez.²¹²

²⁰⁹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²¹⁰http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²¹¹http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²¹²http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

Örnek: Bir inşaat işletmesi, şehrin gelişme göstereceğini beklediği bölgesinde 1998 yılında villalar inşaat edip satmak amacıyla 15 dönüm arsa almıştır. Arsanın alımı için bankadan kredi çekilmiştir. Arsa alımı ile ilgili krediler 2000 yılına kadar ödenmiş ve bu krediler için toplam 2.000 TL faize katlanılmıştır.²¹³

İlgili bölgede yerleşimin artmaya başlaması ile birlikte işletme,2004 yılında inşaata başlama kararı almıştır. 06.2004 tarihinde projeler tamamlanmış ve satış ofisi oluşturulmuştur. Villaların temelden satışı için gerekli satış kampanyalarına başlanmıştır. Bu arada Y bankasına başvurarak villaların temelini atmak için 500.000 TL kredi kullanımı için anlaşılmıştır. Kredi bankaya 15 gün önceden haber vermek üzere istenilen zamanda kullanılabilir. Çekilmiş olmasına rağmen hesapta bekleyen paralar ise günlük ters repo yapılacaktır. 2004 yılı sonunda, kullanılan krediler için 5.000 TL faiz gideri, 100 TL faiz geliri tahakkuk ettirilmiştir.

İşletme arsayı üzerinde villa yapmak amacıyla satın almıştır. Kredinin kullanıldığı 1998-2000 yılları arasında villa inşasına yönelik bir faaliyette bulunulmamıştır. Bu bakımdan işletmenin 1998-2000 dönemine ait 2.000 TL'lik faizi aktifleştirmesi mümkün değildir.

İşletme 2004 yılında villa inşasına ilişkin faaliyetlere başlamıştır. Dolayısıyla bu döneme ilişkin 5.000 TL'lik faizi aktifleştirebilecektir. Bu tutardan, ilgili kredi nedeniyle elde edilen 100 TL'lik faiz geliri indirilecektir İşletmenin bu döneme ilişkin aktifleştireceği tutar 4.900 TL olacaktır. Eğer arsa alımı için bu paranın tamamı kullanılmışsa, faiz giderinin tamamı değil, kullanılan kısma düşen bölümü aktifleştirilecektir.

3.5.5.1.c.Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemler uzun süreli kesintiye uğradığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilir.²¹⁴

Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde

²¹³ Örtün,Kaval,Karapınar.,a.g.e.,s.378-379.

²¹⁴http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışılacağı bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek sürelerde borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir.²¹⁵

3.5.5.1.d. Aktifleştirilmenin Sona Ermesi

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.²¹⁶

Normal şartlar altında, bir varlığın fiziken inşasının tamamlanması; olağan idari işlemler devam etse dahi, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır olduğu anlamına gelir. Varlıkla ilgili, müşterinin veya kullanıcının talebine göre, dekorasyon ve benzeri küçük işlemlere devam edilmesi tüm işlemlerin esas itibarıyla tamamlanmadığı anlamına gelmez.²¹⁷

Bir özellikli varlığın yapımının parçalar halinde tamamlandığı ve diğer parçaların yapımı devam ederken her bir parçanın kullanılabilir olduğu durumlarda; belli bir parçanın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, ilgili parçaya ilişkin borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir.²¹⁸

Her biri bağımsız olarak kullanılabilen birkaç binadan oluşan bir iş merkezi, diğer bölümlerde inşaat devam ederken her bir bölümü ayrı olarak kullanılabilen bir özellikli varlığa örnek teşkil eder. Çelik fabrikası gibi, aynı tesisin farklı bölümlerinde

²¹⁵http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²¹⁶http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²¹⁷http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²¹⁸http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

birbirini takip eden çeşitli süreçler içeren bir endüstriyel tesis de, herhangi bir parçasının kullanılabilmesi için bütünüyle tamamlanması gereken bir özellikli varlığa örnektir.²¹⁹

3.5.5.2. Aktifleştirilecek Borçlanma Maliyetlerinin Hesaplanmasında Özel Durumlar

Aktifleştirilecek borçlanma maliyetlerinin hesaplanmasında aktifleştirme oranı, aktifleştirme sınırı kullanılır. Bunların yanında özellikli varlığın defter değerinin geri kazanılabilir tutarını aşan kısmı, özel olarak özellikli varlık elde etmek için yapılan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi özel durum içinde yer almaktadır.²²⁰

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz.²²¹

Ortalama Borç Maliyeti oranı = $(\text{kredi1} \times \text{kredi1 faiz oranı}) + (\text{kredi2} \times \text{kredi2 faiz oranı})$
 $\text{Kredi1} + \text{kredi2}$

Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti = varlığa ilişkin yapılan harcamalar x aktifleştirme oranı

Örnek: Bir inşaat işletmesi kat karşılığı arsa alarak daire inşaa etmektedir. İşletme 1.6.2006 tarihinde 20 dairelik bir binanın inşaatına başlamıştır. İşletmenin bu proje dışında devam eden iki projesi daha bulunmaktadır. İşletme, 2006 yılında, projelerin finansmanı için çeşitli vadelerde krediler kullanmıştır. Bu kredilere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir,²²²

²¹⁹ http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS23.pdf

²²⁰ Kıvrak, a.g.e.s, 43.

²²¹ Kıvrak, a.g.e.s, 44.

²²² ÖRTEN, Remzi, KAVVAL, Hasan ve Aydın KARAPINAR, Türkiye Muhasebe – Finansal Raporlama Standartları (TMS – TFRS), Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s.377.

BANKA	TUTAR	FAİZ ORANI
A BANKASI	40.000 TL	%30
B BANKASI	30.000 TL	%20

$$\begin{aligned} \text{Borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalaması} &= \frac{40.000\text{TL} \times 0.30 + 30.000\text{TL} \times 0.20}{40.000\text{TL} + 30.000 \text{ TL}} \\ &= 0.2571 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Borçlanma maliyetlerinden pay alacak ortalama harcama tutarı} &= \frac{40.000+30.000}{2} \\ &= 35.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Aktifleştirilecek borçlanma maliyeti} &= 35.000 \times 0.2571 \\ &= 8.998.5 \text{ (Aktifleştirilecek Tutarı)} \end{aligned}$$

3.5.5.3.Banka Kredileri İle Kısa/Uzun Vadeli Borçlanmalara Uygulanan Faizler

İşletmeler, özkaynaklarının yetersiz olduğu durumda borçlanma yolunu tercih eder. Borçlanma yollarından biri de banka kredileridir. Aldıkları kredileri faizi ile beraber geri ödemek zorundadır. Sermaye yapısı kararları her işletme için önem taşır. Bu önem işletmelerde getiriye en yüksek tutara çıkarma ihtiyacından ve kararların işletmelerin rekabet ortamındaki gücü üzerindeki etkisinden kaynaklanmaktadır. Borçlanma da sermaye yapısı kararlarında önemli bir paya sahiptir. İşletmeler büyük ya da küçük miktarlarda borç kullanabilirler. Finansal tablo ilkelerine göre kısa vadeli borçlanma; işletmelerin en fazla bir yıl içerisinde ödeyecekleri borçlardır. Uzun vadeli borçlanma ise; işletmelerin bir yıldan fazla vadede ödeyecekleri borçlardır.²²³

²²³ Kırak.,a.g.e.,s.37.

3.5.5.4.Borçlanmalarla İlgili İskonto ve Primlerin İtfa Payları

Menkul Kıymetler İhraç Farkları Hesabı, nominal değerinin altında bir değerle, başka bir ifadeyle iskontolu olarak çıkarılan menkul kıymetlerin nominal değeri ile menkul kıymeti alan kişiden tahsil edilen tutar arasındaki farkın kaydedilmesi ve bu farkların gidere dönüşmesine kadar bekletilmesi için açılır. Böylece işletme tarafından çıkarılmış menkul kıymetlerin kayıtlarda tedavülde bulunan tutarları ile görünmesi sağlanmakta, aynı zamanda bilançoda bu hesaptaki tutarların finansal borçlar toplamından indirim biçiminde gösterilmesi suretiyle bilanço gününde toplam finansal borcun net tutarı sergilenmektedir.

Nominal değerinin altında ihraç edilen tahvil ve senetlerin olumsuz ihraç farkları da borçlanma maliyeti olarak kabul edilir. Menkul Kıymetler İhraç Farkları Hesabı, menkul kıymetlerin değerlerinin altında başka bir ifadeyle iskontolu olarak satılması sonucu oluşan borçlanma maliyetlerinin izlendiği ve bu giderlerin çıkarılan menkul kıymetin süresine göre ertelenen kısmını gösterir.²²⁴

3.5.5.5.Yabancı Para İle Borçlanmalarda Kur Farkları

Döviz kuru, iki para biriminin değişim oranıdır. Kur farkı ise, bir para birimindeki belirli bir tutarın diğer bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesinden kaynaklanan farktır. Yabancı para cinsinden işlemler sonucunda oluşan kur farkları, genel kural olarak kazanç ya da zarar olarak dönemin gelir tablosunda raporlanır. Yabancı paraya dayalı varlıklarda kur farkından artış kâra, azalışlar zarara neden olurken; kaynaklarda artışlar zarara, azalışlar kâra neden olmaktadır. İşlem gerçekleştiği hesap döneminde sonuçlanıyor ise, tüm kur farkı aynı dönemde muhasebeleştirilir. Ancak, işlem izleyen bir muhasebe döneminde kapanıyorsa, kapanma tarihine kadar her bir dönemde oluşan kur farkı ilgili olduğu dönemde dikkate alınır.²²⁵

3.5.5.6.Finansal Kiralamalara İlişkin Borçlanma Maliyetleri

Finansal kiralama, bir varlığın mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan her türlü risk ve yararların devredildiği sözleşmedir. Sözleşme süresi sonunda, mülkiyet devredilebilir veya devredilmeyebilir.

²²⁴ Kıvrak.,a.g.e.,s.37.

²²⁵ Kıvrak.,a.g.e.,s.38.

TMS 17'ye göre, bir kiralama sözleşmesi veya taahhüt, kiralama sözleşmesinin başlangıcı ile kiralama süresinin başlangıcı arasındaki dönemde, kiralanan varlığın inşa veya satın alma maliyetlerinde ya da genel fiyat düzeyi gibi diğer her türlü maliyet veya değer ölçülerinde veya kiraya verenin finansman maliyetindeki değişikliklere göre ilgili kira ödemelerinin düzeltilmesi koşulunu içerebilir. Söz konusu durumda, bu Standardın uygulanması açısından, ilgili değişikliklerin kiralama sözleşmesinin başlangıcında olduğu kabul edilir²²⁶

3.5.6. Finansal Tablo Dipnotlarında Açıklanacak Bilgiler

İşletmeler; ilgili dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarını ve aktifleştirilebilecek borçlanma maliyetleri tutarının belirlenmesinde kullanılan aktifleştirme oranını açıklarlar.

3.5.7. Stoklarda Döviz Kredilerinden Kaynaklanan Borçlanma Maliyetleri

Stokların işletme aktifine dâhil edildiği tarihe kadar oluşan kur farkı, stok maliyetine dâhil edilir. Muhasebeleştirme tarihinden sonra stoklarla ilgili kur farkı, stok maliyetine dâhil edilir ya da gider olarak kaydedilir.

Örnek: ETS şirketi stok alımı ile ilgili 10.000 TL kur farkı, 40.000 TL faiz gideri yapmıştır.

_____ / _____	
780 Finansman Giderleri	50.000
	300 Banka Kredileri 50.000
Kredi faizi ve kur farkı kaydı	
_____ / _____	
_____ / _____	
153 Ticari Mallar	50.000
	781 Finansman Giderleri
	Yansıtılma Gideri 50.000
Kur farkı ve faiz giderinin maliyete yansıtılması	
_____ / _____	

²²⁶ Kıvrak.,a.g.e.,s.38.

Örnek: ETS stok edinimi ile ilgili stokların aktifleştirilmesinden sonra uzun vadeli banka kredisi kullanmıştır. Banka kredileri ile ilgili faiz tutarı ve kur farkı tutarı 30.000 TL'dir.

780 Finansman Giderleri	30.000	
	400 Banka Kredileri	30.000
Kredi faizi ve kur farkı kaydı		

661 Uzun Vadeli Finansman Gideri	30.000	
	781 Finansman Giderleri	
	Yansıtma Hesabı	30.000
Finansman giderlerinin yansıtılması		

Örnek: ETS işletmesi işletme döviz kredisi kullanarak ticari mal satın almıştır. İşletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farkı 200.000 TL. Stoklara girdiği tarihten sonra oluşan kur farkı gideri 50.000 TL.

İşletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farkı;

780 Finansman Giderleri	200.000 TL	
	300 Banka Kredileri	200.000 TL
Kredi faizi ve kur farkı kaydı		

Kur farkı nedeni ile

153 Ticari Mallar	200.000 TL	
	781 Finansman Gideri	
	Yansıtma Hesabı	200.000 TL
Kur farkının ticari malın maliyetine yansıtılması		

Stoklara girdiği tarihten sonra oluşan kur farkı gideri;

_____/_____
780 Finansman Giderleri 50.000 TL

Banka Kredileri 50.000 TL

Kur farkının maliyete eklenmesi

_____/_____
_____/_____

153 Ticari Mallar 50.000 TL

781 Finansman Giderleri

Yansıtma Hesabı 50.000 TL

Kur farkının ticari malın maliyetine yansıtılması

_____/_____

Diğer bir seçenek ise, kur farkının gider olarak muhasebeleştirilmesi;

_____/_____
780 Finansman Giderleri 50.000 TL

300 Banka Kredileri 50.000 TL

Kur farkının dönem gideri olarak kaydedilmesi

_____/_____

3.5.8. Borçlanma Maliyetleri Standarı ile İlgili Uygulamalar

Örnek : Z işletmesi 2012 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 TL tutarında borçlanma maliyeti bulunduğu tespit edilmiştir. TFRS'ye göre raporlama yapmak isteyen Z işletmesi bilançoda, söz konusu makinelerin kayıtlı değerini 15.000 TL azaltmalıdır. Dönemin finansman giderleri

arasında gelir tablosunda raporlamalı ve dönem karı böylece aynı tutarda azaltılmalıdır.
227

VUK hükümlerine göre muhasebe kayıtlarını yapmak zorunda olan işletmelerin yukarıdaki durumla ilgili herhangi bir düzeltme kaydı yapmaları mümkün olmamakla birlikte, burada konunun daha iyi anlaşılmasınsa yönelik aşağıdaki düzeltme kaydı yapılmıştır.

<u>31.12.2012</u>	
780 Finansman Giderleri	15.000 TL
253 Tesis,Mak.Cihazlar	15.000 TL
Makinelerin değerinin azaltılması	
/	

Örnek: ETS işletmesi genel müdürük binası inşa etmektedir. Bu inşaat ile ilgili olarak kullanılmak üzere A Bankasından vade sonu ödemeli uzun vadeli kredi alınmıştır.²²⁸

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

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

Yapılması gerekli kayıtlar;

<u>1.Yıl</u>	
780 Finansman Giderleri	50.000 TL
400 Banka Kredileri	50.000 TL
Krediye ilişkin faiz tahakkuku	
/	

²²⁷ Sipahi B., 'TMS 23 Borçlanma Maliyetleri' İsmmmo Yayınları,99 Kitap,5.Bölüm,s.85.
(<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/yayinlar/kitaplar/99/5.bolum.pdf>)

²²⁸ Gökçen,Ataman,Çakıcı.,a.g.e.,s. 326.

Bu maliyetlere ilişkin dönemsonu kayıtları

_____/_____
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 50.000 TL
781 Finansman Gid.Yansıtma H. 50.000 TL
Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete yansıtılması
_____/_____

_____/_____
781 Finansman Gid.Yansıtma H 50.000 TL
780.Finansman Giderleri 50.000 TL
Maliyet Hesaplarının Kapatılması
_____/_____

2.Yıl

_____/_____
780 Finansman Giderleri 60.000 TL
400 Banka Kredileri 60.000 TL
Krediye ilişkin faiz tahakkuku
_____/_____

Bu malieyetlere ilişkin dönemsonu kayıtları

_____/_____
258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 60.000 TL
781 Finansman Gid.Yansıtma H. 60.000 TL
Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete yansıtılması
_____/_____

_____/_____
781 Finansman Gid.Yansıtma H 60.000 TL
780.Finansman Giderleri 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 TL bina maliyetine aktarılmalıdır.

_____ / _____

252 Binalar 510.000 TL

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar 60.000 TL

İnşaatın tamamlanması ile binalar hesabına aktarım

_____ / _____

3.YIL

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

_____ / _____

780 Finansman Giderleri 60.000 TL

400 Banka Kredileri 60.000 TL

Krediye ilişkin faiz tahakkuku

_____ / _____

Bu maliyetlere ilişkin dönemsonu kayıtları

_____ / _____

661 Uzun Vadeli Borçlanma G. 60.000 TL

781 Finansman Gid.Yansıtma H. 60.000 TL

Krediye ilişkin faiz tutarının maliyete yansıtılması

_____ / _____

_____ / _____

781 Finansman Gid.Yansıtma H 60.000 TL

780.Finansman Giderleri 60.000 TL

Maliyet Hesaplarının Kapatılması

_____ / _____

SONUÇ

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

Çalışmada ilk olarak; uygulamada en çok karşılaşılan dış ticaret rejimlerinin neler olduğu, bu rejimlerin Türkiye’de ve Dünya’daki durumunu incelendi. Dünya’da ve Türkiye’de son yıllarda küreselleşme ile beraber dış ticaret hacminin kriz dönemleri dışında sürekli artan bir grafik izlediği sonucuna varıldı. Dış ticaret rejimleri arasında özellikle ihracat işlemlerinde hükümetler tarafından da farklı şekillerde desteklendiği için uzmanlaşmanın daha fazla olduğu görüldü.

İkinci bölümde muhasebe standartlarının dünyada ve ülkemizde oluşum süreci, Avrupa’da, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde standartların durumu incelendi.

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, TMS-TFRS olarak çevrilmiş ve Yeni Ticaret Kanunu ile yasallaştırılmıştır. Bu yasallaştırılmaya rağmen UFRS tüm işletmeler tarafından uygulamaya konulamamıştır. TTK’nın VUK ile olan uyumsuzluğu ve küçük işletmelere uygulamada yaratacağı maliyet düşünülerek TMS-TFRS uygulaması belirli işletmeler olarak sınırlandırılmıştır. Sonuç olarak büyük işletmeler de TMS-TFRS 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 çözümü VUK ile TTK'yi uyumlu hale getirmektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde dış ticaret işlemleri için önem arz eden standartlara yer verilmiştir. Uygulamada daha sık karşımıza çıkabilecek standartlar olarak;Stoklar, Hasılat,Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımları'nın açıklanması,Kur Değişiminin Etkileri ve Borçlanma maliyetleri standartları incelenmiştir.

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

TMS 2,TMS 21 ve TMS 23 standartları piyasada faaliyet gösteren tüm firmalar için önemlidir. TMS 21 dış ticaret firmaları için elbetteki kur farkının etkileri dolayısıyla ayrı bir öneme sahiptir. Çalışmaya göre TMS 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.

TMS 20 de yine en çok ihracat işlemlerine devlet teşviği ve devlet yardımı yapıldığı için ihracatçıları etkilemektedir. TMS'den önce ihracatçı firmalar bu yardımları ayrı bir hesap kodunda belirtmezken TMS 20 ile birlikte alınan tüm bu yardım ve teşvikler ayrı bir hesapta muhasebeleştirilecek ve gelir olarak raporlanacaktır. Bu da ihracat firmalarının gerçek karlılığını ortaya çıkaracaktır.

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

KAYNAKLAR (REFERENCES)

Kitaplar

Ataman Ü.,Sumer Haluk, *Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul,2003.

Demir Ş, *TMS/TFRSTürkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları VUK Değerleme Yaklaşımı*, Seçkin Kitabevi, Nisan 2012.

Elitaş C,Elitaş L, “*TMS ve Tfrs Yorumlar ve Örnek Uygulamalar*”

Gökçen G.,Ataman B.,Çakıcı C.,*Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, Türkmen Kitabevi, İstanbul ,2011.

Gençoğlu, Ü. G, *Türkiye muhasebe Standartları ve Uygulamalar*,Türkmen Kitabevi,2007,İstanbul.

İbiş C, D. A. (2004). *Mali Tablolar Analizi Uygulamaları*.İsmmo Yayınları, İstanbul.

Küçük M, *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması-Genel Bakış*,Yaklaşım Yayıncılık,Ankara 2012.

Lazol İ,*Genel Muhasebe*,Ekin Kitabevi,Bursa,2012.

Özerhan Y.,Yanık S,;*Açıklamalı ve Örnek Uygulamalı Türkiye Muhasebe Standartları, TürkiyeFinansal Raporlama Standartları*,Türmob Yayınları,Ankara,2012.

TMSK,*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları İle Uyumlu TMS/TFRS*, TMSk Yayınları,Ankara,2007.

Toroslu V, *Türkiye Muhasebe Standartlarında Hasılat Maliyet İlişkisi*, Adalet Yayınevi,Ankara,2011,s.1.

Utkulu U.,Yard.Aydemir İ.,Özken A.,Yılmaz M.,”*Türkiye’de Dış Ticaret İşlemleri ve Uygulaması*”,Gazi Kitabevi,Ankara,2010,s.3.

Makaleler

Bekçioğlu S, Koroğlu Ç., Mali Çözüm İsmoo2008,sayı 86,sayfa 35-36.

Bozkurt O, Öz Y,*İhracat Satışlarında Hasılatın Doğuşu*, Diyalog Dergisi (<http://yildirimercan.blogspot.com>)

Dabbağoğlu,K,Vergi Dergisi,sayı306,2007İstanbul.

Kalmış H.,Dereköy F., “*TMS-18’e Göre Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi ile Karşılaştırılması*”, Afyon Kocatepe Üniversitesi IIBF Dergisi, C: X II,S: 1,2010,s.127.

Maç M,,” *İhracat Hazılatının Kurumlar Vergisi,KDV ve TMS Açısından Hangi Tarih İtibari İle Muhasebeleştirilmesi Gerektiği*”Yaklaşım Dergisi, Temmuz Ağustos 2010.s.105

Nihat,K-Anıl,E.Yaklaşım Dergisi,2004,sayı 10.

Özkan,C. İ.,*Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'na Genel Bakış*". Mali Çözüm, sayı 27,2006.

Sarioğlu Kerem, *TMS 18 Hasılat*, İSMMMO yayınları,7.Bölüm,s.113.

Yıldırım H, “*Hasılatın TMS Değerleme Hükümleri İle VUK Değerleme Hükümleri Açısından Analizi ve Ticari Kar/Mali Kar Karşılaştırması*”Yaklaşım Dergisi,Ekim 2012,Sayı:238.

Tezler

Dündar S, *Dış Ticaret Çerçevesinde İthalat ve İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi*, Kocaeli Üniversitesi, S.B.E, Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli,2006,s.2.

Kavcar B, “*TMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Birleşirmede Uygulanması*”Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi,Ankara 2011,s.

Ortaç S, *Dış Ticaret İşlemleri,Muhasebe Uygulamaları ve Uygulamaların Muhasebe StandartlarıKarşısındaki Durumu*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2010, Gazi Üniversitesi, s,20

Şensoy H, *Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Ortaya Çıkışı ve Gelişimi ile Muhasebe Standartlarının Türkiye'deki Durumu*, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2008, sf.1.

Tokay S, *Muhasebede Standartlaştırma Çalışmalarının İncelenmesi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi, S.B.E., Doktora Tezi, Ankara, 1987, s.58.

Eğitimler

Çil E; *Etsun Entegre Tarım Ürünleri San.Tic.A.Ş. 2.Periodik Dış Ticaret ve Gümrük Uygulamaları Eğitimi*, Tuzla, 06.02.2013.

İnternet Kaynakları

<http://www.belgeler.com/blg/1452/borclanma-maliyetlerinin-turk-vergi-mevzuati-sermaye-piyasasi-mevzuati-ve-uluslararasi-muhasebe-standartlari-kapsaminda-incelemesi-the-survey-of-borrowing-costs-in-wiew-of-the-turkish-tax-law-the-capital-market-law-and-the-international-accounting-standards>

<http://www.belgeler.com/blg/1atq/uluslararasi-finansal-raporlama-standartlarinin-ortaya-ikii-ve-geliimi-ile-muhasebe-standartlarinin-trkiye-deki-durumu-the-emergence-and-development-of-international-financial-reporting-standards-and-state-of-accounting-standards-in-turkey>

<http://www.belgeler.com/blg/tot/dis-ticaret-islemleri-cercevesinde-ithalat-ve-ihracat-islemlerinin-muhasebelestirilmesi-bokkeeping-of-import-export-transections-of-foreing-trade-operations>

http://www.alomaliye.com/kasim_05/TMS_20_tebliğ_011105.htm

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

<http://www.forummuhasebe.com/makaleler/makalebak.asp?id=381>

http://www.iibfdergi.aku.edu.tr/pdf/12_1/6.pdf

http://www.ihracat.biz.tr/ihracat_cesitleri.html

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/>

<http://www.yenimakale.com/gelismis-ve-gelismekte-olan-ulkelerde-muhasebe-standartlari.html>

<http://www.yenimakale.com/tag/muhasebe.html>,

<http://vergivekanun.com/?p=21305>

<http://vergivekanun.com/?p=1626>