

İthalat ve İhracat İşlemlerinin TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve Vergi Usul Kanunu Açısından Değerlendirilmesi

Beyhan BELLER DİKMEN¹

Emine Cennet UYGUN²

Özet

Sanayi Devriminden sonra yaşanan gelişmeler işletmelerin ülke sınırları dışında ticaret yapmalarını sağlamıştır. Ticarete meydana gelen bu değişim, gerçekleştirilen işlemlerin takip edilerek kayıt altına alınması sürecinin standartlaştırılması ihtiyacını ortaya çıkarmıştır. Bu doğrultuda Uluslararası Muhasebe Standartları (UMS) ve bu standartların Türkçe'ye çevrilmesi ile Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) oluşturulmuştur. Bu çalışmanın amacı, ithalat ve ihracat işlemlerinin TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından incelenerek uygulama örneği aracılığıyla gösterilmesi olarak belirlenmiştir. Bu amaç doğrultusunda öncelikle TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve VUK Madde 215, 280 ve 284 ile ilgili teorik bilgilere ve literatür taramasına yer verilmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında nitel araştırma yöntemlerinden biri olarak ifade edilen örnek olay (vaka çalışması) çalışması yönteminden yararlanılmıştır. Bu kapsamda, elektronik ürün ithalat ve ihracatını gerçekleştiren işletmenin mali nitelikli işlemlerine ait muhasebeleştirme süreçleri örnekler yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 21 ve VUK açısından genel olarak uyum olduğu belirlenmiştir. Farklılıkların ise kur farkından kaynaklandığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İthalat, İhracat, Türkiye Muhasebe Standartları, TMS 21, Vergi Usul Kanunu

Evaluation of Import and Export Transactions Under TAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard and Turkish Tax Procedure Law

Abstract

Developments following the Industrial Revolution have enabled businesses to trade beyond national borders. This transformation in trade has revealed the need to standardize the tracking and recording processes of executed transactions. In this direction, International Accounting Standards (IAS) were established, and Turkish Accounting Standards (TAS) were formed by translating these standards into Turkish. The objective of this study is to examine import and export transactions from the perspective of TAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard and the Tax Procedure Law (VUK), and to demonstrate them through a practical application. To this end, theoretical information and a literature review regarding TAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard and VUK Articles 215, 280, and 284 are presented first. In the application section, of the study employed a qualitative case study. Within this scope, the accounting processes of financial transactions belonging to a business engaged in the import and export of electronic products are explained using illustrative examples. According to the findings, TAS 21 and VUK are broadly aligned regarding the accounting of import and export

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 26.03.2026 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 24.07.2026

¹ Sorumlu Yazar, Doç. Dr., Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, b.beyhanbeller@gmail.com, <http://orcid.org/0000-0003-2260-6321>

² Yüksek Lisans Öğrencisi, Tarsus Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalı, cennetuygun18@gmail.com, <http://orcid.org/0009-0002-6689-3828>

Atf (Citation): Beller Dikmen, B. & Uygun, E. C. (2026). İthalat ve ihracat işlemlerinin TMS 21 kur değişiminin etkileri standardı ve vergi usul kanunu açısından değerlendirilmesi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 6(2), 283-305.

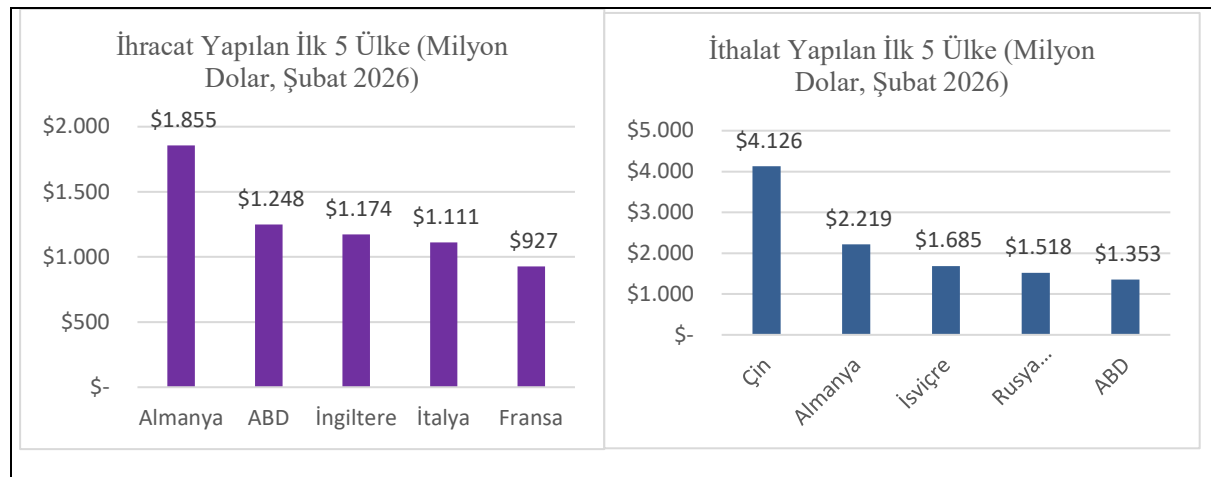
transactions. On the other hand, it was identified that the existing differences stem from foreign exchange rate variances.

Keywords: *Import, Export, Turkish Accounting Standards, TAS 21, Tax Procedure Law*

1. GİRİŞ

Dış ticaret, ülkelerin birbirleri ile ticari boyuttaki alışveriş süreçleri sonucunda gerçekleştirilen faaliyetler olarak tanımlanmaktadır (Kama, 2023). “Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlük”te dış ticaret; “bir ülkenin farklı ülkelerle yaptığı alışveriş, yani ithalat ve ihracatın tamamı” olarak ifade edilmektedir (Türk Dil Kurumu [TDK], 2025). Tanımda da belirtildiği gibi dış ticaret kavramı, ithalat ve ihracattan oluşmaktadır (Ağsaka, 2015). İthalat; yurt dışında üretilen ürünlerin gümrük düzenlemelerine uygun şekilde hareket edilerek kambiyo düzenlemeleri doğrultusunda ödemelerinin yapılması ve bu ürünlerin yurt içerisine girişinin sağlanması olarak tanımlanmaktadır (Çakır Pehlivan, 2021). İhracat ise; ürünlerin ulusal mevzuatlara uygun şekilde hazırlanarak gümrük bölgesi dışına ya da serbest bölgelere çıkarılması şeklinde ifade edilmektedir (Ceran & Ortakarpuz, 2013).

Bir önceki paragrafta yapılan tanımlardan anlaşılabilirdiği gibi ülkeler uzmanlaştıkları ürünleri ihraç ederken ihtiyaç duydukları ürünleri başka ülkelerden ithal edebilmektedirler (Özkan, 2021). Bu durum, ürün ticaretinin hızla gelişmesine ve işletmelerin karlılıklarını artırmalarına katkı sağlamakta aynı zamanda ülkelerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerini uluslararası boyuta taşımalarına olanak sağlamaktadır. “Türkiye İstatistik Kurumu” (TÜİK) verileri dikkate alındığında 2026 yılı Şubat ayı içerisinde dış ticaret hacmi geçen yılın aynı ayına göre %4,2 oranında artış göstererek 51 milyar 336 milyon dolar (\$) olarak belirlenmiştir. 2025 yılı Ocak-Aralık döneminde ise dış ticaret hacmi %5,5 oranında artış göstererek 638 milyar 958 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir (T.C. Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret Veri Bülteni, Şubat 2026). Türkiye’nin 2026 yılı Şubat ayında ihracat ve ithalat yaptığı ilk beş ülke sıralaması ve milyon dolar açısından tutarlar Şekil 1.’de gösterilmektedir.



Şekil 1. İhracat ve İthalat Yapılan Ülkeler

Kaynak: (T.C. Ticaret Bakanlığı Dış Ticaret Veri Bülteni, Şubat 2026)

Şekil 1 incelendiğinde 2026 yılı şubat ayı içerisinde en fazla ihracat yapılan ülkeler arasında 1 milyar 855 milyon dolar tutar ile Almanya ilk sırada yer alırken bu ülkeyi ABD ve İngiltere’nin takip ettiği görülmektedir. En fazla ithalat yapılan ülkeler arasında ise 4 milyar 126 milyon dolar tutar ile Çin ilk sırada yer alırken bu ülkeyi Almanya ve İsviçre takip etmektedir.

Küreselleşmenin etkisi ile birlikte ülkeler birbirleri ile ticari anlaşma yapabilmektedir. Anlaşmalar doğrultusunda birtakım sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Bu süreçte meydana gelebilecek başlıca sorunlardan biri, farklı ülkelerdeki işletmelerin finansal raporlarını kendi muhasebe politika ve kanunlarına göre hazırlamalarından kaynaklı olarak bu raporların karşılaştırılabilirliğinin olmaması ve karar alma noktasında sıkıntılar yaşanmasıdır (Say vd., 2018). Bahsedilen sorunun giderilebilmesi için tüm ülkelerin uygulayabileceği genel kabul görmüş muhasebe standartları oluşturulmuştur (Özkan, 2021). Her ülkenin kendine özgü muhasebe politika ve

uygulamalarının dikkate alınması sonucu hazırlanacak mali tablo ve raporların karşılaştırılması mümkün görülmemektedir. Bu nedenle 1973 yılından itibaren “Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu” (IASB) mali tabloların sunumunda uyulması gereken standartları düzenleyerek “Uluslararası Muhasebe Standartları” (IAS) ve “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” (IFRS) adı altında standartlar yayınlayarak ortak bir muhasebe dili oluşturmaya katkı sağlamıştır (Financial Accounting Standards Board [FASB], 2025). Ülkemizde ise bu standartların ulusal dile çevrilmesi ve uyumlaştırılması için 1994 yılında “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (TMUDESK) kurulmuştur (Ağsakal & Baral, 2016). İlgili standartların uygulanması konusunda yasal bir yaptırım olmaması ve başarı sağlanamaması sonucunda 1999 yılında “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” (TMSK) oluşturulmuştur. Bu kurul, 2002 yılında standartların benimsenmesinde tek yetkili kurul konumuna gelmiştir (Erol & Aslan, 2017). 2011 yılında ise bağımsız üst kurul olarak kurulan “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu” (KGK), “Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları”nın uluslararası standartlara uyumunun sağlanması ve ülkemizde yaygınlaştırma görevini üstlenmiştir (Akçay & Uysal, 2019). İşletmeler, gerçekleştirdikleri ticari işlemleri sonucunda mali tablolarının düzenlenmesinde bu standartları dikkate almaktadır. Aynı şekilde ithalat ve ihracat işlemi yapan işletmeler de dış ticaret işlemleri doğrultusunda hazırlayacakları mali tablo ve finansal raporların uluslararası işletmeler ile karşılaştırılabilir olması için ilgili standartları kullanmaktadır (Uygur & Sakur, 2023). Çünkü, işletmelerde yabancı para üzerinden gerçekleştirilecek günlük işlemler, yerli para birimi üzerinden düzenlenen mali tabloların yabancı para birimi üzerinden yeniden düzenlenmesi gerekliliği, yurt dışında işletme kurma amacı doğrultusunda para gönderilmesi ya da şube açılması, yurt dışındaki bir işletmenin bağlı ortaklık ya da iştirak konumunda olması vb. durumlar yerli para ile yabancı para arasında değişim oranı olan döviz kurunun değişiminden kaynaklı muhasebe problemlerine neden olmaktadır (Örten vd., 2015). Bu problemlerin ortadan kaldırılabilmesi için “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” kur farklarının nasıl muhasebeleştirileceği konusunda yol gösterici nitelik taşımakta ve işletmeler tarafından bu standart dikkate alınmaktadır (Özkan, 2021).

Çalışmanın amacı, ithalat ve ihracat işlemlerinin “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ve “Vergi Usul Kanunu” (VUK) açısından incelenerek uygulama örneği aracılığıyla gösterilmesidir. Bu amaç doğrultusunda öncelikle “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı”, “Vergi Usul Kanunu Madde 215, 280 ve 284” ile ilgili teorik bilgilere ve literatür taramasına yer verilmiştir. Uygulama örneğinde ise dış ticaret işlemlerini gerçekleştiren işletmenin ithalat ve ihracat işlemlerine ait muhasebeleştirme süreçleri örneklendirilmiştir. Araştırmanın uygulama örneğinde verileri dikkate alınan XYZ Dış Ticaret A.Ş. elektronik ürün ithalat ve ihracatı yapmaktadır. Bu işletmenin ürün ithalatını Çin’den gerçekleştirmesi, ihracatı ise Almanya’ya yapması da ülkemizin dış ticaret verileri ile uyumlu olduğunu göstermektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Araştırmanın bu kısmında “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” hakkında genel bilgiler, Türk Vergi mevzuatında yer alan yabancı paralı işlemler ile ilgili düzenlemeler ve TMS 21 ve “Vergi Usul Kanunu”ndaki bilgilerin karşılaştırılması yer almaktadır.

2.1. “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” Hakkında Genel Bilgiler

“TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı”, ilk defa 31/12/2005 tarihli 26040 sayılı Resmi Gazetenin yayınlanması ile yürürlüğe girmiştir. Standartta;

15/07/2007 tarih ve 26583 sayılı,

13/08/2008 tarih ve 26966 sayılı,

31/12/2008 tarih ve 27097 sayılı,

08/01/2009 tarih ve 27104 sayılı,

27/04/2010 tarih ve 27564 sayılı,

26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı,

20/03/2011 tarih ve 27880 sayılı,

28/10/2011 tarih ve 28098 sayılı,

29/06/2012 tarih ve 28338 sayılı,

30/12/2012 tarih ve 28513 sayılı,

13/11/2014 tarih ve 29173 sayılı,

19/12/2017 tarih ve 30275 sayılı Resmi Gazetelerin yayımlanmasıyla değişiklikler meydana gelmiştir. Standardın güncel versiyonu 15/01/2019 tarih ve 30656 sayılı Resmi Gazetede (mükerrer) yer almaktadır (Türkiye Muhasebe Standartları [TMS] 21).

2.1.1. Standardın Amacı

Bir işletme yurt içinde yabancı paralı işlemler yapabilir veya yurt dışında işletme sahibi olarak ithalat ve ihracat işlemlerinde bulunabilir. Bu işlemlerin gerçekleştirilmesi sürecinde farklı para birimlerinden kaynaklı olarak gerçekleştirilen işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve düzenlenecek mali tablolarda hangi para birimlerinin kullanılacağına kurallarla belirlenmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Şenel & Bacak, 2022). Bu kapsamda, “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı”, ilgili işlemlerin mali tablolara nasıl dahil edileceği ve mali tablolardaki para birimlerinin nasıl çevrileceğini düzenlemektedir. Bu standart, yabancı para birimlerinin çevrimlerinde hangi döviz kurlarının kullanılacağı ve bu kurlardaki değişimlerin mali tablolar üzerindeki etkisinin nasıl raporlanacağına dair bilgi vermektedir (TMS 21, Madde 1-2).

2.1.2. Standardın Kapsamı

Bu standart;

- “TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı” doğrultusunda dikkate alınan türev işlemler ve bakiyeler hariç olacak şekilde, yabancı para işlemlerinin ve bu işlemlere ait bakiyelerin muhasebeleştirilmesinde,
- İşletmeler tarafından düzenlenen mali tablolara konsolidasyon veya özkaynak yönteminin uygulanması ile eklenen yurt dışındaki işletmelerde gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda elde edilen çıktılar ve işletmelerin finansal durumunun raporlama para birimine çevrilmesi sürecinde ve
- İşletmelerde gerçekleştirilen faaliyet sonuçlarının ve işletmelerin finansal durumunun mali tablolarda kullanılan para birimine çevrilmesi sürecinde uygulanmaktadır (TMS 21, Madde 3).

TMS 21, işletmelerin mali tablolarının yabancı para birimleriyle sunulmasında ve düzenlenen mali tabloların “Türkiye Finansal Raporlama Standartları”na (TFRS) uygun olup olmadığının değerlendirilmesi süreci ile ilgili gerekli koşulları açıklamaktadır. Bu bilgilerin yanı sıra standartta yabancı para birimlerinin çevrilmesine ait şartların sağlanamadığı zaman gerekli açıklamaların nasıl yapılacağı ile ilgili hususlar da yer almaktadır (TMS 21, Madde 6).

2.1.3. TMS 21 Kapsamında İlgili Tanımlar

“TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı”nda açıklanan bazı terimlerin bu standart doğrultusunda kullanılacak kavramsal tanımlarının bilinmesi konunun anlaşılabilirliği açısından önem taşımaktadır. Bu terimlere ait tanımlar aşağıdaki gibidir (TMS 21, Madde 8; Karacan vd., 2018):

Kapanış Kuru: İşletmelerin mali tabloları hazırlama döneminde kullandıkları geçerli kur olarak tanımlanmaktadır.

Kur Farkı: Bir para birimindeki belirli bir tutarın başka bir para birimine farklı kurlardan çevrilmesi işlemi sonucunda oluşan farktır.

Döviz Kuru: Farklı iki para biriminin aralarındaki değişim oranıdır.

Gerçeğe Uygun Değer (GUD): Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde gerçekleşecek olağan bir işlemde bir varlığın satışı sonucunda elde edilecek ya da bir borcun devredilmesi sürecinde ödenecek fiyattır.

Yabancı Para: İşletme tarafından belirlenerek kullanılan geçerli para biriminden farklı para birimidir.

Geçerli Para Birimi: İşletmenin ticari faaliyetlerini gerçekleştirmiş olduğu çevrenin para birimidir.

Parasal Kalemler: Elde tutulan para ile sabit ya da belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak ya da ödenecek varlık ve borçlar olarak ifade edilmektedir.

Geçerli (Spot) Kur: Ticari işlemlerin gerçekleştirilmesi aşamasında ürünlerin teslim sürecinde dikkate alınan geçerli döviz kurudur.

2.1.4. İşletmenin Yabancı Paralı İşlemlerinin Geçerli Para Biriminde Raporlanması

İşletme, yabancı paralı bir işleme ait fiyatları yabancı para birimi cinsinden belirli ürünlerin ticaretini yapma, yabancı para biriminde kredi alma ya da borç verme ve yabancı para cinsinden varlık alım satımı yapma ya da bu varlıkları elden çıkarma kapsamında gerçekleştirebilir (TMS 21, Madde 20).

Bir önceki paragrafta belirtilen kapsamda gerçekleştirilen işlemler çerçevesinde yabancı paralı işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sürecinde yabancı para birimindeki tutarın geçerli para birimi şeklinde kaydedilmesi gerekmektedir. Bu işlem, geçerli para birimi ile yabancı para biriminin işlem tarihindeki ilgili para birimleri arasındaki spot kurun uygulanmasıyla gerçekleşmektedir (TMS 21, Madde 21). İşlem tarihi işlemin ilk kayıt altına alındığı tarihi ifade etmektedir.

2.1.5. İzleyen Raporlama Dönemi Sonlarında Raporlama

İşletme, mali tabloların hazırlanması sürecinde parasal kalemleri dönem sonunda kullanılan geçerli kurdan çevirime tabi tutmalıdır. Parasal olmayan kalemlerin ise tarihi maliyet ile ölçülmesi durumunda işlem tarihindeki ilgili döviz kurundan; gerçeğe uygun değer ile ölçülmesi durumunda değerın ölçüldüğü tarihteki ilgili döviz kuru üzerinden çevirim işlemi yapılarak kullanılmalıdır (TMS 21, Madde 23).

2.1.6. Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi

Parasal kalemlerin ilk muhasebeleştirilmesi sürecinde dikkate alınan kur ile daha sonraki işlemlerde (örneğin ödeme zamanı veya dönem sonu işlemlerinde) dikkate alınan kur üzerinden yapılan çevirmelerden kaynaklı olarak kur farkları oluşmaktadır (Karacan vd., 2018). İşlem sonucunda oluşan kur farkları kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir. İthalat ve ihracat işlemleri gerçekleştiği hesap döneminde sonlanıyorsa oluşan kur farkları ilgili dönemdeki mali tablolarda gösterilmelidir. İşlemler izleyen hesap dönemlerinde sonlanıyorsa, biteceği döneme kadar dönemsellik kavramına dikkat edilerek kur farkları ilgili dönemlerdeki döviz kurlarında meydana gelen değişimlere göre belirlenmelidir (TMS 21, Madde 28-29).

Parasal kalemlerin aksine parasal olmayan kalemlerden kaynaklı olarak meydana gelen kazanç veya zararlar iki farklı şekilde kayıt altına alınabilmektedir. Bu kazanç veya zararlar diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilirse, ortaya çıkan kur farkları diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmektedir. Oluşan kazanç veya zararlar kar ya da zararda muhasebeleştirilirse, meydana gelen kur farkları da aynı şekilde kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir (TMS 21, Madde 30).

Yukarıdaki paragraflarda yer alan bilgiler doğrultusunda işletmelerdeki yurt dışı satışlarında meydana gelen kur farkı gelirleri için “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” hesabı kullanılırken; kur farkı giderleri için ise “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları” hesabı kullanılmalıdır (KGK Hesap Planı, 2024).

“TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı”, parasal kalemleri belirli tutarlı sabit para biriminin elde edilme hakkı veya para biriminin ödenmesi yükümlülüğü olarak tanımlamaktadır. Bunun aksine ilgili para biriminin elde edilme hakkının olmaması durumu ise parasal olmayan kalemler olarak ifade edilmektedir. İlgili kalemlere ait örnekler Tablo 1.’de gösterilmiştir (TMS 21, Madde 16).

Tablo 1. Parasal ve Parasal Olmayan Kalemler

Parasal Kalemler	Parasal Olmayan Kalemler
Nakit	Maddi Duran Varlıklar
Banka Hesapları	Maddi Olmayan Duran Varlıklar
Krediler	Şerefiye
Teminatlar	Sermaye
Emeklilik Tazminatları	Peşin Ödenen Giderler
Gelir / Gider Tahakkukları	Ortaklara Yapılan Yatırımlar
Satıcılar	Stoklar
Çalışanlara Sağlanan Diğer Faydalar	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
Vergi	Mal ve Hizmet İçin Ödenen Tutarlar
Ticari Alacaklar	Gelecek Yıllara Ait Gelirler
Şüpheli Ticari Alacaklar	Hisse Senetleri
Alacak Senetleri	Kullanım Hakları Varlıkları
Borç Senetleri	Parasal Olmayan Bir Varlığın Teslimi
Ertelenmiş Vergi	
Finansal Kiralama Ödemeleri	

Kaynak: (TMS 21, Madde 16; Uygur & Sakur, 2023)

Tablo 1’de görüldüğü gibi nakit ve nakit değerleri, emeklilik tazminatları, çalışanlara sağlanan diğer faydalar, krediler, teminatlar, gelir/gider tahakkukları, ticari alacaklar, borç senetleri gibi değerler parasal kalemleri örneklendirmektedir. Maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, mal ve hizmet için ödenen tutarlar, şerefiye, stoklar, gelecek yıllara ait gelirler, kullanım hakları varlıkları ve parasal olmayan bir varlığın teslimi ise parasal olmayan kalemleri örneklendirmektedir.

2.2. Türk Vergi Mevzuatında Yabancı Paralı İşlemler İle İlgili Düzenlemeler

“Vergi Usul Kanunu” 10/01/1961 tarihli, 10703 sayılı ve 213 numaralı Resmi Gazete’de yayımlanan kanundur. Bu kanun çerçevesinde yabancı paralı işlemleri kapsamına alan birkaç madde bulunmaktadır (VUK).

Madde 215’e göre işletmelerin gerçekleştirdikleri ticari işlemleri sonucunda düzenlenecek defter ve kayıtlarının ulusal dilde tutulması zorunludur. Kayıtların Türkçe olması şartı ile tutulan defterlerde farklı dilden kayıtların olmasında herhangi bir sorun bulunmamaktadır. İşletmenin belgelerinde ve kayıtlarında ulusal para birimi olan Türk Lirasının kullanılması gerekmektedir. Belge ve kayıtlarında ulusal para biriminin gösterilmesi şartı ile bu belge ve kayıtlar işlem yapılan yabancı para birimine göre düzenlenebilmektedir.

İşletmenin defter tasdik tarihinden itibaren ödenmiş sermayesi 100 milyon ABD dolarından az olmamak şartıyla ya da farklı yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az %40’ı ikamet adresi, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan şahıslara ait işletmelerin kayıtlarının ulusal para birimi olan Türk Lirası dışındaki diğer yabancı para biriminde tutulmasına Cumhurbaşkanlığınca izin verilmektedir. Bahsi geçen işletmelerde Türk para birimi ile yapılan işlemlerin varlığı halinde işlemin gerçekleştiği günün “Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası” döviz alış kuruna göre ilgili para birimine çevrilmesi gerekmektedir (VUK, Madde 215).

Madde 280’e göre yabancı paralı işlemler borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Borsa rayicinin danışıklı olduğunun tespiti halinde rayiç bedel yerine alış bedeli esas alınmalıdır. İlgili yabancı paraya ait borsa rayicinin olmaması durumunda değerlemede kullanılması gereken kur “T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı” tarafından tespit edilmektedir (VUK, Madde 280).

Madde 284’e göre kasada bulunan mevcutlar itibari değerleri ile değerlendirilmekte, yabancı paralara ise madde 280’de belirtilen hükümler doğrultusunda uygulama yapılmalıdır (VUK, Madde 284).

Yukarıdaki paragraflarda yer alan bilgiler doğrultusunda işletmelerdeki ithalat sürecinde ithalat bedeli ile ilgili olarak meydana gelen kur farkları stoklar grubuna ait ise “159 Verilen Sipariş Avansları” hesabına, maddi duran varlıklar grubuna ait ise “259 Verilen Avanslar” hesabına kaydedilmelidir. Ancak, stoklar ya da maddi duran varlıklar teslim alındıktan sonra veya borcun ödeme tarihinde meydana gelen olumlu kur farkları için “646 Kambiyo Karları” hesabı, olumsuz kur farkları için ise “656 Kambiyo Zararları” hesabı kullanılmalıdır. İhracat sürecinde ihracat bedelinin tahsili ile ilgili olarak meydana gelen olumlu kur farkları cari dönemde “601 Yurt Dışı Satışlar” hesabına, olumsuz kur farkları “612 Diğer İndirimler” hesabına kaydedilmelidir (Gürsoy, 2020). Cari dönem kapandıktan sonra ihracat bedelinin tahsili ile ilgili olarak meydana gelen olumlu kur farkları için “646 Kambiyo Karları” hesabı, olumsuz kur farkları için ise “656 Kambiyo Zararları” hesabı kullanılmalıdır (Karacan vd., 2018).

2.3. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı ve Vergi Usul Kanunundaki Bilgilerin Karşılaştırılması

“TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ve “Vergi Usul Kanunu”nda yer alan bilgilerin karşılaştırılmasına ait veriler Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ile “Vergi Usul Kanunu” Karşılaştırılması

	TMS 21	VUK
Kullanılan Para Birimi	İşletmede var olan ürünlerin satış fiyatlarını en çok etkileyen para birimi.	TMS 21 ile uyumludur.
İlk Muhasebeleştirme (Parasal Kalemler)	Yabancı paralı işlemlere ait işlem tarihindeki kuru dikkate alınmaktadır.	
Dönem Sonu Değerleme (Parasal Kalemler)	Yabancı paralı parasal kalemler T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen kapanış kuru dikkate alınarak çevrilmektedir.	Yabancı paralı işlemlere ait değerleme işlemi borsa rayici dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir.
İlk Muhasebeleştirme (Parasal Olmayan Kalemler)	Tarihi maliyet cinsinden ölçülen parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki ilgili döviz kuru dikkate alınarak çevrilmektedir. GUD dikkate alınarak ölçülen parasal olmayan kalemler bu değerin ölçüldüğü tarihteki (işlem tarihi) döviz kurundan çevrilmektedir.	Borsa rayici değerinin olmaması durumu söz konusu ise değerlemede “T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı”nın tespit ettiği kur kullanılmalıdır.
Dönem Sonu Değerleme (Parasal Olmayan Kalemler)	Tarihi maliyet cinsinden ölçülen parasal olmayan kalemler işlem tarihindeki ilgili döviz kurundan çevrilmektedir. GUD dikkate alınarak ölçümü yapılan parasal olmayan kalemler GUD belirlendiği tarihteki döviz kurundan çevrilmektedir.	
Kur Farkları (Parasal Kalemler)	Parasal kalemler sebebiyle meydana gelen kur farkları, ortaya çıktıkları dönemdeki kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.	
Kur Farkları (Parasal Olmayan Kalemler)	Parasal olmayan kalemlerde meydana gelen kazanç ya da kayıplar diğer kapsamlı gelir tablosunda kayıt altına alınması sürecinde meydana gelen kur farkları diğer kapsamlı gelir tablosunda, kar ya da zararda muhasebeleştirilme işlemi sonucunda meydana gelen kur farkları kar ya da zararda muhasebeleştirilmektedir.	Dış ticaret işlemleri sonrasında oluşan kur farkları kar veya zararda muhasebeleştirilir.
Alacak ve Borç Hesaplarına Ait Kur Farkları	Alacak ve borç hesapları ile ilgili olan kur değerlemesi sonucunda meydana gelen kur farkları gelir / gider hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.	Gelir / Gider hesaplarında muhasebeleştirilmektedir.
Mali Tabloların Çevrimi	Varlık ve yükümlülükler raporlama tarihindeki spot kur üzerinden, gelir / gider ve özkaynak kalemleri işlem tarihindeki döviz kuru üzerinden çevrilmektedir.	Herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Kaynak: (Ceran & Ortakarpuz, 2013; Karacan vd., 2018; Kılıç & Önal, 2021; Uygur & Sakur, 2023)

Tablo 2’de görüldüğü gibi “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı”na göre; parasal kalemlere ait yabancı paralı işlemlerin ilk muhasebeleştirilmesinde işlem tarihindeki kur, dönem sonu değerlemesinde ise kapanış kuru dikkate alınmaktadır. Parasal olmayan kalemlerde ise ilk muhasebeleştirme ve dönem sonu değerlendirme sürecinde tarihi maliyet cinsi dikkate alınarak ölçüm yapıyorsa işlem tarihindeki kur, gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm yapıyorsa gerçeğe uygun değer ölçüldüğü tarihteki döviz kuru göz önünde bulundurulmaktadır. “Vergi Usul Kanunu”na göre ise; yabancı paralı işlemler borsa rayici ile değerlendirilmektedir. Borsa rayici yoksa “T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın” tespit ettiği kurun kullanılması gerekmektedir. “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı”na göre; parasal kalemlerde meydana gelen kur farkları oluşturuldukları dönemdeki kar ya da zararda; parasal olmayan kalemlerdeki kazanç ya da kayıplar diğer kapsamlı gelir tablosunda muhasebeleştirilmişse kur farkları da diğer kapsamlı gelir tablosunda, kazanç ya da kayıplar kar veya zararda muhasebeleştirilmişse kur farkları da kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir. “Vergi Usul Kanunu”na göre ise; meydana gelen kur farkları kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir. “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ve “Vergi Usul Kanunu”na göre; alacak ve borç hesaplarına ait kur farkları gelir/gider hesaplarında muhasebeleştirilmelidir. Mali tabloların çevrimi ile ilgili TMS 21’de hüküm bulunmasına rağmen VUK’ta herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatür incelendiğinde; IAS 21/TMS 21’in işletmeleri nasıl etkilediği, farklı sektörlerde gerçekleştirilen ithalat ve ihracat süreçlerine ait muhasebeleştirme işlemleri ile ilgili çalışmaların yer aldığı tespit edilmiştir. Bu doğrultuda mevcut çalışmaların özetine aşağıda yer verilmiştir.

Johnson ve Sandberg (2007) tarafından yapılan çalışmada İsveç’teki 12 işletmenin yabancı ortaklar ile ilişkileri ve döviz çevrim yöntemleri incelenmiştir. İşletmelerin yıllık raporları incelenerek IAS 21 döviz kuru değişikliklerinin etkileri standardını nasıl yorumladıkları araştırılmıştır. İşletmeler ile yapılan görüşmeler ve incelenen yıllık raporlar doğrultusunda döviz çevrim yönteminde çoğunlukla günlük kurun kullanıldığı, yalnızca parasal yöntemi kullanan işletmenin SwitchCore olduğu belirlenmiştir. Kullanılan yöntem neticesinde IAS 21’in yürürlüğe girmesinin işletmeleri raporlama alanında etkilemediği tespit edilmiştir.

Muthupandian (2009) tarafından yapılan çalışmada IAS 21 standardı incelenerek bu standardın Hindistan Muhasebe Standartları ile karşılaştırılmasının yapılması amaçlanmıştır. IAS 21 ile Hindistan Muhasebe Standardı olan AS 11 standardının benzerlik gösterdiği belirlenmiştir. Hindistan para birimi olan Rupinin değer kaybetmesi üzerine AS 11 standardı uygulamasının 2011 yılına ertelenmesi, işletmelerde döviz cinsinden oluşabilecek kazanç ya da kayıplar için karşılık ayırmama ihtimalini ortaya çıkarmıştır. Bu durum, ihtimaller doğrultusunda Hindistan’ın IFRS’ler ile uyum sağlamasında aksaklıklara neden olacağını göstermiştir.

Nikolaenko (2009) tarafından yapılan çalışmada ihracat işlemlerinde kullanılan yabancı para birimlerinin muhasebeleştirilmesi sırasında çevrim işlemlerinde uygulanacak para biriminin seçimini etkileyen faktörlerin incelenerek IAS 21 standardına göre gerçekleştirilen mali nitelikli işlemlerden dolayı oluşabilecek kur farklarının muhasebeleştirilmesinin açıklanması amaçlanmıştır. Standarda göre işletmenin kullanacağı para birimi faaliyet gösterdiği yerdeki ekonomik ortamda kullanılan para birimi olarak belirtilmiştir. İşletmenin faaliyet gösterdiği ekonomik ortamda kullanılan para biriminin her zaman ulusal para birimi olmayabileceği ifade edilmiştir.

Einestedt ve Pileborg (2012) tarafından yapılan çalışmada ikincil veri incelemeleri (finansal raporlar) gerçekleştirilmiştir. 2002 – 2011 yılları arasında İsveç’te seçilen altı farklı şirket gruplarının (NCC, SKF, Nordea, Nobia, Cinnober ve Kappahl) altmış yıllık finansal raporları incelenerek IAS 21 döviz kuru etkisinin muhasebeleştirilmesindeki benzerlik, farklılık ve sorunlar ele alınmıştır. Döviz kuru etkilerinin raporlanmasının karmaşık olduğu düşüncesine ulaşılmıştır. Dövizlerin yeniden hesaplamasına ilişkin işlemler tüm işletmelerde benzerlik gösterirken raporlaması açısından anlaşılabilirliği farklılaşmaktadır. İncelemelerin yapıldığı dönemler itibarıyla IAS 21’in uyumlaştırılması ve gelişmesi açısından önemli derecede ilerlemeler meydana geldiği tespit edilmiştir.

Ceran ve Ortakarpuz (2013) tarafından yapılan çalışmada dış ticaret kapsamında dövizli işlemlere ilişkin mevcut muhasebe uygulamaları ile TMS 21, TMS 23 ve TMS 2 standartları çerçevesinde açıklamalar yapılmıştır. Örnek

olay yöntemi kullanılmıştır. Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi hususunda mevcut muhasebe uygulamaları ile TMS'ler arasında önemli farklar bulunmamakla birlikte finansal raporların sunulduğu açılarından belirli farkların olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Marsico (2016) tarafından yapılan çalışmada IAS 21 standardının fonksiyonel para birimi yaklaşımının İtalyan işletmelerin finansal raporlamalarının üzerindeki etkileri; fonksiyonel para biriminin belirlenmesi sonucunda para biriminin çevrilmesi ve döviz kurlarında oluşacak kar veya zararın muhasebeleştirilmesini ne kadar etkilediği incelenmektedir. Vaka çalışması yöntemi kullanılmıştır. IAS 21 kapsamında fonksiyonel para birimi kriterlerinin işletmeler tarafından tespit edilmesi durumunda işletmelerin performans kazançlarında önemli derecede etkiler olduğu belirlenmiştir.

Karacan vd., (2018) tarafından yapılan çalışmada TMS, BOBİ FRS ve VUK kapsamında ilk ölçüm, parasal ve parasal olmayan kalemlerin çevrimleri ve mali tabloların raporlanmasına ilişkin konuların ele alınarak kur farklarındaki benzerlik ve farklılıkların açıklanması amaçlanmıştır. Örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda TMS, BOBİ FRS ve VUK'un oluşturulma nedenlerinden kaynaklı olarak benzerlik ve farklılıkların ortaya çıktığı kanaatine varıldığı tespit edilmiştir.

Yılmaz ve Teker (2020) tarafından yapılan çalışmada İstanbul ilinde elektronik komponent ithalatı yapan işletmenin VUK'a göre muhasebeleştirilmiş işlemlerinin TMS 2 ve TMS 21 dikkate alınarak uygulanması durumunda oluşabilecek farkların belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amacı gerçekleştirebilmek için örnek olay yöntemi kullanılmıştır. İthalat işlemleri sonucunda oluşabilecek vade farklarının VUK'a göre stokların maliyetine dahil edilmesi söz konusu iken TMS 23'e göre finansman giderleri hesabında izlendiği tespit edilmiştir. Dış ticaret işlemlerinde oluşan olumsuz kur farkları VUK'a göre malın maliyetine dahil edilirken TMS 21'e göre kur farkı zararı olarak kayıt altına alınmaktadır. Uygulamadaki farklılıkların dönem sonundaki karı, ödenecek vergi tutarını ve stokların değerini değiştirdiği belirlenmiştir.

Özkan (2021) tarafından yapılan çalışmada ithalat işlemlerinin TMS 2, TMS 20, TMS 21 ve TMS 23 standartları kapsamında muhasebeleştirilmesinin örneklerle açıklanması amaçlanmıştır. Örnek olay yöntemi kullanılmıştır. İşletmelerin ithalat işlemleri ile kayıtlama sürecini muhasebe standartlarına göre yapmasının mali tablolarını doğru, karşılaştırılabilir ve yorumlanabilir şekilde hazırlamasına olanak sağladığı tespit edilmiştir. Kur farkı ve vade farklarının muhasebeleştirilmesinde VUK ile TMS arasında farklılıklar mevcut olduğu belirlenmiştir. Bu farklılıkların kaldırılması için "T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı" tarafından VUK mevzuatında düzenlemelerinin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Kılıç ve Önal (2021) tarafından yapılan çalışmada dış ticaret işlemlerinde stoklar ve kur farklarının TMS 2, BOBİ FRS 6, TMS 21 ve BOBİ FRS 20 standartlarındaki düzenlemelere yer verilerek ilgili standartların VUK ile karşılaştırılması sonucunda farklılıkların ve benzerliklerin açıklanması amaçlanmıştır. Örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Çalışma sonucunda belirlenen benzerlikler ve farklılıklar tablo yardımıyla özetlenerek örneklerle yer verilmiştir. Standartların birbirleriyle ve VUK ile karşılaştırılması noktasında ise; stokların satın alma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde benzerlik olduğu, vade farkı belirlenmesinde farklılaştığı ve değer düşüklüğünün ayrılması konusunda standartların birbiri ile benzediği fakat VUK ile farklılaştığı; kur farklarının muhasebeleştirilmesi hususunda ise benzerliklerin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Karpunina ve Karpunin (2022) tarafından yapılan çalışmada IAS21 standardı içerisinde yer alan temel kavramlar incelenerek Rusya Federal Kanunu PBU 3/2006 standardının hükümleri ile karşılaştırmalı analizinin yapılması amaçlanmıştır. İçerik analizi yöntemi kullanılmıştır. IAS 21 standardının PBU 3/2006 standardından çok daha geniş bir uygulama alanına sahip olduğu belirtilmiştir. IAS 21 standardına uyumlu şekilde mali tablo ve raporların hazırlanmasında işletmenin belirlediği para birimi kullanılabilirken PBU 3/2006 standardına göre raporların Rusya ulusal para birimi cinsinden hazırlanması gerektiği belirlenmiştir.

Kama (2023), tarafından yapılan çalışmada TMS 2, TMS 21, TMS 23 ve TFRS 15 standartlarının dış ticaret işlemleri kapsamında tanımlanarak bu işlemlere ait muhasebe uygulamaları ile örneklendirilmesi amaçlanmıştır. Örnek olay yöntemi kullanılmıştır. Standartlar kapsamında dış ticaret işlemlerinde stokların ticari mal olmasından

dolayı işletmeler için önemli olduğu, oluşabilecek kur farklarının nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği, borçlanma maliyetlerinin doğru bir şekilde raporlanması gerektiği ve müşteri ile yapılan sözleşmelerde dikkate alınması gereken hususların neler olduğuna dair bilgiler verilerek mali tabloların doğru ve güvenilir şekilde oluşturulup yapılan ticaretlerin etkili olmasına olanak sağladığı sonucuna ulaşılmıştır.

Uygur ve Sakur (2023) tarafından yapılan çalışmada TMS 21 standardı kapsamında dış ticaret işlemleri anlatılarak işlemlere dair muhasebeleştirme örneklerine yer verilmesi amaçlanmıştır. Örnek olay yöntemi kullanılmıştır. TMS 21 standardının “Uluslararası Muhasebe Standartları” ile uyumlu olmasının işletmelerin uluslararası alanda karşılaştırılabilir finansal raporlama yapabilmelerine katkı sağladığı belirlenmiştir. Ülkemizde uygulanan VUK’da yapılan değişiklikler ile TMS 21 standardına benzetilme açısından aksiyon adımlarının alındığı ifade edilmiştir. Araştırmalara göre VUK’un vergi esasına dayalı uygulama yaptığı tespit edilmiştir. VUK’un TMS/TFRS ile uyumlaştırılmasının işletme taraflarınca doğru kararlar alınması açısından önem arz ettiği ifade edilmiştir.

Binici ve Yılmaz (2024) tarafından yapılan çalışmada örnek olay yöntemini kullanarak ticari mal işlemlerinin muhasebeleştirilmesine yönelik karşılaştırmalı olarak TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK incelenerek örnek uygulamalara yer vermişlerdir. VUK ile standartların uygulanması konusunda farklılıkların mevcut olduğu belirlenmiştir. Ticari malların vadeli olarak alınmasına ilişkin muhasebeleştirilmesi ve kur farkı oluşması durumundaki yapılan kayıtlar arasında benzerlik ve farklılıkların olduğu tespit edilmiştir.

Mansour (2025) tarafından yapılan çalışmada Mısır borsasında işlem gören 65 işletmenin 2012 – 2022 yılları arasındaki verileri incelenerek sermaye verimliliğinin sermaye yapısı kararları üzerindeki etkileri tespit edilerek bu kavramlar arasındaki ilişkide IAS 21’in düzenleyici rolünün olup olmadığı araştırılmaktadır. Genelleştirilmiş momentler yöntemi kullanılmıştır. Araştırmalar kapsamında sermaye verimliliği daha yüksek olan işletmelerin borç finansmanı için genellikle uzun vadeyi tercih ettiklerini; döviz kuru kazançlarının yüksek sermaye verimliliği olan işletmelerin toplam ve uzun vadeli borç finansmanına olumlu etkisi olduğu belirlenmiştir. Gelişmekte olan işletmelerin ise IAS 21’i benimsemeleri gerektiği düşüncesinin mevcut olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Literatür incelendiğinde; işletmelerin yıllık raporlarının incelenerek IAS 21’in işletmeleri raporlama alanında etkileyip etkilemediği, IAS 21 ve farklı ülke standartlarının karşılaştırıldığı, ihracat işlemlerinde kullanılan yabancı para birimlerinin muhasebeleştirilmesinde hangi para biriminin seçileceği ve kur farklarının muhasebeleştirilmesinin açıklandığı, dış ticaret kapsamındaki dövizli işlemlere ait muhasebe uygulamalarının farklı otoriteler tarafından belirlenen kurallara göre kayıtlarına ait uygulama örneklerine yer verildiği belirlenmiştir. Elektronik ürün ithalatı ve ihracatına ait muhasebeleştirme işlemleri ile ilgili çalışmalara rastlanılmamıştır. Bu doğrultuda çalışmada, elektronik ürün ticaretine ait süreçte gerçekleştirilen aşamaların açıklanması, uygulama açısından sadece TMS 21 ve VUK karşılaştırması yapılması, muhasebeleştirme sürecinde TMS/TFRS’ler kapsamında KGK tarafından oluşturulan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planının dikkate alınması diğer çalışmalardan farkını oluşturmaktadır.

4. TMS 21 KUR DEĞİŞİMİNİN ETKİLERİ STANDARDI ve VERGİ USUL KANUNU KAPSAMINDA İTHALAT ve İHRACAT İŞLEMLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ: ELEKTRONİK ÜRÜN TİCARETİ ÖRNEĞİ

Araştırmanın bu kısmında çalışmanın amacı ve yöntemi, uygulama örneğine ait işletme hakkında genel bilgiler, ihracat ve ithalat işlemlerinin “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ve “Vergi Usul Kanunu”na göre muhasebeleştirilmesi işlemleri yer almaktadır.

4.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Araştırmanın amacı, ithalat ve ihracat işlemlerinin “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ve VUK açısından incelenerek uygulama örneği aracılığıyla gösterilmesi olarak belirlenmiştir. Bu amaç doğrultusunda XYZ Dış Ticaret A.Ş.’nin ithalat ve ihracat süreçlerine ait mali nitelikli işlemleri dikkate alınmıştır. Belirtilen amacı gerçekleştirebilmek için çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olarak ifade edilen ve herhangi bir olgunun doğal yaşam sürecindeki oluşumunun takip edilerek ya da o olayı yaşayan kişilerin anlatımı doğrultusunda

bilgi elde edilerek sonuca ulaşılmasını sağlayan örnek olay çalışması (vaka çalışması) yöntemi kullanılmıştır (İslamoğlu & Alınacı, 2013).

4.2. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Araştırmada, Antalya ilinde 2000 yılından bu yana elektronik ürün ithalatı ve ihracatı faaliyetlerini sürdüren XYZ Dış Ticaret A.Ş.’nin verileri dikkate alınmıştır. İşletme, birçok ülke ile ithalat ve ihracat yapmaktadır. Çalışmada ise Çin’de bulunan bir işletme ile yapılan ithalat ve Almanya’da bulunan bir işletme ile yapılan ihracat işlemlerine ait veriler dikkate alınmıştır. İşletme, ithalat ve ihracat işlemlerinin gerçekleştirilmesi sürecinde peşin ödeme ve vadeli ödeme yöntemlerini, dış ticarete teslim şekilleri arasında yer alan işyerinde teslim şeklini (EXW) kullanmaktadır. İşletme yetkilisi ile yapılan görüşme sonucunda işletmede uygulanan politika doğrultusunda işletme isminin kullanılmaması talep edilmiştir. Bu nedenle çalışmada işletmenin ismi XYZ Dış Ticaret A.Ş. olarak kullanılmış ve işletmenin 2025 yılı Ağustos ayına ait verileri dikkate alınmıştır.

İşletmeden elde edilen verilere ait muhasebeleştirme işlemlerinde TMS/TFRS’ler kapsamında “KGK” tarafından oluşturulan finansal raporlama standartlarına uygun hesap planında yer alan hesaplar kullanılmıştır. “Vergi Usul Kanunu”na göre yapılan kayıtlarda ise “Tekdüzen Hesap Planı”nda yer alan hesaplar kullanılmıştır. Her iki hesap planında hesap kod ve isimlerinde değişikliğin olmadığı durumlarda tekrara düşülmemesi için tek kayıt yapılmıştır. İşletmenin ithalat ve ihracat işlemlerine ait muhasebe kayıtlarında KGK tarafından oluşturulan hesap planının kullanılması diğer çalışmalardan farkını ortaya çıkarmaktadır (KGK, 2024).

4.3. “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ile “Vergi Usul Kanunu”na Göre İthalat ve İhracat İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

Araştırmanın bu kısmında uygulama örneği hakkında bilgi alınan işletmenin ithalat ve ihracat işlemlerine ait günlük işlem süreçlerinde “Türkiye Muhasebe Standartları” (TMS) doğrultusunda genel olarak gerçekleşen işlemlere ilişkin bilgiler yer almaktadır.

XYZ Dış Ticaret A.Ş.’nin ithalat işlemleri ile ilgili olarak gerçekleşen süreçlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- 1. Sipariş Verme ve Onay:** İşletme, yurtdışındaki tedarikçiden ürün siparişi vermekte ve sipariş onaylanmaktadır.
- 2. Ürünlerin Nakliyesi:** Ürünler, taşıma işletmesi aracılığıyla Türkiye’ye getirilmektedir.
- 3. Gümrük İşlemleri:** Gümrükte ürünlere ait gümrük beyannamesi hazırlanmakta ve vergiler ödenmektedir.
- 4. Gümrük Çıkış Belgesi:** Ürünler, gümrük çıkış belgesi ile gümrükten çıkarılarak şirket deposuna getirilmektedir.
- 5. Envantere Kaydetme:** Ürünler, şirketin envanterine alınmaktadır.
- 6. Ödeme Yapma:** Tedarikçi işletmeye peşin ya da vadeli olarak ödeme yapılarak süreç tamamlanmaktadır.

Elektronik ürün ithalatı ve ihracatı yapan XYZ Dış Ticaret A.Ş.’nin yukarıda belirtildiği gibi altı aşamada gerçekleştirilen ithalat işlemlerinin sayısal örneği ve bu örneğe ait muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir:

a) XYZ Dış Ticaret A.Ş., 05.08.2025 tarihinde Çin’deki ABC İşletmesi ile adedi 500\$ olan 1.000 adet dizüstü bilgisayarın ithalatı için anlaşmıştır. Anlaşma doğrultusunda ithalat bedeli ödemesi 6 ay sonra işletmenin T.C. Ziraat Bankası döviz tevdiat hesabından gerçekleştirilecektir (KDV gözardı edilmiştir). İşlem günü 1\$= ₺40,68 olarak belirlenmiştir.

a)	05.08.2025			
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI			20.340.000	
159.02 Yurt Dışı Verilen Sipariş Avansları				
159.02.001 Dizüstü Bilgisayar				
320 SATICILAR				20.340.000
320.02 Yurt Dışı Satıcılar				
320.02.01 Çin'deki ABC İşletmesi				
[(1.000 x 500 \$) x ₺40,68 = ₺20.340.000,-]				
TMS ve VUK aynı kayıt				

b) XYZ Dış Ticaret A.Ş., 15.08.2025 tarihinde ithal ettiği dizüstü bilgisayarın 5.000\$ tutarındaki nakliye ve 15.000\$ tutarındaki sigorta giderlerini işletmenin T.C. Ziraat Bankası döviz tevdiat hesabından avans olarak ödemiştir. İşlem günü 1\$= ₺40,80 olarak belirlenmiştir.

b)	15.08.2025			
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI			816.000	
159.03 İthalat Sipariş Giderleri				
159.03.001 Nakliye Gideri – 204.000,-				
159.03.002 Sigorta Giderleri – 612.000,-				
102 BANKALAR				816.000
102.01 T.C. Ziraat Bankası				
102.01.02 Yabancı Paralı Hesaplar				
102.01.02.01 Yabancı Paralı Döviz Tevdiat Hesabı				
102.01.02.01.001 Yab. Par. Döv. Tev. Hes. \$ Cinsi				
(20.000\$ x ₺40,80 = ₺816.000,-)				
TMS ve VUK aynı kayıt				

c) XYZ Dış Ticaret A.Ş., 18.08.2025 tarihinde ithal ettiği dizüstü bilgisayar ile ilgili %10 oranında gümrük vergisini T.C. Ziraat Bankası döviz tevdiat hesabından avans olarak ödenmiştir. İşlem günü 1\$= ₺40,88 olarak belirlenmiştir.

c)	18.08.2025			
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI			2.044.000	
159.03 İthalat Sipariş Giderleri				
159.03.003 Gümrük Vergisi				
102 BANKALAR				2.044.000
102.01 T.C. Ziraat Bankası				
102.01.02 Yabancı Paralı Hesaplar				
102.01.02.01 Yabancı Paralı Döviz Tevdiat Hesabı				
102.01.02.01.001 Yab. Par. Döv. Tev. Hes. \$ Cinsi				
(1.000 x 500\$ = 500.000\$ x 0,10 = 50.000\$ x ₺40,88 = ₺2.044.000,-)				
TMS ve VUK aynı kayıt				

d) Türkiye’de faaliyet gösteren XYZ Dış Ticaret A.Ş., dizüstü bilgisayar 20.08.2025 tarihinde teslim alarak ithalat ile ilgili süreci tamamlamıştır.

d)	20.08.2025			
153 TİCARİ MALLAR			23.200.000	
153.01 Çin’den Gelen Dizüstü Bilgisayar				
159 VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI				23.200.000
159.02 Yurt Dışı Verilen Sipariş Avansları				
159.02.001 Dizüstü Bilgisayar				
159.03 İthalat Sipariş Giderleri				
159.03.001 Nakliye Gideri				
159.03.002 Sigorta Gideri				
159.03.003 Gümrük Vergisi				
İthalat sürecinin tamamlanması				
TMS ve VUK aynı kayıt				

e) 31.12.2025 tarihinde yapılan değerlendirme sürecinde 1\$= ₺42,92 olarak belirlenmiştir.

e)	31.12.2025			
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI			1.125.000	
320 SATICILAR				1.125.000
320.02 Yurt Dışı Satıcılar				
320.02.01 Çin’deki ABC İşletmesi				
Kur farkı (500.000\$ x (₺42,92 – ₺40,67) = ₺1.125.000,-)				
TMS Kaydı				

e)	31.12.2025			
656 KAMBİYO ZARARLARI			1.125.000	
320 SATICILAR				1.125.000
320.02 Yurt Dışı Satıcılar				
320.02.01 Çin’deki ABC İşletmesi				
Kur farkı (500.000\$ x (₺42,92 – ₺40,67) = ₺1.125.000,-)				
VUK Kaydı				

f) 05.01.2026 tarihinde ödeme işlemi işletmenin bankadaki mevduat hesabından gerçekleştirilmiştir. İşlem günü 1\$= ₺43,04 olarak belirlenmiştir.

f)	05.01.2026			
320 SATICILAR			21.465.000	
320.02 Yurt Dışı Satıcılar				
320.02.01 Çin’deki ABC İşletmesi				
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI			55.000	
102 BANKALAR				21.520.000
102.01 T.C. Ziraat Bankası				
102.01.02 Yabancı Paralı Hesaplar				
102.01.02.01 Yabancı Paralı Döviz Tevdiat Hesabı				
102.01.02.01.001 Yab. Par. Döv. Tev. Hes. \$ Cinsi				
(500.000\$ x ₺43,04 = ₺21.520.000,-)				
Kur farkı = ₺21.520.000 – ₺21.465.000 = ₺55.000				
TMS Kaydı				

f)	05.01.2026			
320 SATICILAR			21.465.000	
320.02 Yurt Dışı Satıcılar				
320.02.01 Çin'deki ABC İşletmesi				
656 KAMBIYO ZARARLARI			55.000	
102 BANKALAR				21.520.000
102.01 T.C. Ziraat Bankası				
102.01.02 Yabancı Paralı Hesaplar				
102.01.02.01 Yabancı Paralı Döviz Tevdiat Hesabı				
102.01.02.01.001 Yab. Par. Döv. Tev. Hes. \$ Cinsi				
(500.000 x ₺ 43,04 = ₺21.520.000-)				
Kur farkı = ₺21.520.000 – ₺21.465.000 = ₺55.000				
VUK Kaydı				

XYZ Dış Ticaret A.Ş. tarafından gerçekleştirilen ithalat işlemlerine ait muhasebeleştirme sürecinde kayıtların büyük bir kısmında “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ve “Vergi Usul Kanunu” açısından uyum olduğu görülmektedir. Farklılığı ise kur farkından kaynaklı olarak; TMS 21’e göre KGK tarafından düzenlenen hesap planında yer alan “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları” hesabına kaydedilmesine rağmen VUK’a göre “656 Kambiyo Zararları” hesabına kaydedilmesi oluşturmaktadır.

XYZ Dış Ticaret A.Ş.’nin, ihracat işlemleri ile ilgili olarak gerçekleşen süreçlerini aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:

- 1. Sipariş ve Sözleşme:** İşletme, yurtdışındaki alıcıdan ürün talebi almakta ve ürünlerin ihracatını onaylamaktadır.
- 2. Ürünlerin Sevkiyatı:** Ürünler, taşıma işletmesi aracılığıyla Türkiye’den çıkarılarak alıcı ile buluşturulmaktadır.
- 3. Gümrük İşlemleri:** Gümrükte ürünlere ait gümrük beyannamesi hazırlanmakta ve ihracat vergileri belirlenmektedir.
- 4. Gümrük Çıkış Belgesi:** Ürünler, gümrükten çıkarılmak üzere irsaliye ve ihracat faturası gibi birtakım gerekli belgeler hazırlanmaktadır.
- 5. Ürünlerin Teslimatı:** Ürünler, işyerine teslim şekli uygulanarak müşteriye teslim edilmektedir.
- 6. Ödeme Alımı:** İşletme, alıcıdan peşin ya da vadeli şekilde ödeme alarak süreci tamamlamaktadır.

Elektronik ürün ithalatı ve ihracatı yapan XYZ Dış Ticaret A.Ş.’nin, yukarıda belirtildiği gibi altı aşamada gerçekleştirilen ihracat işlemlerinin sayısal örneği ve bu örneğe ait muhasebeleştirme işlemleri aşağıdaki gibidir: XYZ Dış Ticaret A.Ş. ile Almanya’daki DEF İşletmesi arasında peşin ödemeli şekilde dizüstü bilgisayar ihracatı anlaşması yapılmıştır.

- a) XYZ Dış Ticaret A.Ş., ihraç edeceği tanesi 700\$ tutarındaki 1.000 adet dizüstü bilgisayarın bedelinin tamamını Almanya’daki DEF İşletmesi’nden avans olarak almıştır. DEF İşletmesi avansı 12.08.2025 tarihinde XYZ Dış Ticaret A.Ş.’nin T.C. Ziraat Bankası’ndaki döviz tevdiat hesabına göndermiştir. İşlem günü 1\$ = ₺40,64 olarak belirlenmiştir.

a)	12.08.2025			
102 BANKALAR			28.448.000	
102.02 T.C. Halk Bankası				
102.02.02 Yabancı Paralı Hesaplar				
102.02.02.01 Yabancı Paralı Döviz Tevdiat Hesabı				
102.02.02.01.001 Yab. Par. Döv. Tev. Hes. \$ Cinsi				
350 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI				28.448.000
350.02 Yurt Dışı Alınan Sipariş Avansları				
350.02.01 Almanya'daki DEF İşletmesi				
[(1.000 x 700\$) x ₺40,64 = ₺28.448.000,-]				
TMS Kaydı				

a)	12.08.2025			
102 BANKALAR			28.448.000	
102.02 T.C. Halk Bankası				
102.02.02 Yabancı Paralı Hesaplar				
102.02.02.01 Yabancı Paralı Döviz Tevdiat Hesabı				
102.02.02.01.001 Yab. Par. Döv. Tev. Hes. \$ Cinsi				
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI				28.448.000
340.02 Yurt Dışı Alınan Sipariş Avansları				
340.02.01 Almanya'daki DEF İşletmesi				
[(1.000 x 700\$) x ₺40,64 = ₺28.448.000,-]				
VUK Kaydı				

b) XYZ Dış Ticaret A.Ş., 25.08.2025 tarihindeki ihracat işlemi ile ilgili olarak 17.000\$ sigorta, 13.000\$ navlun giderlerini işletmenin Halk Bankası'ndaki mevduat hesabından ödemiştir. İşlem günü 1\$ = ₺40,92 olarak belirlenmiştir.

b)	25.08.2025			
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ			1.227.600	
760.03 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler				
760.03.001 Sigorta Gideri – 695.640,-				
760.03.002 Navlun Gideri - 531.960,-				
102 BANKALAR				1.227.600
102.02 T.C. Halk Bankası				
102.02.02 Yabancı Paralı Hesaplar				
102.02.02.01 Yabancı Paralı Döviz Tevdiat Hesabı				
102.02.02.01.001 Yab. Par. Döv. Tev. Hes. \$ Cinsi				
(30.000\$ x ₺40,92 = ₺1.227.600,-)				
TMS ve VUK aynı kayıt				

c) XYZ Dış Ticaret A.Ş., malları Almanya'daki DEF İşletmesi'ne 29.08.2025 tarihinde göndermiştir. İşlem günü 1\$ = ₺40,94 olarak belirlenmiştir.

c)	29.08.2025			
120 ALICILAR			28.658.000	
120.02 Yurt Dışı Alıcılar				
120.02.001 Almanya'daki DEF İşletmesi				
601 YURT DIŞI SATIŞLAR				28.658.000
601.01 Mal İhracatı				
601.01.001 Dizüstü Bilgisayar				
(1.000 x 700\$ x ₺40,94 = ₺28.658.000,-)				
TMS ve VUK aynı kayıt				

d) İhracat işlemlerinin tamamlanmasından dolayı bu işleme ait avans 29.08.2025 tarihinde kapatılmıştır.

d)	29.08.2025			
350 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI			28.448.000	
350.02 Yurt Dışı Alınan Sipariş Avansları				
350.02.01 Almanya'daki DEF İşletmesi				
650 TİCARİ BORÇLARA İLİŞKİN VADE FARKI GİDERLERİ VE ESAS FAALİYETLERLE İLGİLİ KUR FARKI ZARARLARI			210.000	
120 ALICILAR				28.658.000
120.02 Yurt Dışı Alıcılar				
120.02.001 Almanya'daki DEF İşletmesi				
[(1.000 x 700 \$) x ₺40,94 = ₺28.658.000,-]				
Kur Farkı (₺28.658.000 – ₺28.448.000 = ₺210.000,-)				
TMS Kaydı				

d)	29.08.2025			
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI			28.448.000	
340.02 Yurt Dışı Alınan Sipariş Avansları				
340.02.01 Almanya'daki DEF İşletmesi				
612 DİĞER İNDİRİMLER			210.000	
612.02 Kur Farkları				
120 ALICILAR				28.658.000
120.02 Yurt Dışı Alıcılar				
120.02.001 Almanya'daki DEF İşletmesi				
[(1.000 x 700 \$) x ₺40,94 = ₺28.658.000,-]				
Kur Farkı (₺28.658.000 – ₺28.448.000 = ₺210.000,-)				
VUK Kaydı				

XYZ Dış Ticaret A.Ş. tarafından gerçekleştirilen ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi sürecinde de, ithalat sürecine ait kayıtlarda olduğu gibi, “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ve “Vergi Usul Kanunu” açısından uyum olduğu görülmektedir. Farklılığı ise kur farkından kaynaklı olarak kullanılan hesaplar oluşturmaktadır. İhracat sürecinde meydana gelen kur farkları; TMS 21’e göre KGK tarafından düzenlenen hesap planında yer alan “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları” hesabına kaydedilmektedir. Oluşan kur farkları VUK’a göre ise Tekdüzen Hesap Planı’nda yer alan “612 Diğer İndirimler” hesabı kullanılarak kayıtlama süreci tamamlanmaktadır. Çünkü, VUK’a göre; meydana gelen kur farkları cari dönemdeki ihracat ile ilgili ise “612 Diğer İndirimler” hesabına; cari dönemdeki ihracat ile ilgili değilse “656 Kambiyo Zararları” hesabına kaydedilmektedir (Gürsoy, 2020). Bu bilgiler ışığında örnek uygulamadaki ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi sürecinde meydana gelen kur farkları VUK’a göre cari dönemdeki ihracat ile ilgili olduğu için “612 Diğer İndirimler” hesabı kullanılarak kayıtlar yapılmıştır.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Küreselleşmede yaşanan sürekli artış sonucunda, farklı ülkeler birbirleri ile uluslararası şekilde ticaret yapma fırsatı yakalamışlardır. Bu durum, ülkelerin ticaret hacminin giderek artmasına yol açmaktadır. Ticaret hacmindeki artış ise işletmelerin yabancı para cinsinden gerçekleştirdiği işlemlerine ait mali tabloların gerçeğe uygun bilgi üretilerek şekilde düzenlenmesini önemli hale getirmiştir. Ancak, her ülkenin mali tablolarını oluşturma ve yayınlamadaki muhasebe mevzuatları farklılık göstermektedir. Bu durum uluslararası ortamda işletmelerin mali tablo ve raporlarında uyum sorunu gibi birtakım sorunların varlığını ortaya çıkarmıştır. Bu sorunların giderilebilmesi için öncelikle genel kabul görmüş standartlar olarak dikkate alınan uluslararası muhasebe standartları oluşturulmuştur. Ülkemizde ise “Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu” (KGK) tarafından uluslararası muhasebe standartları Türkçe’ye çevrilerek uyumlaştırma aksiyonları gerçekleştirilmektedir.

Araştırmamızın amacı, ithalat ve ihracat işlemlerinin “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ve “Vergi Usul Kanunu” açısından incelenerek uygulama örneği aracılığıyla gösterilmesi olarak belirlenmiştir. Bu doğrultuda çalışmada 2000 yılından itibaren Antalya ilinde elektronik ürün ticareti yapan işletmenin bir günlük işlem hareketleri açıklanarak dış ticaret işlemleri TMS 21 ve VUK kapsamında incelenmiştir. Örnek uygulama yöntemi kullanılarak işletmede gerçekleştirilen ithalat ve ihracat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ait örneklerle yer verilmiştir. “T.C. Ticaret Bakanlığı”nın 2025 yılı Aralık ayı faaliyet illerine göre ihracat payları haritası incelendiğinde; Antalya ilinin payı %0,98 olarak görülmektedir (T.C. Ticaret Bakanlığı, 2025). Bu nedenle daha sonra yapılacak çalışmalarda “T.C. Ticaret Bakanlığı” tarafından oluşturulan ihracat haritasında ihracat payı daha yüksek olan il veya bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin dikkate alınması, benzer ve farklı sektörlerdeki işletmelerin örnek olay incelemesi yöntemi kullanılarak mali nitelikli işlemlerinin muhasebeleştirilme süreçleri ile karşılaştırma yapılmasının literatüre daha fazla katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Literatür incelendiğinde; yabancı literatürde yapılan çalışmaların genellikle işletmelerin yıllık raporlarının incelenerek IAS 21’in işletmeleri raporlama alanında etkileyip etkilemediği, IAS 21 ve farklı ülke standartlarının karşılaştırıldığı, ihracat işlemlerinde kullanılan yabancı para birimlerinin muhasebeleştirilmesinde hangi para biriminin seçileceği ve kur farklarının muhasebeleştirilmesinin açıklandığı, işletmelerin raporlarında IAS 21 doğrultusunda kullanılacak döviz kuru etkisinin muhasebeleştirilmesindeki benzerlik ve farklılıkların, IAS 21’de yer alan fonksiyonel para birimi yaklaşımının İtalyan işletmelerin finansal raporlamaları üzerindeki etkisinin ele alındığı belirlenmiştir. Yerli literatürde yapılan çalışmaların ise dış ticaret kapsamındaki dövizli işlemlere ait muhasebe uygulamalarının TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS ve VUK açısından karşılaştırılarak incelendiği tespit edilmiştir. Farklı araştırmacılar tarafından farklı standartlar kullanılarak uygulama örneklerine yer verilmiştir. Ceran ve Ortakarpuz (2013); Karacan vd., (2018); Yılmaz ve Teker (2020); Özkan (2021); Kılıç ve Önal (2021); Kama (2023), Uygur ve Sakur (2023); Binici ve Yılmaz (2024) tarafından yapılan çalışmalarda kullanılan standartlar ve VUK açısından benzerlikler ve farklılıklar olduğu belirlenmiştir. Bu durum, yapılan çalışmadan elde edilen sonuçlarla uyumludur. Uygur ve Sakur (2023) tarafından yapılan çalışmada sadece TMS 21 ve VUK karşılaştırması yapılmıştır. Örnek muhasebeleştirme işlemlerinde ise bir ithalat ya da ihracat süreci değil birbirinden farklı örnekler yer almaktadır. Yapılan çalışmada sadece TMS 21 ve VUK’un dikkate alınması, kullanılan hesap planı farklılığı ve aynı zamanda ülkemizde uygulanan ithalat ve ihracat süreçlerinin dikkate alınması diğer çalışmalardan farkını ortaya çıkarmaktadır.

Literatürde yer alan çalışmalarda da belirtildiği gibi “TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı” ile “Vergi Usul Kanunu” arasında benzerlikler olmasına rağmen bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Bu farklılıklardan birini ithalat ve ihracat işlemleri sürecinde meydana gelen kur farklarının muhasebeleştirilmesinde kullanılan hesaplar oluşturmaktadır. Çünkü, TMS 21 standardı gerçeğe uygun bilgi üretimini dikkate almaktadır. Bu doğrultuda kur farklarının “640 Esas Faaliyet Alacaklarına İlişkin Vade Farkı Gelirleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Kazançları” ya da “650 Ticari Borçlara İlişkin Vade Farkı Giderleri ve Esas Faaliyetlerle İlgili Kur Farkı Zararları” hesaplarından gerekli olanının kullanılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir. Vergi odaklı bir yaklaşıma sahip olan VUK’a göre ise kur farklarının “Tekdüzen Hesap Planı”nda yer alan “612 Diğer İndirimler”, “646 Kambiyo Karları” ve “656 Kambiyo Zararları” hesaplarından gerekli olana kaydedilmesi gerekmektedir. Bir diğer farklılık ise, ilk muhasebeleştirme ve dönem sonunda yapılacak değerlendirme sürecinde kullanılacak para biriminden kaynaklanmaktadır. Bu nedenlerden dolayı VUK’un TMS/TFRS’ler ile uyumlaştırılması hem işletmeler hem de uygulayıcılar açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü bu sayede işletmenin mali nitelikli bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili gerçeğe uygun ve doğru bilgiler elde etmesi sonucu işletmelerde alınacak kararların da gerçeği yansıtan kararlar olacağı düşünülmektedir. İthalat ve ihracat işlemlerinin gerçekleştirildiği işletmelerdeki muhasebe çalışanlarına özellikle kur farklarının muhasebeleştirilmesi konusunda uygulama ağırlıklı eğitim verilmesinin hata riskini azaltacağı değerlendirilmektedir. Ayrıca, dijital muhasebe sistemlerinin uluslararası standartlarla uyumlu hale getirilmesi ve uygulayıcılara yönelik standart bazlı eğitimlerin artırılması, dış ticaret işlemlerinin daha doğru ve etkin şekilde muhasebeleştirilmesine katkıda bulunabilecektir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: Beyhan BELLER DİKMEN (%45), Emine Cennet UYGUN (%55)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author Contributions: Beyhan BELLER DİKMEN (45%), Emine Cennet UYGUN (55%)

KAYNAKÇA

- Ağsakal, A. (2015). *Dış ticaret işlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartlarına (UFRS) göre muhasebeleştirilmesi* (Tez No. 393754) [Yüksek lisans tezi, Sakarya Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Ağsakal, A., & Baral, G. (2016). Dış ticaret işlemlerinin TMS 21 kur değişim etkileri standardına göre muhasebeleştirilmesi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12, 262 – 277. <https://izlik.org/JA58YC55PF>
- Akçay, S., & Uysal, M. (2019). Dış ticaret işlemlerinin TMS ile ilişkisinin Vergi Usul Kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi. *Business & Management Studies: An International Journal*, 7(1), 257-279. <https://doi.org/10.15295/bmij.v7i1.1064>
- Binici, F. Ö., & Yılmaz, İ. (2024). Dış ticaret işlemleri ve TMS, BOBİ FRS, KÜMİ FRS, VUK çerçevesinde ticari mal ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Turkish Business Journal*, 5(9), 37-51. <https://doi.org/10.51727/tbj.1486785>
- Ceran, Y., & Ortakarpuz, M. (2013). Kur farklarının muhasebe uygulamaları ve Türkiye Muhasebe Standartları kapsamında incelenmesi. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(2), 65-80. <https://izlik.org/JA79MJ74XT>
- Çakır Pehlivan, Y. (2021). *Dış ticaret işlemlerinin Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi* (Tez No. 676730) [Yüksek lisans tezi, Sakarya Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Einestedt, M., & Pileborg, G.H. (2012). Harmonized foreign currency effect reporting according to IAS 21 - an overview of currency exposure within six corporate groups. [Master Thesis, Gothenburg University]
- Erol, M., & Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86. <https://izlik.org/JA87CY35DH>
- Financial Accounting Standards Board (2025). *Comparability in international accounting standards— a brief history*. <https://www.fasb.org/page/PageContent?pageId=/international/briefhistory.html&bcpath=ff&isStaticPage=true>
- Gürsoy, Y. (2020). *Dış ticaret işlemleri muhasebesi* (13. Baskı). Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- İslamoğlu, A. H. & Alınacak, Ü. (2013). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri (SPSS uygulamalı)* (5. Baskı). Beta Basım Yayın.

-
- Johnson, K., & Sandberg, C. (2007). *IAS 21- Effects of changes in exchange rates choice of currency translation method for foreign subsidiaries*. [Master's Thesis, Karlstads Universities]
- Kama, A. (2023). *Dış ticaret işlemlerinin Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarına göre muhasebeleştirilmesi* (Tez No. 803545) [Yüksek lisans tezi, Necmettin Erbakan Üniversitesi]. YÖK Ulusal Tez Merkezi. <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2025). *Finansal raporlama standartlarına uygun hesap planı*. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Kurul%20Kararlar%C4%B1/Finansal%20Raporlama%20Standartlar%C4%B1na%20Uygun%20Hesap%20Plan%C4%B1%20_18.07.pdf
- Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2025). *TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı*. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS_TFRS_Setleri/2025/TMS21.pdf
- Karacan, S., Çiftçioğlu, S., & Kutlu, T. (2018). TMS- BOBİ FRS- VUK kapsamında kur farklarının değerlendirilmesinin karşılaştırılması. *Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*, 2(1), 01-10. <https://izlik.org/JA29DU93AU>
- Karpunina, E.V., & Karpunin, A.Y. (2022). ПРИМЕНЕНИЕ МСФО (IAS) 21 ПРИ ОСУЩЕСТВЛЕНИИ ВНЕШНЕТОРГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ Современные технологии в науке и образовании – СТНО-2022 [текст]: сб. тр. V меж дунар. науч.-техн. форума: в 10 т. Т.8./ под общ. ред. О.В. Миловзорова. – Рязань: Рязан. гос. радиотехн. ун-т, 165-168.
- Kılıç, İ., & Önal, S. (2021). Uluslararası ticaret işlemlerinin BOBİ-FRS, TMS/TFRS ile VUK kapsamında karşılaştırmalı olarak inceleme ve uygulaması. *Asya Studies-Academic Social Studies / Akademik Sosyal Araştırmalar*, 5(16), 183-194. <https://doi.org/10.31455/asya.935189>
- Mansour, K. (2025). Working capital efficiency and capital structure decisions in egypt: the effect of foreign currency exchange risk exposure under IAS 21. *Asian Journal of Accounting Research*, 10(1), 103-124. <https://doi.org/10.1108/AJAR-12-2023-0411>
- Marsico, E. (2016). *The effect of the IAS/IFRS adoption on the italian entities' functional currency and on foreign currency translation* [PhD thesis, Rome Tre University]. <http://hdl.handle.net/2307/6016>
- Muthupandian, K. S. (2009). *IAS 21, the effects of changes in foreign exchange rates – a closer look*, Münih Üniversitesi Kütüphanesi. <https://mpira.ub.uni-muenchen.de/33566/>
- Nikolaenko, A. B. (2009). Accounting of export operations according to IFRS principles. Scientific and Practical. *Journal of Oryol State Technical University*, 9(215), 81-85.
- Örten, R., Kaval, H., & Karapınar, A. (2015). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) uygulama ve yorumları* (8. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Özkan, Ş. (2021). Türkiye Muhasebe Standartları çerçevesinde ithalat işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *Gümrük Ticaret Dergisi*, 8(23), 44-65. <https://izlik.org/JA57GZ29BG>
- Resmi Gazete. (1961). *Vergi Usul Kanunu*. 10 Ocak 1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete.
- Say, S., Hakses, H., & Büyükççek, M. (2018). TMS kapsamında dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi. *International Social Sciences Studies Journal*, 4(24), 5223-5230. DOI: 10.26449/sss.987
- Şenel, S. A., & Bacak, S. (2022). Dış ticaret işlemlerinde Türkiye Muhasebe Standartları (TMS/TFRS ve BOBİ FRS) kapsamında muhasebe uygulamaları. İçinde M. Demir (Ed.), *güncel gelişmeler ışığında dış ticarette seçilmiş muhasebe ve finans konuları*. (ss. 157-186). Paradigma Akademi.
- Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı. (2026, Mart 3). *Şubat ayı dış ticaret veri bülteni*. [https://ticaret.gov.tr/data/69a68417269de17fbc58d66/Ayl%C4%B1k%20D%C4%B1%C5%9F%20Ticaret%20Veri%20B%C3%BClteni_%C5%9Eubat%20\(1\).pdf](https://ticaret.gov.tr/data/69a68417269de17fbc58d66/Ayl%C4%B1k%20D%C4%B1%C5%9F%20Ticaret%20Veri%20B%C3%BClteni_%C5%9Eubat%20(1).pdf)
-

- Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı. (2026, Ocak 13). *Aralık ayı faaliyet illerine göre ihracat veri bülteni*.
<https://ticaret.gov.tr/haberler/2025-yili-ocak-aralik-doneminde-33-ilimiz-1-milyar-dolarin-uzerinde-ihracat-yaparken-46-ilimizde-mal-ihracatimiz-artis-kaydetti>
- Türk Dil Kurumu Sözlükleri. (2025). <https://sozluk.gov.tr/>
- Uygur, M. N., & Sakur, R. (2023). Dış ticaret işlemlerinin TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı kapsamında muhasebeleştirilmesi. İçinde E. Uzun & H. Özbaş (Eds.), *Uluslararası ticaret ve lojistik kapsamında yönetim, finans ve muhasebe yaklaşımları* (ss. 91-101). Özgür Yayınları.
<https://doi.org/10.58830/ozgur.pub270>
- Yılmaz, E., & Teker, S. (2020). Dış ticaret işlemlerinin muhasebeleştirilmesi: TMS-2 Stoklar, TMS-21 Kur Değişiminin Etkileri Standartları ve VUK ile karşılaştırılması. *Press Academia Procedia*, (1), 132-137.
<https://doi.org/10.17261/Pressacademia.2020.1254>

SUMMARY

Introduction

Foreign trade is defined as the activities resulting from commercial exchange processes carried out by countries among themselves. Product trade carried to the international level brings along certain problems, in addition to increasing the profitability of businesses. One of these problems is the difficulties experienced by decision-makers due to the lack of comparability of reports, as each nation prepares its financial reports according to its own laws, accounting policies, and regulations. As a solution to the problem, standards have been published by the "International Accounting Standards Board" (IASB) since 1973 under the names of "International Accounting Standards" (IAS) and "International Financial Reporting Standards" (IFRS), contributing to the creation of a common accounting language. In our country, the "Turkish Accounting and Auditing Standards Board" (TMUDESK) was established in 1994 to translate and harmonize these standards into the national language. In 2011, the "Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority" (POA/KGK), established as an independent supreme board, undertook the task of ensuring the compliance and widespread adoption of "Turkish Accounting Standards" with international standards. In Türkiye, businesses, regarding the financial statements and financial reports they must prepare in line with their import and export transactions, with international enterprises use the relevant standards to ensure they are comparable. This is because daily transactions carried out in foreign currency within enterprises cause accounting problems stemming from changes in the exchange rate—the conversion rate between local and foreign currency—such as the necessity of restating financial statements prepared in local currency into foreign currency. To eliminate these problems, "TAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard" serves as a guide on how to account for exchange differences, and this standard is taken into consideration by businesses.

Purpose

The purpose of the study is to examine import and export transactions in terms of "TAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard" and the "Tax Procedure Law" (VUK) and to demonstrate them through an application example. In line with this purpose, theoretical information and a literature review regarding "TAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard" and "Tax Procedure Law Articles 215, 280, and 284" are primarily included. In the application example, the accounting processes of the import and export transactions of XYZ Dış Ticaret A.Ş., which trades electronic products, are exemplified.

Method

The financial transactions of XYZ Dış Ticaret A.Ş. regarding its import and export processes for August 2025 were taken into account. In the study, the case study method, which is expressed as one of the qualitative research methods, was used. In the accounting transactions of the data obtained from the business, accounts in the chart of accounts compliant with the financial reporting standards established by the "POA" (KGK) within the scope of TAS/IFRS were used. In the records made according to the "Tax Procedure Law", the accounts in the "Uniform Chart of Accounts" were used.

Findings

The findings indicate broad alignment between "TAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard" and the "Tax Procedure Law" in the accounting process of foreign trade transactions carried out by XYZ Dış Ticaret A.Ş. The differences concern the accounts used ~~due~~ to recognize exchange differences. Since the TAS 21 standard is based on producing fair value information, exchange differences occurring during the import and export processes are recorded in the appropriate one of the accounts: "640 Maturity Difference Income Related to Principal Activity Receivables and Foreign Exchange Gains Related to Principal Activities" or "650 Maturity Difference Expenses Related to Commercial Debts and Foreign Exchange Losses Related to Principal Activities". According to VUK, they are recorded in "612 Other Deductions", "646 Foreign Exchange Gains", or "656 Foreign Exchange Losses" accounts.

Conclusions

As seen in the study, there are similarities as well as some differences between "TAS 21 The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates Standard" and the "Tax Procedure Law" in the accounting of foreign trade transactions. One of these differences is the accounts used in accounting for exchange differences that occur during the import and export transactions process. Another difference stems from the currency to be used in the initial recognition and the valuation process to be performed at the end of the period. Due to these differences, greater alignment between the VUK with TAS/IFRS could improve the consistency and comparability of financial information.