

Türkiye Muhasebe Standartları Çerçevesinde İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Şükrü ÖZKAN* 

Özet

Küreselleşen günümüz dünyasında artık ülke sınırları ortadan kalkmış ve daha fazla gelir elde etmek isteyen firmalar dış ticaret işlemlerine daha fazla yoğunlaşmışlardır. Bunun sonucunda ortaya çıkan çok uluslu şirketler Dünya'nın birçok ülkesinde faaliyet göstererek dış ticaret işlemleri gerçekleştirmektedirler. Bu şirketler için dünya pazarına girmek kolay olsa da işlemlerin takibi ve kayıt altına alınması oldukça zordur. İşte bu noktada dış ticaret işlemlerinin takibi ve yapılan işlemlerin belli standartlarda kayıt altına alınması firmalar ve ülkeler için önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde Kamu Gözetimi ve Muhasebe Standartları Kurumu tarafından belirlenen muhasebe standartlarına göre işlemler muhasebeleştirilmektedir. Bu çalışmamızda ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan muhasebe standartları açıklandıktan sonra, uygulamaya ilişkin örneklerle yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: İthalat, Stok, Borçlanma, Kur Değişimleri, TMS.

JEL Sınıflama Kodları: M40, M41

Turkey Accounting Standards Framework Accounting for Import Transactions

Abstract

In today's globalizing world, country borders have disappeared and companies that want to earn more income have focused more on foreign trade transactions. The multinational companies that emerged as a result of this, operate in many countries of the world and carry out foreign trade transactions. Although it is easy for these companies to enter the world market, it is very difficult to follow and record the transactions. At this point, it is an important issue for companies and countries to follow up foreign trade transactions and to record transactions in certain standards. In our country, transactions are accounted according to the accounting standards set by the Public Oversight and Auditing Standards Authority. In this study, after explaining the accounting standards used in the accounting of import transactions, examples related to the application will be given.

Keywords: Import, Stock, Borrowing, Exchange Rate Changes, TMS.

JEL Codes: M40, M41

* Ticaret Müfettişi / Bağımsız Denetçi / Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Öğrencisi / defnezel@hotmail.com

Giriş

Günümüz Dünyasında ülkeler bazı ürünlerin üretiminde uzmanlaşarak bunları ihraç edip gelir sağlarken bazı ürünleri de ithal ederek ihtiyaçlarını karşılama yoluna gitmektedirler. Bunun sonucunda da artık ülke sınırları ortadan kalkmış ve Dünya küçük bir köy halini almıştır. Karlılığını arttırmayı hedefleyen firmalar da korumacılık önlemlerinin azalmasıyla birlikte karlılığı arttırmanın yolunu dış ticarete yönelmekte bulmuş, dış ticaret hacminde ve dış ticarete yönelen firma sayısında artış meydana gelmiştir.

Firmaların dış ticaret hacminin artması, faaliyet gösterdikleri ülke sayısının artması ve dünya sınırlarının ortadan kalkması ile birlikte işlemlerin mali tablolara doğru, karşılaştırılabilir ve yorumlanabilir bir şekilde sunulması sorunu doğmuş, bunun sonucunda uluslararası finansal raporlama standartları belirlenmiştir. Bu çalışmanın amacı da ithalat yapan firmaların bu işlemlerini UFRS'e uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarına göre nasıl muhasebeleştireceğini örneklerle açıklamaktır. Bu doğrultuda örnek uygulamalarda finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı taslağı kullanılmıştır.

1. İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Türkiye Muhasebe Standartları

Ülkemizde muhasebe standartlarının belirlenmesi amacıyla çeşitli komisyonlar ve kurullar oluşturulmuştur. Bunlardan en önemlisi Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'dur. Bahse konu Kurul (TMSK); 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun ile değişik 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun Ek 1. maddesi ile kurulmuş ve 07.03.2002 tarihinde faaliyete geçmiştir. TMSK'nın temel görevi, denetlenmiş finansal tabloların sunumunda finansal tabloların ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe

ilkelerinin gelişmesini ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayınlamaktır. TMSK 2009 yılına kadar 10 adet TMS, 8 adet TFRS, 10 adet Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları (TMSY) ve 17 adet Türkiye Finansal Raporlama Standartları Yorumları (TFRSY) Türkçeleştirerek Resmi Gazetede yayınlamış ve yürürlüğe koymuştur.

02 Kasım 2011 tarih ve 28103 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş olup, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun her türlü varlıkları, borç ve alacakları, yazılı ve elektronik ortamdaki kayıtları ve diğer dokümanları ile nakit ve benzerleri hiçbir işleme gerek kalmaksızın adı geçen kuruma devredilmiştir.

KGK'nın görevi uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmaktır.

İthalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılan standartlar Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından çıkarılarak farklı tarihlerde resmi gazetede yayımlanmıştır. Literatürde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde en sık karşılaşılan standartlar aşağıda maddeler halinde sıralanmıştır.

- TMS 2 Stoklar
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

2. TMS 2 Stoklar Standardı

Bu standardın kullanımında yer alan stoklar kavramı; olağan iş akışı içinde satılmak üzere elde tutulan, olağan iş akışı içinde satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıkları ifade etmektedir (TMS 2, md. 6).

Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde stoklar önemli yer tutmaktadır. Nitekim dış ticaretin temelini mal veya hizmet ithalatı ve ihracatı oluşturduğundan bunlar stoklar hesabında kayıt altına alınmaktadır. Dış ticarete bakan yönü itibarıyla stoklar standardı, dış ticarete konu olan malın nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiğini göstermektedir (Ağsakal ve Baral, 2016: 3).

2.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Bu Standardın amacı, stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarını belirlemektir. Stokların muhasebeleştirilmesindeki temel konulardan biri, varlık olarak finansal tablolara alınacak ve ilgili hasılat finansal tablolara yansıtılınca kadar varlık olarak izlenecek olan maliyet tutarının belirlenmesidir. Bu Standart, stokun net gerçekleştirilebilir değere indirgenmesi de dâhil olmak üzere, stok maliyetinin belirlenmesi ve sonrasında gider olarak finansal tablolara yansıtılması hakkında rehberlik sağlar. Bu Standart ayrıca maliyetlerin stoklara yüklenmesinde kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri hakkında rehberlik sağlar (TMS 2, md. 1).

Stoklar standardı; finansal araçlar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar ve hasat zamanındaki tarımsal ürünler dışındaki tüm stoklara uygulanır.

2.2. Stokların Maliyeti

TMS 2 Stoklar standardına göre stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut konumuna

ve durumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir. Makalemizde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi üzerinde durulduğundan dolayı konuyla ilgili olan stokların satın alma maliyeti dikkate alınacaktır.

Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (işletme tarafından daha sonra vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzer kalemler satın alma maliyetleri belirlenirken indirim konusu yapılıdır (TMS 2, md. 11).

2.3. Stoklarda Vade Farkı

İşletmeler stoklarını, vadeli ödeme koşullarıyla da satın alabilirler. 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 ve finansman sağlanan dönem boyunca faiz gideri olarak finansal tablolara yansıtılması gerekir (TMS 2, md. 18). Firmanın vadeli mal alımı dolayısıyla katlandığı malın maliyeti, peşin alması durumuna göre daha yüksek olduğundan ek bir maliyete katlanmakta olup, bu ek maliyetin gider hesaplarında kayıt edilmesi gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine göre hazırlanan finansal tabloların esas amacı, vergi matrahının doğru hesaplanmasıdır. Bu yüzden işletme ile ilgili tüm taraflara yeterli bilgi sunma işlevi göz ardı edilmiştir. Bu durum ise finansal nitelikli işlemlerin VUK hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi arasında bazı farklılıklara yol açmaktadır. Örneğin; kredili alımlarla ilgili olarak vade farkı nedeniyle doğan faiz tutarı, alış tutarından ayrıştırılmalıdır. Fakat ülkemizdeki uygulamalarda, mal ve

hizmet teslimlerinde düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde vade farkı ayrı olarak gösterilmemekte, malın maliyetine ilave edilmektedir. Bu nedenle de vade farkı çoğunlukla ihmal edilerek alışın maliyetine yansıtılmaktadır (Bayazıtlı, 2010: 31).

2.4. Stok Maliyetinin İzlenmesinde VUK ve TMS/IFRS Karşılaştırılması

Stok maliyetlerinin ilk muhasebeleştirilmesinde, maliyet hesaplamalarında vb. konularda VUK hükümleri ile TMS/IFRS'de yer alan düzenlemeler arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıklar aşağıda özetlenmiştir.

Karşılaştırma Konusu	VUK	TMS/IFRS
İlk muhasebeleştirme	Maliyet bedeli ile kayıt edilir.	Maliyet bedeli ile kayıt edilir.
Vade farkı ve kur farkı giderlerinin izlenmesi	Vade ve kur farkları Maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Vade ve kur farkları ayrıştırılarak dönem gideri olarak izlenir.
Özellikli varlık olarak sınıflandırılan stoklarda vade ve kur farkı giderlerinin izlenmesi	Vade ve kur farkı maliyet bedeli içerisinde izlenir.	Vade ve kur farkı maliyet bedeli içerisinde izlenir.
Hizmet maliyetlerinin izlenmesi	Hizmet maliyetleri dönem sonunda mali tablolara gider olarak yansıtılır.	Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stoklarda izlenmektedir.
Kullanılabilecek stok değerlendirme yöntemi	Gerçek parti maliyeti yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi ile hareketli ve ağırlıklı ortalama yöntemleri kullanılabilir.	Gerçek parti maliyeti yöntemi, ilk giren ilk çıkar yöntemi ile hareketli ve ağırlıklı ortalama yöntemleri kullanılabilir
Stok değeri ölçümü	Maliyet bedeli üzerinden ölçülür.	Maliyet bedeli veya net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile ölçülür.
Değer düşüklüğünün tespit	Değerleme günü satış bedelinin, maliyet bedelinin %10 veya daha fazla altında olması halinde değer düşüklüğü vardır.	Net gerçekleşebilir değer maliyet bedelinin altında olması halinde değer düşüklüğü vardır.
Değer düşüklüğünün iptali	Satış esnasında değer düşüklüğüne bağlı olarak ayrılan karşılığın tamamı iptal edilir.	Stokun değerindeki artışa bağlı olarak iptal edilebilir. Ancak, yeniden değerlendirilen tutar, stok maliyetini aşamaz.

Kaynak: Öztürk, E., Stok Maliyetlerinin Ölçüm ve Muhasebeleştirme Esaslarının VUK, TMS/IFRS Ve YFRÇ Taslağı Açısından Karşılaştırılması, Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2017, ss.144-145

2.5. Stok Maliyetine İlişkin Muhasebe Uygulamaları

TMS 2 stoklar standardının 11 ve 18'inci madde hükmüne göre belirlenen ithal malının maliyeti aşağıda üç başlık halinde incelenecektir. Bunlar; farklı ödeme yöntemlerine göre malın maliyeti, ithalat için yapılan masraflara göre malın maliyeti ve gümrükte ödenen vergilere göre malın maliyetidir. İthal edilen malın maliyeti bu unsurların tamamını kapsamakla birlikte konunun daha iyi anlaşılabilmesi ve örneklendirilebilmesi için ayrı başlıklar halinde incelenip, her bir konuya ilişkin olayları içeren örneklere aşağıda yer verilecektir.



2.5.1. Farklı Ödeme Yöntemleri

Gümrük ve vergi mevzuatı ile TMS 2 stoklar standardının ithalat işlemlerine ilişkin hükümleri dikkate alınarak özellik arz eden vadeli ve akreditifli ödeme şekillerinin muhasebeleştirilmelerine yönelik örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek: A firması, bankadan akreditif açarak 45.000 USD karşılığında anlaştığı ithal edeceği buğdayın siparişini vermiştir. Akreditif masrafları için banka 120 TL hesaptan kesinti yapmıştır. Gönderici malı yüklemiş ve belgeleri kendi ülkesindeki muhabir bankaya teslim etmiş, akabinde A firması tarafından banka transferi yapılmıştır. (Transfer tarihinde 1 USD: 6 TL, ithalat beyannamesinin tescil tarihinde 1 USD: 6,10 TL, KDV % 1, gümrük vergisi göz ardı edilmiştir.)

----- / -----		
159 Verilen Sipariş Avansları	120	
159.10 Akreditif Giderleri	120	
	102 Bankalar	120
<i>(Akreditif giderlerinin kaydı)</i>		
----- / -----		
159 Verilen Sipariş Avansları	270.000	
159.20.Mal bedeli	270.000	
	102 Bankalar	270.000
<i>(Mal bedeli transferi)</i>		
----- / -----		
153 Ticari Mallar	274.620	
191 İndirilecek KDV	2.746,2	
	159 Verilen Sipariş Avansları	270.120
	159.20 Mal bedeli	270.000
	159.10 Akreditif giderleri	120
	640 Esas Faaliyetlerle İlgili Kur	
	Farkı Kazançları	4.500
	102 Bankalar	2.746,2
<i>(İthalat, kur artışı ve KDV ödeme kaydı)</i>		
----- / -----		

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre; "Eşyanın gümrük vergisine esas alınacak kıymetinin Türk Lirası olarak beyanı zorunludur. Fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paralar, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihte yani beyanname tescil tarihinde yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilir." hükmü uyarınca beyanname tescil tarihinde döviz kuru 6,10 TL olduğundan bu kur dikkate alınarak mal bedeli ve vergiler hesaplanmıştır.

Öte yandan, 238 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Emtia'nın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır." hükmü ve daha sonra incelenecek olan TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı uyarınca malın satın alınıp stoklara girdiği tarihe kadar oluşan kur farkı ile TMS 2 Stoklar standardı uyarınca ithalat sırasında oluşan banka masrafı malın maliyetine dahil edilmiştir.

Örnek: A firması gönderici firma ile ithal edilecek buğdayın 30 gün vadeli mal mukabili olarak ödenmesi için anlaşmıştır. Peşin fiyatı 45.000 USD olan mal bedelinin mal mukabili ödenmesi nedeniyle 1.000 USD fark ödenecektir. İthalat yapıldıktan sonra firma tarafından banka transferi yapılmıştır. (İthalat beyannamesinin tescil tarihinde 1 USD: 6 TL, Transfer tarihinde 1 USD: 6,10 TL, KDV % 1, vergi bankadan ödenmiştir.)

----- / -----	
153 Ticari Mallar	270.000
153.10 Buğday	270.000
191 İndirilecek KDV	2.700
650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları	6.000
	320 Satıcılar 276.000
	102 Bankalar 2.700
<i>(İthalatın ve vade farkının kaydı)</i>	
----- / -----	
320 Satıcılar	276.000
650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları	4.600
	102 Bankalar 280.600
<i>(Ödemenin ve kur artışının kaydı)</i>	
----- / -----	

2.5.2. İthalat İçin Yapılan Masraflar

Normal bir ithalat sürecinde navlun, sigorta, tahmil tahliye, ardiye, gümrük müşaviri komisyonu gibi masraflar yapılmaktadır. TMS 2 standardının 11'inci maddesine göre; stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler ile mamul, malzeme ve hizmetlerin edinimiyle doğrudan ilişkilendirilebilen taşıma, yükleme-boşaltma ve diğer maliyetleri içerdiğinden ithal eşyası için yapılan bu masrafları da malın maliyetine eklememiz gerekmektedir.

Örnek: B firması yurt dışından 20 ton metal levhanın 40.000 USD bedelle ithali konusunda 01.01.2020 tarihinde anlaşmış ve mal bedelini transfer etmiştir. Anlaşma sağlanan mallar 01.02.2020 tarihinde Ambarlı Limanına gelmiştir. Söz konusu malların ithali için 5.000 TL navlun, 500 TL sigorta, 1.500 TL liman (ardiye, tahmil tahliye), 250 TL gümrük müşaviri komisyonu, 1.000 TL malların limandan fabrikaya taşınması için yurt içi nakliye gideri yapılmış ve giderler bankadan ödenmiştir. 02.02.2020 tarihinde mal stoklara alınmıştır (1 USD: 6 TL, KDV % 18).



----- 01.01.2020 -----	
159 Verilen Sipariş Avansları	240.000
159.10.01 Mal bedeli	240.000
102 Bankalar	240.000
<i>(Mal bedeli transferi)</i>	
----- 01.02.2020 -----	
159 Verilen Sipariş Avansları	8.250
159.10.02 Yurtdışı navlun	5.000
159.10.03 Yurtdışı sigorta	500
159.10.04 Liman masrafları	1.500
159.10.05 Gümrük müşaviri faturası	250
159.10.06 Yurtiçi nakliye	1.000
191 İndirilecek KDV	225
191.01 Yurtiçi nakliye KDV	180
191.02 Gümrük müşavirliği KDV	45
102 Bankalar	8.475
<i>(Masrafların kaydı)</i>	
----- 02.02.2020 -----	
153 Ticari Mallar	248.250
153.10 Metal Levha	248.250
191 İndirilecek KDV	44.460
<i>(247.000x0,18=44.460)</i>	
159 Verilen Sip.	248.250
102 Bankalar	44.460
<i>(Malın stoklara alınması)</i>	
----- / -----	

İthal edilecek eşyanın KDV matrahı; eşyanın gümrük kıymeti (mal bedeli+navlun+sigorta) ile 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 21/c maddesine göre beyanname tescil tarihine kadar yapılan diğer gider ve ödemelerden vergilendirilmeyenleri kapsadığından, limanda verilen hizmetler de aynı kanunun 17/ö maddesi uyarınca KDV den istisna olduğundan dolayı, limanda yapılan giderler KDV matrahına dahil edilmiştir. Yurt içi taşıma ve gümrük müşavirine yapılan ödemelerde katma değer vergisi hesaplandığından tekrar ithal eşyasının KDV matrahına dahil edilmemiştir.

2.5.3. İthalat Sırasında Ödenen Vergiler

27.08.2011 tarihli 28038 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin 1 no'lu ekinde gümrük idarelerince tahsil edilen vergiler bulunmaktadır. Bunlar; gümrük vergisi, ilave gümrük vergisi, tek ve maktu vergi, dampainge karşı vergi, sübvansiyona karşı telafi edici vergi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, ek mali yükümlülük, toplu konut fonu, tütün fonu, ek fon, kaynak kullanımını destekleme fonu, çevre

katkı payı, telafi edici vergi (ihracat), TRT bandrol ücretidir. TMS 2 Stoklar standardının 11'inci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesi hükmüne göre ithal edilen mal için ödenen KDV hariç diğer vergilerin malın maliyetine girmesi gerekmektedir.

Örnek: C firması Çin'den ithal edeceği oyuncaklar için gönderici firma ile CIF (navlun ve sigorta gönderici firma tarafından ödenecek) teslim şekline göre 20.000 USD karşılığında anlaşmış ve mal bedelini transfer etmiştir. İthal edilecek oyuncaklar 9503.00.21.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyonunda beyan edilecek olup, bahse konu eşyalar için 500 TL gümrük vergisi, 1.000 TL ilave gümrük vergisi, 1.000 TL dampinge karşı vergi ve beyanname kağıt bedeli olarak 50 TL damga vergisi ödenmiştir. Vergiler banka aracılığıyla ödenip, mallar stoklara alınmıştır (Döviz kuru 1 USD: 6 TL, % 18 KDV).

-----/-----		
159 Verilen Sipariş Avansları		120.000
159.10.01 Mal bedeli		120.000
	102 Bankalar	120.000
<i>(Mal bedeli transferi)</i>		
-----/-----		
159 Verilen Sipariş Avansları		2.550
159.10.02. Gümrük Vergisi		500
159.10.03. İlave Gümrük Vergisi		1.000
159.10.04. Dampinge Karşı Vergi		1.000
159.10.05. Damga Vergisi		50
	102 Bankalar	2.550
<i>(Vergilerin ödenmesi)</i>		
-----/-----		
-----/-----		
153 Ticari Mallar		122.550
153.10 İthal edilen oyuncak		122.550
191 İndirilecek KDV		22.059
<i>(122.550 x 0,18 = 22.059)</i>		
	159 Verilen Sip.	122.550
	102 Bankalar	22.059
<i>(Malın stoklara alınması)</i>		
----- / -----		

İthalatta KDV matrahı ödenen vergileri de kapsadığından, indirilecek KDV $122.550 \times 0,18 = 22.059$ TL olarak hesaplanmış ve TMS 2 Stoklar standardı uyarınca gümrükte ödenen vergiler malın maliyetine ilave edilmiştir.

3. TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması Standardı

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 (Kavcar, 2011: 1).

3.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

Devlet yardımları, verilen yardımın niteliği ve tabi olduğu koşullara bağlı olarak birçok şekilde olabilir. Yardımın amacı, bir işletmeyi devlet yardımı sağlanmadan normal koşullar altında yapmayacağı bir takım işlere girebilmesini teşvik etmek olabilir (TMS 20, md. 4). Bir işletmenin devlet yardımı alması finansal tabloların hazırlanmasında iki nedenden ötürü önemli olabilir. İlk olarak, eğer bir kaynak transferi gerçekleştiyse, transferin muhasebeleştirilmesi için uygun bir yöntem bulunmalıdır. İkinci olarak, raporlama döneminde işletmenin söz konusu yardımlardan ne kadar fayda sağladığının belirtilmesi beklenir. Bu durum, işletmenin finansal tablolarının önceki dönemlerle ve diğer işletmelerle karşılaştırılmasını kolaylaştırır (TMS 20, md. 5).

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve devlet yardımlarının açıklanması standardı uygulanırken aşağıda belirtilen konular standardın kapsamı dışındadır (TMS 20, md. 2).

(a) Fiyat değişiminin etkilerini yansıtan finansal tablolarda devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde veya benzer nitelikteki ek bilgilerde ortaya çıkan özel sorunlar;

(b) İşletmelere vergilendirilebilir kâr ya da vergi zararının hesaplanmasında yararlanmak üzere sağlanan faydalar veya vergi yükümlülüğüne bağlı olarak belirlenen ya da vergi yükümlülüğü ile sınırlı olarak sağlanan devlet yardımları (Sözü edilen yardımlara örnek olarak; gelir/kurumlar vergisi istisnaları, yatırımı teşvik amaçlı vergi indirimleri, hızlandırılmış amortisman uygulaması ve indirilmiş vergi oranları gösterilebilir);

(c) Devlet'in bir işletmeye iştirak etmesi;

(d) TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki devlet teşvikleri.

3.2. Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesinde Kullanılan Yöntemler

Devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Teşvikin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği, yani edinilen teşvikin bilançoda izlendiği sermaye yaklaşımı ve teşvikin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği, yani edinilen teşvikin gelir tablosunda izlendiği gelir yaklaşımıdır (Kara ve Öztöpcü, 2015: 10).

Sermaye yaklaşımının dayandığı gerekçeler şunlardır:

(a) Bir finansman aracı olan devlet teşvikleri, finanse ettikleri harcama kalemini netleştirmek amacıyla kâr veya zararda muhasebeleştirilmek yerine, finansal durum tablosu (bilanço) ile ilişkilendirilmelidir. Geri ödeme beklenmediğinden, bu tür teşvikler kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirilmelidir ve

(b) Kazanılmış bir gelir olmamaları, aksine herhangi bir maliyeti olmaksızın devlet tarafından sağlanan bir teşviki temsil etmeleri nedeniyle, devlet teşviklerine kar veya zararda yer verilmemelidir (TMS 20, md. 14).

Gelir yaklaşımının dayandığı gerekçeler ise şunlardır:

(a) Devlet teşvikleri, hissedarlar dışındaki bir kaynaktan elde edilmiş olmaları nedeniyle, doğrudan öz kaynak olarak kaydedilmemeli, fakat uygun dönemlerde kâr ya da zarar olarak muhasebeleştirilmelidir;

(b) Devlet teşvikleri nadiren karşılıksızdır. İşletmeler koşullara uymakla ve önceden konan yükümlülüklerini yerine getirmekle teşvikleri kazanır. Bu nedenle bu teşvikler sözü edilen teşviklerle karşılanması amaçlanan maliyetlerin gider olarak muhasebeleştirildiği dönemler boyunca kâr ya da zararda muhasebeleştirilmelidir ve

(c) Gelir vergisi ve diğer vergilerin bir tür harcama olması göz önüne alındığında, mali politikaların bir uzantısı olan devlet teşvikleri de kâr veya zarar ile ilişkilendirilmelidir (TMS 20, md. 15).

Devlet teşvikleri tanımı dışında kalan devlet yardımları, kendilerine bir değer atfedilemeyen ve devletle yapılıp işletmenin olağan ticari faaliyetlerinden ayırt edilemeyen tipteki devlet yardımlarını kapsar (TMS 20, md. 34). Doğrudan bir kaynak aktarımından bahsedilmediği için devlet yardımları muhasebeleştirmeye konu olmaz. Bununla birlikte yardımlardan önemli boyutta fayda sağlanması halinde, finansal tabloların yanıltıcı olmaması adına devlet yardımlarının türü, kapsamı ve süresi açıklanır (Örten vd., 2014: 316).

Diğer taraftan, teşviklerin muhasebeleştirilmesinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile TMS 20 arasında farklılıklar bulunmaktadır. MSUGT, devlet teşviklerinin 602 Diğer Gelirler hesabında izlenmesini **önermekte** iken, TMS 20 gelir yaklaşımına göre 644 Esas Faaliyetlerden Diğer Çeşitli Gelir ve Kazançlar hesabında, sermaye yaklaşımına göre ise 546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri hesabında izlenmesi önerilmektedir.

3.3. İthalatta Yararlanılan Teşvikler ve Muhasebe Uygulamaları

Dış ticarete yararlanılan teşviklere baktığımızda genel olarak; KDV istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, ihracatta KDV iadesi, ihracat kredileri (Eximbank), istihdam desteği, ar-ge yardımı ve benzeri olarak sıralayabiliriz. Çalışmamızda ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi üzerinde durulduğundan, bahse konu teşviklerden bu kapsamda inceleyeceğimiz KDV istisnası ve gümrük vergisi muafiyetidir. İthalat yapan firmalar bu teşviklerden dahilinde işleme rejimi kapsamında yapılan ithalatlarda ve yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan makine ve teçhizat ithalatlarında faydalanmaktadır.

3.3.1. Yatırım Teşvik Belgesi Kapsamında Yapılan İthalat

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'ın 4. maddesine göre; yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan ithalatlarda gümrük vergisi muafiyeti ve KDV istisnası desteği bulunmaktadır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım malı ithalinde gümrük idareleri tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen ve teminat karşılığı ertelenen KDV tutarı 192 Diğer KDV (teşvikli yatırım ertelenen KDV) hesabına borç; 392 Diğer KDV (teşvikli yatırım ertelenen KDV) hesabına alacak kaydedilir. Erteleme kaydı yapıldıktan sonra işletmenin vergi dairesine ödediği KDV'nin ertelenen KDV tutarına ulaşması beklenir. Vergi dairesinden ödenen KDV'nin tutarını gösteren belge alınır. Bu belge gümrük idaresine verilerek KDV'nin terkinin sağlanır. Teminat mektupları nazım hesaplarda izleniyorsa, ilgili nazım hesaplar da kapatılır (Keskin, 2007: 90).

Örnek: ABC A.Ş. yeni kuracağı dokuma fabrikası için yatırım teşvik belgesi kapsamında Almanya'dan makine almaya karar vermiştir. İthal edilecek makinenin CIF bedeli 100.000 USD olup, bankadan transfer edilmiştir. Makinenin beyan



edileceği tarifede CIF bedel üzerinden % 10 gümrük vergisi bulunmaktadır. Makine Almanya'dan Halkalı Gümrük Müdürlüğüne getirilmiş ve 1.000 TL bankadan ardiye gideri ödenmiştir. (Döviz kuru 1 USD: 6 TL, % 18 KDV).

-----/-----		
259 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları ve Verilen Avanslar		600.000
259.10.01 Makine bedeli		600.000

102 Bankalar 600.000

(Makine bedeli transferi)

-----/-----		
259 Yapılmakta Olan MDV Yatırımları ve Verilen Avanslar		1.000
259.10.02 Ardiye Gideri		1.000
	102 Bankalar	1.000

(İthalat masrafları)

-----/-----		
253 Tesis, Makine ve Cihazlar		601.000

259 Yapılmakta Olan MDV Yatırım.
ve Verilen Avanslar 601.000

(İthalatın yapılması, mal bedeli ve masrafların yansıtılması)

-----/-----		
364 Ödenecek Diğer Vergiler	60.000	
		Gelir yaklaşımına göre gümrük vergisinin kayıtlara alınması
644 Esas Faaliyetlerden Diğer		
Çeşitli Gelir ve Kazançlar		60.000
644.10 Gümrük Vergisi Teşvik Gelirleri		

(Ödenmeyen GV nin kaydı 600.000×0.10)

-----/-----		
364 Ödenecek Diğer Vergiler	60.000	
		Sermaye yaklaşımına göre gümrük vergisinin kayıtlara alınması
546 Yedeklerde İzlenen Devlet Teşvik Gelirleri		60.000

(Ödenmeyen GV nin kaydı 600.000×0.10)

-----/-----

-----/-----	
192 Diğer KDV	118.980
392 Diğer KDV	118.980
<i>(ithalattaki KDV'nin teminata bağlanması)</i>	
<i>[(600.000 mal bedeli+1.000 masraflar+60.000 gv)x0.18]</i>	
-----/-----	
900 Nazım Hesaplar	118.980
900.01 Teminat Mektubundan Borçlular	118.980
902 Nazım Hesaplar	118.980
902.01 Teminat Mekt. Alacaklılar	118.980
<i>(Teminat mektubu verilmesi)</i>	
-----/-----	
392 Diğer KDV	118.980
192 Diğer KDV	118.980
<i>(KDV'nin terkin)</i>	
-----/-----	
902 Nazım Hesaplar	118.980
902.01 Teminat Mektubu Alacaklılar	118.980
900 Nazım Hesaplar	118.980
900.01 Teminat Mektup Borçlular	118.980
<i>(Teminat mektubunun geri alınması)</i>	
-----/-----	

Yukarıda yer alan örnekten görüleceği üzere, TMS 2 Stoklar standardı uyarınca ithal eşyasına ilişkin yapılan yükleme, boşaltma ve depolama giderleri malın maliyetine eklenmiştir. Öte yandan KDV hariç gümrükte ödenen vergilerde aynı standart uyarınca malın maliyetine dahil ediliyordu, ancak örneğimizde makine ithalatı yatırım teşvik belgesi kapsamında yapıldığından gümrük vergisinden muaf olarak ithal edilecek ve bundan dolayı gümrük vergisi ödenmeyecektir. Bu nedenle TMS 20 standardı uyarınca ödenmesi gereken gümrük vergisi hem gelir hem de sermaye yaklaşımına göre yukarıda muhasebeleştirilmiştir. KDV zaten malın maliyetine dahil edilmediğinden ithalat aşamasında teminata bağlanıp, akabinde vergi dairesince terkin işlemi yapılarak teminat çözülmekte ve yine herhangi bir KDV ödemesi yapılmamaktadır.

3.3.2. Dahilde İşleme Rejimi Kapsamında Yapılan İthalat

4458 Sayılı Gümrük Kanunu'nun 108. maddesine göre dahilde işleme rejimi; serbest dolaşımda olmayan eşyanın, işlem görmüş ürünlerin üretiminde kullanılmasından sonra Türkiye Gümrük Bölgesi'nden yeniden ihraç edilmesi amacıyla, gümrük vergileri ve ticaret politikası önlemlerine tabi tutulmaksızın geçici olarak ithal edilmesidir.

Bu rejim kapsamında eşya geçici olarak ithal edilmekte, geçici ithal edilen eşya serbest dolaşımında bulunmamakta ve işleme faaliyetine tabi tutulmaktadır. İşlenmek üzere geçici olarak ithal edilen eşyanın vergileri teminata alınıp, işlem görmüş ürünler ihraç edildiğinde teminat çözülmektedir. Dâhilde işleme izin belgesi dışında yapılan ithalatlarda maliyete yüklenilen gümrük vergisi, dâhilde işleme izin belgesi ile temin edilen bir malzemeye bağlı olduğu durumda, maliyete eklenmeyip, devlete ödenmeyecek, TMS 20'ye göre gelir yaklaşımı veya sermaye yaklaşımı kapsamında aşağıdaki şekilde muhasebeleşecektir.

Örnek: ABC A.Ş. kumaş üreten bir firma olup, dahilde işleme izin belgesi sahibidir. Belge kapsamında firma pamuk ithal edip, işleme faaliyeti sonunda kumaş ihraç etmektedir. Bu kapsamda firma Özbekistan'da yerleşik firma ile CIF bedeli 30.000 USD tutarında pamuk ithalatı konusunda anlaşmış, mal bedeli transfer edilmiştir. Pamuk ithalatında gümrük vergisi % 10, KDV % 8 ve transfer tarihinde 1 USD: 6,50 TL'dir.

-----/-----		
159 Verilen Sipariş Avansları		195.000
159.10.01- 2020/D1-123 nolu DİİB		195.000
	102 Bankalar	195.000
<i>(Pamuk bedelinin transferi)</i>		
-----/-----		
150 İlk Madde ve Malzeme		195.000
	159 Verilen Sipariş Avansları	195.000
<i>(İthalatın yapılması)</i>		
-----/-----		
364 Ödenecek Diğer Vergiler	19.500	
	644 Esas Faaliyetlerden Diğer	
	Çeşitli Gelir ve Kazançlar	19.500
	644.10 Gümrük Vergisi Teşvik Gelirleri	
<i>(Ödenmeyen GV nin kaydı 195.000x0.10)</i>		
-----/-----		
364 Ödenecek Diğer Vergiler	19.500	
	546 Yedeklerde İzlenen	
	Devlet Teşvik Gelirleri	19.500
<i>(Ödenmeyen GV nin kaydı 195.000x0.10)</i>		
-----/-----		
192 Diğer KDV		17.160
	392 Diğer KDV	17.160
<i>(KDV'nin teminata bağlanması) [(195.000 mal bedeli+19.500 gümrük vergisi)x0,08]</i>		

Gelir yaklaşımına göre gümrük vergisinin kayıtlara alınması

Sermaye yaklaşımına göre gümrük vergisinin kayıtlara alınması

-----/-----	
900 Nazım Hesaplar	17.160
900.01 Teminat Mektubundan Borçlular	17.160
902 Nazım Hesaplar	17.160
902.01 Teminat Mekt. Alacaklılar	17.160
<i>(Teminat mektubu verilmesi)</i>	
-----/-----	
392 Diğer KDV	17.160
192 Diğer KDV	17.160
<i>(KDV'nin terkini)</i>	
-----/-----	
902 Nazım Hesaplar	17.160
902.01 Teminat Mekt. Alacaklılar	17.160
900 Nazım Hesaplar	17.160
900.01 Teminat Mektup Borçlular	17.160
<i>(Teminat mektubunun geri alınması)</i>	
-----/-----	

İthalatta ödenmeyen gümrük vergisi gelir ve sermaye yaklaşıma göre kayıt altına alınmış, yine KDV tutarı da dahilde işleme izin belgesi dolayısıyla ödenmediğinden dolayı 191 İndirilecek KDV yerine 192 Diğer KDV ve 392 Diğer KDV kanalıyla tecil ve terkin edilmiştir.

4. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı

Günümüzde Uluslararası ticaretteki artış beraberinde bir taraftan çok uluslu şirketlerin kurulmasına neden olurken diğer yandan ulusal şirketlerin yurt dışında ana ortaklık ya da bağlı ortaklık kurmalarına neden olmuştur. Bu durum doğal olarak muhasebe sistemlerini de etkilemiştir. Özellikle muhasebe kayıtlarının geçerli para biriminden tutulması ve raporlanması, farklı para birimleri ile ticaret yapan ya da yurt dışı şubeleri veya ortaklıkları olan firmaların elde ettikleri döviz hasılatlarının da ulusal para birimine çevrilmesini zorunlu hale gelmiştir. Tüm bu işlemlerin yapılabilmesi için geliştirilen Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) uyumlu çıkarılan Türk Muhasebe Standartları, bu konuyu TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri standardında düzenlemiştir (Bozkurt, 2016: 466).

4.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

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 işlemlerinin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektir. Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır (TMS 21, md. 1-2).

Bu Standart aşağıdaki durumlarda uygulanır (TMS 21, md. 3):

(a) TFRS 9 Finansal Araçların kapsamına giren türev işlemler ve bakiyeler hariç olmak üzere, yabancı para işlemlerinin ve bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,

(b) İşletmenin finansal tablolarına konsolidasyon ya da öz kaynak yöntemi uygulanarak dâhil edilen yurtdışındaki işletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesinde ve

(c) İşletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun finansal tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesinde.

Temelde yabancı paralı işlemlerden olan üç tür işlem bu standardın dışındadır. Bunlardan ilk olarak, TMS 39 birçok yabancı para türev araçlarına uygulandığından, bu türev araçlar bu standart kapsamı dışındadır. İkinci olarak, bu standart, yurtdışındaki işletmedeki net yatırım da dâhil olmak üzere, yabancı para kalemleri için yapılan finansal riskten korunma muhasebesinde uygulanmaz. Finansal riskten korunma muhasebesinde TMS 39 hükümleri uygulanır. Son olarak, bu standart yabancı para işlemlerinden kaynaklanan nakit akışlarının Nakit Akış Tablosundaki sunumunda ya da yurtdışındaki işletmenin nakit akışlarının çevriminde uygulanmaz (Bozkurt, 2016: 468).

Yabancı paraya dayalı bir işlem aşağıdaki işlemlerden oluşur:

(a) İşletmenin, fiyatları yabancı bir para biriminde belirlenen mal ve hizmetleri alıp satması;

(b) İşletmenin, borç ya da alacak tutarları yabancı bir para biriminde belirlenen kredi alması ya da borç vermesi veya

(c) İşletmenin, yabancı bir para birimi cinsinden varlık iktisap etmesi ya da elden çıkarması ile bu tür yükümlülüklerin doğması veya ifa edilmesi.

4.2. İlk Muhasebeleştirme ve Bilanço İşlemleri

Bir yabancı para işlemi ilk muhasebeleştirme sırasında; yabancı para birimindeki tutara, geçerli para birimi ile işlem tarihindeki yabancı para birimi arasındaki geçerli kur uygulanarak, geçerli para biriminden kaydedilir. İşlem tarihi, işlemin Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na göre ilk defa kaydedilmesi gerektiği tarihtir. Uygulama kolaylığı nedeniyle, işlem tarihindeki gerçek kura yaklaşan bir kurun, örneğin, haftanın ya da ayın ortalama kurunun, o dönem içinde her bir yabancı para biriminde gerçekleşen işlemlerin tümü için kullanılması mümkündür. Bununla birlikte, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda dönem için ortalama kur kullanılmaz (TMS 21, md. 21, 22).

Yabancı paralı işlem yapan işletmeler TMS 21 kur değişiminin etkileri standardına göre her bilanço tarihinde aşağıdaki çevrim işlemlerini gerçekleştirir (TMS 21, md. 23):

(a) Yabancı para parasal kalemler kapanış kurundan çevrilir;

(b) Tarihi maliyet cinsinden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki döviz kuru kullanılarak çevrilir ve

(c) Gerçeğe uygun değerden ölçülen yabancı para birimindeki parasal olmayan kalemler gerçeğe uygun değer in ölçüldüğü tarihteki döviz kurları kullanılarak çevrilir.

4.3. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Uluslararası ticaretteki gelişmelere paralel olarak işletmeler, yabancı ülkelerdeki işletmelerle dövize 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 (Bekçioğlu ve Köroğlu, 2008: 35). TMS 21 standardı bu kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceğinde bizlere yol gösterici olmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları açısından işletmelerin yapmış oldukları yabancı paralı işlemler sonucunda ortaya çıkan kur farkları parasal kalem olması ve parasal kalem olmamasına göre farklılık arz etmektedir. Bu bağlamda, parasal kalemlerin ödenmesinden ya da dönem içinde veya önceki finansal tablolarda ilk muhasebeleştirme sırasında çevrildiklerinden farklı kurlardan çevrilmelerinden kaynaklanan kur farkları, oluştukları dönemde kâr veya zararda muhasebeleştirilirken, 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, kâr ya da zararda muhasebeleştirilirse, bu kazanç ya da zararın kurdan kaynaklanan kısmı da kâr ya da zararda muhasebeleştirilir (TMS 21, md. 28, 30).

4.4. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesinde VUK ve TMS/TFRS Karşılaştırılması

Kur farklarının muhasebeleştirilmesinde, VUK hükümleri ile TMS 21’de yer alan düzenlemeler arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Söz konusu farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir

Karşılaştırma Konusu	TMS 21	VUK
İlk ölçüm	İşlem tarihindeki spot kur	TMS ile uyumludur.
Yabancı Para Cinsinden parasal Kalemlerin Çevrimi	Dönem sonundaki spot kur üzerinden	Maliye Bakanlığı’nca belirlenen kur üzerinden
Yabancı Para Cinsinden Parasal Olmayan Kalemlerin Çevrimi	Maliyet bedeli ile ölçülüyorsa işlem tarihindeki kur üzerinden, gerçeğe uygun değeri ile ölçülüyorsa gerçeğe uygun değerinin belirlendiği tarihteki spot kur üzerinden çevrilir	Maliye Bakanlığı’nca belirlenen kur üzerinden
Son Ölçüm	İşlem tarihindeki kur üzerinden	Maliye Bakanlığı’nca belirlenen kur üzerinden
Finansal Tabloların Çevrimi	Varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kur üzerinden, gelir gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilir.	Herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Kaynak: Karacan ve ark, TMS–BOBİ FRS–VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması, Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi, 2018, ss. 9

Görüldüğü üzere, döviz dayalı işlemlerde oluşan kur farklarında muhasebe uygulamaları ile TMS 21 standardı arasında kur farklarının maliyete dahil edileceği ya da giderleştirileceği hususunda farklılıklar bulunmaktadır. Ülkemiz vergi uygulamalarındaki yaklaşıma göre ihtiyari bırakılan taraflar, TMS 21 standardına göre daha somut belirlemelerle ifade edilmiştir. Standardın bu yaklaşımı daha güvenilir ve yeknesak mali raporlamalar yapılmasını mümkün kılmaktadır. Ancak kur farklarının muhasebeleştirilmesine ilişkin standardın, yabancı paraya dayalı işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından tek başına yeterli olmadığı, diğer standartlarla birlikte uygulama alanı bulması gerektiği bir gerçektir (Ceran ve Ortakarpuz, 2013: 79).



4.5. Kur Değişimine İlişkin Muhasebe Uygulamaları

Örnek: ABC A.Ş. 01.12.2019 tarihinde 10.000 USD tutarında bir malı mal mukabili (vadeli) olarak Bucarest Trade S.A. firmasından ithal etmiş ve işlemin gerçekleştiği tarihteki döviz kuru 1 USD: 5,50 TL olup, bu tutar üzerinden firma hesabına alacak kaydı yapılmıştır. Dönem sonunda değerlendirme kuru 1 USD: 6,00 TL'dir. Mal mukabili olarak satın alınan mala ilişkin dönem sonu işlemlerini yapalım.

Dönem sonu işlemleri için yapılması gereken ilk işlem, kur farkının bulunmasıdır.

Borcun Bilanço Günündeki Tutarı: 10.000 USD x 6,00 TL = 60.000 TL

Borcun Kayıtlı Değeri: 10.000 x 5,5 TL = 55.000 TL

Kur Farkı: 5.000 TL

İthalatın yapıldığı tarihte geçerli olan döviz kuruna göre firmanın borcu 55.000 TL iken, dönem sonunda döviz kurunda meydana gelen artış ile borç 60.000 TL'ye yükselmiş ve 5.000 TL firma aleyhine kur farkı oluşmuştur. Ortaya çıkan kur zararını "650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları" hesabına borç kaydetmemiz gerekmektedir.

-----/-----		
650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları		5.000
	320Saticılar	5.000
	320.10.01 Bucarest Trade S.A.	5.000
<i>(Kur farkının hesaplanması)</i>		
-----/-----		

Örnek: ABC A.Ş. gömlek üreten bir firma olup, yurt dışında yerleşik Basel GmbH firmasından 30.000 USD karşılığında pamuk ithalatı gerçekleştirmek için gönderici firma ile 60 gün vadeli olarak 01.12.2019 tarihinde anlaşmıştır. Bu tarihteki kur 1 USD: 5,50 TL'dir. Bahse konu pamuk 10.12.2019 tarihinde İzmir Limanına gelmiş ve ithalat işlemleri tamamlanmıştır. 30.01.2020 tarihinde ithalat bedelinin ödenmesi için bankaya talimat verilmiş ve ödeme 1 USD: 6,00 TL'den gerçekleştirilmiştir. 31.12.2020 tarihinde 1 USD: 5,40 TL'dir. (örneğimizde kur farkı üzerinde durulduğundan masraf ve vergiler göz ardı edilmiş, vade farkı olmadığı varsayılmıştır).

----- 01/12/2019 -----

159 Verilen Sipariş Avansları	165.000	
159.10.01- Pamuk İthalatı	165.000	
(5,50TLx30.000 USD: 165.000 TL)		
	320 Satıcılar	165.000
	320.20.01- Basel GmbH	165.000

(Pamuk İthalatı)

----- 10/12/2019 -----

150 İlk Madde ve Malzeme	165.000	
150.10.01- Pamuk	165.000	
	159 Verilen Sipariş Avansları	165.000
	159.10.01- Pamuk İthalatı	165.000

(İthalatın yapılması)

----- 31/12/2019 -----

320 Satıcılar	3.000	
320.20.01- Basel GmbH	3.000	
	640 Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları	3.000



**165.000-(5,40x30.000)= 3.000
TL Kur Kazancı**

(Dönem sonu borcun yeniden değerlemesi)

----- 30/01/2020 -----

650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları	18.000	
	320 Satıcılar	18.000
	320.20.01- Basel GmbH	18.000



**162.000-(6,00x30.000)=
-18.000 TL Kur Zararı**

(Ödemeden önce borcun yeniden değerlemesi)

----- 30/01/2020 -----

320 Satıcılar	180.000	
320.20.01- Basel GmbH	180.000	
	102 Bankalar	180.000



**165.000-3.000+18.000=
180.000 TL pamuk bedeli**

(Pamuk ithalat bedelinin ödenmesi)

----- / -----

5. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

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 öz kaynaklar kullanılarak ya da yabancı

finansman kaynaklarına başvurmak suretiyle finanse edilmektedir. Son yıllarda gözlemlenen olgu, dış kaynak kullanımına başvuran şirketlerin sayısının arttığı yönündedir. Bu olgunun arkasında ise yabancı kaynak kullanımının sağlamış 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 (Aslanertek ve Yapan, 2011: 1). TMS 23 standardı yabancı kaynak kullanımının nasıl muhasebeleştirileceğinde bizlere rehberlik yapmaktadır.

TMS 23'e göre; bir işletme tarafından yapılan borçlanmalarla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer giderler borçlanma maliyeti olarak tanımlanmaktadır.

5.1. Standardın Amacı ve Kapsamı

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

Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir:

- (a) TFRS 9'da tanımlanan etkin faiz yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- (b) TFRS 16 Kiralamalar uyarınca finansal tablolara alınan kira yükümlülüklerine ilişkin faiz ve
- (c) Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları.

Borç olarak sınıflandırılmayan, imtiyazlı hisseler dahil, öz kaynakların gerçekleşen veya tahmini maliyetleri ile ilgili konular bu Standardın kapsamında değildir.

Çok miktarda ve tekrarlanarak imal edilen veya üretilen stoklar ile gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir özelliikli varlığın (örneğin TMS 41 Tarımsal Faaliyetler kapsamındaki bir canlı varlık) elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ile ilgili olarak bu standardın uygulanması gerekli değildir.

5.2. Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerce bir özelliikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özelliikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. Diğer borçlanma maliyetleri oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirilirler (TMS 23, md. 8, 9).

TMS 23 standardı kapsamında, bir dış ticaret işlemine konu olan varlık özelliikli varlık ise, elde edilmesi sırasında katlanılan borçlanma maliyeti varlığın maliyetine dâhil edilebilir. Standartta özelliikli varlıklara ilişkin örnek olarak; stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller verilmiştir.

Bu çerçevede stokların,

- Aktife alındığı tarihten önceki dönemlere ilişkin borçlanma maliyetleri aktifleştirilmekte,
- Aktife alındığı tarihten sonraki döneme ilişkin borçlanma maliyetleri dönem gideri olarak muhasebeleştirilmektedir.

5.3. Borçlanma Maliyetinin Muhasebeleştirilmesinde VUK ve TMS/TFRS Karşılaştırılması

Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda VUK hükümleri ile TMS/TFRS

düzenlemeleri arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu tebliğleri hükümlerinde “özellikli varlık” kavramı yer almaz iken; TMS 23 kapsamında özel varlık kavramı yer almaktadır. Ayrıca 23 numaralı Borçlanma Maliyetleri Standardında özel varlık kavramı ile ilgili bir tanım da yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu tebliğleri hükümlerinde borçlanma maliyetleri, maddi duran varlıklar ve stoklar olmak üzere iki açıdan değerlendirilmekte iken; TMS 23’te stoklar, imalat tesisleri, enerji üretim tesisleri, maddi olmayan duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, taşıyıcı bitkiler olmak üzere altı açıdan değerlendirilmektedir. Maddi duran varlıklar ve stoklar açısından MSUGT ile TMS/TFRS karşılaştırıldığında; iki düzenlemede de maddi duran varlıklara ve stoklara ilişkin yatırımlarda ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin yatırım süresince mutlaka aktifleştirilmesi gerekmektedir. Ancak MSUGT uyarınca, yatırım tamamlandıktan sonra ortaya çıkan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesi ya da doğrudan ortaya çıktıkları dönemde gider yazılması hususunda işletmelere serbestlik tanınırken; TMS/TFRS kapsamında dönem gideri yazılması zorunlu kılınmıştır (Elagöz ve Özcan, 2020: 86).

5.4. Borçlanma Maliyetine İlişkin Muhasebe Uygulamaları

Örnek: ABC A.Ş. firması ithal edeceği malın finansmanını Halk Bankasından alınacak banka kredisi ile sağlayacaktır. Bu kapsamda 20.000 TL faiz giderine katlanılacaktır.

Borçlanma maliyetlerinin stokların aktife alındığı tarihe kadar hesaplandığı varsayıldığında;

-----/-----		
780 Finansman Giderleri	20.000	
	300 Banka Kredileri	20.000
	300.10.01 Halk Bankası	20.000
<i>(Faiz giderinin kaydı)</i>		
-----/-----		
153 Ticari Mallar	20.000	
	781 Finansman Giderleri	20.000
	Yansıtma Hesabı	
<i>(Faiz giderinin stok maliyetine yansıtılması)</i>		
-----/-----		

Borçlanma maliyetlerinin stokların aktife alındıktan sonra hesaplandığı varsayıldığında;

-----/-----		
780 Finansman Giderleri	20.000	
	300 Banka Kredileri	20.000
	300.10.01 Halk Bankası	20.000
<i>(Faiz giderinin kaydı)</i>		
-----/-----		

Şeklinde muhasebe kayıtları yapılır. Borçlanma maliyeti stokların aktife alındığı tarihe kadar hesaplandığında malın maliyetine dahil edilirken, stokların aktife alındığı tarihten sonra hesaplandığında gider hesabında kayıt edilerek doğrudan gelir tablosunda raporlanmaktadır.

Sonuç

Son yıllarda dünyadaki politik ve ekonomik değişiklikler yeni yatırım fırsatları yaratmıştır. Bunun sonucunda sermaye, ulusal sınırları aşarak uluslararası piyasalarda yeni yatırım imkânları bulmuştur. Bu süreç devam ederken, uluslararası sermaye piyasalarındaki yatırımlar için gereksinim duyulan finansal bilgilerin raporlanması ve açıklanmasında uyum sorunu ortaya çıkmıştır. Bu sorunun giderilebilmesi için yatırımcıları korumaya yönelik uluslararası alanda genel kabul görecek muhasebe standartları oluşturma çalışmaları başlamıştır (Say, vd. 2018: 5229). Bu kapsamda ülkemizde de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından uluslararası finansal raporlama standartlarına bire bir uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları belirlenmiştir.

Bu çalışma ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan muhasebe standartları dikkate alınarak ithalat yapan firmaların bu işlemlerini nasıl muhasebeleştirileceği örnekler yardımıyla açıklanmıştır. Firmaların bu standartlara göre muhasebe kayıtlarını yapması bir taraftan uluslararası uyum sorununu ortadan kaldıracak, bir taraftan da işlemlerin mali tablolarla doğru, karşılaştırılabilir ve yorumlanabilir bir şekilde sunulmasını sağlamış olacaktır. Böylece finansal tablolar muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk ve tam açıklama kavramlarına uygun şekilde sunulacaktır.

Diğer taraftan, çalışmamızda muhasebe standartlarına ilişkin bazı uygulamalar ile Vergi

Usul Kanunu hükümlerine göre yapılan muhasebe uygulamaları arasında bazı farklılıkların olduğu belirtilmiştir. Döviz dayalı işlemlerde oluşan kur farklarının muhasebeleştirilmesi ile vadeli mal alımlarında vade farkının muhasebeleştirilmesi bunlara örnek olarak gösterilebilir. Bu farklılıkların kaldırılması için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından Vergi Usul Kanunu ve ilgili diğer vergi mevzuatında düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

Netice itibariyle; ülkemizde faaliyet gösteren firmaların muhasebe kayıtlarını KGK tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına göre yapması, muhasebe kayıtlarında yeknesaklığın sağlanmasında ve küreselleşen dünyada bilgi kullanıcılarının (işletmeyle ticari ilişkiye girenler, kamuoyu, yabancı kaynak sağlayanlar, yatırımcılar, danışmanlık kuruluşları, v.b.) tereddütlerinin giderilmesi konusunda hayati önem arz etmektedir.

Kaynakça

- Ağsagal, A. ve Baral, G. (2016), "Dış Ticaret İşlemlerinin TMS 2 Stoklar ve TMS 18 Hasılat Standartları Kapsamında İncelenmesi", Sosyal Bilimler Dergisi Sayı 48, Nisan/2016.
- Aslanertik, E. ve Yapan, A., (2011), "TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı Uygulamaları ve Standardın Vergi Usul Kanunu ile Karşılaştırılması" <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ahmetyapan/001/> (Erişim Tarihi: 11.11.2020)
- Bayazıtlı, E. (2010), "Envanter ve Bilanço", Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Bekçioğlu, S. ve Köroğlu, Ç. (2008), "Mali Çözüm" İSMMO, Sayı 86.
- Bozkurt, O. (2016), "TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardının Uygulaması ve Finansal Tablolara Yansımaları", Bartın Ün. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt. 7, Sayı: 14.
- Ceran, Y. ve Ortakarpuz, M., (2013), "Kur Farklarının Muhasebe Uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında İncelenmesi", Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt: 3, Sayı: 2.
- Elagöz, İ. ve Özcan, S., (2020), "Borçlanma Maliyetlerinin MSUGT, TMS/TFRS ve BOBİ FRS Açısından Muhasebeleştirilmesi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 85, Sayfa: 77-90
- Kara, S. ve Öztöpcü, D. (2015), "TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Kapsamında Yeni Teşvik Sisteminin Muhasebeleştirilmesi", World of IFRS, Ekim 2015 Özel Sayısı

- Karacan ve ark, (2018), "TMS-BOBİ FRS-VUK Kapsamında Kur Farklarının Değerlendirilmesinin Karşılaştırılması" Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi, ss. 9
- Kavcar B., (2011), "TMS 20'ye Göre Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir İşletmede Uygulanması", Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Keskin, A., (2007), "İthalat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Uygulama", Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Örtün, R., Kaval, H. ve Karapınar, A., (2014), "Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Uygulama ve Yorumları", Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öztürk, E., Stok Maliyetlerinin Ölçüm Ve Muhasebeleştirme Esaslarının Vuk, Tms/Tfrs Ve Yfrç Taslağı Açısından Karşılaştırılması, Pamukkale Ün. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2017, ss.144-145
- Say, S., Hakses, H. ve Büyükççek, M., (2018), "TMS Kapsamında Dış Ticaret İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi", SSS Journal, Cilt 4.
- TMS 2 Stoklar Standardı
- TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklaması
- TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı
- TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı
- 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun
- 4/11/1999 Tarihli ve 23866 Sayılı Resmi Gazete ile Yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 2/11/1984 Tarihli 18563 Sayılı Resmi Gazete ile Yayımlanan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 10/1/1961 Tarihli 10703 Sayılı Resmi Gazete ile Yayımlanan 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 31/12/1995 Tarihli ve 22510 Mükerrer sayılı Resmi Gazete ile Yayımlanan 95-7606 sayılı İthalat Rejim Kararı
- 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar
- 238 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
- 27.08.2011 tarihli ve 28038 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği
- 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname