

BARTER İŞLEMLERİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Azzem ÖZKAN*

Mal ve hizmetlerin para kullanılmadan bir biriyle değiş-tokuşu, ilk çağlarda olduğu gibi günümüzde de yapılmaktadır. Fakat bu değiş-tokuş, eski çağlardaki gibi alıcıyla satıcı arasında karşılıklı olarak değil, organize bir piyasada yapılmaktadır. Bunların başında, bir finansal sistem olarak adlandırılan barter gelmektedir. Bu sistemde fiziken para kullanımı prensip olarak sözkonusu değildir. Para birimi değiş-tokuş aracı yerine, muhasebe kayıt birimi olarak kullanılmaktadır.

Ortaya çıkışı dünya ekonomik krizine rastlayan ve özellikle kriz dönemlerinde mal ve hizmetlerini satarak, tekrar mal ve hizmet alamayan işletmeler için oldukça avantajlı bir sistem olarak kabul edilen barterin tanımı, tarihsel gelişimi, işleyişi, yararları, sakıncaları, hukuki boyutu ve muhasebe uygulamaları bu çalışmanın konusunu oluşturacaktır.

1. Barter'in Tanımı

Barter, kurum şeklinde organize olmuş bir piyasada mal ve hizmetlerin değiş-tokuşu demektir. İngilizce kökenli bir kavram olan barter, esas itibariyle Türkçe'deki "trampa" anlamındadır. Literatürde daha çok "takas", "çoklu takas" ve "finansal takas" olarak da ifade edilmektedir. Ancak barter, basit trampa ve takasa nazaran daha çağdaş ve daha geniş kapsamlı bir finansman aracıdır (Örten, 1998: 10).

Barter, işletmelerin ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri para ödemedenden satın alabilmelerini, aldıkları bu mal ve hizmetlerin bedelini de kendi ürettiği mal ve hizmetlerle ödeyebilmelerini sağlayan bir finansal sistem olarak da tanımlanabilir (Erkan; 2000a: 92).

Barter sisteminde çok sayıda firma, çok sayıda mal ve çok sayıda hizmet bulunmaktadır. Mal ve hizmetlerin birbiriyle değiş-tokuşları bire bir değil, sistem içindeki üyeler arasında yapılmaktadır (Aslan ve Aykutlu, 1999: 6-7). Dolayısıyla barter sistemine üye olan bir işletme, ihtiyaç duyduğu mal veya hizmeti sistem üyesi herhangi bir satıcıdan nakit kullanmadan

* Dr., Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

alabilmektedir. Aldığı mal bedelini de malı satan işletmeye değil, sisteme borçlanmaktadır. Borcunu ise sisteme üye olan herhangi biri alıcıya, kendi ürettiği mal ve hizmeti satarak ödemektedir. Satıcı işletme ise alacağını sisteme mal veya hizmet satan bir başka satıcıdan mal veya hizmet alarak tahsil etmektedir. Barter şirketi bu değiş-tokuş işlemi organize etmekte, alıcı ve satıcıların hesaplarını tutmakta ve yaptığı bu işlemde de komisyon almaktadır.

2. Barter'in Niteliği

Lügatteki anlamıyla takas ve trampa kavramları, birbiri yerine kullanılmakta olup, mal alıp karşılığında mal vererek ödeme demektir (Türk Dil Kurumu, 1988: 2116; 2246). Örneğin, A ve B karşılıklı olarak farklı marka ve değerde birer otomobile sahiptir. A'nın sahip olduğu otomobilin değeri 5 milyar TL, B'nin sahip olduğu otomobilin değeri ise 7 milyar TL'dir. Bu şahısların otomobillerini bir biriyle değiş-tokuş etmeleri, ayrıca A'nın B'ye 2 milyar lira borçlanması lügatteki anlamıyla takastır.

Takasın Türk Borçlar kanunundaki anlamı lügatteki anlamından oldukça farklıdır. Borçlar kanununda borcu sona erdiren sebeplerden biri olarak kabul edilen takas, karşılıklı olarak hem alacaklı hem de borçlu bulunan şahısların vadesi gelen alacaklarının birbiriyle **“mahsup”** edilmesi anlamına gelmektedir. Örneğin, A şahsı B şahsından 1 milyar lira alacaklıdır. B şahsı da A şahsından 1.1 milyar lira alacaklıdır. Şahısların karşılıklı olarak ödemesi ile A'nın alacağının sona ermesi ve borcunun da 100 milyon lira olarak devam etmesiyle neticelenen hukuki işlem, bir takastır.

Hukuki anlamda trampa ise, taraflardan birinin diğer tarafa mal teslim edip mülkiyetini geçirmeyi, diğer tarafın da aynı şekilde başka bir malı teslim edip mülkiyetini geçirmeyi taahhüt ettiği bir **“sözleşme”**dir.

Görüldüğü üzere, günlük dilde takas ve trampa eş anlamlı olarak kullanılmakta; fakat, takas kelimesi daha çok tercih edilmektedir. Bu açıdan bakıldığında barter, **“finansal takas”** olarak kabul edilebilir. Fakat hukuki açıdan durum farklıdır. Hukuki açıdan takas, borcu sona erdiren tek taraflı bir hukuki işlem iken; trampa, iki tarafa borç yükleyen bir hukuki işlemidir. Bir başka ifadeyle trampa bir sözleşmedir. Dolayısıyla hukuki açıdan barter, takastan çok trampaya yakındır.

Hem takasın, hem de trampanın bir kısım özelliklerini bünyesinde taşıyan barter, klasik anlamdaki takastan daha geniş bir anlamı ifade etmektedir. Barterde, tarafların bir araya gelmeleri, hiç para kullanılmaları; barter konusu mal ve hizmetlere karşılıklı olarak sahip olmaları, aynı mal ve hizmetlere karşılıklı olarak ihtiyaç duymaları ve bu mal ve hizmetlerin eşdeğer

olması gerekmez. Dolayısıyla barter, basit trampa veya takasa göre daha çağdaş ve daha kapsamlı bir finansman aracıdır (Örten, 1998: 10).

3. Barter'in Tarihsel Gelişimi

Klasik anlamda barter işleminin ilk örneği, 1626 yılında Peter Minuit isimli bir şahsın 24 dolar değerindeki süs eşyasını yine aynı değerdeki bir süs eşyası ile değiştirmesiyle başlar (Barter Ekonomi, Temmuz 2001: 33). Modern anlamdaki barter uygulamaları ise 1930'lu yıllarda olmuştur. 1929'da ortaya çıkan dünya ekonomik krizi, ellerinde yeterli miktarda mal ve hizmet bulunan firmaları ve ülkeleri, içinde buldukları nakit sıkıntısını aşmak için barter uygulamasına yönlendirmiştir. Dolayısıyla sistemin ekonomik olarak kullanım denemeleri bu yıllarda olmuştur (İşeri, 2001: 133; Aslan ve Aykutlu, 1999: 2).

Barter sistemini ortaya çıkaran bir diğer neden de, işletmeler arasındaki dayanışma ve iş birliğini artırmak ve holdinglere karşı korunmak olmuştur. Bu amaçla Avrupa'daki küçük ve orta ölçekli işletmeler, bir organizasyona ihtiyaç duymuşlar ve 1934 yılında İsviçre'de WIR (World International Reciprocal) adlı bir organizasyonla barter sistemini kurmuşlardır (Gökçe, 1997: 42). Avrupa'da İsviçre dışında, ilk barter organizasyonu 1983 yılında Almanya'nın Hamburg şehrinde kurulmuştur. Ardından 1984 yılında Avusturya'da EBC barter organizasyonu kurulmuş ve daha çok Doğu Avrupa ülkeleriyle faaliyet göstermiştir. 1986 yılında Viyana'da kurulan BCI organizasyonu Almanya, Slovanya ve Slovakya'da bayilikler vererek günümüzde yaklaşık 6000 üyelik bir organizasyon haline gelmiştir. Bu ülkelerdeki barter cirosu son üç yılda 10 kat artış göstermiştir (Aslan ve Aykutlu, 1999: 3; Erkan 2000a: 94).

Barter sisteminin en etkili ve başarılı uygulandığı ülkelerden birisi ABD'dir. Merkezi Oklohama'da bulunan "Business Exchange" en eski organizasyonlardan biridir. Amerika'nın çeşitli eyaletlerinde 90 şubesi vardır. Ayrıca Kanada ve Güney Avrupa'da da şubeleri bulunan şirket, 30.000'den fazla üyeye hizmet vermektedir. Bunun dışında Amerika'da yaklaşık olarak 300 barter organizasyonu bulunmakta ve tahminen 300.000 firma bu organizasyonları kullanmaktadır. Amerika'daki barter organizasyonlarının yıllık cirosunun yaklaşık olarak 400 milyar dolar olduğu tahmin edilmektedir (Erkan, 2000a: 94). Amerikan Tarım Bakanlığı da 1996 yılından itibaren barter sisteminden yararlanmaya başlamış ve bugün birçok yardım programında da barter sistemini kullanmayı benimsemiştir (Barter Ekonomi, Mayıs 2001: 40).

Günümüzde dünyadaki barter şirketlerinin sayısı 700 civarındadır (Marangoz, 2001:1). Ülkemizde ise sadece beşir ve 1990'lı yılların ikinci

yarısında faaliyet göstermeye başlamışlardır. Bu şirketler İhlas Barter, E.B.B. Barter, EG Bartering, Net Barter ve Atwood Richardson temsilcilikleridir.

4. Barter Sisteminin İşleyişi

Barter yoluyla işlem yapabilmek için bir takım aşamalardan geçmek gerekir. Bu aşamalar ve sistemin işleyişi şöyledir (Örten, 1998: 11; Erkan, 2000a: 95-100; Aslan ve Aykutlu, 1999: 12-16; İşeri, 2001: 132-133; Doğan, 2001: 42; Marşap, 2001: 56-57):

4.1. Barter Sistemine Üye Olunması

Barter sistemi ile işlem yapabilmek için öncelikle sisteme üye olmak gerekmektedir. Sektör ve pazar kısıtlaması olmaksızın her ticari işletme üyelik için müracaatta bulunabilir. Bunun için işletmenin öncelikle bir üyelik müracaat formu doldurması gerekir.

Üyelik başvurusunda bulunan işletme barter kuruluşu tarafından incelenir. Bu inceleme, firmanın piyasa kredibilitesi ile sistemdeki arz ve talep dengesi şeklinde olur. Gerekli incelemeyi yapan barter kuruluşu, müracaati kabul edebilir, ileri bir tarihe erteleyebilir veya barter sistemine üye olamayacağı yönünde karar verebilir.

Barter kuruluşu tarafından incelenen işletmenin üyeliği uygun görürse üyelik sözleşmesi imzalanır. Sözleşmeye ilave olarak, vergi levhası, imza sirküleri, ticaret sicil gazetesi, ticaret odası faaliyet belgesi, kira kontratı veya tapu fotokopisi, tasdikli bilanço, kapasite raporu, arz ve talep bildirim formu ile tanıtım broşürü hazırlanır. Ayrıca barter şirketine yıllık üyelik bedeli ödenir. Bu bedelin miktarı, barter şirketleri arasında farklılık arz etmekte olup, genellikle 500 dolar ile 3000 dolar arasında değişebilmektedir. Örneğin İhlas Barter kuruluşu yıllık üyelik bedeli olarak limited ve anonim şirketlerden 1000 dolar + KDV, holdinglerden ise 3000 dolar + KDV almaktadır. Diğer şahıs şirketleri, adi şirketler ve şahıs işletmeleri de, limited şirketlerin tabi olduğu tarifeye tabidir.

4.2. Üye İşletmeden Teminat Alınması

Barter kuruluşu, barter yoluyla mal ve hizmet satan işletmelerin bu mal ve hizmet satışından vazgeçmeleri veya yükümlülüklerini yerine getirmemeleri gibi bir takım riskleri karşılamak üzere, üyelerinden teminat alır. Banka teminat mektubu, gayrimenkul ipoteği, devlet tahvili, hazine bonusu gibi varlıklar teminat olarak kabul edilmektedir. Diğer bir teminat türü de alımdan önce satımdır.

4.3. Arz ve Taleplerin Sisteme Bildirilmesi

Sisteme üye olan işletmeler, satmak istedikleri ve satın almak istedikleri mal ve hizmetleri sisteme bildirirler. Bunlar arz listesi ve talep listesiyle yapılır. Arz listesi, üye işletmenin sisteme satmak istediği mal ve hizmetlerin bir dökümünü gösterir. Bu listede satılmak istenilen mal veya hizmetin adı, miktarı, sistemde kullanılan yabancı para cinsinden birim fiyatı, teknik özellikleri ve opsiyon süresi yer alır. Talep listesinde de, arz listesinde yer alan bilgiler bulunur.

4.4. Üye Cari Hesabı Açılması

Üyelik müracaatı kabul edilen ve yıllık üyelik bedelini ödeyen firmaların barter işlemlerinin takip edildiği programa, bir cari hesap kartı açılır. Üyenin işlemleri bu cari hesapta takip edilir. Üye işletme kendi ihtiyacı için mal veya hizmet satın aldığı anda, bu cari hesap borçlandırılır, sattığında ise alacaklandırılır. Cari hesaba kayıtlar güvenilir bir para birimi üzerinden kaydedilir. Ülkemizdeki barter şirketleri genellikle USD ve EURO'yu kullanmaktadırlar.

Cari hesap ekstreleri her ay üyelere gönderilir. Ekstreleri alan müşteri gerekli kontrolleri yapar ve herhangi bir hata varsa 15 gün içinde düzeltilmesi için barter şirketine müracaat eder. İtiraz edilmeyen hesap ekstreleri doğru kabul edilir.

4.5. Barter Çeki Düzenlenmesi

Barter üyesi firmaların sistemden alım yapabilmeleri için barter çeki tahsis edilir ve üye firmaya teslim edilir. Bu çek, sistemden mal veya hizmet alan firma tarafından düzenlenir, sisteme mal veya hizmet satan firma ile birlikte imzalanır. Üç nüsha olan çekin bir sureti alıcıda kalır, iki sureti satıcıya verilir, satıcıya verilen iki suretten biri barter merkezine gönderilir. Barter merkezine gelen çek, üzerindeki yazılı tutar kadar alıcı cari hesabına borç, satıcı cari hesabına alacak kaydedilir. Bu çekin ciro edilmesi sözkonusu değildir; alıcı ve satıcı arasındaki işlemi belgelemek için kullanılır. Dolayısıyla ticari çekten farklıdır ve kıymetli evrak niteliğinde değildir.

4.6. Sistemde İşlem Yapılması

Barter sistemine üye olan firma, ihtiyaç duyduğu mal veya hizmeti satın almak istediğinde sisteme mal veya hizmet satan bir üyeyle görüşür. Alacağı malın miktarı, kalitesi, teslim şekli ve diğer hususları konusunda anlaşma yapar. Satıcı firma barter merkezini arayarak, alıcının kredisi olup olmadığını öğrenir ve kredisi varsa satış yapacağını beyan eder. Barter şir-

keti satıcı firmaya hangi limitler dahilinde mal satabileceğini bildirir ve bir satış yetki kodu verir. Bu kod alıcı firma tarafından düzenlenen barter çekine yazılır. Satıcı firma almış olduğu iki nüsha barter çekinin birinci nüshasını barter merkezine gönderir. Bir nüshasını da kendisinde saklar. Barter merkezi, almış olduğu çeki alıcı ve satıcının hesaplarına kaydeder. Böylece alıcı ve satıcı arasındaki mal alış satışı gerçekleşir. Satıcı firma, faturayı alıcı firmaya keser ve mal tesliminden sonra aralarında herhangi bir borç alacak ilişkisi kalmaz. Bundan sonraki borç alacak ilişkisi barter şirketiyle alıcı ve satıcı arasındadır. Barter şirketi ise bu alış-satış işlemi için hem alıcıdan hem de satıcıdan komisyon alır. Komisyon oranı barter şirketleri arasında değişmekte olup, genellikle satış bedelinin %1'i ile 5'i arasındadır. Örneğin, İhlas Barter şirketinde uygulanan komisyon oranı %5'dir.

Mal alan firma, belli bir sürenin sonuna kadar borcunu sisteme mal satarak ödemek durumundadır. Bu süre barter firmaları arasında farklılaşabilmekte olup, genellikle 270 gün ile 360 gün arasında değişmektedir. Sürenin sonuna kadar sisteme mal veya hizmet satamayan üye, almış olduğu mal veya hizmetin bedelini cari kur üzerinden nakit olarak öder. Satıcı firma ise alacağını, sistemden mal veya hizmet olarak tahsil etmek zorundadır. Sistemde bulunmayan bir mal sözkonusu olursa, sistem dışından temin edilebilmektedir.

5. Barter Sisteminin Yararları ve Sakıncaları

Barter sisteminin, sistemden mal ve hizmet alan ve satan işletmelere önemli avantajlar sağladığı bilinmektedir. Bu avantajları şu şekilde sıralamak mümkündür (Gökçe, 1997: 44; Doğan, 2001: 43-45; Erkan, 2000a: 102-103; Aslan ve Aykutlu, 1999: 21; Marşap, 2001, 57-58; İşeri, 2001: 135-136; Sürmen ve Kaya, 2001: 133; Coşkun, 1994: 29-33; Çiçekçi, 2001: 41).

5.1. Barter Sisteminin Yararları

Yukarıda da ifade edildiği gibi barter şirketi, üyelerinin arz ve taleplerinden oluşan bir havuz oluşturarak, üyeler arasındaki mal ve hizmet değiş-tokuşunu organize eder. Dolayısıyla barter şirketine üye olan işletme elinde bulundurduğu mal ve hizmetleri satarak, ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri nakit kullanmadan temin eder. İşletmenin nakit kullanmadan ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri temin etmesi ve bedelini de kendi ürettiği mal ve hizmetlerle ödemesi firmalara önemli yararlar sağlarlar. Bu yararlar şu şekilde sıralanabilir.

- Barter sisteminin en önemli avantajlarından birisi, işletmenin elinde bulundurduğu **stoklarını eritmesine** imkan sağlaması, böylece stok bulundurma maliyetini azaltması ve sattığı mallar karşılığında mal ve hizmet satın almasına olanak vermesidir.

- Barter sistemiyle mal ve hizmet satan işletmeler **satışlarını artırabilirler, yeni müşteriler** ve yeni pazarlar elde edebilirler. Bunun sonucu olarak ilave mal ve hizmet akışı, yeni müşteri, ciro ve kâr artışı sağlayabilirler. Ayrıca işletmeler, barter şirketinin yayınlamış olduğu dergi, gazete, bülten ve internet sitesi gibi kitle iletişim araçlarıyla ve açmış olduğu barter-shop mağazalarıyla ücretsiz reklam avantajı sağlayabilirler. Dolayısıyla pazarlama maliyetlerinden de tasarruf edebilirler.

- Üye işletmeler, sistemden aldıkları mal ve hizmet bedellerini nakit olarak ödemek zorunda olmadıklarından, **işletme sermayesi ihtiyacını** azaltırlar. Böylece nakit avantajı sağlar ve **likiditelerini** garanti altına almış olurlar. Bunun sonucu olarak kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirmede problemlerle karşılaşmazlar. Ayrıca ellerindeki nakdi alternatif yatırım araçlarıyla değerlendirme olanağı elde ederler.

- Barter sistemiyle mal alan işletme, **faizsiz döviz kredisi** sağlamış olur. Çünkü barter sistemiyle mal ve hizmet satın alan işletme, sisteme döviz üzerinden borçlanmakta ve borcunu kendi ürettiği mal ve hizmetle ödemektedir. Vade sonuna kadar borcunu ürettiği mal ve hizmetlerle ödeyemeyen işletme, cari kur üzerinden TL olarak öder. Dolayısıyla maruz kaldığı maliyet, dövizdeki kur artışı kadar olur. Oysa aynı krediyi başka bir banka veya finans kurumundan almış olsa idi, faiz ve diğer masraflara da katlanmak zorunda kalacaktı. Netice itibarıyla barter sistemiyle mal alan işletme 9 aylık; bazı uygulamalarda 12 aylık faizsiz döviz kredisi kullanmış olur. Böylelikle firma **finansman maliyetinden tasarruf** eder.

- Barter sistemiyle satış yapan işletme, tahsilat **garantisini** sağlar. Çünkü satış anlaşması yapmadan önce, alıcı firmanın barter şirketindeki barter hesabını fatura bedeli kadar bloke ettirebilir ve ödemeyi garanti altına alabilir.

- Barter sistemiyle ürün satan firma sistemden alacaklarını. İhtiyaç duyduğu mal veya hizmeti de sistemden satın alarak alacağını tahsil eder. İşletme alacağını kısa vadede tahsil etme imkanı elde ettiği için bu bir **factoring** işlemi sayılabilir. Ayrıca factoring işlemlerindeki komisyon da sözkonusu olmaz.

- Barter sistemiyle yapılan satışlar döviz üzerinden yapıldığı için, **enflasyonun zararlı etkilerinden ve kur artışlarından** korunulabilir.

- Barter sistemiyle satış yapmak isteyen üyenin, alıcı firma hakkında herhangi bir araştırma yapmasına gerek kalmaz. Çünkü bu firmalara yönelik araştırma, üyelik sırasında barter şirketi tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla sisteme mal satan firma hem garanti sağlamış; hem de yapacağı araştırma için **işgücü ve zamandan tasarruf** etmiş olur.

- Barter sistemi özellikle küçük ve orta boy işletmelerin yurtdışı pazarlara açılmasında da büyük kolaylıklar sağlar. Çünkü sistem vasıtasıyla yurtdışına gitme ve müşteri bulma gibi zorluklar ortadan kalkmakta ve hiçbir çabaya katlanmadan ihracat yapabilme imkanı ortaya çıkmaktadır. Ayrıca yurtdışından alınan mal ve hizmetler karşılığında yine yurtiçindeki mal ve hizmetlerin satışı sözkonusu olduğundan **ülke dövizinin** de yurtiçinde kalması sağlanmaktadır.

- Firmalar barter sistemi sayesinde borçlarını ertelemek yerine, ürettikleri mal ve hizmetlerle ödeme fırsatını elde etmekte, atıl kapasitelerini kullanmakta ve faaliyetlerine devam edebilmektedirler. Sistemde para kullanılmadığından özellikle kriz dönemlerinde nakit yönetimine de katkı sağlanmaktadır.

- İşletmeler **barter leasing** sistemi vasıtasıyla uzun vadeli de borçlanabilmektedirler. Barter sistemiyle mal ve hizmet alan işletmenin vade sonuna kadar borcunu kendi ürettiği mal ve hizmet ile ödeyememesi durumunda barter leasing devreye girmektedir. İşletmeye 24, 36 ve 48 aya varan vadeler tanınarak, işletmenin kendi ürettiği mal ve hizmetiyle borcunu ödemesine imkan sağlanmaktadır.

- Sistemde yapılan bütün işlemlerin belgeli olması sebebiyle, sistem devlete de faydalı olmaktadır. Çünkü sistem kayıt dışı ekonomiyi kayda almakta ve vergi kaçığını önlemektedir.

5.2. Barter Sisteminin Sakıncaları

Barter şirketinin, üyelerine sağladığı yukarıda sıralanan yararların yanında bir takım sakıncalarının da olacağı açıktır. Bu sakıncalar şunlar olabilir:

- Barter sistemine mal satan üye, alacağını ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri satın alarak tahsil edemez ise, nakit akışında dengeyi bozar. Böylelikle paniğe kapılır ve ihtiyaç duymadığı halde sistemdeki diğer malları alma arayışına girer, böylece sisteme olan güveni kaybolur (Çan, 2001: 52).

- Arz edilen mal ve hizmetlere karşılık, barter sisteminde talep edilen malın bulunamaması durumunda, sözkonusu malın dışarıdan temin edilme-

sinden kaynaklanan fiyat ve kalite tercihi yaptırılmaması bir başka sorun olabilir.

- Barter işleminde mal teslimatlarının eş zamanlı olmamasından dolayı, taraflardan birinin mal teslimatını uzun süre geciktirmesi, karşı tarafı mağdur edebilir. Dolayısıyla önce mal teslim eden taraf, karşı tarafa kredi açmış durumuna düşer.

- Alıcı işletme spekülâtif dalgalanmalardan çok etkilenen malları, kısa sürede temin edemeyebilir. Tabiatıyla fiyat yükselişi ve malı zamanında temin edemeden kaynaklanan bir takım kayıplar da beraberinde gelebilir.

- Sistem zamanla işletmeler arası bağımlılığı artırabilir. Ayrıca herhangi bir nedenle işletmeler arası iş ilişkilerinin bozulmasıyla, işletmenin sistemden çıkması veya çıkarılması gündeme gelebilir.

- Barter sistemine üye olan işletmeler ürünlerini piyasa fiyatından daha yüksek bir fiyatla satamaz. Bu da sistemin bir başka sakıncası olarak kabul edilebilir.

- Barter kuruluşlarınca hem alıcıdan hem satıcıdan alınan komisyonlar, özellikle düşük kar marjıyla satılan mallarda, ilave maliyet unsuru olarak düşünülebilir.

- Barter sisteminin prosedürleri, belgeleri, anlaşmaları ve diğer unsurları standart olarak oluşmamıştır. Ayrıca yasal bir zemine de oturtulmamıştır. Bu da sistemin bir diğer olumsuz tarafıdır.

- Sistemden yapılan mal ve hizmet talebi, sisteme arz edilen mal ve hizmetlere göre daha fazladır. Bu husus sistemdeki arz ve talep dengesini bozabilir. Nitekim yapılan bir çalışmada bu husus üzerinde durulmuştur. Çalışmaya göre bazı barter şirketlerindeki talep, arzdan sekiz kat daha fazladır (Gürsoy, 1999: 72-76).

6. Barter Sisteminin Hukuki Boyutu

Barter sistemi ülkemiz hukuk sisteminde özel bir statüye oturtulmamıştır. Barter sistemindeki işlemler, Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır.

6.1. Ticaret Hukuku Açısından Barter

Barter şirketi, alıcı ve satıcı firmaları karşı karşıya getirmekte ve bunların mal ve hizmet alışverişine aracılık etmektedir. Yaptığı bu işlem için de üyelere hem yıllık üyelik bedeli hem de yapılan işlemler üzerinden komisyon almaktadır. Dolayısıyla barter şirketinin yaptığı iş, **ticaret işleri**

tellallığıdır (Barter Ekonomi, Temmuz 2001: 36; Arslan ve Aykutlu, 1999: 27).

Barter şirketlerinin kuruluş ve örgütlenmesi Türk Ticaret Kanunu'nda özel bir statüye bağlanmamıştır. TTK'nun genel hükümleri çerçevesinde kuruluş örgütlenebildiklerinden herhangi bir şirket statüsüyle kuruluş örgütlenebilirler. Fakat uygulamada daha çok anonim şirket şeklinde yapılandıkları görülmektedir.

6.2. Borçlar Hukuku Açısından Barter

Barter sözleşmesi, Türk hukuk sisteminde açıkça tanımlanmış bir sözleşme tipi değildir. Kendi bünyesi içerisinde, cari hesap sözleşmesini, kefalet sözleşmesini, alacağın temlik sözleşmesini, trampayı ve borcu sona erdiren sebeplerden biri olan takası bünyesinde bulundurmaktadır. Bu sebeplerden dolayı, barter sözleşmesi atipik bir sözleşme olarak adlandırılabilir.

Borçlar kanununun 11/19-1 maddeleri akit serbestisini getirmektedir. Bu serbesti, tarafların istedikleri bir akdi tercih etmelerinin yanında, borçlar kanununda düzenlenmemiş bir akdi de tercih edebilmelerine imkan vermektedir. Dolayısıyla barter sözleşmesi akit serbestisi prensibine dayanan bir atipik sözleşmedir.

6.3. Vergi Hukuku Açısından Barter

Gelir Vergisi Kanunu'na göre barter işlemi yapan kuruluşların elde ettikleri kazançlar ticari kazançtır (GVK, md. 37). Barter işletmesinin tüzel kişiliğe sahip bir kurum olması durumunda (A.Ş, Ltd. Şti) da elde ettiği kazanç ticari kazançtır. Ancak bu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabidir. Netice itibariyle barter işletmesi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmasına göre Gelir Vergisi Kanunu'na veya Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi olacaktır.

Barter kuruluşunun elde ettiği gelir, yıllık üyelik bedeli ve barter işlemlerinden alınan komisyonlardan oluşmaktadır. Üyelerden alınan yıllık üyelik bedeli ve barter işlem komisyonları KDV'ne tabidir. Üyelik sözleşmesinin imzalanması ve barter şirketince üyelik bedeline ilişkin faturanın düzenlenmesi KDV'nin doğması için yeterlidir. Barter işlemleri genellikle döviz cinsinden yapıldığından KDV hesaplanırken, döviz cinsinden tutarın cari kur üzerinden TL'ye çevrilerek KDV hesaplanması gerekmektedir (Erkan, 2000b: 96-97).

Barter sözleşmelerinde herhangi bir tutar yazılı ise bu tutar üzerinden binde 7,5 oranında damga vergisi hesaplanacaktır. Şayet tutar belli değilse,

Damga Vergisi Kanunu'nun 6/2 maddesi hükmüne göre, en yüksek vergi alınması gerektiren akit veya işlem üzerinden damga vergisine tabi tutulacaktır. Satınalma limitinin artırılmasına ilişkin ek sözleşme düzenlenmesi söz konusu olursa, bu sözleşmeler de barter sözleşmesinin tabi olduğu damga vergisine tabi olacaktır. Bunlar dışındaki barter firmalarınca düzenlenen arz ve talep listesi ile barter çeki, DVK'nun Ekli (1) sayılı listede bulunmadıklarından damga vergisine tabi olmayacaktır(Erkan, 2000b: 98-100).

7. Barter İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Barter işlemlerini muhasebeleştirmede, barter işleminin tarafları olan alıcı, satıcı ve sistemi organize eden barter şirketinin mali olaylarını ve muhasebeleştirilmesini incelemekte yarar vardır.

7.1. Barter Sistemiyle Mal Alan İşletmenin Muhasebe Kayıtları

Barter sistemiyle mal alan işletmenin mali olayları sisteme üye olunması, teminat verilmesi, sistemden alış yapılması ve dönem sonu işlemleridir. Bu işlemler aşağıda örneklerle açıklanmış ve muhasebeleştirilmiştir.

Örnek Uygulama

LMN Şirketi 01.09.2001 tarihinde XYZ barter şirketiyle üyelik sözleşmesi imzalamış ve 1000 USD + KDV tutarında üyelik bedeli ödemiştir. Dönem içinde 250 USD + KDV ile ABC şirketinden hammadde almış; K şirketine de 600 USD + KDV ile mamül satmıştır (Bütün işlemlerde 1\$=1.350.000 TL, KDV % 10 kabul edilmiştir). Alış ve satış bedelleri üzerinden %5 komisyon peşin olarak ödenmiştir.

İstenen:

LMN şirketinin bütün kayıtlarını yapınız
XYZ Barter Şirketinin kayıtlarını yapınız.

7.1.1. Barter Sistemine Üye Olunması

Barter sistemiyle mal veya hizmet satın alan işletmenin mali olaylarından birincisi, barter kuruluşuna üye olunması ve yıllık üyelik bedelinin ödenmesidir. Yukarıdaki örneğe göre bu kayıt şöyle yapılır:

1)	01.09.01	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ*	112.500.000	
		180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	337.500.000	
		280 GELECEK YILLARA AİT GİDERLER	900.000.000	
		191 İNDİRİLECEK KDV	135.000.000	
		100 KASA		1.485.000.000
		<i>Yıllık üyelik bedelinin ödenmesi (1000 USD + KDV)</i>		

2)	01.10.01	770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	112.500.000	
		180 GELECEK AYLARA AİT GİD.		112.500.000
		<i>Aylık üyelik bedellerinin maliyet hesaplarına devri</i>		

LMN şirketi yıl sonunda -bilanço ilkeleri gereği- gelecek yıllara ait giderlerden bir yıllık kısmını gelecek aylara ait giderler hesabına aktaracaktır. Bu durumda kayıt şöyle yapılır:

3)	/	180 GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	900.000.000	
	/	280 GELECEK YILLARA AİT GİD.		900.000.000

7.1.2. Barter Şirketine Teminat Verilmesi

Barter şirketi, üyelerinden yükümlülüklerini yerine getirmemelerinden dolayı ortaya çıkabilecek riskleri karşılamak üzere teminat alır. Teminat olarak, banka teminat mektubu, gayrimenkul ipoteği, devlet tahvili veya hazine bonusu gibi varlıklar kabul edilmektedir. Farzedelim ki, barter kuruluşuna üye olan işletme, elinde bulundurduğu 75.000.000.000 TL tutarındaki devlet tahvilini teminat olarak vermiştir. Bu durumda şu kayıt yapılacaktır:

* Yapılan bir çalışmada barter üyesi firmaların bu sistemi hem pazarlama, hem de finansman avantajından yararlanmak için kullandıkları, bu nedenle üyelik aidatının bir kısmının "pazarlama satış ve dağıtım gideri", bir kısmının ise "genel yönetim gideri" yazılması gerektiği belirtilmektedir. Bkz: Beyhan Marşap, "Bir Finansman Aracı Olarak Barter Sistemi ve Muhasebeleştirilmesi" *Muhasebe Bilim Dünyası*, Cilt:3, Sayı:1, Mart 2001: 58-59.

4)	/		
126 VERİLEN TEMİNAT VE DEPOZİTOLAR 112 KAMU KESİMİ TAH. SEN. BON		75.000.000.000	75.000.000.000
/			

Eğer işletme bankadan almış olduğu 75.000.000.000 TL tutarındaki teminat mektubunu vermiş olsaydı, şu kaydı yapacaktı:

5)	/		
900 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 900.10 Teminat Mektubundan Borçlular 900.10.10 XYZ Barter Şirketi 901 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 901.10 Teminat Mektubundan Alacaklılar 901.10.10 ABC Bankası		75.000.000.000	75.000.000.000
/			

Barter şirketine verilen teminat şayet ipotek türünde ise, yine "nazım hesaplar"ın kullanılması gerekir. Ancak devlet tahvili, hazine bonusu veya teminat yerine geçen herhangi bir varlık ise, ilgili varlık hesapları kullanılacaktır.

7.1.3. Barter Sistemiyle Mal Alınması

Barter sistemine kayıtlı bir üyeden alınan malın muhasebeleştirilmesi ile herhangi bir satıcıdan alınan malın muhasebeleştirilmesi arasında önemli bir fark bulunmamaktadır. Sadece borçlanılan işletmeler farklılaşmaktadır. Ticari işletmelerden mal ve hizmet alışında malı satan işletme alacaklı olurken; barter sistemiyle mal alışlarında alacaklı işletme, barter kuruluşu olmaktadır. Yukarıdaki örneğe göre, sisteme kayıtlı bulunan LMN şirketi, ABC şirketinden 250 USD + KDV tutarında hammadde almış ve %5 barter komisyonunu da peşin olarak ödemişti. Bu durumda muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

6)	/		
150 İLK MADDE MALZEME 150.10 Hammadde Alışları 337.500.000 150.20 Barter Mal Alış Komisyonu 16.875.000 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA 320 SATICILAR 320.90 XYZ Barter Şirketi		354.375.000	18.562.500
/		35.437.500	371.250.000
/			

Literatürde barter şirketine ödenen mal alış komisyonlarının “653 Komisyon Giderleri” hesabına kaydedildiği görülmektedir. Özün önceliği ilkesine göre mal alışında ödenen komisyonun, alınan malın maliyetini artırıcı bir etken olarak maliyete; mal satışında ödenen komisyon giderlerinin de, pazarlama fonksiyonunun bir gideri olarak “pazarlama satış ve dağıtım gideri”ne kaydedilmesi uygun olur kanaatindeyiz.

Yapılan bir çalışmada işletmenin esas faaliyeti dışında kalan faaliyetlerle ilgili olarak acente, temsilci ve benzeri kuruluşlara ödenen komisyonların “653 Komisyon Giderleri” hesabına kaydedileceği; mal, hizmet veya duran varlık için ödenenlerin ise onların maliyetine ekleneceği belirtilmektedir. Çalışmada bankaya ödenen havale komisyonu veya teminat mektubu komisyonunun komisyon giderleri hesabına değil “770 Genel Yönetim Giderleri” hesabına kaydedileceği ifade edilmiştir (Sevilengül, 1998: 584). Keza, VUK’nun 262. maddesinde de maliyet bedeli, bir iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder denilmektedir. Dolayısıyla mal alımında ödenen komisyon gideri, malın iktisabı için ödenmiştir ve VUK’na göre maliyet bedeline kaydedilmelidir. Yapılan bir başka çalışmada da barter komisyonunun malın maliyetine eklendiği görülmektedir (Doğan, 2001: 51).

Barter işlemleri döviz üzerinden kayda alındığından, işletme bünyesinde bu işlemlerin de nazım hesaplarda kaydedilmesi uygun olur. Söz konusu kayıt şöyle yapılacaktır:

7)	/		
910 BORÇLU NAZIM HESAPLAR		275 USD	
910.10 İz Bedelli Kıymetlerden Borçlular			
910.10.10 XYZ Barter Şirketi			
920 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR			275 USD
920.10 İz Bedelli Kıymetlerden Alacaklılar			
920.10.10 LMN İşletmesi			
<i>Barter sistemiyle mal satışının döviz olarak kaydı</i>			
	/		

7.1.4. Dönem Sonu İşlemleri

Barter sistemiyle mal alan işletme dönem sonunda barter şirketiyle hesap kesimi yapacak, borç ve alacağını mahsup edecektir. Kalan borç ve alacağını da kayda alacaktır. Ayrıca alacak ve borçlar döviz cinsinden olduğundan, dönem sonu değerlemesini de yapacaktır. Konuyla ilgili örnek, barter sistemiyle mal satan işletmenin muhasebe kaydında sunulmuştur.

7.2. Barter Sistemiyle Mal Satan İşletmenin Muhasebe Kayıtları

Barter sistemiyle mal satan işletmenin mali olayları; sisteme üye olunması, teminat verilmesi, sisteme satış yapılması ve dönem sonu işlemleridir. Bu işlemler aşağıda örneklerle açıklanmış ve muhasebeleştirilmiştir.

7.2.1. Barter Sistemine Üye Olunması

Barter sistemiyle mal alan işletme aynı zamanda da satıcı olduğundan, alıcının yaptığı üyelik muhasebe kaydı satıcı için de geçerlidir. Bu bakımdan satıcı işletmenin ödediği üyelik bedelinin kaydı ayrıca yapılmamıştır (bkz: 1, 2 ve 3 no.lu yevmiye maddeleri).

7.2.2. Barter Şirketine Teminat Verilmesi

Barter sistemiyle mal ve hizmet alan işletmenin, barter şirketine vermiş olduğu teminatla ilgili yukarıda yapılan muhasebe kaydı, satıcı için de geçerlidir (bkz: 4 ve 5 no.lu yevmiye maddeleri).

7.2.3. Barter Sistemiyle Mal Satılması

Barter sistemiyle mal veya hizmet satan işletme; alıcıyla, miktar, kalite, taşıma, sigortalama gibi konularda anlaşma yapar. Barter şirketine de bu alıcıya mal veya hizmet satacağını bildirerek kredisinin olup olmadığını öğrenir. Barter şirketinin mal veya hizmet satabileceğine dair onay vermesiyle satış yapar ve karşılığında barter çeki alır. Mal veya hizmetin faturasını ise alıcıya keser ve malı teslim eder veya hizmeti sunar. Almış olduğu barter çekini de barter şirketine gönderir. Barter şirketi bu çeki satıcının cari hesabına alacak, alıcının cari hesabına borç kaydeder.

Her ne kadar satış faturası alıcı adına kesilmiş olsa da, satıcı firma muhasebe kaydını barter şirketinden alacaklı olarak yapar. Çünkü, satıcının alıcıyla herhangi bir borç-alacak ilişkisi kalmamıştır. Borç-alacak ilişkisi artık barter şirketiyledir. Alacağını ise sistemden mal alarak tahsil edecektir.

Yukarıdaki örneğimizde LMN işletmesi XYZ barter şirketi vasıtasıyla K işletmesine 600 USD + KDV ile mal satmış, %5 barter komisyonunu da peşin olarak ödemişti. Bu durumda LMN şirketinin yapacağı muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

8)	120 ALICILAR 120.90 XYZ Barter Şirketi 600 YURTIÇİ SATIŞLAR 391 HESAPLANAN KDV <i>Barter sistemiyle mal satışı</i>	891.000.000 810.000.000 81.000.000
9)	760 PAZ., SATIŞ VE DAĞITIM GİD. 191 İNDİRİLECEK KDV 100 KASA <i>Mal bedeli üzerinden %5 komisyonun kaydı</i>	40.500.000 4.050.000 44.550.000

Barter işlemi döviz üzerinden kayda alındığından, işletme bünyesinde de bu işlemlerin kayda alınması uygun olur. Söz konusu kayıt şöyle yapılacaktır (bkz: 7 no.lu yevmiye maddesi):

10)	920 ALACAKLI NAZIM HESAPLAR 910.10 İz Bedelli Kıymetlerden Alacaklılar 920.10.10 LMN İşletmesi 910 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 910.10 İz Bedelli Kıymetlerden Borçlular 910.10.10 XYZ Barter Şirketi <i>Barter sistemiyle mal satışının döviz olarak kaydı</i>	660 USD 660 USD
-----	--	--------------------------------------

Yukarıdaki kayıtlardan da farkedileceği gibi LMN işletmesi önce sistemden 225 USD + KDV tutarında mal almış, daha sonra da 600 USD + KDV tutarında mal satmıştır. Bu durumda sistemden (660-275) 385 USD alacaktır. Bu alacağını sistemden mal olarak tahsil edecektir.

7.2.4. Dönem Sonu İşlemleri

Dönem sonu geldiğinde işletmenin barter şirketinden olan alacağını ve borcunu cari kurla değerlemesi gerekir. Dönem sonunda 1 USD = 1.600.000 TL ise LMN işletmesi şu kaydı yapacaktır.

11)	120 ALICILAR 120.90 XYZ Barter Şirketi 646 KAMBİYO KARLARI 646.10 Kur Farkı <i>(1.600.000-1.350.000) X 660 = 165.000.000 TL</i> <i>Barter sisteminden olan alacağın dönem sonu değerlemesi</i>	165.000.000	165.000.000
12)	656 KAMBİYO ZARARLARI 656.10 Kur Farkı 320 SATICILAR 320.90 XYZ Barter Şirketi <i>(1.600.000-1.350.000) X 275 = 68.750.000 TL</i> <i>Barter sistemine olan borcun dönem sonu değerlemesi</i>	68.750.000	68.750.000

Bu işlemler tek bir kayıtla $(1.600.000-1.350.000) \times 385 \text{ USD} = 96.250.000 \text{ TL}$ kambiyo karı da yazılabilir. Ancak muhasebenin “tam açıklama” kavramı gereği yukarıdaki şekilde yapılması daha uygun olur. Dönem sonunda borç ve alacağın takas edilmesi ve ortaya çıkan farkın bilançoda borç veya alacak olarak gösterilmesi gerekir. LMN işletmesinin XYZ barter şirketinden olan alacağı ve borcu büyük defter hesaplarında şu şekilde görülebilir:

120. 90 Alıcılar (Barter)	320.90 Satıcılar (Barter)
(8) 891.000.000	(6) 371.250.000
<u>(11) 165.000.000</u>	<u>(12) 68.750.000</u>
1.056.000.000	440.000.000

Büyük defter hesaplarından da görüleceği üzere, LMN şirketinin XYZ barter şirketinden 1.056.000.000 TL alacağı ve barter şirketine de 440.000.000 TL borcu bulunmaktadır. Borç ve alacak takas edildiğinde $(1.056.000.000 - 440.000.000)$ LMN işletmesinin 616.000.000 TL alacağı kalmaktadır. Söz konusu borç-alacak takası muhasebe kayıtlarında şu şekilde yapılacaktır:

13)

320 SATICILAR

320.90 XYZ Barter Şirketi

120 ALICILAR

120.90 XYZ Barter Şirketi

Barter şirketiyle borç ve alacağın takası ve kalan borcun kayıtlarda gösterilmesi

440.000.000

440.000.000

Bu yevmiye maddesinden sonra barter şirketinden olan alacak ve borcun büyük defter hesaplarındaki görünümü şöyle olacaktır:

120. 90 Alıcılar (Barter)		320.90 Satıcılar (Barter)	
(8) 891.000.000	(13) 440.000.000	(13) 440.000.000	(6) 371.250.000
(11) 165.000.000			(12) 68.750.000
1.056.000.000	440.000.000	440.000.000	440.000.000

Büyük defter hesaplarından da anlaşılacağı üzere, işletmenin barter şirketine borcu kalmamış ve 616.000.000 TL alacağı devam etmektedir.

7.3. Barter Şirketinin Muhasebe Kayıtları

Barter şirketi kurum şeklinde organize bir piyasada alıcı ve satıcıları buluşturan ve yapılan alım satım işlemlerinden komisyon alan ticaret tellalı niteliğinde olan bir işletmedir. Barter şirketinde meydana gelen mali olaylar, üyelerin sisteme kaydedilmesi, yıllık üyelik bedelinin tahsil edilmesi, sisteme üye olan işletmelerden teminat alınması ile alıcı ve satıcıların cari hesaplarının tutulması şeklinde olmaktadır. Bu işlemlerin muhasebe kayıtlarındaki gösteriliş biçimi aşağıda incelenmiştir.

7.3.1. Üyelik Bedellerinin Kayda Alması

Barter sistemine üyelik müracaatında bulunan ve müracaatı kabul edilen işletmeden yıllık üyelik bedeli tahsil edilir. Yukarıdaki örnekte yer alan LMN şirketince ödenen yıllık üyelik bedeli, barter şirketince şöyle kaydedilecektir:

14)	01.09.01	100 KASA	1.485.000.000	
		600 YURTIÇI SATIŞLAR		112.500.000
		380 GELECEK AYLARA AİT GEL.		337.500.000
		480 GELECEK YILLARA AİT GEL.		900.000.000
		391 HESAPLANAN KDV		135.000.000
15)	01.10.01	380 GELECEK AYLARA AİT GELİRLER	112.500.000	
		600 YURTIÇI SATIŞLAR		112.500.000

7.3.2. Üye Teminatlarının Kaydedilmesi

Barter şirketi üyelerden aldığı teminatları da kayda alır. Alınan teminatlar banka teminat mektubu olabildiği gibi, hazine bonusu veya devlet tahvili gibi kıymetli evraklar da olabilir. Yukarıdaki örnekte yer alan LMN şirketinin barter kuruluşuna devlet tahvili verdiği varsayımına göre kayıt şöyle olur.

16)	/	112 KAMU KESİMİ TAH. SEN. BON	75.000.000.000	
	/	326 ALINAN TEM. VE DEP.		75.000.000.000

Eğer barter kuruluşu devlet tahvili yerine banka teminat mektubunu güvence olarak almış olsaydı, şu kaydı yapacaktı:

17)	/	900 BORÇLU NAZİM HESAPLAR	75.000.000.000	
		900.10 Teminat Mektubundan Borçlular		
		900.10.10 XYZ Barter Şirketi		
		901 ALACAKLI NAZİM HES.		75.000.000.000
		901.10 Teminat Mektubundan Alacaklılar		
		901.10.10 LMN Şirketi		

7.3.3. Sistemde Yapılan Alış-Satış İşlemlerinin Kaydı

Sistemde yer alan üyelerin birbirleriyle yaptığı işlemler, barter şirketine gelen barter çekleriyle kayda alınır. Yukarıdaki örnekte yer alan LMN şirketinin ABC şirketinden 250 USD + KDV ile almış olduğu hammadde şu şekilde kaydedilecektir:

18)	120 ALICILAR 120.10 LMN Şirketi 320 SATICILAR 320.10 ABC Şirketi <i>ABC şirketinden LMN şirketinin almış oldu- ğu mal bedelinin barter şirketince kayda alınması</i>	371.250.000	371.250.000
-----	--	-------------	-------------

İşlemleri TL olarak bu şekilde kayda alan barter şirketi, döviz cinsinden olan işlemleri de kayda alır. Bu kayıtlar şu şekilde olur*:

19)	910 BORÇLU NAZIM HESAPLAR 910.10 İz Bedelli Kıymetlerden Borçlular 910.10.10 LMN Şirketi 920 ALACAKLI NAZIM HES. 920.10 İz Bedelli Kıy. Alacaklılar 920.10.10 ABC Şirketi <i>Barter sistemiyle mal satışının döviz olarak kaydı</i>	275 USD	275 USD
-----	---	---------	---------

Barter şirketi mal veya hizmet alıcısı LMN şirketi ile mal veya hizmet satıcısı ABC şirketinden ayrı ayrı %5 + KDV tutarında komisyon alır. Bu tutar şöyle kaydedilir:

20)	100 KASA 600 YURTIÇİ SATIŞLAR** 391 HESAPLANAN KDV <i>Alıcı ve satıcıdan alınan komisyonun kaydı</i> Alıcıdan $250 \times \% 5 = 12.5 \$$ Satıcıdan $250 \times \% 5 = 12.5 \$$ Toplam $= 25.0 \$$ KDV $25 \times \% 10 = 2.5 \$$ Toplam $= 27.5 \$$ $1.350.000 \text{ TL} \times 27.5 \$ = 37.125.000 \text{ TL}$	37.125.000	33.750.000 3.375.000
-----	--	------------	-------------------------

* Literatürde 18 no.lu kayıt yapılmadan sadece 19 no.lu kaydın yapıldığı da görülmektedir (Marşap, 2001: 60).

** Literatürde, alım-satım komisyonlarının "653 Komisyon Giderleri" hesabına da kaydedildiği görülmektedir Bkz: (Sürmen ve Kaya 2001:136-137).

7.3.4. Dönem Sonu İşlemleri

Barter şirketi dönem sonunda kur farklarını da hesaplara yansıtır. Örnekteki rakamları kullanarak LMN şirketi ve ABC şirketinin kayıtlarını şöyle yapar (1 USD = 1.600.000 TL x 275 USD).

21)		/			
	120 ALICILAR			68.750.000	
	120.10 LMN Şirketi				
	320 SATICILAR				68.750.000
	320.ABC Şirketi				
	<i>ABC şirketinden LMN şirketinin almış olduğu mal bedelinin barter şirketince kayda alınması</i>				

Bu yevmiye maddesiyle LMN şirketinin borcu; ABC şirketinin ise alacağı 68.750.000 TL artmıştır.

7.4. Barter İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesinde Bazı Özel Durumlar

Barter işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde bir takım özel durumlarla karşılaşılabilir. Bunlar satıcı işletmenin sattığı mal veya hizmet karşılığında sistemden mal veya hizmet alamaması veya alıcı işletmenin aldığı mal veya hizmet karşılığında sisteme mal satamaması şeklinde olabilir. Ayrıca barter şirketinin sistemden mal veya hizmet alan üyeden alacağını tahsil edememesi gibi durumlarla karşılaşılabilir. Bu durumların nasıl kayda alınacağı aşağıda incelenmiştir.

7.4.1. Satıcının Sattığı Mala Karşılık Mal Alamaması

Satıcının yaptığı mal veya hizmet satışına karşılık herhangi bir mal veya hizmet alamaması pek rastlanılmayacak bir durumdur. Çünkü sistemdeki üyelerden herhangi birisinden mal bulunamazsa, barter şirketi bu malı sistem dışındaki bir şirketten temin etmektedir. Fakat buna rağmen satıcının mal alamadığı durumda, barter şirketinin mal bedelini o günün cari kuru üzerinden tahsil edecektir. Ortaya çıkan kur farkını da kambiyo karı veya kambiyo zararı olarak kayda alacaktır (Sürmen ve Kaya, 2001: 137)

7.4.2. Alıcının Aldığı Mala Karşılık Mal Satamaması

Alıcının almış olduğu mal ve hizmet karşılığında mal veya hizmet satamaması da pek karşılaşılan bir durum değildir. Şayet istisnai olarak böyle bir durumla karşılaşıyorsa, alıcı firma sürenin sonunda borcunu cari kur

üzerinden ödeyecektir. Ödeme sırasında kur farkından kaynaklanan kambiyo karı veya zararı sözkonusu olabilir. Alıcı işletme ortaya çıkan kambiyo karı veya zararını da kayda alacaktır (Sürmen ve Kaya, 2001: 137)

7.4.3. Barter Şirketinin Mal Bedelini Alıcıdan Tahsil Edememesi

Barter sisteminden alacaklı bulunan üyelerin, bu alacakları için karşılık ayırmaları ve gider yazmaları sözkonusu değildir. Çünkü bu alacaklar barter şirketinin garantisi altındadır. Barter şirketi ise, üyelerden olan alacağını tahsil etme riskiyle karşı karşıya kalması halinde bu alacaklar için karşılık ayıramayacaktır. Ancak sözkonusu alacağı tahsil etme imkanı kalmazsa, sözleşmeye dayanan bu alacağı GVK'nun 40. maddesinin üçüncü fıkrasına* göre gider yazabilecektir (Demiral, 2000: 68-69)

SONUÇ VE ÖNERİLER

Kurum şeklinde organize bir piyasada mal ve hizmetlerin değiş-tokuşu olarak ifade edilen barter, ülkemizde 1990'lı yılların ikinci yarısından itibaren kullanılmaya başlanmış bir finansman ve pazarlama tekniğidir. Henüz **yasal bir statüye oturtulmaması** sebebiyle işlemler Türk Ticaret Kanunu ve Borçlar Kanunu'nun genel hükümlerine göre yapılmaktadır.

Barter şirketlerinin **statüleri de yasal bir zemine oturtulmamıştır**. Bunların daha çok anonim şirket şeklinde yapılandığı görülmektedir. Barter işlemleri üzerinden alınan komisyon ve yıllık üyelik bedellerinin yüksekliği gözönüne alındığında, barter kuruluşlarının kooperatif şeklinde organize olmaları daha uygun görülmektedir. Çünkü **kooperatif biçimindeki yapılanmanın** esas amacı, üyelerin karşılıklı yardımlaşmasını sağlamak ve menfaatlerini korumaktır. Bu bakımdan, barter kuruluşlarının üyeler tarafından oluşturulan kooperatif şeklinde yapılandırılmasında yarar vardır. Keza, gelişmiş ülkelerdeki kooperatif bankaları da bu tür amaçlar için kurulmaktadır.

Sistemde turizm işletmelerinden, büro malzemelerine kadar çok sayıda sektörün işlem yapması mümkündür (Doğan; 2001: 43; Erkan, 2000a, 100; GÜNLÜ, 2000: <http://izmir.sbe.deu.edu.tr/dergi/dergi05/gunlu.htm>). Dolayısıyla, sistemdeki üyelerin farklı sektörlerden oluşması, sistemin işlevliğini artıracaktır. Böylece üyeler, satamadıkları mal ve hizmetlerini sisteme arz etmek yerine, bütün mal ve hizmetlerini sisteme arzedeceklerdir. Neticede sistem, tam rekabet piyasası şartlarında işleyecektir.

* GVK 40/3: İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Barter işlemlerinin muhasebeleştirilmesi konusunda ise Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve TİMÜDESK tarafından yayımlanmış herhangi bir tebliğ, yönetmelik veya standart bulunmamaktadır. Konuyla ilgili yapılmış doktora, master ve bitirme tezleri ile bu alanda yazılmış çeşitli bilimsel makaleler bulunmakla birlikte, henüz tam bir fikir birliği sağlanmış değildir. Bu bakımdan barter işlemlerinin ve kullanılan belgelerin belirli bir standarda bağlanması uygun olacaktır. Bununla birlikte alıcı, satıcı ve barter kuruluşlarının hak ve yükümlülükleri ile muhasebe uygulamalarının da belirli bir yapıya kavuşturulmasında yarar görülmektedir.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ARSLAN C. Murat ve Fercan AYKUTLU (1999), **Barter Uygulaması**, TÜRMOB Yayını, Ankara.
- Barter Ekonomi** (2001), “Amerikan Tarım Bakanlığı Barter Sistemini Kullanıyor”, Mayıs:40.
- Barter Ekonomi** (2001), “Barter Şirketlerinin Çalışma Şartları” Temmuz: 36-37.
- Barter Ekonomi** (2001), “Global Pazarda Barter İşlemleri” Temmuz: 32-33.
- COŞKUN, Arife (1994), “Uluslararası Ticarete Bir Finansman Aracı Olarak Barter ve Türkiye Açısından Uygulama Olanakları”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, A.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü), Ankara.
- ÇAN, Altan (2001), “Barter Sistemi Nedir”, **Barter Ekonomi**, Şubat: 52-52.
- ÇİÇEKÇİ, Necmi (2001), “Çıkış Yolu Barter”, **Barter Ekonomi**, Temmuz: 41-41.
- DEMİRAL, Halit (2000), “Barter Şirketlerinde Tahsil Edilemeyen Alacakların Gider Yazılması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 228: 67-69.
- DOĞAN, Zeki (2001), “Yeni Bir Finansman Tekniği Olarak Barter ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış**, Ocak 2001: 41-55.
- ERKAN, Mehmet (2000a), “Yeni Bir Finansman Aracı: Barter”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 221: 92-103.

- ERKAN, Mehmet (2000b), “Yeni Bir Finansman Aracı Olarak Barterin Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası**, Sayı:225: 88-101.
- GÖKÇE, Mehmet Uğur (1997), “Barter Nedir?”, **Maliye Postası**, 15 Ağustos 1997: 42-51.
- GÜNLÜ, Ebru (2000), “Turizm Sektöründe Takas (Barter) Sisteminin Kullanımı”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt:2, Sayı:2, İzmir.
<http://izmir.sbe.deu.edu.tr/dergi/dergi05/gunlu.htm>
- GÜRSOY, Celal (1999), “Türkiye ve Dünyada Barter Sisteminin Çalışması”, **İgeme**, Sayı:9: 72-76.
- İŞERİ, Müge (2001), “Alternatif Finansman Tekniği: Barter Olabilir Mi?”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 103: 132-139.
- MARANGOZ, Mehmet (2001), “Yeni Bir pazarlama ve Finansman Aracı Olarak Barter”, **Dünya Gazetesi**, 16 Nisan 2001;
www.dunyagazetesi.com.tr
- MARŞAP, Beyhan (2001), “Bir Finansman Aracı Olarak Barter Sistemi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Muhasebe Bilim Dünyası**, Cilt:3, Sayı:1 Mart 2001: 55-62.
- ÖRTEN, Remzi (1998), “Barter ve Muhasebe Uygulamaları” **Ankara SMMMO Bülteni**, Ağustos-Eylül Ekim: 10-21.
- SEVİLENGÜL, Orhan (1998), **Tekdüzen Muhasebe Sistemi İle Uyumlu Genel Muhasebe**, 7. Baskı, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- SÜRMEN, Yusuf ve Uğur KAYA (2001), “Barter ve Muhasebe İşlemleri”, **Vergi Dünyası**, Sayı, 235: 130-139.
- TÜRK DİL KURUMU (1988) **Türkçe Sözlük**, 2. Cilt.