

# DIŞ TİCARET İŞLEMLERİNİN TMS 21 KUR DEĞİŞİM ETKİLERİ STANDARDINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ<sup>1</sup>

Ahmet AĞSAKAL<sup>1</sup>

Gökhan BARAL<sup>2</sup>

---

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

<sup>1</sup> Araştırma Görevlisi. Sakarya Üniversitesi, "S.yazar" agsakal@sakarya.edu.tr

<sup>2</sup> Yrd. Doç. Dr. Sakarya Üniversitesi, baral@sakarya.edu.tr

## Özet:

Dış ticaret işlemlerinde tarafların birbirlerine güvenlerinin temelini finansal tablolar oluşturmaktadır. Doğru finansal tablo hazırlama önemli olduğu gibi finansal tablolardan ticarete taraf olan birimlerin aynı şeyleri anlaması oldukça önemlidir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(UFRS) dış ticarete taraf olan birimlerin finansal tablolardan aynı şeyleri anlamalarını sağlamada ciddi öneme sahiptir. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uyum sürecinde, Türkiye Muhasebe Standartları adı altında çalışmalar yapılmıştır. Ancak Maliye Bakanlığının ölçü kabul ettiği Vergi Usul Kanunlarını muhasebecilerin dikkate almaması mümkün değildir. Yabancı paralı işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesine, dönem sonu değerlemesine, gelecek yıllara sarkması halindeki muhasebeleştirilmesine, geçerli para biriminin bulunmasına dair açıklamalar yapılmıştır. Yurt dışı işlemlerinin çevrimi ve elden çıkarılması gibi konulara maksadımızı açacağımız ve bir makalenin kapsamını açacağı düşüncesiyle yer verilememiştir.

**Anahtar Kelimeler: Dış Ticaret, TMS 21 Kur Değişim Etkileri**

**Jel Kodu: M 40, M49**

## THE EVOLUTION OF FOREIGN TRADE TRANSACTIONS ACCORDING TO IAS 21 THE EFFECTS OF CHANGES IN FOREIGN EXCHANGE RATES

### Abstract

Financial statements provide basis for parties to trust each other in the foreign trade transactions. It is import to prapare correct financial statements, as well as to understand the same thing from the financial statements. The IFRS financial statements as foreign trade unit has a critical role to play in ensuring understand the same thing. International Financial Reporting Standards in the integration process ,Turkey Accounting Standards have been studied under the name . However, to take account of measures adopted by the accountant of the Ministry of Finance Tax Law is not possible. There is explanation about first accounting foreign money, transactions end term evaluation and to be prolonged next year and also re evaluation of currency.Foreing transactions is not related to our topic for this reason we dont give place to thats topic in this article.

**Keyword: Foreign Trade, IAS 21**

### Giriş

Dünya ekonomisinde giderek yoğunlaşan işlem hacminde, dış ticaret işlemleri önemli yer tutmaktadır. Uluslararası ticaretin, üretilen hizmet ve mallar ile bunların üretilmesini sağlayacak üretim faktörlerinin, bir ülke sınırlandırmasına bağlı kalma zorunluluğunu ortadan kaldırması, hizmet ya da mal üretiminin birden fazla ülkede yapılması, ülkelerin ilişkilerinin artarak sürmesini sağlamıştır. Dünyanın her tarafında, artık dış ticaret işlemleri önemli bir yer tutmakta ve her geçen gün artış göstermektedir. Buna paralel olarak son yıllarda uluslararası şirketlerin de artması ile muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişmesini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini de bir ölçüde kısıtlamaktadır.

Uluslararası şirketler dış ticaret yaparken ticaret yapmayı düşündüğü ülkedeki muhasebe sisteminin kendisine uygun olup olmadığını araştırmakta ve finansal tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedirler (Boyar ve Gümüş, 2009:317).

Muhasebe standartlarının olmadığı varsayımı altında, her ekonomik birim kendi belirlediği muhasebe kuralları ve ilkeleri ile raporlama yapacaktır. Bu durumda, oluşturulan finansal bilginin karar alma sürecinde etkin bir biçimde kullanılabilmesi için, öncelikle finansal bilgiyi üreten her ekonomik birimin kabul ettiği kuralların ve ilkelerin ayrı ayrı özümsemesi ve bilginin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekliliği ortaya çıkacaktır (Kieso ve Jeoke, 1992:99). 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 hale gelmiştir. Bu nedenle çeşitli ülke ve kuruluşlarda muhasebe standartları konusunda farklı çalışmalar yapılmış ve halen yapılmaya devam etmektedir.

Başta Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee –IASC), Avrupa Birliği, Birleşmiş Milletler, Ekonomik Kalkınma Örgütü (OECD) ve Menkul Kıymetler Komisyonu Uluslararası Örgütü (IOSCO) muhasebe standartları konusunda çalışmalar yapmışlardır. Ülkemizde de 1994 yılında uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu ulusal muhasebe standartları yayımlamak için Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kurulmuştur.

UFRS'nin teknik açıdan karmaşık olması, işletmelerin standarda uyması için gerekli altyapı ve finansal destekten yoksun olmaları, standartların sıkça değişen yapıda olması gibi birçok neden Türkiye dâhil birçok ülkenin UFRS'ye geçişte ciddi zorluklar yaşamalarına sebep olmuştur. Yine standartların, alternatif uygulamalara izin vermemesi ilke bazlı olması gibi birçok unsur standartlara en fazla yapılan eleştirilerdir. Bunlara rağmen standardın ortak bir muhasebe dili oluşturmayı hedeflemesi ve 2005 yılında Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerin kayıtlı işlemlerinde UFRS'yi uygulamaya geçmesi UFRS'ye geçişi ciddi oranda artırmıştır.

Dış ticaret işlemlerinde tarafların birbirlerine güvenlerinin temelini finansal tablolar oluşturmaktadır. Doğru finansal tablo hazırlama önemli olduğu gibi finansal tablolardan ticarete taraf olan birimlerin aynı şeyleri anlaması oldukça önemlidir. İşte UFRS dış ticarete taraf olan birimlerin finansal tablolardan aynı şeyleri anlamalarını sağlamada ciddi öneme sahiptir.

Ticarete güven esaslı ön plandadır. Güven sadece yapılacak olan işbirliğinin temeli değil; aynı zamanda ticari ilişkilerinin sürekliliğini sağlayan bir unsurdur (Arslan, 2015:91). İç ticarete aradaki mesafe kısa olduğunda ikili ilişkiler sayesinde bu güven tahsis edilebildiği halde, dış ticarete mesafe uzak olduğundan bu güveni finansal tablolar sağlamaktadır. Bu yüzden dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde kayıtların doğruluğunun teyit edilmesi ve aynı finansal verilerden aynı sonuçların çıkarılması oldukça önemlidir.

Bu çalışmada; dış ticaret işlemlerinin, dış ticaret kapsamında öncelikli olarak kullanılan Hasılat, TMS 21: Kur Değişim Etkileri Standardı kapsamında ne şekilde muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiğinin detaylı olarak gösterilmesi amaçlanmıştır.

## 1. Dış Ticaret ve Temel Kavramlar

Son yıllarda Türkiye'de ekonominin de büyümesi ile birlikte dış ticaret işlemleri ağırlık kazanmış, dış ticaretle ilgilenen ekonomi çevreleri de büyüme göstermiştir. Bu büyümeye Avrupa Birliği'ne giriş süreci de dâhil olunca uluslararası ticaret ile ilgili muhasebe ve teorik bilginin önemi artmıştır. Uluslararası ticaretin, üretilen hizmet ve mallar ile bunların üretilmesini sağlayacak üretim faktörlerinin bir ülke sınırlandırmasına bağlı kalması zorunluluğunu ortadan kaldırması, hizmet ya da mal üretiminin birden fazla ülkede yapılması, ülkelerin ilişkilerinin artarak sürmesini sağlamıştır. Küreselleşme olarak tanımlanan bu süreç; yerkürenin herhangi bir yerinde yaşanan olayların sadece gerçekleştiği yeri değil kendi sınırları dışındaki diğer yerleri hatta tüm dünya ülkelerini etkilemesi sonucunu ortaya

çıkarmıştır (Karacan, 2010:1). Küreselleşme sürecinde ülkeler arası sınırlar kalkmış ve yerküre kocaman bir köy haline gelmiştir (Kaya, 2010:7).

Dünya'daki küreselleşme hareketi ülkeler arasındaki dış ticaret ilişkilerinde de önemli değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Küreselleşme hareketi ile birlikte işletmeler dünya pazarlarına açılmış ve gerek ihracat gerekse ithalat alanında önemli mesafeler kat ederek ayakta kalabilmişlerdir.

Günümüzde dış ticaret yapmayan sadece yurtiçi talebe yönelik üretim veya pazarlama yapan şirketler yerlerinde saymakta veya iflasa sürüklenmektedirler. Bu yüzden işletmeler için dış ticaretle alakalı bilgilere sahip olmak, yasal düzenlemeleri takip etmek ve bu bilgileri kullanmak artık kaçınılmaz olmuştur.

Geçmiş dönemlerdeki birçok bilim insanına göre dış ticaret, ülkelerin atıl kaynaklarını değerlendirmelerine sebep olan bir pazar oluşturma aracı olarak nitelendirilmiştir. Ancak bu işlevinin dışında birçok ülkede büyüme ve kalkınmayı hızlandıran sürükleyici bir etken haline gelmiş ve dış ticaret bir bakıma büyümenin lokomotifi rolünü oynamıştır (Kutlu ve Başar, 2011:103). Dış ticaret ile birlikte ülkenin ekonomisi dış ekonomilerle irtibata geçmekte ve dış ekonomiler karşısındaki durumunu görebilmekte ve kendisine döviz geliri sağlayabilmektedir (Bedük ve İnce, 2005:169).

Ülke ekonomileri açısından dış ticaretin yapılmasının amacı, iç piyasada bulunmayan veya bulunduğu halde yüksek maliyetli olan mal ve hizmetlerin dış piyasalardan sağlanması; iç piyasada fazla olan mal ve hizmetlerin dış piyasaya transferi ile de refah seviyesinin yükseltilmesini sağlamaktır. Başka bir deyişle dış ticaret işlemleri, tamamen menfaate dayalı olarak gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşmaktadır.

## 1.1 Dış Ticarete Kullanılan Kavramlar

**Alivre Satış:** Bir malın satış anlaşmasıyla teslimi arasında belli bir sürenin olduğu alım satım işlemine denir.

**Antrepo:** Ülkeye deniz, hava, kara ve demir yolu ile girişi yapılan, ithalatı ve transit geçişi adı geçen ülke tarafından yasaklanmamış olan mal veya hizmetlerin depolandığı yere denir. Antrepoya konu olan mallar herhangi bir gümrük vergisine tabi değildir. Ama konu olan malla alakalı herhangi bir dış ticaret rejimine tabi tutulması gibi bir beyan varsa bu beyan sonrası gümrük vergisi ödenmektedir.

**Arbitraj:** Menkul kıymetler, kıymetli madenler, para ve kıymetli evrak gibi değerlerin iki piyasa arasındaki fiyat farklılığından fayda sağlamak amacıyla fiyatın düşük olduğu piyasadan satın alınması, fiyatın yüksek olduğu piyasada satılmasına denir

**Banknot:** Ülke merkez bankalarının çıkardığı kâğıt paranın adıdır.

**Cari Kur:** Döviz piyasalarında gün içerisindeki mal alım satımından dolayı ortaya çıkan, döviz alım satımında kullanılan kurdur. Hakiki kurda denilir.

**Çapraz Kur:** İki ülke parasının birbirine çevrilebilme oranına denir. Örneğin 1 Dolar =0, 6328 Euro, 1 Dolar=0, 5084 Sterlin gibi

**Çok Uluslu Şirket:** Birden fazla ülkede faaliyetleri olan kurulduğu ülke dışında üretim faaliyetleri yürüten işletmelere denir

**Efektif:** Kâğıt ve madeni para şeklindeki dövizdir. Para yerine geçen çek poliçe gibi ödeme araçları kapsamaz. Efektif dövizden daha dar bir kavramdır. Her efektif dövizdir ama her döviz efektif değildir.

**Enflasyon:** Fiyatlar genel seviyesinin sürekli ve hissedilebilir şekilde artış göstermesine denir. Deflasyonun tam tersidir.

**Esnek Döviz Kuru:** Döviz kurunun piyasadaki döviz arz talebine göre serbestçe belirlendiği sistem

**İhracat Kotası:** İhracatçı ve ithalatçı arasında yapılan görüşmeler sonucunda ihracatın miktar ve parasal değer üzerinden sınırlandırılması.

**İhracat Primi:** İhracatçıya devlet tarafından sağlanan yardımdır. İhraç edilen malın satıcına yapılan maliyet avantajıdır.

**İhracat:** Bir ülkede yetişen, üretilen veya başka ülkelere ithal edilmiş malların ve hizmetlerin başka ülkelere satılması işlemine denir.

**İhracatçı:** İhracatı gerçekleştiren, ilgili ihracatçı birliğine üye olan, kimlik numarasına sahip gerçek kişi ya da vergi numarasına sahip tüzel kişilere denir.

**İthalat Kotası:** İthalatçı ve ihracatçı arasında yapılan görüşmeler sonucunda ithalatın miktar ve parasal değer üzerinden sınırlandırılması.

**İthalat Yasakları:** Dış ticarete belirli bazı malların ithalat yolu ile ülkeye sokulmasının tamamen engellenmesi.

**İthalat:** Dış ticaret ilişkileri çerçevesinde, bir ülkenin diğer ülkelere satın aldığı mal ve hizmetlere denir.

**İthalatçı:** İthalatı gerçekleştiren, gümrük idarelerine kayıtlı kimlik numarasına sahip gerçek kişi ya da vergi numarasına sahip tüzel kişileri ifade eder.

**Kambiyo:** Banka veya özel finans kurumları aracılığıyla genellikle döviz üzerinden gerçekleştirilen işlemlerdir.( Toroslu, 2013:28-34; Gürsoy, 2012:34-43; Gökgez ve Şeker, 2015:12-21)

## 2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

Ülkelerin muhasebe sistemleri her ülke için farklılık içermektedir. Bu farklılıkların ülkelerin bulunduğu coğrafya, yaşayış tarzı, ülkenin sahip olduğu kültür vb. birçok sebebi vardır. Son yıllarda uluslararası şirketlerinde artması ile muhasebe uygulamalarında ülkeler arasındaki farklılıklar, finansal verilerin karşılaştırılmasını zorlaştırmakta, sermaye piyasalarının gelişmesini engellemekte ve uluslararası şirketlerin faaliyetlerini de bir ölçüde kısıtlamaktadır.

Muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının nedenleri şu şekilde özetlenebilir (Elitaş, 2011:7):

1. Uygulamadaki farklılıkları ortadan kaldırmak,
2. Muhasebe ilkelerinde tek düzeni gerçekleştirmek,
3. Mali tabloların açık, uygun, anlaşılabilir, tarafsız ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak,
4. İşletme ile ilgili kişi ve kurumların yanlış değerlendirmelerine ve karar vermelerine engel olmak,
5. Uluslararası alanda finansal bilgi üretimi ve sunulması sırasında ortak bir dil oluşturmak.

Finansal raporlama standartlarının uluslararası düzeyde her ülke tarafından kabulü için çalışma yapan kuruluşların başında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) gelmektedir. 1973 yılında kurulan Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu; Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İrlanda ve Amerika'daki profesyonel muhasebe kurumları tarafından mutabakata varılan bir anlaşma ile faaliyete başlamıştır (Başpınar, 2004:43). Londra merkezli ve bağımsız olan kurulun 100 farklı ülkeden yaklaşık 2 milyondan fazla muhasebeciyi temsil eden 140'dan fazla muhasebe kurulu üyesi bulunmaktadır.

IASC, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi gerekli kılan, yüksek kalitede ve tek, uygulanabilir ve anlaşılabilir şekilde muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamıştır. Kurul, ulusal muhasebe standartlarını belirleyicileri ile birlikte çalışarak, daha önce yayımlanmış olan tüm muhasebe standartlarını (UMS-IAS) ve yorumlarını onaylamış ve kendi kuruluşundan itibaren çıkarılacak tüm muhasebe standartlarını UFRS olarak isimlendireceğini hükme bağlamıştır (Aksoy, 2005:185).

UFRS, küresel finansal piyasalarda da kullanılacak yüksek kaliteli finansal raporlama standartlarına ulaşabilmek için yapılmıştır (Van Tendeloo ve Vanstraelen, 2005:12). UFRS'ye geçişin işletmelere sağlayacağı avantajlar şu şekilde özetlenebilir (Balsarı, 2007:47):

- UFRS karar vericilerin ülkeler arasındaki ölçme ve değerlendirme farklarından kaynaklanan karışıklıklardan kurtaracak, bilgili bir şekilde, daha doğru finansal kararlar alınabilmesine olanak sağlayacaktır. Böylece yatırımcıların karşılaşacağı risk ve işletmenin katlanacağı finansman maliyetleri düşmüş olacaktır.
- Farklı ülkelerde de finansal raporlama yapmak zorunda olan işletmeler açısından, daha geniş geçerliliğe sahip bir finansal raporlama yapıldığı için, finansal raporlama maliyetlerinde düşüşe neden olacaktır.
- UFRS daha güvenilir ve daha şeffaf finansal raporlamaya olanak sağlayacağı için uluslararası sermaye hareketlerinde artışa neden olacak ve işletmeler yabancı yatırımcıların algıladığı riskin düşmesi ile daha fazla yabancı yatırım çekebileceklerdir.
- UFRS tasarrufların daha etkin bir şekilde dağıtımına olanak sağlayacaktır.

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 küreselleşmenin de etkisi ile 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

## 2.1.TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

Her işletme muhasebe kayıtlarını bulunduğu ülkenin para birimine göre yapmak zorundadır. Son yıllarda dünyada küreselleşmenin de etkisi ile dış ticaretin artması ve dış ticaret işlemlerinin de yabancı para cinsinden olması işletmelerin bu para cinsini ülkesinin para cinsine çevirmesi zorunluluğunu getirmiştir. Dış ticaret işlemlerinin ana konularından bir tanesi de bu kur değişiminin finansal tablolara doğru şekilde yansıtılmasıdır.

Yine işletmelerin finansal tablolarını yabancı para cinsinden de yapmaları istenmektedir. Bu durumlarda işletmelerin esas alması gereken hükümlere ilişkin düzenleme yapmak kaçınılmaz olmuştur. Bu standartla, kaçınılmaz olan bu hükümlerle alakalı düzenleme yaparak, hükümler ortaya koyarak, çıkması muhtemel karışıklıkların önüne geçmek istenmiştir.

TMS 21 söz konusu durumları şu şekilde açıklamıştır: 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. Yabancı para işlemlerin ve yurtdışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dâhil edileceğini ve finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceğini düzenlemektedir (TMS-21, 2015: 1).

Hangi döviz kuru/kurlarının kullanılacağı ve döviz kurlarındaki değişimin finansal tablolar üzerindeki etkilerinin nasıl raporlanacağı bu standardın temel konularıdır. (TMS-21, 2015:2)

Bu Standart, bir işletmenin finansal tablolarının bir yabancı para biriminde sunulmasında uygulanır ve sonucunda ortaya çıkan finansal tabloların Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na uygunluğuna yönelik gerekli koşulları belirler. Finansal bilgilerin yabancı paraya çevrimlerinde bu koşulların sağlanmadığı durumlara ilişkin olarak açıklanacak hususlar bu Standartta düzenlenmiştir (TMS-21, 2015:6).

### 2.1.1. Standartta var olan terimlerin anlamı standartta şöyledir:

**Kapanış kuru:** Raporlama dönemi sonunda geçerli kurdur.

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

**Döviz kuru:** İki para biriminin değişim oranıdır.

**Gerçeğe uygun değer:** Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışında elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyattır.

**Yabancı para:** İşletmenin geçerli para biriminden farklı para birimidir.

**Yurtdışındaki işletme:** Raporlayan işletmenin, kendisinininkinden farklı bir ülke ya da para biriminde faaliyette bulunan, bir bağlı ortaklığı, iştiraki, müşterek anlaşması ya da şubesidir.

**Grup:** Bir ana ortaklık ve onun tüm bağlı ortaklıklarıdır.

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

**Yurtdışındaki işletmede bulunan net yatırım:** Yurtdışındaki işletmenin net aktiflerinde raporlayan işletmenin payıdır.

**Finansal tablolarda kullanılan para birimi:** Finansal tabloların sunulduğu para birimidir.

**Geçerli (spot) kur:** Hemen teslim halindeki geçerli olan döviz kurudur.

**Geçerli para birimi:** İşletmenin faaliyet gösterdiği temel ekonomik çevrenin para birimidir (TMS-21, 2015:8).

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 (TMS-21, 2015:21).

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, 2015:22).

Geçerli para birimi değiştiğinde bu değişikliğin etkisi ileriye dönük olarak muhasebeleştirilir. Yani işletme tüm kalemleri yeni geçerli para birimine değişim tarihindeki döviz kurunu kullanarak çevirir (TMS-21, 2015:37).

### **3.TMS 21 Kur Değişim Etkileri Standardına Göre Örnek Uygulamalar**

Kur Değişim Etkileri Standardına göre yapılması gereken işlemler izleyen kısımlarda detaylı olarak anlatılmıştır. Döviz üzerinden yapılan işlemlere kambiyo denir. Yabancı paranın ulusal para cinsinden fiyatına kur denir. Bu kurların alış ve satış kuru diye 2 ayrı fiyatı bulunur(Haftacı,2015:126)

Muhasebenin temel kavramlarından olan, para ile ölçülme kavramına göre, muhasebe kayıtları ulusal para birimi cinsinden ifade edilmeli. Bu yüzden yabancı paralı işlemler Türk lirasına dönüştürülerek muhasebeleştirilmeli. Dönüştürme yapılırken işlem tarihinde ki kur dikkate alınır. Kasaya giren yabancı paralar eğer ülke içine yapılan satış karşılığında ise T.C. Merkez Bankası efektif alış kuru esas alınır. Eğer yabancı para bankadan veya diğer finans kurumlarının alınmış ise bankanın veya diğer finans kurumlarının efektif satış kuru ile Türk lirasına çevrilir. Kasa hesabının alt hesabında borç tarafa kaydedilir. Kasadan çıkan yabancı paralar ise eğer bir bankada Türk lirasına çevriliyorsa o bankanın uyguladığı efektif alış kuru, banka dışında bir yere çıkıyorsa T.C. Merkez Bankası efektif alış kuru esas alınır. Yabancı paralar kasası ile ilgili olarak kayıtlı kur ile işlem tarihindeki kur arasındaki olumlu kur farkları 646 Kambiyo Karları hesabına alacak, olumsuz kur farkları ise 656 Kambiyo Zararı hesabına borç kaydedilir(Gültekin ve Savcı,2011:69)

Dönem sonunda kasada yabancı para varsa V.U.K.' a göre değerlendirilir. V. U. K. 280. Maddesinde "Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirilir, yabancı paranın borsa rayici yok ise, değerlemede uygulanacak kur Maliye bakanlığınca tespit edilir." Ülkemizde serbest yasal kambiyo borsası olmadığından kurlar Maliye Bakanlığınca T.C. Merkez Bankasının yılsonunda resmi kur olarak ilan ettiği döviz- efektif alış kurlarıdır(Ataman ve Sümer,2006:318).

TMS 21 Yabancı para birimi olarak geçerli kur uygulanmasını öngörür. V.U.K da borsa rayicini esas almakla birlikte yabancı para borsası yok ise Maliye Bakanlığının açıkladığı kuru esas almaktadır. TMS 21 deki gerçeğe uygun değer yaklaşımı gereği TMS 21 ile V.U.K uygulaması örtüşmektedir.

### **3.1. Yabancı Paralar Kasası**

#### **3.1.1. Yabancı Paralar Kasasına Girişler**

**Örnek:** 02.02.2015 de 5.000 \$ satın alınmıştır.

- a) Serbest Piyasadan alınmıştır.
- b) Türkiye'de herhangi bir bankadan alınmıştır.
- c) Yurt dışı veya içi peşin satış karşılığı alınmıştır.

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



**a)** Serbest Piyasadan alınmışsa; alındığı gün Merkez Bankası alış kuru ile muhasebeleştirilir. Maliye Bakanlığı V.U.K 280/6 madde gereğince serbest piyasa kurlarını kabul etmemekte Merkez Bankası kurlarını kullanmamız gerekmektedir

MB alış Kuru: 1\$=1,10TL ise yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır:

-----02 Şubat 2015 -----

100.50.01\$ Kasası	5.500	
		100.01 TL Kasası 5.500

5.000 \* 1.10=5.500

-----

**b)** Türkiye’de herhangi bir bankadan alınmıştır.

02/02/2015 de bankadan dekont da ki kura göre muhasebeleştirme yapılır. Maliye banka dekontunda ki kuru muhasebeleştirme yaparken kabul etmektedir. Bankada 1\$=1,20TL ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015 -----

100. 50. 01\$ Kasası	6.000	
		100. 01 TL Kasası 6.000

5.000 \*1.20=6.000

-----

İşletmenin Bankadaki TL hesabından Dolar alınmışsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

Banka kuru 1 \$=1.20 TL esas alınır.

-----28 Şubat 2015-----

100.50.01 \$ Kasası	6.000	
		102.01 TL Hesabı 6.000

-----

**c)** Yurt içi peşin satış karşılığı alınmıştır:

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

-----02 Şubat 2015-----

100.50.01 \$ Kasası	6.500	
		600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI 6.500

5.000\*1.30=6.500

-----

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

-----28 Şubat 2015-----

100.50.01 \$Kasası 7.000

601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI 7.000

5.000 \* 1.40=7.000

### 3.1.2. Yabancı Paralar Kasasından Satışlar/Çıkışlar

**Örnek 1:** 02.02.2015 de 10.000 \$ satılmıştır.

- a) Serbest Piyasada satılmıştır.
- b) Türkiye’de herhangi bir bankada TL ye çevrilmiştir.
- c)Yurt dışı veya içi peşin alış karşılığı ödenmiştir.

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

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

MB alış Kuru:1\$=1,10 TL ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015 -----

100.01 TL Kasası	1.100		
		100.50.01 \$ Kasası	1.100

1.000 \*1.10=1.100

- b) Türkiye’de herhangi bir bankada TL’ye çevrilmiştir.

02/02/2015 de bankadan dekont da ki döviz kuruna göre muhasebeleştirme yapılır. Maliye banka dekontundaki kuru muhasebeleştirme yaparken kabul etmektedir. Bankada 1\$=1, 20TL ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015 -----

100.01 TL Kasası	1.200		
		100.50.01 \$ Kasası	1.200

1.000 \*1.20=1.200

Bankadaki Döviz Hesabından Dolar satılmışsa yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

Yine bankanın kuru1\$=1.20 TL esas alınır.

-----02 Şubat 2015-----

100.02 TL Hesabı	1.200		
		102 BANKALAR	1.200

- c) Yurt içi peşin alış karşılığı ödenmiştir:

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

-----02 Şubat 2015 -----

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

Yurt dışı alış karşılığı ödenmiş ise (Merkez Bankası alış Kuru 1 \$:1,40 TL'dir) yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----02 Şubat 2015-----

159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI	1.400	
	100.50.01 \$ Kasası	1.400

$$1.000 * 1.40 = 1.400$$

**Örnek 2:** Can işletmesi 12 Temmuz 2015 tarihinde 10.000 \$ tutarındaki malı yurt dışına ihraç etmiştir. 12 Temmuz 2015 tarihinde Merkez Bankası \$ alış kuru 2. 50 TL'dir. İhraç ettiği malın % 20'lik kısmı 20 Temmuz 2015 tarihinde Can işletmesine iade edilmiştir. 20 Temmuz 2015 tarihinde Merkez Bankası \$ alış kuru 2.60 TL'dir. Bu işleme ait 20 Temmuz 2015 tarihindeki muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

-----20 Temmuz 2015-----

<u>610 SATIŞTAN İADELER HESABI</u>	5. 200	
------------------------------------	--------	--

610. 50 Yurt Dışı Satıştan İadeler

<u>120 ALICILAR HESABI</u>	5. 000	
----------------------------	--------	--

120. 50 Yurt Dışı Alıcılar

646 KAMBİYO KARLARI HESABI	200	
----------------------------	-----	--

$$10.000 \times 2. 60 = 26.000$$

$$26.000 \times \% 20 = 5.200$$

$$10.000 \times 2.50 = 25.000$$

$$25.000 \times \% 20 = 5.000$$

$$5.200 - 5.000 = 200$$

**Örnek 3:** 10.000 \$ alındığında 1\$= 1,80TL den muhasebeleştirilmiştir. **Yılsonunda**, 31.12.2015'te Maliye Bakanlığının açıkladığı kurlara göre değerlendirme yapılır. Maliye Bakanlığı da bu kurları Merkez Bankası verilerinden aldığına göre değerlemede aslında Merkez Bankası kurları dikkate alınmaktadır. Yılsonu MB alış Kuru; 1\$= 1, 90 TL olduğuna göre yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olacaktır.

-----31 Aralık 2015-----

100.50.01 \$ KASASI 1.000

646 KAMBİYO KARLARI HESABI 1.000

$$(1.90-1.80) * 10.000;=1.000$$

Yılsonu MB alış Kuru; 1\$=1,75 TL ise yapılacak kayıt şöyle olacaktır:

-----31 Aralık 2015-----

656 KAMBIYO ZARARLARI HESABI 500  
 100.50.01 \$ Kasası 500

(1.80-1.75) \* 10.000=500

### 3.2. İmalatçı Lehine Kur Farkı

**Örnek 1:** Üretici işletme olan Vatan işletmesi 15.09.2015 tarihli 35.000 \$ tutarındaki mali KDV dahil ihraç kaydı ile satmıştır. Malın bedelini 25.10.2015 tarihinde tahsil etmiştir. 15.09.2015 tarihinde Merkez Bankası \$ alış kuru 1\$= 2.10 TL'dir. Tahsil tarihi olan 25.10.2015 tarihinde ise Merkez bankası \$ alış kuru 1\$= 2.20 TL'dir.

Tahsil edilen tutar = 35.000 \$ x 2.20= 77.000

Tahsil edilecek tutar = 35.000 \$ x 2.10= 73.500

77.000 – 73.500= 3.500 (Vatan işletmesi lehine oluşan KDV dâhil kur farkı)

3.500/ 1.18= 2.966 kur farkı KDV matrahıdır.

-----25. 10. 2015-----

120 ALICILAR HESABI 2.966  
 192 DİĞER KDV 534  
 600 YURİÇİ SATIŞLAR 2.966  
 391 HESAPLANAN KDV 534

Yukarıdaki örnek için aşağıda verilen açıklamalar dikkate alınmalıdır:

- ✓ Kur farkı tutarı KDV hariç tutar (*mal bedeli*) üzerinden hesaplanır.
- ✓ Kur farkı tutarı içinde KDV dâhil ise iç yüzde ile KDV tutarı ayklanır. Faturada KDV tutarı ayrıca gösterilir.
- ✓ Bu KDV tutarının tahsil edilmediğine dair bir açıklama yazılır. İhraç kaydıyla satış faturası ve ihracata ilişkin gümrük beyannamesinin tarih ve numarası, kur farkı faturasına yazılır.
- ✓ İmalatçı, faturada gösterdiği KDV'yi, fatura tarihinin içine alan döneme ait KDV beyannamesinde hem hesaplanan, hem de indirilecek KDV olarak beyan eder.
- ✓ İhracatçı ihraç kaydıyla teslimde olduğu gibi, bu faturada belirtilen ancak imalatçıya ödenmeyen KDV'yi indirim konusu yapamayacağından KDV beyannamesine dâhil edemez (*KDV Gen Uyg. Teb. II. A. 8. 8*).

Yukarıdaki örnekte imalatçı lehine oluşan kur farkı, ihracatçı (ihraç kaydıyla mal satın alan) için aleyhte oluşan kur farkı niteliğindedir. Dolayısıyla ihracatçı bu tutarı gider, maliyet hesaplarına yâda satın aldığı malın maliyetine ilave ederek kayıt yapar(Gürsoy,2015:171). Aşağıda örneği verilmiştir.

### 3.3. İhracatçı Firma İçin Kur Farkı

**Örnek 1:** İhracatçı Ser işletmesi adına 25.10.2015 tarihinde kur farkı muhasebe kaydı şöyle olacaktır;

Ödenen tutar= 35.000 \$ x 2.20= 77.000

Ödenecek tutar= 35.000 \$ x 2.10= 73.500

77.000 – 73.500=3.500 (Ser işletmesi aleyhine oluşan KDV dâhil kur farkı)

3500/1.18= 2.966 kur farkı KDV matrahıdır.

-----25 Ekim 2015-----

153 TİCARİ MALLAR HESABI	2.966	
		320 SATICILAR HESABI
		2.966

**Örnek 2:** 20 Eylül 2015 tarihinde 1. 000 \$ tutarında mal için fatura düzenlenmiş olup malın gümrük beyannamesi tescil edilmiştir. Merkez Bankası alış kuru \$=1. 75 tir. 20 Ekim 2015 tarihinde mal bedelinin 400 \$'ı bankada Türk lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir. 20 Ekimde Merkez Bankası alış kuru \$= 1. 80 TL dir. 31Aralık 2015 tarihinde Merkez Bankası alış kuru \$=1. 90 TL dir. 12 Ocak 2015 tarihinde mal bedelinin kalan kısmı için (600\$) bankada Türk lirasına çevrilmiş ve döviz alım belgesi düzenlenmiştir.

*Fiili ihraç tarihi: 20 Ekim 2015'tir*

Bu bilgilere göre yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:

-----20 Eylül 2015-----

120 ALICILAR HESABI	1.750	
		601 YURT DIŞI SATIŞLAR HESABI
		1.750
1.000 x 1.75= 1.750		

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

-----20 Ekim 2015-----

102 BANKALAR	720	
120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED	1.080	
		120 50 YURT. DIŞ ALICILAR
		1.750
		646 KAMBİYO KARI
		50
400\$ x 1,80=720		
600\$ x 1,80= 1.080		
1000\$ x (1,80 -1,75)=50		

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

-----20 Ekim 2015-----

102 BANKALAR	720	
120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED	1080	
		120 50 YURT. DIŞ ALICILAR
		1.750
		601 .10 KUR FARKI GELİRİ
		50
400\$ x 1.80=720		
600\$ x 1.80= 1.080		
1000\$ x (1.80 -1.75)=50		

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

-----31 Aralık 2015-----

120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED 60  
646 KAMBİYO KARI 60

600 \$ x (1.90- 1.80)= 60

*Bu bilgilere kapsamında TMS'ye göre yıl sonu yapılması gereken kayıt şöyle olacaktır:*

-----31 Aralık 2015-----

120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED 60  
601.10 KUR FARKI GELİRİ 60

600 \$ x (1.90- 1.80)= 60

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

-----12 Ocak 2015-----

102 BANKALAR 1.170  
120.51.YURT DIŞ. BIRAKILAN İHR. BED 1.140  
646 KAMBİYO KARI 30

600 \$ x 1.95=1.170

600 \$ x (1.95-1.90)= 30

#### 4. Sonuç

Uluslararası şirketler ticari ilişki kurmayı düşündüğü ülkedeki muhasebe sisteminin kendi ülkesindeki muhasebe sistemine benzer olup olmadığını araştırmakta ve bu ülkelerde faaliyette bulunan işletmelerin finansal tabloların gerçek durumu yansıtıp yansıtmadığından emin olmak istemektedirler. Her ülkenin kendi belirlediği muhasebe ilke ve kurallarına göre raporlama yaptığı göz önünde bulundurulduğunda bu güveni sağlamanın oldukça zor olacağı açıktır. Nitekim bu farklılıkları ortadan kaldırmak ve hem uluslararası şirketleri hem de bu şirketlerle ticaret yapan yerel şirketlerin aynı verilerden aynı sonuçları çıkarabilmelerini sağlamak için tüm dünyanın kabul ettiği muhasebe standart seti oluşturmak kaçınılmaz bir hale gelmiştir. Bu nedenle uluslararası çapta kabul edilebilir muhasebe standartları oluşturma konusunda çeşitli ülke ve kuruluşlar tarafından bugüne kadar önemli çalışmalar yapılmış olmakla birlikte halen yapılmaya devam etmektedir.

Uluslararası çapta kabul görecektir muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmasının ana nedenlerinden biri şirketlerin finansal tablolarındaki bilgileri diğer bir ülkede faaliyet gösteren bir işletmenin finansal tablolarıyla karşılaştırılabilir hale getirmektir. Buna bağlı olarak başka bir ülkede bulunan bir şirketle ticaret yapmayı planlayan bir şirket, bu ülkedeki şirketin finansal bilgilerini analiz edip yorumlayarak şirketle ticaret yapıp yapmama noktasında karar verebilecektir. O halde UFRS'lerin özellikle dış ticaretle ilgili olarak ortaya koyduğu kayıtlamaya ilişkin hükümleri önem kazanmaktadır.

Standartları uygulayacak olanların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerini ve muhasebenin temel kavramlarını iyi bilmeleri ve standartların birbiriyle ilişkilerini göz önünde bulundurmaları finansal raporlama açısından doğru, güvenilir ve gerçekçi bilgiye ulaşmak için büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda çalışmada, dış ticaret işlemlerinin UFRS

kapsamında ne şekilde muhasebeleştirileceğinin ve raporlanacağına detaylı olarak incelenmesi hedeflenmiştir. Bu hedefe bağlı olarak çalışmada dış ticaret işlemlerinin, dış ticaret kapsamında öncelikli olarak kullanılan TMS 21: Kur Değişim Etkileri Standardına göre nasıl muhasebeleştirilmesi ve raporlanması gerektiği örnek uygulamalar vasıtasıyla gösterilmiştir.

Çalışmada yer verilen örnek uygulamalar ışığında varılan sonuçlar şunlardır:

- TMS 21: Kur Değişim Etkileri Standardına göre TMS ve V.U.K arasındaki temel farklılık kur farklarının 6 nolu hesaplara aktarılma zamanından kaynaklanmaktadır. TMS'ye göre ihracatta aynı yıl içerisindeki kur farkı gelirleri 601 Yurt Dışı Satışlar Hesabının alt hesaplarında kayıtlanırken, V.U.K'a göre 646 Kambiyo Karı Hesabında kayıtlanırlar. TMS'ye göre aynı yıl içerisindeki kur farkı gideri 612 Kur Farkı Gideri hesabında kayıtlanırken, V.U.K'a göre 656 Kambiyo Giderleri Hesabında kayıtlanır. İhracat olayının tahsilatında ertesi yıla geçilmişse TMS'de V.U.K' da kur farkı gelirini 646 Kambiyo Karın 'da , kur farkı giderini ise 656 Kambiyo Gideri de kayıtlıdır.
- Sonuç olarak dış ticaret işlemleri açısından TMS'ye göre yapılması gereken işlemlerin yurt içi işlemlerine göre önemli farklılıklar içermediği görülmektedir. Ancak TMS uygulamasının dış ticaret işlemleri açısından ayrıca değerlendirilmesi gerektiği, böylece dış ticaret yapan firmaların uluslararası standartlara uygun finansal raporlama yapma konusunda farkındalık oluşturulması önem kazanmaktadır. Zira dış ticaret dünyasının dinamizminden dolayı ortaya çıkabilecek yeni uygulamaların yine TMS kapsamında değerlendirilmesinin, dış ticaret yapan işletmelerin gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir finansal raporlama yapabilmeleri için gereklilik arz etmektedir.

## Kaynakça

- ARSLAN, Ünal. (2014), "Uluslararası Ticaret ve Kültürel Yakınlık: Asya Örneği" **Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi**, s. 1
- ATAMAN, Ümit. VE SUMER, Haluk. (2006) "Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi" Türkmen. İstanbul
- BALSARI, Çiğdem. (2007), "Voluntary Adoption of IFRS: Empirical Evidence" **MODAV, AACF 4th Annual International Accounting Conference**
- BAŞPINAR, Ahmet. (2004), " Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış" **Maliye Dergisi**, 148,s. 3-62
- BEDÜK, Aykut. ve İNCE, Mehmet. (2005), "Türkiye de İhracatın Geliştirilmesinde Sektörel Dış Ticaret Şirketlerinin Önemi" **Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, S
- BOYAR, Ender. ve GÜMÜŞ, Ali. Haydar. (2009), "Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar" Dumlupınar Üniversitesi sosyal Bilimler Dergisi, 23,s.1-5
- ELİTAŞ, Cemal. (2011), "Ufrs Uygulamaları" 'Hipotez Yayınları, Ankara.
- GÖKGÖZ, Ahmet. ve ŞEKER, Ayberk. (2014), "Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi" , Dora, Bursa.
- GÜLTEKİN, Sadettin. ve SAVCI, Mustafa. (2011) "Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi" 'Murathan, Trabzon.
- GÜRSOY, Yaser. (2012), "Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi" Ekin Yayınevi, Bursa.
- GÜRSOY, Yaser. (2015), "Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi" Ekin Yayınevi, Bursa.

HAFTACI, Vasfi. (2015) “**Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**” Umuttepe Yayınevi, Kocaeli

KARACAN, Sami. (2010), ”**Dış Ticaret ve Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**” Umuttepe Yayınevi, Kocaeli.

KAYA, Feridun. (2011), ”**Dış Ticaret İşlemleri Muhasebesi**” Beta Yayınevi, İstanbul.

KİESO, D. E. ve Weygrandt, J. (1992). “**Intermediate Accounting**”. **John Wiley & Sons**, NewYork.

KUTLU, Erol. ve BAŞAR, Banu. (2006)”İhracatta Taşıma ve Taşıma Maliyetler” **Muhasebe ve Finansman Dergisi**,32,s.102-11

TMS 21 (2015), ” Kur Değişim Etkileri” **Kamu Gözetim ve Denetim Standartları Kurumu**, Ankara.

TOROSLU, M. Vefa. (2013), “**Dış Ticaret İşlemleri ve Muhasebesi**” Seçkin Yayınevi, Ankara.

VAN TENDELOO, B. ve VANSTRAELEN, A. , (2005). "Earnings Management and Audit Quality in Europe: Evidence From the Private Client Segment Market, " **Working Papers** , **University of Antwerp**, Netherlands.