

DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS 2 STOKLAR VE TMS 18 HASILAT STANDARTLARI KAPSAMINDA İNCELENMESİ*

Ahmet AĞSAKAL¹
Gökhan BARAL²

Öz

Dış ticaret kapsamında işletmelerin farklı uygulamalarının muhasebeleştirilmesinde ülkelerin yasal mevzuatına bağlı olarak uygulamaların yeknesak muhasebeleştirilmesinin yapılamaması, önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Çünkü muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişmesini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini de bir ölçüde kısıtlamaktadır.

Bu çalışmada ülkemizde dış ticaret kapsamındaki işlemlerde öncelikli olarak kullanılan TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları ele alınmış ve yapılan işlemlerin bu standartlara göre nasıl yapılması gerektiğinin belirtilmesi amaçlanmıştır. TMS kapsamında 41 standart yer almasına rağmen dış ticaret işlemleri çerçevesinde Stoklar ve Hasılat Standardının yoğun kullanılıyor olması, geri kalan Standartların çalışmanın kapsamını arttıracığı düşünüldüğünden dolayı yer verilememiş olması, çalışmanın kısıtları olarak gösterilebilir. Bununla birlikte bu çalışmanın dış ticaret işlemlerinin TMS'ye göre muhasebe kayıtlarının nasıl yapılması gerektiği ile ilgili olarak incelenmesi ve bu konuyu gündeme alması açısından literatüre katkı yapacağı düşünülmektedir.

Anahtar kelimeler: Dış Ticaret, Hasılat, Stok, Tms 2 Stok, Tms 18 Hasılat,
Jel Kodu: M 40, M49

THE EVOLUTION OF FOREIGN TRADE TRANSACTIONS ACCORDING TO IAS 2 INVESTORIES AND IAS 18 REVENUE STANDARDS

Abstract

Even more importance within the scope of the Foreign trade, the problem of uniform accounting of these transactions emerges. In accaoting for the different application of firms depending on the legal sturcture of countries differences in accounting practices among countries maked he comparison of financial data diffucult, prevent the development of capital markets and to some extent restrict the operations of international firms. In this study, IAS 2 Inventories and IAS 18 Revenue Standards which are used primarily with in Foreign trade transactions have been discussed and it is indicated that these tarnsactions must be handled according to these standarts.

However, although there are 41 standarts within the scope of IAS the fact that the inclusion of the rest of standarts would increase the scope of the study, that the exclusion of the standarts other than these two standarts due to extensive usage of the IAS 18 and IAS 2 can be considered as the limitations of this study.

However with negard to the fact that this transaction are recognized according to IAS and put the issue on the agenda, it is considered that the study makes a contribution to the literatüre with these respect.

Keyword: Foreign Trade, Revenue, Inventories, IAS 2 , IAS 18.

Giriş

* Bu çalışma 2015 Yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde kabul edilen "Dış Ticaret İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi" başlıklı Yüksek Lisans Tezinden oluşturulmuştur.

1 Arş. Grv. Sakarya Üniversitesi, agsakal@sakarya.edu.tr

2 Yrd. Doç. Dr. Sakarya Üniversitesi, baral@sakarya.edu.tr

Makale Gönderim Tarihi: 22.12.2015

Makale Kabul Tarihi: 29.03.2016

Son yıllarda hızlı büyüyen ve büyümeye bağlı olarak da küreselleşen ülkemiz aynı hızla uluslararası ticarete de önemli değişimler ve gelişimler gerçekleştirmiştir. Belirtilen bu değişim ve gelişim sonucu dış ticaret ve dış ticarete yönelik işlemler de ağırlıklı olarak gerçekleştirilmeye başlanmıştır. Dış ticaretle ilgili gerek teorik gerekse de uygulamaya yönelik bilgilerin önemi daha da artmıştır. Günümüzde dış ticaret yapmayan sadece yurtiçi talebe yönelik üretim veya pazarlama yapan şirketler yerlerinde saymakta veya iflasa sürüklenmektedirler. Bu yüzden işletmeler açısından dış ticaretle alakalı bilgilere sahip olmak, yasal düzenlemeleri takip etmek ve bu bilgileri kullanmalar artık kaçınılmaz olmuştur.

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

Ülkelerin muhasebe sistemleri her ülke için farklılık içermektedir. Bu farklılıkların ülkelerin bulunduğu coğrafya, yaşayış tarzı, ülkenin sahip olduğu kültür vb... birçok sebebi vardır. Bu farklılıkları ortadan kaldırmak ve hem uluslararası şirketleri hem de bu şirketlerle ticaret yapan uluslararası olmayan şirketleri aynı verilerden aynı sonuçları çıkarabilmeleri için tüm dünyanın kabul ettiği muhasebe standart seti oluşturmak kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Başta Amerika, İngiltere, Almanya olmak üzere Uluslararası Muhasebe Standartları komitesi (International Accounting Standarts Commitee –IASC) , Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler, Ekonomik Kalkınma Örgütü(OECD) ve Menkul kıymetler komisyonu Uluslararası Örgütü(IOSCO) Muhasebe standartı konusunda çalışmalar yapmışlar. Bu doğrultuda, Mayıs 2000 tarihinde uluslararası menkul kıymet ihraç işlemlerine uygulanmak üzere, IASC tarafından çıkarılan muhasebe standartları setini onaylamış ve kendisine üye olan ülkelere 2005 yılı başından itibaren Uluslararası Muhasebe Standartlarının uygulanması doğrultusunda tavsiye kararı almıştır (Aksoy, 2005:188). Ülkemizde de ilk olarak 1994 yılında uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu ulusal muhasebe standartları yayımlamak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.(Akdoğan ve Sevilengül,2007,ss.1). Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynen uygulama konusunda ilke kararını almış ve IASC’le yapılan telif hakkı sözleşmesi kapsamında uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirilerini Türk Muhasebe Standartları olarak resmi gazetede yayımlamıştır.(Akdoğan, 2007,ss.102). Bu gelişmeler ışığında ülkemizde 2006 yılından itibaren banka ve sigorta şirketleri ile halka açık şirketler UMS/UFRS ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları/Finansal Raporlama Standartlarını uygulamaktadırlar.(Çankaya ve Hatipoğlu, 2011,ss. 62)

Türkiye dâhil birçok ülke UFRS’ye geçişte ciddi zorluklar yaşamıştır. Bu zorluklar yapılan çalışmalarda özetle şöyle belirtilmiştir;

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

UFRS’ye geçişi zorlaştıran faktörleri ülkeler açısından da ele alacak olursak;

- Yeterince gelişmemiş sermaye piyasaları,
- Ülkelerin çoğunun vergi odaklı muhasebe uygulaması,
- UFRS'nin uygulanmasına ilişkin bir yaptırım bulunmaması ve yerel otoritelerin standartların kendi İnisyatifleri dışında geliştirilmesine sıcak bakmaması (Varıcı,2009,ss. 288-291).

1. Dış Ticaret ve Tms 2 Stoklar Standardı

Dış ticaret işlemlerinde stoklar önemlidir. Çünkü dış ticaret yapan işletmelerin ticari faaliyetlerinin temelini stoklar oluşturmaktadır. Dış ticarete konu olan mal ister ticari mal ister hizmet olsun stoklar hesabında bu faaliyet kayıt altına alınmalıdır.

Dış ticarete bakan yönü itibarıyla Stoklar standardı, dış ticarete konu olan malın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermektedir.

1.1. Standardın Amacı Ve Kapsamı

➤ Bu standardın amacı stoklarla ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerini, net gerçekleştirilebilir değere indirgemeyi de içererek, nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir (Tms-2,2015,md. 1).

- Bu Standart; İnşaat sözleşmeleri ve bu sözleşmelerle doğrudan ilişkilendirilebilen hizmet sözleşmeleri dışındaki tüm stoklar için uygulanır (Tms-2,2015,md.2).
- Stoklarını rayiç (gerçeğe uygun) değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundurdukları stokların ölçümünde de kullanılmaz. Çünkü bu stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kar ya da zarara yansıtılır.

1.1.1. 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.

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

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (Tms- 2 2015,md.6).

- Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir. (Tms- 2,2015,md. 10)
- Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşalt-

ma 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 (Tms- 2 ,2015,md.11).

➤ Stokların maliyetine alınmayan ve oluştukları dönemin gideri olarak kabul edilen giderlere ilişkin örnekler şöyledir: Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri (Tms- 2, 2015,md.16).

1.1.2. Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri:

Gerçek parti maliyet yöntemi: Normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenen yöntemdir (Tms- 2, 2015,md.23).

Gerçek parti maliyet yöntemi (Özel maliyet yöntemi): Maliyetin özel olarak belirlenmesi, maliyetin belirlenen stok kalemleriyle ilişkilendirilmesini ifade eder. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, bu yöntem genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir. Bu durumlarda, dönem kar veya zararı üzerindeki etkisini görmek amacıyla stokta kalan kalemleri seçme yöntemi kullanılabilir (Tms-2, 2015,md.24).

Net Gerçekleşebilir Değer:

➤ Net gerçekleşebilir değer tahmini, hesaplama anında mevcut güvenilir kanıtlara göre stokların satılması durumunda elde edilmesi beklenen satış tutarları esas alınarak yapılır. Bu tahminler, dönem sonundaki mevcut koşullarla uyumlu oldukları ölçüde, dönem sonundan sonra oluşan fiyat ve maliyet dalgalanmalarıyla doğrudan bağlantılı olan olayları da dikkate alır (Tms -2,2015,md.30).

➤ Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda izlenen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur (Tms- 2, 2015,md.33).

➤ Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışından dolayı iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir (Tms-2,2015,md.34).

➤ Dönen varlık veya duran varlık alındığında senetli veya poliçe ile alınmış ise yıl-

sonlarında reeskonta tabii tutulur. Yıl sonu reeskont tutarı hesaplanırken yıl sonu Merkez Bankası alış kuru kullanılır.

➤ TMS 2 Stoklar Standardının 18. maddesine göre, stoklar vadeli alındığında eğer alış anlaşması peşin alış fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içeriyorsa peşin alış fiyatı ile vadeli fiyat arasındaki fark finansman gideri olarak kabul edilir. Ayrıca TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı da özellikli bir varlığın (amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar)(Tms-23,2015,md.5) elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetlerinin dışında kalan borçlanma maliyetlerinin, borçlanmanın niteliğine ve yöntemine bakılmaksızın, oluştukları dönemde finansman gideri olarak tahakkuk ettirilmesi gerektiğini belirtmektedir. VUK'a göre ise her şekilde varlığın maliyetine eklenmek zorundadır.

➤ VUK hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloların esas amacı, vergi matrahının doğru hesaplanmasıdır. Bu yüzden işletme ile ilgili tüm taraflara yeterli bilgi sunma işlevi göz ardı edilmiştir. Bu durum ise finansal nitelikli işlemlerin VUK hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi arasında bazı farklılıklara yol açmaktadır. Örneğin; kredili alımlarla ilgili olarak vade farkı nedeniyle doğan faiz tutarı, alış tutarından ayrıştırılmalıdır. Fakat ülkemizdeki uygulamalarda, mal ve hizmet teslimlerinde düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde vade farkı ayrı olarak gösterilmemekte, malın maliyetine ilave edilmektedir. Bu nedenle de vade farkı çoğunlukla ihmal edilerek alışın maliyetine yansıtılmaktadır (Bayazıtlı, 2010,ss. 31).

TMS 2 Stoklar: Stoklar ilk muhasebeleştirmede maliyet bedeline göre değerlendirilir. Bu aşamada VUK ile bir farklılık yoktur. Fakat TMS 'de stoklarla ilgili borçlanma maliyetleri (kredi faizi, vade farkı gibi) bulunması durumunda, bu maliyetler ancak stokların özellikli varlık olması ve satılabilir duruma gelmelerinin uzun süre gerektirmesi durumunda varlığın maliyetine eklenir (Uzay, 2010,ss. 76).

Stokların değerlendirilmesi

	TMS	VUK
İLK KAYIT	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli(Md 274.275)
MALİYETİN BE-LİRLENMESİ	Normal Maliyet Yöntemi	Tam Maliyet Yöntemi(Md.275)
SONRAKİ DEĞERLEME	Maliyet Bedeli ile Net Gerçekleşebilir Değerden Düşük Olanı	Maliyet Bedeli (Md. 274 uyarınca karşılık ayrılabilir)
BORÇLANMA MALİYETLERİ	Özellikli varlıklarda maliyete eklenir, diğerlerinde doğrudan faiz gideridir	Vadeli satın almalarda maliyete eklenir, kredili satın almalarda maliyete eklenmesi ihtiyaridir (VUK Gen. Teb. 238)

MALİYET HESAP-LAMA YÖNTEMLERİ	LIFO haricinde gerçeğe en yakın hesaplama yöntemi	LIFO haricinde gerçeğe en yakın hesaplama yöntemi
DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	Net gerçekleştirilebilir değer ile değerlendirildiğinde karşılık ayrılmış olur	Md.274 uyarınca değerlendirme gününde satış bedeli maliyet bedeline göre %10 veya daha fazla düşüklük gösterirse veya Md.278: tabii afetler veya diğer haller nedeniyle değeri azalırsa emsal bedel ile değerlendirilir
YAN ÜRÜN DEĞERLEMESİ	Net gerçekleştirilebilir değerle değerlendirilir.	Md. 278 uyarınca emsal bedel ile değerlendirilir.

Kaynak: Uzay,2010,ss.80

2. Dış Ticaret ve Tms 18 Hasılat Standardı

Dış ticaret işlemlerinin muhasebesi, dış ticaret yapan firmaların ticarete konu olan malın maliyeti ve birim fiyatını gerçeğe uygun şekilde belirlemede önem arz etmektedir. Özellikle son dönemde giderek artan dış ticarete, yapılan işlemlerin finansal tablolara doğru bir şekilde geçirilmesi hem dış ticaret yapan işletme hem de ticaret yaptığı işletme için büyük önem arz etmektedir. Dış ticaret işlemlerinin güvenilir olarak gerçekleştirilebilmesi için düzenlenen mali tabloların tam, tarafsız ve şeffaf olması gerekmektedir. Bu özelliklere sahip finansal tablo hazırlamak önemli olduğu gibi finansal tablolardan iki tarafında aynı şeyleri anlaması gerekmektedir. Dolayısıyla işletmelerin dış ticaret faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan hasılatın doğru ve güvenilir bir şekilde ölçülmesi gerekmektedir. Ülke içi ticarete göre daha karmaşık işlemlere sahip olan dış ticarete, hasılat kavramının net ve karışıklıklara neden olmayacak şekilde açıklanması oldukça önemlidir (Ceran ve Ortakarpuz, 2014,ss. 3).

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve öz kaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme öz kaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarıdır (TMS-18, 2015,md. 8).

Hasılatın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini açıklayan ve sözü edilen kriterlerle alakalı rehberlik eden muhasebe standardı TMS 18 Hasılat standardıdır.

2.1. Dış Ticaret ve Hasılatla İlişkin Bazı Temel Kavramlar

Dış ticaret ve hasılatla ilişkin bazı temel kavramlar şunlardır;

İthalatçı: İthalatı gerçekleştiren, gümrük idarelerine kayıtlı kimlik numarasına sahip gerçek kişi ya da vergi numarasına sahip tüzel kişileri ifade eder (Gökgöz ve Şeker, 2014,ss. 19).

İhracatçı: İhracatı gerçekleştiren, ilgili ihracatçılar birliğine üye olan, kimlik numarasına sahip gerçek kişi ya da vergi numarasına sahip tüzel kişilere denir (Gürsoy, 2005,ss. 26).

Kambiyo: Banka veya özel finans kurumları aracılığıyla genellikle döviz üzerinden gerçekleştirilen işlemlerdir (Toroslu, 2014,ss.32).

Banknot: Ülke merkez bankalarının çıkardığı kâğıt paranın adıdır.

Mallar: Satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir (TMS-18, 2015,ss. 3).

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

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS-18, 2015,md.7).

2.1.2. Standardın Amacı ve Kapsamı

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

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

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

Yukarıda gelirin tanımından da çıkaracağımız üzere aslında standart gelir sonucunda oluşacak hasılatın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini bize açıklamaktadır. Yine standardın amacı özetle şöyle açıklanmıştır. Belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin ilk konu, hasılatın ne zaman muhasebeleştirileceğinin belirlenmesidir.

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

Bu standart; Mal satışları, Hizmet sunumları ve İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettülerden kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır (TMS-18, 2015,md. 1).

Yukarıda standardın kapsamı içinde olan faaliyetler de standartta şöyle açıklanmıştır;

Mallar; satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri içerir (TMS-18, 2015,md. 3).

Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir (TMS 18, 2015,md. 4).

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüler; İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim

hakkı ve temettüleri aşağıda belirtilen gelir türlerini ortaya çıkarır;

(a) Faiz – nakit veya nakit benzerlerinin kullandırılmasından ya da işletmeye borçlanılmış tutarlar üzerinden talep edilenler;

(b) İsim hakları – patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi uzun vadeli işletme varlıklarının kullandırılması karşılığında talep edilenler ve Temettüleri – ortaklara sahip oldukları belli tertip sermaye ile orantılı olarak dağıtılan kârlar (TMS-18, 2015,md. 5).

2.1.3. Standartta verilen bazı terimlerin tanımları

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

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır (TMS-18, 2015,md. 7).

Hasılat, yalnızca, işletmenin kendi adına aldığı ve alacağı brüt ekonomik yarar akışlarını içerir. Üçüncü kişiler adına tahsil edilen satış vergileri, mal ve hizmet vergileri ve katma değer vergisi gibi tutarlar işletme tarafından elde edilen ekonomik yararlar değildir ve öz kaynakta artış yaratmaz. Bu nedenle bu tutarlar hasılat dışında bırakılır. Benzer şekilde, acente ilişkilerinde brüt ekonomik yarar akışları işletme öz kaynaklarında artış yaratmayan, acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarlarını da içerir. Acentesi olunan işletme adına yapılan tahsilat tutarları hasılat değildir. Hasılat yalnızca komisyon tutarındır (TMS-18, 2015,md. 8).

Yukarıdaki faaliyetler sonucu ortaya çıkan hasılatın doğru ölçülmesi hasılatın finansal tablolara doğru yazılması adına çok önemlidir. Yine standart bu karışıklığı da ortadan kaldırmak için hasılatın nasıl ölçülmesi gerektiğini kendisi belirtmiştir. Standartta göre hasılatın ölçümü şöyle olmalıdır;

➤ Hasılat alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür (TMS-18, 2015,md. 9).

➤ 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 (TMS-18, 2015,md. 10).

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

Emsal faiz oranı aşağıdakilerden biri olarak tespit edilebilir. Benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı (TMS-18, 2015,md.11).

➤ Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Elde edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenemediği durumlarda hasılat, elden çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır (TMS-18, 2015,md. 12).

Yukarıda standardın önderliğinde açıklamaya çalıştığımız faaliyetlerin finansal tablolara yansıtılması nasıl olacaktır, faaliyet hangi aşama da finansal tablolara girmelidir.? Bunu da standart karışıklığa sebep olmaması için kendisi belirlemiştir.

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

- ✓ İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- ✓ İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmesi,
- ✓ Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- ✓ İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,
- ✓ İşleme ilişkin yüklenen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS-18, 2015,md. 14).

Mal satışında malın sahipliğinin ne zaman el değiştireceği her zaman sorun oluşturmuştur. İç ticarete bile bu konuda ciddi sıkıntılar yaşandığı bilinirken bunun dış ticarete sorun oluşmadığını düşünmek çok mantıklı bir yaklaşım olmaz. Standardın sahiplikle ilgili açıklamaları bu karışıklığı giderme adına çok önemlidir. Standart bunu şöyle açıklamaktadır. Bir işletmenin sahiplikle ilgili risk ve getirileri alıcıya ne zaman devretmiş sayılacağı değerlendirilmesi, işleme ilişkin koşulların incelenmesini gerektirir. Çoğu kez, sahiplikle ilgili risk ve yararların devri ile mülkiyet veya zilyetliğin alıcıya devri aynı anda olur. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Başka durumlarda, sahiplikle ilgili risk ve getirilerin devri ile mülkiyet veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir (TMS-18, 2015,md. 15).

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

- İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansla ilişkin yükümlülük taşıması;
- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması;
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli

bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması;

➤ Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması (TMS-18, 2015,md. 16).

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemsiz bir riski taşıması durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. Örneğin, satıcı yalnızca alacak tutarının tahsilatını güvence altına almak amacıyla hukuki sahipliği muhafaza edebilir. Eğer işletme böyle bir durumda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları devretmişse, işlem satış niteliğindedir ve hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır. İşletme tarafından sahipliğe ilişkin önemsiz risk taşınmasına ilişkin bir başka örnek de, alıcının memnun kalmaması durumunda bedelin iade edileceği bir perakende satıştır. Bu gibi durumlarda hasılat, satıcının gelecekteki mal iadelerini güvenilir biçimde tahmin edebilmesi ve bunlar için geçmiş deneyimler ve diğer ilgili veriler çerçevesinde bir karşılık ayırması koşuluyla, satışın gerçekleştiği tarih itibarıyla finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2015,md. 17).

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılarına veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin bedelin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2015,md. 18).

Aynı işlem veya olayla ilgili hasılat ve giderler, hasılat ve giderlerin eşleştirilmesi kapsamında, eş zamanlı olarak muhasebeleştirilir. Malların tesliminden sonra ortaya çıkacak garanti masrafları ve diğer maliyetler dâhil olmak üzere giderlerin, hasılatın kayda alınması için gerekli diğer koşullar sağlandığında, normal koşullarda güvenilir biçimde ölçülebildiği kabul edilir. Ancak, giderler güvenilir biçimde ölçülemiyorsa hasılat finansal tablolara yansıtılmaz; böyle durumlarda mal satışıyla ilgili daha önce alınmış bedel yükümlülük olarak muhasebeleştirilir (TMS-18, 2015,md. 19).

Faiz, isim hakları ve temettüler:

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

- ✓ İşleme ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- ✓ Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi (TMS-18, 2015,md. 29).

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır:

- Faiz,
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir,

➤ Temettüleri; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2015,md. 30).

Faiz içeren bir menkul kıymetin ediniminden önce ödenmemiş faizin tahakkuku durumunda; sonradan tahsil edilen faiz, edinim öncesi ve edinim sonrası dönemlere ayrılır ve yalnızca edinim sonrasına ait kısım hasılat olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2015,md. 31).

İsim hakları, sözleşme hükümlerinin özü çerçevesinde, başka sistematik ve gerçekçi bir yöntemin daha uygun olmaması koşuluyla, ilgili sözleşme hükümlerine göre muhasebeleştirilir (TMS-18, 2015,md.32).

Hasılat sadece işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesi muhtemel olduğunda finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizlik ortaya çıktığında, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilmesi muhtemel olmaktan çıkan tutar başlangıçta hasılat olarak muhasebeleştirilmiş tutarın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır (TMS-18, 2015, md.34).

3. Dış Ticaret İşlemlerinin Tms 2 Stoklar ve Tms 18 Hasılat Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

3.1. TMS 2 Stoklar Standardına Göre Muhasebeleştirme

Örnek 1: Ada Ticaret işletmesi, K işletmesinden 5.5.2015 tarihinde 265 no. lu fatura ile peşin fiyatı 1.000 \$ olan malı, 3 ay vadeli olarak 1.300 \$ karşılığında satın almıştır. *Ticari malların satın alındığı tarihteki \$ kuru 1,80 TL'dir.*

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

-----5 Mayıs 2015-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI	2.340	
	320 SATICILAR HESABI	2.340

1.300 x 1,80= 2.340 TL

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

İthalat hesaplarının takibi için 159 Verilen Sipariş Hesabının alt hesapları kullanılmaktadır. Yurt dışından satın almak üzere siparişe bağlanan stoklarla ilgili olarak avans ödemelerinin izlendiği Yurt dışı sipariş avansları 159 nolu hesabın alt hesapları olarak muhasebeleştirilir. Mal bedeli, banka masrafları, kredi kullanılmış ise faizleri, navlun, sigorta, gümrük vergisi, gümrükte ödenen ardiye yükleme boşaltma giderleri, komisyonlar "159 Verilen Sipariş Avansları" Hesabının alt hesaplarında izlenir (Ataman ve Sümer,2006,ss. 342).

-----5 Mayıs 2015-----

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

1.000 x 1,80= 1.800 TL

$(1.300-1.000) \times 1,80 = 540 \text{ TL}$

$1.300 \times 1,80 = 2.340 \text{ TL}$

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

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

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

320 SATICILAR HESABI	190	
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		180
646 KAMBİYO KARLARI HESABI		
10		
$100 * 1,90 = 190 \text{ TL}$		

Sosyal
Bilimler
Dergisi
Sayı:48

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

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

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

320 SATICILAR HESABI	170	
656 KAMBİYO ZARARLARI HESABI		10
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI		
180		
$100 * 1,70 = 170 \text{ TL}$		
$(1,80-1,70) = 0,1$		
$0,1 * 100 = 10 \text{ TL}$		

Örnek 2: İstanbul Ticaret işletmesi, 1 Haziran 2015 tarihinde C işletmesinden peşin fiyatı 40.000 \$ olan malı satın almak (ithalat) için 2 ay vadeli, 42.000 \$ nominal değerli bir senet düzenleyip vermiştir. Faturanın düzenlendiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.25 TL'dir.

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

-----1 Haziran 2015-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI	94.500	
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		94.500
42.000 x 2.25= 94.500		

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

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

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

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

-----1 H a z i -
ran2015-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI	90.000	
325 ERTELENMİŞ VADE FARKI GİDERLERİ		4.500
321 BORÇ SENETLERİ HESABI		94.500
40.000 * 2.25= 90.000		
42.000 * 2.25= 94.500		
94.500-90.000= 4.500		

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

-----30 Haziran 2015-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	2.223	
325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKI HESABI		2.223
988 x 2.25= 2.223		

Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.25 TL olduğuna göre Temmuz ayına ilişkin finansman gideri şöyle hesaplanacaktır.

-----31 Temmuz 2015-----

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI 2.277
325 ERTELENMİŞ TİCARİ BORÇLAR VADE FARKI HESABI 2.277
(40.988 × %2,47 x 2.25)= 2.277 TL

İstanbul işletmesi Satıcı Aydın işletmesine olan borcunu 1 Ağustos 2015 tarihinde nakden ödemiştir. Borcun ödendiği tarihteki Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.30 TL olduğuna göre borcun ödendiği tarihte yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

----- 1 Ağustos 2015-----

321 BORÇ SENETLERİ HS. 94.500
656 KAMBIYO ZARARLARI HS 2.100

100 KASA HS. 96.600

42.000 x 2.30= 96.600

42.000 x 2.25= 94.500

96.600-94.500= 2.100

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

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

Örnek 1: Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti. 01.12.2015 tarihinde peşin fiyatı 20.000 \$ olan ticari malı 3 ay vadeli olarak 21 000 \$ fiyatla FOB faturası ile satmıştır (KDV ihmal edilmiştir). 01.12.2015 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış Kuru= 2.20 TL’dir.

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

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

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

-----01Aralık 2015-----

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

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

-----01 Aralık 2015-----

120 ALICILAR HESABI	46.200	
601 YURTDIŞI SATIŞLAR		46.200

Dönem sonunda, yani 31. 12. 2015 de “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabında bulunan 1.000 \$’ın ilgili döneme ait olan kısmının EFY’ye göre hesaplanarak 2015 dönem gelirine kaydedilmesi gerekir.

$$21.000 = 20.000 \times$$

$$i = -1$$

$$i = (1.05) - 1$$

$$i = 0,2188$$

EFO bulunduktan sonra, vade sonundaki (31.12’den itibaren 60 gün sonraki) değeri 21.000 \$ olan alacağın, değerlemenin yapıldığı 31.12.2015 tarihindeki değeri şöyle hesaplanır:

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

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} =$$

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

Vade sonundaki değeri 21.000 olan alacağın 31.12.2015 tarihine indirgenmiş değeri 20.330 \$’dır. Böylece, vadeli satıştan doğan ve “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabına kaydedilen 1.000 \$’nin satışın yapıldığı günden yılsonuna kadar geçen 30 günlük döneme isabet eden kısmı 330 \$’dır. 330 \$ cari yılın gelirlerine eklenerek bilanço ve gelir tablosunda yer alması sağlanır. 31.12.2015 tarihinde Merkez Bankası \$ Alış kuru 2.20 TL’dir.

----- 31 Aralık 2015-----

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	726	
642 FAİZ GELİRLERİ		726
330 x 2.20 = 726		

Bu işlemlerin sonucunda, söz konusu hesapların 31.12.2015 tarihli Bilançodaki görünümü Tablo 2’teki gibi, Gelir Tablosunun görüntüsü ise Tablo 3’teki gibi olacaktır.

TABLO 2

31.12.2015 Tarihli Bilanço

Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti	
31.12.2015 Tarihli Bilançosu	
ALICILAR	46.200
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)	(1.474)
ALICILAR (NET)	44.726

TABLO 3

31. 12. 2015 Tarihli Gelir Tablosu

Sakarya Gıda Tic. Ltd. Şti	
31.12.2015 Tarihli Gelir Tablosu	
SATIŞLAR	44.000
FAİZ GELİRİ	726

Örnek 2: Serdivan Gıda San. Ltd. Şti. nin portföyünde 31.12.2014 itibariyle vadesine 70 gün kalmış, 240.000 \$ nominal değerli alacak senedi vardır. Senedin üzerinde faiz haddi belirtilmemiştir.

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

F= Reeskont faiz tutarı

A= Senedin nominal değeri

n= Reeskont faiz oranı

t= Vade

Formülde yer alan vade, senedin bilanço günü itibariyle tahsiline kadar kalan süredir. Dolayısıyla alacak senetleri için bilanço günü itibariyle söz konusu olan vade üzerinden, T.C. Merkez Bankası'nın ilan ettiği resmi iskonto haddi esas alınmak suretiyle reeskont faiz gideri hesaplanır (Uzay, 2010).

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

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

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

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

Yapılacak kayıt ise şöyle olacaktır:

----- 31 Aralık 2014-----	

657 REESKONT FAİZ GİDERLERİ HESABI	21.000
<u>122 ALACAK SENETLERİ HESABI</u>	<u>21.000</u>

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

TABLO 4

31. 12. 2014 Tarihli Bilânço

Serdivan Gıda Tic. Ltd. Şti	
31. 12. 2014 Tarihli Bilânçosu	
Alacak Senetleri	240. 000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(21. 000)
Alacak Senetleri (net)	219. 000

Döviz cinsinden senetli alacaklar, değerlendirme günündeki yabancı para kurundan değerlemeye tabi tutulur. Bu değerlendirme sonucu ortaya çıkan kur farkı cari dönem içinde gerçekleşen satışla ilgili ise "601.10 Kur Farkı Gelirleri Hesabı" alacaklı, **eğer gelecek döneme sarkarsa** (daha önceki dönemlerle ilgili satışlardan doğmuş ise) "646 Kambiyo Kârları Hesabı'na alınır. Eğer oluşan fark olumsuz ise, kur farkının "612.09 İhracat Kur Farkı Giderleri Hesabı'nın borcuna, önceki dönemle ilgili ise "656 Kambiyo Zararları Hesabı'na kaydedilmesi gerekir (Gürsoy,2015,ss. 38).

Örnek 3: Serdivan Gıda San. Ltd. Şti' nin portföyünde 31.12.2014 itibariyle vadesine 70 gün kalmış, 75.000 \$ nominal değerli alacak senedi vardır. Senedin üzerinde faiz haddi belirtilmemiştir. Değerleme günü itibariyle LIBOR* % 6, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur ise 1 \$ = 2,2 TL'dir.

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

Bu bilgilere göre reeskont tutarı şöyle hesaplanacaktır:

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

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

$$F = 853 \$$$

Amerikan doları cinsinden hesaplanmış olan reeskont faiz tutarının TL' ye çevrilmesi ge-

rekmedir. Şöyle ki;

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

TMS'ye Göre Değerlemede ise; “121 Alacak Senetleri Hesabı'na *yönelik değerlendirme işlemleri*, “120 Alıcılar Hesabı'na *yönelik olarak yapılan açıklamalarda olduğu gibi*, **TMS 18 Hâsulat Standardı ve TMS 39 Finansal Araçlar Standardı dikkate alınarak yapılmaktadır. Dolayısıyla Alacak Senetleri raporlama gününde itfa edilmiş maliyet değeri üzerinden değerlendirir.** Söz konusu değerlendirme işlemlerine yönelik olarak yapılacak işlemler Alıcılar Hesabında anlatılanlarla aynıdır.

Yine Reeskont bilindiği üzere dönem sonu itibarıyla vadesi henüz gelmemiş bulunan senetli alacakların ve senetli borçların üzerinde yazılı değer Gerçek Değere Dönüştürülmesi işlemidir. TMS'nin bize söylediği, bizim yukarıda yaptığımız işlemler de budur.

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

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

-----01 Aralık 2015-----

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

Sosyal
Bilimler
Dergisi
Sayı:48

Dönem sonunda, yani 31. 12. 2015 de “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabında bulunan 3.000 TL'nin ilgili döneme ait olan kısmının EFY'ye göre hesaplanarak 2015 dönem gelinine kaydedilmesi gerekir.

$$33. 000 = 30. 000 \times$$

$$I = - 1$$

$$I = (1. 10) - 1$$

$$I = 472$$

EFO bulunduktan sonra, vade sonundaki (31.12 tarihinden itibaren 60 gün sonraki) değeri 33.000 TL olan alacağın, değerlemenin yapıldığı 31.12.2015 tarihindeki değeri şöyle hesaplanır:

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

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} =$$

$$\text{Alacağın Bugünkü Değeri} = = 30. 956$$

Vade sonundaki değeri 33.000 olan alacağın 31.12.2015 tarihine indirgenmiş değeri 30.956 TL'dir. Böylece, vadeli satıştan doğan ve “Ertelenmiş Vade Farkı Gelirleri” hesabına kaydedilen 3.000 TL'nin satışın yapıldığı günden yılsonuna kadar geçen 30 günlük döneme isabet eden kısmı 472 TL'dir. 472 TL, cari yılın gelirlerine eklenerek bilanço ve gelir tablosunda yer alması sağlanır. Şöyle ki;

----- 31 Aralık 2015 -----

125 ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ	472	
642 FAİZ GELİRLERİ		472

Bu işlemlerin sonucunda, söz konusu hesapların 31.12.2015 tarihli Bilanço'daki görünümü Tablo 5'deki gibi, Gelir Tablosu ise Tablo 6'deki gibi olacaktır.

TABLO 5

31. 12. 2015 Tarihli Bilanço

<i>İzmit Gıda Tic. Ltd. Şti</i>	
31.12.2015 Tarihli Bilançosu	
ALICILAR	33.000
ERTELENMİŞ VADE FARKI GELİRLERİ (-)	(2.044)
ALICILAR (NET)	30.956

TABLO 6

31. 12. 2015 Tarihli Gelir Tablosu

<i>İzmit Gıda Tic. Ltd. Şti</i>	
31. 12. 2015 Tarihli Gelir Tablosu	
SATIŞLAR	30.000
FAİZ GELİRİ	472

4.Sonuç

Doğal kaynakların yeryüzüne dağılımının ihtiyaca göre olmaması, ülkelerin coğrafyaları arasındaki farklılıklar, iklim koşulları gibi birçok neden ülkeleri üretime yönlendirmiştir. Dünya üzerinde üretim faaliyetlerinin dengesiz dağılımı ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak üretim maliyetlerinin farklılıklar göstermesi ülkelerin üretim maliyetlerini minimize ederek birbirleri ile ticaret yapmalarına sebep olmuştur.

Bir taraftan sosyal ve ekonomik ihtiyaçları giderme arzusu bir taraftan kalkınma ve büyüme ihtiyaçları ülkeleri dış pazara yönlendirmiştir. Yine ülkelerin belirli ekonomik ve siyasi politikaları çerçevesinde ekonomik güç kazanma arzuları, onların dış ticaret politikalarını araç olarak kullanmalarına neden olmuştur.

Dış ticaretin bu kadar önem arz etmesi, ülkelerin dış ticaret yaparken daha dikkatli hareket etmelerine sebep olmuştur. İç ticarete bile ciddi sıkıntılar yaşanırken dış ticarete yaşanmaması imkânsızdır. Hem var olan bu problemleri çözmek hem de dış ticareti belirli kurallar çerçevesinde yapma isteği tüm dünya ülkelerinin kabul edeceği kurallar koymayı zorunlu hale getirmiştir.

Zira uluslararası şirketler dış ticaret yaparken ticaret yapmayı düşündüğü ülkedeki muha-

sebe sisteminin kendisine uygun olup olmadığını araştırmakta ve finansal tabloların gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığından emin olmak istemektedirler. Her ülkenin kendi belirlediği muhasebe kuralları ve ilkelerine göre muhasebeleştirme yapması varsayımı altında bu güveni sağlamak çok zor olacaktır. Bu farklılıkları ortadan kaldırmak ve hem uluslararası şirketleri hem de bu şirketlerle ticaret yapan uluslararası olmayan şirketlerin aynı verilerden aynı sonuçları çıkarabilmelerini sağlamak için tüm dünyanın kabul ettiği muhasebe standart seti oluşturmak kaçınılmaz bir hale gelmiştir.

Muhasebe standartları, hem muhasebe hem de finansal raporlama uygulamalarına yön veren en önemli unsurlardan biridir. Standartların uygulanmasında iyi bir muhasebe sisteminin kurulması ve standartların bir bütün olarak ele alınması gerekir. Diğer bir ifadeyle, standartları uygulayacak olanların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve muhasebenin temel kavramlarını iyi bilmeleri ve standartların birbiriyle ilişkilerini göz önünde bulundurmaları önemlidir. Finansal raporlama açısından doğru, güvenilir ve gerçekçi bilgiye ulaşmak için bunlar şarttır. Dış ticaret işlemlerinde en yoğun kullanılmakta olan TMS-2 Stoklar standardına kullanılan maliye politikaları ve kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri doğru finansal raporlama adına büyük öneme sahiptir.

Çalışmada yer verilen örnek uygulama ışığında varılan sonuçlar şunlardır:

TMS 2: Stoklar Standardı; stok alımında maruz kalınan vade farkları, peşinat iskontoları, stok maliyetlerinin tespiti ve stok değerlemesi konularında VUK'na göre önemli değişiklikler içermekle birlikte, dış ticaret işlemleri açısından TMS ile VUK arasında önemli farklılıkların olmadığı görülmüştür.

TMS 2'nin dış ticaret işlemleri açısından getirdiği yenilik, ithalat durumunda oluşan kur farkı giderlerinin VUK'tan farklı olarak 6 nolu hesaplarda gösterilmesidir. Oysaki mal alımıyla ilgili kur farkı giderleri VUK hükümleri gereğince "159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı"nda izlenmektedir.

Alımla ilgili kur farkı giderlerinin TMS'ye göre "159 Verilen Sipariş Avansları Hesabı" yerine 6 nolu hesaplarda gösterilmesi, malın finansal tablolarda kur farkından arındırılmış değeriyle yani gerçek değeriyle gösterimini sağladığı için daha gerçekçi bir gösterim olduğu sunmaktadır.

TMS ile VUK'un mal alımıyla ilgili kur farkları konusundaki söz konusu farklı yaklaşımları kurumlar vergisi açısından herhangi bir farklılık doğurmamaktadır. (İthal edilen mal ham madde ise depoya 159 nolu hesaptan 150 ilk madde malzeme hesabına aktarılır. Mal üretilip satıldığında 152 mamuller hesabı 620 satılan mamul maliyeti hesabına aktarılır. İthal edilen mal ticari mal ise depoya veya mağazımıza geldiğinde 159 nolu hesabın bakiyesi "153 ticari mallar hesabına aktarılır. Satıldığında da 153 nolu hesabın bakiyesi "621 satılan ticari mal maliyeti hesabına aktarılır). Zira VUK gereğince de 159 Verilen Sipariş Avansları Hesabında izlenen kur farkları nihayetinde 6 nolu hesaplara aktarılacağından yine vergi hesaplamasında dikkate alınacaktır.

TMS 2 Stoklar Standardı ile VUK'un yılsonu değerlemelerinde farklılıklar gözükmemektedir. TMS 2 Stoklar Standardına göre maliyet ve net gerçekleşebilir değerinden düşük olanıyla değerlendirilir. Buradaki net gerçekleşebilir değer, söz konusu stok kaleminin tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlama ve satışı gerçekleştirmek için gerekli satış giderlerinin düşülmesiyle elde edilen tutardır. Yapılan hesaplamada stok kaleminin net gerçekleşebilir

değeri, maliyet bedelinin altında ise ihtiyatlılık kavramına göre karşılık ayrılır. Fakat net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinden daha yüksek ise herhangi bir işlem yapmaya gerek yoktur, stoklar maliyet bedeliyle kayıtlarda gösterilir.

TMS 18: Hasılat Standardına göre hasılatın gerçekleşme tarihi olarak dikkate alınacak tarihin tespiti için belirlemiş olduğu kriterler, VUK’na göre hasılatın gerçekleşme tarihi olarak dikkate alınacak kriterden farklı olmakla birlikte, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından TMS ile VUK arasında bir farklılık söz konusu değildir.

Sonuç olarak TMS ve VUK arasındaki farklılık yalnızca hasılatın gerçekleşme tarihinin tespiti noktasında ortaya çıkmakta, bu durum da hasılatın raporlanma zamanında farklılığa yol açmaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardına göre elde edilen hasılatta faiz geliri **söz konusu ise bunun muhasebe kaydında** “601 Yurt Dışı Satış Hesabı’na yazılmaması gerektiği, vade farkı gelirleri olarak yevmiyede ayrı olarak gösterilmesi belirtilmektedir. VUK’ da ise vade farkı gelirleri 601 Yurt Dışı Satış Hesabının içine yazılabilmektedir. Her iki durumda da yılsonunda 6 nolu gelir hesaplarına aktarım yapılacağından gelirden bir farklılık oluşmayacak ancak TMS’nin istediği üçüncü kişilere bilgi aktarımında daha doğru gösterim sağlanacaktır.

Kaynakça

- AKDOĞAN, N. (2007). “Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri”, Ankara: Mali Çözüm Dergisi, S.80.
- AKDOĞAN, N. ve SEVİLENGÜL, O.(2007). “Türkiye Muhasebe Standartlarına Uyum İçin Tekdüzen Hesap Planında Yapılması Gereken Değişiklikler” ,Ankara: Mali Çözüm Dergisi, S.84
- AKSOY, T. (2005). “Finansal Muhasebe ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, Ankara: Mali Çözüm Dergisi, S.71
- ATAMAN, Ü. VE SÜMER, H. (2006). “*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*” **İstanbul:** Türkmen Yayınları.
- BAYAZITLI, E. (2010). “Muhasebe Değerleme’ ’Ed., Seval Selimoğlu, Ergün Kaya, Envanter ve Bilançonun içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- CERAN, Y. ve ORTAKARPUZ, M. (2014). ”İhracat Hasılatının Vergi Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları” Trabzon: KSÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:11.
- ÇANKAYA, F ve HATİPOĞLU, O (2011). “ Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartları’nın Uygulanabilirliğini Etkileyen Faktörlerin Meslek Mensuplarınca Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma” International Journal of Economic and Administrative Studies, S.7
- GÖKGÖZ, A. ve ŞEKER, A. (2014). ”*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*” ,Bursa: Dora Yayınları.
- GÜRSOY, Y. (2012). “*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*” Bursa: Ekin Yayınları.
- GÜRSOY, Y. (2015). “*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*” Bursa: Ekin Yayınları.
- SAATÇIOĞLU, C. (2001). ”*Dış Ticaretin Önündeki Engeller ve Çevresel Kriterlerle Dış Ticaretin İlişkisi*” **İstanbul: Dış Ticaret Dergisi.**
- TMS 18 (2015). “*Hasılat*” Ankara: Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
- TMS 2 (2015). ”*Stoklar* ” Ankara: Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu,
- TOROSLU, M. V. (2013). “*Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi*” Seçkin, Ankara
- UZAY, Ş. , (2010). “*Dönen Varlıkların Envanter İşlemleri-2 (Stoklar ve Diğer Dönen Varlıklar)*”, Ed. , Seval Selimoğlu, Ergün Kaya, Envanter ve Bilançonun içinde. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları,
- VARICI, İ. (2009). ”*UFRS’ye Uyum Aşamasında Etkili Olan Faktörlerin İncelenmesi: Avrupa ve Amerika Kitası Ülkeleri Üzerinde Bir Araştırma*”. **İstanbul:** Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi.